



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Specialistica in Consulenza Aziendale

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Il federalismo fiscale municipale

Relatore

Ch. Prof. Loris Tosi

Correlatori

Ch. Prof. Antonio Viotto

Ch. Prof. Marco Mancini

Laureando

Corrado Lupini

Matricola 806053

Anno Accademico

2011 / 2012

“Alla mia famiglia, con un ringraziamento particolare a mia moglie Serena, per avermi supportato e sopportato, ed alla nostra piccola Beatrice, per aver portato un’immensa gioia nelle nostre vite”

1. INTRODUZIONE	7
2. IL FEDERALISMO FISCALE	14
2.1. L'EVOLUZIONE STORICA DEL FEDERALISMO FISCALE.....	14
2.2. LA RIFORMA "FEDERALISTA" DELLA COSTITUZIONE.....	24
2.2.1. <i>La legge di riforma costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001</i>	<i>27</i>
2.2.2. <i>Modifiche principali del Titolo V della Costituzione.....</i>	<i>33</i>
2.2.3. <i>L'articolo 119 della Costituzione</i>	<i>40</i>
2.3. LA LEGGE DELEGA N. 42 DEL 5 MAGGIO 2009	50
2.3.1. <i>Oggetto e finalità</i>	<i>60</i>
2.3.2. <i>Principi e criteri direttivi generali</i>	<i>63</i>
2.3.3. <i>Il criterio del costo e fabbisogno standard.....</i>	<i>66</i>
2.3.4. <i>I livelli essenziali delle prestazioni o funzioni fondamentali di cui alle lettere m) e p) dell'art. 117 della Costituzione.....</i>	<i>81</i>
2.3.5. <i>Criticità</i>	<i>91</i>
2.3.6. <i>Cenni sui decreti attuativi approvati</i>	<i>95</i>
3. IL FEDERALISMO FISCALE MUNICIPALE	121
PREMESSA	121
3.1. IL FEDERALISMO FISCALE MUNICIPALE E LA LEGGE DELEGA 42/2009	129
3.1.1. <i>Principi e criteri direttivi concernenti il finanziamento delle funzioni dei Comuni: art. 11.....</i>	<i>130</i>
3.1.2. <i>Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia dei Comuni: art. 12.....</i>	<i>133</i>
3.1.3. <i>Cenni sui principi e criteri direttivi dei fondi perequativi per gli enti locali: art. 13.....</i>	<i>136</i>
3.1.4. <i>Norme transitorie per gli enti locali: art. 21</i>	<i>138</i>
3.1.5. <i>La gestione dei tributi: art. 25 e 26.....</i>	<i>140</i>
3.2. IL D.LGS. N. 23 DEL 14 MARZO 2011 "DISPOSIZIONI IN MATERIA DI FEDERALISMO FISCALE MUNICIPALE"	142
3.2.1. <i>Dal periodo transitorio al regime ordinario</i>	<i>147</i>
3.2.2. <i>Fiscalità immobiliare</i>	<i>152</i>
3.2.3. <i>Compartecipazione Iva</i>	<i>158</i>
3.2.4. <i>Cedolare secca.....</i>	<i>163</i>
3.2.5. <i>Fondo sperimentale di riequilibrio e fondo perequativo a regime</i>	<i>176</i>
3.2.6. <i>Addizionale comunale Irpef</i>	<i>186</i>

3.2.7. <i>Imposta di soggiorno</i>	190
3.2.8. <i>Imposta di scopo</i>	197
3.2.9. <i>Imposta municipale propria – IMU</i>	203
3.2.10. <i>IMU secondaria</i>	241
3.2.11. <i>Trasferimenti erariali</i>	250
3.2.12. <i>Addizionale energia elettrica e modifiche all'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari</i>	255
3.2.13. <i>Lotta all'evasione fiscale</i>	261
3.2.14. <i>TARES – Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi</i>	268
4. CONCLUSIONI	279

1. INTRODUZIONE

“In Italia deve porsi, in particolare, un forte accento sul rapporto tra un più coerente disegno evolutivo in senso autonomistico e federalistico dell’ordinamento della Repubblica, e il superamento di quel persistente, e perfino aggravato, divario tra Nord e Sud che denuncia la storica incompiutezza dell’unificazione nazionale. Ciò richiede la più chiara manifestazione di volontà nel combattere chiusure ed egoismi nelle Regioni più sviluppate, nel tener fede concretamente al principio di solidarietà, e nel chiamare al tempo stesso le Regioni del Mezzogiorno, alla pari di tutte le altre, alla prova della responsabilità per l’uso economico e il rendimento qualitativo delle risorse pubbliche, nazionali ed europee”.

(Giorgio Napolitano, Venezia 18 settembre 2008)

Il c.d. “federalismo municipale”, oggetto di studio del presente lavoro, rappresenta una parte del più ampio processo di riforma delle istituzioni e del sistema fiscale in senso federale che l’Italia ha intrapreso da alcuni anni, spinto dall’avvento di forze politiche refrattarie al concetto di “Stato centrale” ed ispirato da importanti e nobili principi quali la trasparenza, la responsabilità, la sussidiarietà e il decentramento, con l’obiettivo di ridisegnare i rapporti tra cittadini e le tanto bistrattate istituzioni pubbliche.

Come sottolineato da Giulio Tremonti, Ministro delle Finanze *pro*

tempore, nella relazione sul federalismo fiscale del 30 giugno 2010¹, attraverso la metafora dell’“albero storto”, concetto che richiama quello di “sbilanciamento verticale” (*vertical imbalance*)², alla base del menzionato percorso riformista vi è la consapevolezza dell’esistenza di una stortura nella finanza pubblica italiana.

Tale anomalia è rinvenibile nel sistema di finanza decentrata presente nel nostro Paese, in ragione del quale l’eventuale differenza (negativa) tra entrate e spese proprie dei vari livelli di Governo locale, è colmata attraverso trasferimenti da parte dell’Amministrazione centrale.

Da ciò deriva che, come evidenziato dal Ministro Tremonti, mentre lo Stato finanzia la sua spesa prevalentemente con le tasse pagate dai cittadini e con il ricorso al debito pubblico, “*di cui è responsabile e per cui paga interessi passivi*”, i Governi locali, in quanto foraggiati dallo Stato *ad libitum*, hanno un “*limitato dovere di presa fiscale*” e dispongono di un potere di spesa “derivato” che li rende “*fiscalmente irresponsabili*”³.

Tale asimmetria tra potere fiscale e potere di spesa conduce al paradosso per cui, “*a livello locale chi rappresenta e spende non tassa*”⁴.

Come giustamente osserva Luca Antonini, presidente della Commissione per l’attuazione del federalismo fiscale, “*un sistema che rovescia la storica formula no taxation without representation (nessuna imposizione senza rappresentanza) e crea il monstrum giuridico di una representation without taxation (una rappresentanza senza potere*

¹ Relazione del Governo alle Camere in ottemperanza alla disposizione dell’art. 2, comma 6, della Legge 5 maggio 2009, n. 42 (“Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’art. 119 della Costituzione).

² Capozzi, V., Introduzione: si sta raddrizzando l'albero storto?, in Piemonte M. (a cura di), *La fase transitoria del federalismo municipale*, Roma, 2011, p. 4 e ss.

³ *Ibidem*.

⁴ *Ibidem*.

impositivo) non offre un buon servizio né alla democrazia né al federalismo”⁵.

Siffatto sistema di finanziamento, inoltre, si fonda sul criterio della spesa storica che, sovvenzionando i vari di livelli di governo locali sulla base di quanto speso in passato (pertanto sia il fabbisogno reale che gli sprechi e le inefficienze), ha paradossalmente premiato le amministrazioni inefficienti, punito quelle virtuose e alimentato nel corso degli anni l'enorme debito pubblico italiano.

“Un sistema di finanza derivata, con ripiani a piè di lista alle amministrazioni inefficienti o con criteri basati sulla spesa storica finisce quindi per premiare chi ha più creato disavanzi, favorisce una politica dell'inefficienza, consacrando il principio per cui chi più ha speso in passato può continuare a farlo, mentre chi ha speso meno - perché è stato più efficiente - deve continuare a spendere di meno”⁶.

La soluzione a quest'annosa problematica è stata individuata nel **passaggio dal sistema finanza derivata a quello di finanza propria**, attraverso l'abolizione di gran parte dei trasferimenti statali ed il **superamento del criterio della spesa storica** a favore *“di un sistema di forte autonomia locale, che valorizzi la qualità dell'azione amministrativa e la responsabilità degli amministratori”⁷*, basato sul finanziamento del fabbisogno necessario in relazione al costo standard dei livelli essenziali delle prestazioni o delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117,

⁵ Antonini L., *La rivincita della responsabilità - A proposito della nuova Legge sul federalismo fiscale*. I quaderni della sussidiarietà, n. 7, Milano, 2009, p. 9. Disponibile all'indirizzo: <http://www.sussidiarieta.net/files/allegatiquaderni/QS7.pdf>. In tal senso anche Marongiu G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, n. 47, 2010, p. 3893 e ss., per cui *“è vero, infatti, che il principio no taxation without representation costituisce il cardine del «federalismo», ebbene non bisogna mai dimenticare che, in molte parti del territorio nazionale, come emerge dalle tragiche cronache quotidiane, accade il contrario: vige e opera la duplice (a buon intenditor poche parole) taxation without representation”*.

