

Il bilancio 2012

Istruzioni per l'uso

iFEL Fondazione ANCI





Il bilancio 2012
Istruzioni per l'uso

Il Rapporto è stato curato dalla Direzione Scientifica dell'IFEL

Curatore dell'opera: Silvia Scozzese - Direttore Scientifico, IFEL

L'opera è stata realizzata dal seguente gruppo di lavoro: Stefano Croella, Annalisa D'Amato, Alessandro Beltrami, Lucia Del Vescovo, Andrea Ferri, Paolo Leonardi, Salvatore Parlato, Francesca Proia, Patrizia Ruffini

A cura di

Direzione Scientifica IFEL

Tel. 06/68816210/214/218 - direzionescientifica@fondazioneifel.it
info@fondazioneifel.it - www.fondazioneifel.it

IL RAPPORTO È STATO CHIUSO IN DATA 30 SETTEMBRE 2012

Sommario

CAPITOLO 1 L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI PREVISIONE 2012	7
1 IL TERMINE	7
2 GLI ALLEGATI AL BILANCIO DI PREVISIONE	10
CAPITOLO 2 LE ENTRATE COMUNALI NEI BILANCI 2012	15
1 INTRODUZIONE	15
2 NORME DI IMPATTO GENERALE	16
2.1 REVOCA DEL BLOCCO DELLE TARIFFE E DELLE ALIQUOTE DEI TRIBUTI LOCALI	16
2.2 MODIFICA DELLA DISCIPLINA DELL'ASSIMILAZIONE DEI RIFIUTI SPECIALI AGLI URBANI	17
2.3 ADEGUAMENTO DELLE MISURE PREMIALI PER L'ADESIONE NEL CASO DI VIOLAZIONI DI NORME RIGUARDANTI I TRIBUTI LOCALI.....	19
2.4 RICONOSCIMENTO DEL PRIVILEGIO SUI MOBILI DEL DEBITORE PER TUTTI I TRIBUTI LOCALI	20
2.5 CONSOLIDAMENTO DELLE RIDUZIONI DI RISORSE PER MAGGIORI GETTITI ICI EX DECRETO LEGGE N. 262/2006	21
2.6 ABOLIZIONE DELL'ADDIZIONALE COMUNALE SUL CONSUMO DELL'ENERGIA ELETTRICA E FISCALIZZAZIONE DEL RELATIVO GETTITO.....	22
2.7 OBBLIGO DI PUBBLICAZIONE DELLE DELIBERE INERENTI LE ENTRATE TRIBUTARIE DEGLI ENTI LOCALI	24
2.8 CONTRIBUTI PER PERMESSI DI COSTRUIRE (EX ONERI DI URBANIZZAZIONE).....	26
3 L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU).....	27
3.1 GENERALITÀ.....	27
3.2 PRESUPPOSTO IMPOSITIVO E BASE IMPONIBILE	30
3.3 I SOGGETTI PASSIVI	33
3.4 LA QUOTA DI IMPOSTA RISERVATA ALLO STATO.....	34

3.5	LA DETERMINAZIONE DELLE ALIQUOTE	38
3.6	LA DISCIPLINA DELL'ABITAZIONE PRINCIPALE.....	49
3.7	ESENZIONI E AGEVOLAZIONI	55
3.8	LA DISCIPLINA DELLA RURALITÀ NELL'IMU.....	64
3.9	LE DISPOSIZIONI DI CARATTERE PROCEDURALE PER LA GESTIONE DELL'IMPOSTA E LA RISCOSSIONE	79
3.10	IL VERSAMENTO DELL'IMU E L'ACCREDITAMENTO AI COMUNI DELLE SOMME RISCOSE	88
4	LA VALUTAZIONE DEL GETTITO DELL'IMU E LE VARIAZIONI DEL FONDO DI RIEQUILIBRIO.....	97
4.1	LE VARIAZIONI DELL'IMU NELLE STIME DEL GOVERNO	98
4.2	L'ACCERTAMENTO CONVENZIONALE.....	101
4.3	LA REVISIONE DELL'ICI 2010	105
4.4	LA REVISIONE DELLE STIME NELL'AREA DEL TERREMOTO DI MAGGIO 2012	106
5	GLI ALTRI TRIBUTI COMUNALI E LA RISCOSSIONE	109
5.1	L'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF	109
5.2	L'IMPOSTA DI SOGGIORNO E L'IMPOSTA DI SBARCO MARITTIMO .	118
5.3	IMPOSTA DI SCOPO.....	127
5.4	LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA RISCOSSIONE DELLE ENTRATE COMUNALI.....	128
	CAPITOLO 3 SPESE DI PERSONALE E ASSUNZIONI	143
1	INTRODUZIONE	143
2	IL COMPUTO DEL RAPPORTO FRA SPESE DI PERSONALE E SPESA CORRENTE	144
2.1	GLI ENTI SOTTOPOSTI AL PATTO DI STABILITÀ.....	149
3	IL CONTENIMENTO DELLE SPESE DI PERSONALE.....	149
4	IL LIMITE ALLE ASSUNZIONI DI PERSONALE.....	153
5	GLI ENTI NON SOTTOPOSTI AL PATTO DI STABILITÀ.....	155

5.1	IL LIMITE AL CONTENIMENTO DELLE SPESE DI PERSONALE	155
5.2	IL LIMITE SULLE ASSUNZIONI A TEMPO INDETERMINATO.....	157
6	IL TRATTENIMENTO IN SERVIZIO E LA VARIAZIONE DELL'ORARIO DI LAVORO DEL PERSONALE IN REGIME DI PART-TIME	158
7	IL CONTENIMENTO DELLE SPESE DI PERSONALE FLESSIBILE.....	158
CAPITOLO 4 IL PATTO DI STABILITÀ INTERNO PER IL TRIENNIO 2012-2014.....		
163		
1	INTRODUZIONE.....	163
2	GLI ENTI SOGGETTI AL PATTO DI STABILITÀ INTERNO	163
2.1	L'ULTERIORE ESTENSIONE DEI VINCOLI A SOCIETÀ PARTECIPATE, AZIENDE SPECIALI E ISTITUZIONI.....	166
3	L'AMMONTARE COMPLESSIVO DELLA MANOVRA	167
4	LA VIRTUOSITÀ	168
5	GLI OBIETTIVI PROGRAMMATICI PER ENTE	171
6	IL SALDO FINANZIARIO E LE ESCLUSIONI	172
7	IL PATTO NEL BILANCIO DI PREVISIONE E DURANTE LA GESTIONE	176
8	IL SISTEMA DEI MONITORAGGI E CONTROLLI.....	177
9	LE SANZIONI (E I PREMI).....	180
10	LE NOVITÀ IN MATERIA DI SANZIONI	183
11	IL PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE.....	184
12	IL PATTO REGIONALIZZATO	186
12.1	PATTO VERTICALE - INCENTIVATO.....	187
12.2	PATTO VERTICALE	189
13	LE PROSPETTIVE DI RIDEFINIZIONE DEL PATTO.....	190

CAPITOLO 5 INDEBITAMENTO	191
1 LIMITE DELLA SPESA PER INTERESSI	191
2 L'OBBLIGO DI RIDUZIONE DEL DEBITO	194
3 NOVITÀ IN TEMA DI CERTIFICAZIONE DEI CREDITI	197
4 EMISSIONE DI OBBLIGAZIONI DI SCOPO	198
CAPITOLO 6 ULTERIORI NOVITÀ	201
1 TESORERIA	201
2 RESIDUI PERENTI	203
3 NOMINA DELL'ORGANO DI REVISIONE ECONOMICO-FINANZIARIA	203
4 SPENDING REVIEW	205
5 IL FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	206

CAPITOLO 1
L'APPROVAZIONE DEL
BILANCIO DI PREVISIONE 2012

1 IL TERMINE

Il termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli Enti locali per l'anno 2012 è stato prorogato al 31 ottobre 2012, su richiesta dell'ANCI, nel corso della seduta della Conferenza Stato-città del 2 agosto u.s.. Si tratta della quarta proroga del termine per l'approvazione dei bilanci locali. La precedente era stata deliberata, sempre su richiesta dell'ANCI con decreto del Ministro dell'interno del 20 giugno 2012 e aveva differito al il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2012 da parte degli Enti locali 31 agosto 2012. La richiesta di un'ulteriore proroga è stata dettata dalla particolare difficoltà nell'impostare la manovra fiscale e di bilancio a causa delle restrizioni finanziarie adottate a livello nazionale e a causa delle continue modifiche normative intervenute nell'anno in corso per gli Enti locali. Contestualmente, sempre in considerazione delle modifiche intervenute in materia di gestione finanziaria, l'ANCI ha chiesto la sospensione per l'anno 2012 dell'obbligo di effettuare la salvaguardia degli equilibri di bilancio, di cui all'articolo 193, comma 2, del decreto legislativo n. 267 del 2000. A tale ulteriore richiesta non è attualmente stato dato riscontro ma si prevede che la questione verrà trattata in un prossimo Consiglio dei ministri¹.

¹ Sono comunque intervenute diverse e autorevoli prese di posizione in tal senso ed è stata pubblicata il 2 ottobre una nota ufficiale del Ministro Cancellieri che tra l'altro dichiara: *"Pertanto, alla luce del descritto quadro normativo e delle nuove stime [dell'IMU] in via di elaborazione, si deve ritenere che la delibera di salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui*

In merito alla possibilità di definire delle proroghe al termine per l'approvazione del bilancio di previsione, l'articolo 151 del decreto legislativo n. 267 del 2000, nel fissare al 31 dicembre dell'anno precedente il termine per l'approvazione del bilancio, stabilisce che il rinvio possa essere effettuato, in presenza di motivate esigenze, con decreto del Ministro dell'Interno (da adottare d'intesa con il Ministro dell'Economia, sentita la Conferenza Stato città e autonomie locali).

Nell'ultimo decennio ogni anno si è reso necessario differire il termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli Enti locali oltre la data del 31 dicembre.

Tavola 1.1

**IL DIFFERIMENTO DEL TERMINE PER LA DELIBERAZIONE DEL
BILANCIO DI PREVISIONE 2002-2012**

Anno di riferimento bilancio	Nuovo termine (FINALE)	Atto
2002	31 marzo 2002	D.M. 27 febbraio 2002
2003	30 maggio 2003	D.L. 31 marzo 2003, n. 50
2004	31 maggio 2004	D.L. 29 marzo 2004, n. 80
2005	31 maggio 2005	D.L. 31 marzo 2005, n. 44
2006	31 maggio 2006	D.M. 27 marzo 2006
2007	30 aprile 2007	D.M. 19 marzo 2007
2008	31 maggio 2008	D.M. 20 marzo 2008
2009	31 maggio 2009	D.M. 26 marzo 2009
2010	30 giugno 2010	D.M. 29 aprile 2010
2011	31 agosto 2011	D.M. 30 giugno 2011
2012	31 ottobre 2012	D.M. 2 agosto 2012

La proroga del termine da parte delle norme statali determina l'autorizzazione automatica dell'esercizio provvisorio fino alla nuova scadenza (articolo 163, comma 3, del decreto legislativo n. 267 del 2000).

Si rammenta che nel periodo dell'esercizio provvisorio, gli Enti possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore

all'articolo 193 non possa essere oggettivamente adottata anche da parte degli enti che risultano aver approvato il bilancio di previsione prima del 30 settembre".

mensilmente a un dodicesimo della somma prevista nel bilancio definitivamente deliberato. Sono escluse le spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi (tasse, oneri ammortamento mutui, ecc.).

Non possono essere effettuate le spese con carattere di novità, rispetto all'anno precedente, non legate alla gestione ordinaria, ad esempio nuovi investimenti.

Nei casi in cui l'Ente non abbia deliberato il bilancio di previsione entro i termini, è possibile soltanto una gestione provvisoria nei limiti dei relativi stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio approvato. La gestione provvisoria è comunque limitata:

- all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali diventati esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge;
- al pagamento delle spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse. In generale, la gestione provvisoria è limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'Ente.

La proroga del termine di deliberazione del bilancio di previsione ha diretta influenza sui termini entro i quali il Comune può deliberare modifiche alle aliquote o tariffe dei tributi propri. La legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria del 2007, articolo 1, comma 169) stabilisce infatti che *"gli Enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno"*. In particolare, appare utile precisare che le modifiche delle aliquote,

nonché l'istituzione di tributi facoltativi, possono essere deliberati nelle forme previste entro il termine stabilito dalla legge per l'approvazione del bilancio, anche nei casi in cui il bilancio stesso sia già stato approvato dal Comune, predisponendo ovviamente una conseguente variazione di bilancio, preferibilmente entro il termine generale stabilito per l'anno in questione (quindi, per il 2012, il 31 ottobre, sulla base della proroga contenuta nel decreto ministeriale 2 agosto 2012").

2 GLI ALLEGATI AL BILANCIO DI PREVISIONE

Alla Relazione previsionale e programmatica, al bilancio pluriennale e al bilancio di previsione devono essere allegati numerosi documenti, diretti sia al riscontro dell'attendibilità delle previsioni inserite nel bilancio, sia a fornire all'organo consiliare una visione generale, seppure sintetica, sulla situazione finanziaria dell'Ente locale.

L'art 172 TUEL indica il seguente elenco obbligatorio di documenti:

- a) il rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello a cui si riferisce il bilancio di previsione;
- b) le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle Unioni di Comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio dei servizi pubblici. Le risultanze devono essere relative al penultimo esercizio antecedente quello a cui si riferisce il bilancio;
- c) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i Comuni verificano la quantità e qualità di aree fabbricabili da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie, che potranno essere cedute in proprietà o in diritto di superficie. Con la stessa deliberazione i Comuni stabiliscono anche il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato. In questo modo il Consiglio esercita le competenze sui programmi in materia urbanistica;

- d) il programma triennale dei lavori pubblici di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163;
- e) le deliberazioni con cui sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- f) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale, ai sensi dell'articolo 242 del TUEL. È possibile verificare, sulla base degli indici e criteri fissati con decreto dal Ministero dell'Interno, la situazione gestionale e contabile dell'Ente e rilevare una eventuale situazione di pericolosità che potrebbe sfociare nel dissesto finanziario. Per il triennio 2010-2012, i parametri in questione sono stabiliti con decreto ministeriale 24 settembre 2009.

Sono inoltre allegati al bilancio preventivo:

- il parere dell'organo di revisione al bilancio di previsione. Nel parere, ai sensi dell'articolo 239, lettera b), del decreto legislativo n. 267 del 2000, l'organo di revisione economico-finanziaria esprime un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nel parere sono suggerite all'organo consiliare tutte le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni;
- per gli Enti soggetti al Patto di stabilità, il prospetto di competenza mista contenente le previsioni annuali e pluriennali di competenza mista degli aggregati rilevanti ai fini del Patto di Stabilità Interno;

- il piano per la valorizzazione e l'alienazione del patrimonio comunale previsto dall'articolo 58 della legge n. 133 del 2008. Questo articolo è stato in gran parte riscritto dall'articolo 33 del decreto legge n. 98 del 2011 e dall'articolo 27 del decreto legge n. 201 del 2011. Le modifiche apportate consentono di dare più efficacia alla realizzabilità delle operazioni con le quali i Comuni possono valorizzare e alienare il proprio patrimonio disponibile;
- il programma triennale del fabbisogno di personale, la deliberazione con la quale l'Ente individua per il triennio successivo i posti vacanti nella dotazione organica da coprire e le modalità per la copertura è prevista dall'articolo 39, commi 1, 19 e 20-*bis*, legge 27 dicembre 1997, n. 449 e, indirettamente, dall'articolo 6, comma 4 e 6, decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165;
- per gli Enti che prevedono incarichi esterni, limite massimo di spesa per il conferimento di incarichi esterni ai sensi dell'articolo 3, comma 56 della legge n. 244 del 2007 e il programma delle collaborazioni autonome di cui all'articolo 46, comma 2, del decreto legge n. 112 del 2008;
- per gli Enti che hanno strumenti finanziari derivati, la nota che evidenzia gli oneri e gli impegni finanziari derivanti dalla sottoscrizione degli stessi, ai sensi del comma 383 della legge n. 244 del 2007;
- il piano triennale di contenimento delle spese di cui all'articolo 2, comma 594 e seguenti della legge 244 del 2007;
- la delibera della giunta di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;

- il prospetto analitico delle spese di personale previste in bilancio (articolo 1, commi 557 e 562, legge n. 296 del 2006; articolo 76, legge n. 133 del 2008).

Si ricorda, infine, che l'articolo 25 del decreto legge n. 1 del 2012, al comma 1, tra le altre innovazioni, introduce l'obbligo di approvazione da parte del Consiglio comunale dei piani-programma, dei bilanci economici di previsione pluriennale e annuale, dei conti consuntivi e dei bilanci di esercizio delle aziende speciali e delle istituzioni (modificando l'articolo 114 del decreto legislativo n. 267 del 2000).

CAPITOLO 2
LE ENTRATE COMUNALI
NEI BILANCI 2012

1 INTRODUZIONE

In questo capitolo verranno riepilogate le norme che hanno un impatto diretto sulla gestione delle entrate comunali del 2012 e approfondite le principali questioni di interpretazione e di applicazione, con l'obiettivo di facilitare il compito degli operatori e dei decisori, per quanto possibile alla luce della normativa attualmente vigente. Le principali fonti normative di riferimento, che nel seguito saranno citate in forma semplificata, sono:

- il decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (il c.d. decreto "Salva Italia"), convertito nella legge 22 dicembre 2011, n. 214;
- il decreto legge 29 dicembre 2011, n. 216, convertito nella legge 24 febbraio 2012, n.14, (cd."Milleproroghe" 2011);
- il decreto legge 13 agosto 2011, n.138, convertito nella legge 14 settembre 2011, n.148 (parte della manovra estiva 2011);
- il decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (federalismo municipale);
- il decreto legge 24 gennaio 2012, n.1, convertito nella legge 24 marzo 2012, n. 27, (cd. decreto "Liberalizzazioni");
- il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (istituzione dell'ICI), per ciò che riguarda i punti espressamente richiamati dalla normativa sull'IMU;
- il decreto legge 2 marzo 2012, n.16, convertito nella legge 26 aprile 2012, n.44, che ha da ultimo apportato rilevanti modifiche sia al decreto legge n.201 del 2011, sia al decreto legislativo n.23 del 2011.

Ciascuno dei paragrafi che seguono verrà dedicato a un tema specifico: alcune norme di impatto generale (par. 1); la disciplina dell'IMU (par. 2), le modifiche riguardanti gli altri tributi comunali e la riscossione, riguardanti l'addizionale comunale all'IRPEF, l'imposta di soggiorno e l'imposta di sbarco, l'imposta di scopo e la riscossione delle entrate comunali (par. 3). Infine, un paragrafo viene dedicato alle problematiche connesse alla valutazione del gettito dell'IMU, alle variazioni del Fondo di riequilibrio al processo di aggiustamento in corso d'anno (par. 4).

Non verrà invece commentato il nuovo tributo sui servizi comunali (RES, comprensivo del riordino del prelievo sui rifiuti), di cui è previsto l'avvio dal 2013 (articolo 14 del decreto legge n. 201) e sul quale verrà pubblicata una nota di lettura specifica.

2 NORME DI IMPATTO GENERALE

In questo paragrafo vengono passate in rassegna diverse ed eterogenee norme, in genere inserite nel decreto legge n. 201, che hanno effetti di carattere generale che devono essere tenuti nella dovuta considerazione ai fini della redazione dei bilanci o della gestione delle entrate comunali.

2.1 REVOCA DEL BLOCCO DELLE TARIFFE E DELLE ALIQUOTE DEI TRIBUTI LOCALI

Dopo la revoca, da parte dell'art. 13, comma 14, lettera a) del decreto legge n.201 del 2011, dell'articolo 1 del decreto legge n. 93 del 2008, norma con cui era stato originariamente istituito il blocco delle aliquote e delle tariffe dei tributi locali, alcuni commentatori avevano espresso perplessità sulla effettiva eliminazione del blocco, poiché l'intervento abrogatore non eliminava parimenti l'articolo 1, comma 123 della legge n.220 del 2010, con cui veniva "confermato" il blocco degli aumenti di tariffe e aliquote dei tributi locali, con espresso riferimento al decreto

legge n.93. Ogni dubbio al riguardo è stato eliminato dall'articolo 4, comma 4 del decreto legge n.16 del 2012, che ha abrogato il suddetto articolo 1, comma 123, con la conseguenza di un generalizzato ripristino delle facoltà di aumento dei tributi comunali. Tale abrogazione integra gli interventi specifici già operati sull'Addizionale IRPEF (oltre che sui nuovi tributi IMU e Imposta di soggiorno) e quindi riguarda, di fatto, la TOSAP, l'imposta comunale sulla pubblicità, il canone sugli impianti pubblicitari e il diritto sulle pubbliche affissioni². Anche per quel che riguarda queste entrate tributarie, i Comuni possono quindi, per il 2012, intervenire con modifiche tariffarie entro i limiti massimi previsti da norme di legge. In particolare, è possibile aumentare le tariffe attualmente ferme su valori inferiori ai massimi previsti dalla legge, eliminare agevolazioni e riduzioni facoltative e, per la TOSAP, modificare anche in aumento le tariffe delle categorie inferiori alla prima (se questa è già stata portata al massimo), differenziando la graduazione adottata.

2.2 MODIFICA DELLA DISCIPLINA DELL'ASSIMILAZIONE DEI RIFIUTI SPECIALI AGLI URBANI

L'articolo 14, comma 46, ultimo periodo, del decreto legge n. 201 del 2011 prevede che all'articolo 195, comma 2, lettera e), del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, sono abrogate le parole da "Ai rifiuti assimilati" fino a "la predetta tariffazione". In questo modo il testo della lettera e) della norma modificata risulta il seguente:

"2. Sono inoltre di competenza dello Stato:

² Il canone occupazione spazi pubblici non era ricompreso nel blocco in quanto la Corte Costituzionale ne ha sancito la natura di entrata patrimoniale con sentenza n. 64 del 2008. L'opposto è avvenuto per il canone sugli impianti pubblicitari, la cui natura tributaria è stata affermata in numerose sentenze.

...

e) la determinazione dei criteri qualitativi e quali-quantitativi per l'assimilazione, ai fini della raccolta e dello smaltimento, dei rifiuti speciali e dei rifiuti urbani. Con decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, d'intesa con il Ministro dello sviluppo economico, sono definiti, entro novanta giorni, i criteri per l'assimilabilità ai rifiuti urbani".

Sono pertanto aboliti sia i riferimenti all'applicazione "entro due anni" di una tariffazione specifica riservata ai tributi assimilati, che in talune interpretazioni era intesa poter entrare in vigore senza alcun passaggio tecnico attuativo, sia le prescrizioni di non assimilabilità assoluta dei rifiuti provenienti da un'ampia gamma di stabilimenti ed esercizi industriali e commerciali, dalle quali non poteva che derivare il rischio di un'incontrollata riduzione delle risorse a sostegno del ciclo di gestione e smaltimento dei rifiuti urbani³.

Allo stato attuale, in attesa del decreto previsto dalla norma emendata, si applicano, come peraltro più volte affermato da ANCI, i criteri di assimilazione previsti ai decreti ambientali (i decreti legislativi n. 22 del 1997 e n. 152 del 2006), basati sulle delibere comunali di assimilazione

³ Si riportano di seguito le parti eliminate della lettera e): "... Ai rifiuti assimilati, entro due anni, si applica esclusivamente una tariffazione per le quantità conferite al servizio di gestione dei rifiuti urbani. La tariffazione per le quantità conferite che deve includere, nel rispetto del principio della copertura integrale dei costi del servizio prestato, una parte fissa e una variabile e una quota dei costi dello spazzamento stradale, è determinata dall'amministrazione comunale tenendo conto anche della natura dei rifiuti, del tipo, delle dimensioni economiche e operative delle attività che li producono. A tale tariffazione si applica una riduzione, fissata dall'amministrazione comunale, in proporzione alle quantità dei rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero tramite soggetto diverso dal gestore dei rifiuti urbani. Non sono assimilabili ai rifiuti urbani i rifiuti che si formano nelle aree produttive, compresi i magazzini di materie prime e di prodotti finiti, salvo i rifiuti prodotti negli uffici, nelle mense, negli spacci, nei bar e nei locali al servizio dei lavoratori o comunque aperti al pubblico; allo stesso modo, non sono assimilabili ai rifiuti urbani i rifiuti che si formano nelle strutture di vendita con superficie due volte superiore ai limiti di cui all'articolo 4, comma 1, lettera d), del decreto legislativo n. 114 del 1998. Per gli imballaggi secondari e terziari per i quali risulti documentato il non conferimento al servizio di gestione dei rifiuti urbani e l'avvio a recupero e riciclo diretto tramite soggetti autorizzati, non si applica la predetta tariffazione. ...".

dei rifiuti speciali agli urbani per qualità e quantità in riferimento al D.P.R. n. 915 del 1982 e ai rifiuti compresi nell'elenco di cui al punto 1.1.1 della Deliberazione interministeriale 27 luglio 1984 (integrato dagli accessori per l'informatica).

Per quanto la disposizione sia inserita in un comma che al primo periodo riporta un intervento con decorrenza dal 2013, appare evidente che la riformulazione indicata debba essere considerata a decorrenza immediata.

2.3 ADEGUAMENTO DELLE MISURE PREMIALI PER L'ADESIONE NEL CASO DI VIOLAZIONI DI NORME RIGUARDANTI I TRIBUTI LOCALI

L'articolo 13, comma 13 del decreto legge n. 201/2011 ha previsto la modifica *in pejus* delle misure premiali nel caso di adesione all'accertamento di violazioni alle norme riguardanti i tributi locali. Nel caso specifico, le norme richiamate (il comma 4 dell'articolo 14 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, che riguarda le sanzioni ICI, i commi 3 degli articoli 23, 53 e 76 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, che riguardano rispettivamente le sanzioni ICP, TOSAP e TARSU, e il comma 31 dell'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, che riguarda il tributo per il conferimento in discarica) prevedono per alcune tipologie di violazioni la possibilità di riduzione della sanzione se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente e contestuale pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.

Prima della modifica normativa introdotta dal decreto legge n. 201 il pagamento in misura ridotta era di un quarto della sanzione dovuta. La modifica intervenuta porta tale misura ridotta a un terzo, adeguandola a quanto previsto per misure premiali analoghe riguardanti i tributi erariali, attraverso un collegamento strutturale agli articoli 16 e 17 del

decreto legislativo n. 472 del 1997, recentemente modificati in tal senso dall'articolo 1, comma 20, lettere b) e c), della legge n. 220 del 2010⁴.

La norma di adeguamento è entrata in vigore il 6 dicembre 2011, pertanto la nuova misura si applica a tutte le adesioni che avvengono in seguito ad accertamenti notificati dopo tale data. Non si ritiene applicabile, nel caso specifico, il principio del *favor rei* in quanto non si tratta di aumento della misura di una sanzione, ma di una misura premiale.

2.4 RICONOSCIMENTO DEL PRIVILEGIO SUI MOBILI DEL DEBITORE PER TUTTI I TRIBUTI LOCALI

Il quarto periodo del comma 13 dell'articolo 13 del decreto legge n. 201 introduce una norma interpretativa di notevole importanza per gli Enti locali: *“ai fini del quarto comma dell'articolo 2752 del Codice civile il riferimento alla “legge per la finanza locale” si intende effettuato a tutte disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali”*.

In questo modo viene risolto il problema creato dall'interpretazione di molti tribunali che non riconoscevano il privilegio per i crediti determinati da tributi locali nel caso di esecuzione sui beni dei debitori. Considerato l'evidente valore interpretativo della norma, l'applicazione del privilegio di legge è dovuta anche con riferimento alle procedure concorsuali tuttora in corso. I Comuni dovranno pertanto controllare se i loro crediti sono stati ammessi con il privilegio ed eventualmente chiedere la rettifica dello stato passivo del debitore.

⁴ Si ricorda che con la lettera a) della medesima norma, sono state elevate le misure della sanzione ridotta in presenza di ravvedimento. Tale modificazione è direttamente applicabile anche ai tributi comunali, senza necessità di atti regolamentari di adozione.

2.5 CONSOLIDAMENTO DELLE RIDUZIONI DI RISORSE PER MAGGIORI GETTITI ICI EX DECRETO LEGGE N. 262/2006

L'ultimo periodo del comma 13 dell'articolo 13 del decreto legge n. 201 chiude la vicenda dei maggiori gettiti dell'ICI conseguiti per effetto delle disposizioni di ampliamento della base imponibile catastale di cui al decreto legge n. 262 del 2006, in conseguenza dei quali venivano decurtate di pari importo le risorse da trasferimento (o, per il 2011, da Fondo di riequilibrio). Si tratta dei maggiori gettiti previsti in relazione alla verifica e accatastamento di immobili già rurali (articolo 2, commi da 33 a 39, del decreto legge n. 262), dalla riclassificazione con attribuzione dei rendita di parte dei fabbricati del gruppo E (commi 40-44) e dall'aumento del coefficiente moltiplicativo utile ai fini della determinazione del valore imponibile ICI dei fabbricati del gruppo B. Come è noto, la previsione governativa di tali aumenti è risultata fortemente sovrastimata, rendendosi necessario un oneroso procedimento di autocertificazione dei maggiori gettiti effettivi, finora aggiornato di anno in anno.

La norma dispone ora la chiusura del dispositivo di verifica basato sulle autocertificazioni, consolidando le riduzioni delle risorse statali determinate dai Comuni nel 2010, sulla base delle certificazioni prodotte a norma del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 7 aprile 2010.

Considerato che la riduzione delle risorse destinate ai Comuni in relazione al decreto legge n. 262 è attualmente prevista dal bilancio dello Stato in 179 milioni di euro annui (dati da Relazione tecnica al decreto legge n. 201) e che le certificazioni di cui al periodo precedente fissano il maggior gettito in questione nella misura complessiva di euro 81,7 milioni annui, tale consolidamento determina un onere per il bilancio statale di 97,6 milioni euro annui, a decorrere dall'anno 2011. Tale

importo verrà riconosciuto in aumento delle assegnazioni di risorse ai Comuni. La maggior assegnazione di risorse per l'anno 2012 comprenderà anche la quota 2011 e pertanto è di importo doppio (euro 195,2 milioni di euro) rispetto al valore a regime (97,6 milioni).

Sulla base delle comunicazioni del Ministero dell'Interno, nell'ambito della pubblicazione delle "Attribuzioni di entrata da federalismo fiscale municipale e altri contributi" (dettaglio delle "Variazioni contabili") e del comunicato del 13 febbraio 2012 (aggiornato al 17 febbraio)⁵, con i relativi allegati, si rileva che tra le assegnazioni già determinate, per quanto provvisoriamente, è compreso il recupero delle somme derivanti dal consolidamento degli "ex-rurali" relativi al 2011, per circa 95 milioni di euro netti, comprensivi di circa 2,5 milioni di recuperi dalle risorse dei Comuni delle regioni a statuto speciale del Nord, ai quali non era stata applicata alcuna riduzione presunta per l'anno 2011. Restano pertanto da acquisire le quote relative al 2012, finora non comprese nei calcoli delle assegnazioni di fondi elaborati dal Ministero dell'Interno.

2.6 ABOLIZIONE DELL'ADDIZIONALE COMUNALE SUL CONSUMO DELL'ENERGIA ELETTRICA E FISCALIZZAZIONE DEL RELATIVO GETTITO

L'articolo 2, comma 6 del decreto legislativo n. 23 del 2011 ha previsto l'abolizione, a decorrere dal 2012 dell'addizionale comunale sul consumo di energia elettrica nei Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario. Successivamente i commi 10 e 11, art. 4, del decreto legge n.16 del 2012, hanno previsto la soppressione dell'addizionale, anche nei territori delle Regioni a Statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano. Il gettito derivante dall'abolizione dell'addizionale in questione,

⁵ Documenti consultabili sul sito del ministero dell'interno agli indirizzi:
<http://finanzalocale.interno.it/apps/floc.php/in/cod/1/0>
<http://finanzalocale.interno.it/docum/comunicati/com130212.html>

viene “fiscalizzato” (articolo 2, comma 8, secondo periodo decreto del decreto legislativo n. 23) attraverso un corrispondente aumento del Fondo Sperimentale di Riequilibrio per i Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario, a partire dal 1° gennaio 2012, e reintegrato nei trasferimenti a decorrere dal 1° aprile 2012 per i territori delle regioni a statuto speciale. In quest’ultimo caso, occorre operare una distinzione tra Comuni appartenenti agli enti a statuto speciale del Nord e Comuni appartenenti alle Regioni Sicilia e Sardegna; per i primi, l’erogazione dei fondi, avviene attraverso un passaggio intermedio basato sugli ordinamenti regionali degli enti di appartenenza (Friuli Venezia Giulia, Valle d’Aosta e Province autonome di Trento e Bolzano), per i secondi invece, l’erogazione avviene direttamente da parte del Ministero dell’Interno, tramite i trasferimenti statali.

L’entità delle somme derivanti dall’abolizione dell’addizionale, che affluiranno nelle assegnazioni ai Comuni tramite il Fondo di riequilibrio o i trasferimenti statali, corrisponde all’ultimo gettito noto. Nelle previsioni della Relazione tecnica al decreto legislativo n. 23, l’importo è di circa 614 milioni di euro per l’anno 2012, con riferimento ai territori delle Regioni a Statuto Ordinario, mentre per i Comuni dei territori delle Regioni a statuto speciale l’importo indicato nella relazione tecnica al decreto legge 16 è pari su base annua a 76 milioni di euro e, per il 2012, a 57 milioni, in corrispondenza della soppressione del tributo a decorrere dal 1° aprile.

L’abolizione dell’addizionale risulta quindi neutrale per il comparto dei Comuni, secondo il seguente schema, che evidenzia la riduzione complessiva di risorse per il 2012 (ante Manovra Monti) pari a circa 870 milioni per i Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario, interamente riconducibile alle disposizioni del decreto n. 78/2010.

Tavola 2.1

COMUNI DELLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO

milioni di euro

	Anni		Variazioni
	2011	2012	
Addizionale energia elettrica	614	0	-614
Fondo Sperimentale di Riequilibrio	11.264	11.008	-256
Totale	11.878	11.008	-870
Taglio risorse 2012 (rispetto al 2011) ex decreto legge n. 78/2010			-870

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Interno e Relazione tecnica al decreto legislativo n. 23/2011

L'Accordo di Conferenza Stato - città del 1° marzo 2012 ha stabilito, in assenza di specifiche indicazioni di legge, che l'attribuzione "delle somme corrispondenti al valore della cessata addizionale comunale sui consumi di energia elettrica" debba essere ripartita "in misura proporzionale" all'ammontare delle assegnazioni 2011 al netto dei tagli ex decreto legge n. 78 del 2010.

2.7 OBBLIGO DI PUBBLICAZIONE DELLE DELIBERE INERENTI LE ENTRATE TRIBUTARIE DEGLI ENTI LOCALI

L'articolo 13, comma 15 del decreto legge n. 201 prevede che dall'anno d'imposta 2012, tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli Enti locali devono essere inviate al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, entro il termine di trenta giorni dalla data in cui sono diventate esecutive (termine peraltro già fissato dall'articolo 52, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997) e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio è sanzionato, previa diffida da parte del Ministero dell'Interno, con il blocco delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli Enti inadempienti, fino all'avvenuto invio.

Ai fini dell'attuazione della disposizione è previsto un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero dell'Interno, che può stabilire eventuali criteri di gradualità. Non è previsto l'esame preventivo del decreto nelle usuali sedi di concertazione.

Viene inoltre disposta la pubblicazione delle deliberazioni comunali a cura del Ministero dell'Economia e delle Finanze "sul proprio sito informatico". Tale pubblicazione sostituisce opportunamente l'obbligo di avviso in Gazzetta Ufficiale, tuttora previsto dall'articolo 52, comma 2, terzo periodo, del decreto legislativo n. 446.

La norma, che appare chiara nella sua esposizione, prevede dunque l'invio non solo dei regolamenti, ma anche delle delibere tariffarie riguardanti le entrate tributarie degli Enti locali, entro termini abbastanza ristretti, ma già previsti dalla normativa vigente.

Con specifico riferimento alla sola addizionale comunale all'IRPEF, la recente approvazione del decreto legge n. 16 del 2012 (art. 4, co.1-*quinquies*), comporta che, dall'anno 2012, entra in vigore una modifica all'obbligo di trasmissione delle deliberazioni di istituzione o di modifica della disciplina dell'addizionale. In base a tale disposizione, i Comuni devono inviare "al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze le proprie delibere ai fini della pubblicazione nel sito informatico www.finanze.gov.it" entro trenta giorni dall'approvazione.

Sempre in tema di addizionale comunale all'IRPEF, l'articolo 4, comma 1 del decreto legge n.16, interviene sul comma 8 dell'articolo 14 del decreto legislativo n. 23 del 2011, il quale stabilisce che "le delibere di variazione dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione sul sito informatico [...] a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 31

dicembre dell'anno a cui la delibera afferisce." Quest'ultimo termine viene ora anticipato al 20 dicembre, allineandolo a quello già stabilito quale data ultima di pubblicazione sul sito del MEF delle deliberazioni di variazione dell'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF valide per l'anno successivo, in modo che siano pienamente applicate fin dal calcolo dell'acconto IRPEF. La disposizione introdotta ha un effetto di semplificazione, senza altre conseguenze sostanziali sull'applicazione dell'addizionale.

I nuovi obblighi di pubblicazione relativi alle modificazioni delle aliquote dell'IMU, decorrenti dal 2013 (nuovo comma 13-bis dell'art. 13, introdotto dal decreto legge n.16 del 2012), condizionano l'efficacia delle modifiche all'invio della deliberazione di modifica entro il 23 aprile dell'anno di riferimento, come già discusso capitolo nel capitolo 1 (par. 2)

2.8 CONTRIBUTI PER PERMESSI DI COSTRUIRE (EX ONERI DI URBANIZZAZIONE)

L'utilizzo degli oneri di urbanizzazione per finanziare la spesa corrente è consentito solo fino all'esercizio 2012. L'articolo 2, comma 41, del decreto legge n. 225 del 2010 ha prorogato fino al 31 dicembre 2012 la possibilità prevista dall'articolo 2, comma 8, della legge n. 244 del 2007, di utilizzare gli oneri di urbanizzazione nella misura del 50% per il finanziamento di spese correnti e per una ulteriore quota non superiore al 25% esclusivamente per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale.

Pertanto, con riferimento alla formulazione dei bilanci pluriennali, all'anno 2013 e all'anno 2014 non è possibile prevedere che una quota degli oneri di urbanizzazione venga destinata a finanziare la parte corrente del bilancio.

3 L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU)

3.1 GENERALITÀ

Con una anticipazione di due anni e alcune modifiche sostanziali rispetto al testo previsto dal decreto legislativo n. 23 del 2011 (i cui articoli 8 e 9 restano in vigore "in quanto compatibili"), l'Imposta municipale propria (IMU) viene istituita, in via sperimentale, dal 1° gennaio 2012. L'applicazione a regime dell'imposta è fissata al 2015. L'IMU "sperimentale", deve essere applicata in tutti i Comuni italiani, compresi quelli ubicati nelle Regioni a Statuto Speciale, senza la mediazione di leggi regionali, come invece previsto dal decreto legislativo n. 23 per l'applicazione del nuovo assetto delle entrate e quindi anche per l'IMU a regime.

Contestualmente vengono abrogate l'ICI e l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari associati agli immobili non locati.

L'IMU comporta, nel complesso, un rilevante ampliamento del prelievo immobiliare di tipo patrimoniale.

In primo luogo, dopo un quadriennio di esclusione ritornano nella base imponibile le "abitazioni principali", i cui proprietari o titolari di diritti reali di godimento, con le differenze sostanziali di definizione e disciplina che vedremo nel prosieguo, sono soggetti all'IMU per la casa che abitano, pur nell'ambito di un regime agevolato⁶.

⁶ Un percorso analogo potrebbe essere seguito dal prelievo IRPEF, che esclude dal 2001 la rendita delle abitazioni principali (secondo una definizione in parte differente da quella adottata per l'ICI e per l'IMU). Sulla base delle previsioni di recupero di gettito ritenute necessarie per assicurare gli equilibri della finanza pubblica nei prossimi anni, le abitazioni principali potrebbero tornare a essere incluse nell'IRPEF dal 2013, per una quota che passerebbe progressivamente dal 5% al 20%, in assenza di altri tipi di intervento con effetti finanziari equivalenti.

In secondo luogo, viene abolito dalla normativa di base il concetto di “assimilazione” all’abitazione principale, (salve eccezioni di limitato impatto), con la conseguenza che – diversamente da quanto disposto dal decreto legge n. 93 del 2008 in concomitanza con l’abolizione dell’ICI sull’abitazione principale, – la legge non riconosce alcun vantaggio in materia di IMU alle abitazioni affidate in uso gratuito a parenti più o meno stretti del possessore.

In terzo luogo, fuoriescono dalla base imponibile dell’IRPEF e delle relative addizionali gli immobili non locati (qualificati come “a disposizione” o ad “altro uso”), per i quali l’IMU costituirà l’unica imposta ordinaria.

Infine, i proprietari, o titolari di diritti reali, di immobili non soggetti a regime IRPEF, sono soggetti per tali immobili sia all’IMU, di norma in regime ordinario, che agli eventuali altri tributi di riferimento.

Completano il quadro di revisione del meccanismo di imposizione le modifiche al presupposto d’imposta, che ora comprende un più ampio insieme di immobili, e l’aumento dei coefficienti moltiplicatori da applicare alle rendite catastali per il calcolo del valore imponibile degli immobili iscritti in catasto.

L’IMU, sia nella sua anticipazione sperimentale, sia nella versione ordinaria di cui al decreto legislativo n. 23, è un tributo comunale obbligatorio, la cui istituzione è stabilita direttamente dalla legge nazionale. L’adozione di atti regolamentari comunali non costituisce dunque condizione per l’applicazione del tributo, che è pienamente in vigore. Ovviamente, in assenza di regolamentazione *ex art.* 52, decreto legislativo n. 447 del 1997, l’IMU verrà applicata esclusivamente sulla base delle aliquote e agevolazioni “di base” indicate dalla legge.

La normativa IMU non disciplina in maniera esplicita il “soggetto attivo” del tributo. Naturalmente l’intero impianto dell’IMU, a partire dal

contesto legislativo della sua istituzione, individua nel Comune l'ente impositore e il gestore dello stesso. Tuttavia, l'assenza di una previsione esplicita analoga a quella dell'ICI (articolo 4 del decreto legislativo n. 504 del 1992) impedisce di risolvere a priori le problematiche create dagli immobili la cui superficie insiste sul territorio di più Comuni, casistica abbastanza rara, ma in grado di determinare un potenziale contenzioso tra Comuni, almeno per immobili con base imponibile elevata, nonché anomalie e complicazioni nell'applicazione del tributo. Non risulta parimenti regolato il caso di cambiamento della circoscrizione territoriale dei Comuni, che nell'ICI era risolto assegnando il gettito all'ente titolare al 1° gennaio dell'anno (art. 4, decreto legislativo n. 504 del 1992).

Una rilevante quota del gettito dell'IMU viene riservata allo Stato. Questo elemento, oltre a diverse problematiche di ordine applicativo e quantitativo di cui si dirà più avanti, genera un'inedita commistione tra soggetti beneficiari con effetti negativi sulla percezione del prelievo presso i contribuenti. Questi, infatti, vengono investiti da un forte incremento del prelievo immobiliare attraverso un tributo definito nel suo insieme "comunale" (+130% circa rispetto all'ICI, in base alle stime dei gettiti rielaborate dal MEF a seguito delle modifiche introdotte dal decreto legge n. 16), mentre una quota consistente di esso alimenta il bilancio dello Stato (8,6 miliardi di euro su 20,9, circa il 41%). Né va sottovalutata la non immediata percezione da parte dei cittadini del fatto che anche l'incremento di gettito di pertinenza dei Comuni rispetto all'ICI finora applicata (+ 3,2 miliardi, secondo le medesime stime) non contribuisce ad aumentare le effettive disponibilità finanziarie locali, in quanto interamente "compensato" da variazioni di segno opposto delle risorse assegnate ai Comuni tramite il Fondo Sperimentale di Riequilibrio di cui al decreto legislativo n. 23. In caso di "incapienza" del FSR per un Comune, cioè di insufficienza dell'importo trasferito sul quale va operata

la compensazione indicata, il Comune stesso “versa all’entrata del bilancio dello Stato le somme residue”.

L’istituzione dell’IMU “sperimentale” si basa su tre differenti ambiti normativi: l’articolo 13 del decreto legge n. 201; gli articoli 8 e 9 del decreto legislativo n. 23, richiamati “in quanto compatibili” e quindi sempre applicabili per le parti non esplicitamente contraddette o superate con le disposizioni dell’articolo 13, le norme relative all’ICI (decreto legislativo n. 504), se espressamente richiamate dalla normativa appena citata.

Il decreto legge n.16 del 2012 (art. 4) definitivamente convertito in legge il 26 aprile (legge n. 44) ha modificato e integrato diversi e importanti aspetti dell’IMU nella sua versione sperimentale, nonché della stessa disciplina ordinaria del tributo, normata dal decreto legislativo n. 23 (articoli 8 e 9).

Non è ipotizzabile il richiamo “per analogia” a norme tipiche dell’ICI che non siano espressamente o per relazione diretta menzionate dalla normativa specifica dell’IMU. Anche sotto il profilo giurisprudenziale, può considerarsi ereditato dall’IMU soltanto il *corpus* di sentenze e pronunciamenti che hanno interessato la normativa ICI riferita in modo esplicito o per relazione diretta al nuovo tributo.

3.2 PRESUPPOSTO IMPOSITIVO E BASE IMPONIBILE

Il presupposto dell’IMU “sperimentale”, è stato ampliato per effetto del decreto legge n.16 del 2012, che ha modificato l’articolo 13, comma 2 del decreto legge 201. Il nuovo presupposto riguarda ora il possesso di tutti gli immobili, non solo quelli espressamente definiti dall’art. 2 del decreto legislativo n. 504 del 1992. Quest’ultima norma viene tuttavia richiamata ai fini definitivi. Diventano così oggetto imponibile dell’IMU anche i terreni incolti (cioè quelli che non sono né area fabbricabile, né terreno

agricolo secondo le definizioni, confermate, del decreto legislativo n. 504).

L'opportuna abolizione della norma di interpretazione autentica che escludeva dalla nozione stessa di fabbricato i fabbricati con i requisiti di ruralità *ex* articolo 9 del decreto legislativo n. 557 del 1993 (articolo 23, comma 1-bis, del decreto legge n. 207 del 2008) rende chiaro che i fabbricati rurali sono senz'altro ricompresi nell'imponibile IMU, pur nell'ambito di un regime mitigato e con importanti eccezioni.

L'occasione di ridefinizione del presupposto impositivo avrebbe potuto essere colta dal legislatore, anche per chiarire alcuni aspetti tuttora poco chiari, quali, ad esempio, l'imponibilità o meno delle aree fabbricabili pertinentenze di fabbricato, problematica sulla quale è intervenuta in più occasioni e con una giurisprudenza evolutiva la Corte di Cassazione, comunque applicabile al regime IMU, stante l'espressa adozione della stessa definizione generale di area fabbricabile.

Il richiamo all'intero articolo 2 del decreto legislativo n. 504, ai fini delle definizioni degli oggetti imponibili ivi riportate, rende applicabile anche all'IMU la possibilità di considerare terreni agricoli le aree fabbricabili possedute da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli "che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti"⁷.

La base imponibile dell'IMU si determina secondo un procedimento del tutto analogo a quello vigente per l'ICI. Il decreto legge n. 201 (articolo 13, commi 4 e 5) ha modificato, però, in maniera sostanziale i moltiplicatori della rendita catastale (sempre rivalutata del 5% ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge n. 662 del 1996). I parametri da

⁷ Per una più ampio esame dell'applicazione dell'IMU al settore agricolo e dell'ampliamento della definizione di imprenditore agricolo ai fini delle agevolazioni riservate al settore stesso, ved. oltre il paragrafo 2.8.

applicare, comprensivi delle ulteriori modifiche apportate dal decreto legge n.16 del 2012, sono riportati nella tavola seguente, anche a confronto con i valori applicati con l'ICI:

Tavola 2.2

Classificazioni catastali	Nuovo moltiplicatore IMU (Art. 13, co. 4)	Moltiplicatore ICI	Variazione percentuale
Abitazioni (fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10)	160	100	60%
Caserme, comunità, edifici pubblici (fabbricati classificati nel gruppo catastale B)	140	140	0%
Laboratori artigiani e altri fabbricati ad uso sportivo e balneare senza fini di lucro (fabbricati classificati nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5)	140	100	40%
Uffici (fabbricati classificati nella categoria catastale A/10)	80	50	60%
Edifici industriali e commerciali (fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusa la cat. D/5). Dal 2013 si applica il moltiplicatore 65 (+30%)	60	50	20%
Banche, assicurazioni (categoria D/5)	80	50	60%
Negozi (fabbricati classificati nella categoria catastale C/1)	55	34	61,80%
Terreni agricoli condotti direttamente (coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, compresi i terreni incolti)	110	75	47%
Terreni agricoli (altri casi, comprende i terreni incolti)	135	75	80%

Nella definizione delle basi imponibili e delle relative modalità di calcolo, la disciplina dell'IMU mantiene alcuni nodi non risolti del regime ICI. Tra questi, va certamente menzionato il mancato trattamento dei casi di fabbricati imponibili ai quali, per qualsiasi motivo, non risulti attribuita la rendita catastale. L'abolizione della nozione di "rendita presunta",

determinatasi a suo tempo con l'abrogazione del comma 4, articolo 5, del decreto legislativo n. 504, ha, come è noto, prodotto interpretazioni divergenti circa la sostanziale imponibilità di tali fabbricati. Su tali interpretazioni è più volte intervenuta la Corte di Cassazione rafforzando, pur nell'ambito di valutazioni specifiche sui casi sottoposti a scrutinio, l'ipotesi che il Comune, nell'ambito della propria attività di accertamento dell'ICI, possa applicare una rendita presunta, appositamente calcolata dall'Ente con riferimento a immobili simili a quello oggetto di accertamento privo di rendita catastale⁸. Con l'introduzione dell'IMU sarebbe stato opportuno dare sistemazione normativa alla questione, anche alla luce della presa di posizione della Suprema Corte.

Un ulteriore aspetto, correlato al precedente, riguarda i termini di decorrenza e di efficacia dell'attribuzione o della variazione delle rendite catastali, elemento non trattato nella disciplina dell'IMU, che genera tuttora comportamenti elusivi e rilevanti controversie in sede di contenzioso.

3.3 I SOGGETTI PASSIVI

La normativa IMU, riprende con alcune differenze di lieve entità la preesistente normativa ICI relativa all'individuazione dei soggetti passivi del tributo.

I soggetti passivi dell'IMU sono i proprietari di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli

⁸ La sentenza n. 15534 del 30 giugno 2010 della Corte di Cassazione, Sez. V, ha inoltre ribadito il principio secondo cui i giudici non possono limitarsi a valutare la legittimità dell'accertamento, affermando che spetta al contribuente l'obbligo di rivolgere istanza all'Agenzia del Territorio per ottenere il classamento del fabbricato, con ciò portando a definizione anche la pretesa tributaria, bensì è lo stesso giudice tributario che ha il potere e il dovere di determinare l'entità dell'ICI alla luce della esatta e definitiva determinazione delle rendite catastali che deve emergere nel corso nel giudizio.

strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero i titolari di diritti reali di godimento, quali l'usufrutto, i diritti di uso, abitazione e superficie, l'enfiteusi. Sono altresì compresi tra i soggetti passivi i concessionari di immobili demaniali e i titolari di immobili acquisiti in regime di locazione finanziaria, a decorrere dalla stipula e per tutta la durata del contratto.

La differenza formale rispetto alla omologa disciplina dell'ICI consiste nel non aver ribadito la soggettività passiva anche dei possessori di immobili non residenti nel territorio dello Stato, non aventi nello stesso la sede legale o amministrativa o che non vi esercitano l'attività. Questa omissione, che non sembra determinare un vero e proprio vuoto normativo, potrebbe tuttavia determinare casistiche di contenzioso da parte di contribuenti già tendenti a comportamenti elusivi o evasivi.

3.4 LA QUOTA DI IMPOSTA RISERVATA ALLO STATO

L'articolo 13, comma 11, del decreto legge n. 201 prevede che sia "riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando "l'aliquota di base di cui al comma 6 alla base imponibile di tutti gli immobili", ad eccezione dell'abitazione principale e dei fabbricati rurali ad uso strumentale. Il decreto legge n. 16 del 2012 ha previsto ulteriori casi nei quali non opera la riserva statale sul gettito:

- viene riservato interamente al Comune anche l'importo relativo all'IMU sulle abitazioni adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari delle cooperative edilizie a proprietà indivisa, nonché sugli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari/ATER;
- viene inoltre riservato interamente al Comune (modifica al comma 10, art. 13, del decreto legge n. 201), il gettito derivante dalle fattispecie abitative seguenti:

- l'abitazione di anziani o di disabili che, a seguito di ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, acquisiscano la propria residenza in tali istituti;
- l'abitazione posseduta da cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, purché non siano locate e a condizione che il Comune abbia deliberato di considerare tali abitazioni come quelle direttamente adibite ad abitazioni principali. Si tratta pertanto di una vera e propria "assimilazione" all'abitazione principale, l'unica consentita dalla disciplina IMU, lasciata alla discrezionalità dei Comuni.

Le modifiche indicate derivano dalla nuova formulazione del comma 10, art. 13, del decreto legge 201, che, per quanto riguarda gli effetti finanziari delle innovazioni in questione, stabilisce anche, nel primo caso, che "non si applica il comma 17" dell'art. 13 del decreto legge 201. In altri termini, il gettito delle abitazioni assegnate dagli ATER/IACP e dalle cooperative edilizie a proprietà indivisa non concorre alla determinazione della differenza tra gettito IMU e gettito ICI, "compensata" per effetto del comma 17 attraverso variazioni di segno opposto del Fondo di riequilibrio o dei trasferimenti statali. Questa disposizione ha, tra l'altro, l'effetto di neutralizzare le differenze di comportamento degli IACP-ATER in ordine al pagamento dell'imposta, ai fini della variazione compensativa anzidetta. La revisione delle stime dell'IMU e del FSR, a seguito dell'acconto di giugno, non ha però tenuto conto di tale effetto, limitandosi a non aumentare il gettito di base previsto per i Comuni. La neutralizzazione cui si accennava è stata dunque applicata dal Governo soltanto con riferimento all'ipotetico gettito aggiuntivo derivante ai Comuni dalla rinuncia dello Stato alla quota ad esso spettante nella previgente versione del decreto legge 201.

Nel secondo caso (abitazioni di anziani o disabili e di italiani residenti all'estero), invece, l'ultimo periodo del citato comma 10 non prevede alcun dispositivo del genere. In assenza di interpretazioni più specifiche, pertanto, si deve ritenere che dal punto di vista finanziario il gettito di riferimento a disciplina di base delle abitazioni che possono essere assimilate alle abitazioni principali resti determinato in ragione dell'aliquota di base ordinaria (il 7,6 per mille), ferma restando l'integrale assegnazione al Comune dell'intero gettito nel caso di deliberazione comunale di assimilazione. Con la revisione delle stime – pubblicata in agosto – la questione non sembra essere stata trattata in modo diverso e, pertanto, l'assimilazione in questione risulta onerosa per i Comuni per valori pari in media a oltre la metà del gettito che avrebbero ordinariamente acquisto in assenza di assimilazione⁹.

⁹ Un esempio può chiarire l'effetto della mancata sterilizzazione del comma 17. Si ipotizza che tutto il gettito (ICI e IMU) di un Comune derivi da un'abitazione di anziano o disabile residente in casa di cura, del valore IMU di 100 mila euro. La tabella mostra l'andamento delle risorse comunali a seconda che l'assimilazione sia associata o meno all'applicazione del comma 17:

	situazione senza assimilazione	situazione con assimilazione	situazione con assimilazione
		si applica il co. 17	non si applica il co. 17
	<i>a</i>	<i>b</i>	<i>c</i>
Gettito ICI 2010 (esente, assimilato ad abitazione principale)	€ 0	€ 0	€ 0
Gettito IMU standard, quota Comune	€ 380	€ 200	€ 200
Riduzione del FSR	-€ 380	-€ 380	€ 0
Risorse nette (IMU ± compensazione ex co. 17)	€ 0	-€ 180	€ 200

In sostanza, se si applica il comma 17 e, quindi, la differenza rilevante ai fini del calcolo della variazione compensativa opera anche sull'immobile che è oggetto di assimilazione applicandovi l'aliquota base, il Comune riscontra una perdita considerevole di risorse nette (col. b). Se invece il comma 17 non si applica, sia il gettito IMU che il gettito ICI non devono essere considerati e quindi, nel caso limite proposto, la variazione compensativa si annulla (col. c) e il Comune incamera l'intero gettito ridotto per effetto dell'assimilazione. Naturalmente, anche nell'eventualità meno favorevole che vedesse l'applicazione del

Il decreto legge n.16, è intervenuto poi a chiarire l'esclusione dal pagamento dell'Imposta degli immobili di proprietà del Comune e siti sul suo territorio, indipendentemente dall'utilizzo per compiti istituzionali. Sebbene quindi la disposizione preveda che su tali immobili non è dovuta la quota di imposta riservata allo Stato e che non si applichino le variazioni compensative *ex* articolo 13, comma 17 del decreto legge n. 201, l'interpretazione governativa sulla cui base sono state revisionate le stime, include nel gettito IMU comunale la quota riferibile ai predetti immobili, che il Ministero dell'Economia quantifica in 303,9 milioni di euro (importo corrispondente alla metà di quanto previsto prima della modifica apportata dal decreto legge n.16).

Nonostante gli intendimenti del legislatore, dunque, insiti nella modifica recata dal decreto legge 16 e sopra riportata, gli immobili di proprietà dei Comuni sono stati di fatto considerati nella base imponibile dell'IMU, benché si tratti di cespiti per i quali i soggetti incisi dal tributo sono i Comuni medesimi e dai quali pertanto non può derivare alcuna risorsa aggiuntiva.

Per tutti gli altri casi, la quota di imposta risultante è versata allo Stato "contestualmente all'imposta municipale propria".

Le agevolazioni di qualsiasi natura deliberate dai Comuni non modificano la quota riservata allo Stato. Pertanto, la concessione di un'agevolazione ulteriore rispetto alle prescrizioni di legge sugli immobili oggetto della "spartizione" del prelievo comporta la riduzione dell'imposta per il soggetto beneficiario, ma, al tempo stesso, il mantenimento della riserva a favore dello Stato per l'intero gettito calcolato ad "aliquota di base". Inoltre, qualsiasi variazione del prelievo

comma 17 nel modo ordinario, l'effetto pratico in termini di minori risorse sarebbe limitato al ristretto campo di applicazione dell'agevolazione in questione.

(in aumento o in diminuzione) stabilita dal Comune non ha effetto sulle variazioni compensative del Fondo di riequilibrio, o dei trasferimenti statali, che vengono sempre calcolate a disciplina di base, con le specificazioni ed esclusioni di cui si è dato conto in questo paragrafo.

Il Comune, d'altra parte, resta beneficiario esclusivo del gettito derivante dalle attività di accertamento, il cui gettito non è gravato da riserva statale e delle quali resta titolare, parimenti esclusivo, sotto il profilo della competenza tecnico-organizzativa.

3.5 LA DETERMINAZIONE DELLE ALIQUOTE

La normativa ICI in materia di aliquote era stata inizialmente concepita in maniera rigida e immodificabile. La prima stesura dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 504 del 1992 prevedeva una aliquota unica, da determinare da parte del Comune entro una forbice preordinata, senza alcuna previsione di meccanismi di variazione autonomi rispetto alle prescrizioni legislative. La norma iniziale fu ben presto modificata con l'introduzione della facoltà per il Comune di introdurre una aliquota differenziata, destinata all'abitazione principale. La normativa ha subito nel corso degli anni successivi numerose variazioni che hanno consentito ai Comuni di determinare, mediante regolamento, una articolazione amplissima di aliquote e di agevolazioni a seconda delle caratteristiche degli immobili.

Con l'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, che costituisce tuttora la norma di riferimento per il potere di autonoma regolamentazione delle proprie entrate da parte dei Comuni, venivano poi indicati principi generali molto ampi all'interno dei quali le scelte comunali si devono sempre collocare¹⁰.

¹⁰ Articolo 52, comma 1, decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446: "1. Le province e i Comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto

Per quel che riguarda l'IMU, la normativa relativa alla determinazione delle aliquote si presenta più rigida in confronto all'ampia manovrabilità raggiunta nel tempo dalla disciplina dell'ICI, senza tuttavia intaccare il principio di autonomia di cui al citato articolo 52.

Il decreto legge n. 201 fissa tre diverse misure di base per le aliquote dell'IMU:

- l'aliquota ordinaria ("di base") nella misura dello 0,76% (comma 6 dell'articolo 13);
- l'aliquota "ridotta" dello 0,4% per l'abitazione principale e relative pertinenze (comma 7);
- l'aliquota "ridotta" dello 0,2% per i fabbricati rurali ad uso strumentale (comma 8)¹¹.

I Comuni possono, entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione¹² modificare le aliquote nell'ambito di campi di variazione delle misure di base, che la legge predetermina per ciò che riguarda sia l'aumento che la diminuzione¹³: fino a 0,3 punti percentuali, per ciò che riguarda l'aliquota ordinaria, (quindi tra lo 0,46% e l'1,06%); fino a 0,2

attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti".

¹¹ Ai fini dell'individuazione di tali fattispecie, il comma 8 fa riferimento all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133.

¹² Per il nuovo regime, previsto a decorrere dal 2013 ai soli fini dell'IMU, ved. il Cap. 1 (par. 2).

¹³ Va comunque osservato che l'obbligo di attenersi a una misura "minima" dell'imposta non figura tra le prescrizioni dell'articolo 52, decreto legislativo n. 446 del 1997. Si ritiene pertanto che, in linea di principio, la riduzione per via regolamentare dell'una o dell'altra delle misure di aliquota previste dalla legge oltre il limite minimo rispettivamente indicato non possa considerarsi illegittima, almeno fino al limite determinato dalla quota dovuta allo Stato, la cui intangibilità dovrebbe altrimenti essere assicurata da compensazioni comunali tecnicamente poco gestibili.

punti l'aliquota per l'abitazione principale (tra lo 0,2% e lo 0,6%); fino a 0,1 punti, ma soltanto in diminuzione, per ciò che riguarda l'aliquota dei fabbricati rurali strumentali, cioè fino a 0,1%.

Infine, per espressa previsione del decreto legge n. 201 (articolo 13, comma 9), i Comuni possono prevedere la riduzione sino allo 0,4% dell'aliquota dell'IMU per gli immobili non produttivi di reddito fondiario (ai sensi dell'articolo 43 del TUIR) o per gli immobili posseduti da soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, o per gli immobili dati in affitto. Questa previsione supera e sostituisce per tutto il periodo di applicazione sperimentale dell'IMU le diverse disposizioni di cui al comma 6 e alla prima parte del comma 7, articolo 8, del decreto legislativo n. 23, che stabiliscono:

- la generalizzata riduzione alla metà dell'aliquota ordinaria dell'IMU nel caso di immobili dati in affitto, con facoltà del Comune di variare la misura tra il 30 e il 70%;
- la facoltà dei Comuni di adottare un'analogia riduzione per le altre fattispecie sopra indicate, in questo caso fino al limite massimo del dimezzamento dell'aliquota ordinaria¹⁴.

Più in generale, si pone la questione se la disciplina dell'IMU sperimentale possa contemplare la facoltà dei Comuni di differenziare le misure dell'aliquota (in linea di principio "delle aliquote"), in ragione di caratteristiche soggettive e oggettive dei soggetti passivi e degli immobili tassati. La risposta non può che essere affermativa, pur con alcune specificazioni e cautele.

In primo luogo, va osservato che la generica possibilità di differenziazione delle aliquote viene esplicitamente evocata dal decreto

¹⁴ Nel definire tale facoltà, l'ultima frase dello stesso comma 7 esplicita che "i comuni possono stabilire che l'aliquota ridotta si applichi limitatamente a determinate categorie di immobili".

legge n. 201 (comma 10, articolo 13, terz'ultimo periodo), quando l'applicazione della facoltà di aumento della detrazione riservata all'abitazione principale "fino a concorrenza dell'imposta dovuta" viene controbilanciata dal divieto di "stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione". Viene in tal modo delineato un insieme molto specifico di immobili (le "unità immobiliari tenute a disposizione" che, si ritiene, debbano essere collegate alla omonima nozione rilevante ai fini dell'IRPEF), per i quali si ammette che il Comune possa adottare un'aliquota più elevata, evidentemente in ragione del carattere "non meritorio" del loro (mancato) utilizzo in funzione delle necessità abitative familiari, e della loro mancata immissione nel mercato degli affitti.

Tale autonoma facoltà non trova un diretto aggancio in norme specifiche relative all'IMU e va quindi considerata come una possibilità, tra le altre, di differenziazione dell'aliquota che i Comuni possono facoltativamente adottare.

In secondo luogo e sotto un più generale profilo, la vigenza dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 non è minimamente messa in discussione, né dal decreto legislativo n. 23, che anzi la richiama espressamente in via generale (articolo 14, comma 6), né dal decreto legge n. 201, che, quando intende limitarne la portata, come nel caso dell'obbligo di versamento attraverso il modello F24 (comma 12, articolo 13), considera esplicitamente tale prescrizione dettata "in deroga all'articolo 52" del decreto legislativo n. 446. Anche l'abrogazione dell'art. 59 del medesimo decreto legislativo n. 446, che pure determina effetti negativi di cui si dirà tra poco, sembra da ricondurre alla prevalenza delle facoltà generali di regolamentazione delle entrate di cui all'art. 52, rispetto alle facoltà specifiche sull'ICI *ex art. 59*.

In assenza di espliciti divieti di differenziazione delle aliquote, in deroga agli ordinari poteri regolamentari, l'ipotesi di differenziazione per decisione autonoma del Comune appare dunque pienamente applicabile¹⁵. Naturalmente, l'esercizio di tale facoltà deve sempre misurarsi non solo con criteri di necessaria logicità e coerenza con il più generale ordinamento tributario, ma anche con le numerose indicazioni di obbligatoria differenziazione di prelievo già presenti nella norma di legge. Così, ad esempio e per assurdo, non appare coerente che in forza delle forchette di variazione delle aliquote stabilite dal decreto legge n. 201, il Comune adotti per l'abitazione principale un'aliquota superiore a quella adottata per gli altri immobili.

Altrettanto incoerente appare qualsiasi ipotesi di penalizzazione degli immobili di cui la legge prevede espressamente soltanto facoltà di riduzione e quindi indica l'opportunità di un'agevolazione: è il caso degli immobili dati in affitto o di quelli posseduti da imprese, che anche in caso di differenziazione dell'aliquota al fine di favorire l'uno o l'altro dei settori dovranno mantenersi su un livello comunque non superiore all'aliquota ordinaria adottata dal Comune. Nello specifico dei regimi di locazione, un trattamento più favorevole per i contratti di affitto abitativo "concordati" ex legge n. 431 del 1998, rispetto ad altre tipologie contrattuali, appare pienamente ammissibile, sempre assicurando che le altre tipologie menzionate siano gravate da un'aliquota non superiore a quella fissata come ordinaria.

Un ragionamento del tutto analogo riguarda anche altre possibili differenziazioni dell'aliquota che possono configgersi con le norme che

¹⁵ Va osservato, a questo proposito, che hanno finora provveduto a deliberare le aliquote e i regolamenti dell'IMU oltre 3 mila Comuni, molti dei quali introducendo una più o meno ampia differenziazione di aliquote, senza che si abbia notizia di contestazioni del MEF, a norma dei poteri di vigilanza che la legge gli attribuisce.

indicano la possibilità di ridurre l'aliquota ordinaria per gli immobili che costituiscono merce invenduta delle imprese di costruzione (comma 9-bis, art. 13, del decreto legge 201).

Nella pratica, ai fini dell'ICI si è diffusa l'applicazione di aliquote maggiorate per le abitazioni non locate. Tale volontà di penalizzazione, che già aveva bisogno di qualche specificazione ulteriore (intervallo di tempo nel quale si protraeva lo stato di non locazione, esclusione dei casi di affidamento in uso gratuito, ecc.) deve ora concretizzarsi in dispositivi più articolati che tengano conto del vincolo a mantenere il prelievo ad un livello comunque non superiore all'aliquota ordinaria su quella parte della stessa tipologia di patrimonio immobiliare posseduta dalle imprese, comprese le aziende edilizie di cui al comma 9-bis.

Le differenziazioni direttamente collegate alle categorie catastali dovrebbero essere considerate con estrema cautela, al fine di evitare ogni soluzione che ipotizzi di "riequilibrare" attraverso la differenziazione del livello del prelievo le distorsioni riscontrate nelle valorizzazioni catastali. Tale approccio, in apparenza virtuoso, ben difficilmente potrà realizzare un equilibrio logicamente sostenibile a fronte di sperequazioni che, di norma, attraversano tutte le categorie e tutte le zone territoriali catastali.

Di dubbia opportunità appaiono inoltre le ipotesi - in linea di principio ammissibili - di differenziazione del prelievo nell'ambito del regime dell'aliquota ridotta riservata all'abitazione principale. In questo campo è certamente preclusa ogni ipotesi di tipizzazione del concetto di abitazione principale differente dalla nozione espressa dalla norma, mentre è sempre possibile introdurre regimi di prelievo più lievi a favore di situazioni di disagio socio-economico, sulle quali il Comune potrà

intervenire sia attraverso la riduzione dell'aliquota, sia aumentando la detrazione di legge¹⁶.

Alle esigenze di logicità e coerenza con la normativa e con l'ordinamento fiscale si aggiungono le cautele dovute all'assenza di una giurisprudenza specifica che – come è accaduto in occasione dell'introduzione di diversi nuovi tributi – non permette di escludere giudizi di illegittimità su terreni non compiutamente trattati dalla normativa primaria.

Appare opportuno richiamare in questo paragrafo alcune problematiche relative alla potestà regolamentare comunale, derivanti dalla abolizione dell'articolo 59 del decreto legislativo n.446 del 1997, avvenuta nella fase di conversione in legge del decreto legge 16. Come si è accennato, è possibile che tra le motivazioni dell'abolizione figurino la preminenza delle facoltà regolamentari generali di cui all'articolo 52 del medesimo provvedimento, rispetto a quelle specifiche ora abrogate. Tale preminenza è tuttavia soltanto parziale, in quanto riguarda solo alcuni dei dispositivi indicati dall'art. 59. In altri casi invece, l'indicazione di facoltà espresse di autonoma regolamentazione va ricondotta all'impossibilità di operare attraverso la regolamentazione su materie oggetto della riserva di cui allo stesso art. 52.

Guardando alle principali facoltà che possono avere rilevanza nel regime IMU, si rileva anzitutto che i soli dispositivi già considerati dall'art. 59 che risultano espressamente mantenuti riguardano:

- la regolamentazione delle caratteristiche di fatiscenza dei fabbricati ai fini dell'agevolazione reintrodotta con il decreto legge 16 in

¹⁶ Tale "discriminazione" a favore di soggetti deboli sotto il profilo sociale ed economico appare ammissibile anche se il decreto legge n. 201 non riprende una parte del comma 3, articolo 8, del decreto legislativo n. 504, che permetteva esplicitamente di applicare una detrazione più elevata "anche limitatamente alle categorie di soggetti in situazioni di particolare disagio economico-sociale, ...".

relazione all'inagibilità/inabitabilità (ripresa dall'art.13, comma 3, lett. b) del decreto legge 201);

- l'applicabilità dell'accertamento con adesione (lettera m), nel testo), ripreso già dal comma 5, art. 9, del decreto legislativo n. 23, con la specificazione ulteriore della facoltà di non applicare sanzioni e interessi in caso di adesione.

Risulta effettivamente ininfluente l'abolizione dei riferimenti le seguenti facoltà, non più espressamente menzionate dalla legge primaria per effetto dell'abolizione in questione:

- stabilire che si considerano regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un contitolare anche per conto degli altri (già lett. i) dell'art. 59);
- stabilire differimenti di termini per i versamenti, per situazioni particolari (già lett. o),

in quanto ambedue adottabili nell'ambito delle più generali facoltà concesse dall'art. 52, pur con le complicazioni che possono derivare, in particolare nel primo caso, dalla concorrenza nello stesso versamento di una quota destinata al Comune - sulla quale ovviamente vale la piena potestà di compensazione tra debiti e crediti dovuti ad errori nell'intestazione dei versamenti o nella compilazione dei campi del modulo di versamento - e di una quota statale non disponibile senza una adeguata regolamentazione governativa.

Risultano invece ora precluse alcune facoltà che appaiono necessarie anche nella regolazione e gestione dell'IMU, in quanto riguardanti interventi sulla determinazione delle basi imponibili e sull'incentivazione del personale, che non possono essere facilmente ricomprese nell'autonomia regolamentare generale. Riprendendo le argomentazioni su cui si fondava la proposta ANCI di esplicitazione di tali facoltà,

purtroppo non considerata dal Governo e dal Parlamento, possono indicarsi i seguenti punti già compresi nell'art. 59:

- facoltà di stabilire ulteriori condizioni per non considerare terreni edificabili i terreni ove si svolge un'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile (già lettera a) dell'art. 59);
- facoltà di attribuire il diritto al rimborso dell'imposta pagata per le aree successivamente divenute inedificabili, stabilendone termini, limiti temporali e condizioni (già lett. f),
- determinazione parametrica, per aree omogenee, dei valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, con l'effetto di limitare l'accertamento ai casi di pagamento in base a valori inferiori a quelli deliberati, con finalità di semplificazione e riduzione del contenzioso (già lettera g);

Questo tipo di interventi appaiono oggi sostanzialmente preclusi all'autonomia regolamentare in quanto implicano, in modo più o meno diretto, modificazioni della base imponibile o della debenza del tributo, in possibile contrasto con i limiti pur generali dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446.

Per quanto riguarda la determinazione di valori parametrici delle aree è tuttavia possibile mantenerne l'effetto in termini di indirizzo per l'attività di accertamento svolta dagli uffici. Tale attività non potrà risultare espressamente preclusa nel caso di assolvimento dell'IMU sulla base di valori uguali o superiori ai valori-soglia, come previsto dalla norma abolita, ma tuttavia potrà essere orientata prioritariamente ai casi opposti, nei quali il valore applicato risulti inferiore alla soglia, mantenendo un effetto di orientamento degli stessi contribuenti e di deterrenza nei confronti delle sottovalutazioni degli imponibili. Il provvedimento di indirizzo non si configurerà come un regolamento *ex* articolo 52, ma come un atto organizzativo, di competenza della Giunta, e

potrà riprendere i contenuti tecnici del regolamento eventualmente già adottato in applicazione della facoltà concessa dall'articolo 59.

Va anche segnalata l'abolizione della facoltà già prevista alla lettera p) dell'articolo 59, che nel confermare il comma 57, art. 3, della legge n. 662 del 1996, ai fini della facoltà di riservare una percentuale del gettito dell'ICI al potenziamento degli uffici tributari comunali, estendeva esplicitamente tale possibilità alla attribuzione di incentivazioni al personale. L'espresso riferimento all'ICI di ambedue le norme permette ancora di applicare l'istituto in relazione al solo gettito da recupero di arretrati dell'ICI stessa, ma non consente di riferire all'IMU l'intero dispositivo senza un intervento normativo tanto più auspicabile in considerazione delle forti restrizioni vigenti sulla spesa, sul *turn-over* e, in generale, sulla gestione del personale dei Comuni.

In materia di aliquote e del relativo termine di variazione, va infine sottolineata la normativa eccezionale applicabile per il solo 2012. In conseguenza delle modifiche normative apportate dal decreto legge n.16 del 2012 e per armonizzare i termini dei regolamenti comunali con quello fissato per l'approvazione dei bilanci preventivi, fissato all'epoca al 30 giugno, lo stesso decreto aveva previsto che i Comuni potessero approvare o modificare il regolamento e le aliquote applicabili, nonché la detrazione riservata all'abitazione principale, entro il 30 settembre 2012, quindi oltre il termine di deliberazione dei bilanci e con effetto retroattivo, "in deroga" alle disposizioni vigenti in tale materia. A seguito del differimento al 31 ottobre 2012 dei termini per la deliberazione dei bilanci di previsione, previsto dal citato Decreto del Ministro dell'Interno 2 agosto 2012, si deve ritenere che i termini di deliberazione dell'IMU ritornano ad essere regolati dalla norma generale che li associa, appunto, al termine di deliberazione del bilancio. Tale interpretazione è stata ribadita dal Governo in risposta ad interrogazioni parlamentari. In

particolare, nella seduta della Camera del 12 settembre, il Ministro Giarda affermava che la *“lettura sistematica delle diverse disposizioni succedutesi in argomento consente di ritenere, anche in via interpretativa, che il termine del 30 settembre 2012 sia oggi implicitamente abrogato, con pieno ripristino del fisiologico meccanismo per cui l’approvazione di deliberazione in materia di tributi locali precede l’approvazione dei bilanci”*; inoltre il Ministro Cancellieri, il 16 settembre rispondendo su analoga questione, affermava che *“l’esigenza di mantenere il termine del 30 settembre per l’adozione dei regolamenti IMU nonché la delibera ricognitiva dello stato di attuazione dei programmi e degli equilibri di bilancio, è venuta meno nel momento in cui l’approvazione dei bilanci di previsione è stata ulteriormente prorogata al 31 ottobre”*.

Con lo stesso decreto n. 16, vengono introdotte due clausole di dubbia sostenibilità ordinamentale, che permettono al Governo, mediante lo strumento del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da emanarsi entro il 10 dicembre 2012, in base all’andamento del gettito derivante al pagamento della prima rata:

- di modificare le misure di base delle aliquote e della detrazione attualmente stabilite dalla legge, al fine di assicurare su base annua il gettito complessivo indicato nelle previsioni (co. 12-bis, art. 13 del decreto legge 201, come introdotto dal decreto legge 16). Con lo stesso provvedimento potranno essere modificati gli intervalli nel cui ambito i Comuni possono scegliere il livello di aliquota applicabile nei rispettivi territori;
- di modificare l’aliquota da applicare ai fabbricati rurali strumentali e ai terreni, al fine di assicurare che il gettito derivante dal settore agricolo non superi per l’anno 2012 l’ammontare previsto dal Ministero dell’economia e delle finanze (comma 8, art. 13, del decreto legge 201, come modificato dal decreto legge 16). Sono note, infatti, le

preoccupazioni delle associazioni di categoria circa l'impatto dell'IMU sulla ruralità, soprattutto prima delle modifiche introdotte dal decreto legge 16, fondate su stime di gettito significativamente più elevate rispetto a quelle dichiarate dal Governo.

Tali facoltà, se da un lato costituiscono un antidoto all'obiettivo incertezza circa la solidità delle stime di gettito poste a base di una complessa manovra, riguardante non solo il sistema di prelievo, ma anche buona parte della rideterminazione delle assegnazioni di risorse ai Comuni tramite il Fondo di riequilibrio o i trasferimenti statali, dall'altro rischiano di produrre ulteriori incongruenze poiché si applicherebbero ad un sistema che avrà già utilizzato gli spazi di revisione delle misure del prelievo affidati all'autonomia regolamentare dei Comuni, con effetti non completamente controllabili.

Peraltro, l'analoga previsione di modifica dell'aliquota base via DPCM, già presente nel decreto legislativo n. 23 del 2011 (federalismo municipale) è a sua volta apparsa incongrua e oggetto di richieste di abolizione da parte dell'ANCI, poiché ritenuta rischiosa se applicata successivamente all'avvio a regime della nuova imposta. Sotto il profilo più strettamente ordinamentale, appare evidente l'opportunità che la determinazione delle aliquote di base dell'IMU, come dei principali altri tributi locali o nazionali, avvenga non sulla base di un atto amministrativo, bensì attraverso un provvedimento di legge.

3.6 LA DISCIPLINA DELL'ABITAZIONE PRINCIPALE

L'abitazione principale gode, oltre che di un livello ridotto dell'aliquota, anche di una rilevante detrazione in misura fissa regolata con le stesse modalità previste per l'ICI (comma 10, articolo 13, del decreto legge n. 201).

La norma nel dettaglio prevede che *“dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e per le relative pertinenze, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica”*.

Si tratta dunque di una ripresa pressoché integrale del dispositivo adottato dall'ICI, con un'accentuazione del valore della detrazione che aumenta di quasi il doppio rispetto alla dimensione di base dettata dal decreto legislativo n. 504: da 103,29 euro a 200 euro. L'aumento è più che proporzionale rispetto all'aumento dei moltiplicatori da applicare per la determinazione del valore imponibile delle abitazioni (+60%) e produce pertanto un effetto mediamente maggiore in termini di riduzione del prelievo sull'abitazione principale, rispetto a quanto avveniva con l'ICI.

Alla detrazione di base, in fase di esame parlamentare del decreto legge n. 201, è stata poi aggiunta una detrazione ulteriore limitata al biennio 2012-2013, che permette di ridurre il carico fiscale di 50 euro per ogni figlio convivente, fino a 26 anni di età e con residenza anagrafica nell'abitazione principale, fino a un massimo di ulteriori 400 euro. Pertanto, il massimo teoricamente raggiungibile dalla detrazione ammonta a 600 euro. Tale detrazione non è applicabile ai casi di contribuenti diversi dalle persone fisiche, cui pure si applica la misura di base: abitazioni regolarmente assegnate dagli ATER/IACP e delle cooperative edilizie a proprietà indivisa. In quest'ultimo caso si produce una distorsione obiettiva nel prelievo, in quanto - pur essendo formalmente la cooperativa il soggetto tenuto al pagamento, l'onere è di fatto sopportato dal socio che pure utilizza l'abitazione come propria residenza e dimora abituale.

Lo stesso comma 10 riprende inoltre il senso di una disposizione del decreto legislativo n. 446 (articolo 58, comma 3), disponendo che i Comuni *“possono disporre l’elevazione dell’importo della detrazione, fino a concorrenza dell’imposta dovuta, nel rispetto dell’equilibrio di bilancio. In tal caso il comune che ha adottato detta deliberazione non può stabilire un’aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione”*. Tale previsione si applica esclusivamente nel caso di utilizzo della detrazione per escludere in modo generalizzato dal prelievo l’abitazione principale e vuole evitare che i Comuni possano caricare il peso finanziario di questa politica sui possessori di immobili tenuti a disposizione, eventualità praticabile in particolare nelle località turistiche il cui patrimonio edilizio si caratterizza per la forte presenza di *“seconde case”*¹⁷.

La nozione di abitazione principale adottata dalla legge ai fini dell’IMU e recentemente modificata dal decreto legge n.16 del 2012, si differenzia sostanzialmente da quanto stabilito per l’ICI. Per abitazione principale si intende ora l’unità immobiliare nella quale *“il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente”*, come indicato dal comma 2, art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011, modificato dal decreto legge n.16 del 2012. La norma specifica inoltre che *“le agevolazioni per l’abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”*, anche nel caso in cui i componenti del nucleo abbiano stabilito in domicilia diversi la propria dimora e la propria residenza.

Giova ricordare che la definizione di abitazione principale prevista dalla normativa ICI (quella *“nella quale il contribuente e i suoi familiari*

¹⁷ Al riguardo occorre tuttavia tenere conto che non è applicabile all’IMU l’ultimo periodo del comma 4 dell’articolo 2 della legge n. 431 del 1998, che consentiva ai Comuni ad alta tensione abitativa di applicare un’aliquota superiore a quella massima, fino a 0,2 punti percentuali, per gli immobili non locati per i quali non risultassero registrati contratti di locazione da almeno due anni.

dimorano abitualmente” e, “salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica”) ha determinato nel tempo alcune problematiche con conseguente contenzioso, solo recentemente risolte da sentenze interpretative della Corte di Cassazione.

Una prima casistica riguarda le abitazioni principali costituite da due o più unità immobiliari urbane iscritte separatamente nel catasto. Al riguardo, la Cassazione ha ritenuto che le distinte unità, purché costituenti effettivamente un'unica struttura abitativa, debbano essere considerate come se fossero una sola abitazione principale. Con la sentenza n. 25902 del 29 ottobre 2008 la Corte sostiene che *“deve affermarsi il principio secondo cui ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), il contemporaneo utilizzo di più di una unità catastale come “abitazione principale” non costituisce ostacolo all'applicazione, per tutte, dell'aliquota prevista per l'abitazione principale, ... , ferma restando, ovviamente, la spettanza della detrazione prevista ... una sola volta per tutte le unità”*¹⁸.

Una seconda casistica riguarda invece il caso di due coniugi, che ritengono di avere due abitazioni principali diverse avendo posto la residenza separatamente in entrambe. La Cassazione ha ritenuto di escludere questa possibilità, fondando la sua tesi sulla definizione di abitazione principale come quella in cui “il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente”. Infatti la sopra richiamata sentenza n. 14389/2010 della Cassazione ha affermato che: *“il concetto di “abitazione principale” considerato dalla norma - tenuto conto della identità della ratio ispiratrice, tesa comunque a tutelare una specifica situazione fattuale involgente i membri della famiglia -, all'evidenza, richiama quello tradizionale di “residenza*

¹⁸ La sentenza indica inoltre quale requisito per operare nel senso indicato, che “il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono, assumendo rilievo, a tal fine, non il numero delle unità catastali ma [la prova del] l'effettiva utilizzazione ad “abitazione principale” dell'immobile complessivamente considerato” (vedi inoltre sentenza Cassazione n. 563 del 1998).

della famiglia” desumibile dall’articolo 144 c.c., comma 1, (testo sostituito dalla L. 19 maggio 1975, n. 151, articolo 26: “i coniugi concordano tra loro l’indirizzo della vita familiare e fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelle preminenti della famiglia stessa”) ...”.

Nel caso dell’IMU la definizione di abitazione principale interviene su questi due aspetti individuando una soluzione parzialmente differente. Infatti, per quel che riguarda gli aspetti catastali, prevede che l’abitazione sia costituita da una unica unità immobiliare, con ciò escludendo anche casi di impossibilità tecnica di considerare unitariamente l’unità immobiliare distinta in due (o più) componenti catastali per meri motivi tecnico-amministrativi (diverso titolo di proprietà o appartenenza territoriale a più di un comune delle porzioni immobiliari componenti). Per quel che riguarda gli aspetti relativi al requisito della residenza, pur riprendendo la definizione prevista per l’ICI, la disciplina dell’IMU sembrerebbe impedire l’applicazione dei benefici a più abitazioni principali nell’ambito dello stesso nucleo familiare solo se la pluralità di residenze (tipicamente la residenza disgiunta dei coniugi) si verifica nell’ambito dello stesso Comune. Tuttavia, quanto evidenziato nella citata sentenza n. 14389/2010 non appare superato dalla definizione della norma IMU. In altri termini, nonostante il tenore letterale della definizione IMU, si ritiene che l’unicità dell’abitazione principale rispetto a ciascun nucleo familiare vada considerata per l’intero territorio nazionale, a meno di comprovate esigenze di diversa collocazione della residenza, ad esempio per motivi di lavoro. A prescindere dalle possibili interpretazioni giurisprudenziali della nuova norma, va comunque sottolineato che la residenza deve essere reale e non acquisita per finalità di elusione fiscale.

Una terza casistica di qualche rilievo riguarda il trattamento fiscale dei fabbricati destinati a pertinenze dell’abitazione principale. La normativa

IMU prevede in proposito che possano essere considerati tra le pertinenze fino a una unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali C/2 (magazzini e locali di deposito), C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse senza fine di lucro) e C/7 (tettoie e posti auto coperti). La disciplina legislativa dell'ICI non prevede nulla al riguardo e ha suscitato un ampio dibattito e numerosi contenziosi ancorati al più ampio criterio definitorio di origine civilistica. La problematica è stata risolta con il rinvio alle norme regolamentari comunali, operato da pronunciamenti del contenzioso tributario e del Consiglio di Stato e, poi, con la previsione normativa espressa inserita nel decreto legislativo n. n. 446 del 1997 (articolo 59, comma 1, lettera d). Anche la normativa IMU appare a rischio di contenzioso in quanto non prevede una definizione precisa di ciò che costituisce pertinenza, in termini sia di dimensione (un garage o un deposito di centinaia di metri quadrati può essere pertinenza di una abitazione) che di distanza tra l'abitazione e i fabbricati che di essa sono dichiarati pertinenza (un box o una cantina ubicati a chilometri di distanza da un'abitazione possono esserne considerati pertinenza?). La specificazione di requisiti ulteriori per la definizione di ciò che può essere considerato pertinenza, ferme restando le prescrizioni di legge circa il numero massimo e la tipologia di immobili pertinenziali agevolabili, può quindi costituire un ambito di regolamentazione comunale.