⁶ Antonini L., *op.cit.*, p. 8.

⁷ Ferri A., Picione De Luca G., *Federalismo Municipale*, Direzione scientifica IFEL (a cura di), Roma, 2010, p. 9. Disponibile all'indirizzo: <http://portale.webifel.it/articoli.do?metodo=dettaglioArticolo&idNotizia=26558&actionRitorno=visualizzaCms&methodRitorno=homePageSezione&idTemplate=822&idBox=1803&idTemplate=822>.

secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione (concetti che saranno approfonditi più avanti nel presente lavoro, *ndr*).

In altre parole FEDERALISMO FISCALE.

In tale ottica, sulla spinta del dettato dell'art. 119 della Costituzione e più volte sollecitata dalla Corte costituzionale, è stata emanata la legge n. 42 del 5 maggio 2009, recante “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”, la quale ha ricevuto l’apprezzamento di quasi tutte le forze politiche che hanno approvato con larga maggioranza, dimostrando il carattere “*bipartisan*” dei suoi precetti.

Per alcuni importanti autori ed esponenti della vita politica ed istituzionale italiana, l’approvazione della riforma fiscale federale, ritenuta “indilazionabile” dal presidente della Corte costituzionale, è stato un passaggio storico per il sistema italiano. Perlomeno nei propositi tale processo, assegnando maggiore autonomia di imposizione agli enti locali, dovrebbe consentire agli elettori di controllare democraticamente l’operato degli amministratori, proprio in relazione all’utilizzo delle risorse introitate attraverso il prelievo fiscale, valutando la qualità dei servizi offerti per le prestazioni fondamentali.

È stato apertamente evidenziato da Mario Bertolissi presso le Commissioni riunite affari costituzionali, bilancio e finanze e tesoro del Senato: “*A memoria, questa è la prima volta che un testo normativo, di attuazione in via diretta della legge fondamentale, pone al centro del suo articolato in modo così netto il principio di responsabilità, il quale è tutt’altro che vago nelle sue premesse e nelle sue implicazioni di sistema [...]. È una novità priva di precedenti, che può consentire l’avvio di ciò che nella storia della Repubblica è sempre mancato: della riforma dello Stato, ipotizzata al tempo della Costituzione, riproposta negli anni Settanta del secolo scorso, sistematicamente fallita per aver disgiunto appunto la responsabilità nel reperimento delle risorse dal potere di*

spesa [...] il profilo dello Stato sociale degradato a Stato assistenziale è dipeso da una lettura monca e parziale della Costituzione”⁸.

Ad onor del vero, nonostante il largo consenso ottenuto dalla legge n. 42/2009, nel corso dei lavori di approvazione si sono posti dei problemi riguardo all'utilizzo del termine “federalismo”, che alcune forze politiche, strumentalizzando in senso secessionista, hanno voluto ricondurre all'idea di riorganizzazione in senso federale dell'intero territorio italiano, cercando di sostenere l'utopica idea che la riforma costituzionale del 2001 potesse trasformarsi da una riforma “*in senso federale ad una riforma genuinamente federale*”⁹.

Sebbene la locuzione “federalismo fiscale” sia estremamente generica e possa dare adito ad interpretazioni ambigue, essa “*nulla o poco ha a che vedere con il tipo di Stato, e fa riferimento al sistema di relazioni finanziarie che s'instaurano in un ordinamento tra governo centrale e governi periferici, a prescindere dal numero di livelli interessati, dalla cornice costituzionale dello Stato (federale, regionale,...), dalla tipologia di risorse finanziarie coinvolte. In questo senso il suo uso appare perfettamente compatibile con il ricorso a termini quali **decentramento e autonomia**, senza necessariamente rimandare a scenari di tipo federale, come invece da taluni sembrerebbe essere supposto*”¹⁰.

Proprio di autonomia e decentramento (non di federalismo) si parla, infatti, nell'articolo 5 della Costituzione¹¹, “*La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo;*

⁸ Antonini L., *op.cit.*, p. 5.

⁹ Mastromarino A., *Fiscal federalism all'italiana. Ripartire dalla Costituzione* in Rivista telematica giuridica dell'Associazione italiana Costituzionalisti, n. 2, 2012, p. 2. Disponibile all'indirizzo: <http://www.rivistaaic.it/articolorivista/fiscal-federalism-all-italiana-ripartire-dalla-costituzione>.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Art. 5. La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento

adeguata i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento", indicando chiaramente la natura non federale dello Stato.

Il federalismo fiscale è un insieme di principi, un concetto, un'idea, che aiuta nella predisposizione dei rapporti finanziari e nell'attribuzione delle funzioni tra i livelli nazionali e locali del governo¹², applicabile tanto agli Stati aventi forma federale o confederale, quanto a Stati non federali (privi di una costituzione di tipo federale).

La differenza tra Paesi federali e non federali sta nel modo in cui questi principi vengono applicati.

E' attraverso il decentramento amministrativo, consistente nell'articolazione dello Stato in enti autonomi locali come previsto dagli articoli 114 e segg. della Costituzione, che tali principi sono applicati nei Paesi ad ordinamento unitario, sulla base della "**teoria economica del decentramento fiscale**".

Quest'ultima teorizza nel federalismo fiscale il mezzo per l'accrescimento della responsabilità in capo agli amministratori pubblici locali (*accountability*), in grado di portare maggiore efficienza (*efficienza allocativa*), una più ampia possibilità per i cittadini di selezionare mediante confronto i buoni governi (*yardstick competition*) ed una più energica crescita economica¹³.

E proprio la responsabilizzazione degli amministratori locali, l'efficienza nella gestione degli introiti, il controllo da parte degli elettori, l'autonomia finanziaria attuata attraverso il passaggio dal sistema di finanza derivata a quello di finanza propria, sono gli obiettivi del d.lgs. n. 23/2011 recante "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale" pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 23 marzo 2011 n. 67.

¹² Wikipedia, *sub voce* "Federalismo fiscale". Disponibile all'indirizzo: http://it.wikipedia.org/wiki/Federalismo_fiscale.

¹³ Tosi F., *Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega*, 2011, p. 1. Disponibile all'indirizzo: http://www.irpet.it/storage/attivitaallegato/484_Nota%20Federalismo%203%20Tosi.pdf.

Il decreto approvato in attuazione degli articoli 11, 12 e 13 della legge delega n. 42/2009, persegue le finalità delineate dall'art. 119 della Costituzione, influenzando in maniera sostanziale sull'autonomia finanziaria e definendo la nuova struttura delle entrate dei Comuni sia nella prima fase transitoria, a partire già dall'anno 2011, che in quella successiva a regime.

Tale autonomia, che consentirà il finanziamento (in base al fabbisogno standard) delle spese riconducibili alle funzioni fondamentali [ex art. 117, secondo comma, lettera p) della Costituzione] ed alle altre funzioni ed interventi speciali, sarà raggiunta, nella prima fase (transitoria), attraverso la sostituzione delle entrate derivanti dai trasferimenti erariali con tributi propri, compartecipazione al gettito dei tributi erariali riferibili al territorio e da un fondo sperimentale di riequilibrio (d'ora in avanti FSR), e nella fase successiva (a regime), oltre a quanto già attuato nella precedente, attraverso la creazione di un fondo perequativo e l'istituzione di un'imposta municipale unica secondaria.

Lo scopo del presente lavoro è quello di analizzare, senza alcuna pretesa di esaustività, il contenuto del decreto n. 23/2011, evidenziandone luci ed ombre, punti di forza e di criticità, attraverso un esame del processo evolutivo della riforma in senso federale del sistema di finanza pubblica italiana.

2. IL FEDERALISMO FISCALE

2.1. L'evoluzione storica del federalismo fiscale

“Lo scopo principale del federalismo fiscale [...] è di consentire ai diversi gruppi che vivono nei diversi Stati di esprimere le loro diverse preferenze per i servizi pubblici; e ciò porta, inevitabilmente, a differenze nei livelli della tassazione e dei servizi pubblici. Le differenze nei livelli di tassazione possono interferire con l'efficiente allocazione delle risorse e con la localizzazione delle attività economiche, ma questo è il costo della suddivisione politica, sia essa a livello subnazionale che sovranazionale”.

(Richard Abel Musgrave, 1959)

La locuzione “*federalismo fiscale*” venne usata per la prima volta nel 1959 in un libro di testo del professore di scienze delle finanze dell'Università di Harvard, Richard Abel Musgrave, che ne fornì in modo incidentale una prima definizione.

Il concetto nasce dalla riflessione su temi quali l'equità orizzontale del sistema tributario e il principio dell'eguaglianza e parità di trattamento del cittadino di fronte alla tassazione¹, la quale portò a rilevare come tali principi venissero puntualmente disattesi in quei sistemi ove esisteva una sovrapposizione dei poteri tributari tra diversi livelli di governo (centrale e locale), che conduceva inevitabilmente a diversità di prelievo

¹ Colajanni G., *Evoluzione del “Federalismo fiscale – Origini ed evoluzione italiana”*, 2010, p. 1 e ss. Disponibile all'indirizzo: http://www.socialbenefit.it/evoluzione-del-federalismo-fiscale-origini-ed-evoluzione-italiana_sez20_cat27_doc253_h.aspx.

fiscale, a parità di reddito, nelle varie aree territoriali, costringendo l'intervento del governo centrale al fine di appianare tale sperequazione.