Per quel che riguarda l'assimilazione all'abitazione principale di altre tipologie di abitazione ai fini dell'equiparazione del trattamento fiscale (aliquota ridotta e detrazione in misura fissa) la normativa IMU prevede - a seguito delle modifiche introdotte con il decreto legge 16 - una casistica tassativa e ben più ristretta rispetto a quella prevista per l'ICI.

L'unica forma di assimilazione *ope legis* prevista dal decreto legge n.201, rappresentata dalla casa coniugale assegnata al coniuge separato o divorziato, in sede di separazione o divorzio, è stata eliminata dal decreto

legge n.16, che per questa casistica ha previsto che *“l’assegnazione della casa coniugale al coniuge disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione”* (co. 12-quinquies, art. 4, del decreto legge 16). In questo modo il coniuge assegnatario è individuato come l’unico soggetto passivo dell’IMU sull’abitazione assegnata, che sarà di norma sottoposta al regime dell’abitazione principale.

La stessa norma indica la facoltà del Comune di assimilare all’abitazione principale, con riferimento sia alla detrazione che all’aliquota ridotta, l’immobile appartenente ad anziani e disabili residenti in istituti di ricovero, purché non locato, nonché l’unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, sempre a condizione che non risulti locata, come già riportato al paragrafo 2.4.

Nel regime di base dell’IMU decadono le altre assimilazioni di legge e quelle stabilite per via regolamentare. Di conseguenza è soggetta alla disciplina ordinaria l’abitazione concessa in uso gratuito a parenti, fino ad un grado di parentela da determinare per via regolamentare (articolo 59, comma 1, lettera e), decreto legislativo n. 446 del 1997).

3.7 ESENZIONI E AGEVOLAZIONI

Il complesso delle norme che regolano le agevolazioni e le esenzioni dell’IMU appare ben più restrittivo sia rispetto alla disciplina “di base” dell’ICI, sia rispetto alle più diffuse agevolazioni via via introdotte dai Comuni nell’esercizio della propria autonomia regolamentare.

Per quanto riguarda la disciplina delle esenzioni, l’IMU riprende ampiamente quella dell’ICI (articolo 7, comma 1 del decreto legislativo n. 504), con la ripresa di quasi tutti i contenuti e alcune riformulazioni ad

opera dell'articolo 9, comma 8 del decreto legislativo n. 23.

In primo luogo, la riformulazione dell'esenzione riservata alle proprietà di Enti pubblici e territoriali (lettera a), art. 7, del decreto legislativo n. 504) comporta l'esclusione dal beneficio delle Camere di commercio, che quindi risultano ora pienamente soggette all'IMU. Inoltre l'esenzione degli immobili pubblici è limitata – come già avveniva per l'ICI – a quelli ubicati nei rispettivi territori e destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

Con il decreto legge n.16 del 2012 si riteneva chiarita la portata della norma che sembrava non prevedere l'esclusione dalla nuova imposta per gli immobili di proprietà del Comune e siti sul suo territorio, indipendentemente dall'utilizzo per compiti istituzionali. In proposito, un periodo inserito al comma 11, art. 13, del decreto legge 201 dispone che *“non è dovuta la quota di imposta riservata allo Stato per gli immobili posseduti dai comuni siti sul proprio territorio”*, aggiungendo che in tali casi *“non si applica il comma 17”*. Tuttavia, come meglio riportato al precedente par. 2.4, l'interpretazione governativa della norma non ha di fatto escluso che tali immobili facciano parte della base imponibile dell'IMU, e che il relativo gettito concorra alla riduzione dei trasferimenti statali e del fondo di riequilibrio, in una misura corrispondente all'importo virtuale che i Comuni dovrebbero corrispondere a se stessi.

Per le altre esenzioni, la normativa IMU richiama direttamente le norme dell'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo n.504 del 1992, lettere da b) a i), con la sola esclusione della lettera g), che non è quindi applicabile. Si tratta dell'esenzione, di scarso impatto effettivo, già applicabile ai fini dell'ICI sui fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n 104, limitatamente al periodo in cui sono effettivamente adibiti allo svolgimento di tali attività.

Per memoria si riporta di seguito l'elenco delle esenzioni ex art. 7 del decreto legislativo n. 504 che sono espressamente richiamati anche ai fini dell'IMU:

- b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 601;
- d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
- e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge n. 810 del 1929;
- f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- g) ... [esenzione non confermata];
- h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984;
- i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi (DPR 22 dicembre 1986, n. 917, ora art. 73) destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge n. 222 del 1985.

Per quanto riguarda la lettera i), va considerata la riformulazione

derivante dall'art. 91-bis del decreto legge n.1 del 2012¹⁹, che ha inserito le parole "con modalità non commerciali" nella descrizione dei requisiti oggettivi necessari per l'esenzione (comma 1 dell'art. 91-bis). Tale inserimento, unitamente all'abolizione dell'interpretazione autentica di cui al comma 2-bis, art. 7, del decreto legge 203 del 2005²⁰ ripristina un quadro di maggior rigore nell'inclusione nel prelievo degli immobili degli enti non commerciali e religiosi.

Pertanto ai fini dell'IMU, salvo le eccezioni derivanti dalla disciplina speciale degli utilizzi misti (attività commerciali e non commerciali svolte nel medesimo immobile), di cui si dirà di seguito, possono godere

¹⁹ DECRETO LEGGE 24-1-2012 n. 1 "Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività."

Art. 91-bis Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali (in vigore dal 25 marzo 2012):

1. Al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole: «allo svolgimento» sono inserite le seguenti: «con modalità non commerciali».

2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.

3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

4. È abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

²⁰ Si riporta di seguito la norma interpretativa abrogata dal comma 4 dell'art. 91-bis. Comma 2-bis, art. 7, del decreto legge 203 del 2005 (già così sostituito dall'art. 39, decreto legge 4 luglio 2006, n. 223):

"2-bis. L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale."

dell'esenzione richiamata con la lettera i) dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504 le unità immobiliari per le quali si verificano simultaneamente i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti: l'appartenenza ad un ente non commerciale di cui all'art. 87 del Testo unico delle imposte sui redditi e lo svolgimento, in forma non commerciale, da parte del medesimo ente di una delle attività meritorie ai fini dell'esenzione a norma della stessa lettera i)²¹.

Va fatto cenno alla disciplina speciale per i casi di immobili ad utilizzo misto (commi 2 e 3 dell'articolo 91-*bis*). Con il comma 2 si ammette che l'utilizzo di un'unità immobiliare unitariamente censita presso il catasto in parte per attività commerciali e in parte per attività meritevoli di esenzione, sia soggetta all'imposizione per la sola porzione utilizzata commercialmente. Di norma però, tale situazione dovrà trovare riscontro in una variazione catastale a cura del proprietario, se risulti chiaramente identificabile la porzione ad utilizzo commerciale "in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente". Ai fini del riaccatastamento la norma fa riferimento alle procedure di cui al decreto legge n. 262 del 2006 (art. 2, commi 41, 42 e 44)²², che si riferiscono al

²¹ La norma comporta di fatto, almeno per gli immobili per i quali non si ponga il problema dell'utilizzo misto, il ripristino delle condizioni di agevolazione indicate dalla Corte di Cassazione (ved. in particolare la sentenza n. 4645 del 2004).

²² Si tratta di norme specificamente riferite all'obbligo di accatastamento separato dei fabbricati compresi in unità del gruppo E (esenti dall'ICI e ora dall'IMU), ma dotate di autonomia funzionale e reddituale, tale da poterle considerare a tutti gli effetti unità a sé stanti, da ricomprendere in categorie non esenti. Si deve ritenere che il riferimento ai commi citati sia di carattere procedurale e non vada ricondotto al caso specifico degli immobili delle categorie del gruppo E (come accade nel dispositivo richiamato del decreto legge 262/2006). In caso contrario, infatti, la casistica si ridurrebbe di fatto all'obbligo di scorporo di edifici classificati come "Fabbricati per esercizio di culti", cat. E7, o eventualmente come "Edifici particolari non compresi nelle categorie precedenti", cat. E9, nei quali coesistono attività commerciali svolte da enti religiosi, eventualità del tutto residuale. Si deve infatti ritenere che gli utilizzi promiscui in questione riguardino in primo luogo edifici religiosi di altro tipo (ad esempio i conventi, classificati in catasto nel gruppo B), i cui enti proprietari abbiano, in misura più o meno estesa, attrezzato per l'esercizio di un'attività non suscettibile di agevolazione (albergo, casa di cura o di riposo, ecc.).

riclassamento catastale obbligatorio tramite DOCFA di immobili o porzioni di immobili di categoria E (esenti dall'imposta immobiliare e tipicamente: stazioni ferroviarie, porti, aeroporti, distributori di carburante, chiese), che siano caratterizzate da autonomia funzionale e capacità di utilizzo a fini di produzione di reddito. Solo nel caso in cui l'utilizzo misto non sia chiaramente riconducibile alle rispettive porzioni della stessa unità immobiliare, il comma 3 stabilisce che "l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione", mentre le modalità e i contenuti della dichiarazione sono demandati ad un decreto ministeriale da emanarsi entro 60 giorni (e senza previsione di concertazione con i Comuni). In ambedue i casi di cui ai commi 2 e 3 le rendite revisionate o riproporzionate in relazione alla parte imponibile dell'immobile si applicano, secondo l'attuale formulazione della norma, dal 1° gennaio 2013. Il differimento riguarda pertanto esclusivamente l'applicabilità dell'"esenzione parziale" nei casi di utilizzo misto, mentre fin dal 2012 si applica il regime ordinario anche a tali immobili che - in assenza di norme esplicite di diverso tenore - devono essere considerati interamente assoggettabili all'IMU, sulla base delle attuali registrazioni catastali.

Le agevolazioni obbligatorie, quasi tutte introdotte con le modifiche dovute al decreto legge 16 sono state in gran parte discusse nei paragrafi che precedono. Ci riferiamo alla detrazione applicabile alle abitazioni assegnate dagli ATER/IACP e dalle cooperative edilizie a proprietà indivisa, ai fabbricati inagibili e agli immobili storici. A questi si devono aggiungere le esenzioni e le riduzioni riservate obbligatoriamente al settore agricolo, discusse nel successivo paragrafo 2.8.

Inoltre, in base all' articolo 4, co. 5-octies del decreto legge n.16, e all'articolo 8, co.3 del decreto legge n.74 del 2012, i fabbricati ubicati nelle zone colpite dai terremoti rispettivamente dell'Abruzzo e dell'Emilia,

distrutti o tuttora inagibili, non concorrono alla produzione del reddito imponibile e sono esenti dell'IMU²³. In relazione alle aree colpite dal sisma dello scorso maggio è stato inoltre annunciato dal Governo il prolungamento della sospensione di tutti i pagamenti tributari, attualmente in scadenza al 30 novembre.

Per quel che riguarda le agevolazioni e le riduzioni facoltative, occorre in generale osservare che le norme di carattere finanziario, che destinano allo Stato ampia parte del gettito IMU derivante dagli immobili diversi dall'abitazione principale, calcolato ad "aliquota base", limitano di fatto in maniera sostanziale le possibilità del Comune di prevedere con regolamento la riduzione delle aliquote ordinarie rispetto alle misure di base indicate dalla legge e l'introduzione di specifiche agevolazioni o riduzioni. E' infatti evidente che la riserva fissa a favore dello Stato, unitamente al dispositivo di "compensazione" del maggior gettito IMU rispetto al livello del gettito ICI precedente, rendono più onerosa ogni autonoma riduzione del prelievo, anche ai fini del ripristino dei benefici che si erano consolidati nel regime ICI.

Il regime di base dell'IMU non considera alcuna delle agevolazioni

²³ Decreto legge n. 16 del 2 marzo 2012. Articolo 4- Fiscalità locale, comma 5-octies.

"All'articolo 6, del decreto-legge 28 aprile 2009, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, dopo il comma 1 è aggiunto il seguente comma:

«1-bis. I redditi dei fabbricati, ubicati nelle zone colpite dal sisma del 6 aprile 2009, purché distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero in quanto inagibili totalmente o parzialmente, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle società, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati medesimi. I fabbricati di cui al periodo precedente sono, altresì, esenti dall'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi.»

L'art. 8, comma 3 del decreto legge n. 74 riprende pressoché integralmente le stesse prescrizioni con riferimento ai fabbricati dei Comuni colpiti dal terremoto di maggio 2012, specificando i termine di scadenza per l'esclusione dalle imposte dirette (anno d'imposta 2013) e per l'esclusione dall'IMU(31 dicembre 2014).

facoltative tipiche della normativa ICI:

- A. possibilità di considerare abitazioni principali, assimilandole in tutto o in parte al regime agevolato per queste previsto, le abitazioni concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, entro un grado di parentela definito dal Comune (lett. e), art. 59, del decreto legislativo n. 446);
- B. possibilità di prevedere un'aliquota ridotta per le abitazioni locate, con contratto registrato, ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale (articolo 4, comma 1, decreto legge n. 437 del 1996);
- C. possibilità di prevedere aliquote agevolate per contratti di locazione per abitazione principale stipulati in base agli accordi *ex* legge n. 431 del 1998;
- D. possibilità di prevedere aliquote agevolate per interventi di recupero di fabbricati inagibili o inabitabili e di immobili di interesse storico e architettonico ubicati nei centri storici (comma 5, art. 1, della legge n. 449 del 1997);
- E. possibilità di fissare un'aliquota agevolata, anche inferiore al 4 per mille, per i soggetti passivi che installino impianti a fonte rinnovabile per la produzione di energia elettrica o termica per uso domestico, limitatamente alle unità immobiliari oggetto di detti interventi e per la durata massima di tre anni per gli impianti termici solari e di cinque anni per tutte le altre tipologie di fonti rinnovabili (comma 6, art. 1, della legge n. 247 del 2007).

Le agevolazioni indicate, potranno essere reintrodotte dal Comune con norma regolamentare e comporteranno riduzioni di gettito integralmente a carico della quota di pertinenza comunale. Per ciò che riguarda il punto A), il ripristino può essere solo parziale, in quanto la separazione della

disciplina riguardante l'abitazione principale nella normativa nazionale non permette una vera e propria assimilazione: la variazione delle aliquote potrà essere effettuata nell'ambito dell'intervallo determinato per gli immobili diversi dall'abitazione principale, che fissa al 4,6 il limite minimo. È inoltre dubbia - ed esclusa dalla maggior parte dei commentatori - la possibilità di adottare una detrazione in cifra fissa, ipotesi che tuttavia non sembra confliggere con i limiti imposti dall'art. 52 del decreto legislativo n. 446.

Restano in vigore le facoltà di agevolazione di tipo particolare, applicabili anche all'IMU, in quanto riguardanti il complesso dei tributi locali o comunali:

- ridurre o esentare gli immobili di proprietà delle ONLUS, a prescindere dai requisiti di utilizzo di cui all'art. 7 del decreto legislativo n. 504, in base all'art. 21 del decreto legislativo n. 460 del 1997;
- ridurre o esentare *“gli esercizi commerciali e artigianali situati in zone precluse al traffico a causa dello svolgimento di lavori per la realizzazione di opere pubbliche che si protraggono per oltre sei mesi”* (comma 86, art. 1, della legge n. 549 del 1995);
- ridurre o esentare gli immobili delle *“istituzioni riordinate in aziende pubbliche di servizi alla persona o in persone giuridiche di diritto privato”*, in base al comma 5, art. 4, del decreto legislativo n. 207 del 2001.

Le facoltà richiamate sono riferite ai tributi “di pertinenza” (o “di competenza”) dei Comuni. Vale la pena di intendere tale specificazione, ovvia in assetti ordinari dei tributi locali, come riferita al *gettito* di competenza comunale, escludendo così, anche in questo caso, la possibilità che l'agevolazione disposta dal Comune possa incidere sulla quota del gettito dell'IMU “di pertinenza” statale.

3.8 LA DISCIPLINA DELLA RURALITÀ NELL'IMU

Un insieme di norme direttamente e indirettamente connesse all'IMU sperimentale determinano un radicale mutamento, rispetto alla disciplina ICI, nella considerazione della ruralità ai fini dell'imposizione patrimoniale. Tali modifiche hanno l'effetto di determinare in modo inequivoco l'inclusione dei fabbricati rurali nel campo di applicazione dell'IMU, sia pure con eccezioni di rilievo e sulla base di un regime attenuato, mentre per i terreni agricoli nel passaggio dall'una all'altra disciplina, l'imposizione non cambia in materia significativa.

Va preliminarmente sottolineato che l'IMU attrae ad imposizione i terreni agricoli e i terreni cosiddetti "incolti". Per "terreno incolto" va inteso ogni appezzamento nel quale non si svolge alcuna delle attività elencate nell'articolo 2135 del codice civile, che richiede l'esistenza di un soggetto professionalmente dedicato alle attività stesse. Non è pertanto sufficiente la coltivazione non professionale di un terreno per qualificarlo come "agricolo" ai fini fiscali. In sostanza, i "terreni incolti" (o, per meglio dire, i "terreni" senza altre qualificazioni), sono l'insieme delle particelle non edificate, che non sono qualificabili né come "terreni agricoli" né come "aree fabbricabili" in base alle definizioni di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 504.

3.8.1 I terreni agricoli

Per terreno agricolo si adotta la stessa definizione valida per l'ICI: "il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile" (art. 2 del decreto legislativo n. 504 del 1992). Si tratta di attività di coltivazione silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse, ivi comprese la "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione" dei prodotti ottenuti dall'esercizio dell'attività agricola mediante l'utilizzazione

prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività stessa.

L'aliquota di base applicabile ai terreni agricoli o incolti è quella ordinaria del 7,6 per mille, modificabile dal Comune tra il 4,6 e il 10,6 per mille.

Va anzitutto ricordato che resta in vigore *l'esenzione dei terreni agricoli ricadenti in zona montana o collinare* già vigente ai fini ICI, attraverso il richiamo alla lettera h) dell'articolo 7 del decreto legisaltivo n. 504, ad opera dell'articolo 9, comma 8 del decreto legislativo n. 23 del 2011. Si tratta di un'esenzione di carattere oggettivo che si applica a tutti i terreni agricoli come definiti dall'art. 2 del decreto legislativo n. 504, indipendente dalle modalità di conduzione del fondo. L'elenco dei Comuni nei quali si applica il beneficio resta quello pubblicato in allegato alla circolare del Ministero delle Finanze n. 9 del 14 giugno 1993. In proposito, il nuovo comma 5-bis dell'articolo 4 del decreto legge n.16, rimanda ad un decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e finanze, l'eventuale modifica del campo di applicazione dell'esenzione, individuando i Comuni coinvolti in base a criteri da definire, basati sull'altitudine "*riportata nell'elenco dei comuni italiani*" (ISTAT) ed "*eventualmente*" sulla redditività. È auspicabile che ciò avvenga in tempi brevi, considerata la scarsa significatività dell'elenco citato, comprendente circa 6 mila Comuni dalle caratteristiche molto variegata anche sotto il mero profilo dell'altimetria²⁴.

Fino all'emanazione del decreto ministeriale, tuttavia, i territori di applicazione dell'esenzione restano quelli identificati dalla circolare n.9 del 1993, sopra menzionata.

²⁴ Per la verità, suscita altrettanta perplessità il riferimento all'elenco Istat utilizzato per l'analoga esenzione dei fabbricati rurali strumentali, esaminato nel prosieguo di questo paragrafo, sul quale non è nemmeno prevista alcuna ipotesi di revisione.

L'esenzione dei terreni ricadenti in zona montana o collinare è riservata ai soli "terreni agricoli" - come sopra definiti - e conseguentemente non si applica ai terreni incolti.

Nella determinazione del livello del prelievo sui terreni agricoli assume inoltre rilevanza la natura del possessore, come riportato nel seguito, dopo la rassegna delle principali agevolazioni.

Il calcolo della base imponibile dei terreni agricoli, si basa sulla determinazione di un valore convenzionale ottenuto moltiplicando il reddito dominicale (così come risulta dal catasto), da rivalutare del 25%, per i seguenti coefficienti, che valgono solo per l'IMU:

- 110, nel caso di terreni (anche se incolti) appartenenti e utilizzati da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola;
- 135, per tutti gli altri terreni.

Inoltre, il decreto legge n.16, introducendo un nuovo comma 8 bis all'articolo 13 del decreto legge n.201, interviene sulla base imponibile dei terreni agricoli posseduti e condotti direttamente dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, che risultano soggetti all'imposta per scaglioni di valore, con la seguente modalità:

- per un valore fino a 6.000 euro sono esenti;
- per un valore oltre 6.000 euro e fino a 15.500, la base imponibile è ridotta del 70%;
- per un valore superiore a 15.500 euro e fino a 25.500, la base imponibile è ridotta alla metà;
- per la parte di valore che eccede l'importo di 25.500 fino a 32.000 euro, l'imponibile IMU è ridotto del 50%.

È stata così reintrodotta, sia pure in forma attenuata, l'agevolazione sui terreni agricoli già prevista nel regime ICI (art. 9 del decreto legislativo n. 504 del 1992) che incide in modo più intenso sulle proprietà agricole di minor valore ed estensione.

Si considerano agricoli i terreni compresi in aree edificabili, se posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti alla previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale, mediante l'esercizio delle connesse attività (effetto del richiamo alle definizioni di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n.504 del 1992).

Ai fini dell'esatta *definizione di imprenditore agricolo professionale (IAP)*, che rileva in particolare per le agevolazioni sui terreni, il comma 2, art.13, del decreto legge 201 (come integrato dal decreto legge 16) richiama ora l'articolo 1, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, in base al quale tale qualifica è attribuibile in presenza di determinate condizioni a diverse tipologie di soggetti:

- nel caso di persona fisica: "è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, [...], dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro."²⁵; la stessa qualifica spetta ai soci di società di

²⁵ Si consideri in proposito che, secondo lo stesso art. 1 comma 1, decreto legislativo n. 99 del 2004: "Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni e altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro". Inoltre, nel caso di imprenditori operanti in zone di montagna o caratterizzate da altri tipi di svantaggio (ex articolo 17 del Regolamento comunitario n. 1257/1999), i requisiti indicati sono ridotti al 25%.

persone o cooperative, nonché agli amministratori di società di capitali, in presenza dei requisiti sopra richiamati;

- nel caso di società di persone, cooperative e di capitali, la qualificazione di IAP è applicabile se lo statuto prevede quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e ricorrono ulteriori requisiti riguardanti: il possesso della qualifica di IAP da parte di almeno un socio (eventualmente accomandatario), per le società di persone; il possesso della medesima qualifica da parte di almeno un amministratore per le società cooperative e di capitali²⁶.

Appare pertanto chiaro che la qualifica di IAP può essere attribuita a soggetti societari e non solamente alle persone fisiche operanti professionalmente in agricoltura.

Meno evidente appare invece la riconoscibilità a soggetti diversi dalle persone fisiche del requisito di "iscritto alla previdenza agricola", richiesto per l'applicabilità di ampia parte delle agevolazioni relative ai terreni agricoli. Tale requisito è direttamente collegato alla qualifica in questione nel caso delle persone fisiche, in quanto l'iscrizione è prevista obbligatoriamente dalla legge²⁷, mentre nessun richiamo normativo aiuta a chiarire come possa estendersi al caso di società. Per quanto riguarda le società di persone è ragionevole ritenere che l'esistenza di uno o più soci qualificabili come imprenditori agricoli professionali e iscritti alla previdenza agricola permetta di attrarre la società in quanto tale nel

²⁶ Ai fini in questione l'amministratore di cooperativa deve anche esserne socio. Inoltre, un amministratore può concorrere all'attribuzione della qualifica di imprenditore agricolo professionale ad una sola società.

²⁷ Art. 1, comma 5-bis del decreto legislativo n. 99 del 2004: "L'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale e assistenziale per l'agricoltura."

novero dei soggetti agevolabili anche sulla base del requisito previdenziale²⁸. Al contrario, nel caso di società di capitali, anche cooperative, qualificabili come imprenditori agricoli professionali, la legge non sembra definire in modo esplicito alcuna specificazione sostitutiva dell'assenza del requisito soggettivo dell'iscrizione alla previdenza agricola, formalmente rinvenibile soltanto presso soggetti persone fisiche.

E' ben nota la necessità che sia la norma primaria ad individuare tassativamente i casi di agevolazione ed esenzione, non potendosi in questo campo procedere attraverso analogie ed estensioni basate sulla mera logica. Non può pertanto ritenersi acquisita alla disciplina dell'IMU l'estensione alle società di capitali, pur qualificabili come IAP, dei benefici ancorati al requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola.

3.8.2 Fabbricati rurali strumentali

Nel campo dei fabbricati, la disciplina dell'IMU riconosce benefici derivanti dalla ruralità ai soli fabbricati strumentali. Le abitazioni "rurali", attualmente identificabili in quelle classificate catastalmente nella categoria A/6, rientrano nel regime normale e sono sottoposte a prelievo nel regime di base dell'IMU, a seconda che siano o no abitazioni principali.

Come già riportato nei paragrafi che precedono, ai fabbricati rurali ad uso strumentale si applica l'aliquota IMU di base del 2 per mille, che i

²⁸ Un supporto indiretto in questa direzione perviene dall'articolo 9 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228:

"1. Ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche. I predetti soggetti mantengono la qualifica previdenziale e, ai fini del raggiungimento, da parte del socio, del fabbisogno lavorativo prescritto, si computa anche l'apporto delle unità attive iscritte nel rispettivo nucleo familiare."

Comuni possono ridurre fino all'uno (comma 8 art. 13, del decreto legge 201). L'intero gettito viene attribuito al Comune, senza alcuna riserva a favore dello Stato.

Attraverso una modifica del comma 8, art. 9, del decreto legislativo n. 23 (relativo quindi alla disciplina ordinaria e non "sperimentale" dell'IMU), introdotta con il decreto legge 16, viene però disposta l'esenzione per i rurali strumentali siti "*nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT)*". Si tratta di un beneficio molto ampio, che coinvolge oltre la metà dei Comuni per circa 20 milioni di abitanti e comprende, in assenza di ulteriori perimetrazioni, ampie fasce di territori che appaiono privi di effettivi requisiti di montanità.

La nozione di fabbricato rurale strumentale

Per la definizione di fabbricato rurale strumentale la norma fa diretto riferimento all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto legge n. 557 del 1993. Si tratta della norma istituiva del *catasto dei fabbricati*, strumento per l'inventariazione "completa e uniforme" del patrimonio edilizio, anche con riferimento alle fattispecie fino ad allora non obbligate all'iscrizione in catasto, la cui completa attuazione è stata più volte prorogata nel tempo, in particolare per quel che riguarda le situazioni di ruralità. Il comma 3-bis identifica le condizioni per il riconoscimento del carattere di ruralità "*alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile*". Nel caso dei fabbricati rurali il carattere strumentale è di tipo oggettivo, basato sulle condizioni d'uso del bene, e quindi non necessita della coincidenza tra contribuente (detentore di un diritto reale) e utilizzatore (affittuario, enfiteuta o altro tipo di rapporto). Tra gli usi meritevoli ai fini dell'acquisizione del requisito di strumentalità, vanno segnalati quelli relativi all'agriturismo ("in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96"),

all'abitazione di dipendenti impegnati nell'attività agricola a tempo indeterminato o comunque per almeno cento giornate nell'anno, alle attività amministrative dell'azienda, nonché alla *“manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli”*, anche a cura di cooperative o consorzi.

Tale ampia definizione, che nel regime Ici comportava l'esclusione dal prelievo, è ora l'oggetto principale del netto cambio di orientamento della normativa sul tributo immobiliare locale in materia di fabbricati rurali (strumentali e non), come segnalato da tre importanti modifiche di portata generale:

- l'abrogazione, *“dal 1° gennaio 2012”*, della norma di interpretazione autentica introdotta dall'articolo 23, comma 1-*bis* del decreto legge n. 207 del 2008, convertito nella legge n.14 del 2009, per effetto della quale non si dovevano considerare fabbricati le unità immobiliari in possesso dei requisiti di ruralità, che venivano quindi esclusi dal campo di applicazione dell'ICI i fabbricati²⁹;
- la generalizzazione degli obblighi di iscrizione al catasto dei fabbricati di tutti gli immobili – recata dal comma 14-*ter*, art. 13, del decreto legge 201³⁰ - compresi quelli per i quali era finora

²⁹ Art. 13, comma 14, lett. d) del decreto legge 201. Va osservato che l'abrogazione in questione, riguardando un'interpretazione autentica, potrebbe risultare non limitata dall'indicazione della decorrenza indicata dal comma 14 (*“a decorre dal 1° gennaio 2012”*) nell'esplicazione dei propri effetti. In particolare, il venir meno di tale dispositivo definitorio può comportare la conseguenza che, anche ai fini dei controlli sull'ICI per le annualità tuttora suscettibili di accertamento, si debba considerare l'imponibilità dei fabbricati rurali, in applicazione delle sentenze della Corte di cassazione del 2008 (tra le altre, la n. 15321 del 10 giugno e la n. 23596 del 15 settembre), con le quali veniva riscontrata l'assenza di norme di esplicita esclusione dall'ICI dei fabbricati in questione.

³⁰ Restano esclusi dall'obbligo i fabbricati rurali minori, *“che non costituiscono oggetto di inventariazione”* secondo le indicazioni dell'articolo 3, comma 3, del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28.

sufficiente la menzione nel catasto dei terreni, procedura che porta a compimento le previsioni del citato decreto legge 557 del 1993;

- la specificazione riguardante l'accatastamento delle unità abitative rurali, di cui al comma 14-bis, in base alla quale la procedura di riconoscimento della ruralità, avviata con il decreto legge 70 e riformulata con il decreto legge 201, non deve alterare il *"classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo"*.

La disciplina dell'ICI, invece, escludeva dal campo di applicazione dell'imposta l'insieme dei fabbricati rurali, sia abitativi che strumentali. La sentenza della Corte di Cassazione n.18565 del 21 agosto 2009, ancorava fortemente gli effetti fiscali della ruralità alla posizione catastale del cespite immobiliare, che riteneva pregiudiziale e vincolante per le parti del rapporto tributario e per il giudice investito della causa fiscale. In particolare, la sentenza ravvisa i requisiti di ruralità unicamente per i fabbricati classificati nelle categorie A/6 e D/10.

Tale situazione era stata normativamente riconosciuta con il decreto legge n.70 del 2011 (comma 2-bis, art. 7), che prevedeva la possibilità di presentare domande di variazione al fine di ottenere il riconoscimento catastale della ruralità mediante l'attribuzione della categoria catastale D/10, fondate sull'autocertificazione dei requisiti per un periodo di cinque anni continuativi. Ai fini dell'individuazione dei fabbricati agevolabili in quanto rurali strumentali, la situazione non è mutata alla luce del nuovo quadro normativo.

L'articolo 13, comma 14-bis, del decreto legge 201/2011, nel riorganizzare la procedura di riconoscimento ha previsto, infatti, che attraverso un Decreto del Ministro dell'Economia *"sono stabilite le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo"*, confermando così l'esigenza che la caratteristica di ruralità risulti negli

atti catastali. L'emanazione del provvedimento è avvenuta il 26 luglio 2012, con contenuti di seguito discussi.

Il riconoscimento dei requisiti di fabbricato rurale strumentale

La procedura prevista dall'articolo 7, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater del decreto legge n. 70 del 2011, prevedeva che, ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili ai sensi dell'art.9 del decreto legge n. 557 del 1993, i soggetti interessati potessero presentare all'Agenzia del Territorio una "domanda di variazione" della categoria catastale per l'attribuzione della categoria A/6, per gli immobili rurali ad uso abitativo o della categoria D/10, per gli immobili rurali ad uso strumentale.

Alla domanda, la cui presentazione era inizialmente prevista entro il 30 settembre 2011, avrebbe dovuto essere allegata un'autocertificazione che attestasse il possesso dei requisiti di ruralità, in via continuativa a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda.

Veniva inoltre istituito un complesso percorso di convalida, a cura dell'Agenzia del territorio, da espletare entro termini molto ristretti, prima prorogati dall'articolo 13, comma 21, del decreto legge n. 201 e poi definitivamente abrogati in sede di conversione in legge dallo stesso decreto legge n. 201. L'Agenzia avrebbe dovuto convalidare le domande di variazione entro il 30 giugno 2012 e, in assenza di pronunciamento dell'Agenzia, il contribuente avrebbe potuto assumere in via provvisoria l'avvenuta attribuzione della categoria catastale richiesta, fermo restando che, in caso di diniego dell'Agenzia stessa entro i successivi 12 mesi (quindi entro giugno 2013), il richiedente sarebbe stato tenuto al pagamento delle imposte non versate, degli interessi e delle sanzioni in misura raddoppiata. Tale procedura ha tuttavia registrato un avvio faticoso, a cominciare dal ritardo nell'emanazione del prescritto decreto attuativo, approvato soltanto il 14 settembre 2011.

Il comma 14-bis dell'art. 13 del decreto legge n. 201, nell'abrogare la procedura appena descritta, ha tuttavia fatto salvi gli effetti delle domande di variazione della categoria catastale già presentate, anche dopo la scadenza dei termini originariamente posti, prorogati più volte e fissati, da ultimo, al 30 settembre 2012 per effetto del decreto legge n. 95 del 2012 (art. 3, co. 19). Il comma 14-bis ha rinviato ad un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze l'individuazione delle modalità per l'inserimento negli atti catastale della sussistenza del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo. Si conferma, quindi, che la ruralità deve comunque essere rappresentata catastalmente, anche se non più e non solo dalle categorie catastali rurali (A/6 e D/10).

La procedura e la tempistica di convalida delle domande di variazione disegnata dal decreto legge n. 70/2011 sono state cancellate, e il decreto ministeriale 26 luglio 2012 prevede ora un controllo a campione da esercitarsi entro un lasso di tempo non meglio definito. Unico riferimento è il rinvio alla procedura di cui al decreto ministeriale 701/1994 (modello DOCFA) che prevede la possibilità di rettificare gli accatastamenti proposti entro il termine ordinatorio di un anno.

Il provvedimento del 26 luglio 2012 individua le nuove modalità di inserimento negli atti catastali del requisito di ruralità unitamente alle procedure per la presentazione delle istanze di variazione per l'ottenimento del riconoscimento del requisito di ruralità, confermando la necessità di un'autocertificazione attestante il possesso a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda dei requisiti di ruralità.

Con il nuovo decreto viene dunque superato l'obbligo della classificazione dei fabbricati rurali strumentali nella categoria catastale D10. L'articolo 1 dispone che, ai fini della sussistenza dei requisiti di

ruralità per le costruzioni diverse da quelle censibili nella categoria D10, è apposta una specifica annotazione negli atti catastali, mantenendo tuttavia integra la categoria originaria. Ciò implica che ai fini IMU la determinazione della base imponibile deve essere attuata considerando i moltiplicatori previsti per le singole categorie catastali. Quindi, ad esempio, l'ufficio aziendale rimane classificato in A10, con l'annotazione di "fabbricato rurale strumentale" e la base imponibile dovrà essere determinata, fin dal saldo dell'IMU di dicembre, considerando il coefficiente 80, salvo poi applicare in ogni caso l'aliquota base pari allo 0,2% . Viene dunque confermata la necessità che la ruralità sia riscontrata anche catastalmente, non più attraverso l'attribuzione della categoria D/10 (così come ancora previsto dal D.P.R. n. 139 del 1998 e ripreso da ormai numerose sentenze della Corte di Cassazione), bensì attraverso l'annotazione catastale ora disposta dal decreto ministeriale.

Vanno infine menzionati due aspetti di particolare problematicità derivanti dall'applicazione del decreto del MEF: il carattere retroattivo ai fini fiscali delle autocertificazioni dei requisiti di ruralità, e l'abbandono di una puntuale azione di controllo da parte dell'Agenzia del Territorio (in precedenza prevista dal decreto legge 70).

Riguardo al primo punto, l'articolo 7, comma 2 del citato decreto ministeriale del 26 luglio 2012, prevede, che *«la presentazione delle domande e l'inserimento negli atti catastali dell'annotazione producono gli effetti per il riconoscimento del requisito di ruralità (...) a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda»*, riaccendendo il dibattito circa la valenza retroattiva delle domande di variazione ai fini dell'esclusione dall'ICI.

Al riguardo, sembra opportuno precisare che le disposizioni contenute nel decreto legge 70 del 2011 - con il quale il legislatore ha confermato, sulla scorta della consolidata giurisprudenza di legittimità, la necessità

dell'accatastamento in categoria rurale – rimangono in vigore fino al 31 dicembre 2011, così come espressamente disposto dall'articolo 13, comma 14 del decreto legge n. 201 del 2011. Il decreto legge n. 70 del 2011 con riferimento alle domande di variazione disciplinava gli effetti fiscali solo per il futuro, dando la possibilità al contribuente di assumere provvisoriamente la categoria catastale in attesa della convalida della domanda di variazione; conseguentemente i contribuenti hanno potuto non versare il saldo ICI e versare l'acconto IMU utilizzando l'aliquota base prevista per i fabbricati rurali. Questi effetti sono stati "fatti salvi" dalle norme che hanno via via prorogato il termine per la presentazione delle domande di variazione.

Il legislatore, invece, nulla ha previsto per il passato, sicché la valenza retroattiva ai fini fiscali non può derivare da un'interpretazione estensiva ancorata ad uno dei requisiti richiesti per l'ottenimento della variazione catastale (l'autodichiarazione del possesso dei requisiti di ruralità nei cinque anni anteriori a quello di presentazione della domanda). Né può attribuirsi al provvedimento del MEF valenza di norma interpretativa, giacché questa può essere disposta solo con legge ordinaria, così come previsto dall'ordinamento e dallo stesso Statuto del Contribuente.

Dal lato del controllo delle domande di variazione la disciplina dettata dal decreto del Ministero dell'economia appare più blanda, essendo ora previsto un controllo "a campione" e non puntuale su tutte le domande presentate, come era invece previsto dal decreto legge 70, il quale prevedeva, in caso di infedeltà, anche l'applicazione delle sanzioni nella misura massima prevista per ogni tributo. Se da un lato è condivisibile – e perfino ovvio il coinvolgimento dei comuni nell'attività di controllo, mediante la pubblicazione delle domande di variazione sul portale per i comuni gestito dalla medesima Agenzia del territorio, dall'altro lato, sarebbe stato opportuno prevedere una procedura più dettagliata e più

vincolante per l'Agenzia, con tempi definiti, relativamente alle segnalazioni effettuate dai comuni.

3.8.2.1 L'iscrizione in catasto di tutti i fabbricati rurali

La risistemazione normativa riguardante gli immobili rurali si estende, come sopra accennato, ad un'azione più incisiva di impulso alla completa e corretta iscrizione in catasto di tale settore, condizione essenziale per garantire l'uniforme applicazione delle norme tributarie e dell'IMU in particolare.

Lo stesso decreto legge 201, (commi 14-ter e 14-quater dell'art. 13), punta a portare finalmente a compimento il disegno dell'onnicomprendività del catasto dei fabbricati, introdotto dall'articolo 9 del decreto legge 557 del 2008. L'iscrizione al "catasto edilizio urbano" dei fabbricati rurali ancora iscritti al catasto terreni, mediante dichiarazione Docfa deve avvenire entro il 30 novembre 2012 (comma 14-ter). L'obbligo di assolvimento dell'IMU, a titolo di acconto, sulla base di una rendita presunta stimata in relazione alle unità similari già iscritte (comma 14-quater) viene di fatto superato dalla modifica introdotta dal decreto legge 16 al comma 8 dello stesso articolo 13, in base alla quale "per l'anno 2012", il versamento dell'è ammesso in unica soluzione al momento del saldo di dicembre. In caso di mancata dichiarazione della parte, viene espressamente confermata l'applicabilità delle procedure di ingiunzione di cui al comma 336, art. 1, della legge finanziaria per il 2005 (l. n. 311 del 2004), con l'eventuale conseguente surroga da parte degli uffici dell'Agenzia del Territorio e applicazione delle relative sanzioni e addebito di spese.

3.8.3 Modalità di pagamento dell'IMU sugli immobili rurali ed eventuale variazione delle aliquote di base

Il decreto legge 16 ha introdotto modalità specifiche per il pagamento dell'IMU sui fabbricati rurali, applicabili per il 2012. Si tratta di

dispositivi dovuti in parte alle particolarità derivanti dalla procedura di accatastamento e di riconoscimento della ruralità dei fabbricati, di cui si è detto nel paragrafo precedente e in parte all'emergere di forti preoccupazioni delle associazioni di categoria circa l'impatto economico della nuova imposta sul settore.

L'acconto dell'IMU gravante su fabbricati rurali strumentali, da pagare alla scadenza ordinaria del 16 giugno (di fatto il 18 giugno, lunedì) va commisurato al 30% dell'importo annuo dovuto (anziché al 50%) applicando l'aliquota del 2 per mille, la misura di base prevista dalla legge, da conguagliare rispetto al dovuto complessivo con il saldo di dicembre (16 dicembre, di fatto il 17, lunedì).

I fabbricati rurali (strumentali e non) oggetto della procedura di accatastamento di cui al comma 14-ter non sono tenuti al pagamento in acconto e dovranno pagare alla scadenza del saldo di dicembre l'intera imposta dovuta per il 2012.

Ambedue le modalità, in vigore per il solo 2012, sono disposte dal comma 8, art. 13, del decreto legge 201.

Le variazioni di aliquota, sulla cui base andrà calcolato il dovuto annuo definitivo e conguagliato l'importo effettivamente dovuto a dicembre, potranno derivare da modifiche introdotte dai regolamenti comunali (solo in diminuzione nel caso dei fabbricati strumentali, entro il limite minimo dell'1 per mille), ma anche da modifiche delle misure di base decise dal Governo in relazione all'andamento del gettito del settore rurale.

Come anticipato nel paragrafo relativo alle aliquote, infatti, il citato comma 8 (ultimo periodo introdotto con il decreto legge 16), permette al Governo, con un DPCM da emanarsi entro il 10 dicembre, di modificare l'aliquota di base applicabile sia ai fabbricati rurali strumentali e ai terreni, al fine di assicurare che il gettito derivante dal settore agricolo

non superi per l'anno 2012 l'ammontare previsto dalle stime ministeriali. Viene così adottato uno strumento specifico per fronteggiare l'eventuale "eccesso di gettito" derivante dall'introduzione dell'IMU secondo le associazioni di categoria, che hanno diffuso stime significativamente più elevate rispetto a quelle dichiarate dal Governo.

3.9 LE DISPOSIZIONI DI CARATTERE PROCEDURALE PER LA GESTIONE DELL'IMPOSTA E LA RISCOSSIONE

Le disposizioni di carattere procedurale per la regolazione dell'imposta e la riscossione dell'IMU riprendono sostanzialmente, con qualche importante differenza, la normativa ICI. In parte le norme sono ripetute, in parte richiamate dal decreto legislativo n. 504.

È anzitutto opportuno sottolineare che spetta ai Comuni la gestione di tutti gli aspetti del tributo. La riserva statale su parte del gettito non modifica la potestà gestionale interamente assegnata al Comune, tranne che per ciò che riguarda la determinazione per legge delle modalità di riscossione. L'assenza di disposizioni di carattere attuativo rende più complessa e incerta la fattuale capacità del Comune di trattare taluni aspetti gestionali (ad esempio i rimborsi), ma non mette in discussione il principio generale dell'esclusività della competenza comunale³¹.

Le norme sulla gestione dell'IMU

La legge, oltre ad indicare alcune regole innovative, richiama espressamente un'ampia serie di norme sia di carattere generale,

³¹ Tale considerazione è ben confermata dal tenore dell'ultima parte del comma 11, art. 13 del decreto legge 201 (lo stesso comma che istituisce la riserva statale): "Per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta municipale propria. Le attività di accertamento e riscossione dell'imposta erariale sono svolte dal comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni.". Va altresì osservato che questo è l'unico passo della legge in cui la quota dell'IMU riservata allo Stato viene identificata con l'appellativo "imposta erariale".

applicabili per tutti i tributi locali, sia tratte dalla disciplina dell'ICI (comma 7, art. 9, del decreto legislativo n. 23). Nel complesso, dunque le principali pratiche gestionali dell'IMU presentano forti caratteri di continuità rispetto a quanto svolto dai Comuni ai fini dell'ICI.