D'altro canto venne constatato come a differenti livelli di tassazione potessero corrispondere distinti livelli di servizi pubblici.

Sulla base di queste considerazioni e rielaborando la teoria dei beni pubblici e quella del beneficio (secondo cui le tasse devono essere pagate in relazione all'utilità, in termini di servizi ricevuti, che il cittadino trae dall'attività di spesa dello Stato), nacque la teoria del "Federalismo fiscale" il cui costrutto afferma che, in presenza di una struttura di governo costituita da diversi livelli, quelli locali dovrebbero utilizzare le tasse per offrire servizi pubblici al cittadino, a cui sarebbe affidata la valutazione degli amministratori pubblici, in termini di costi-benefici, attraverso il voto o ad esempio spostando la residenza in aree meglio amministrate.

In tale ottica, una struttura con diversi livelli di governo (e tassazione) veniva vista *"come soluzione ad una spesa pubblica fuori controllo e ad una tassazione più equa"*².

Il problema era comunque già oggetto di attenzione da parte di importanti economisti del passato, tra cui Adam Smith che, nello studio denominato *"An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations"* del 1776 (tr. it.: Ricerca sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni), scriveva come le spese per i servizi (pubblici) locali dovessero essere finanziate dalle entrate locali (*"expenses of local benefit ought to be defrayed by local revenue"*)³.

Per quanto riguarda il nostro Paese, esperienze di "primitivo" federalismo fiscale si riscontrano già al tempo del Regno delle Due Sicilie (1859) in cui erano presenti due regimi tributari distinti per la

² *Ibidem.*

³ Smith, A., *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, New York, 1776 (tr. it.: *Ricerca sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, Torino: UTET, 1945).

Sicilia, che gestiva autonomamente le proprie entrate corrispondendo una quota al Regno, e le terre del continente. Nel 1860 l'imposta sui consumi spettante alla Sicilia venne trasferita ai Comuni⁴.

Subito dopo l'unificazione avvenuta il 17 marzo 1861 con la proclamazione di Vittorio Emanuele II re d'Italia e Roma capitale, ci fu la scelta per un sistema finanziario ed istituzionale accentrato, sebbene i liberal-moderati, tra tutti Minghetti e Cavour, fossero propensi per un modello di Stato basato su governi locali e quindi da un sistema tributario finanziario decentrato.

Affermava Marco Minghetti (due volte presidente del Consiglio dei Ministri del Regno d'Italia, *ndr*), *“non vogliamo la centralità francese ma non vogliamo neppure una indipendenza amministrativa come quella degli Stati Uniti d'America o come quella della Svizzera.. fra questi due punti estremi l'intervallo è grandissimo e possono esservi molti e vari sistemi”*⁵.

La legge n. 2248 del 20 marzo 1865, oltre a rappresentare la prima legge per l'unificazione amministrativa del Regno d'Italia era anche la prima *legge sull'amministrazione comunale provinciale*, che agli articoli 116, 117 e 118, regolava le entrate e le spese comunali. Le spese erano divise in obbligatorie e facoltative, a seconda della sussistenza o meno dell'obbligo per l'ente di eseguirle. In base a tale distinzione, il Governo centrale era obbligato ad assicurare la prestazione di alcuni servizi su tutto il territorio nazionale in modo abbastanza uniforme e quindi i cittadini di ciascun Ente locale dovevano ricevere un certo livello minimo di servizi. Per quanto riguarda le entrate, invece, si distinguevano le entrate patrimoniali e quelle tributarie, oltre alle sovraimposte. Le entrate tributarie potevano essere prelevate, nei limiti e in conformità alla legge,

⁴ *Ibidem*.

⁵ Viti M., *L'evoluzione della finanza comunale in Italia: dall'unificazione alla seconda guerra mondiale*, in Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, Anno VII, n. 2, 2010, p. 1. Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20060224122110786&edition=2010-02-01>.

solo se le entrate patrimoniali erano insufficienti nel fronteggiare le spese⁶.

Tale sistema racchiudeva però due elementi che contribuirono in maniera determinante alla crisi degli enti locali, ossia, la coincidenza delle fonti di entrate dello Stato e degli enti locali, che realizzava una sorta di “competizione” tra i due livelli di governo (la quale ovviamente si risolveva a favore del primo in costante disavanzo finanziario, imponendo vincoli all’autonomia impositiva degli enti locali) e l’assegnazione ai Comuni di spese rientranti nella competenza statale, come quelle relative all’istruzione elementare, alla guardia nazionale, ai registri dello stato civile ecc⁷.

Il costante disallineamento tra le entrate effettive dei Comuni e la crescente spesa portò ad un più consistente ricorso ai mutui passivi per finanziare queste ultime, contribuendo alla crescita dell’indebitamento tra il 1865 e il 1880.

Questa situazione si protrasse a cavallo dei due secoli, tra progetti di riforma della finanza locale dei diversi governi succedutisi (Crispi, Rudinì, Giolitti, Zanardelli, Sonnino, Luzzatti, ecc.), che non trovarono riscontro nell’emanazione di provvedimenti legislativi risolutivi in tal senso. All’inizio del primo conflitto mondiale (e fino al termine del secondo) la finanza comunale era basata su tributi autonomi (principalmente l’imposta sui consumi), sulla sovrimposizione (ossia in aggiunta a quella dello Stato) e sulla compartecipazione (perché applicata assieme alle imposte statali o di altri enti)⁸.

Questo il contesto sino al 1931, quando venne approvato il Regio Decreto 14 settembre 1931, n. 1175, “Testo unico della Finanza locale”.

⁶ *Ivi*, p. 3.

⁷ *Ivi*, p. 4 e 5.

⁸ *Ivi*, p. 12.

Singolare rilevare come in Italia il periodo fascista se da un lato accentuò sicuramente il potere accentratore e dispotico dello Stato, dall'altro permise di raggiungere il massimo grado di federalismo fiscale con l'emanazione del "Testo Unico" sopra citato (che comunque non sanò la situazione di permanente disavanzo delle casse comunali), il quale non prevedeva trasferimenti agli enti locali (Comuni e Province) da parte del Governo centrale, al quale al contrario vennero affidati alcuni servizi ed oneri connessi, ma attribuiva agli stessi (enti locali) strumenti tributari di finanziamento, quali: l'imposta di famiglia, l'imposta di consumo, l'imposta o sovraimposta sui redditi d'impresa e sull'attività professionale ed infine le sovraimposte fondiari^{9 10 11}.

Dalla fine della seconda guerra mondiale si susseguirono misure volte a sopperire alla critica situazione finanziaria degli enti locali, aggravata dalla "*finanza di guerra*", attraverso una politica di decentramento e riconoscimento delle autonomie e dei poteri locali.

Studi effettuati da varie commissioni nominate tra il 1945 e il 1963, portarono a rilevare "*alcuni elementi di grave inefficienza dell'allora sistema tributario (locale)*" quali:

1. eccessiva varietà di imposte e tasse, anche sullo stesso oggetto dello Stato e degli enti locali;
2. pluralità di enti tassatori, a fronte di un'unica capacità contributiva del cittadino, ossia delimitata da una "*solà tasca*";
3. accertamento fiscale, da parte dei Comuni, precario e corrotto;
4. capacità contributiva dei cittadini sproporzionata in senso opposto tra nord e sud, ed altrettanto, di conseguenza, le risorse finanziarie

⁹ Colajanni G., *op. cit.*, pp. 1 e ss.

¹⁰ Relazione del Governo alle Camere in ottemperanza alla disposizione dell'art. 2, comma 6, della Legge 5 maggio 2009, n. 42 ("Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione), p. 7.

¹¹ Viti M., *op.cit.*,p. 15.

degli enti locali di Nord e Sud, che palesavano una dotazione di infrastrutture e servizi sociali molto diversa¹².

Il finanziamento dei Comuni era misto, composto da (molteplici) imposte e sovrime, da compartecipazioni ed addizionali, oltre che da sussidi e proventi dal Governo centrale.

Sebbene tale sistema di finanza locale portasse la maggior parte degli introiti di tali enti (i tributi propri rappresentavano circa il 55 per cento delle entrate correnti totali, con trasferimenti statali pari circa al 15 per cento), **garantendo agli stessi una certa autonomia finanziaria**, il grado di copertura delle entrate tributarie globali sulle uscite effettive scese dal 59,7 per cento, del 1951, al 46,8 per cento del 1972 e la quota delle uscite correnti garantita dalle entrate correnti diminuì dall'81,7 per cento al 66,5 per cento, incrementando il disavanzo di parte corrente. L'indebitamento aumentò dai 157,1 miliardi, pari all'1,5 per cento del Pil, della fine del 1951 ai 10523,4 miliardi, pari al 15,2 per cento del Pil, di fine 1972, i due terzi dei quali per spese correnti ed il resto per spese d'investimento¹³.