Le norme di carattere generale espressamente richiamate in materia procedurale sono l'articolo 1, commi da 161 a 170, della legge n. 296 del 2006, che si riferisce a tutti i tributi locali, toccando i seguenti campi:

- modalità e termini per l'emissione di avvisi di accertamento, per l'irrogazione delle sanzioni e per la riscossione coattiva (commi 161-163), argomenti sui quali non si ravvisano innovazioni, se non per sottolineare che l'intero gettito da recupero di evasione è destinato al Comune. Si ricorda, inoltre, che tra le facoltà regolamentari valevoli ai fini dell'IMU, figura la possibilità di introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso, in base al decreto legislativo n. 218 del 1997, prevedendo anche, in tale ambito, la rateizzazione delle somme dovute senza applicazione di interessi (comma 5, art. 9, del decreto legislativo n. 23);
- termini per la richiesta di rimborso e per la determinazione della misura degli interessi (commi 165-165). L'istituzione di una quota riservata allo Stato produce problematiche specifiche, esposte più avanti in questo paragrafo;
- arrotondamento all'euro per il pagamento dei tributi locali (comma 166). L'articolazione del pagamento dell'IMU attraverso il modello F24 rende necessario effettuare l'arrotondamento per ciascuna delle quote esposte nel modello in corrispondenza dei diversi codici tributo, anziché a livello del pagamento complessivamente dovuto (al Comune e allo Stato), come avveniva per l'ICI. Gli importi da iscrivere accanto a ciascun codice vengono infatti sommati e non

sembra possibile effettuare l'arrotondamento sui totali ottenuti da importi non arrotondati;

- regolamentazione (obbligatoria) della compensazione delle somme a credito con quelle dovute al Comune a titolo di tributi locali (comma 167);
- regolamentazione, per ciascun tributo locale, di una misura minima fino a concorrenza della quale non sono dovuti versamenti né effettuati rimborsi (comma 168). In mancanza di deliberazione, la misura minima è fissata in 12 euro, il livello stabilito "in sede di prima applicazione" dall'articolo 25 della legge n. 289 del 2002. La misura minima va intesa, ovviamente con riferimento al dovuto annuo e non a quanto risultante dal calcolo di ciascuna rata dell'IMU;
- deliberazione delle aliquote e delle altre misure di regolazione del prelievo entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione, con effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento; proroga automatica delle misure già in vigore in caso di mancata deliberazione entro il termine (comma 169). Questa regola, essenziale per l'ordinato svolgimento del processo di determinazione del bilancio viene contraddetta dal comma 13-*bis* art. 13, del decreto legge 201 (introdotto dal decreto legge 16), che dal 2013 impone la deliberazione delle aliquote entro il 30 aprile dell'anno di riferimento, pena l'inefficacia delle nuove misure (ved. par. 2 del capitolo 1);
- obblighi di comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze dei dati relativi al gettito (comma 170). La norma è stata attuata, con riferimento all'Ici e all'imposta di scopo e armonizzando altre analoghe disposizioni di legge, con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento delle Finanze) del 10

dicembre 2008. Il provvedimento stabilisce, per ovvi motivi di semplificazione nell'acquisizione dei dati, che l'obbligo di comunicazione non si applica ai versamenti effettuati mediante l'utilizzo del modello F24 (art. 1, comma 2). Pertanto fino al ripristino di modalità diversificate di riscossione ordinaria dell'IMU, non sussiste alcun obbligo in capo ai Comuni in materia di comunicazione dei dati di versamento. La stessa considerazione vale per gli analoghi obblighi riferiti all'imposta di scopo, la cui regolazione segue le stesse modalità dell'IMU (comma 2, art. 6, del decreto legge 16).

Dalla disciplina dell'ICI, il decreto legislativo n. 504 del 1992, sono inoltre espressamente richiamate le seguenti norme:

- articolo 10, comma 6, che obbliga il curatore o il commissario liquidatore del fallimento o della liquidazione coatta a dichiarare l'avvenuto avvio della procedura ai Comuni di ubicazione degli immobili coinvolti nella procedura stessa e a provvedere al versamento delle somme dovute successivamente alla conclusione del procedimento;
- articolo 11 comma 3, riguardante la facoltà del Comune di inviare questionari o richiedere ai contribuenti la trasmissione o esibizione di atti e documenti nell'ambito delle attività di controllo, nonché, ai medesimi fini, di richiedere informazioni agli "uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti";
- articolo 11, comma 4, riguardante la designazione di un funzionario responsabile, mediante delibera della Giunta comunale, al quale sono conferiti *"le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi"*. Non viene rinnovato l'obbligo di

comunicare al “Ministero delle finanze” il nominativo del funzionario designato (art. 18-*bis* del decreto legge n. 8 del 1993, non richiamato);

- articolo 11, comma 5, riguardante l’interscambio informativo tra i Comuni e il sistema informativo dell’amministrazione finanziaria, prescrizioni oggi da considerare in gran parte coperte dalle norme sull’interscambio successivamente intervenute;
- articolo 12, che dispone la riscossione coattiva delle somme non pagate a seguito della notifica di avvisi di accertamento “mediante ruolo”, norma superata dalle previsioni dell’articolo 52 del decreto legislativo n. 446 e ora pressoché inapplicabile, alla luce della riforma della riscossione e dell’incombente entrata in vigore della fuoriuscita degli agenti della riscossione (aziende del gruppo Equitalia) dalla riscossione delle entrate comunali in forza dell’art. 7, comma 2, lett. *gg-ter*, del decreto legge 70 del 2011;
- articolo 14, relativo alle sanzioni, integrato dal comma 13, art. 13, del decreto legge 201, con il riferimento diretto agli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997 in materia di riduzione delle sanzioni in caso di adesione all’avviso emesso; gli interessi (che ancora figurano nella rubrica dell’articolo), sono oggetto del comma 6, abolito in concomitanza con l’adozione della norma generale sugli interessi di cui al citato comma 165, art. 1, della legge 296 del 2006;
- articolo 15, che rimanda le controversie al giudice tributario, pur risultando non aggiornati i riferimenti alla legislazione riformata del contenzioso tributario (i decreti legislativi nn. 545 e 546 del 1992, in luogo del DPR n. 636 del 1972, letteralmente citato dalla norma)

La dichiarazione

L’obbligo di dichiarazione non era inizialmente considerato in modo

esplicito dalla disciplina dell'IMU, non figurando nemmeno tra le norme richiamate vigenti ai fini ICI.

La lacuna viene colmata dal decreto legge n.16, che istituisce l'obbligo di dichiarazione da presentarsi entro 90 giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta (nuovo comma 12-ter, art. 13, decreto legge 201). La dichiarazione, come previsto per l'Ici, non deve essere presentata nel caso in cui l'acquisizione o la modifica del possesso dell'immobile sia stata comunicata alla pubblica amministrazione mediante MUI³². Le dichiarazioni presentate ai fini Ici sono considerate valide, in quanto compatibili.

La dichiarazione iniziale avrebbe dovuto essere presentata entro il termine del 30 settembre 2012 nei casi in cui caso "l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012". Il termine del 30 settembre è tuttavia trascorso senza che sia ancora stato emanato il decreto ministeriale previsto dall'articolo 9, co. 6 del decreto legislativo 14 marzo 2001, n.23 che deve disporre il modello di dichiarazione e le relative istruzioni. Si attendono pertanto l'emanazione del provvedimento e la proroga formale del termine.

L'insorgere dell'obbligo dichiarativo va naturalmente inteso non solo con riferimento ai casi in cui l'evento determinante ai fini dell'obbligo stesso si sia verificato nel 2012, ma anche quando l'evento, verificatosi nel passato, non abbia comportato la presentazione della relativa

³² Il richiamo al MUI non è espresso in modo diretto dalla norma, non essendo richiamato il comma 53, art. 39, del decreto legge 223 del 2006, che ne disponeva l'entrata in vigore ai fini dell'abolizione della dichiarazione ICI a cura del contribuente, né il decreto legislativo n. 463 del 1997 (art. 3-bis), che istituiva il MUI stesso. L'ampio ambito di decisionalità attribuito al decreto ministeriale di attuazione del comma 12-ter, nonché l'orientamento espresso dai responsabili del MEF sull'argomento, permettono di ritenere che verrà assicurata la piena validità del MUI in funzione sostitutiva della dichiarazione IMU, in modo analogo a quanto stabilito dalla legge ai fini dell'ICI.

dichiarazione ICI (o l'invio di un MUI), in quanto estraneo all'obbligo dichiarativo. È il caso, ad esempio, del possesso di immobili già esclusi dall'ICI (quali i terreni c.d. incolti), ma anche del possesso di abitazioni non dichiarate quali abitazioni principali ai fini dell'ICI, ad esempio per effetto di un cambiamento avvenuto nel corso del periodo di esclusione dall'imposta (2008-2011). Quest'ultima è forse la fattispecie numericamente più rilevante ed è auspicabile, da un lato, che i singoli Comuni, attraverso prescrizioni regolamentari o modalità procedurali meno formalizzate, adottino accorgimenti di semplificazione in grado di limitare al minimo gli adempimenti e, dall'altro, che il Ministero dell'economia, in occasione del predetto decreto attuativo da adottarsi "sentita l'Anci", tenga conto della necessità di armonizzare esigenze di rigorosa applicazione del tributo con istanze di semplificazione gestionale e snellezza dell'azione amministrativa. Gli stessi provvedimenti ministeriali infatti, potranno intervenire anche con riferimento ai "casi in cui deve essere presentata la dichiarazione", come indicato dal citato comma 12-ter.

Questo più ampio potere di intervento consentirà di trattare l'esigenza di una migliore conoscenza degli immobili degli enti non commerciali e religiosi che siano ritenuti esenti dai proprietari a norma della lettera i), art. 7, decreto legislativo n. 504, e che risultavano esclusi dall'obbligo di dichiarazione ai fini dell'ICI per effetto del comma 5, art. 10, del decreto legislativo n. 504, non ripreso tra le norme che regolano l'IMU.

I rimborsi

I rimborsi sono uno dei terreni di gestione dell'IMU che verrà più influenzato dalla commistione tra gettito destinato al Comune e quota riservata allo Stato. Fin dalla prima applicazione del nuovo tributo, infatti, si sono verificate molte occasioni di errore materiale nell'indicazione dei codici tributo e nella valorizzazione delle quote

dovute. Tali rischi potrebbero intensificarsi in occasione del saldo, quando gli importi da conguagliare dovranno considerare non solo dalla differenza tra il totale dovuto in base alle misure definitive del tributo (aliquote, detrazione, agevolazioni) e gli importi versati in acconto, ma anche distinguere la quota destinata allo Stato, a disciplina di base, da quella destinata al Comune, articolando in modo conseguente lo stesso conguaglio.

Il tema della gestione dei rimborsi è quindi più urgente di quanto sarebbe a fronte dell'istituzione di un qualsiasi nuovo tributo comunale. Rileva, in particolare, al fine di limitare al minimo sia gli adempimenti dei cittadini, sia onerose procedure a carico delle amministrazioni, che i regolamenti prevedano nella più ampia accezione possibile le possibilità di compensazione tra crediti e debiti. Tali facoltà dovrebbero riprendere, ad esempio, le previsioni della lettera i) dell'articolo 59 del decreto legislativo n. 446 del 1997, che pur non richiamate nel regime dell'IMU, appaiono pienamente applicabili, anche in forma ampliata, nell'ambito delle facoltà di regolamentazione generale delle entrate comunali. Si permetterebbe così di considerare validi i pagamenti effettuati per un dato immobile da un contitolare per conto di un altro, ovvero da un erede per conto del contribuente deceduto o di altri eredi, o anche quelli effettuati per conto dell'effettivo contribuente da soggetti non tenuti al pagamento, limitando gli eventuali procedimenti di rimborso e di recupero alle quote che eccedano la compensazione.

Questi dispositivi necessitano ovviamente dell'espresso consenso del soggetto che a seguito dell'istruttoria risulta in credito per conto di altri soggetti debitori e trovano il forte limite dell'impossibilità di concludere il procedimento nel caso di coinvolgimento di quote statali, almeno finché non interverranno disposizioni che chiariscano il modo di procedere regolando anche i rapporti finanziari tra Comuni e

Amministrazione finanziaria conseguenti alla liquidazione ed erogazione del rimborso.

Tuttavia, anche nelle more di tali necessari chiarimenti, il provvedimento comunale potrà provvisoriamente concludersi con la determinazione degli importi che risultano complessivamente dovuti a titolo di IMU da rimborsare e con la separata indicazione delle quote di pertinenza statale e comunale, potendosi procedere alla materiale regolazione (erogazione e/o compensazione) solo per queste ultime.

Comunicazione e assistenza

Una specifica riflessione meritano le procedure connesse alla pubblicizzazione del tributo finalizzate alla facilitazione degli adempimenti di pagamento. Le norme sull'IMU non riprendono la prescrizione di cui al decreto legislativo n. 504, in base alle quali "al fine di agevolare il pagamento, il concessionario invia ai contribuenti moduli prestampati per il versamento" (art. 10, comma 3). Tale prescrizione, anche nei casi in cui la riscossione ordinaria dell'ICI non è curata da un "concessionario", si è affermato come prassi corrente e generalizzata.

L'invio di comunicazioni dettagliate e personalizzate sulle scelte del singolo Comune, magari accompagnate da moduli di pagamento preintestati, se non predeterminati anche nell'importo dovuto, appare poco praticabile per il 2012. L'incertezza sulla definitiva determinazione delle aliquote, infatti, si protrarrà per ampia parte dell'anno. Inoltre, la fissazione ai livelli stabiliti dalla disciplina di base indicata dalla legge degli importi dovuti per l'acconto rende meno urgente la comunicazione delle particolarità derivanti dalle deliberazioni modificative dei Comuni e permette di poter fare affidamento sulla comunicazione generalizzata attraverso i mezzi di informazione, specializzati e non.

Con l'approssimarsi della scadenza del saldo di dicembre, da un lato, il

quadro delle modifiche apportate risulterà più chiaro, anche attraverso la consultabilità dei siti del MEF e dell'IFEL dedicati all'acquisizione delle deliberazioni comunali e, dall'altro, si farà più pressante l'esigenza di un'informazione più dettagliata che dovrà contare sull'impegno di ciascun Comune nei confronti dei propri contribuenti.

Il ripristino dell'invio di una informativa dettagliata per il calcolo della nuova imposta è del tutto augurabile, puntando ad includere tra i destinatari anche i possessori dell'abitazione principale che rientrano nella platea dei contribuenti dopo un'esclusione durata per il quadriennio 2008-2011. A tal fine andrà effettuata una ricostruzione delle informazioni sui possessori della sola abitazione principale operando sulla base dei pagamenti ICI del 2007 da aggiornare con elementi eterogenei quali le variazioni anagrafiche e i cambi di intestazione catastale degli immobili abitativi.

3.10 IL VERSAMENTO DELL'IMU E L'ACCREDITAMENTO AI COMUNI DELLE SOMME RISCOSE

Scadenze e modalità di pagamento

L'imposta, dovuta per anni solari cui corrisponde singolarmente un'autonoma obbligazione tributaria, è determinata in proporzione alla quota di proprietà o altro diritto reale e al numero dei mesi nei quali si è protratto il possesso. Le scadenze di pagamento ordinariamente previste articolano l'adempimento in "due rate di uguale importo" (il 16 giugno e il 16 dicembre) oppure un unico versamento il 16 giugno (commi 2 e 3, art. 9, del decreto legislativo n. 23);

Tale previsione non considera espressamente l'effetto delle possibili modifiche in corso d'anno delle condizioni rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta (acquisto o vendita dell'immobile, acquisizione dei requisiti per l'abitazione principale o per altre destinazioni d'uso sulle quali il

prelievo è differenziato, ecc.). Non potendosi immaginare criteri semplificativi non previsti dalla legge, si deve ritenere che il pagamento dell'acconto dovrebbe essere effettuato in base ad una previsione – da parte del contribuente – circa l'eventuale mutamento delle condizioni di possesso esistenti al momento dell'acconto, nell'arco della restante parte dell'anno, così da dimensionare il totale presumibilmente dovuto su un livello il più possibile vicino alla realtà. Solo in questo modo è possibile mantenere il criterio dell'articolazione del pagamento in “due rate di uguale importo” anche nei casi di variazioni in corso d'anno³³. Ne consegue che non dovrebbero essere considerati irregolari i pagamenti in acconto che risultassero inferiori alla metà dovuta per l'intero anno, se derivanti da una posizione che ha subito variazioni di possesso nell'arco dell'anno e il cui pagamento complessivo è risultato coerente con l'imposta dovuta annua.

Il versamento dell'imposta, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, si effettua esclusivamente mediante l'utilizzo del modello F24, con le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (articolo 13, comma 12 del decreto legge n. 201). Dal 1° dicembre 2012 dovrebbe essere possibile effettuare il versamento dell'IMU anche con bollettino postale, da regolarsi con apposito decreto ministeriale, al quale si applicheranno le disposizioni previste per l'F24, in quanto compatibili.

La liquidazione dell'IMU nell'ambito delle procedure previste ai fini dell'IRPEF al capo III del decreto legislativo n. 241 del 1997 è confermata attraverso il richiamo al comma 55, art. 39 del decreto legge n. 223 del

³³ La disciplina originariamente vigente ai fini dell'ICI prevedeva il calcolo dell'imposta dovuta in acconto sulla base di quanto maturato nel primo semestre dell'anno, ridotto del 10%. La norma ha subito diverse modifiche in relazione alla complicazione derivante dalla necessità di effettuare un calcolo autonomo per la determinazione dell'importo corretto da pagare in acconto, anziché badare al solo importo dovuto annuo.

2006, collocato, in modo un po' incongruo, nel comma 12-ter dell'art. 13 del decreto legge 201, riguardante la dichiarazione. Secondo il Capo III del decreto legislativo n. 241 del 1997, i contribuenti *“eseguono versamenti unitari delle imposte [attraverso il modello F24, n.d.r.], dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate...”* (art. 17, comma 1).

Le modalità compensazione non sono pertanto determinate in modo automatico per effetto della mera possibilità di utilizzare il *“versamento unitario”* e quindi il modello F24. Nel caso dell'ICI e ora dell'IMU, non è ad esempio applicabile la piena compensazione tra debiti e crediti. Infatti, come correttamente riportato nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 71336 del 2007, che ha dato attuazione al citato comma 55, *“non sono ammessi in compensazione i crediti relativi ai tributi e alle altre entrate degli Enti locali, ad esclusione dei crediti relativi alle addizionali all'Irpef”* (art. 1), mentre in caso di credito derivante dalla liquidazione delle imposte sui redditi, *“nel modello di dichiarazione 730 il contribuente può indicare di voler utilizzare in tutto o in parte l'ammontare del credito per il versamento dell'I.C.I.”*.

Va osservato che tale asimmetria non emerge con altrettanta chiarezza nelle istruzioni ai modelli di pagamento, che dovrebbero meglio evidenziare che la colonna *“importi a credito compensati”* non è utilizzabile nel caso dei tributi comunali - e in particolare dell'IMU, dell'ICI e dell'Imposta di scopo³⁴.

Sempre in materia modalità di pagamento, va segnalato che il

³⁴ La colonna *“Importi a credito compensati”* deve comunque figurare anche nella sezione *“IMU(o ICI) e altri tributi locali”* poiché può essere utilizzata in caso di crediti da addizionale comunale all'IRPEF.

provvedimento dell’Agenzia delle entrate n. 53909 del 12 aprile 2012 richiama il comma 49, art. 37 del decreto legge n. 223 del 2006, in base al quale per i soggetti titolari di partita IVA vale l’obbligo di effettuare i versamenti esclusivamente con modalità telematiche.

Infine, alcune disposizioni di prassi regolano gli obblighi di pagamento dell’IMU per i contribuenti residenti all’estero (cittadini italiani e non). Va in primo luogo ricordato che non è stata richiamata nella disciplina dell’IMU la possibilità di pagamento in unica soluzione entro il termine del saldo di dicembre³⁵. Va tuttavia osservato che l’ampia disponibilità di canali telematici per il pagamento via F24 permette di operare attraverso i sistemi di *home banking* delle principali banche italiane e attraverso il sistema disponibile sul sito dell’Agenzia delle entrate.

In alternativa, i contribuenti non residenti in Italia possono versare, mediante bonifico bancario in euro, separatamente la quota dell’IMU spettante al Comune (o ai Comuni) e la quota spettante allo Stato, secondo le istruzioni recate dal comunicato stampa del MEF (Dipartimento Finanze) del 31 maggio 2012. Il comunicato indica i codici BIC e IBAN relativi alla quota statale e specifica che per gli analoghi codici relativi alla quota comunale i contribuenti devono contattare direttamente il Comune beneficiario. Vengono inoltre indicate le informazioni da riportare nella causale dei bonifici, comprensive dei codici tributo F24, e specificato che copia delle operazioni effettuate deve essere inviata al Comune (o ai Comuni) di ubicazione degli immobili oggetto del pagamento per i successivi controlli.

³⁵ Il comma 4-bis, art.1, del decreto legge n. 16 del 1993, permetteva alle “persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato” l’effettuazione del pagamento dell’ICI “in unica soluzione ..., con applicazione degli interessi nella misura del 3%” entro la scadenza del saldo di dicembre.

Il pagamento dell'IMU per il 2012

Per il 2012, i pagamenti dovuti in acconto, (entro il 18 giugno, primo giorno feriale utile dopo il 16 indicato dalla legge) dovranno essere calcolati in ragione delle misure di base stabilite dalla legge (comma 12-bis, art. 13, del decreto legge 201). L'importo dell'acconto sarà dunque pari nella generalità dei casi al 50% dell'imposta dovuta annua calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione indicata dalla legge.

In occasione del saldo (entro il 17 dicembre, primo giorno feriale utile dopo il 16 indicato dalla legge) varrà invece l'obbligo di calcolare l'intera imposta dovuta annua sulla base della disciplina stabilita dalle deliberazioni dei Comuni e versare l'importo complessivamente dovuto, a conguaglio rispetto a quanto già versato con l'acconto.

Nel caso dell'abitazione principale, con le relative pertinenze, il contribuente può optare per un versamento in tre rate, due in acconto e l'ultima a saldo. In questo caso, la prima e la seconda rata saranno determinate in misura ciascuna pari ad un terzo dell'imposta calcolata applicando l'aliquota e la detrazione di base, e dovranno essere pagate rispettivamente entro il 18 giugno e il 17 settembre (il 16, scadenza indicata dalla legge, è domenica); la terza rata a saldo andrà versata entro il termine ordinario (17 dicembre) e sarà pari alla differenza tra dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno ridotta dell'importo delle rate pagate in acconto.

Per i fabbricati rurali, come meglio descritto nel paragrafo dedicato, sempre per il 2012 sono previste particolari modalità e scadenze di versamento dell'Imposta.

La previsione di modalità di calcolo differenziate per l'acconto e per il saldo può creare inconvenienti nei casi di rilevanti riduzioni del carico fiscale decise dai Comuni per questo o quel settore di contribuenti. In particolare, nel caso di riduzione dell'aliquota, o di aumento della

detrazione sull'abitazione principale, o di assimilazione all'abitazione principale delle abitazioni di anziani o disabili, o di residenti esteri, l'importo dell'acconto calcolato in base alle misure di base dell'IMU può risultare prossimo o superiore a quanto complessivamente dovuto su base annua applicando le misure decise localmente. Ne risulterebbe un saldo negativo con conseguente necessità di rimborso. Inoltre, nei casi in cui il Comune avesse già deciso una politica di agevolazione, appare incongruo che la fruizione dei relativi benefici risultasse impossibile per effetto delle regole di calcolo degli acconti introdotte dalla legge ad evidenti fini di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in considerazione della difficoltà di conoscere con la necessaria tempestività le misure da applicare.

Si ritiene che il fatto che le aliquote e le detrazioni possano essere modificate dal Comune (fino al termine del 31 ottobre, come riportato anche nel capitolo 1) e anche dallo Stato con riferimento alle stesse misure di base (formalmente entro il 10 dicembre) non contrasti con la possibilità del contribuente di applicare, fin dal calcolo dell'acconto, le più favorevoli misure che il Comune abbia già adottato, ovvero che abbia comunicato di essere in procinto di formalizzare. Un comportamento del genere non sembra peraltro sanzionabile alla luce delle norme vigenti - e in considerazione dell'eccezionalità del quadro applicativo di avvio dell'IMU- se non nell'eventualità che i versamenti considerati nel loro complesso non risultassero in linea con l'imposta dovuta.

3.10.1 I codici tributo per il pagamento con il modello F24

Con due provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (note prot. n. 53906 e prot. n. 53909 del 12 aprile 2012), sono state individuate le modalità di versamento dell'IMU, mediante l'utilizzo obbligatorio del modello F24, e sono stati aggiornati i relativi modelli.

L'eventualità di ampliare i canali di pagamento con l'istituzione di un apposito bollettino postale previsto dal 1° dicembre 2012, sulla base di una modifica al comma 12, dell'art. 13 del decreto legge 201, introdotta con il decreto legge 16, è condizionata all'adozione di un apposito provvedimento ministeriale.

L'utilizzo del nuovo modello F24 cartaceo, di cui ai citati provvedimenti dell'Agenzia, sarà obbligatorio dal 1° giugno 2013. Fino al 31 maggio 2013, i modelli oggi in circolazione potranno essere comunque utilizzati. In questo caso, l'indicazione per il pagamento dell'IMU troverà spazio nella sezione ancora denominata "Ici e altri tributi locali". Naturalmente, nello stesso periodo il contribuente potrà già scegliere di utilizzare il nuovo modello cartaceo, la cui diffusione massiva non sarà tuttavia attivata al fine di smaltire le scorte attualmente esistenti.

I codici per il pagamento via modello F24 sono stati determinati con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (la Risoluzione 35/E del 12 aprile 2012). I codici di nuova istituzione sono riepilogati nel prospetto seguente.

Codici tributo per il pagamento dell'IMU con il modello F24
(Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 35/E)

Tipologia immobili	Codice IMU quota Comune	Codice IMU quota Stato
Abitazione principale	3912	...
Fabbricati rurali ad uso strumentale	3913	...
Terreni	3914	3915
Aree fabbricabili	3916	3917
Altri fabbricati	3918	3919
INTERESSI DA ACCERTAMENTO	3923	...
SANZIONI DA ACCERTAMENTO	3924	...

In caso di ravvedimento, le sanzioni e gli interessi dovranno essere versati unitamente all'imposta dovuta (distintamente, al Comune e allo Stato).

Lo stesso provvedimento dispone la ricodifica dei codici tributo per il

versamento dell'ICI relativa ad annualità fino al 2011, a seguito di ravvedimento o accertamento. L'utilizzo di tali codici nel nuovo modello F24 deve avvenire nella "Sezione IMU e altri tributi locali".

**Ricodifica codici tributo per versamento ICI
(annualità 2011 e precedenti)**

Nuovo Codice ICI	Tipologia immobile
da 3901 diventa 3940	Abitazione principale
da 3902 diventa 3941	Terreni agricoli
da 3903 diventa 3942	Aree fabbricabili
da 3904 diventa 3943	Altri fabbricati

Restano invece invariati i codici tributo per il versamento di interessi (cod. 3906) e sanzioni (cod. 3907) relativi all'ICI da accertamento e recupero arretrati.

Le modifiche indicate sono attive dal 18 aprile 2012.

Le speciali modalità di pagamento concesse per il 2012 con particolare riferimento all'abitazione principale determinano qualche incertezza circa la compilazione dei campi relativi alla rateazione del modello F24. Nell'ambito del materiale divulgativo diffuso dal MEF e poi con il comunicato del 25 maggio (MEF-Dipartimento Finanze) sono state fornite istruzioni circa la compilazione dei campi riguardanti la rateazione non altrove rinvenibili.

In pratica, nell'ipotesi di pagamento in due rate (acconto a giugno e saldo a dicembre) la colonna del modello F24 denominata "RATEAZIONE/MESE RIF." va sempre riempita con il codice 0101.

Soltanto nell'ipotesi di pagamento in tre rate - applicabile all'IMU dovuta per la sola abitazione principale - il pagamento effettuato a giugno va qualificato in corrispondenza della colonna "rateazione" con il codice 0102, mentre il secondo pagamento in acconto effettuato a settembre va qualificato alla medesima colonna con il codice 0202. Il codice rateazione del pagamento a saldo (dicembre) è sempre 0101. Pertanto, i codici di

rateazione diversi da 0101 possono riguardare soltanto i pagamenti in acconto alle scadenze di giugno (0102) e settembre (0202) e sono sempre associati al codice tributo 3912-Abitazione principale.

È opportuno tener conto di tali indicazioni nelle attività di assistenza al pubblico, soprattutto ai fini della necessità di disporre di informazioni sui pagamenti risultanti dall'acconto di giugno il più possibile complete e utili per la revisione delle stime di gettito di cui al più volte citato comma 12-bis. Sotto il profilo delle attività di controllo, invece, si ritiene che il complesso di incertezze circa le esatte misure di applicazione dell'IMU, il sovraccarico di lavoro dei soggetti preposti all'assistenza fiscale, nonché l'impatto dell'obbligo di pagamento dell'IMU via F24 sull'ampia platea di contribuenti possessori della sola abitazione principale, mediamente meno avvezza alla gestione di questo tipo di modulistica, determini l'inapplicabilità di qualsivoglia sanzione in caso di irregolarità nella codificazione degli importi dovuti in acconto.

3.10.1.1 Ripartizione e accreditamento delle somme riscosse

La Struttura di gestione istituita presso l'Agenzia delle Entrate e preposta alla movimentazione delle somme acquisite via F24 e dei relativi flussi informativi (art. 22, comma 3, del decreto legislativo n. 241 del 1997) accredita ai Comuni le somme ad essi spettanti, secondo i codici di riferimento indicati dai contribuenti nei modelli F24.

A seguito del ripristino della Tesoreria unica per il triennio 2012-2014 con riferimento alla quasi totalità dei Comuni (art. 35, comma 8, del decreto legge n.1 del 2012), la Struttura di gestione procederà a riversare le somme di spettanza comunale secondo modalità attuative indicate dal Ministero dell'economia e finanze, Ragioneria generale dello Stato (Circolare n.11 del 24 marzo 2012). Le entrate di spettanza dei Comuni e degli Enti locali in genere sono accreditate dal 17 aprile 2012 sulle contabilità speciali intestate a ciascun ente, sottoconto fruttifero, istituite

presso le sezioni di tesoreria provinciale della Banca d'Italia (comunicazione dell'Agenzia delle Entrate n. 53553 del 10 aprile 2012).

Per quanto invece riguarda la comunicazione dei flussi informativi dell'IMU, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53909 del 12 aprile 2012 chiarisce tali flussi verranno trasmessi con cadenza settimanale, esclusivamente con modalità telematiche, con riferimento alle seguenti informazioni:

- a) dati analitici dei versamenti eseguiti dai contribuenti;
- b) estremi delle operazioni di accreditamento delle quote di gettito spettanti;
- c) dati dei versamenti annullati successivamente alla presentazione del modello F24 su richiesta degli intermediari della riscossione e, laddove previsto, dai contribuenti stessi;
- d) dati delle regolazioni contabili effettuate dalla struttura di gestione per effetto delle operazioni di cui alla lettera c).

4 LA VALUTAZIONE DEL GETTITO DELL'IMU E LE VARIAZIONI DEL FONDO DI RIEQUILIBRIO

Come si è avuto occasione di ricordare, il decreto legge 16 modifica in modo significativo l'ammontare della variazione compensativa (ICI 2010 - IMU quota Comuni), escludendo l'applicazione del comma 17, art. 13, del decreto legge 201 con riferimento agli immobili di proprietà comunale, alle abitazioni regolarmente assegnate degli Ater/IACP e alle abitazioni delle cooperative edilizie a proprietà indivisa assegnate ai soci come abitazione principale. Ad avviso dell'ANCI, tali modifiche (nuove formulazioni dei commi 10 e 11, art. 13, decreto legge 201), insieme alla diversa quantificazione dell'ICI 2010, avrebbero dovuto portare ad un consistente incremento del fondo di riequilibrio, come meglio argomentato nel seguito di questo paragrafo.

Un ulteriore fattore di modifica della previsione dell'IMU deriva dagli eventi sismici di fine maggio che hanno colpito oltre cento Comuni di tre province dell'Emilia Romagna e di una provincia ciascuna delle regioni Lombardia e Veneto. Gli interventi normativi legati al terremoto, tuttora in corso di maggior definizione, comportano:

- a) la sospensione del pagamento dell'IMU dovuta per il 2012 sugli immobili siti nei Comuni colpiti, attualmente in scadenza al 30 novembre 2012³⁶, mentre è attesa un'ulteriore proroga;
- b) l'esenzione dall'IMU per i fabbricati distrutti o gravemente danneggiati fino alla ricostruzione e comunque fino al 2014;
- c) l'esenzione analoga al punto precedente per i casi di grave danneggiamento verificatisi fuori dai territori più direttamente colpiti;

Il dispositivo dell'accertamento convenzionale delle entrate connesse all'IMU(co. 12-bis, art. 13, del decreto legge 201, introdotto con il decreto legge 16) è trattato nel successivo punto 3.2.

4.1 LE VARIAZIONI DELL'IMU NELLE STIME DEL GOVERNO

Nel complesso, le variazioni della disciplina dell'IMU e della ripartizione dell'entrata porterebbero secondo le nuove stime del Governo ad un gettito complessivo dell'IMU pari a circa 20,9 mld. di euro, di cui 8,53

³⁶ Si ricorda che in base al D.M. 1° giugno 2012, l'IMU dovuta per gli immobili siti nei territori dei Comuni coinvolti è stata sospesa fino al 30 settembre 2012. Il successivo decreto legge n. 74 (conv. con l. n.122 del 2012) non proroga espressamente tale termine, indicando tuttavia per diversi adempimenti amministrativi e fiscali il nuovo termine del 30 novembre 2012 (art. 8) "in aggiunta" a quanto previsto dal D.M. 1° giugno. L'ambiguità di tale dispositivo ha fatto prevalere tra i commentatori l'opinione che il termine per il pagamento dell'IMU non risulti prorogato dalla norma di legge citata. Tale interpretazione è stata peraltro confermata con nota dell'Agenzia delle entrate del 16 agosto scorso. Successivamente, con il D.M. Ministero dell'economia e delle finanze del 24 agosto 2012 (Gazzetta Ufficiale del 30 agosto), è stata prevista la proroga al 30 novembre. Il decreto stabilisce inoltre che con successivo provvedimento del Ministero dell'economia saranno stabilite le modalità di effettuazione degli adempimenti e dei versamenti oggetto di sospensione.

spettanti allo Stato e 12,37 spettanti ai Comuni. Le quantificazioni sopra riportate sono sintetizzate nei due prospetti seguenti

In base alle valutazioni governative (relazioni tecniche alle norme sull'IMU), la nuova stima del gettito dell'IMU, così come emerge dai dati pubblicati dal MEF, viene sintetizzata di seguito.

Tavola 2.3

Variazione della stima dell'IMU per effetto dei decreti 16 e 74 del 2012
milioni di euro

	IMU Comuni	IMU Stato	Totale IMU
Stima MEF ex d.l. 201 (apr 2012)	12.430	9.030	21.459
Variazioni di gettito ex d.l. 16	-42	-29	-71
Variazioni per immobili comunali e Ater/IACP (d.l. 16)	0	-367	-367
Riduzione per effetti del terremoto Emilia	-15	-11	-26
Nuova stima MEF (ago 2012)	12.372	8.623	20.996

Fonte: relazioni tecniche ai decreti legge nn. 201/2011, 16/2012 e 74/2012

Come emerge dalla tavola 2.4, inoltre, le stime governative dell'IMU includono alcune quote che dovrebbero confluire nel saldo di dicembre, ma che non sono direttamente derivabili dalla proiezione su base annua del gettito registrato in acconto.

Tavola 2.4

Composizione del gettito IMU quota Comune

milioni di euro

	Importo	Composizione %
Nuova stima MEF (ago 2012)	12.372	100
Proiezione gettito giugno 2012 su base annua (stima IFEL su dati F24, ripart. deleghe al 4 lug)	11.318	91,5
Pagamenti ritardati ("code", fonte MEF)	255	2,1
Gettito IMU immobili comunali (fonte MEF)	300	2,4
Fabbricati rurali in via di accatastamento (fonte MEF)	70	0,6
Recupero fabbricati c.d. "fantasma" (elaborazioni IFEL su dati MEF)	240	1,9
Pagamenti sospesi per il terremoto mag 2012 (fonte MEF)	189	1,5
Totale gettito atteso ulteriore rispetto alla proiezione annua acconti	1.055	8,5

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Economia e delle Finanze e su pagamenti IMU da modello F24

Si tratta, in gran parte, di gettiti attesi a dicembre in relazione a ipotesi di comportamento di talune fasce di contribuenti, ovvero di conseguenze della conclusione di percorsi di accatastamento di fabbricati che dovrebbero comportare il corrispondente recupero in termini fiscali:

- gettito da pagamenti ritardati, che il MEF ritiene riconducibili a circa 700 mila contribuenti, che confluirebbero nella quota IMU comunale di dicembre per 255 mln. di euro;
- gettito da fabbricati rurali in corso di accatastamento ex co. 14-ter, art. 13, decreto legge 201, per 70 mln. di euro, interamente spettanti ai Comuni;
- gettito da fabbricati c.d. "fantasma", in corso di individuazione a seguito della pubblicazione dei dati da parte dell'Agenzia del Territorio (Comunicato 5 maggio 2012), di cui 240 risulterebbero spettanti ai Comuni;
- gettito da acquisire a seguito del termine della sospensione concessa ai territori dei Comuni colpiti dal terremoto, che il MEF valuta in circa 189 mln. di euro (IMU comunale);
- gettito virtuale derivante dall'IMU che i Comuni dovrebbero pagare a se stessi per gli immobili posseduti nel proprio territorio e non utilizzati per compiti istituzionali (circa 300 mln. di euro). Secondo l'interpretazione governativa infatti, le modifiche al comma 11, art. 13 del decreto legge 201 non comportano l'esclusione di tale quota (in via diretta o attraverso l'aumento del fondo di riequilibrio), ma soltanto la rinuncia dello Stato al gettito di propria spettanza.

Quest'ultimo elemento, unitamente al rifiuto del Governo di considerare l'esigenza di una revisione in aumento del gettito ICI 2010³⁷ di

³⁷ Con il Comunicato del 24 maggio 2012, l'ISTAT ha reso nota la revisione dei Conti della PA, comprendente l'aumento dell'ICI 2010 per circa 460 mln. di euro. Il nuovo dato ICI 2010

riferimento per l'applicazione del comma 17 (variazione compensativa ICI-IMU comunale), ha costituito il principale motivo di divergenza che ha condotto l'Anci a non concedere il proprio assenso alla revisione delle stime dell'IMU e delle assegnazioni statali nella Conferenza Stato-Città e Autonomie locali del 2 agosto scorso. La perdita sostanziale che i Comuni subiscono per effetto di questi due fattori è valutabile in oltre 750 mln. di euro, come riportato nella nota tecnica sulle richieste avanzate dall'ANCI in Conferenza, pubblicata sul sito dell'IFEL.

4.2 L'ACCERTAMENTO CONVENZIONALE

Le incertezze sulla dimensione del gettito IMU e sulla conseguente determinazione di ampie quote dell'FSR e dei trasferimenti statali, hanno portato, già con il decreto legge 16, all'introduzione del nuovo comma 12-bis nell'art. 13 del decreto legge 201.

La norma dispone, la proroga dei termini per la regolamentazione e per la determinazione delle aliquote dell'IMU da parte dei Comuni al 30 settembre 2012, "in deroga" alle leggi vigenti in materia. Tale termine però - come anche precisato al Capitolo 1 - deve ormai ritenersi allineato alla scadenza per l'approvazione dei bilanci di previsione, prorogata al 31 ottobre; viene inoltre stabilita la possibilità che il Governo ridefinisca, attraverso un DPCM, le stesse aliquote di base entro il termine del 10 dicembre 2012, eventualità scartata in diverse dichiarazioni di esponenti del Governo.

Le perduranti incertezze sulla dimensione delle risorse che i Comuni potranno effettivamente acquisire con l'IMU riguardano l'effettiva realizzazione delle quote aggiuntive che il Governo ritiene acquisibili con

è valutato ora dall'ISTAT in 9.657 mln. di euro, a fronte dei 9.193 milioni considerati dal MEF nella pubblicazione dei dati dello scorso aprile. Cfr. <http://www.istat.it/it/archivio/63156>, "Tavole" (tav. 12 e tav. 16).

il saldo di dicembre, delle quali almeno una riguardante il gettito virtuale derivante dagli immobili di proprietà degli stessi Comuni che, quindi, non può in alcun modo costituire risorsa disponibile per il bilancio comunale.

Il nuovo comma 12-bis, allo scopo di fronteggiare tali margini di incertezza e riprendendo gli obiettivi dell'Accordo del 1° marzo, introduce per via legislativa l'istituto dell'accertamento convenzionale, con riferimento sia alle prime stime pubblicate in aprile, sia alla recente revisione: *“L'accertamento convenzionale è rivisto, unitamente agli accertamenti relativi al FSR e ai trasferimenti erariali in esito a dati aggiornati da parte del medesimo Dipartimento delle finanze, ai sensi dell'accordo in conferenza Stato-città e autonomie locali del 1° marzo 2012.”*

In base a tale dispositivo, nella formazione del bilancio i Comuni devono introdurre a titolo di IMU di propria spettanza le stime effettuate dal MEF ora revisionate e, a titolo di assegnazioni statali (FSR o trasferimenti), quelle pubblicate contestualmente dal Ministero dell'Interno.

Pertanto, per effetto della stessa norma, anche nei casi in cui il bilancio sia già stato deliberato con o senza l'applicazione del dispositivo in questione, i Comuni dovranno recepire nel proprio bilancio, attraverso un'apposita variazione, le nuove previsioni e accertamenti convenzionali dell'IMU a disciplina standard, derivanti appunto dalle nuove stime, nonché le variazioni delle assegnazioni statali (Fondo di riequilibrio o trasferimenti).

Naturalmente, la formulazione del bilancio dovrà riflettere anche le eventuali variazioni di risorse derivanti da modifiche delle aliquote e della disciplina dell'IMU decise in autonomia dal Comune. In tal caso, all'importo della stima ministeriale, che riguarda esclusivamente la disciplina di base dell'IMU, andrà aggiunto il risultato netto degli effetti

della manovra comunale (aumento o diminuzione delle aliquote e della detrazione; ampliamento dei regimi agevolativi), calcolato sulla base delle previsioni comunali. Tale risultato, si ricorda, è interamente di spettanza (o a carico) del Comune, in quanto la riserva statale sul gettito si applica esclusivamente al gettito derivante dalla disciplina di base dell'IMU.

Schematizzando il procedimento, la risorsa IMU da iscrivere in bilancio sarà composta di due addendi:

- a) IMU a disciplina standard (stima MEF)
- b) Risultato netto della manovra comunale (stima Comune)

Quest'ultimo elemento, a sua volta, sarà pari al risultato della seguente differenza:

stima del gettito complessivo degli effetti della manovra comunale

meno

stima del gettito IMU ad aliquota standard,

dove ambedue i valori derivano dalle stime comunali della struttura e dell'andamento del tributo.

La situazione descritta, pur permettendo di evitare situazioni di squilibrio in corso d'anno di difficile gestibilità, non può tuttavia risolvere l'eventualità di scostamenti significativi tra gettito IMU convenzionalmente accertato e gettito effettivamente acquisito. L'accertamento convenzionale, infatti, secondo le indicazioni dello stesso comma 12-bis, *"non dà diritto al riconoscimento da parte dello Stato dell'eventuale differenza tra gettito accertato convenzionalmente e gettito reale"*.

L'eventuale scostamento che risulti superiore ad una soglia fisiologica si tradurrà quindi in un deficit di cassa, a meno che non sia coperto in uno dei modi previsti dalle norme e dalle consuetudini di gestione del bilancio: l'iscrizione di importi a fondo di accantonamento (fondo

svalutazione crediti, ad esempio); un ulteriore aumento di entrate (derivanti dall'IMU o da altre fonti proprie); una riduzione delle spese previste.

Qualche osservazione specifica appare necessaria con riferimento alle quote che il MEF imputa a titolo di IMU dovuta dai Comuni stessi per gli immobili di loro proprietà. Va osservato, anzitutto, che il dato imputato dal MEF (pubblicato nella sezione riservata del sito IFEL, quadro 1b, con riferimento a ciascun ente) non ha alcun carattere di ufficialità e, pertanto, non c'è alcun obbligo di considerare tale specifica quantificazione nel bilancio comunale. E' tuttavia fuor di dubbio che, nella non condivisibile impostazione governativa, il gettito "virtuale" derivante dagli immobili comunali concorre alla formazione della stima del gettito IMU.

Sotto il profilo logico e ordinamentale, dunque, a fronte del valore complessivo della stima IMU ministeriale che deve essere iscritto in bilancio, comprensivo di una quota riconducibile agli immobili di proprietà del Comune, sarà necessario sterilizzare tale quota in uno dei modi sopra accennati, in quanto certamente improduttiva di reali risorse aggiuntive. Per quanto riguarda la quantificazione, il Comune stesso potrà provvedervi essendo, come è ovvio, il soggetto che ha la migliore conoscenza del proprio patrimonio immobiliare e dei relativi usi.

Per quanto riguarda il processo di revisione delle stime, va comunque segnalato che esso rimane aperto. Il citato comma 12-bis richiama, infatti, l'Accordo del 1° marzo 2012, il quale a sua volta prevede che "entro il mese di febbraio del 2013 verranno effettuate le ulteriori verifiche in ragione del pagamento a saldo del mese di dicembre, in base ai dati disponibili attraverso il modello F24." (art. 5, comma 3). A seguito dei pagamenti di dicembre potranno pertanto essere attivate rettifiche relative a situazioni particolari che evidenzino gravi difformità nei gettiti

rispetto alle stime revisionate del MEF, che potrebbero avere effetti di lieve entità sulle assegnazioni da riconoscere alla generalità dei Comuni. Tali effetti non possono essere esclusi, in quanto il Governo ha finora negato ogni eventualità di integrazione delle risorse destinate ai Comuni e pertanto il perimetro delle assegnazioni è da considerarsi costante, almeno nell'immediato, e non modificabile anche a fronte di evidenze negative.

4.3 LA REVISIONE DELL'ICI 2010

La quantificazione dell'ICI 2010 pubblicata in aprile ha fatto emergere diverse anomalie e conseguenti esigenze di rettifica, in parte recepite dalla recente revisione delle stime. Le rettifiche apportate dal MEF derivano in sostanza da tre tipi di anomalie:

- acquisizione di nuovi dati relativi ai certificati dei conti consuntivi in precedenza non pervenuti o oggetto di rettifica per errori materiali o logici (importi errati o non allocati correttamente);
- modifica della procedura di calcolo del MEF in presenza di dati mancanti o palesemente errati;
- accoglimento di istanze documentate di rettifica per elementi che non incidono sul contenuto dei certificati, ma che alterano l'effettivo valore dell'ICI riscossa o accertata (ad esempio, l'effetto di anticipazioni concesse dal concessionario e regolate su più di un esercizio).

Nel complesso, tali rettifiche hanno finora portato all'emersione di un significativo maggior gettito netto (valutabile in circa 80 mln. di euro). Il rifiuto del Governo ad integrare le risorse destinate alle assegnazioni statali, anche con riferimento a queste evidenze incontestabili, ha fatto sì che il valore complessivo dell'ICI 2010 sia stato mantenuto fisso su 9.193 mln. di euro, lo stesso importo utilizzato ai fini della precedente stima. Pertanto, i nuovi valori dell'ICI 2010, complessivamente superiori, sono

stati riproporzionati al ribasso riducendo l'importo per la generalità dei Comuni, anche nei casi di invarianza dei dati di consuntivo. La riduzione prevalente applicata è pari all'1,45% circa, che si aggiunge alla riduzione a suo tempo applicata pari allo 0,85%.

Va in proposito segnalato che si registrano diversi casi di aumento o diminuzione anomala dell'ICI 2010, anche in assenza di variazione dei dati di consuntivo (o di esigenze evidenti di rettifica), che non sembrano spiegabili né logicamente, né sulla base della breve nota metodologica pubblicata dal MEF sul "Portale del Federalismo". È quindi da attendersi una nuova quantificazione che potrebbe riguardare un ampio numero di Comuni.

Più in generale, il mantenimento dell'ICI 2010 allo stesso livello determinato a gennaio 2012 sulla base dei dati provvisori ISTAT relativi ai Conti della Pubblica Amministrazione comporta un ulteriore e significativo "taglio" alle risorse comunali, come riportato nella nota presentata alla Conferenza Stato-Città, che contraddice il senso della "compensazione" prevista al comma 17, art. 13, del decreto legge 201 (ved. in proposito la nota 37).

4.4 LA REVISIONE DELLE STIME NELL'AREA DEL TERREMOTO DI MAGGIO 2012

La revisione della stima dell'IMU presenta difficoltà specifiche nel caso dei Comuni colpiti dal terremoto. Si tratta di 104 Comuni (per oltre 800 mila abitanti), per i quali l'acquisizione dei dati relativi agli incassi dell'IMU in acconto non costituisce un significativo miglioramento di conoscenza per la rettifica delle stime ministeriali pubblicate lo scorso aprile, come invece accade, di norma, nel caso degli altri Comuni. Le disposizioni dettate fin dai giorni successivi al sisma, infatti, prevedevano la sospensione dei pagamenti dell'IMU fino al 30 settembre

2012, oltre all'esclusione dal tributo per gli immobili distrutti o comunque oggetto di ordinanze di sgombero.

I pagamenti dell'IMU intervenuti a giugno, nonostante la sospensione, ammontano a circa il 27% della previsione originaria del MEF e sono distribuiti in modo molto disforme, in genere con proporzionalità inversa alla gravità dei danni subiti dai comuni coinvolti. Gli importi riscossi non possono quindi rappresentare un indicatore dell'effettiva dimensione del gettito, né della propensione al pagamento dei contribuenti.

Le nuove stime pubblicate dal MEF per i Comuni terremotati mostrano risultati anomali su due punti principali:

- a) forte crescita della stima del gettito complessivo rispetto ai valori pubblicati in aprile (da 210 a 276 mln. di euro per la sola quota comunale, +31,4%);
- b) sovradimensionamento ed errata ripartizione delle risorse considerate a titolo di gettito IMU sospeso, pari a circa 190 mln.

Per quanto riguarda il punto a), un aumento di gettito potenziale così elevato non ha paragoni in nessun'altra area regionale, se non in alcune regioni dove la stima MEF di aprile appariva nel complesso sensibilmente sottodimensionata (Trentino-Alto Adige, Basilicata, Molise). Nelle aree contigue al terremoto, al contrario, la revisione di agosto ha portato in genere a riduzioni, più o meno marcate, del gettito stimato.

Per quanto riguarda il punto b), la ripartizione del gettito stimato come sospeso (che appare comunque sovradimensionato nel suo complesso) sembra effettuata in proporzione diretta delle riscossioni registrate in acconto nonostante la sospensione disposta dalla legge.

Ciò significa che i Comuni nei quali si è verificato - in proporzione della vecchia stima - un maggior ammontare di versamenti effettivi,

probabilmente per effetto della scarsa percezione del beneficio da parte di contribuenti non direttamente danneggiati dal sisma, si vedono aumentare in alcuni casi vertiginosamente il valore dell'IMU da iscrivere in bilancio. A tale valore non corrisponderà - una volta spirato il termine della sospensione - alcun significativo aumento degli incassi, mentre le assegnazioni statali saranno radicalmente ridotte in conseguenza dell'abnorme aumento della stima dell'IMU, non solo per effetto della variazione "compensativa" ex comma 17, ma anche per il taglio di cui all'articolo 28, proporzionato al gettito IMU totale stimata.

Sui 104 Comuni dell'area del terremoto, ben 62 registrano un aumento della stima IMU superiore al 50% del precedente valore; di questi, 34 mostrano aumenti per oltre il 100% (fino al caso-limite del 516%, oltre sei volte il valore di aprile); all'estremo opposto, riduzioni per oltre il 30% riguardano 14 comuni, di cui 8 diminuiscono di oltre il 50% (fino al minimo di -77,6%).

Gli effetti sulle assegnazioni statali ai Comuni dell'area configurano evidentemente gravi rischi di tenuta della gestione finanziaria a breve e medio termine. I Comuni oggetto di sopravvalutazione dell'IMU vedono non solo azzerato il proprio fondo di riequilibrio, ma non potranno contare, in tutto o in parte, sul gettito IMU di dicembre, trattenuto dallo Stato a copertura delle compensazioni e dei tagli conseguenti alla stima IMU. Anche i Comuni che hanno avuto riduzioni in eccesso del gettito stimato dell'IMU rischiano forti squilibri finanziari se non adotteranno una gestione di estrema prudenza nell'utilizzo delle assegnazioni statali, a fronte della prospettiva - peraltro del tutto auspicabile e urgente - di una revisione ulteriore dei dati ministeriali.

Fatti salvi gli approfondimenti tecnici tuttora necessari, è augurabile che anche a seguito degli incontri intervenuti nel corso del mese di settembre, sia sollecitamente pubblicata dai Ministeri responsabili una nuova

quantificazione dell'IMU e, conseguentemente, del FSR, così da porre rimedio ad una situazione che può aggiungere ulteriori elementi di grave criticità nell'area del terremoto.

5 GLI ALTRI TRIBUTI COMUNALI E LA RISCOSSIONE

5.1 L'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF

La manovrabilità delle aliquote dell'addizionale comunale all'IRPEF è stata come è noto parzialmente ripristinata, con effetti fin dal 2011, dall'articolo 5 del decreto legislativo n. 23 del 2011.

Successivamente, ma ancor prima dello sblocco generalizzato su tutti i tributi comunali di cui al più recente decreto legge n. 201 del 2011, il decreto legge 13 agosto 2011, n. 138 (convertito con modificazioni con la legge 14 settembre 2011, n. 148), liberalizzava completamente, a decorrere dal 2012, la manovra sulle aliquote dell'addizionale, introducendo ulteriori norme che sono lo specifico oggetto di questo paragrafo.

Per quanto riguarda la determinazione dell'aliquota da parte dei Comuni, risultano applicabili, a decorrere dal 2012 e senza particolari vincoli, le norme ordinarie, recate dal decreto legislativo n. 360 del 1998, successivamente più volte modificato e integrato. In particolare, ritorna pienamente in vigore il penultimo periodo del comma 3, articolo 1, del decreto legislativo n. 360: *“La variazione dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale non può eccedere complessivamente 0,8 punti percentuali”*, che indica il valore massimo dell'addizionale applicabile dai Comuni³⁸.

³⁸ La formulazione un po' criptica (aliquota di “compartecipazione”) rimanda alla previsione iniziale - inattuata - del decreto legislativo n. 360, che ipotizzava una misura nazionale dell'addizionale comunale stabilita dal Governo, cui si affiancava la “compartecipazione” comunale facoltativa. L'ultimo periodo del comma 3 (*“La deliberazione può essere adottata dai comuni anche in mancanza dei decreti di cui al comma 2”*), chiarisce che i Comuni possono deliberare senza preventivi atti statali.

Inoltre, va fin d'ora ricordato che già il decreto 360, con una modifica introdotta dal 2007 per effetto del comma 142, articolo 1, della legge n. 296 del 2006 (Legge Finanziaria per il 2007), permetteva ai Comuni di stabilire *“una soglia di esenzione in ragione del possesso di specifici requisiti reddituali”* (comma 3-bis, articolo 1, decreto legislativo n. 360/1998). La relativa indeterminazione di tale criterio ha permesso le più diverse modalità applicative, in quanto per *“specifici requisiti”* è ovviamente ammesso il criterio meramente quantitativo (reddito complessivo inferiore o superiore a determinate soglie), ma anche un criterio di discriminazione qualitativa (ad esempio: redditi da lavoro dipendente o pensione vs. altre fonti di composizione del reddito complessivo imponibile). Non sorprende, pertanto, che i Comuni abbiano attuato, tra il 2007 e il 2008 (fino alla reintroduzione del *“blocco”* delle aliquote per effetto del decreto legge n. 93 del maggio 2008) diversi schemi di modulazione dell'addizionale e adottato diverse soluzioni in termini di soglia di esenzione o articolazione del prelievo per fasce.

Si ricorda in proposito quanto si è già avuta occasione di anticipare nel paragrafo 1.7 e cioè, la recente approvazione del decreto legge n. 16 del 2012 (art. 4, co. 1-*quinquies*), comporta che, dall'anno 2012, entra in vigore una modifica all'obbligo di trasmissione delle deliberazioni di istituzione o di modifica della disciplina dell'addizionale comunale all'IRPEF. In base a tale disposizione, i Comuni devono inviare *“al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze le proprie delibere ai fini della pubblicazione nel sito informatico www.finanze.gov.it”* entro trenta giorni dall'approvazione.

Sempre in tema di addizionale comunale all'IRPEF, l'articolo 4, comma 1 del decreto legge n.16, interviene sul comma 8 dell'articolo 14 del decreto legislativo n. 23 del 2011, il quale stabilisce che *“le delibere di variazione dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche*

hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione sul sito informatico[...] a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 31 dicembre dell'anno a cui la delibera afferisce.”.

Quest'ultimo termine viene ora anticipato al 20 dicembre, allineandolo a quello già stabilito quale data ultima di pubblicazione sul sito del MEF delle deliberazioni di variazione dell'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF valide per l'anno successivo, in modo che siano pienamente applicate fin dal calcolo dell'acconto IRPEF. La disposizione introdotta ha un effetto di semplificazione, senza altre conseguenze sostanziali sull'applicazione dell'addizionale.

5.1.1 Le modifiche alla disciplina delle aliquote differenziate e della fascia esente (decreto legge n. 138 e decreto legge n. 201)

Meritano approfondimenti a fini di valutazione e orientamento le due ulteriori disposizioni recate dal decreto legge n. 138 con riferimento alle modalità di diversificazione dell'aliquota e di applicazione della fascia esente, che costituiscono, insieme alla determinazione dell'aliquota unica, gli ambiti facoltativi di esercizio dell'autonomia comunale in materia di addizionale IRPEF a decorrere dal 2012.

Riportiamo, anzitutto, le due ulteriori disposizioni in questione, con un breve commento, per poi inquadrarle nella disciplina generale dell'Addizionale.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'eventuale fascia esente, il terzo periodo del medesimo comma chiarisce che: *“Resta fermo che la soglia di esenzione di cui al comma 3-bis dell'articolo 1 del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, è stabilita unicamente in ragione del possesso di specifici requisiti reddituali e deve essere intesa come limite di reddito al di sotto del quale l'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche non è dovuta*

e, nel caso di superamento del suddetto limite, la stessa si applica al reddito complessivo”.

Va anzitutto osservato che la disposizione ha natura evidentemente interpretativa e quindi rivolta anche alle possibili controversie in corso. Viene così risolta una ambiguità del comma 3-*bis*, in base alla quale l'adozione di una soglia di esenzione è stata in qualche caso applicata o interpretata dal contribuente come misura del prelievo su un ipotetico “scaglione iniziale” di reddito escluso dal calcolo dell'addizionale, anche per quei contribuenti che, superando la soglia esente, risultavano imponibili con l'addizionale stessa.

La norma interviene quindi a chiarire definitivamente che la soglia in questione serve a determinare una fascia di redditi imponibili, non superiori alla misura determinata dal Comune che risulteranno esenti dall'addizionale, mentre nel caso in cui l'imponibile superi la soglia medesima, l'intero ammontare sarà gravato dall'addizionale, senza alcuna esclusione “per scaglioni”.

Per quanto riguarda invece la diversificazione delle aliquote, il secondo periodo del comma 11 dell'articolo 1 è stato successivamente modificato con il comma 16, articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011. La versione risultante a seguito di tale intervento è la seguente: *“Per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, i comuni possono stabilire aliquote dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito stabiliti, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla legge statale, nel rispetto del principio di progressività”*³⁹.

³⁹ Nella versione originaria recata dal decreto legge n. 138, la parte finale del periodo era così formulata (in grassetto le parti poi modificate): *“... i comuni possono stabilire aliquote dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche **differenziate***

Tale formulazione appare molto chiara quanto a finalità dichiarate, meno negli esiti pratici in termini di prescrizioni richieste ai Comuni nel caso intendano applicare misure differenziate per le aliquote dell'addizionale. Per quanto riguarda le finalità, appare infatti evidente l'intento di assicurare una maggiore coerenza tra il dispositivo di prelievo determinato dai Comuni con l'addizionale, da un lato, e la struttura dell'IRPEF, dall'altro. È probabile, oltre che comprensibile, che tale intento sia causato non solo da elementi direttamente riconducibili alla "razionalità del sistema tributario", ma anche dalla preoccupazione di semplificare le attività di calcolo dell'imposta dovuta, a beneficio dei cittadini e degli intermediari fiscali incaricati.

Sotto il profilo operativo la norma pone dei vincoli alla differenziazione delle aliquote dell'addizionale, prescrivendo che le aliquote siano determinate *"utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito"* validi ai fini dell'IRPEF, *"nel rispetto del principio di progressività"*. Pertanto, l'applicazione di eventuali aliquote differenziate dell'addizionale comunale dovrà necessariamente riferirsi ai limiti di reddito determinati ai fini degli scaglioni vigenti ai fini dell'IRPEF⁴⁰, mentre la misura della differenziazione (il livello delle aliquote applicate in relazione a tali limiti) resta nell'autonoma disponibilità del Comune.

L'adeguamento agli scaglioni IRPEF va predisposto a decorrere dal 2012 anche nei casi in cui sia già in vigore l'addizionale comunale all'IRPEF ad aliquote differenziate con riferimento a soglie di reddito difforme da quelle degli scaglioni IRPEF. Il "rispetto del principio di progressività"

esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale".

⁴⁰ I limiti degli scaglioni IRPEF e le relative aliquote statali attualmente vigenti sono: redditi fino a 15 mila euro, 23%; da 15.001 a 28 mila euro, 27%; da 28.001 a 55 mila euro, 38%; da 55.001 a 75 mila euro, 41%; oltre 75 mila euro, 43%.

richiamato dalla norma consiglierebbe inoltre di osservare altri due requisiti, che tuttavia non sono espressamente previsti dalla norma:

- a) che l'articolazione delle aliquote si riferisca a tutti gli scaglioni di reddito, senza accorpamenti;
- b) che le variazioni di aliquota siano ragionevolmente graduate, anche se non necessariamente identiche a quelle determinate con la progressione dalle aliquote dell'IRPEF statale. L'accorpamento delle fasce reddituali contigue con applicazione di un'aliquota comune e variazioni di aliquota incongrue tra uno scaglione e l'altro sono elementi che possono provocare alterazioni o applicazioni fittizie della progressività (si pensi, ad esempio, ad aliquote crescenti per differenze minime), che - senza risultare illegittime alla luce della norma in commento - si possono prestare ad contenziosi per pretesa illogicità e a conseguenti rischi di annullamento.

Va comunque sottolineato che tali requisiti non sono richiesti e quindi non appare illegittimo uno schema di differenziazione di aliquote che non ne tenga conto.

5.1.2 Due diversi schemi per l'applicazione di aliquote differenziate

Fatte salve le osservazioni che precedono, le modalità applicative dell'addizionale ad aliquote differenziate appaiono compatibili con due diversi schemi di determinazione dell'imposta, che comportano risultati assai diversi in termini quantitativi e distributivi:

- a) nel primo schema, l'applicazione dell'addizionale con aliquote differenziate si uniforma al metodo proprio dell'IRPEF, "per scaglioni". Il reddito imponibile viene scomposto nei diversi scaglioni, a ciascuno dei quali si applica l'aliquota differenziata decisa dal Comune, con applicazione dello stesso metodo valevole ai fini IRPEF. In questo schema, l'applicazione dell'aliquota massima

riguarderà, anche nei casi di redditi elevati, soltanto la quota eccedente il limite dell'ultimo scaglione (attualmente pari a 75 mila euro); agli scaglioni di reddito inferiori si applicherà l'aliquota corrispondente, fino al minimo applicato al primo scaglione;

- b) nel secondo schema, invece, l'applicazione delle aliquote differenziate dell'addizionale comunale avviene "per fasce" di reddito. Le aliquote determinate per ciascuna fascia (obbligatoriamente delimitata, come si è visto, dai limiti di scaglione dell'IRPEF) vengono applicate all'intero reddito imponibile che vi ricada nel suo complesso.

Il rafforzamento della prescrizione introdotto con l'espressione "nel rispetto del principio di progressività" non sembra soccorrere a determinare se solo uno dei due schemi di progressività indicati sia applicabile e l'altro si debba considerare illegittimo.

È evidente infatti che la progressività del sistema tributario è assicurata dall'effetto dell'insieme dei prelievi che ne costituiscono i componenti, altrimenti nell'ambito di un sistema improntato alla progressività, come è sotto il profilo costituzionale quello italiano, dovrebbero considerarsi legittimi soltanto i tributi imposte intrinsecamente progressivi. D'altra parte, anche con riferimento all'IRPEF, l'applicazione dell'addizionale "per fasce" costituisce un metodo certamente meno progressivo rispetto a quello "per scaglioni", che tuttavia non può essere considerato una diminuzione rilevante del particolare schema di progressività adottato dallo Stato, sia per la mancanza di espresse indicazioni di legge su questo aspetto dell'autonomia comunale, sia per la sproporzione tra la dimensione del prelievo operata con il tributo statale rispetto all'esigua quota derivante dall'addizionale comunale (al massimo pari a un trentesimo dell'IRPEF).

È altresì utile osservare, tenendo conto del quadro generale della disciplina dell'addizionale, che con l'abolizione del "blocco" degli aumenti di aliquota, a decorrere dal 2012 riprende efficacia l'ordinario dispositivo di determinazione dell'aliquota, applicato dalla gran parte dei Comuni che hanno istituito il tributo, che prevede la possibilità di un'aliquota unica (con o senza l'introduzione di una fascia esente), senza che ciò sia considerato inaccettabile in rapporto alla esigenza di razionalità del sistema tributario, né di progressività del sistema stesso o della stessa IRPEF, anche a seguito delle più recenti normative oggetto di questo approfondimento.

5.1.3 Conclusioni

Non essendo richiamato né con il recente decreto legge n. 138, né nel quadro del decreto legislativo n. 360 del 1998, alcun obbligo in materia di determinazione della misura delle aliquote né di calcolo dell'imposta, l'effetto della norma in questione va dunque rinvenuto nell'obbligo di fare riferimento, nella determinazione delle eventuali aliquote differenziate, agli stessi "scaglioni di reddito" adottati per l'IRPEF.

Alcuni quesiti circa le modalità applicative delle aliquote differenziate hanno dato luogo a risposte del Ministero dell'Economia e delle Finanze che sembrano orientate nel senso di ritenere ammissibile unicamente lo schema applicativo "per scaglioni" di reddito e aliquote sopra descritto. Tale orientamento, per l'autorevolezza della fonte, va ovviamente tenuto nella massima considerazione, anche con riferimento ai rischi di impugnazione ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del decreto legislativo n. 446 del 1996. Tuttavia le motivazioni - necessariamente sintetiche - esposte nelle note ministeriali che è stato possibile esaminare non contribuiscono a chiarire l'obbligatorietà della norma nel senso indicato, in quanto sembrano considerare equivalente l'espressione utilizzata dalla

legge *“i comuni possono stabilire aliquote dell’addizionale comunale all’imposta sul reddito delle persone fisiche utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito”* all’indicazione di un obbligo di applicazione dell’addizionale *“per scaglioni”* di reddito, obiettivamente non presente nella norma.

L’intento di assicurare uniformità applicativa allo schema di progressività adottabile dai Comuni necessiterebbe invece di ulteriore specificazione normativa.

Si ritiene, pertanto, che l’assenza di un espresso richiamo all’obbligo di adottare lo stesso dispositivo dell’IRPEF non permetta di considerare illegittimi i casi di applicazione di aliquote differenziate applicate *“per fasce”* di reddito, ciascuna ad aliquota costante, non solo a fronte della prima applicazione della differenziazione, ma anche con riferimento ai casi in cui essa sia già in vigore. I Comuni che sono in queste ultime condizioni dovranno, con apposita delibera regolamentare, rideterminare i limiti di reddito di ciascuna fascia adeguandoli a quelli in vigore per gli scaglioni di reddito dell’IRPEF, potendo anche, ovviamente, modificare le relative aliquote.

Considerazioni del tutto analoghe possono essere formulate in relazione all’orientamento ministeriale circa l’obbligo di adottare aliquote differenti per ciascuno degli scaglioni IRPEF, senza accorpamenti.

Il rischio di impugnazione ministeriale, la cui rilevanza e le cui motivazioni non sono tuttora valutabili compiutamente, in assenza di circolari o risoluzioni più approfondite, dovrebbe portare, in particolare i Comuni che si accingano per la prima volta a decidere sull’argomento, a considerare l’opportunità di mantenere una misura unica di aliquota, associandovi eventualmente una fascia di esenzione per i redditi più bassi, restando così nell’ambito di scelte non suscettibili di dubbi interpretativi o applicativi.

Ai fini delle valutazioni di gettito nelle diverse alternative, si ricorda che i dati relativi ai redditi imponibili dell'addizionale IRPEF, riferiti a ciascun Comune e per fasce di reddito, anni d'imposta 2005-2009, sono pubblicati sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze⁴¹.

5.2 L'IMPOSTA DI SOGGIORNO E L'IMPOSTA DI SBARCO MARITTIMO

5.2.1 L'imposta di soggiorno nel decreto legislativo n. 23

Nel quadro complessivo delle entrate comunali delineato dal decreto legislativo n. 23 del 2011, con cui sono state emanate disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale, è stata prevista una nuova imposta di soggiorno, la cui istituzione era già possibile a partire dal 2011, entro i termini di deliberazione dei bilanci, prorogati al 31 agosto.

L'articolo 4 del decreto, infatti, prevede che *"i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni, nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno"*.

La norma prevedeva inoltre l'emanazione di un regolamento che dettasse la disciplina generale di attuazione dell'imposta, "entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto" (termine scaduto il 6 giugno 2011). Tuttavia, la stessa norma prevede che i Comuni, in assenza di detto regolamento, possano istituire la nuova imposta adottando un apposito regolamento comunale ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 97.

⁴¹

Ved.: www.finanze.gov.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/Fiscalita_locale/addirpef/dati_statistici.htm.

L'emanazione del regolamento governativo è stata più volte annunciata, dai competenti organi ministeriali, ma la prevista concertazione dei contenuti presso la Conferenza Stato-città e autonomie locali non è andata oltre il primo esame tecnico, avvenuto nel mese di novembre 2011.

L'utilità del regolamento statale risiede essenzialmente nell'esigenza di assicurare condizioni di maggior certezza ai Comuni che intendono applicare il nuovo tributo, nonché agli stessi contribuenti e alle categorie economiche coinvolte, a fronte dell'estrema sinteticità delle indicazioni contenute nell'articolo 4.

Tuttavia le principali incertezze derivanti dalla norma primaria non appaiono risolvibili nell'ambito della regolamentazione statale e comunale e, al riguardo, ANCI, anche sulla base dell'esperienza maturata dai Comuni che hanno istituito l'imposta nel corso del 2011, in assenza del regolamento statale, ha proposto, in sostituzione dell'emissione del regolamento statale, comunque non in grado di risolvere i problemi che si sono evidenziati, l'adozione di emendamenti e integrazioni al testo normativo in grado di renderlo più semplice e gestibile per tutti i soggetti interessati.

Gli aspetti essenziali che dovrebbero essere oggetto di normativa primaria riguardano - come è ormai noto e ampiamente condiviso - il ruolo degli albergatori, che essere chiaramente individuali quali responsabili dell'imposta e il sistema delle sanzioni, che non può essere stabilito da un provvedimento meramente regolamentare. Contrariamente alle aspettative e a quanto preannunciato in modo informale, il decreto legge 16 non ha provveduto ad un aggiustamento in tal senso e la disciplina dell'imposta di soggiorno resta quella già definita dall'articolo 4 del decreto legislativo n. 23.

Viene invece introdotta una nuova fattispecie dell'imposta, l'imposta di sbarco, di cui si tratterà nel prosieguo di questo paragrafo, che si configura a tutti gli effetti come un nuovo e autonomo tributo sul traffico passeggeri delle compagnie di navigazione, applicabile dai Comuni siti in isole minori.

Si ritiene quindi, opportuno fornire alcune linee di approfondimento e soluzione riguardanti l'imposta di soggiorno, che possono risultare utili non solo in fase di elaborazione dei regolamenti comunali, ma anche in fase di gestione operativa del tributo.

1) L'istituzione dell'Imposta di soggiorno deve avvenire con deliberazione del Consiglio comunale. Con lo stesso atto dovrebbe essere adottato anche il relativo regolamento. È altresì opportuno che contestualmente a tali atti, se il bilancio preventivo è già stato approvato, venga approvata la nota di variazione al bilancio che tenga conto del nuovo quadro delle entrate e delle uscite.

Al riguardo, si ricorda che il gettito dell'Imposta è destinato dalla legge "a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali".

L'imposta di soggiorno è la prima che prevede tra gli Enti impositori l'Unione dei Comuni⁴². Appare evidente che in questo caso l'istituzione dell'imposta e l'approvazione del regolamento deve avvenire da parte del Consiglio dell'Unione, alla quale spetta anche la gestione dell'imposta.

⁴² Va segnalato, in proposito, che lo schema di D.P.R. presentato dal precedente Governo all'esame della Conferenza Stato-città modificava tale previsione di legge, adottando, con riferimento alla facoltà di istituzione dell'imposta, l'espressione "... dai comuni appartenenti alle Unioni di comuni, secondo quanto previsto dagli statuti delle medesime unioni ...".

2) L'adozione del regolamento deve ovviamente seguire le modalità tipiche dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446/97. L'articolo 4 del decreto legislativo n. 23, impone inoltre le seguenti prescrizioni e indicazioni circa le facoltà comunali connesse all'introduzione dell'imposta di soggiorno:

- il Comune ha l'obbligo di "sentire" le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive; tale obbligo non preconstituisce alcun tipo di concertazione con le categorie citate, ma va inteso in termini di partecipazione al procedimento amministrativo, restando ferma la totale autonomia dell'Amministrazione comunale nel procedere secondo criteri applicativi che eventualmente non incontrino il favore delle associazioni medesime;
- l'articolo 4 prevede inoltre che *"l'imposta di soggiorno può sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale"*. Tale previsione è del tutto facoltativa e può essere ignorata. È tuttavia opportuno sia valutato nel suo complesso il prelievo specifico sul settore turistico-alberghiero, sia per possibili interventi di semplificazione degli adempimenti, sia per evitare che il cumulo di oneri diversi comporti eccessi di aggravio.

3) La graduazione dell'imposta di soggiorno è prevista in rapporto al prezzo del pernottamento, a differenza del "contributo" di soggiorno riservato a Roma Capitale (decreto legge n. 78 del 2010)⁴³, per il quale la

⁴³ Il secondo decreto su Roma Capitale ha stabilito che *"le disposizioni in materia di imposta di soggiorno ... si applicano a Roma capitale anche per il finanziamento degli investimenti"* relativi al proprio sviluppo infrastrutturale (art. 12, co.5, del decreto legislativo n. 18 aprile 2012, n. 61). La stessa norma prosegue disponendo che restano ferme le *"misure di imposta di soggiorno"* stabilite dal decreto legge n. 78 del 2010 (art. 14, comma 16, lett. e), che ha istituito per Roma capitale il *"contributo di soggiorno"*.

gradualità della tariffazione si basa sulla classificazione della struttura ricettiva. Questo aspetto pone alcuni problemi applicativi non banali che ANCI ha chiesto di risolvere con un intervento normativo.

La soluzione individuata per Roma Capitale ha trovato tuttavia anche nell'ambito della nuova imposta di soggiorno una applicazione da parte del Comune di Firenze, che è stata condivisa dal Tar Toscana (sentenza n. 1348/2011), il quale ha chiarito che: *“il sistema di commisurazione dell'imposta prescelto dal Comune di Firenze, per quanto non ottimale e come tale perfettibile in prosieguo di tempo con successivi interventi dell'Amministrazione che tengano conto dei rilievi di ordine tecnico posti in luce dagli albergatori (anche in relazione alla previsione di cui all'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 23 del 2011 che evoca possibili riduzioni dell'imposta “per particolari fattispecie o per determinati periodo di tempo”), non risulta tuttavia illegittimo, in quanto la classificazione delle strutture ricettive in “stelle”, “chiavi” e “spighe”, alla quale l'imposta si correla, certamente evidenzia, anche per comune esperienza, caratteristiche qualitative via via crescenti delle strutture medesime cui è collegato un aumento del prezzo richiesto ai clienti, così che indirettamente l'imposta viene a porsi in rapporto di proporzionalità con il prezzo. D'altra parte il sistema prescelto risulta di particolare semplicità applicativa, in ciò favorendo anche gli operatori economici del settore, che vedrebbero aggravati gli oneri operativi sugli stessi gravanti in ipotesi di una commisurazione dell'imposta direttamente parametrata direttamente ai singoli prezzi operati ai diversi clienti”*.

Le soluzioni alternative, legate al prezzo pagato, appaiono in effetti notevolmente onerose per tutti i soggetti interessati e pur essendo più aderenti alla lettera della legge, appaiono da evitare.

4) Per quel che riguarda le esenzioni e le agevolazioni, si ritiene opportuno, anche per aderire alle indicazioni del TAR Toscana nella sentenza citata, prevedere agevolazioni o esenzioni nei seguenti casi:

- a) nei periodi di minore afflusso turistico, a fronte di significative riduzioni di prezzo;
- b) di permanenze prolungate (ad esempio, una settimana o più);
- c) di strutture ricettive di tipo economico o destinate al turismo giovanile, come i campeggi e gli ostelli per la gioventù;
- d) di coloro che risiedono in strutture ricettive per motivi di cure particolari per se stessi o per assistere degenti in strutture sanitarie presenti nel Comune;
- e) di presenza di minori.

Il Comune potrà ovviamente specificare requisiti e condizioni per l'applicazione delle casistiche citate, oltre che individuare ulteriori casi ritenuti meritevoli di considerazione.

5) Il regolamento dovrà prevedere adempimenti da parte dei titolari delle strutture ricettive, sia relativamente alla comunicazione dei dati relativi alle presenze, sia per ciò che riguarda gli incassi per conto del Comune.

È a questo proposito opportuno ribadire che, pur essendo l'imposta "a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive" situate nel territorio del Comune, il soggetto responsabile degli obblighi tributari non può che essere individuato nel gestore della struttura ricettiva presso la quale sono ospitati coloro che sono tenuti al pagamento dell'imposta.

Anche in questo caso l'assenza nel testo di legge di un qualsiasi riferimento a un ruolo per i gestori delle strutture ricettive come intermediari tra i soggetti passivi (gli ospiti della struttura ricettiva) e l'Ente impositore (il Comune o l'Unione dei Comuni) appare sicuramente una carenza che deve essere colmata. ANCI ha chiesto l'intervento del legislatore per inserire nella normativa la figura del responsabile del tributo individuato nel gestore della struttura ricettiva.

La soluzione prospettata dal Comune di Firenze è stata tuttavia ritenuta legittima dal Tar Toscana il quale, in relazione agli adempimenti attribuiti agli operatori, si è così espresso: *“Il significato dell’art. 3, comma 2, del Regolamento è invece quello di porre in capo agli albergatori solo degli obblighi strumentali e accessori, che sono poi quelli stabiliti dai successivi artt. 6 e 7 del Regolamento. L’art. 7 pone a carico degli albergatori gli obblighi, funzionali all’esazione del tributo, della informazione agli ospiti sull’imposta di soggiorno e della dichiarazione da rendere al Comune. Quanto all’art. 6, che disciplina il “versamento dell’imposta”, esso stabilisce, al primo comma, che “i soggetti che pernottano nelle strutture ricettive corrispondono l’imposta al gestore della struttura, il quale rilascia quietanza delle somme riscosse”, confermando che sono gli ospiti degli alberghi i soggetti passivi dell’imposta. Il successivo comma secondo aggiunge poi che “il gestore della struttura ricettiva effettua il versamento al Comune di Firenze dell’imposta di soggiorno dovuta”, indicandone quindi le modalità. Quest’ultima previsione, che identifica un mero adempimento complementare in capo agli albergatori, deve essere in realtà letta nel senso che i gestori effettuano il versamento al Comune delle somme “riscosse”, più che non delle “dovute”, nel senso che riversano all’Amministrazione quanto loro pagato a titolo d’imposta dai soggiornanti, mentre gli importi eventualmente dovuti ma non corrisposti dagli ospiti dovranno essere recuperati dal Comune, nei confronti dei soggetti passivi, sulla base delle dichiarazioni che gli albergatori stessi trasmetteranno ai sensi dell’art. 7, comma 2, del Regolamento”.*

La soluzione individuata, come appare evidente, non è del tutto soddisfacente, in quanto non può risolvere compiutamente le problematiche relative all’accertamento, ma è l’unica percorribile nel contesto normativo attuale.

Dal punto di vista regolamentare è opportuno, pur tenendo conto delle esigenze di controllo, individuare procedure snelle, assistite da strumenti

telematici, limitando comunque l'acquisizione delle informazioni alle esigenze essenziali della gestione. Ai fini delle attività di controllo potranno inoltre essere acquisite ulteriori informazioni, detenute da presso altri Enti e soggetti pubblici, utili a verificare la correttezza dei dati forniti.

A titolo di esempio, dovrebbero essere considerate soluzioni del tipo:

- a) pagamenti periodici, ad esempio mensili o trimestrali, attraverso mezzi comprensivi almeno del versamento in conto corrente postale ed effettuabili anche con modalità telematiche (attraverso i servizi di *home banking* offerti da molte banche e i servizi di Poste Italiane, ovvero attraverso strumenti appositi di pagamento telematico allestiti dal Comune);
 - b) obblighi dichiarativi trimestrali, comprensivi del riepilogo dei pagamenti effettuati, il cui contenuto sarà definito in coerenza con lo schema tariffario adottato;
 - c) disponibilità di un servizio di assistenza informativa, che, soprattutto nella fase di avvio, può fornire allo stesso Comune utili indicazioni per aggiustamenti delle previsioni regolamentari.
- 6) Per quel che riguarda l'accertamento, la riscossione volontaria e coattiva, i rimborsi, si applicano le norme di carattere generale previste dai commi da 161 a 169 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006 (Legge Finanziaria per il 2007), per le fattispecie applicabili.

Per quel che riguarda le sanzioni, in mancanza di una previsione specifica da parte della normativa e tenuto conto della riserva di legge al riguardo, è da prevedere nel regolamento il richiamo alla sanzione prevista per tutti i tributi dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 con riferimento al tardivo, parziale, o omesso pagamento. Per tutte le altre violazioni sarà possibile, in mancanza di una

esplicita previsione normativa, applicare le sanzioni per violazione delle norme del regolamento comunale, con apposite previsioni nello stesso, ai sensi dell'articolo 16 della legge 16 gennaio 2003, n. 3. Al riguardo occorre ricordare che le sanzioni per violazioni alle norme di regolamenti comunali prevedono un minimo (25 €) e un massimo (500 €) per cui è opportuna una certa attenzione nell'indicare i criteri di graduazione.

5.2.1.1 Imposta di sbarco

L'articolo 4 del decreto legge n.16 del 2012⁴⁴, introduce una nuova fattispecie di imposta: l'imposta di sbarco. Con tale disciplina, si consente ai Comuni delle isole minori, ovvero a quelli nel cui territorio insistono isole minori, di istituire ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n.447 del 1997, un'imposta di sbarco, alternativa all'imposta di soggiorno,

⁴⁴ Decreto legge 2 marzo 2012, n.16. Articolo 4.

Comma 2-bis. All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il comma 3 è aggiunto il seguente:

«3-bis. I comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono isole minori possono istituire, con regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, in alternativa all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del presente articolo, un'imposta di sbarco, da applicare fino ad un massimo di euro 1,50, da riscuotere, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea. La compagnia di navigazione è responsabile del pagamento dell'imposta, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile d'imposta si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni. Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni del presente articolo si applica l'articolo 1, commi da 158 a 170, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. L'imposta non è dovuta dai soggetti residenti nel comune, dai lavoratori, dagli studenti pendolari, nonché dai componenti dei nuclei familiari dei soggetti che risultino aver pagato l'imposta municipale propria e che sono parificati ai residenti. I comuni possono prevedere nel regolamento modalità applicative del tributo, nonché eventuali esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Il gettito del tributo è destinato a finanziare interventi in materia di turismo e interventi di fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali».

gravante sul traffico marittimo dei passeggeri.

Il gettito, come avviene per l'imposta di soggiorno vera e propria, va impiegato per finanziare interventi in materia di turismo, beni culturali e ambientali e servizi pubblici locali. L'imposta si applica nella misura massima di 1,50 euro per tratta, ed è riscossa dalle compagnie di navigazione (eventualmente sanzionabili per omessa o infedele dichiarazione) con la vendita dei biglietti. Sono esenti da imposta i residenti nel Comune, i lavoratori, gli studenti pendolari e i componenti del nucleo familiare dei soggetti che pagano l'IMU nel territorio del Comune. Il Comune può introdurre ulteriori esenzioni o riduzioni anche basate sulla stagionalità.

La nuova fattispecie appare pertanto regolata in modo più completo dell'imposta di soggiorno. Le richieste di revisione dell'ordinamento della fattispecie principale sono qui applicate sia in termini di immediata e piena applicabilità, senza l'intermediazione di provvedimenti attuativi, sia - soprattutto - quanto alla determinazione per via legislativa del ruolo di responsabile di imposta attribuito alla compagnia di navigazione e del connesso sistema sanzionatorio.

5.3 IMPOSTA DI SCOPO

Il decreto legislativo n.23 del 2011 prevedeva una revisione della disciplina dell'imposta di scopo introdotta per la prima volta dall'articolo 1, comma 145, della legge n.296 del 2006 (legge finanziaria 2007), la cui attuazione era rimessa ad un successivo regolamento ministeriale, da emanarsi secondo le previsioni di legge entro il 31 ottobre 2011. La nuova versione, introdotta dall'art. 6, del decreto legge n.16, abolisce l'esigenza del regolamento ministeriale attuativo, rimettendo alla potestà regolamentare comunale ex art. 52 del decreto legislativo n.446 del 1997, la possibilità di disporre:

- l'individuazione di opere ulteriori rispetto a quelle elencate nella legge istitutiva del tributo;
- l'aumento sino a dieci anni (prima erano 5) per l'applicazione dell'imposta;
- la possibilità che il gettito dell'imposta finanzia l'intero ammontare della spesa per l'opera pubblica da realizzare, anziché limitarsi al 30%.

Viene anche precisato che l'imposta di scopo si applica dal 2012 con riferimento alla base imponibile e alla disciplina vigente per l'IMU sperimentale. I Comuni che abbiano già istituito l'imposta, dovranno quindi provvedere ad adeguare l'imposta già vigente alla nuova disciplina IMU. Tale formulazione comporta che i pagamenti dell'imposta di scopo debbano seguire le stesse modalità di quanto stabilito ai fini dell'IMU. Il pagamento attraverso il modello F24 può avvenire attraverso l'utilizzo dei seguenti codici tributo⁴⁵:

Codice	Descrizione
3926	Imposta di scopo
3927	Imposta di scopo - interessi
3928	Imposta di scopo - sanzioni

5.4 LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA RISCOSSIONE DELLE ENTRATE COMUNALI

La riscossione delle entrate comunali resta un tema di particolare delicatezza, fonte di preoccupazione per l'instabilità che può determinare la perdurante assenza di un riassetto organico della complessa serie di norme - per alcuni aspetti contraddittorie - che attualmente lo regolano.

⁴⁵ I codici tributo dell'imposta di scopo sono stati determinati con Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 156 del 16 aprile 2008.

I provvedimenti che sono di recente intervenuti in questa materia sono contenuti nel decreto legge n. 201 del 2011, nel decreto legge n. 216 del 2011 e – da ultimo – nel decreto legge n. 16 del 2012.

I commi 13-*octies* e 13-*novies* dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011 recano due norme di proroga, di un anno, riguardanti il termine del periodo transitorio della riforma della riscossione di cui al decreto legge n. 203 del 2005 e l'entrata in vigore del nuovo regime di riscossione delle entrate comunali determinato dal decreto legge n. 70 del 2011.

Inoltre, con l'articolo 14-*bis* dello stesso decreto legge n. 201, viene modificato lo stesso contenuto della principale norma oggetto di proroga, la lettera *gg-quater*, comma 2, dell'articolo 7 del decreto legge n. 70 del 2011, la cui efficacia resta comunque prorogata al 2013.

Ulteriori modifiche derivano dal decreto legge n. 216 ("Milleproroghe" 2011), articolo 29, con riferimento a due aspetti: i termini per la presentazione delle "domande di rimborso" delle quote inesigibili oggetto di riscossione coattiva tramite ruolo negli anni trascorsi e finora continuamente prorogate rispetto all'ordinario termine triennale; proroga dell'efficacia di altri aspetti del decreto legge n. 70, finalizzata a evitare il rischio di incertezze interpretative circa il regime della riscossione dei Comuni per l'anno 2012.