Sicuramente una delle maggiori cause di tale indebitamento (che tutt'oggi subiamo) fu di consentire agli enti locali di contrarre mutui per pareggiare i disavanzi "cronic" di bilancio, a partire dagli anni 1957 e 1958, fino al 1977, ove le quote di ammortamento dei mutui contratti nel passato venivano considerate spese di nuova costituzione da finanziare con altri mutui.

Con la riforma tributaria degli anni Settanta, avviata con delega legislativa al Governo di cui alla legge n. 825 del 9 ottobre 1971, si cercò di individuare un metodo di controllo dell'economia nel principio di attribuzione al Governo centrale della quasi totalità delle entrate

¹² Viti M., *La finanza comunale in Italia prima e dopo la riforma tributaria degli anni '70*, in *Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, Anno VII, n. 2, 2010, p. 4. Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20050308073416258&edition=2010-02-01>.

¹³ *Ivi*, p. 6.

tributarie, iniziando il cosiddetto processo di “*centralizzazione del sistema finanziario*”.

A tal fine venne pesantemente ridotta l'autonomia di imposizione locale, rendendo la finanza dei Comuni una finanza derivata, basata su “*anelastici*” trasferimenti a carico dello Stato a compensazione della perdita di gettito derivante dalla soppressione di molti tributi locali (tra gli altri vennero eliminati “*due gloriosi tributi*” quali l'imposta di famiglia e quella sui consumi) e l'introduzione di altri tributi quali l'imposta locale sul reddito (ILOR) e l'imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM). La riforma comunque non mantenne il primitivo disegno e non attribuì agli enti locali l'ILOR, come era previsto in origine¹⁴.

L'anomalia, già enfatizzata in introduzione, è che gli amministratori locali, sgravati delle proprie responsabilità sul piano dell'imposizione fiscale, non si preoccuparono del finanziamento delle spese deliberate (*asimmetria tra potere fiscale e di spesa*), facendo saltare il vincolo di bilancio locale (essenziale per il buon funzionamento del rapporto tra centro e periferia).

Questo meccanismo perverso di deresponsabilizzazione della spesa locale, metteva sullo stesso piano le amministrazioni virtuose e quelle inefficienti, paradossalmente penalizzando le prime.

Con la grande inflazione del periodo e il mancato allineamento dei trasferimenti statali al minor valore della moneta, per cui tali erogazioni risultarono insufficienti, molti enti locali furono costretti a creare deficit attraverso l'indebitamento, che lo Stato prontamente ripianò, facendo però aumentare il debito pubblico italiano.

Si arrivò così, nel 1977, all'emanazione dei cosiddetti “*Decreti Stammati*” (atto finale del processo di “*centralizzazione*”) ossia, il d.l. n. 2 del 17 gennaio 1977 “*Stammati 1*”, relativo al consolidamento delle

¹⁴ *Ivi*, pp. 7 - 12.

esposizioni bancarie a breve termine di Comuni e Province, che pose limitazioni all'assunzione di nuovi mutui, e consolidò i debiti a breve termine contratti dagli enti locali con gli istituti di credito, ponendo a carico dello Stato il pagamento delle rate di ammortamento dei mutui pregressi, e il d.l. n. 946 del 29 dicembre 1977 "*Stammati 2*", con il quale vennero ridefiniti i rapporti tra finanza statale e finanza locale. Nel particolare, venne decretato sia l'obbligo di deliberazione del bilancio di previsione in pareggio, sia il limite di dilatazione della spesa corrente degli enti locali, fissato in una certa percentuale rispetto alle spese del precedente periodo amministrativo. In questo modo nacque il finanziamento degli enti locali sulla base del **criterio della spesa storica** per cui le elargizioni statali a favore dei singoli enti locali avvenivano in misura equivalente alla spesa sopportata l'anno precedente, con lo Stato che pagava a "*piè di lista*" la differenza tra spese correnti ed entrate proprie dei Comuni, senza alcun controllo sulla reale consistenza ed utilizzo. Venne altresì previsto l'obbligo di innalzare le aliquote dei tributi propri comunali e delle tariffe dei servizi.

L'obiettivo del secondo decreto era l'eliminazione del ricorso degli enti locali ai debiti bancari per finanziare le spese correnti, che però generò, in termini compensativi, una enorme mole di trasferimenti statali al sistema delle autonomie locali¹⁵.

Nel corso degli anni Ottanta la finanza locale fu caratterizzata da un imponente finanziamento da parte dello Stato, pari a circa l'80 per cento del fabbisogno degli enti locali, a fronte di entrate derivanti da tributi autonomi propri e tariffe che non superavano in media il 20 per cento del fabbisogno, nonostante il Governo spingesse questi ultimi

¹⁵ Viti M., *Il massiccio finanziamento degli enti locali dai Decreti Tammati alla fine degli anni'80*, in Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, Anno VII, n. 2, 2010, pp. 2 - 8. Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20050428120559644&edition=2010-02-01>.

verso l'adeguamento delle tariffe per i servizi forniti localmente, al fine di incrementare le entrate e diminuire i trasferimenti.

Tale contesto evidenziò ancora di più la sperequazione esistente tra i Comuni più lascivi e propensi alla spesa, spesso più inefficienti, e quelli che rispettavano i vincoli di bilancio “*e ciò indusse il legislatore a ricercare canoni alternativi a quello della spesa storica*”, quale ad esempio la creazione di vari fondi perequativi da ripartire tra gli enti svantaggiati per cercare di bilanciare le doti e le offerte dei servizi dei singoli enti, superando così il “*criterio puro della spesa storica*”¹⁶.

La composizione delle entrate comunali veniva così implementata di un nuovo elemento, oltre al trasferimento statale ed alle entrate proprie (tributarie ed extratributarie), che però non riuscì a risollevare la disastrosa situazione deficitaria dei bilanci degli enti locali.

Nella metà degli anni ottanta si diffuse la convinzione di dover restituire autonomia tributaria agli organi di governo periferico, ma solo a seguito di una specificazione del loro ruolo istituzionale all'interno di un apparato normativo ben definito. L'unica iniziativa di rilievo in questo periodo, fu l'introduzione di un tributo comunale, tacciato di incostituzionalità, denominato Imposta comunale sulle attività produttive (ICIAP – legge n. 144/1989), poi abolito nel 1997, che comunque riuscì a far scendere la dipendenza finanziaria dallo Stato delle amministrazioni comunali, dall'80 per cento al 66-68 per cento alla fine degli anni ottanta¹⁷.

Le correnti ispiratrici del decentramento amministrativo degli anni '90 e del cosiddetto “*federalismo istituzionale*” del 2001, concretizzatesi nell'emanazione della legge n. 142 dell'8 giugno 1990 sull'autonomia finanziaria ed impositiva dei Comuni e delle Province, nonché delle “leggi Bassanini” del 1997, che trasferirono dal centro alla periferia molte competenze amministrative comunque finanziate da trasferimenti statali,

¹⁶ *Ivi*, pp. 11 - 12.

¹⁷ *Ivi*, pp. 13 - 15.

e nella riforma del Titolo V della Costituzione ad opera della legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001 che ha rideterminato i rapporti di poteri tra enti, enfatizzarono ancor di più la necessità di una riforma fiscale in senso federale, per evitare il disallineamento tra potere amministrativo e potere impositivo dei governi periferici. L'istituzione dell'ICI (d.lgs. n. 504/1992), della Tarsu e della Tosap (d.lgs. n. 507/1993), dell'Irap (d.lgs. n. 446/1997), dell'addizionale comunale all'Irpef nel 1998 (d.lgs. n. 360/1998), l'approvazione del Testo Unico sull'ordinamento degli enti locali (Tuel - d.lgs. n. 267/2000), modificarono notevolmente il ruolo degli enti locali tra gli anni '90 e duemila. I livelli istituzionali inferiori furono gravati della responsabilità della programmazione degli investimenti sul territorio ed iniziò così il processo di trasformazione *“da un sistema di finanza decentrata ad un sistema di finanza autonoma”*¹⁸.

L'ultimo atto di tale processo di riforma è iniziato proprio con la riforma del Titolo V della Costituzione sopra accennato e con l'approvazione della legge delega 42 del 2009, momenti questi che verranno esaminati nel corso della presente trattazione.

¹⁸ Viti M., *il nuovo ordinamento della finanza comunale in Italia a partire dagli anni '90: la progressiva riduzione dei trasferimenti erariali alla luce di un'accresciuta autonomia finanziaria*, in Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, Anno VII, n. 2, 2010, pp. 1 - 14. Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20050530070408662&edition=2010-02-01>.

2.2. La riforma “federalista” della Costituzione

«Il federalismo non rigetta in nessun modo la nozione della sovranità, ma ne dà un'altra definizione. La sovranità non è indivisibile, ma è ripartita secondo il principio di sussidiarietà o della sufficiente competenza. Il potere sovrano non è un potere assoluto, rappresenta solamente il potere situato al livello più elevato e dove il campo di decisione è più esteso, quello che interviene solo quando i poteri locali, ai livelli inferiori, non sono in grado di risolvere i problemi presentatisi».