Il decreto legge 16, infine è intervenuto con l'introduzione di una norma specificamente rivolta alla regolazione della gestione dei flussi di denaro da parte dei soggetti affidatari della riscossione degli Enti locali. Tale intervento è altresì avvenuto attraverso la sostituzione della norma oggetto di proroga di efficacia di cui si è appena detto, con il risultato di completare il sostanziale azzeramento di tutti i principali interventi di revisione determinati dal citato decreto legge n.70 del 2011, ad eccezione della fuoriuscita di Equitalia da ogni attività di supporto alla riscossione delle entrate comunali, che resta fissata al 1° gennaio 2013.

Esaminiamo in modo più dettagliato le norme intervenute.

a) Proroga del regime transitorio della riforma della riscossione:

Il comma 13-*novies*, articolo 10, del decreto legge 201 proroga al 31 dicembre 2012 il termine del regime transitorio previsto dalla riforma della riscossione del 2005 (decreto legge n. 203 del 2005), in base al quale veniva consentita la proroga degli affidamenti dei servizi di riscossione e gestione delle entrate degli Enti locali già in essere al settembre 2005.

Pertanto, anche per il 2012, i Comuni possono prorogare i contratti in essere con concessionari privati riguardo le attività di accertamento e riscossione delle proprie entrate, o proseguire l'attività di riscossione coattiva instaurata con gli Agenti della riscossione del Gruppo Equitalia S.p.A. (alla luce anche della proroga di cui al successivo punto b) senza dover ricorrere a procedure ad evidenza pubblica.

b) Proroga dell'applicazione del nuovo assetto della riscossione dei Comuni, previsto all'articolo 7, comma 2, punti *gg-ter* e seguenti, del decreto legge n. 70 del 2011:

Con il comma 13-*octies*, articolo 10, del decreto legge 201, viene prorogato al 1° gennaio 2013 il termine di avvio delle disposizioni di cui alla lettera *gg-ter* (e, di conseguenza di quelle della lettera *gg-quater*, direttamente collegate), modificandone in parte il contenuto e limitandone quindi gli effetti immediati.

In base a tali norme, nella versione vigente fino ai decreti legge n. 201 n. 16:

- le aziende del Gruppo Equitalia avrebbero dovuto “cessare”, al 31 dicembre 2011, le attività svolte a supporto dei Comuni senza specificazioni circa le modalità e i limiti e, quindi, con riferimento anche alle quote già prese in carico per via delle iscrizioni a ruolo

pregresse, nonché alle attività di riscossione spontanea e a quelle svolte sulla base di affidamenti recenti a evidenza pubblica⁴⁶;

- i Comuni e le loro società partecipate affidatarie di servizi di riscossione avrebbero dovuto effettuare direttamente la riscossione volontaria delle proprie entrate, sulla base di un divieto, peraltro non chiaramente esplicitato (lettera *gg-quater*), che comporterebbe, in sostanza, la non liceità dell'affidamento in concessione della riscossione volontaria;
- vengono limitate le possibilità di accesso da parte dei Comuni alle informazioni sui debitori, frapponendo all'attuazione di norme già vigenti in tale materia l'emanazione di decreti attuativi, per effetto delle abrogazioni contenute nella lettera *gg-septies*;
- si determina una drastica discriminazione delle società miste e dei soggetti privati, che per effetto di tali disposizioni sarebbero risultati esclusi dall'accesso alle informazioni sui debitori, nonché dall'utilizzo di alcuni strumenti essenziali di facilitazione della riscossione coattiva (applicabilità alle ingiunzioni di pagamento delle procedure e dei poteri di cui al Titolo II del D.P.R. n. 602 del 1973). Gli strumenti "rafforzati" a supporto dell'ingiunzione di pagamento resterebbero in vigore soltanto a favore dei Comuni e delle società affidatarie da questi partecipate interamente (versione originaria della lettera *gg-quater*).

⁴⁶ Nel corso dell'esame parlamentare del decreto legge n. 216 è stato anche "perfezionato" il dispositivo estendendo l'obbligo di cessazione delle attività relative alla riscossione delle entrate comunali anche alla società Riscossione Sicilia S.p.A., non compresa in Equitalia, che per la particolare configurazione del settore nell'Isola svolge autonomamente le funzioni che Equitalia svolge nel restante territorio nazionale (comma 8-bis, arti. 29, del decreto legge 216).

La proroga relativa ai punti *gg-ter* e *gg-quater*, fin qui discussi, non esauriva tuttavia i rischi di instabilità delle attività di riscossione delle entrate comunali. E' stato, infatti, da più parti osservato che l'immediata vigenza di talune delle abrogazioni dettate dal punto *gg-septies*, comma 2, art. 7, del più volte citato decreto legge 70, avrebbero fatto venir meno la legittimità dello stesso strumento dell'ingiunzione di pagamento (oltre che il suo utilizzo con modalità "rafforzate" da parte di tutti gli operatori della riscossione comunale) attraverso l'abolizione di due norme fondamentali, almeno per ciò che riguarda il 2012, periodo nel quale le nuove - e pur discutibili - disposizioni dettate dal punto *gg-quater* risultano inefficaci in quanto prorogate, come sopra riportato. Le norme in questione sono:

- alcuni commi del decreto legge n. 209 del 2002, che assegnano ai Comuni e ai soggetti concessionari iscritti all'albo *ex* articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997 la possibilità di applicare nelle attività di riscossione coattiva le facilitazioni del D.P.R. n. 602 del 1973 (commi *2-sexies*, *2-septies* e *2-octies*, articolo 4, del decreto legge n. 209 del 2002, convertito con legge n. 265 del 2002);
- il comma 2, articolo 36, del decreto legge n. 248 del 2007, ("Milleproroghe" 2007), recante l'espressa indicazione dell'ingiunzione di pagamento "rafforzata" con il riferimento al D.P.R. n. 602, oppure del ruolo coattivo gestito dalle aziende del gruppo Equitalia, quali strumenti a disposizione degli Enti locali per la riscossione coattiva delle loro entrate, a seconda del soggetto incaricato delle attività.

Con una norma introdotta nell'articolo 29 del decreto legge 216 ("Milleproroghe" 2011) in fase di conversione in legge⁴⁷, viene stabilita la sospensione dell'efficacia delle abrogazioni appena discusse, raccordandole all'entrata in vigore prorogata dei punti *gg-ter* e *gg-quater*.

Tale accorgimento è tuttavia risultato ininfluenza a seguito dell'abolizione dei contenuti abrogativi della lettera *gg-septies*, sostituiti da disposizioni di tutt'altro tipo, come meglio discusso al successivo punto d).

Le proroghe introdotte, consentendo la prosecuzione dei rapporti in essere tra i Comuni e le aziende del Gruppo Equitalia o i concessionari privati, in condizioni operative sostanzialmente inalterate, hanno risolto temporaneamente problemi che avrebbero potuto portare a una situazione di crisi per tutto il sistema di gestione delle entrate comunali. È tuttavia evidente l'urgenza di un approfondito e concertato esame dello scenario evolutivo che si intende determinare, al fine di promuovere nuove e più ponderate norme di riforma, senza le quali gli stessi rischi paventati a seguito del decreto legge n. 70 si ripresenteranno integralmente allo scadere della proroga.

- c) Proroga dei termini di presentazione delle domande di rimborso per inesigibilità:

Con i commi 4 e 5 dell'articolo 29 del citato decreto legge 216 vengono ulteriormente prorogate, come ormai avviene da molti anni, le scadenze di presentazione delle quote considerate inesigibili dai

⁴⁷ Decreto legge 216, art. 29: "5-bis. L'abrogazione delle disposizioni previste dall'articolo 7, comma 2, lettera *gg-septies*), numeri 1) e 3), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, acquista efficacia a decorrere dalla data di applicazione delle disposizioni di cui alle lettere *gg-ter*) e *gg-quater*) del medesimo comma 2.

concessionari della riscossione e dagli Agenti della riscossione del gruppo Equitalia. Le proroghe riguardano altresì il periodo triennale entro il quale le quote inesigibili possono essere controllate a cura degli Enti impositori.

I nuovi termini sono rideterminati al 31 dicembre 2013 (era il 30 settembre 2012) per i ruoli consegnati alle società del gruppo Equitalia entro il 31 dicembre 2010 (era il 30 settembre 2009). Gli stessi termini valgono anche per le domande di inesigibilità (ovvero per le modifiche alle stesse) già presentate dalle società concessionarie della riscossione che hanno aderito alla sanatoria di cui all'articolo 1, commi 426 e 426-*bis*, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, il cui controllo è stato successivamente assunto da Equitalia. Vengono conseguentemente prorogati con decorrenza iniziale 1° gennaio 2014 i termini per l'esercizio del controllo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo n. 112 del 1999.

Il tema della regolazione delle inesigibilità da riscossione coattiva riveste estrema delicatezza per le dimensioni finanziarie del fenomeno, per gli effetti sui bilanci dei soggetti coinvolti e per l'incerta distribuzione territoriale delle quote stesse. Se è indubbio che, a regime, tale problematica va risolta attraverso la realizzazione di un assetto più efficace dell'accertamento e della riscossione delle entrate locali, caratterizzato anche da procedure e regole gestionali più snelle e integrate, è tuttavia altrettanto evidente che l'incombenza di ingenti poste debitorie e creditorie tra i Comuni e il sistema della riscossione ormai pubblico dovrebbe poter contare su soluzioni adeguate e strumenti specifici di gestione delle situazioni pregresse, in grado di contemperare i diversi interessi in gioco.

- d) Modifiche del contenuto della riforma della riscossione delle entrate comunali:

Come sopra anticipato, gli stessi contenuti del riassetto della riscossione recati dal decreto legge 70 risultano ora profondamente modificati, per effetto di due nuovi interventi: l'articolo 14-*bis* introdotto in fase di conversione in legge del decreto legge 201 e il comma 8-*bis*, art. 5 del decreto legge 16.

*Con le disposizioni introdotte dall'articolo 14-*bis* del decreto legge 201 si modificano i contenuti della lettera gg-*quater* del comma 2, articolo 7, del decreto legge 70, la cui decorrenza attuativa, si ricorda, è comunque prorogata al 2013 da altra norma dello stesso decreto legge 201.*

La nuova stesura⁴⁸ modifica radicalmente il tenore della precedente versione, in quanto comporta la riunificazione delle procedure relative alla riscossione coattiva, senza più condizionarle alle modalità di gestione del servizio e alla natura dei soggetti preposti alle relative attività. Viene inoltre abolito ogni riferimento alla riscossione spontanea.

La lettera a) del comma 1 riformula la lettera gg-*quater*, consentendo ai Comuni di utilizzare nella riscossione coattiva delle proprie entrate l'ingiunzione fiscale di cui al Regio Decreto n. 639 del 1910, sulla base

⁴⁸ Si riporta il testo della lettera gg-*quater*, comma 2, articolo 7, del decreto legge n. 70 del 2011, come modificato dall'art. 14-*bis* del decreto legge n. 201 del 2011:

*“gg-*quater*) a decorrere dalla data di cui alla lettera gg-*ter*), i comuni effettuano la riscossione coattiva delle proprie entrate, anche tributarie: 1) sulla base dell'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, comunque nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare”. È abolito il punto 2, che escludeva l'applicabilità delle disposizioni del D.P.R. n. 602 se la riscossione viene svolta da soggetti privati o misti.*

delle procedure facilitate di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, Capo II, in quanto compatibili. La lettera b) reca una modifica meramente formale alla lettera *gg-sexies* del citato articolo 7, comma 2 del decreto legge n. 70 del 2011, conseguente alla modifica di cui al punto precedente.

Pertanto, viene espunta dalla norma ogni differenziazione degli strumenti applicabili derivante dalla natura dei soggetti che gestiscono le attività di riscossione, riducendo il dispositivo a ribadire la modalità di esercizio della riscossione coattiva dei Comuni attraverso l'ingiunzione di pagamento "rafforzata", ferma restando la previsione di abbandono delle attività di riscossione delle entrate comunali da parte delle aziende del gruppo Equitalia, contenuta nel punto *gg-ter*.

La norma mira dunque ad "unificare le procedure e i poteri attribuiti agli organi di riscossione delle entrate comunali, indipendentemente dalle modalità con le quali l'ente deciderà di gestire tale servizio"⁴⁹, in sostanziale antitesi con quanto in precedenza legiferato. Tali scelte continueranno a poter essere determinate sulla base dell'ampio ventaglio di opzioni indicato dal comma 5, art. 52, del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Con l'intervento recato dal decreto legge 16 viene ulteriormente depotenziato il quadro originariamente disegnato con il decreto legge 70 (art. 7, comma 2), attraverso la sostituzione integrale della lettera *gg-septies*.

Prima di commentare i nuovi contenuti, vale la pena di osservare che l'intervento sembra più rilevante per ciò che abolisce, piuttosto che per la novella normativa che introduce. Risultano infatti non più

⁴⁹ Dal Dossier del Servizio studi della Camera n. 570/2 del 14 dicembre 2011.

operanti le abrogazioni descritte al precedente punto b), che comprendevano una maggiore difficoltà nell'accesso alle informazioni rilevanti ai fini della riscossione coattiva, con particolare riguardo agli operatori privati o a capitale misto che vedevano inoltre preclusa la possibilità di utilizzare le procedure esecutive facilitate del DPR n. 602 del 1973 nella gestione dell'ingiunzione di pagamento.

I nuovi contenuti della lettera *gg-septies* ora vigenti con l'approvazione del decreto legge 16 riguardano invece

La nuova disposizione obbliga il soggetto affidatario della riscossione delle entrate degli Enti locali ad effettuare gli incassi *“mediante l'apertura di uno o più conti correnti di riscossione, postali o bancari”*, intestati allo stesso affidatario, *“dedicati alla riscossione delle entrate dell'ente affidante”*, sui quali devono affluire tutte le somme riscosse. La norma stabilisce inoltre modalità e tempi di riversamento delle somme incassate, che devono essere acquisite dal Comune entro la prima decade di ogni mese con riferimento agli incassi del mese precedente, *“al netto dell'aggio e delle spese di riscossione”*.

La norma sembra mirare ad assicurare maggiori garanzie contro le eventualità di utilizzo distorto dei flussi di cassa generati dall'incasso delle entrate degli Enti locali gestito da concessionari esterni, salvaguardando - al tempo stesso - l'acquisizione corrente dei compensi connessi alla riscossione. Si tratta comunque di un dispositivo parziale, che dovrebbe essere già previsto da norme contrattuali tra Comuni e concessionari, si limita a regolare soltanto taluni degli aspetti rilevanti ai fini della garanzia di corretta esecuzione delle attività di riscossione da parte di un soggetto esterno all'amministrazione locale e che dunque non sfugge alle

caratteristiche di estemporaneità di tutti gli interventi registrati in questa materia negli ultimi anni.

Nel merito del nuovo dispositivo, è opportuno formulare alcune osservazioni al fine di interpretarne correttamente la portata prescrittiva. Il nuovo contenuto della lettera *gg-septies* ipotizza una situazione (l'affidamento in concessione con acquisizione a cura del concessionario delle somme di cui l'ente è titolare) e un circuito procedurale sintetizzabile in:

- esistenza di un conto, pur intestato al soggetto affidatario, dedicato esclusivamente all'acquisizione delle entrate di cui l'Ente locale è titolare
- tempi di riversamento alla tesoreria dell'ente inderogabilmente compresi entro la prima decade del mese successivo al mese di incasso;
- liceità del trattenimento da parte del concessionario delle somme dovute contrattualmente per il servizio affidato (di massima, l'aggio, oltre alle spese di riscossione).

Come per altre disposizioni che nel tempo si sono susseguite in tale materia o in materie contigue, i tempi e le modalità indicate vanno considerate come limiti massimi, ovvero come condizioni di "massimo sfavore" che l'ente può accettare nei rapporti con il concessionario. Pertanto:

- a) in caso di contratti in corso che prevedano modalità differenti e meno favorevoli per il Comune, si dovranno attivare tutti gli accorgimenti necessari (di solito previsti dai contratti nell'eventualità di modifiche normative che impattano sul servizio stesso) per modificare i termini contrattuali riportandoli nelle più favorevoli condizioni novellate con la norma in questione;

b) in caso di accordi contrattuali più favorevoli, a maggior ragione nel caso di attivazione del rapporto concessorio verso una società partecipata del Comune, la norma in questione non costituisce ostacolo ad adottare condizioni diverse, che siano evidentemente migliorative. Ad esempio, quanto ai tempi di riversamento degli incassi, la norma di legge va considerata l'espressione di un termine massimo, oltre il quale non è consentito andare, ma al cui interno è possibile delineare soluzioni diverse (quali, ad esempio, la determinazione di tempi di riversamento inferiori, o la diretta intestazione all'Ente locale affidante del conto di incasso. Le stesse considerazioni possono essere svolte con riferimento agli altri elementi indicati dalla norma in questione: la scelta di un solo conto corrente dedicato alle entrate del Comune può essere mutata nell'apertura di più di un conto, ciascuno dedicato ad una delle entrate del Comune stesso; così come può essere concordata la non applicazione del trattenimento dei compensi e delle spese (queste ultime, tra l'altro, spesso oggetto di necessaria verifica sulla base degli atti effettivamente espletati), che verranno quindi regolati secondo le usuali modalità di pagamento, per effettuazione di servizi e per riconoscimento di rimborsi.

Poggiando sulle medesime argomentazioni di cui al punto b), può altresì concludersi che, anche nel caso di procedure di selezione ad evidenza pubblica, l'Amministrazione può indicare tra gli elementi di valutazione delle offerte la proposta di condizioni migliorative rispetto a quanto obbligatoriamente disposto dalle norme qui oggetto di riflessione.

Infine, i criteri indicati possono essere reinterpretati logicamente nel caso di modelli di affidamento diversi da quelli che la norma evidentemente sottende, quali ad esempio l'appalto di servizi a supporto della

riscossione di tipo non concessorio, o la definizione di dispositivi di remunerazione diversi dall'aggio.

In conclusione, la produzione normativa che ha interessato la riscossione degli Enti locali e, in particolare, dei Comuni, resta caratterizzata da grande disorganicità. L'approssimarsi delle scadenze oggetto di proroga (periodo transitorio della riforma del 2005 e fuoriuscita di Equitalia dal settore) rende quanto mai necessario che sull'intera disciplina si intervenga con sollecitudine ai fini di una più organica e stabile riforma.

Nell'attuale quadro normativo la fuoriuscita delle aziende del gruppo Equitalia non viene regolata da un dispositivo di transizione, indispensabile a fronte delle rilevanti quantità in gioco (numero di Comuni serviti, posizioni e ammontare delle riscossioni attualmente gestite dagli Agenti della riscossione) e del rischio di impossibilità di gestire efficacemente le quote che Equitalia "cessa" di curare nel corso del processo di riscossione e magari prossime alla prescrizione. Va altresì segnalato che il peso delle quote che si riveleranno inesigibili, in parte iscritte nei bilanci comunali, potrebbe ricadere interamente sui Comuni ancor prima delle scadenze specifiche ora prorogate a fine 2013.

La prospettiva di un generalizzato ricorso a procedure di selezione attraverso gara necessita inoltre di interventi miranti ad assicurare in modo più stringente i requisiti di natura tecnico-finanziaria e di onorabilità dei soggetti operanti sul mercato, come peraltro richiesto dal decreto legge n. 40 del 2010, rimasto sul punto inattuato⁵⁰.

⁵⁰ Decreto legge 25 marzo 2010, conv. con legge L. 22 maggio 2010, n. 73, art. 3, comma 3, penultimo periodo:

"I regolamenti emanati in attuazione dell'articolo 53, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997 sono aggiornati entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto prevedendo, fra l'altro, i requisiti per l'iscrizione all'albo di cui al medesimo articolo, in particolare quelli tecnico-finanziari, di onorabilità, professionalità e di assenza di cause di incompatibilità, che sono disciplinati graduandoli in funzione delle dimensioni e della natura, pubblica o privata, del soggetto che chiede l'iscrizione, del numero degli Enti locali per conto dei quali il medesimo soggetto,

La situazione che si prospetta con l'avvicinarsi delle scadenze di fine 2012 sollecita dunque il sistema dei Comuni a delineare tempestivamente le più adeguate soluzioni alternative, valorizzando le esperienze migliori che già sono in atto e definendo modelli di riorganizzazione della riscossione efficienti e coerenti con le esigenze espresse dai territori.

L'occasione del disegno di legge di delega fiscale⁵¹ in fase di discussione parlamentare, costituisce il terreno ideale per ridisegnare in modo organico il nuovo regime della riscossione locale, fornendo ragioni valide per una proroga tecnica e di breve durata delle scadenze di cui si è ampiamente trattato.

singolarmente ovvero in gruppo di imprese, svolge le funzioni di cui all'articolo 52 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997, nonché dell'eventuale sospensione, cancellazione o decadenza dall'albo in precedenza disposta nei riguardi di tale soggetto."

⁵¹ Atto Camera n. 5291, decreto legge "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. Articolo 10 (Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli Enti locali). "1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, nonché per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate degli Enti locali, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

.....

d) riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli Enti locali, al fine di assicurare, in particolare, certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei loro poteri di riscossione, competitività, certezza e trasparenza nei casi di esternalizzazione delle relative funzioni, nonché forme di garanzia sulla trasparenza, sull'effettività e sulla tempestività dell'acquisizione da parte degli Enti locali delle entrate riscosse."

CAPITOLO 3

SPESE DI PERSONALE E ASSUNZIONI

1 INTRODUZIONE

Per tracciare un quadro complessivo delle regole che governano il contenimento delle spese di personale nelle Amministrazioni locali, occorre fare riferimento al comma 557, 557-*bis* e 557-*ter* (per gli Enti sottoposti al Patto di stabilità) e al comma 562 (per gli Enti non sottoposti al Patto di stabilità) della legge n. 296 del 2006 - Finanziaria per il 2007 e all'articolo 76 del decreto legge n. 112 del 2008, convertito in legge n. 133 del 2008.

Tali disposizioni sono state oggetto, negli ultimi due anni, di ripetute e a volte contrastanti modifiche operate prima dal decreto legge n. 78 del 2010 e poi, successivamente, dalla legge n. 220 del 2010 (Legge di stabilità per il 2011) nonché dal decreto legge n. 98 del 2011 (manovra economica); dal Decreto legge 06/12/2011 n. 201 e dal successivo decreto legge n. 16/2012 .

Tali recenti modifiche non hanno alterato l'impianto originario delle disposizioni: per entrambe, le tipologie di Enti vige un limite comune, o meglio, un prerequisito per poter procedere a effettuare assunzioni e incrementi di spesa di personale a qualunque titolo, concernente il rapporto fra spesa di personale e spesa corrente; le regole per il contenimento delle spese e per effettuare assunzioni, invece, restano distinte a seconda della tipologia di Ente.

2 IL COMPUTO DEL RAPPORTO FRA SPESE DI PERSONALE E SPESA CORRENTE

Tutti gli Enti, siano essi sottoposti o meno al rispetto del Patto di stabilità, prima di effettuare assunzioni a qualunque titolo dovranno preventivamente accertarsi del fatto che il rapporto fra spesa di personale e spesa corrente si attesti su un valore inferiore al 50%.

Il comma 7 dell'articolo 76, da ultimo modificato dall'art. 28, comma 11-quater, DECRETO LEGGE 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, stabilisce infatti che è fatto divieto agli Enti, nei quali l'incidenza delle spese di personale è pari o superiore al 50% delle spese correnti, di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale.

Quanto poi ai criteri di computo, il legislatore con il decreto legge n. 98 del 2011, al comma 9 dell'articolo 20, ha puntualizzato che ai fini del computo del rapporto fra spese del personale e spese correnti si calcolano le spese sostenute anche dalle società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo che sono titolari di affidamento diretto di servizi pubblici locali senza gara, ovvero che svolgono funzioni volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale, né commerciale, ovvero che svolgono attività nei confronti della Pubblica Amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica. Per espressa previsione legislativa, poi, la disposizione in commento non si applica alle società quotate su mercati regolamentari.

Relativamente alle modalità di calcolo del rapporto tra spesa di personale e spesa corrente, in relazione alla tipologia di spese di personale da prendere in considerazione, è intervenuta la Corte dei conti Sezioni Riunite con delibera n. 27 del 2011 nella quale si legge che la spesa di personale da raffrontare alla spesa corrente, ai fini dell'applicazione del

limite di cui al comma 7 dell'articolo 76 del decreto legge n. 112 del 2008 convertito dalla legge n. 133 del 2008, come modificato articolo 14 comma 9 del decreto legge n. 78 del 2010, come convertito in legge, deve essere considerata nel suo complesso, al lordo delle voci escluse nella determinazione dell'aggregato da considerare per il confronto in serie storica.

Secondo la Corte, dunque, occorre prendere in considerazione la spesa di personale nel suo complesso, comprensiva di tutte le voci così come individuate ai fini dell'articolo 1, comma 557, legge n. 296 del 2006, nonché degli oneri relativi agli incrementi contrattuali.

Quanto invece al tipo di dato, sempre nella citata delibera n. 27, la Corte dei conti ritiene che per la verifica del limite della spesa di personale, da raffrontare alla spesa corrente, è necessario far riferimento al dato degli impegni, dato derivante dalla effettiva gestione del bilancio e suscettibile di riscontro, da desumere dal documento contabile ufficiale del precedente esercizio e quindi dal rendiconto approvato dal Consiglio, salvo che, in presenza di esigenze particolari di procedere ad assunzioni prima dell'approvazione del documento ufficiale, sia necessario - ferma restando la necessità di ancorare il parametro ai dati di rendiconto - fare riferimento a documenti quali lo schema di rendiconto approvato dalla giunta o quello predisposto dagli uffici.

Per quanto riguarda, invece, l'inclusione delle spese relative alle società partecipate, innanzitutto occorre definire l'esatto ambito di applicazione della stessa, ossia le tipologie di società da prendere in considerazione, stante il carattere estremamente ampio delle fattispecie individuate, occorre poi chiarire come costruire l'indicatore per le società partecipate, considerato che i dati di bilancio di un Ente locale sono difficilmente commensurabili a quelli del bilancio di una società di capitali i cui principi contabili si ispirano a diversa fonte normativa.

Sul punto, stante la delicatezza dell'argomento, la portata nazionale e l'importanza dell'interpretazione normativa inerente questioni che investono profili di coordinamento della finanza pubblica, la Corte dei conti Toscana, con delibera n. 208 del 2011, ha deferito la questione alle Sezioni Riunite.

Sul tema si è espressa la Sezione Autonomie con delibera n. 14 del 2011 per l'individuazione di una linea interpretativa di indirizzo, *“non vincolante al fine di valutarne gli effetti nei diversi casi concreti che si presenteranno mentre, in caso di evidente contrasto tra le pronunce delle Sezioni regionali, potrà pervenirsi ad una decisione delle Sezioni riunite, cui le Sezioni regionali devono conformarsi”*.

Si tratta dunque di una pronuncia di mero indirizzo, nella quale la Corte affronta innanzitutto il tema dell'ambito di applicazione della norma in esame.

Secondo la Corte, la norma si applica alle società:

- a) partecipate in modo totalitario da un Ente pubblico o da più Enti pubblici congiuntamente, tenuto conto del concetto univocamente accolto di società *“in house”*, come società che vive *“prevalentemente”* di risorse provenienti dall'Ente locale (o da più Enti locali), caratterizzata da un valore della produzione costituito per non meno dell'80% da corrispettivi dell'Ente proprietario;
- b) ovvero che presentano le caratteristiche di cui all'articolo 2359, comma 1, nn. 1 e 2, del Codice civile, purché affidatarie dirette di servizi pubblici locali.

Per quanto riguarda poi quegli organismi (aziende speciali, fondazioni, ecc.) contraddistinti da livelli di autonomia contabile e finanziaria inferiori a quelli delle società, la Corte sottolinea come il preciso

riferimento normativo alle società *“esclude che possano esser considerate le spese di personale dei predetti organismi”*.

Relativamente alle modalità di calcolo dell'indicatore, quanto al tipo di dato da considerare, acclarato l'obbligo societario di predisporre i bilanci sulla base del principio di competenza economica di cui all'articolo 2423-*bis* del Codice civile, per la Corte bisogna utilizzare il dato ufficiale ricompreso nel conto economico della società stessa, senza alcuna detrazione a titolo di accantonamenti o fondi diversi.

Con riferimento alle partecipate, i dati rilevanti ai fini del computo possono esser tratti dai questionari allegati alle relazioni degli organi di revisione al rendiconto dell'Ente locale, predisposte ai sensi dell'articolo 1, comma 166 e seguenti, legge 23 dicembre 2005, n. 266, trattandosi di dati certificati provenienti dalle contabilità degli Enti, verificati dagli organi di revisione.

Nell'attuale periodo transitorio, in attesa che si completi la sperimentazione per la redazione del bilancio consolidato⁵², la Sezione delle Autonomie ha individuato nei corrispettivi a carico dell'Ente, desumibili dai questionari delle Linee guida, lo strumento che consente

⁵² Il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, all'articolo 11, prevede che le Amministrazioni pubbliche (tra le quali Regioni, Enti locali e loro Enti strumentali) adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri Enti e organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.

In relazione all'adozione di tali schemi di bilancio, il successivo articolo 36 prevede una sperimentazione della durata di due esercizi finanziari, le cui modalità e i relativi schemi di bilancio consolidato, compreso il principio contabile sul bilancio consolidato, sono definiti con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, d'intesa con la Conferenza Unificata di cui al decreto legislativo n. 281 del 1996.

Soltanto al termine del periodo di sperimentazione e con decorrenza 1° gennaio 2014, potranno essere adottati da tutte le Amministrazioni pubbliche, di cui al decreto legislativo n. 118 del 2011, gli schemi di bilancio consolidati con l'applicazione del corrispondente principio contabile per la redazione del bilancio consolidato.

di attribuire al medesimo le spese di personale della società che possono essere associati alla prestazione dei servizi erogati a fronte di quel corrispettivo.

Nel caso in cui la società partecipata percepisca, in luogo dei corrispettivi, ricavi derivanti da tariffa, è possibile utilizzare tali ricavi, associati agli utenti di ciascun ente proprietario, da sommare a eventuali corrispettivi, se presenti.

Il metodo di calcolo si basa su una proporzione: il valore della produzione della società sta alle spese totali del personale della stessa come il corrispettivo sta alla quota del costo di personale attribuibile all'Ente, che è l'incognita da calcolare. Per risolvere tale proporzione, si moltiplicano le spese del personale per il corrispettivo e si divide il risultato ottenuto per il valore della produzione. Questo criterio utilizza, ai fini del calcolo, il costo del personale della società (voce B9 del conto economico) senza operare particolari depurazioni, rispondendo all'esigenza sostanziale di individuare un indicatore sintetico della sostenibilità della spesa di personale dell'Ente.

La quota di spese del personale della società partecipata, così individuata, va a sommarsi alle spese di personale dell'Ente, e il totale si divide per le spese correnti dell'Ente.

Questo calcolo va effettuato per ciascun organismo partecipato, che si tratti di società posseduta da uno o più Enti, ovvero di società miste pubblico privato, controllate dall'Ente a norma dell'articolo 2359, comma 1, nn. 1 e 2, del Codice civile.

La Corte, in ogni caso, sottolinea come detto criterio va anche considerato nell'ottica della transitorietà delle metodologie di calcolo prospettate dalla Sezione remittente, dalle Amministrazioni coinvolte nella applicazione della norma e dalla dottrina, in attesa dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti

locali e dei loro organismi, prefigurata dal decreto legislativo n. 118 del 2011, il cui decreto attuativo per l'avvio della fase sperimentale è in corso di emanazione.

In merito poi alle sanzioni in caso di violazione del comma 7 dell'articolo 76 giova sottolineare che secondo un orientamento ormai consolidato, sono da considerare comunque possibili le assunzioni mediante mobilità "per compensazione", ossia attraverso lo scambio tra Enti di dipendenti aventi medesimo profilo retributivo e dunque senza alcun aggravio per la finanza pubblica e fermo restando le procedure definite dall'articolo 30 del decreto legislativo n. 165 del 2001⁵³.

2.1 GLI ENTI SOTTOPOSTI AL PATTO DI STABILITÀ

Per gli Enti sottoposti al Patto di stabilità vige un doppio limite: quello generale di contenimento della spesa di personale e quello, puntuale, sulle assunzioni.

3 IL CONTENIMENTO DELLE SPESE DI PERSONALE

Quanto al contenimento delle spese di personale, con il comma 7 dell'articolo 14 del decreto legge n. 78 del 2010 è stato interamente sostituito il comma 557 dell'articolo unico della legge n. 296 del 2006 (Finanziaria 2007)⁵⁴.

⁵³ La Corte dei conti della Toscana con delibera n. 188 del 2011 si è espressa sul tema ritenendo che *"in caso di violazione dell'art. 76, comma 7 della L. 133/2008, in relazione all'incidenza percentuale della spesa di personale su quella corrente, non è possibile assumere personale con una mobilità in entrata poiché ciò comporterebbe un incremento della spesa di personale in evidente contrasto con l'obiettivo di contenimento della medesima spesa imposto dalla norma in questione. Ovviamente nel caso di mobilità per compensazione non si verificherebbe alcun incremento di spesa per l'ente "sanzionato"*.

⁵⁴ Si rammenta che il comma 557 era già stato modificato e integrato dal comma 120 dell'articolo 3 della legge n. 244 del 2007 (Finanziaria 2008) e dall'articolo 76 del decreto legge n. 112 del 2008 convertito, con modificazioni, in legge n. 133 del 2008.

Resta invariato, per gli Enti soggetti al Patto di stabilità, l'obbligo di assicurare "la riduzione delle spese di personale". Il legislatore individua poi le azioni per garantire il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale, azioni "da modulare nell'ambito della propria autonomia e rivolte, in termini di principio, ai seguenti ambiti prioritari di intervento:

- a) riduzione dell'incidenza percentuale delle spese di personale rispetto al complesso delle spese correnti, attraverso parziale reintegrazione dei cessati e contenimento della spesa per il lavoro flessibile;
- b) razionalizzazione e snellimento delle strutture burocratico-amministrative, anche attraverso accorpamenti di uffici con l'obiettivo di ridurre l'incidenza percentuale delle posizioni dirigenziali in organico;
- c) contenimento delle dinamiche di crescita della contrattazione integrativa, tenuto anche conto delle corrispondenti disposizioni dettate per le amministrazioni statali".

L'Ente, nell'ambito della propria autonomia, può agire sui diversi ambiti indicati dal legislatore al fine di contenere la spesa di personale; si ritiene dunque che ciascuna azione non costituisca un vincolo puntuale ma un principio: l'indicazione di uno strumento attraverso il quale garantire la riduzione, in termini assoluti, della spesa di personale.

Come chiarito dalla Corte dei conti, Sezione Autonomie, nelle delibere n. 1 e n. 3 del 2010, il parametro di riferimento per attuare il contenimento progressivo e costante della spesa - determinato nell'*an* e non nel *quantum* - "non può non essere rappresentato dalla omologa voce di spesa dell'anno immediatamente precedente, in quanto, dall'interpretazione sistematica delle leggi finanziarie succedutesi a partire dal 2007, emerge la volontà del legislatore di incentivare un meccanismo volto a realizzare una riduzione strutturale della spesa per il personale in termini progressivi e costanti".

Con l'introduzione del comma 557-*bis*, il legislatore precisa i criteri di computo delle spese di personale, chiarendo definitivamente l'esclusione degli oneri derivanti dai rinnovi contrattuali e lasciando sostanzialmente invariato l'elenco delle voci che ai fini dell'applicazione del comma 557 sono comunque da considerarsi spesa di personale.

Pertanto, sono da considerarsi spese di personale *“anche quelle sostenute per i rapporti di collaborazione continuata e continuativa, per la somministrazione di lavoro, per il personale di cui all'articolo 110 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, nonché per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente”*.

Relativamente alle tipologie di spese non ricomprese nell'elenco di cui al comma 2, poiché non sono mutate le finalità generali della disposizione rispetto alle analoghe previsioni recate dal comma 198 dell'articolo 1 della legge n. 266 del 2005 (Finanziaria per il 2006) ed è rimasto invariato, rispetto alla previgente formulazione dello stesso comma 557, l'elenco delle voci da considerare spese di personale, si ritiene che siano ancora valide le indicazioni già fornite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con circolare n. 9 del 17 febbraio 2006 nonché le indicazioni fornite dalla Corte dei conti, Sezione Autonomie, con deliberazione n. 16 del 2009.

Per il computo delle spese di personale ai fini del rispetto del comma 557, dunque, occorre considerare le voci di spesa comprensive di quelle elencate al comma 557-*bis*, al netto tuttavia delle voci indicate come da escludere nella citata circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze e nella citata deliberazione n. 16 del 2009.

Il comma 557-*ter*, inserito anch'esso dal comma 7 dell'articolo 14 del decreto legge n. 78 del 2010, introduce una sanzione per gli Enti non rispettosi dell'obbligo di ridurre la spesa di personale, cui si applicano le

sanzioni di cui al comma 4 dell'articolo 76 del decreto legge n. 112 del 2008, per cui nell'anno successivo a quello del mancato rispetto del comma 557 *“è fatto divieto agli enti di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione continuata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. È fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione”*.

Come già chiarito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nel parere n. 0053596 del giugno 2010, di risposta a un quesito posto dall'ANCI in riferimento al comma 4 dell'articolo 76 per gli Enti non rispettosi del Patto di stabilità, si ritiene che gli Enti non adempienti alle previsioni del comma 557, nell'anno successivo a quello del mancato rispetto, possano comunque reclutare personale mediante mobilità per “compensazione”, ossia attraverso lo scambio tra Enti di dipendenti aventi medesimo profilo retributivo e dunque senza alcun aggravio per la finanza pubblica e fermo restando le procedure definite dall'articolo 30 del decreto legislativo n. 165 del 2001⁵⁵.

Quanto, invece, alle assunzioni di soggetti tutelati dalle disposizioni in materia di diritto al lavoro dei disabili di cui alla legge 12 marzo 1999 n. 68, le Sezioni Riunite della Corte dei conti per la Regione siciliana in sede consultiva, nel testo del parere n. 49 del 2011, hanno chiarito che le assunzioni che riguardano le categorie protette ai fini esclusivi del rispetto della quota di riserva si riferiscono a un obbligo previsto da una disposizione che persegue l'interesse, di rilevanza costituzionale,

⁵⁵ La stessa Corte dei conti, Sezioni Riunite, nella delibera n. 53/CONTR/2010, ha ritenuto che il divieto di assunzione posto a carico degli Enti locali inadempienti alle prescrizioni del Patto di Stabilità Interno, ex articolo 76, comma 4, del decreto legge n. 112 del 2008, sia riferito anche alle operazioni di mobilità in entrata, qualora le stesse operazioni, in uscita e in entrata, non siano caratterizzate da reciprocità e neppure siano contestuali.

dell'inserimento e dell'integrazione lavorativa delle persone disabili nel mondo del lavoro: una finalità che prevale sul divieto sanzionatorio di assumere.

4 IL LIMITE ALLE ASSUNZIONI DI PERSONALE

Il comma 7 dell'articolo 76 del decreto legge n. 112 del 2008 pone un vincolo puntuale sulle assunzioni⁵⁶, stabilendo che gli Enti che rispettano il limite massimo di incidenza della spesa di personale sulle spese correnti possono procedere ad assunzioni di personale nel limite del 40% della spesa corrispondente alle cessazioni dell'anno precedente.

Per quanto riguarda le modalità di calcolo degli oneri assunzionali, la norma prevede che "Ai soli fini del calcolo delle facoltà assunzionali, l'onere per le assunzioni del personale destinato allo svolgimento delle funzioni in materia di polizia locale, di istruzione pubblica e del settore sociale è calcolato nella misura ridotta del 50%; le predette assunzioni continuano a rilevare per intero ai fini del calcolo delle spese di personale previsto dal primo periodo del presente comma."

Un regime di favor poi è stato introdotto per gli enti particolarmente virtuosi, ossia quelli nei quali l'incidenza delle spese di personale è pari o inferiore al 35% delle spese correnti sono ammesse, in deroga al limite del 40% e comunque nel rispetto degli obiettivi del patto di stabilità interno e dei limiti di contenimento complessivi delle spese di personale, le assunzioni per turn-over che consentano l'esercizio delle funzioni fondamentali previste dall'articolo 21, comma 3, lettera b), della legge 5 maggio 2009, n. 42 (ossia le funzioni di polizia locale); in tal caso le

⁵⁶ Tale limite è stato da ultimo rivisto dall'art. 4-ter, comma 10, DECRETO LEGGE 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44.

disposizioni di cui al secondo periodo trovano applicazione solo in riferimento alle assunzioni del personale destinato allo svolgimento delle funzioni in materia di istruzione pubblica e del settore sociale.

Tale vincolo sulle assunzioni a tempo indeterminato è aggiuntivo rispetto al già previsto vincolo generale di riduzione della spesa di personale e rispetto ai vincoli recati dal Patto di stabilità.

Quanto al campo di applicazione di tale limitazione, il legislatore nella Legge di stabilità 2012, ha chiarito, al comma 103 dell'articolo 4, che il legislatore chiarisce infatti che il limite del 40% si applica alle sole assunzioni a tempo indeterminato.

Quanto alle modalità di computo del costo delle cessazioni, la soluzione più coerente con il sistema adottato dal legislatore in materia di assunzioni e di spesa per il personale appare quella di calcolare il limite previsto da tale norma con riferimento all'esercizio (quello precedente a quello nel quale viene effettuata l'assunzione) nel suo complesso, a prescindere dalla data delle singole cessazioni.

La locuzione "spesa corrispondente alle cessazioni" va perciò interpretata quale spesa annuale, data la necessità di sostituire unità di personale cessate dal servizio, le quali, ovviamente, hanno percepito la retribuzione solo per i mesi dell'anno in cui hanno fornito le loro prestazioni lavorative⁵⁷.

Tale interpretazione, inoltre, vale ad ancorare a un dato certo il parametro di riferimento e risulta seguita dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica - U.P.P.A., che con nota circolare n. 46078 del 18 ottobre 2010 (citata dallo stesso richiedente) precisa (par. 10) che i risparmi realizzati per cessazione vanno calcolati

⁵⁷ Cfr. Corte dei conti, Sezione Piemonte, delibera n. 70/2011/SRCPIE/PAR, Sezione controllo Toscana parere 17 novembre 2010 n. 160.

“sempre sui 12 mesi, a prescindere dalla data di cessazione del servizio e dei relativi costi”.

Relativamente, poi, al regime differenziato per le assunzioni di personale afferente al corpo di polizia municipale, sembrerebbe potersi ritenere che nei Comuni più virtuosi, con rapporto fra spesa di personale e spesa corrente inferiore al 35%, è possibile la copertura dell'intero turn over relativo al personale afferente alla polizia municipale mentre per il restante personale vige il limite del 40% del costo delle cessazioni relative al precedente anno.

5 GLI ENTI NON SOTTOPOSTI AL PATTO DI STABILITÀ

Anche per gli Enti non sottoposti al Patto di stabilità vige un doppio limite: sulle spese di personale e sulle assunzioni a tempo indeterminato.

5.1 IL LIMITE AL CONTENIMENTO DELLE SPESE DI PERSONALE

Secondo il disposto di cui al comma 562 della Finanziaria 2007, per gli Enti non sottoposti alle regole del Patto di Stabilità Interno, le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle Amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare dell'anno 2008⁵⁸.

Quanto alle modalità di calcolo delle spese di personale, si rimanda a quanto già chiarito nel paragrafo 2.2.

Nello specifico, poi, occorre rimarcare che la Corte dei conti Sezioni Riunite, nella delibera n. 48 del 2011 ha chiarito gli effetti dell'abrogazione delle deroghe di cui al comma 121 dell'articolo 3 della

⁵⁸ Il limite originariamente individuato nell'annualità 2004, è stato infatti così modificato dall'articolo 4-ter del DECRETO LEGGE 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44.

legge n. 244 del 2007. In particolare, secondo la Corte, l'abrogazione *ex* decreto legge n. 78 del 2010 della possibilità di deroga prevista nel comma 562 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006 comporta il solo divieto di adottare nuovi atti amministrativi o negoziali di assunzione o spesa di natura derogatoria e non incide anche, in senso riduttivo, sugli effetti (finanziari) di durata (cioè aumento di spesa rispetto al 2004), derivanti dal previo esercizio legittimo delle deroghe.

Secondo la Corte, una vanificazione del risultato delle assunzioni effettuate nel pieno rispetto degli strumenti derogatori offerti dalla normativa all'epoca vigente, si tradurrebbe in irragionevoli limitazioni alle prerogative di auto organizzazione degli Enti di dubbia ammissibilità nel panorama delle misure di coordinamento finanziario che possono essere adottate nei confronti degli Enti di autonomia territoriale.