(Alain de Benoist, 2005)

Come in precedenza accennato, è ormai più di un decennio che in Italia spira un vento di riforma in senso “federale”, del sistema istituzionale e fiscale italiano, attuato attraverso varie modifiche degli assetti costituzionali, amministrativi e fiscali dell’ordinamento.

È osservazione comune che il “*federalismo amministrativo*”, attuato nell’ambito della riforma “Bassanini” con la legge n. 59 del 15 marzo 1997, ha fatto da battistrada e ha anticipato alcune soluzioni poste alla base sia della riforma del Titolo V della Costituzione approvata con la legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001¹, sia di quella successiva sul cosiddetto “federalismo fiscale” approvata con la legge n. 42 del 5 maggio 2009.

Doveroso ribadire nuovamente, come nel corso di questi anni abbia preso sempre più piede l’utilizzo della locuzione “federalismo”, non

¹ Clarich M., *Federalismo fiscale e federalismo amministrativo*, in *Giornale Dir. Amministrativo*, n. 1, pp. 105-111. Disponibile all’indirizzo: <http://www.irpa.eu/wp-content/uploads/2012/04/2012-Federalismo-fiscale-e-federalismo-amministrativo.pdf>.

sempre utilizzata correttamente in relazione al reale processo di cambiamento che sta avvenendo nel nostro Paese.

Di federalismo in senso stretto, inteso come forma di organizzazione politica dello Stato che garantisce a livello costituzionale l'autonomia dei singoli enti territoriali, posti anch'essi in condizione di concorrere alle funzioni statali, frantumando così la concezione piramidale del potere, **certamente non si può parlare nel nostro caso**, principalmente in considerazione dell'assetto costituzionale presente in Italia².

Anche dopo la riforma introdotta con la legge costituzionale sopra citata, che ha inciso notevolmente sul titolo V della Costituzione modificando il sistema delle autonomie locali e dei rapporti con lo Stato dal punto di vista dell'organizzazione istituzionale e dell'autonomia finanziaria e fiscale, la nostra Repubblica sembra ancora essere caratterizzata da una forma di stato di tipo parlamentare e soprattutto regionale, in relazione alla distribuzione delle funzioni tra enti territoriali³.

E' indubbio che al termine "federalismo" si possano preferire termini quali "regionalismo", "autonomismo" e "federalismo-cooperativo", i quali si basano sulla visione dell'indivisibilità del potere sovrano che spetta allo Stato, sposando perfettamente i principi costituzionali fondamentali di **decentramento** e **autonomia**, di cui al citato art. 5 Cost.⁴, ai quali, in ragione della loro indiscutibile connessione con il pluralismo territoriale e sociale (art. 2), con il divieto di discriminazione (art. 3) nonché alla formula democratica della nostra Repubblica, si deve riconoscere la *"natura di clausola interpretativa, alla luce della quale*

² Marongiu A., op.cit., p. 3893 e ss., per cui *"quanto alle considerazioni generali esse muovono dalla constatazione che, essendo l'Italia uno Stato unitario e centralista, seppure articolato in Regioni ed enti locali, il relativo federalismo appartiene a un modello rarissimo nella realtà europea e mondiale e cioè a quello detto «dissociativo» [...] in Italia il processo è avviato all'interno di una Costituzione che riconosce l'autonomia delle Regioni (e degli enti locali), ma non certo la sovranità"*.

³ Zaccardi G., *Il federalismo fiscale e la Costituzione nella prospettiva dei decreti legislativi delegati*, 2009. Disponibile all'indirizzo:
[http://www.nens.it/_public-file/legge%2042%2009%20e%20Costituzione%20\(3\).pdf](http://www.nens.it/_public-file/legge%2042%2009%20e%20Costituzione%20(3).pdf).

⁴ Mastromarino A. op. cit., p. 2.

*dovranno essere lette le modifiche apportate al titolo V: non residua alcuno spazio per ipotizzare un percorso contrario, di modo che saranno i vincoli dell'art. 5 a costituire il quadro entro cui anche il decentramento fiscale potrà svilupparsi*⁵.

Nella consapevolezza che *decentramento, autonomia e sussidiarietà* sono finalizzati a valorizzare il "principio della differenziazione", contrapponendosi all'uniformità del centralismo, non si può affermare che Stato, Regioni, Province, e Comuni siano sullo stesso piano e che la tutela degli interessi nazionali, prima attribuita al primo, sia scomparsa dalla Carta costituzionale. Quest'ultimo, infatti, rimane titolare della sovranità e del ruolo centrale di garante degli interventi di riequilibrio territoriale negli ambiti materiali attribuiti alle Regioni ⁶, attraverso la previsione di settori di legislazione esclusiva, in materie di assoluta rilevanza civile, sociale, economica e tributaria, oltre alla fissazione di principi fondamentali a cui queste ultime devono adeguarsi.

Alla luce delle considerazioni sopra riportate, l'oggetto del presente capitolo, più che di una riforma "federalista" della Costituzione, tratterà del processo di redistribuzione, essenzialmente quantitativa, dei rapporti di potere e risorse tra enti, che cerca di arrivare alla creazione, non di uno Stato "federale", ma di uno Stato "decentrato".

⁵ *Ivi*, p. 3.

⁶ Rubinacci A., *Federalismo fiscale: ecco che cosa c'è in ballo*. Disponibile all'indirizzo: www.tuttoscuola.com/newsletter/allegati/ts_news_95-11.rtf

2.2.1. La legge di riforma costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001

La legge Costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001, come evidenziato in apertura del precedente paragrafo, prosegue il processo di decentramento amministrativo iniziato con la riforma "Bassanini" del 1997 e precede, indicandone il percorso nell'art. 119, quello di decentramento fiscale, il ben noto "federalismo fiscale", di cui alla legge n. 42/2009.

Prima di esaminare il contenuto della legge costituzionale sopra citata, sembra opportuno enfatizzare come tale evoluzione normativa richieda, a parere di molti autori, *"un esame approfondito per l'individuazione dei nessi tra federalismo amministrativo e fiscale"*, cercando di dare una precedenza logica ai due concetti e dunque individuare quale debba avere attuazione prioritaria nell'ambito di un processo di riforma complessivo¹.

Dal punto di vista logico-razionale, l'assegnazione delle funzioni ai vari livelli di governo (Stato, Regioni, enti locali) dovrebbe precedere la ripartizione delle risorse materiali (beni, uffici, personale, poteri) e l'allocazione delle risorse finanziarie necessarie per farvi fronte, anche se, nell'esperienza legislativa e amministrativa italiana, si rilevano casi di attribuzione di nuove funzioni ad apparati già costituiti, senza il conseguente aumento della dotazione di risorse disponibili per farvi fronte, determinando la concreta incapacità di esercizio delle stesse².

Anche nel caso della legge costituzionale n. 3/2001, il legislatore, nel rideterminare l'assetto istituzionale della Repubblica, le competenze legislative e l'autonomia finanziaria degli enti locali, ha lasciato in sospeso alcuni punti salienti della riforma, tra cui la necessità di

¹ Clarich M., *op.cit.*, pp. 105-111.

² *Ibidem.*

prendere una serie di decisioni di carattere generale, preliminari rispetto alla determinazione dei profili di autonomia fiscale e finanziaria, fra le quali è sicuramente da annoverare la definizione delle linee guida per il riparto delle funzioni tra Stato ed enti locali, e la conseguente specificazione ed attribuzione di tali funzioni.

Pertanto, nell'attesa che le suddette incombenze vengano espletate al fine di delineare l'organizzazione ed il modello territoriale degli enti locali, la legge di delega n. 42 del 2009 ha cercato di definire l'assetto non solo fiscale e finanziario "*ma di fatto d'insieme del decentramento in Italia*", individuando i principi direttivi per l'esercizio delle competenze regionali e degli enti locali (Comuni, Province e Città metropolitane) in relazione ai mezzi di finanziamento loro attribuiti; ha puntualizzato "*gli ambiti entro i quali*" si debbano garantire ai cittadini dei livelli minimi essenziali nelle prestazioni; ha altresì provveduto ad istituire gli organi di raccordo, sia a livello nazionale che locale, quali la Commissione parlamentare e alla Commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale e la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, istituita nell'ambito della Conferenza unificata³.

Premesso quanto sopra, la legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001, varata successivamente agli esiti positivi del referendum confermativo del 7 ottobre 2001 sul testo di legge approvato in Senato l'8 marzo 2001, ha fortemente mutato la parte di Costituzione riguardante le autonomie locali e i rapporti con lo Stato, fornendo le linee guida di un percorso di **decentramento** istituzionale e finanziario, sulla scia del rafforzamento delle Regioni derivante dall'approvazione della legge Costituzionale n. 1 del 22 novembre 1999, inerente l'elezione diretta dei presidenti delle stesse.

³ Mastromarino A., *op. cit.*, p. 7.

Attraverso la revisione degli articoli da 114 a 133 della Carta Costituzionale si sono novellati aspetti quali: la struttura istituzionale, la ripartizione della potestà legislativa e amministrativa, lo schema di finanziamento e i rapporti finanziari tra enti, la possibilità di forme di autonomia differenziata per le Regioni a Statuto Ordinario (d'ora in avanti RSO) e l'abrogazione dei controlli preventivi sugli atti delle Regioni⁴.