Per quanto riguarda, poi, il calcolo del limite di spesa, secondo la Corte, che conferma quanto affermato dalla Sezione di controllo Lombardia nel parere n. 1067 del 2010, per salvaguardare gli effetti permanenti conseguenti all'impiego delle deroghe sembra più corretto escludere dal computo le spese relative alle assunzioni effettuate in deroga per tutto il periodo nel quale esse produrranno effetti finanziari. Utilizzando questo metodo, peraltro si ottiene come conseguenza naturale che, una volta cessati gli effetti dovuti agli oneri delle assunzioni in deroga, si ripristina il limite costituito dalla spesa per il 2004 (ora 2008).

Occorre sottolineare, infine, che a differenza di quanto previsto per gli Enti sottoposti al Patto di stabilità dal comma 557-*ter*, per i piccoli Enti non sussistono sanzioni espresse, nel caso di mancato rispetto dell'obbligo di contenimento della spesa di personale entro il limite 2004.

5.2 *IL LIMITE SULLE ASSUNZIONI A TEMPO INDETERMINATO*

Quanto alle assunzioni a tempo indeterminato, il comma 562 prevede che gli Enti non sottoposti al Patto possono procedere all'assunzione di personale nel limite delle cessazioni di rapporti di lavoro a tempo indeterminato complessivamente intervenute nel precedente anno, ivi compreso il personale da stabilizzare, di cui al comma 558.

In merito all'annualità da prendere a riferimento, le Sezioni Riunite della Corte dei conti - con delibera n. 52/contr/10 - hanno opportunamente sostenuto che il richiamo alle cessazioni avvenute nell'anno precedente va riferito alle cessazioni intervenute successivamente all'entrata in vigore della disposizione (comma 562) anche con riferimento a esercizi rifluenti nell'anno precedente a quello nel quale si intende effettuare l'assunzione. Andranno prese in considerazione tutte le cessazioni intervenute dal 1 gennaio 2007 o meglio, poiché la disposizione fa riferimento alle cessazioni avvenute nel precedente anno, andranno considerate tutte le cessazioni intervenute dal 2006 in poi.

Per quanto riguarda la qualificazione della mobilità, si segnala che recentemente il decreto legge n. 95/2012 (spending review), all'art. 14, comma 7 è intervenuto sul tema chiarendo che le cessazioni dal servizio per processi di mobilità non possono essere calcolate come risparmio utile per definire l'ammontare delle disponibilità finanziarie da destinare alle assunzioni o il numero delle unità sostituibili in relazione alle limitazioni del turn over.

Per quanto non ulteriormente specificato si rimanda alle indicazioni già fornite nel paragrafo 2.2.

6 IL TRATTENIMENTO IN SERVIZIO E LA VARIAZIONE DELL'ORARIO DI LAVORO DEL PERSONALE IN REGIME DI PART-TIME

Il comma 31 dell'articolo 9 del decreto legge n. 78 del 2010 interviene in materia di spese di personale prevedendo che al fine di agevolare il processo di riduzione degli assetti organizzativi delle Pubbliche Amministrazioni, a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legge n. 78 del 2010, i trattenimenti in servizio per un periodo massimo di un biennio oltre i limiti di età per il collocamento a riposo previsti dall'articolo 16 del decreto legislativo n. 503 del 1992 possono essere disposti esclusivamente nell'ambito delle facoltà assunzionali consentite dalla legislazione vigente in base alle cessazioni del personale, con il rispetto delle relative procedure autorizzatorie (queste ultime previste per le Amministrazioni statali); le risorse destinabili a nuove assunzioni in base alle predette cessazioni sono ridotte in misura pari all'importo del trattamento retributivo derivante dai trattenimenti in servizio.

Si rammenta, inoltre, che è tuttora vigente il comma 101 dell'articolo 3 della legge 24 dicembre 2007 n. 244, a norma del quale per il personale assunto con contratto di lavoro a tempo parziale la trasformazione del rapporto a tempo pieno può avvenire nel rispetto delle modalità e dei limiti previsti dalle disposizioni vigenti in materia di assunzioni. In caso di assunzione di personale a tempo pieno è data precedenza alla trasformazione del rapporto di lavoro per i dipendenti assunti a tempo parziale che ne abbiano fatto richiesta.

7 IL CONTENIMENTO DELLE SPESE DI PERSONALE FLESSIBILE

Il comma 102 dell'articolo 4 della legge n. 183 del 2011 (Legge di stabilità per il 2012) prevede che le disposizioni recate dall'articolo 9, comma 28, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, costituiscano principi generali ai fini del

coordinamento della finanza pubblica ai quali sono tenuti ad adeguarsi anche gli Enti locali.

Si rammenta che il citato comma 28 prevede che a decorrere dall'anno 2011, le Amministrazioni pubbliche possono avvalersi di personale a tempo determinato o con convenzioni ovvero con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, nel limite del 50% della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009. Per le medesime Amministrazioni la spesa per personale relativa a contratti di formazione-lavoro, ad altri rapporti formativi, alla somministrazione di lavoro, nonché al lavoro accessorio di cui all'articolo 70, comma 1, lettera d) del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni e integrazioni, non può essere superiore al 50% di quella sostenuta per le rispettive finalità nell'anno 2009. Per le Amministrazioni che nell'anno 2009 non hanno sostenuto spese per le finalità previste ai sensi del presente comma, il limite di cui al primo periodo è computato con riferimento alla media sostenuta per le stesse finalità nel triennio 2007-2009.

Con il decreto legge "mille proroghe", Decreto legge 29/12/2011 n. 216, è stata introdotta, su richiesta dell'ANCI, una prima deroga al vincolo, per l'anno 2012. In particolare, l'art. 1, comma 6 bis, prevede che le disposizioni dell'articolo 9, comma 28 si applicano alle assunzioni del personale educativo e scolastico degli Enti locali, nonché di personale destinato all'esercizio delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 21, comma 3, lettera b), della legge 5 maggio 2009, n. 42 (ossia il personale della polizia locale), e ai lavoratori socialmente utili coinvolti in percorsi di stabilizzazione già avviati ai sensi dell'articolo 1, comma 1156, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, nei

limiti delle risorse già disponibili nel bilancio degli Enti locali a tal fine destinate, a decorrere dall'anno 2013

Successivamente, con la legge 26 aprile 2012, n. 44, di conversione del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, tale esclusione è stata estesa alle annualità successive per cui il limite generale di spesa - del 50% dell'annualità 2009 - può essere superato per *"le assunzioni strettamente necessarie a garantire l'esercizio delle funzioni di polizia locale, di istruzione pubblica e del settore sociale"*, fermo restando che la spesa complessiva non può essere superiore alla spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009.

Relativamente ai margini di autonomia per gli enti nell'applicazione di tale disposizione, si sottolinea che sul tema si è espressa la Corte costituzionale, sentenza n. 173/2012, nella quale tra le altre cose, la Corte si esprime circa la legittimità dell'art. 9, c. 28 del decreto legge n. 78/2010. In merito, la Corte ha ritenuto che la norma pone un obiettivo generale di contenimento della spesa relativa ad un vasto settore del personale e, precisamente, a quello costituito da quanti collaborano con le pubbliche amministrazioni in virtù di contratti diversi dal rapporto di impiego a tempo indeterminato, lasciando alle singole amministrazioni la scelta circa le misure da adottare con riferimento ad ognuna delle categorie di rapporti di lavoro da esso previste. Ciascun ente pubblico può determinare se e quanto ridurre la spesa relativa a ogni singola tipologia contrattuale, ferma restando la necessità di osservare il limite della riduzione del 50% della spesa complessiva rispetto a quella sostenuta nel 2009.

Proprio in considerazione di tale possibilità di compensazione, la norma in oggetto è da ritenersi, per la Corte, costituzionalmente legittima.

Per quanto riguarda, invece, il rapporto tra il conferimento di incarichi ex art. 110 TUEL e i limiti di cui all'art. 9 comma 28 del decreto legge n. 78

del 2010 in materia di lavoro flessibile, si è espressa la Corte dei Conti sez. Autonomie, con la Deliberazione n.12/SEZAUT/2012/INPR.

In particolare la Corte, facendo proprio un orientamento già espresso dall'ANCI, ritiene di assegnare alle disposizioni di cui ai primi due periodi del comma 6-quater dell'articolo 19 del d.lgs 165/2001, che, come noto, definiscono dei precisi limiti percentuali in ordine al numero di incarichi che gli EE.LL. possono conferire ai sensi dell'art. 110 TUEL, una parziale autonomia rispetto alle norme che dettano vincoli specifici in materia di assunzioni e spese con contratti di lavoro flessibile.

Fermi restando, ovviamente, i vincoli generali in materia di spese di personale, secondo la Corte *“Dette speciali disposizioni assunzionali sottraggono gli incarichi dirigenziali con contratto a tempo determinato, conferibili dagli Enti locali ex art. 110, comma 1 del TUEL, ai vincoli assunzionali previsti dall'articolo 9, comma 28, del decreto legge 78/2010 nonché al vincolo assunzionale, già previsto dall'art. 76, comma 7, primo periodo, seconda parte (entro il limite del 40% della spesa per cessazioni dell'anno precedente).* Il Collegio, di converso, ritiene che non si sottraggono a detto ultimo vincolo gli incarichi conferibili in applicazione della disposizione derogatoria di cui al terzo periodo del richiamato comma 6-quater relativa all'utilizzo dell'ulteriore percentuale (3%) prevista e quelli rinnovabili per una sola volta entro l'anno 2012 in applicazione delle previsioni del quinto periodo del medesimo comma 6- quater; in entrambi i casi infatti la norma stessa prevede che l'innalzamento della percentuale e il rinnovo degli incarichi possa avvenire *“a valere sulle ordinarie facoltà per le assunzioni a tempo indeterminato.”*

CAPITOLO 4
IL PATTO DI STABILITÀ INTERNO
PER IL TRIENNIO 2012-2014

1 INTRODUZIONE

Le novità del Patto di Stabilità per il 2012, introdotte con le manovre correttive (decreto legge n. 98 del 2011 e decreto legge n. 138 del 2011) e con la Legge di stabilità (legge n. 183 del 2011) riguardano:

- la progressiva estensione dei vincoli di finanza pubblica a tutti i Comuni;
- l'aumento dell'importo complessivo della manovra;
- l'introduzione dei criteri di virtuosità;
- le modifiche al Patto regionalizzato;
- l'estensione delle fattispecie sanzionate.

Inoltre, con decreti legge n. 16 e n. 95 del 2012, sono stati disciplinati il Patto di Stabilità orizzontale nazionale e il Patto di Stabilità verticale regionale incentivato.

La Legge di stabilità richiama l'insieme delle regole valide in materia di vincoli di finanza pubblica per gli Enti locali in una sorta di "mini testo unico" contenuto agli articoli 30, 31, 32 (comma 17) e 33 (commi 36 e 37) della legge n. 183 del 2011.

2 GLI ENTI SOGGETTI AL PATTO DI STABILITÀ INTERNO

Il decreto legge n. 138 del 2011 (articolo 16, comma 31) ha esteso a decorrere dal 2013 la platea dei soggetti obbligati al rispetto del Patto di Stabilità Interno ai Comuni con popolazione superiore a 1.000 abitanti. Inoltre la stessa manovra (nuova formulazione dell'articolo 16, comma 3

operato dall'art. 19, comma 2 del decreto legge n. 95 del 2012) ha previsto l'assoggettamento alle regole del Patto, a decorrere dal 2014, delle Unioni di Comuni costituite fra i Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti, secondo le regole previste per i Comuni aventi corrispondente popolazione.

Pertanto, sono obbligati al rispetto del Patto (articolo 31, comma 1 della Legge di stabilità):

- le Province;
- dal 2012, i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti⁵⁹; dal 2013 i Comuni con popolazione superiore a 1.000 abitanti e dal 2014 anche i Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti, assoggettando al Patto le Unioni di Comuni che tali Enti sono obbligati a costituire.

Per la determinazione della popolazione di riferimento, si applica l'articolo 156 del TUEL, ossia si considera la popolazione residente alla fine del penultimo anno precedente secondo i dati ISTAT; quindi sono soggetti alle regole del Patto 2012 i Comuni la cui popolazione, rilevata al 31 dicembre 2010, risulti superiore a 5.000 abitanti.

Sono confermate le regole per gli Enti di nuova istituzione (articolo 31, comma 23, legge n. 183 del 2011), per cui:

- gli Enti istituiti successivamente all'anno 2009 saranno assoggettati ai vincoli di finanza pubblica dal terzo anno successivo a quello della loro istituzione, assumendo, quale base di calcolo su cui applicare le regole, le risultanze dell'anno successivo all'istituzione;

⁵⁹ Il Comune di Roma concorda con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, entro il 31 maggio di ciascun anno, le modalità del proprio concorso alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica; a tale fine, entro il 31 marzo di ogni anno, il Sindaco trasmette la proposta di accordo al Ministro dell'Economia e delle Finanze (articolo 31, comma 22, legge n. 183 del 2011).

- gli Enti che negli anni 2007 e 2008 adottano come base di calcolo su cui applicare le regole, rispettivamente, le risultanze medie del biennio 2008-2009 e le risultanze dell'anno 2009.

Gli Enti commissariati per scioglimento degli organi a causa di infiltrazioni e condizionamenti di tipo mafioso (articolo 143, decreto legislativo n. 267 del 2000) sono soggetti al Patto dall'anno successivo a quello della rielezione degli organi istituzionali. Sempre per i Comuni commissariati si ricorda che la mancata comunicazione alla Ragioneria Generale dello Stato della situazione di commissariamento tramite l'apposito sistema web determina, per l'Ente inadempiente, l'assoggettamento alle regole del Patto (articolo 31, comma 24, legge n. 183 del 2011).

Tavola 4.1

COMUNI SOGGETTI AL PATTO DI STABILITÀ Anno 2011

Regione	n. Enti soggetti al Patto	n. Enti totale	incidenza % sul totale Enti soggetti al Patto	incidenza % sul totale Enti della Regione
ABRUZZO	55	305	2,4%	18,0%
BASILICATA	32	131	1,4%	24,4%
CALABRIA	76	409	3,3%	18,6%
CAMPANIA	213	551	9,3%	38,7%
EMILIA ROMAGNA	191	348	8,3%	54,9%
LAZIO	126	378	5,5%	33,3%
LIGURIA	51	235	2,2%	21,7%
LOMBARDIA	455	1.544	19,9%	29,5%
MARCHE	67	239	2,9%	28,0%
MOLISE	11	136	0,5%	8,1%
PIEMONTE	134	1.206	5,8%	11,1%
PUGLIA	173	258	7,6%	67,1%
SARDEGNA	64	377	2,8%	17,0%
SICILIA	191	390	8,3%	49,0%
TOSCANA	152	287	6,6%	53,0%
UMBRIA	32	92	1,4%	34,8%
VENETO	268	581	11,7%	46,1%
Totale	2.291	8.092	100,0%	28,3%

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Economia e delle Finanze e ISTAT

2.1 *L'ULTERIORE ESTENSIONE DEI VINCOLI A SOCIETÀ PARTECIPATE, AZIENDE SPECIALI E ISTITUZIONI*

Il secondo comma dell'articolo 25 del decreto legge n. 1 del 2012, integrando l'articolo 114 del Testo Unico degli Enti locali, stabilisce che, dall'anno 2013, le aziende speciali e le istituzioni saranno assoggettate al Patto di Stabilità Interno secondo le modalità definite, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con i Ministri dell'Interno e degli affari regionali, sentita la Conferenza Stato-città e autonomie locali, da emanare entro il 30 ottobre 2012. Per questo scopo, le aziende speciali e le istituzioni si iscrivono e depositano i propri bilanci al registro delle imprese o nel repertorio delle notizie economico-amministrative della Camera di commercio del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno. L'Unioncamere trasmette al Ministero dell'Economia e delle Finanze, entro il 30 giugno, l'elenco delle predette aziende speciali e istituzioni e i relativi dati di bilancio. È altresì affidato agli Enti locali un dovere di vigilanza sul rispetto da parte degli organismi partecipati delle novità. Sono però escluse dall'applicazione delle nuove regole le aziende speciali e istituzioni che gestiscono:

- servizi socio-assistenziali ed educativi
- culturali
- farmacie.

Meno innovativa la disposizione (comma 4 articolo 3-*bis*, aggiunto al decreto legge n. 138 del 2011 dall'articolo 25, comma 1 del decreto legge n. 1 del 2012) relativa all'assoggettamento al Patto di stabilità delle società affidatarie "in house". Le modalità saranno definite con decreto ministeriale (articolo 18, comma 2-*bis* del decreto legge n. 112 del 2008). L'Ente locale anche in questo caso deve vigilare sull'osservanza da parte delle società dei vincoli derivanti dal Patto di Stabilità Interno.

3 L'AMMONTARE COMPLESSIVO DELLA MANOVRA

A partire dall'anno 2012 i Comuni concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica con l'ulteriore ammontare di 1.700 milioni (articolo 20, commi 2, 3 e 4 del decreto legge n. 98 del 2011, così come modificato dall'articolo 1, commi 8 e 9 del decreto legge n. 138 del 2011). A decorrere dal 2013 la manovra per i Comuni salirà a 2 miliardi.

Inoltre, in attesa dell'entrata in vigore del nuovo Patto di Stabilità Interno, sono estese anche agli anni 2014 e successivi le misure di contenimento finanziario già previste per l'anno 2013 dall'articolo 14, comma 1, decreto legge n. 78 del 2010 (che consistono in 1,5 miliardi per il 2011 e 2,5 miliardi per gli anni a decorrere dal 2012).

Soltanto per l'anno 2012 è stato previsto un abbattimento della manovra di 65 milioni e, grazie alle maggiori entrate derivanti dall'attuazione della riforma dell'energia (cosiddetta "Robin Tax"), di ulteriori 520 milioni di euro⁶⁰; da ciò deriva che l'ammontare effettivo della manovra aggiuntiva per l'anno 2012 ammonta a 1.115 milioni di euro.

Tavola 4.2

MANOVRE PATTO A CARICO DEI COMUNI

Anni 2011 - 2014

miliardi di euro

Manovre	Anni			
	2011	2012	2013	2014
decreto legge n. 112/2008	+2,5	+2,5	+2,5	+2,5
decreto legge n. 138/2011		+1,115	+2	+2
Totale	+2,5	+3,615	+4,5	+4,5

Fonte: elaborazioni IFEL su dati delle relazioni tecniche

⁶⁰ La Legge di stabilità 2012 ha eliminato la norma che condizionava la riduzione alla istituzione del Consiglio tributario (articolo 1, comma 12-*quater*, decreto legge n. 138 del 2011 modificato dall'articolo 30, comma 1, lettera c) della legge n. 183 del 2011).

4 LA VIRTUOSITÀ

La manovra correttiva del 2011 (articolo 20, comma 2 del decreto legge n. 98 del 2011) ha inserito, all'interno del meccanismo del Patto di Stabilità Interno, l'elemento della virtuosità. La versione definitiva della griglia dei parametri di virtuosità, chiamati a dividere il comparto dei Comuni in due classi, punta sulla valutazione ponderata di nove elementi:

1. prioritaria considerazione della convergenza tra spesa storica e costi e fabbisogni standard;
2. rispetto del Patto di Stabilità Interno;
3. a decorrere dal 2013, incidenza della spesa del personale sulla spesa corrente dell'Ente in relazione al numero dei dipendenti in rapporto alla popolazione residente, alle funzioni svolte anche attraverso esternalizzazioni nonché all'ampiezza del territorio; la valutazione del predetto parametro tiene conto del suo valore all'inizio della legislatura o consiliatura e delle sue variazioni nel corso delle stesse;
4. autonomia finanziaria;
5. equilibrio di parte corrente;
6. a decorrere dal 2013, tasso di copertura dei costi dei servizi a domanda individuale per gli Enti locali;
7. a decorrere dal 2013, effettiva partecipazione degli Enti locali all'azione di contrasto all'evasione fiscale;
8. rapporto tra le entrate di parte corrente riscosse e accertate;
9. a decorrere dal 2013, operazione di dismissione di partecipazioni societarie nel rispetto della normativa vigente⁶¹.

⁶¹ È stata abrogata dalla Legge di stabilità 2012 la norma (articolo 3, comma 4 del decreto legge n. 138 del 2011) che faceva rientrare fra i criteri di virtuosità anche l'adeguamento di Comuni, Province e Regioni all'obbligo di adattare gli ordinamenti locali al principio

Sono inoltre annunciati, a decorrere dalla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni e dalla definizione degli obiettivi di servizio ai fini dell'esercizio delle funzioni fondamentali, ulteriori indicatori qualitativi e quantitativi relativi agli output dei servizi resi, utilizzando anche come parametro di riferimento realtà rappresentative dell'offerta con il miglior rapporto qualità-costi⁶².

I successivi interventi del legislatore sui parametri di virtuosità hanno inserito:

- a decorrere dall'anno 2013, l'adeguamento all'obbligo per le Regioni, le Province e Comuni ai principi e alle regole per la liberalizzazione delle attività economiche; a tal fine la Presidenza del Consiglio dei Ministri comunica, entro il termine perentorio del 31 gennaio di ciascun anno, al Ministero dell'Economia e delle Finanze gli Enti adempienti. In caso di mancata comunicazione entro il termine, si prescinde dal predetto elemento di valutazione della virtuosità. Le Regioni a Statuto Speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano procedono all'adeguamento secondo le previsioni dei rispettivi statuti (articolo 1, comma 4, decreto legge 1 del 2012);
- a decorrere dall'anno 2013, l'applicazione di procedure di affidamento dei servizi a evidenza pubblica da parte di Regioni, Province e Comuni o degli Enti di governo locali dell'ambito del bacino costituisce elemento di valutazione della virtuosità; a tal fine, la Presidenza del Consiglio dei Ministri, nell'ambito dei compiti di tutela e promozione della concorrenza nelle Regioni e negli Enti locali

secondo cui l'iniziativa e l'attività economica privata sono libere, ed è permesso tutto ciò che non è espressamente vietato dalla legge.

⁶² È stato eliminato dalla Legge di stabilità 2012 l'ulteriore riferimento ai coefficienti di correzione per tener conto del miglioramento realizzato dalle singole amministrazioni rispetto alle precedenti.

comunica, entro il termine perentorio del 31 gennaio di ciascun anno, al Ministero dell'Economia e delle Finanze gli Enti che hanno provveduto all'applicazione delle predette procedure. In caso di mancata comunicazione entro il termine di cui al periodo precedente, si prescinde dal predetto elemento di valutazione della virtuosità (articolo 25, comma 1, decreto legge n. 1 del 2012).

Già dal 2012 il nuovo ingrediente della virtuosità consentirà ai Comuni virtuosi di conseguire un obiettivo strutturale pari a zero ovvero a un valore compatibile con gli spazi finanziari resi disponibili. Mentre i restanti Enti del comparto dovranno farsi carico degli importi della manovra azzerata agli Enti virtuosi.

L'individuazione degli Enti virtuosi è stata effettuata con un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, d'intesa con la Conferenza Unificata del 25 giugno 2012, n. 0048345, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 193 del 20 agosto 2012.

Per giungere all'individuazione degli Enti virtuosi è stata applicata la seguente metodologia:

- i Comuni considerati sono quelli con popolazione 2010 superiore a 5.000 abitanti
- i Comuni che non hanno rispettato il Patto nel 2010 e nel 2011 sono esclusi dalla graduatoria, così come sono stati esclusi i Comuni con popolazione superiore ai 5.000 abitanti per i quali manca la certificazione al rendiconto 2009
- la struttura dei pesi tra gli indicatori negli algoritmi di calcolo che prevedono una ponderazione esplicita dipende da giudizi di valore sulla capacità relativa delle singole misure di segnalare una condizione di effettiva virtuosità degli Enti
- ritenuto che l'equilibrio di parte corrente costituisca un indicatore di buona gestione più efficace rispetto agli altri due inseriti nella

norma, gli è stato affidato un peso maggiore rispetto agli altri due, che mantengono peso omogeneo

- 50% Equilibrio parte corrente (entrate correnti - spesa corrente - rimborsi anticipazioni di cassa- rimborsi anticipato prestiti)
- 25% capacità di riscossione (entrate correnti riscosse /entrate correnti accertate)
- 25% autonomia finanziaria((Entrate tributarie + entrate extratributarie)/tot entrate correnti)
- i punteggi sono stati calcolati con la posizione rispetto ai tre parametri.

I Comuni che risultano virtuosi sono 143, per una riduzione complessiva di 149,4 milioni di euro.

5 GLI OBIETTIVI PROGRAMMATICI PER ENTE

Gli Enti locali devono conseguire, per ciascuno degli anni 2012, 2013 e successivi, un saldo finanziario calcolato in termini di competenza mista non inferiore al valore dell'obiettivo "specifico", il cui calcolo si articola in due passaggi.

Inizialmente tutti i Comuni quantificano la manovra⁶³ applicando alla media triennale 2006-2008 della spesa corrente (impegni del Titolo I) le percentuali del:

- 16% per l'anno 2012, per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti non virtuosi;
- 15,8% dall'anno 2013, per i Comuni con più di 1.000 abitanti.

⁶³ La spesa corrente da considerare è quella contabilizzata nei consuntivi senza alcuna esclusione (ad esempio per gli Enti capofila non è esclusa la quota di spesa gestita per conto di altri Enti locali). Inoltre non possono essere prese in considerazione richieste di rettifica di eventuali errori di contabilizzazione effettuati nei documenti di bilancio di anni passati (2006, 2007, 2008) e dei relativi Certificati di Conto Consuntivo.

L'importo così ottenuto va neutralizzato del taglio dei trasferimenti erariali previsto dall'articolo 14, comma 2, del decreto legge n. 78 del 2010 per gli Enti sopra i 5.000 abitanti di 1,5 miliardi a partire dal 2011 e di un ulteriore miliardo a partire dal 2012.

Il secondo passaggio, tiene conto della virtuosità: gli Enti che rientrano nella classe dei virtuosi dovranno conseguire l'obiettivo strutturale realizzando un saldo finanziario di competenza mista pari a zero.

Pertanto, sul pluriennale resta da adottare il comportamento prudentiale di applicazione delle percentuali fissate per gli Enti non virtuosi.

6 IL SALDO FINANZIARIO E LE ESCLUSIONI

Ai fini della determinazione dell'obiettivo programmatico il Patto di Stabilità continua a far riferimento al saldo finanziario tra entrate finali (Titolo I, II, III, IV) e spese finali (Titolo I, II) - al netto delle riscossioni e concessioni di crediti - calcolato in termini di competenza mista, assumendo, cioè, per la parte corrente, gli accertamenti e gli impegni e, per la parte in conto capitale, gli incassi e i pagamenti, come riportati nei Certificati di Conto Consuntivo (articolo 31, comma 3, legge n. 183 del 2011).

Sono escluse, dal saldo finanziario, le seguenti voci tassativamente individuate dal legislatore (che abroga al comma 17 dell'articolo 31 della Legge di stabilità 2012 quelle non richiamate):

1. le risorse provenienti dallo Stato e le relative spese di parte corrente e in conto capitale sostenute dalle Province e dai Comuni per le calamità naturali, a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza (commi 7 e 8, articolo 31, legge n. 183 del 2011)
2. le risorse provenienti dallo Stato e le spese di parte corrente e in conto capitale realizzati direttamente dagli Enti locali per i "grandi eventi",

di cui al comma 5, dell'articolo 5-*bis* del decreto legge n. 343 del 2001, convertito con modificazioni nella legge n. 401 del 2001 (comma 9, articolo 31, legge n. 183 del 2011)

3. le entrate provenienti direttamente o indirettamente dall'Unione europea e le relative spese di parte corrente e in conto capitale (commi 10 e 11, articolo 31, legge n. 183 del 2011). L'esclusione non opera per le spese connesse ai cofinanziamenti nazionali
4. per gli Enti affidatari del censimento (compreso quello dell'agricoltura) le entrate trasferite dall'ISTAT e le relative spese per la rilevazione censuaria (comma 12, articolo 31, legge n. 183 del 2011)
5. per i Comuni dissestati della provincia dell'Aquila, ai fini del saldo 2012, le spese per gli investimenti in conto capitale deliberati entro il 31 dicembre 2010, anche a valere sui contributi già assegnati negli anni precedenti, nei limiti del tetto di 2,5 milioni di euro, che saranno ripartiti con decreto del Ministero dell'Interno entro il 15 settembre 2012 (comma 13, articolo 31, legge n. 183 del 2011)
6. per il Comune di Parma le risorse provenienti dallo Stato e le spese connesse alla sede dell'Agenzia europea per la sicurezza alimentare e alla Scuola per l'Europa, nei limiti di 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013 (comma 14 articolo 31, legge n. 183 del 2011)
7. le spese sui beni ricevuti con il federalismo demaniale, nei limiti degli importi sostenuti dallo stato per la gestione e manutenzione dei beni (comma 15, articolo 31, legge n. 183 del 2011)
8. per gli anni 2013 e 2014, le spese per investimenti infrastrutturali finanziati con il "bonus" dismissione partecipate di cui all'articolo 5, comma 1 del decreto legge n. 138 del 2011 (comma 16, articolo 31, legge n. 183 del 2011).

Da ultimo, l'art. 7 del decreto legge n. 74 del 2012 ridetermina gli obiettivi per i Comuni delle Regioni dell'Emilia Romagna, della Lombardia e del Veneto colpiti dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012 per complessivi 50 milioni di euro.

Aspetti operativi delle esclusioni

1. Risorse connesse con la dichiarazione di stato d'emergenza

Sono escluse dal saldo finanziario di riferimento, valido per la verifica del rispetto del Patto di Stabilità Interno, le risorse provenienti dal bilancio dello Stato. L'esclusione opera anche se le risorse statali sono trasferite per il tramite delle Regioni. Sono, altresì, esclusi gli impegni di parte corrente e i pagamenti in conto capitale - disposti a valere sulle predette risorse statali - effettuati per l'autorizzazione di ordinanze del Presidente del Consiglio dei Ministri a seguito di dichiarazione dello stato di emergenza.

L'esclusione delle spese opera anche se esse sono effettuate in più anni e, comunque, nei limiti complessivi delle risorse e purché relative a entrate registrate successivamente al 2008.

Le Province e i Comuni che beneficiano dell'esclusione sono tenuti a presentare al Dipartimento della Protezione Civile della Presidenza del Consiglio dei Ministri entro il mese di gennaio dell'anno successivo, l'elenco delle spese escluse dal Patto di Stabilità Interno, ripartite nella parte corrente e in quella capitale.

2. Risorse connesse con la dichiarazione di grande evento

Sono equiparati espressamente, ai fini del Patto di Stabilità Interno, gli interventi realizzati direttamente dagli Enti locali in relazione allo svolgimento delle iniziative per le quali è intervenuta la dichiarazione di grande evento e rientranti nella competenza del Dipartimento della Protezione Civile - di cui all'articolo 5-bis, comma 5, del decreto legge 7 settembre 2001, n. 343, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 novembre 2001, n. 401 - agli interventi di cui alla dichiarazione di stato di emergenza vista al precedente punto 1.

3. Risorse provenienti dall'Unione europea

Sono escluse dal saldo finanziario in termini di competenza mista le risorse provenienti direttamente o indirettamente dall'Unione europea (intendendo tali quelle che provengono dall'U.E. per il tramite dello Stato, della Regione o della Provincia), nonché le relative spese di parte corrente e in conto capitale sostenute dalle Province e dai Comuni. L'esclusione non opera per le spese connesse ai cofinanziamenti nazionali.

La *ratio* dell'esclusione dal Patto di Stabilità Interno delle spese sostenute dagli Enti locali per realizzare interventi finanziati con fondi U.E. si collega alla necessità di non ritardare l'attuazione di interventi realizzati in compartecipazione con l'Unione europea, tenuto conto che si tratta di importi che vengono poi rimborsati dall'U.E. all'Italia, previa rendicontazione.

La valutazione specifica nel merito delle risorse assegnate rimane di competenza dell'Ente beneficiario, sulla base degli atti di assegnazione delle risorse stesse e delle relative spese, nonché dello stesso Ente che assegna le risorse.

L'esclusione delle spese opera anche se esse sono effettuate in più anni, purché la spesa complessiva non sia superiore all'ammontare delle corrispondenti risorse assegnate.

Qualora l'Unione europea riconosca importi inferiori a quelli considerati, l'importo corrispondente alle spese non riconosciute è incluso tra le spese del Patto di Stabilità Interno relativo all'anno in cui è comunicato il mancato riconoscimento o in quello dell'anno successivo, se la comunicazione è effettuata nell'ultimo quadrimestre.

4. Risorse connesse al Piano generale di censimento

Gli Enti locali individuati dal Piano generale di censimento di cui al comma 2 dell'articolo 50 del decreto legge n. 78 del 2010, come affidatari di fasi delle rilevazioni censuarie, escludono dal saldo finanziario in termini di competenza mista rilevante ai fini della verifica del Patto, le risorse trasferite dall'ISTAT e le spese per la progettazione e l'esecuzione dei censimenti nei limiti delle stesse risorse trasferite dall'ISTAT.

Le predette disposizioni si applicano anche agli Enti locali individuati dal Piano generale del 6° censimento dell'agricoltura di cui al numero ISTAT SP/1275.2009 del 23 dicembre 2009, e di cui al comma 6, lettera a), dell'articolo 50 del decreto legge n. 78 del 2010.

5. Risorse connesse ai Comuni dissestati della provincia dell'Aquila

A favore dei Comuni dissestati della provincia dell'Aquila è riconosciuta la possibilità di escludere dal saldo del Patto di Stabilità Interno del 2012 gli investimenti in conto capitale deliberati entro il 31 dicembre 2010, anche a valere sui contributi già assegnati negli anni precedenti. La misura agevolativa è concessa fino a un importo massimo di 2,5 milioni di euro.

Con decreto del Ministro dell'Interno, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sono dettate entro il 15 settembre 2012 le modalità di ripartizione del predetto importo sulla base di criteri che tengano conto della popolazione e della spesa per investimenti sostenuta da ciascun Ente locale.

6. Risorse connesse alla Autorità europea per la sicurezza alimentare (EFSA) e Scuola per l'Europa di Parma

Sono escluse, dal saldo rilevante ai fini della verifica del Patto di Stabilità Interno del Comune di Parma, le risorse provenienti dallo Stato e le spese sostenute per la realizzazione degli interventi straordinari volti all'adeguamento delle dotazioni infrastrutturali di carattere viario e ferroviario e alla riqualificazione urbana della Città di Parma connessi con l'insediamento dell'Autorità Europea per la Sicurezza Alimentare (EFSA) e per la realizzazione della Scuola per l'Europa di Parma.

L'esclusione delle spese opera nei limiti di 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013.

7. Federalismo demaniale

Le procedure di spesa relative al trasferimento dei beni effettuato ai sensi della disciplina del federalismo demaniale di cui al decreto legislativo n. 85 del 2010 sono escluse dai vincoli relativi al rispetto del Patto di Stabilità Interno, per un importo corrispondente alle spese già sostenute dallo Stato per la gestione e la manutenzione dei beni trasferiti.

I criteri e le modalità per la determinazione dell'importo sono demandati ad apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di cui al comma 3 dell'articolo 9 del citato decreto legislativo n. 85 del 2010.

8. Investimenti infrastrutturali

Per gli anni 2013 e 2014 sono escluse dal saldo finanziario le spese per investimenti

infrastrutturali nei limiti definiti con decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, disciplinato dall'articolo 5 comma 1 del decreto legge n. 138 del 2011. Gli Enti che procedono, entro il 31 dicembre dell'anno precedente, alla dismissione di partecipazioni azionarie in società esercenti servizi pubblici locali di rilevanza economica (escluso il servizio idrico) beneficiano di una quota del Fondo infrastrutture. La quota assegnata a ciascun Ente territoriale non può essere superiore ai proventi della dismissione effettuata. L'importo del fondo è pari a 250 milioni di euro per ciascuno degli anni 2013 e 2014.

7 IL PATTO NEL BILANCIO DI PREVISIONE E DURANTE LA GESTIONE

La Legge di stabilità ha confermato l'obbligo di allegare al bilancio di previsione - si intende sia annuale sia pluriennale - il prospetto di competenza mista, con il quale l'Ente dà conto del rispetto degli obiettivi del Patto nella fase delle previsioni di bilancio (articolo 31, comma 18, legge n. 183 del 2011). Il prospetto è conservato dall'Ente.

Ovviamente l'obbligo del rispetto del Patto di Stabilità deve essere verificato anche con le successive variazioni nel corso dell'esercizio.

La finalità di tale disposizione è nella volontà di far sì che il rispetto delle regole del Patto rappresenti un vincolo alla attività programmatica dell'Ente, anche al fine di consentire all'organo consiliare di vigilare in sede di approvazione di bilancio.

Relativamente alla gestione della spesa l'articolo 9, comma 1, lettera a), numero 2, del decreto legge n. 78 del 2009, prevede a carico del funzionario che adotta provvedimenti con impegni di spesa "l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica". Ne discende, pertanto, che oltre a verificare le condizioni di copertura finanziaria prevista dall'articolo 151 del decreto legislativo n. 267 del 2000 (TUEL), come richiamato anche nell'articolo 183 dello stesso TUEL, il predetto funzionario deve verificare anche la compatibilità della propria attività di pagamento con i limiti previsti dal Patto di Stabilità Interno e, in particolare, deve verificarne la coerenza

rispetto al prospetto obbligatorio allegato al bilancio di previsione. La violazione dell'obbligo di accertamento in questione comporta responsabilità disciplinare e amministrativa a carico del predetto funzionario.

8 IL SISTEMA DEI MONITORAGGI E CONTROLLI

In tema di adempimenti gli Enti locali devono inviare:

- gli obiettivi programmatici;
- il monitoraggio semestrale;
- la certificazione finale.

L'invio degli obiettivi programmatici deve avvenire sulla base dei prospetti dimostrativi definiti da apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. I dati devono essere trasmessi entro 45 giorni dalla pubblicazione del decreto sulla gazzetta ufficiale; il mancato invio entro il termine determina come sanzione la considerazione degli Enti come inadempienti e fa scattare le relative sanzioni (articolo 31, comma 19, legge n. 183 del 2011).

Il monitoraggio semestrale delle informazioni riguardanti le risultanze in termini di competenza mista deve seguire il prospetto e le modalità definiti con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Per cui gli Enti soggetti al Patto devono trasmettere i dati entro trenta giorni dalla fine del periodo di riferimento, utilizzando il sistema appositamente previsto per il Patto di Stabilità Interno tramite il sito web della Ragioneria Generale dello Stato⁶⁴ (articolo 31, comma 19, legge n. 183 del 2011).

⁶⁴ www.pattostabilita.rgs.tesoro.it

La certificazione finale del rispetto degli obiettivi annuali dovrà essere inviata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento. La mancata trasmissione della certificazione entro il termine costituisce inadempimento al Patto di Stabilità Interno e fa scattare tutte le sanzioni. La mancata trasmissione della certificazione entro il 31 marzo comporta l'azzeramento dei trasferimenti statali con la sola eccezione dei trasferimenti destinati per l'onere di ammortamento dei mutui; per effetto della fiscalizzazione dei trasferimenti la sanzione si applica al fondo sperimentale di riequilibrio; se la certificazione è inviata in ritardo e oltre l'anno successivo a quello di riferimento, non si opera la riassegnazione dei trasferimenti. L'Ente adempiente al Patto che invia la certificazione in ritardo è comunque punito con il blocco delle assunzioni per tutto l'anno.

La Legge di stabilità 2012 (articolo 31, comma 20, legge n. 183 del 2011) introduce il termine ultimo del 15 maggio (15 giorni dal termine per l'approvazione del Conto Consuntivo) per la rettifica dei dati della certificazione, che sarà applicato a partire dall'anno 2012.

Il prospetto dimostrativo dei risultati finali dovrà essere firmato oltre che dal rappresentante legale e dal responsabile del servizio finanziario, anche dall'organo di revisione economico-finanziario; la certificazione priva delle tre richiamate sottoscrizioni non è ritenuta valida ai fini della attestazione del rispetto del Patto di Stabilità Interno. La certificazione deve essere spedita a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, con esclusione di qualsiasi altro mezzo e, ai fini della verifica del rispetto del termine di invio, la data è comprovata dal timbro apposto dall'ufficio postale accettante.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze potrà, qualora intervengano modifiche legislative alla disciplina del Patto, correggere i termini degli

adempimenti relativi al monitoraggio e alla certificazione finale (articolo 31, comma 32, legge n. 183 del 2011).

Resta in vigore la norma secondo cui qualora dai conti della Tesoreria statale degli Enti locali si registrino prelevamenti non coerenti con gli impegni in materia di obiettivi di debito assunti con l'Unione europea, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Conferenza Stato-città e autonomie locali, adotta adeguate misure di contenimento dei prelevamenti (articolo 31, comma 21, legge n. 183 del 2011).

Il Patto di stabilità rappresenta uno dei capisaldi dei controlli che le Sezioni regionali della Corte dei conti effettuano tramite i questionari sui bilanci preventivi e consuntivi (commi 166 e seguenti della Finanziaria 2006), finalizzati:

- all'accertamento del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di Stabilità Interno
- alla vigilanza sull'adozione da parte dell'Ente locale delle necessarie misure correttive
- alla vigilanza sull'applicazione delle sanzioni e, cioè, che l'Ente inadempiente rispetti il limite agli impegni di parte corrente, rispetti il divieto di indebitamento e il divieto di assunzione di personale e deliberi la riduzione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza per gli amministratori.

Infine, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, in virtù delle esigenze di controllo e di monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, provvede a effettuare, tramite i Servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile. Tali Servizi, essendo chiamati a svolgere verifiche presso gli Enti territoriali volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, si estendono anche al Patto di Stabilità Interno.

9 LE SANZIONI (E I PREMI)

La Legge di stabilità richiama le sanzioni per l'Ente locale inadempiente disciplinate dall'articolo 7, comma 2 del decreto legislativo n. 149 del 2011 (Decreto premi e sanzioni) che scattano nell'anno successivo allo sfioramento⁶⁵:

1. il taglio delle risorse statali in misura pari allo scostamento rispetto all'obiettivo (come modificato dal decreto legge 16 del 2012)
2. il divieto di impegnare spese correnti in misura superiore all'importo annuale minimo dell'ultimo triennio
3. il divieto di ricorrere all'indebitamento
4. il blocco delle assunzioni
5. la riduzione del 30% delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza rispetto all'importo risultante al 30 giugno 2010.

Taglio delle risorse statali (fondo sperimentale di riequilibrio o fondo perequativo o trasferimenti)	<p>La riduzione delle risorse è pari al valore dello sfioramento; essa è operata dal Ministero dell'Interno a valere su:</p> <ul style="list-style-type: none">- fondo sperimentale di riequilibrio o fondo perequativo per gli Enti delle Regioni a Statuto Ordinario;- trasferimenti per gli Enti delle Regioni Sicilia e Sardegna. <p>In caso di incapienza dei fondi gli Enti devono versare la differenza all'entrata del bilancio dello Stato.</p> <p>La sanzione non si applica nel caso in cui il superamento degli obiettivi del Patto di Stabilità Interno sia determinato dalla maggiore spesa per interventi realizzati con la quota di finanziamento nazionale e correlati ai finanziamenti dell'Unione europea rispetto alla media della corrispondente spesa del triennio precedente.</p>
--	---

⁶⁵ In via straordinaria, per l'anno 2012, per la Provincia e il Comune di Milano, coinvolti nella organizzazione dell'Expo Milano 2015, il legislatore ha provveduto a ridefinire le sanzioni (articolo 33, comma 37, legge n. 183 del 2011).

Impegni di spesa corrente	<p>Gli impegni di spesa corrente non possono superare l'importo annuale medio dei corrispondenti impegni effettuati nell'ultimo triennio. Il triennio da prendere in considerazione è quello precedente all'anno di applicazione della sanzione; per cui l'Ente inadempiente al patto 2011, nel 2012 non può impegnare oltre l'importo della spesa media 2009-2011.</p> <p>Il limite degli impegni di spesa non può essere superato neppure per introitare contributi assegnati da altri Enti da destinare in maniera vincolata su capitoli di spesa corrente (deliberazione n. 21 del 2011 della Corte dei conti del Piemonte).</p>
Divieto di assunzione di mutui	<p>I mutui e i prestiti obbligazionari posti in essere con istituzioni creditizie o finanziarie per il finanziamento degli investimenti devono essere corredati da apposita attestazione, da cui risulti il conseguimento del Patto dell'anno precedente. In assenza della predetta attestazione, l'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito.</p> <p>Costituiscono indebitamento le operazioni di cui all'articolo 3, comma 17, della legge n.350 del 2003; rientrano nel divieto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - quelle volte alla ristrutturazione di debiti verso fornitori che prevedano il coinvolgimento diretto o indiretto dell'Ente locale nonché ogni altra operazione contrattuale che, di fatto, anche in relazione alla disciplina europea sui partenariati pubblico privati, si traduca in un onere finanziario assimilabile all'indebitamento per l'Ente locale; - operazione di indebitamento il leasing finanziario quando l'Ente non ha la facoltà, ma l'obbligo, di riscattare il bene al termine del contratto.
Divieto assunzioni di personale	<p>Il divieto di assunzioni abbraccia il personale di ruolo e a tempo determinato, i co.co.co. e i contratti di somministrazione di lavoro temporaneo (ex lavoro interinale). Sono inoltre vietati i contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi del blocco.</p>
Riduzione indennità degli amministratori	<p>Sono ridotte del 30% le indennità di funzione (Sindaco, Presidente della Provincia, Assessori e Presidenti dei Consigli) e dei gettoni di presenza (Consiglieri) rispetto al valore risultante alla data del 30 giugno 2010.</p>

Le sanzioni possono essere ridefinite con legge sulla base delle proposte avanzate dalla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica.

Il sistema premiante consiste in una riduzione degli obiettivi annuali richiesti agli Enti. L'ammontare della riduzione complessiva è

commisurata agli effetti finanziari determinati dall'applicazione delle sanzioni (da inadempimento) sul fondo sperimentale di riequilibrio e sul fondo perequativo.

La riduzione è autorizzata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con l'adozione di un apposito decreto nel quale saranno definiti i criteri di ripartizione.

Tavola 4.3

**I COMUNI INADEMPIENTI AL PATTO
triennio 2009-2011**

Regione	n. Comuni		
	2009	2010	2011
PIEMONTE	14	1	4
LOMBARDIA	63	15	26
LIGURIA	7	2	0
VENETO	46	9	10
EMILIA ROMAGNA	8	1	3
TOSCANA	4	1	2
UMBRIA	1	0	1
MARCHE	10	0	0
LAZIO	2	0	0
ABRUZZO	3	1	3
MOLISE	0	0	2
CAMPANIA	9	4	16
PUGLIA	18	5	8
BASILICATA	3	0	2
CALABRIA	8	5	12
SICILIA	17	5	14
SARDEGNA	3	0	0
Totale	216	49	103

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Economia e delle Finanze

10 LE NOVITÀ IN MATERIA DI SANZIONI

La Legge di stabilità 2012 ha disciplinato l'ulteriore fattispecie di accertamento della violazione del Patto di Stabilità Interno successivamente all'anno seguente a quello cui la violazione si riferisce (ad esempio si accerta nel corso del 2012 la violazione del Patto riferito all'anno 2010). In questi casi:

- gli Enti locali sono tenuti a comunicare l'inadempienza entro 30 giorni dall'accertamento della violazione del Patto di Stabilità Interno (articolo 31, comma 29, legge n. 183 del 2011)
- si applicano tutte le sanzioni, con la precisazione che la rideterminazione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza è applicata agli amministratori che erano in carica nell'esercizio in cui è avvenuta la violazione del Patto (articolo 31, comma 28, legge n. 183 del 2011).

Sono inoltre previste ulteriori sanzioni per i fenomeni elusivi:

- nullità dei contratti elusivi del Patto;
- responsabilità di tipo amministrativo personale.

La nullità dei contratti e degli atti elusivi delle regole del Patto di Stabilità Interno decorre dal 6 luglio, data di entrata in vigore del decreto legge (articolo 20, commi 10 e 11 del decreto legge n. 98 del 2011 ripresa dall'articolo 31, comma 30, legge n. 183 del 2011).

L'ulteriore sanzione pecuniaria personale a carico degli amministratori e del responsabile del servizio economico-finanziario (articolo 31, comma 31, legge n. 183 del 2011) è di ammontare pari fino a dieci volte l'indennità di carica percepita al momento dell'elusione, per i primi, e fino a tre volte la mensilità (al netto degli oneri fiscali e previdenziali), per i secondi. Essa sarà stabilita dalle Sezioni giurisdizionali della Corte

dei conti nei casi in cui accertino che il rispetto del Patto è stato raggiunto mediante imputazioni contabili “scorrette” o attraverso altre forme elusive.

11 IL PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE

Il decreto legge n. 16 del 2012 ha introdotto l’ulteriore strumento della redistribuzione degli obiettivi (patto orizzontale) su scala nazionale fra coloro che hanno spazi finanziari da cedere e coloro che ne fanno richiesta, successivamente modificato dall’articolo 16 del decreto legge n. 95 del 2012.

Il Patto orizzontale nazionale consente ai Comuni che prevedono di conseguire un differenziale negativo rispetto all’obiettivo previsto dalla normativa nazionale, di comunicare al Ministero dell’Economia e delle Finanze, entro il termine perentorio del 20 settembre, l’entità degli spazi finanziari di cui necessitano nell’esercizio in corso per sostenere spese per il pagamento di residui passivi di parte capitale.

Al contrario, i Comuni che prevedono di conseguire un differenziale positivo, entro la stessa data, possono comunicare gli spazi finanziari che cedono.

Al fine di favorire la cessione di spazi finanziari da parte degli Enti che prevedono di superare l’obiettivo assegnato, è attribuito un contributo, nei limiti di un importo complessivo rideterminato in 200 milioni di euro (inizialmente di 500 milioni di euro), pari agli spazi finanziari ceduti da ogni Ente e attribuiti ai Comuni che chiedono. Assume ancor più valore la previsione prevista nel decreto legge n. 16 del 2012, secondo la quale, nel caso in cui gli spazi ceduti superano l’importo del contributo, lo stesso è ridotto proporzionalmente.

Il contributo assegnato non rileva tra gli aggregati utili ai fini del rispetto del Patto di Stabilità Interno e può essere destinato esclusivamente alla riduzione del debito, ossia al finanziamento del titolo III della spesa.

Agli Enti che cedono spazio finanziario, oltre al contributo, gli viene riconosciuta, nel biennio successivo, una modifica migliorativa dell'obiettivo commisurata annualmente alla metà del valore degli spazi finanziari ceduti. A questo miglioramento, ovviamente, corrisponde un peggioramento degli obiettivi per gli Enti che acquisiscono maggiori spazi finanziari, per un importo annuale pari alla metà del miglioramento ottenuto nell'anno in cui è stata fatta la richiesta.

Nel caso in cui la richiesta di spazi finanziari fosse superiore rispetto a quelli ceduti, l'attribuzione è effettuata in misura proporzionale ai maggiori spazi finanziari richiesti.

Sulla base delle richieste pervenute al Ministero dell'Economia e delle Finanze, la Ragioneria Generale dello Stato ha tempo fino al 5 ottobre per aggiornare il prospetto degli obiettivi degli Enti interessati dalla rimodulazione dell'obiettivo sia per l'esercizio 2012, sia per il biennio successivo.

Restano valide anche le finalità del Patto di Stabilità nazionale orizzontale già individuate dalla legge: gli spazi finanziari acquisiti devono obbligatoriamente essere utilizzati per il pagamento dei residui passivi in conto capitale. A tal fine, il rappresentante legale, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione economico-finanziaria devono attestare tale circostanza con la certificazione del rispetto del Patto da trasmettere entro il 31 marzo, pena il non riconoscimento dei maggiori spazi ricevuti e la validità dei peggioramenti dei saldi obiettivo del biennio successivo.

12 IL PATTO REGIONALIZZATO

A partire dall'anno 2013 le modalità di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica delle Regioni, delle Province autonome e degli Enti locali del territorio possono essere concordate tra lo Stato e le Regioni (comprese le Province autonome), previo accordo in sede di CAL (Consiglio delle autonomie locali) e, ove non istituito, con i rappresentanti delle ANCI e delle UPI regionali.

Il Patto regionalizzato deve rispettare i criteri europei nella individuazione delle entrate e delle spese da considerare nel saldo valido per il Patto di Stabilità Interno. La Regione risponderà quindi del mancato raggiungimento dell'obiettivo nei confronti dello Stato attraverso un maggiore concorso alla manovra nell'anno successivo, in misura pari all'importo sfiorato rispetto all'obiettivo complessivo. Sono confermate le sanzioni vigenti a carico degli Enti inadempienti e il monitoraggio a livello centrale, nonché il termine perentorio del 31 ottobre per la comunicazione degli obiettivi "regionalizzati" riferiti a ciascun Ente. Entro il 30 novembre 2012, un decreto del Ministro dell'Economia, d'intesa con la Conferenza unificata, definirà le modalità di attuazione delle nuove regole e l'eventuale esclusione delle Regioni che in uno dei tre anni precedenti siano state inadempienti al Patto di Stabilità Interno o sottoposte ai piani di rientro dai deficit sanitari.

Per l'anno 2012 sono confermate le disposizioni relative al Patto di stabilità orizzontale e verticale (commi da 138 a 143 dell'articolo 1 della legge n. 220 del 2010)⁶⁶.

⁶⁶ Con il Patto orizzontale le Regioni possono integrare le regole e modificare gli obiettivi posti dal legislatore nazionale in relazione alla situazione finanziaria del proprio territorio. Per l'anno 2012 il termine previsto dalla Legge di stabilità per comunicare agli Enti locali il nuovo obiettivo che inizialmente era il 30 giugno è stato allineato al 31 ottobre.

Con il Patto verticale le Regioni potranno autorizzare gli Enti locali compresi nel proprio territorio a peggiorare il loro saldo, consentendo un aumento dei pagamenti in conto

12.1 PATTO VERTICALE - INCENTIVATO

La riduzione del contributo relativo al patto orizzontale nazionale di 300 milioni, avvenuta per opera delle modifiche apportate in sede di conversione del decreto legge n. 95 del 2012, è compensata dal contributo di 800 milioni di incentivazione del patto verticale.

La norma stabilisce per le Regioni a statuto ordinario, Sicilia e Sardegna un contributo massimo di 800 milioni di euro destinato alla riduzione del debito, condizionato a quanto le Regioni stesse mettono a disposizione dei Comuni del proprio territorio in termini di spazi finanziari, con il meccanismo del Patto di Stabilità regionale verticale definito dal comma 138 dell'art. 1 della Legge n. 220 del 2010.

In particolare, le Regioni sono destinatarie di un contributo pari all'83,33% degli spazi finanziari ceduti ai Comuni nei limiti degli importi indicati per ciascuna Regione nella tavola contenuta nella legge e modificato dall'accordo preso in sede di conferenza Stato Regioni il 3 agosto scorso, e di seguito riportata.

capitale, di cui debbono farsi carico interamente peggiorando i propri obiettivi. Lo sforzo è premiato con lo svincolo di destinazione delle somme che la Regione riceve dallo Stato per un importo pari al doppio del bonus messo sul piatto. Entro il 15 settembre gli Enti locali devono dichiarare all'ANCI e all'UPI l'entità dei pagamenti che possono effettuare nel corso dell'anno. Le Regioni entro il 31 ottobre devono comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze gli elementi informativi dettagliati per ciascun Ente.

Tavola 4.4

RIPARTO 800 MILIONI DI EURO DEL PATTO VERTICALE CON INCENTIVO STATALE

Valori in euro e in %

Regione	Riparto	Coefficiente di riparto degli 800 MLN	Riparto	Coefficiente di riparto degli 800 MLN	Residui passivi in Conto Capitale		Stima Obiettivo Patto 2012		Per memoria - contributo Regioni Patto Verticale 2011
	800 MLN in base alla legge		800 MLN accordo in base ai tagli delle Regioni		al 31/12/2010 *	In % rispetto al totale	Comuni	In % rispetto al totale	
ABRUZZO	17.668.000	2,2%	21.352.529	2,7%	579.262.538	1,5%	64.689.175	1,8%	0
BASILICATA	16.158.000	2,0%	14.346.904	1,8%	470.206.874	1,2%	22.398.462	0,6%	4.181.000
CALABRIA	32.409.000	4,1%	35.518.922	4,4%	1.045.605.180	2,8%	76.156.908	2,1%	0
CAMPANIA	58.822.000	7,4%	82.141.199	10,3%	5.073.534.404	13,4%	325.105.461	9,2%	0
EMILIA ROMAGNA	41.943.000	5,2%	60.808.495	7,6%	2.203.992.523	5,8%	342.973.873	9,7%	69.136.000
LAZIO	79.327.000	9,9%	93.458.923	11,7%	5.190.201.046	13,7%	374.222.234	10,5%	161.552.000
LIGURIA	16.240.000	2,0%	22.727.470	2,8%	1.031.781.409	2,7%	113.106.466	3,2%	38.309.000
LOMBARDIA	83.353.000	10,4%	129.759.905	16,2%	6.194.161.868	16,4%	605.969.820	17,1%	49.700.000
MARCHE	17.206.000	2,2%	22.883.975	2,9%	658.146.047	1,7%	97.401.037	2,7%	56.858.000
MOLISE	8.278.000	1,0%	7.502.006	0,9%	139.943.855	0,4%	13.973.264	0,4%	0
PIEMONTE	46.889.000	5,9%	63.913.680	8,0%	2.126.646.957	5,6%	254.563.079	7,2%	227.176.000
PUGLIA	43.655.000	5,5%	59.030.628	7,4%	2.866.144.473	7,6%	190.006.270	5,3%	30.000.000
SARDEGNA	82.319.000	10,3%	58.896.813	7,4%	1.569.963.823	4,2%	115.159.318	3,2%	44.714.000
SICILIA	171.508.000	21,4%	0	0,0%	2.690.629.841	7,1%	355.892.622	10,0%	0
TOSCANA	40.985.000	5,1%	54.682.192	6,8%	2.304.927.859	6,1%	279.829.186	7,9%	37.000.000
UMBRIA	14.225.000	1,8%	15.781.491	2,0%	1.018.733.752	2,7%	59.410.928	1,7%	26.607.000
VENETO	29.015.000	3,6%	57.194.867	7,1%	2.600.925.376	6,9%	261.694.363	7,4%	72.202.000
Totale	800.000.000	100,0%	800.000.000	100,0%	37.764.807.825	100,0%	3.552.552.466	100,0%	817.435.000

* dati riferiti a 2.124 Comuni rispetto ai 2.285 Soggetti a Patto

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ministero dell'Interno e Conferenza delle Regioni

Gli spazi finanziari sono ceduti dalle Regioni attraverso le stesse modalità definite dal comma 138 della legge n. 220 del 2010, ossia con il c.d. "patto regionale verticale". Le Regioni hanno tempo fino al 10 settembre (termine perentorio) per comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze gli spazi finanziari ceduti a ciascun Comune e gli elementi informativi necessari per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica, ossia consentire al Ministero di verificare che la somma degli spazi ceduti sia pari al peggioramento dell'obiettivo della regione.

12.2 PATTO VERTICALE

Sopravvivono quindi entrambi i sistemi di patto territoriale previgenti, ai quali si aggiunge il patto verticale incentivato sopra esposto.

Le Regioni possono intervenire con gli Enti del proprio territorio in base a quanto stabilito dalla legge di stabilità per l'anno 2011 (legge n. 220/2010), cioè possono continuare ad avvalersi sia del c.d. patto regionale "verticale" autonomamente rispetto alla nuova disposizione in commento, sia di quello "orizzontale".

In particolare, il patto regionale "verticale" disciplinato dai commi 138, 138-bis, 139, 140 e 143 dell'articolo 1 della Legge n. 220/2010 prevede che la regione per il 2012 possa riconoscere maggiori spazi di spesa ai propri Enti locali compensandoli con un peggioramento del proprio obiettivo in termini di competenza o di cassa. I maggiori spazi di spesa si concretizzano, per gli Enti locali, in un aumento dei pagamenti in conto capitale; contestualmente le Regioni rideterminano il proprio obiettivo di cassa e di competenza attraverso una riduzione dei pagamenti finali in conto capitale e una riduzione degli impegni di parte corrente soggetti ai limiti del patto. A tal fine, ai sensi del comma 138-bis, le Regioni

definiscono i criteri di virtuosità e modalità operative previo confronto in sede di Consiglio delle autonomie locali.

Per accedere al Patto di Stabilità verticale, il comma 140 della legge di stabilità 2011 prevede che gli Enti locali comunichino all'ANCI, all'UPI e alle Regioni e Province autonome, entro il 15 settembre di ciascun anno, l'entità dei pagamenti che possono effettuare nel corso dell'anno. Le Regioni e le Province autonome, entro il termine perentorio del 31 ottobre, comunicano al Ministero dell'Economia e delle Finanze, con riguardo a ciascun Ente beneficiario, gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica.

La cessione degli spazi finanziari da parte della Regione e l'utilizzo dei relativi spazi finanziari da parte dei Comuni è disciplinato dal comma 138 della Legge 220 del 2010, che rinvia alla disciplina regionale, con la finalità di favorire i pagamenti dei residui passivi in conto capitale.

13 LE PROSPETTIVE DI RIDEFINIZIONE DEL PATTO

L'articolo 28, comma 11-ter del decreto legge n. 201 del 2011 introduce, infine, con lo scopo di potenziare il coordinamento della finanza pubblica, la prospettiva della ridefinizione delle regole del Patto di Stabilità Interno.

CAPITOLO 5 INDEBITAMENTO

1 LIMITE DELLA SPESA PER INTERESSI

La Legge di stabilità 2012 (articolo 8, comma 1, legge n. 183 del 2011) modifica le regole per il ricorso all'indebitamento restringendo drasticamente il limite previsto dall'articolo 204 del decreto legislativo n. 267 del 2000 riferito al rapporto fra l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui e dei prestiti obbligazionari precedentemente contratti o emessi e a quello derivante da garanzie prestate, al netto dei contributi statali o regionali in conto interessi e l'importo delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente. Il limite dal 1° gennaio 2012 diventa:

- per l'anno 2012, l'8% (era il 10%);
- per l'anno 2013, il 6% (a decorrere dal 2013 era l'8%);
- a decorrere dal 2014, il 4%.

Il suddetto limite aggiunge al divieto di ricorso al debito per spese che non siano di investimento (articolo 119 della Costituzione)⁶⁷, ulteriori vincoli di tipo quantitativo per impedire agli Enti di impegnarsi alla restituzione di importi di capitale e di interessi, cui non siano in grado di far fronte.

⁶⁷ Il ricorso all'indebitamento è consentito solo per finanziare spese di investimento. Le deliberazioni o determinazioni con le quali dovesse farsi ricorso all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento e i relativi contratti sono nulli (articolo 30, comma 15 della legge n. 289 del 2002). Gli amministratori che hanno assunto deliberazioni in violazione del suddetto limite possono essere condannati dalla sezione giurisdizionale della Corte dei conti a una sanzione pecuniaria pari a un minimo di cinque volte e fino a un massimo di venti volte l'indennità di carica percepita al momento della violazione.

Relativamente al calcolo, i parametri per individuare il limite dell'articolo 204 TUEL si riferiscono a due annualità differenti:

- a) la spesa per gli interessi va individuata con riferimento all'anno precedente a quello in cui si intende contrarre il mutuo (per un nuovo mutuo nell'anno 2012 si deve far riferimento alla spesa per interessi sostenuta nel corso dell'anno 2011 per i mutui già in essere);
- b) il volume delle entrate dei primi tre titoli va individuato sulla scorta del consuntivo del "penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui" (sempre per il 2012 si deve far riferimento al consuntivo dell'anno 2010).

Pareri recenti sul calcolo del limite di cui all'articolo 204 del decreto legislativo n. 267 del 2000	
Toscana Deliberazione 521 del 20 dicembre 2011	<p>La Corte dei conti toscana si esprime sul quesito di un Comune che nell'anno 2011 intende contrarre un mutuo e chiede se deve rispettare i limiti percentuali dettati dall'articolo 204 TUEL solo per l'anno 2011 ovvero se deve, all'atto di assunzione del prestito, assicurarsi il rispetto degli ulteriori indici stabiliti dal medesimo articolo per gli anni 2012 e 2013.</p> <p>I giudici contabili ribadiscono che il carattere autorizzatorio del bilancio pluriennale non può consentire l'assunzione di un nuovo mutuo che a priori sia contratto in violazione del parametro di indebitamento in uno o più degli esercizi del triennio considerato.</p> <p>La contrazione di un mutuo, si legge nel parere, comporta un incremento dell'indebitamento dell'Ente per gli esercizi successivi, ragioni di correttezza e prudenza impongono all'Ente di considerare i riflessi sugli equilibri dei bilanci futuri provocati da un'operazione di indebitamento.</p>
Piemonte Deliberazione 114 del 15 settembre 2011	<p>La Corte dei conti Piemonte affronta il quesito di un Comune che, facendo parte di un'Unione di Comuni il cui statuto prevede la realizzazione in forma associata di opere pubbliche, intende affidare all'Unione la realizzazione di una piscina che sarebbe finanziata attraverso un mutuo rilasciato dalla Cassa depositi e prestiti all'Unione; il Comune fornirebbe le garanzie per il mutuo e si impegnerebbe a rimborsare le intere rate di ammortamento; l'opera, una volta realizzata, sarebbe annessa al patrimonio del Comune. La richiesta del Comune riguarda se l'operazione descritta sia da considerarsi elusiva delle norme sul Patto di Stabilità ai sensi dell'articolo 20 del decreto legge n. 98</p>

del 2011.

Per i magistrati contabili piemontesi la corretta contabilizzazione delle somme relative alla fidejussione e al pagamento degli oneri finanziari del mutuo esclude senz'altro l'iscrizione nei servizi in conto terzi, da riservarsi alle tipologie di entrata e di spesa strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile. Inoltre, si legge nel parere, va considerata l'incidenza di operazioni siffatte sulla capacità di indebitamento dell'Ente, ai fini del rispetto degli obblighi vigenti in capo agli Enti locali, quali il divieto di ricorrere all'indebitamento per gli investimenti nell'esercizio successivo a quello nel quale non è stato rispettato il Patto e i limiti quantitativi all'indebitamento di cui all'articolo 204 del TUEL.

Infine, i giudici contabili segnalano che il Comune non può esimersi dal valutare gli effetti dell'operazione anche ai fini del rispetto del Patto di stabilità. *“Va infatti tenuto conto della richiamata necessità, emersa nelle delibere di questo Istituto, di un inquadramento sostanziale dei fenomeni finanziari al fine di verificarne l'effettiva conformità alle disposizioni di legge. Tanto appare confermato dal precetto sotteso alla disciplina introdotta dall'art. 20, comma 12, del decreto legge n. 98 del 2011 convertito con modificazioni dalla legge n. 111 del 2011, che sanziona l'artificioso rispetto del Patto di Stabilità Interno attraverso una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio o “altre forme elusive”.*

Lombardia

Deliberazione 122 del

10 marzo 2011

La Corte dei conti chiarisce che nel calcolo degli interessi non devono essere conteggiati quelli relativi a mutui contratti dall'Ente locale per investimenti nel settore idrico locale che sono rimborsati, unitamente alle quote di capitale, all'Ente locale dalla società incaricata dall'ATO di gestire il servizio idrico a cui è stata data in carico la gestione delle opere connesse agli investimenti.

Il TUEL prevede espressamente che al fine di verificare la sussistenza del limite massimo non siano calcolati gli interessi di mutui in relazione ai quali l'Ente locale sia destinatario di contributi statali e regionali in conto interesse. La ragione dell'esclusione, si legge nel parere, è evidente poiché si tratta, in sostanza, di debito al quale l'Ente locale fa fronte con risorse provenienti da altra Amministrazione e che, quindi, non incide sulla sua gestione finanziaria. Per cui si ritiene che *“se anche la disposizione del TUEL esclude dal calcolo in modo espresso solo le somme provenienti dallo Stato o dalla Regione, considerata l'evoluzione che negli ultimi anni ha avuto l'organizzazione dell'Amministrazione pubblica, possano essere escluse dal limite previsto dall'art. 204 del TUEL (...), anche gli interessi relativi a mutui per opere, quali quelle idriche, prese in carico da altro soggetto che provvede al rimborso degli interessi e della quota capitale in favore dell'Ente locale”.*

Si ricorda, infine, che resta in vigore la disposizione per cui i mutui e i prestiti obbligazionari devono essere corredati da apposita attestazione da cui risulti il conseguimento degli obiettivi del Patto di Stabilità per l'anno precedente. Senza la predetta attestazione l'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito (articolo 30, comma 7, legge n. 183 del 2011).

Al fine di superare la difficile lettura dei nuovi limiti all'indebitamento con l'articolo 16, comma 11 del decreto legge n. 95 del 2012, convertito in legge n. 135 del 2012, è stata proposta un'interpretazione autentica della norma sopra citata, asserendo che *il comma 1 dell'articolo 204 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, come modificato, si interpreta nel senso che l'Ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato, qualora sia rispettato il limite nell'anno di assunzione del nuovo indebitamento*. In realtà, anche se la norma non ha subito miglioramenti sostanziali dal punto di vista dei Comuni, l'interpretazione fornita in sede di decreto legge n. 95 del 2012 ha consentito un'interpretazione meno restrittiva.

2 L'OBBLIGO DI RIDUZIONE DEL DEBITO

La Legge di stabilità 2012 (articolo 8, comma 3, legge n. 183 del 2011) stabilisce inoltre che, a partire dal 2013, gli Enti locali debbono ridurre l'entità del debito pubblico.

Le modalità attuative saranno stabilite con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che dovrà prevedere:

- a) distintamente per Regioni, Province e Comuni la differenza percentuale, rispetto al debito medio pro capite, oltre la quale i singoli Enti hanno l'obbligo di procedere alla riduzione del debito
- b) la percentuale annua di riduzione del debito

c) le modalità con le quali può essere raggiunto l'obiettivo della riduzione del debito. A tal fine, si considera comunque equivalente alla riduzione il trasferimento di immobili di cui al comma 1 dell'articolo 6 della legge n. 183 del 2011 (cioè ceduti alle società di gestione create dal Ministero dell'Economia e delle Finanze). In altri termini, il trasferimento di immobili a Fondi comuni o a una delle società di gestione costituita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze equivale alla riduzione dell'indebitamento.

La mancata attuazione dell'obbligo di ridurre lo stock di debito è sanzionata (comma 4, articolo 8) con le stesse penalità disposte per il mancato rispetto del Patto di Stabilità Interno relative al personale e ai limiti sulle spese correnti. Pertanto i Comuni inadempienti non potranno procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e non potranno impegnare spese correnti in misura superiore all'importo annuo medio dei corrispondenti impegni effettuati nell'ultimo triennio (articolo 7, comma 1, lettere b) e d) e comma 2, lettere b) e d) del decreto legislativo n. 149 del 2011).

Tavola 5.1

DEBITO RESIDUO AL 1° GENNAIO 2010 per tipologia di Ente territoriale

milioni di euro

	Province	Comuni	Comunità montane	TOTALE
Importo	7.226	43.217	361	50.804

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze

Tavola 5.2

DEBITO RESIDUO AL 1° GENNAIO 2010 per Regione

milioni di euro

Regione	Importo
VALLE D'AOSTA	170
PIEMONTE	5.423
LOMBARDIA	7.452
TRENTINO ALTO ADIGE	1.168
VENETO	3.973
FRIULI VENEZIA GIULIA	1.719
LIGURIA	1.542
EMILIA ROMAGNA	2.846
TOSCANA	3.402
UMBRIA	865
MARCHE	1.619
LAZIO	6.427
ABRUZZO	1.231
MOLISE	196
CAMPANIA	4.372
PUGLIA	2.127
BASILICATA	412
CALABRIA	2.173
SICILIA	2.638
SARDEGNA	1.047
Totale	50.804

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze

3 NOVITÀ IN TEMA DI CERTIFICAZIONE DEI CREDITI

La norma relativa alla certificazione dei crediti (articolo 9, comma 3-*bis* del decreto legge n. 185 del 2008) stabilisce che, su istanza del creditore di somme dovute per somministrazioni, forniture e appalti, gli Enti locali certificano, nel rispetto delle disposizioni normative vigenti in materia di Patto di Stabilità Interno, entro il termine di 30 giorni dalla data di ricezione dell'istanza, se il relativo credito sia certo, liquido ed esigibile, anche al fine di consentire al creditore la cessione pro soluto a favore di banche o intermediari finanziari riconosciuti dalla legislazione vigente. Scaduto il predetto termine, su nuova istanza del creditore, si provvede alla nomina un commissario *ad acta* con oneri a carico dell'Ente territoriale⁶⁸.

Le modalità attuative sono state definite da due decreti del Ministero dell'economia e delle finanze pubblicati nella GU n. 152 del 2 luglio 2012 e di recente ulteriormente modificati.

La certificazione del credito presuppone che il credito venga pagato entro 12 mesi dall'atto della certificazione.

Il credito certificato può essere utilizzato per il pagamento totale o parziale di tributi, regionali o locali, per il pagamento di contributi assistenziali e previdenziali e per premi per l'assicurazione obbligatoria

⁶⁸ La cessione dei crediti oggetto di certificazione avviene nel rispetto dell'articolo 117 del decreto legislativo n. 163 del 2006. Ferma restando l'efficacia liberatoria dei pagamenti eseguiti dal debitore ceduto, si applicano gli articoli 5, comma 1, e 7, comma 1, della legge n. 52 del 1991.

La certificazione di cui non può essere rilasciata, a pena di nullità, dagli Enti locali commissariati ai sensi dell'articolo 143 del decreto legislativo n. 267 del 2000. Cessato il commissariamento, la certificazione non può comunque essere rilasciata in relazione a crediti sorti prima del commissariamento stesso. Nel caso di gestione commissariale, la certificazione non può comunque essere rilasciata in relazione a crediti rientranti nella gestione commissariale.

contro gli infortuni e le malattie professionali, ovvero per le entrate spettanti all'amministrazione che ha rilasciato la certificazione.

I due decreti attuativi hanno subito, a seguito dell'intervento dell'ANCI alcune modifiche in sede di Conferenza Unificata, la principale delle quali impone che si rispettino i limiti imposti dal Patto di stabilità e di non rendere obbligatorio il termine per il pagamento entro 12 mesi se ciò contrasta con i citati limiti. Se il pagamento sottoposto al termine dei 12 mesi, non avviene entro i dodici mesi:

- si applicano gli interessi di mora
- l'agente della riscossione comunica al Ministero dell'Interno e dell'Economia l'importo della compensazione e il mancato pagamento spontaneo da parte dell'ente debitore
- l'importo dovuto è recuperato dalle somme dovute a qualsiasi titolo dallo Stato all'ente territoriale, incluso il Fondo di riequilibrio (o il futuro Fondo perequativo) e le quote di gettito relative alla compartecipazione ai tributi erariali
- se il recupero non risultasse possibile con tali modalità, l'agente della riscossione procede, sulla base del ruolo emesso a carico del titolare del credito, alla riscossione coattiva.

4 EMISSIONE DI OBBLIGAZIONI DI SCOPO

L'articolo 54 del decreto legge n. 1 del 2012 sulle liberalizzazioni⁶⁹ integra la disciplina dettata dall'articolo 35 della legge n. 724 del 1994, relativo all'emissione di titoli obbligazionari da parte degli Enti territoriali.

⁶⁹ Si fa riferimento al testo del decreto legge pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 19 del 24 gennaio 2012 ed entrato in vigore in pari data, in fase di esame parlamentare.

Grazie all'inserimento del comma 1-*bis* al citato articolo 35, i Comuni, le Province, le Città metropolitane e, previa autorizzazione di ciascun partecipante, le Unioni di Comuni, le Comunità montane e i Consorzi tra Enti locali, possono attivare prestiti obbligazionari di scopo, per la realizzazione di singole opere pubbliche, garantiti da un apposito patrimonio destinato.

Tale patrimonio è formato da beni immobili disponibili di proprietà degli Enti locali per un valore almeno pari all'emissione obbligazionaria, destinato esclusivamente alla soddisfazione degli obbligazionisti.

Su tale patrimonio non sono ammesse azioni da parte di qualsiasi altro creditore diverso dai portatori dei titoli emessi dall'Ente locale.

Con apposito regolamento, da emanare entro 6 mesi dalla data di entrata in vigore del decreto legge n. 1 del 2012 (24 gennaio), il Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con i Ministri dell'Interno e delle Infrastrutture e dei Trasporti, determina le modalità di costituzione e di gestione del patrimonio destinato a garantire le obbligazioni per il finanziamento delle opere pubbliche.

CAPITOLO 6 ULTERIORI NOVITÀ

1 TESORERIA

L'articolo 35 del decreto legge n. 1 del 2012 sulle liberalizzazioni prevede il ritorno alla disciplina della tesoreria unica prevista dall'articolo 1 della legge n. 720 del 1984 sospendendo, fino al 31 dicembre 2014, le disposizioni previste dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 279 del 1997⁷⁰.

Dalla data di entrata in vigore del decreto (24 gennaio 2012) i tesorieri o cassieri dei Comuni effettuano le operazioni di incasso e di pagamento a valere sulle contabilità speciali aperte presso le Sezioni di Tesoreria Provinciale dello Stato. Tutte le entrate, e non solo quelle che derivano dal bilancio dello Stato, devono essere versate in contabilità speciale fruttifera presso le Sezioni di Tesoreria Provinciale dello Stato. Fino alla fine del 2014, quindi, tutte le disponibilità liquide e fruttifere (ossia rinvenienti da entrate proprie) degli Enti locali, saranno remunerate a un tasso di interesse regolate con decreto ministeriale.

Entro il 29 febbraio 2012, i tesorieri o i cassieri dei Comuni devono versare sulle rispettive contabilità speciali, sottoconto fruttifero, aperte presso la Tesoreria statale, il 50% delle disponibilità liquide esigibili depositate presso i tesorieri o cassieri stessi alla data del 24 gennaio 2012. Il versamento della quota rimanente deve essere effettuato entro il 16 aprile 2012.

⁷⁰ Sulla reintroduzione del sistema di Tesoreria Unica è stata emanata da parte del MEF la circolare n. 11 del 24/3/2012.

Gli eventuali investimenti finanziari, che saranno individuati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento del Tesoro -, da emanare entro il 30 aprile 2012, devono essere smobilizzati da parte degli Enti locali entro il 30 giugno 2012, ad eccezione degli investimenti in titoli di Stato⁷¹. Le risorse devono conseguentemente essere versate sulle contabilità speciali aperte presso la Tesoreria statale.

Nel caso in cui l'Ente abbia effettuato investimenti presso soggetti diversi dal tesoriere, c'è l'obbligo a riversare agli stessi le somme entro il 15 marzo 2012.

Per consentire il prioritario utilizzo delle somme depositate presso le tesorerie degli Enti, il comma 10 dell'articolo 35 prevede che, fino al completo riversamento di tutte le somme presso le contabilità speciali, i tesorieri utilizzano, per i pagamenti degli Enti, prioritariamente le risorse esigibili anche con vincolo di destinazione. Vincolo che è trasferito sulle somme presso la Tesoreria statale.

Per effetto delle disposizioni introdotte dall'articolo 35, i contratti di tesoreria e di cassa dei Comuni in essere alla data del 24 gennaio 2012 possono essere rinegoziati in via diretta tra le parti originarie, ferma restando la durata inizialmente prevista dei contratti stessi e fermi restando gli ordinari rimedi previsti dal Codice civile. Se le parti non raggiungono un accordo, i Comuni hanno diritto di recedere dal contratto (comma 13, articolo 35).

⁷¹ Il Decreto in questione, protocollo 37014, è uscito in data 27/4/2012. In esso viene fatto l'elenco degli investimenti finanziari esclusi dall'obbligo di confluire in tesoreria unica; tra questi investimenti esclusi, sono compresi quelli relativi all'investimento di liquidità provenienti da mutui che non usufruiscono di contributi statali.

2 RESIDUI PERENTI

Il decreto legge n. 1 del 2012 all'articolo 35 prevede una serie di interventi diretti ad estinguere determinati crediti maturati nei confronti delle amministrazioni statali. In particolare prevede l'adozione di una serie di misure finalizzate ad accelerare il pagamento dei crediti commerciali connessi a transazioni commerciali per l'acquisizione di servizi e forniture, certi, liquidi ed esigibili, esistenti alla data di entrata in vigore del provvedimento, corrispondenti a residui passivi del bilancio dello Stato. A tal fine viene incrementata la dotazione finanziaria dei fondi speciali per la reiscrizione dei residui passivi perenti di parte corrente e di conto capitale.

A seguito di un serrato confronto tecnico-politico tra l'ANCI e il Governo, l'Associazione ha ottenuto la disponibilità per i Comuni di una quota delle risorse del suddetto fondo speciale per la reiscrizione dei residui perenti di parte corrente di 1.000 milioni di euro per il pagamento dei crediti. L'integrazione che integra la disposizione in commento è contenuta nel decreto legge n. 16 del 2012, art 12 comma 11-sexies, ed estende la possibilità anche gli Enti locali, con priorità ai Comuni, di utilizzare i residui perenti nella misura di 1 miliardo di euro, per pagamenti di natura corrente.

Tale cifre dovrebbero essere emesse dal Ministero competente nei prossimi mesi.

3 NOMINA DELL'ORGANO DI REVISIONE ECONOMICO-FINANZIARIA

L'articolo 16, comma 25 del decreto legge n. 138 del 2011 ha modificato le modalità di nomina dell'organo di revisione economico-finanziaria degli Enti locali. Secondo le nuove disposizioni i revisori dei conti degli Enti locali non sono più scelti dal Consiglio comunale, ma mediante

estrazione da un elenco nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti, a livello regionale, nel Registro dei revisori legali e gli iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. L'attuazione della nuova disciplina è contenuta nel decreto del Ministro dell'Interno n. 23 del 15 febbraio 2012, con cui sono fissati i criteri per l'inserimento degli interessati nell'elenco, nel rispetto dei seguenti principi:

- a) rapporto proporzionale tra anzianità di iscrizione agli albi e registri di cui al presente comma e popolazione di ciascun Comune;
- b) previsione della necessità, ai fini dell'iscrizione nell'elenco di cui al presente comma, di aver in precedenza avanzato richiesta di svolgere la funzione nell'organo di revisione degli Enti locali;
- c) possesso di specifica qualificazione professionale in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli Enti pubblici territoriali.

In particolare il decreto stabilisce che l'iscrizione nell'elenco dei revisori avviene in relazione alla tipologia e alla dimensione demografica degli Enti locali individuando tre fasce di Comuni, prevede requisiti differenti in relazione alle diverse fasce e stabilisce che gli elenchi dei revisori siano articolati a livello regionale.

La selezione dei revisori avviene mediante estrazione a sorte dall'elenco. Completata la fase di formazione dell'elenco, il Ministero dell'interno rende noto con avviso nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e divulgato anche sulle pagine del sito internet del Ministero stesso, la data di effettivo avvio del nuovo procedimento per la scelta dei revisori in scadenza di incarico.

Si fa presente che, qualora non fosse disponibile l'elenco regionale si deve procedere alla nomina del revisore, seguendo le procedure previste dall'articolo 234 del decreto legislativo n. 267 del 2000.

4 SPENDING REVIEW

Con i due decreti legge sulla spending review, il decreto legge n. 52 del 2012, convertito in legge n. 94 del 2012, e il decreto legge n. 95 del 2012, convertito in legge n. 135 del 2012, sono state introdotte ulteriori novità in tema di riduzione e di razionalizzazione della spesa di pubbliche amministrazioni centrali e locali.

Per il 2012 è stabilita una riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio e dei trasferimenti dei Comuni della Sicilia e della Sardegna di 500 milioni di euro. Le riduzioni delle risorse sono imputate dalla Conferenza Stato Città (sulla base dell'istruttoria condotta dall'ANCI) e recepite con Decreto del Ministero dell'Interno entro il 30 settembre 2012, tenendo conto dell'analisi della spesa effettuata dal Commissario straordinario, degli elementi di costo dei singoli settori merceologici, dei dati raccolti per l'analisi dei fabbisogni standard e dei conseguenti risparmi.

Se non si raggiunge l'accordo si procede entro il 15 ottobre, con decreto del Ministero dell'Interno, al taglio in proporzione alle spese sostenute per consumi intermedi sulla base dei dati SIOPE 2011.

In caso di incapienza si procede al recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate attraverso la trattenuta dell'incasso IMU di competenza del Comune e versato allo Stato contestualmente all'IMU statale. Qualora anche l'IMU risulti incapiente il recupero è effettuato sulla disponibilità della contabilità speciale 1778 dell'Agenzia dell'Entrate - fondi di bilancio, che sarà poi reintegrata con successivi versamenti dell'IMU.

La metodologia quindi di spending review proposta dal Governo consiste in un taglio lineare proporzionato alla spesa per consumi intermedi di ciascun Comune.

Per il 2012, ciò equivale ad una riduzione di spesa su base annua del 5,5%, che interessa non solo le voci di acquisto di beni, ma anche quelle relative ai contratti di servizio e all'acquisto di servizi per conto dei cittadini (il pagamento delle rette). Complessivamente si tratta di circa 26 miliardi di euro.

Negli anni successivi al 2012, si avrà un ulteriore riduzione del Fondo di riequilibrio (o taglio ai trasferimenti per Sicilia e Sardegna) di:

- 2000 milioni per l'anno 2013 e il 2014.
- 2100 milioni a decorrere dal 2015.

Inoltre, si segnala che l'articolo 1, comma 26 del decreto legge 95, convertito nella legge n. 135 del 2012 prevede che il Ministero di Grazia e Giustizia adotti misure di razionalizzazione e contenimento delle spese. È prevista anche una riduzione dei contributi ai Comuni per le spese di funzionamento per risparmi non inferiori a 30 milioni nel 2012 e a 70 milioni nel dal 2013.

5 IL FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

L'art. 6, comma 17 del decreto legge n. 95 del 2012 prevede che, a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, gli Enti locali iscrivono nel bilancio di previsione un fondo svalutazione crediti per un importo pari almeno al 25% dei residui attivi delle entrate proprie correnti (entrate tributarie ed extratributarie), mantenuti a bilancio per un periodo superiore a 5 anni (ossia relativi agli anni dal 2006 e precedenti). I residui per cui è analiticamente certificabile, da parte dell'organo di revisione, la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di

riscuotibilità, possono essere esclusi dal calcolo per la determinazione del fondo svalutazione crediti.

Il comma in commento impone, quindi, agli Enti locali di rivedere ogni singolo residuo attivo mantenuto in sede di rendiconto 2011.

Per gli Enti che hanno già approvato il bilancio in Consiglio Comunale (o anche lo schema in giunta senza poterlo emendare) devono, entro il 30 novembre, provvedere all'inserimento del fondo svalutazione crediti in sede di variazione di bilancio. Appare possibile, al fine di dare copertura a tale maggiore spesa (non impegnabile) utilizzare l'avanzo di amministrazione disponibile accertato in sede di approvazione del rendiconto 2011. Lo scopo della norma, infatti, è quello di non rendere disponibili risorse (l'avanzo di amministrazione, appunto) non certe nella loro effettiva realizzabilità. L'avanzo potrà essere applicato in base a quanto indicato dalle disposizioni del Testo Unico (decreto legislativo n. 267/2000).

L'esplicito richiamo al decreto legislativo sull'armonizzazione dei sistemi contabili, poi, impone di vincolare l'avanzo di amministrazione 2012 per un importo pari alla quota del fondo svalutazione crediti iscritta a bilancio. Tale vincolo permane fino a quando il credito mantenuto a residui non è stato effettivamente riscosso o definitivamente stralciato in sede di riaccertamento.

Il principio applicato alla contabilità finanziaria allegato al DPCM 28 dicembre 2011 di attuazione del decreto legislativo n. 118 del 2011 per gli Enti in sperimentazione prevede, infatti, che l'accantonamento al fondo svalutazione crediti non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nell'avanzo di amministrazione come quota vincolata.

In sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio per la redazione del rendiconto, è verificata la congruità del fondo svalutazione crediti complessivamente accantonato nell'avanzo.

Il principio si preoccupa infine di stabilire i tempi entro i quali adeguare l'importo del fondo svalutazione crediti. Ossia:

- in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al fondo svalutazione crediti;
- in sede di rendiconto, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'avanzo di amministrazione.

Fino a quando il fondo svalutazione crediti non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione.

Quando un credito è dichiarato definitivamente e assolutamente inesigibile lo si elimina dalle scritture finanziarie e, per lo stesso importo del credito che si elimina, si riduce il fondo svalutazione crediti.

A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi è rideterminata la quota dell'avanzo di amministrazione vincolata al fondo svalutazione crediti.