Alcuni degli articoli novellati, quali il 114, 117, 119 e 128 (ora abrogato), nella versione originaria della Costituzione prevedevano rispettivamente:

1. la ripartizione della Repubblica in Regioni, Province e Comuni, facendo riferimento solo alla mera segmentazione del territorio dello Stato in enti locali;
2. le materie di competenza legislativa regionale, disponendo la competenza in via generale e residuale dello Stato delle materie non espressamente indicate, di fatto determinando la subordinazione della legge regionale a quella statale;
3. l'autonomia finanziaria delle Regioni esercitabile attraverso strumenti tributari propri⁵, "*senza fornire le coordinate necessarie perché di questa autonomia potessero essere riconosciuti l'essenza e i confini*", così da ingenerare la legittima convinzione che la struttura del sistema tributario della Regione fosse di competenza del legislatore ordinario che ne delineava i limiti con legge propria;

⁴ Espa E., Felici M., *La riforma del Titolo V della Costituzione: la ripartizione delle competenze*, in AA.VV., Rapporto annuale 2003 sull'attuazione del federalismo, 2003, p. 29. Disponibile all'indirizzo: http://www.isae.it/ra_fed_cap3_2003.pdf.

⁵ Sul punto giova precisare che la dottrina (in tal senso Fantozzi A., in *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1, 2005, p. 1040), supportata dall'orientamento della Corte costituzionale (*ex multis* sent. n. 37/2004, n. 296/2003), definisce tributo proprio "in senso stretto" quello istituito e disciplinato dalla legge regionale nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale, e non anche quello istituito e disciplinato dal legislatore statale il cui gettito è destinato (in tutto o in parte) a favore delle Regioni o degli Enti Locali, lasciando loro spiragli di autonomia impositiva, chiamato "tributo proprio derivato".

4. l'autonomia finanziaria dei Comuni e delle Province, nei limiti delle competenze loro attribuite dallo Stato, escludendo anche in questo caso una vera e propria autonomia tributaria^{6 7}.

La riforma, cercando di superare l'impostazione tradizionale ispirata alla centralità dello Stato ed alla residualità del ruolo normativo ed istituzionale di Regioni ed enti locali, secondo una logica piramidale e di subordinazione, ne ha ridisegnato i rapporti secondo una "*visione pluralista dell'ordinamento*"⁸. In tal senso sono state assegnate **nuove** funzioni legislative e amministrative ai medesimi enti, oltre ad un potere di autodeterminazione fiscale sul versante delle entrate e delle spese, limitando in questo modo la possibile dipendenza e condizionamento da parte dello Stato, i cui principi innovativi sono elencati di seguito:

- a) pluralismo istituzionale (tendenzialmente) paritario (art. 114);
- b) autonomie speciali e forme speciali di autonomia (art. 116);
- c) rovesciamento titolarità competenza legislativa (art. 117, comma 3);
- d) parallelismo potestà regolamentare (art. 117, comma 6);
- e) preferenza per l'amministrazione locale (sussidiarietà) (art. 118);
- f) autonomia finanziaria di entrata e di spesa di Regioni ed enti locali (art. 119).

Evidente quindi come, rispetto al previgente testo costituzionale, il mutamento in senso "*federalista*" sia stato notevole.

Come già accennato, in precedenza il perno del sistema era la legge dello Stato, mentre con la riforma costituzionale, la Regione e gli altri enti locali per quanto competenti, hanno acquistato una **maggiore autonomia legislativa e finanziaria** che ha permesso loro di gestire le

⁶ IRDCEC, *Il federalismo fiscale. Dalla modifica del titolo V della Costituzione alla Legge Delega*, 2009, pp. 6 - 7. Disponibile all'indirizzo: <http://www.irdcec.it/node/408>.

⁷ Mastrocinquino A., *op. cit.*, p. 2.

⁸ *Ivi*, p. 3.

proprie attività e perseguire i propri fini istituzionali, in armonia con la Costituzione e con i principi di coordinamento della finanza pubblica e con il sistema tributario. Si è prodotto in questo modo una forma di **federalismo "cooperativo-solidale"**, nel senso che, *"l'esigenza di garantire ai governi locali economicamente più forti di sviluppare maggiore competitività e responsabilizzazione nell'uso delle risorse, va coniugata con gli altri principi fondanti della nostra Costituzione"*⁹.

In tale ottica, i nuovi articoli dal 114 al 119 - e più in generale l'intero Titolo V - devono essere esaminati avendo ben presente l'intero dettato costituzionale, essendo *"ontologicamente collegati"* ai principi che si trovano in parti diverse della Costituzione ed, in particolare, in combinato disposto:

1. con l'articolo 5, che afferma il principio di unità ed indivisibilità della Repubblica, ricusando l'idea dell'ente locale come entità autarchica;
2. con l'articolo 23¹⁰, che in tema di imposizioni patrimoniali, prescrive una distinta e precipua lettura della posizione dello Stato, delle Regioni e degli altri enti territoriali;
3. con l'articolo 53¹¹, relativo alla capacità contributiva del cittadino ed alle sue inevitabili connessioni con il principio di uguaglianza di cui all'articolo 3¹², che attribuisce al dovere tributario una funzione redistributiva e solidale fondata su esigenze di efficienza e di equità della struttura fiscale italiana¹³.

⁹ Aloisi F., *Articolo 119 della Costituzione e federalismo fiscale. Di cosa si tratta*, 2009. Disponibile all'indirizzo: <http://www.abruzzo24ore.tv/news/Articolo-119-della-Costituzione-e-federalismo-fiscale>.

¹⁰ "Art. 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

¹¹ "Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

¹² "Art. 3. Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e la uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese".

¹³ Mastromarino A., *op. cit.*, pp. 1 - 5.

2.2.2. Modifiche principali del Titolo V della Costituzione

La modifica del Titolo V ha quindi spostato il fulcro del sistema legislativo verso i governi locali, ove, alla luce del nuovo articolo 114¹, la stessa natura di Stato esce profondamente cambiata, secondo una logica di equiordinazione.

Lo Stato è divenuto uno degli elementi costitutivi della Repubblica, "posto al medesimo livello costituzionale degli altri apparati locali"²: non più una Repubblica (intesa come Stato-ordinamento) "ripartita in Regioni, Province, Comuni", ma **costituita** da strutture paritetiche, senza distinzione tra livelli gerarchici³, quali "Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato" (inteso come Stato-persona).

Questa successione non può essere definita certamente casuale, se si considera che il principio ispiratore generale è quello di **sussidiarietà verticale**, evidente all'interno del testo del nuovo articolo 118⁴ in tema di ripartizione delle funzioni amministrative, in base al quale si affida all'ente più vicino al cittadino la cura degli interessi collettivi, il

¹ "Art.114. La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione.

Roma è la capitale della Repubblica. La legge dello Stato disciplina il suo ordinamento".

² Espa E., Felici M., *op. cit.*, pp. 29 e 41.

³ In tal senso Tosi L., Giovanardi A., *Federalismo (diritto tributario)*, Dizionario di diritto pubblico, a cura di Cassese S., Giuffrè, 2006, p. 2478 e ss, per cui "A supportare un siffatto assunto sta, innanzitutto, l'art. 114, co. 1, Cost. [...], il quale sancisce *expressis verbis* la pariordinazione tra lo Stato e gli altri enti territoriali, che, quindi, si differenziano tra loro non sotto il profilo gerarchico, ma dal punto di vista funzionale (e cioè perché fanno cose diverse)".

⁴ "Art. 118. Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza.

I Comuni, le Province e le Città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze.

La legge statale disciplina forme di coordinamento fra Stato e Regioni nelle materie di cui alle lettere b) e h) del secondo comma dell'articolo 117, e disciplina inoltre forme di intesa e coordinamento nella materia della tutela dei beni culturali.

Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà".

cui intervento è ritenuto più efficace e coerente, in virtù di una più pregnante conoscenza dei bisogni specifici del contesto territoriale di riferimento.

Sempre in tema di funzioni amministrative l'art.118, comma 2, statuisce che *“i Comuni, le Province e le Città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative e di funzioni conferite con legge statale o regionale secondo le rispettive competenze (legislative, ndr)”*, derivanti dall'articolo 117 della Costituzione. La previsione di differenti tipologie di funzioni amministrative attribuibili agli enti locali, è sicuramente uno dei nodi da sciogliere della riforma. La soluzione attualmente condivisa, restringe *“il campo delle funzioni proprie a quelle **“fondamentali”**, attribuite dallo Stato agli enti locali e ricavate dalle materie di competenza legislativa sia statale che regionale, e alle **funzioni “conferite”**, attribuite dallo Stato e dalle Regioni agli enti locali in base alle materie di rispettiva competenza legislativa esclusiva”*⁵.

Oltre a ciò, nell'ottica della **sussidiarietà orizzontale**, rinvenibile nel disposto del comma 4, dell'art. 118, viene imposto alle istituzioni amministrative vicine ai cittadini di non *“avocare a sé”* ciò che può essere prioritariamente attribuito alla famiglia e alle altre agenzie educative localizzate sul territorio⁶.

Se è vero che l'art. 114 muove in favore di una visione pluralista dell'ordinamento, di contro, sarebbe fallace ritenere che esso abbia effettivamente introdotto una sorta di *“equiordinazione istituzionale”* fra gli elementi costitutivi della Repubblica.

Da un lato esso, come suffragato dal disposto del comma secondo del medesimo articolo, segna una linea di demarcazione tra Stato e gli enti locali, creando una distanza *“che è in primo luogo ontologica, dal momento che si fonda sulla differenza fra il concetto di **autonomia** e*

⁵ Espa E., Felici M., *op. cit.*, p. 41.

⁶ Passalacqua M., *La riforma del Titolo V della Costituzione*, 2003. Disponibile all'indirizzo: <http://www.proveditoratoag.it/articoli/riformaCostituzione.pdf>.

quello di sovranità"; dall'altro, fornisce difesa costituzionale all'esistenza stessa degli enti locali, garantendo l'integrità della Repubblica, presupposta dall'art. 5 della Costituzione, che *"sembrerebbe operare nel senso di inibire qualsivoglia operazione legislativa volta ad intaccare la natura autonoma delle entità territoriali"*⁷.

Tale linea di demarcazione è amplificata dal nuovo disposto dell'art. 117, modificato dalla recente legge costituzionale n. 1 del 20 aprile 2012⁸ che, rovesciando il criterio di ripartizione degli spazi di potestà legislativa, sembra rendere la competenza regionale predominante rispetto a quella statale, fissando al contempo limiti di natura costituzionale nonché comunitari ed internazionali a tale potestà.

Il testo previgente, infatti, enunciando espressamente le materie di competenza legislativa regionale, attribuiva allo Stato un potere di legiferazione generale e residuale, mentre oggi, in ragione della suddetta inversione, l'attuale secondo comma definisce l'ambito di materie in cui deve essere esercitata la potestà legislativa esclusiva da parte dello Stato, lasciando alle Regioni quella residuale, ossia relativamente a ogni materia non espressamente riservata allo Stato⁹.

Il rafforzamento della posizione "regionale" si evince altresì dal comma terzo dell'art. 117, inerente alle materie a legiferazione "concorrente", per le quali l'iniziativa legislativa spetta **comunque** alle Regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali riservati alla normativa dello Stato.

A tal riguardo si evidenzia la competenza esclusiva dello Stato, di cui al citato comma secondo, in materia di definizione del sistema

⁷ Mastromarino A., *op. cit.*, p. 3.

⁸ L'art. 3, L. Cost. 20 aprile 2012, n. 1, opera uno spostamento di competenza, attribuendo, a partire dall'esercizio finanziario 2014, la materia di "armonizzazione dei bilanci" alla competenza esclusiva statale (art. 117, secondo comma, lett. e) e non più alla competenza concorrente (art. 117, terzo comma).

⁹ In tal senso Giovanardi A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffrè, 2005, p.191; Tosi L., Giovanardi A., *Federalismo (diritto tributario)*, Dizionario di diritto pubblico, a cura di Cassese S., Giuffrè, 2006, p. 2478.

tributario e contabile dello Stato, **ma non anche** di quello degli enti locali, per il quale tale competenza si desume sia prerogativa, in via residuale ai sensi del comma 4 dell'art. 117, delle Regioni¹⁰ e degli enti locali stessi, come indirettamente sentenziato dalla Corte costituzionale¹¹, da considerare alla stregua di una "*potestà esclusiva anche se non assoluta*"¹², anche in virtù del combinato disposto dell'articolo 119 in tema di autonomia finanziaria, di cui si tratterà nel paragrafo successivo.

Per tutto ciò che non riguarda la disciplina del proprio sistema tributario, allo Stato è comunque consentita l'importante enunciazione dei principi fondamentali di coordinamento, "*i quali attengono agli elementi informativi delle regole che presiedono il rapporto e i collegamenti tra il sistema tributario dello Stato, quello delle RSO e*

¹⁰ In tal senso Tosi L., Giovanardi A., *op. cit.*, p. 2478 e ss., "*Ora, se si pone mente al fatto che tra le materie di legislazione esclusiva rientrano il "sistema tributario e contabile dello Stato" e la "perequazione delle risorse finanziarie" [art. 117, secondo comma, lett. e)] e che appartiene alle materie di legislazione concorrente il "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" (terzo comma), può addursi - e l'orientamento è stato condiviso dalla prevalente dottrina - che la disciplina dei tributi regionali e locali spetti in esclusiva alla legge regionale, non rientrando tale materia né tra quelle attribuite in esclusiva allo Stato, né tra quelle a competenza concorrente*".

¹¹ Corte Costituzionale, sentenza n. 102 del 15 aprile 2008, punto 5.1.:

"Per giungere a tale conclusione, occorre muovere dalla premessa che il nuovo Titolo V della Parte II della Costituzione prevede che: a) lo Stato ha competenza legislativa esclusiva in materia di «sistema tributario [...] dello Stato» (art. 117, secondo comma, lettera e, Cost.); b) le Regioni hanno potestà legislativa esclusiva nella materia tributaria non espressamente riservata alla legislazione dello Stato, con riguardo, beninteso, ai presupposti d'imposta collegati al territorio di ciascuna Regione e sempre che l'esercizio di tale facoltà non si traduca in un danno o in un ostacolo alla libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni (artt. 117, quarto comma, e 120, primo comma, Cost.); c) le Regioni e gli enti locali «stabiliscono e applicano tributi e entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento [...] del sistema tributario» (art. 119, secondo comma, Cost.); d) lo Stato e le Regioni hanno competenza legislativa concorrente nella materia del «coordinamento [...] del sistema tributario», nella quale è riservata alla competenza legislativa dello Stato la determinazione dei principi fondamentali. Tale riserva di competenza legislativa nella materia del coordinamento del sistema tributario non può comportare, tuttavia, alcuna riduzione del potere impositivo già spettante alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome, perché, ai sensi dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, la nuova disciplina costituzionale si applica ad esse (fino all'adeguamento dei rispettivi statuti) solo per la parte in cui prevede «forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite» e, pertanto, non può mai avere l'effetto di restringere l'ambito di autonomia garantito dagli statuti speciali anteriormente alla riforma del Titolo V della Parte II Cost. (ex multis, sentenza n. 103 del 2003)".

¹² IRDCEC, *op. cit.*, p. 8.

quello degli enti locali e presuppongono una legge statale che li fissi espressamente"¹³.

Ne deriva, quindi, che i due articoli (117 e 119), definendo la distribuzione delle competenze tra Stato e Regioni, possono essere considerati la fonte della disciplina delle competenze legislative regionali in materia tributaria, precisando che con la sentenza n. 2 del 9 gennaio 2006, introdotta in via incidentale, la Corte costituzionale ha negato che *"la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi. Al contrario, ai sensi dell'art. 53, secondo comma, Cost., la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario ed è, quindi, legittimo che anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite"*¹⁴.

Inoltre, la dottrina è concorde sul fatto che la formulazione del nuovo articolo 117 della Costituzione permette, alla luce dell'articolo 23 del testo costituzionale, la possibilità di creare un doppio sistema impositivo basato su una **doppia riserva di legge sia regionale che statale**: uno deciso dallo Stato centrale e uno deciso da ogni Regione. Infatti, alla luce degli articoli 117, comma 4, e 119, commi 1 e 2, *"è difficile negare una pregnante potestà legislativa alle Regioni quando essa non collida con quella statale e verta su materie di competenza delle Regioni stesse (e, in via mediata, degli enti locali). È, però, anche comprensibile che tale potestà possa essere limitata quando travalica la materia e (naturalmente) l'ambito territoriale di loro competenza. Sarebbe, in altri termini, auspicabile che la potestà legislativa delle Regioni sia esercitata soprattutto per reperire nel territorio risorse che espandono la loro autonomia politica (e quella degli enti locali). Il che*

¹³ Servizi studi della Camera e del Senato, *Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale*, in Temi di Federalismo fiscale, Dossier del Senato n. 57 e Documentazione e ricerche della Camera n. 20, Roma, 2008, p.3.

¹⁴ Ivi, p. 2.

*potrà farsi collegando, a tal fine, l'esercizio della potestà stessa e la misura del prelievo al costo delle funzioni non finanziabili tramite le sole compartecipazioni (o in via di perequazione) e, comunque, ad ogni spesa facoltativa o integrativa che le Regioni e gli enti locali con la loro autonomia intendono sostenere e promuovere*¹⁵ .

Parte della dottrina, supportata dal disposto della sentenza n. 37/2004¹⁶ della Corte costituzionale, individua anche un terzo sistema tributario, comunale e/o provinciale, fondato:

- sulla legge dello Stato, per quel che concerne l'individuazione degli anzidetti principi fondamentali del coordinamento,
- sulla legge della Regione, per i profili della disciplina del tributo che non possono essere devoluti alla potestà regolamentare locale;
- sui regolamenti comunali e provinciali per tutto il resto¹⁷.

Il comma 6 dell'art. 117, evidenzia una correlazione tra competenza legislativa e regolamentare (di Stato e Regioni), prevedendo che *“la potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni”*, così attribuendo competenza generale regolamentare alla Regione e riservando tale potestà, relativamente alla disciplina dell'organizzazione e lo svolgimento delle funzioni loro attribuite, agli altri enti locali.

¹⁵ Gallo F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria* n. 4, 2005, p. 1035. In tal senso anche Giovanardi A., *op. cit.*, pp. 189 e 190.

¹⁶ All'uopo la sentenza citata al punto 5. del *Considerato in diritto* afferma che *“Per quanto poi riguarda i tributi locali, si deve aggiungere che, stante la riserva di legge che copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 della Costituzione), e che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione, e data l'assenza di poteri legislativi in capo agli enti sub-regionali, dovrà altresì essere definito, da un lato, l'ambito (sempre necessariamente delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi; dall'altro lato, il rapporto fra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali: potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale)”*.

¹⁷ In tal senso In tal senso Tosi L., Giovanardi A., *op. cit.*, p. 2478 e ss.

Infine, occorre sottolineare come il terzo comma dell'articolo 116¹⁸, riformando radicalmente, definisce la possibilità di forme di autonomia differenziata tra le RSO, cosiddetto "*regionalismo asimmetrico*", che in tal guisa potrebbero diversificarsi al loro interno.

Tali forme di autonomia, sollecitate dall'iniziativa delle Regioni interessate ed attribuite tramite legge statale approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, potrebbero permettere il passaggio delle materie (di parte o di tutte) attualmente a legislazione concorrente, alla competenza esclusiva delle Regioni, ed ancora il trasferimento dalla competenza esclusiva statale a quella concorrente, di altre circoscritte e inderogabilmente specificate materie (quali l'organizzazione della giustizia di pace, le norme generali sull'istruzione, la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali)¹⁹, nel rispetto dei principi fissati dall'articolo 119.

¹⁸ "Art. 116. Il Friuli Venezia Giulia, la Sardegna, la Sicilia, il Trentino-Alto Adige/Südtirol e la Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste dispongono di forme e condizioni particolari di autonomia, secondo i rispettivi statuti speciali adottati con legge costituzionale.

La Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol è costituita dalle Province autonome di Trento e di Bolzano. Ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti le materie di cui al terzo comma dell'articolo 117 e le materie indicate dal secondo comma del medesimo articolo alle lettere l), limitatamente all'organizzazione della giustizia di pace, n) e s), possono essere attribuite ad altre Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli enti locali, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 119. La legge è approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, sulla base di intesa fra lo Stato e la Regione interessata".

¹⁹ Espa E., Felici M., *op. cit.*, p. 32.

2.2.3. L'articolo 119 della Costituzione

Se i novellati articoli 114 e 117 hanno rappresentato le novità più rilevanti dal punto di vista, rispettivamente, della ripartizione istituzionale della Repubblica e della potestà legislativa dei governi locali, la nuova formulazione dell'articolo 119¹, in tema di autonomia finanziaria (e fiscale) degli enti locali, rappresenta l'aspetto più significativo per quanto concerne gli effetti economico-finanziari del nuovo assetto costituzionale.

Una sorta di autonomia fiscale era già prevista dal vecchio enunciato dell'art. 119², quindi ben prima della riforma del Titolo V, il quale riconoscendo autonomia finanziaria alle Regioni, introduceva l'idea che *“il decentramento dell'ordinamento dovesse spingersi sino al riconoscimento di uno spazio di manovra tributaria in capo alle Regioni, senza, d'altra parte, fornire le coordinate necessarie perché di questa autonomia potessero essere riconosciuti l'essenza e i confini”*³.

Le innovazioni principali rispetto al dettato originario di tale articolo possono essere così sintetizzate:

1. estensione sul piano soggettivo dell'autonomia finanziaria, oltre che alle Regioni, anche a Comuni, Province e Città metropolitane, ponendo questi enti sullo stesso piano delle prime. Il comma 1 del vecchio articolo 119 disponeva che *“Le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica,*

¹ L'articolo è stato di recente modificato dall'art. 4 della legge Costituzionale n. 1 del 20 aprile 2012, il quale, tra l'altro, aggiungendo un periodo alla fine del primo comma, applicabile dall'esercizio finanziario 2014, condiziona l'autonomia finanziaria degli enti locali al “rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci” di fatto statuendo il vincolo di bilancio, oltre “ad assicurare l'osservanza dei vincoli e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

² *“Art. 119 (sostituito). Le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni. Alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali. Per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole, lo Stato assegna per legge a singole Regioni contributi speciali. La Regione ha un proprio demanio e patrimonio, secondo le modalità stabilite con legge della Repubblica”.*

³ Mastromarino A., *op. cit.*, p. 2.

che le coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni"⁴;

2. precisazione dell'autonomia finanziaria degli enti locali con riguardo sia al versante delle entrate che a quello delle spese. Il testo del vecchio articolo 119 citava solamente all'autonomia finanziaria senza, però, definire i suoi due aspetti principali, vale a dire il riferimento alle entrate ed alle spese;
3. attribuzione di tributi ed entrate proprie⁵, che sono "*stabiliti e applicati in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*", mentre il vecchio articolo 119 stabiliva: "*alle Regioni sono attribuiti tributi propri*";
4. assegnazione di "*compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio*", mentre il vecchio articolo 119 prevedeva: "*quote di tributi erariali*";
5. introduzione di un fondo perequativo senza vincoli di destinazione ancorato "*alla capacità fiscale per abitante*";
6. previsione di "*risorse aggiuntive e interventi speciali*" dello Stato in favore di determinati enti locali per finalità definite e comunque ulteriori rispetto al normale esercizio delle funzioni. Al contrario, il vecchio articolo 119 prevedeva *contributi speciali* assegnati a singole Regioni per "*provvedere a scopi determinati e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole*"⁶.

Il mutamento osservato a seguito della novellazione normativa è notevole, considerato il riconoscimento dell'autonomia fiscale a tutti i

⁴ Giovanardi A., *op. cit.*, p. 73 e ss., afferma che tale norma era "*tra le più complesse ed oscure*" della Costituzione soprattutto se messa in relazione all'esigenza di coniugare la citata "autonomia finanziaria" con il suo "coordinamento".

⁵ In merito si ricorda la distinzione in precedenza evidenziata - e sposata dalla dottrina - tra tributi propri in senso stretto, ossia istituiti e disciplinati con legge regionale, e tributi propri derivati di istituzione statale.

⁶ *Federalismo fiscale e fiscalità locale*, a cura degli Ufficiali frequentatori del 36° Corso Superiore di Polizia Tributaria, Anno di Studi 2007 – 2008, Lido di Ostia, pp. 20 - 22.

livelli territoriali, compreso quello municipale, “*presupponendo la sua coincidenza, quantomeno teorica, con il potere di determinare mezzi e fini, nonché con la possibilità in capo a ciascun ente di esprimere una propria volontà politica*”⁷, peraltro, non delineando “*se per gli enti non regionali si tratti di un’autonomia diversa, di tipo regolamentare (così sembrerebbe) e, comunque discendente dalla potestà legislativa regionale*”⁸.

Pur vero che, per poter ben comprendere la sostanziale valenza di tale conferimento di autonomia a livello locale, è essenziale intersecare l’esame dell’articolo 119 con altri fondamenti della Costituzione e “*ricostruire l’elencazione dell’art. 114 alla luce dei più generali principi del nostro ordinamento*”⁹.

In primis, riprendendo quanto enunciato al paragrafo 2.2¹⁰, si sottolinea la necessaria lettura degli articoli 119 e 114, alla luce dei principi di decentramento e autonomia, sanciti dal già citato art. 5 della Costituzione, i cui vincoli costituiscono il quadro entro cui anche il decentramento fiscale potrà svilupparsi.

In secondo luogo, è la riserva di legge in tema di fiscalità di cui all’art. 23 a suggerire una lettura più articolata e disgiunta dell’autonomia fiscale dello Stato, delle Regioni e degli altri enti locali, inducendo due distinte riflessioni in ordine al contenuto dell’art. 119: la prima relativa all’imprescindibile ridimensionamento del concetto di autonomia fiscale dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane; la seconda in ordine al ruolo giocato dallo Stato e quello che può essere assegnato alle Regioni (problematica parzialmente affrontata nel paragrafo precedente).

⁷ Mastromarino A., *op. cit.*, p. 2.

⁸ Espa E., Felici M., *op. cit.*, p. 30.

⁹ *Ivi*, p. 3.

¹⁰ *Cfr.* pp. 23 – 24.

Il nuovo testo dell'articolo 119, infatti, parrebbe riconoscere agli enti locali minori (Province, Comuni e Città metropolitane) un'autonomia fiscale, intesa come autonomia di entrata e di spesa, derivante direttamente dalla Costituzione, seppur con un limite di esercizio definito dai principi di coordinamento del sistema tributario da statuire con legge statale.

Tale ultima conclusione sembra palesemente in contrasto con la disciplina del sistema delle fonti, ed in particolare con il principio di legalità, in virtù del quale le prestazioni tributarie devono essere stabilite sulla base di una fonte avente forza di legge (art. 23 Cost.), escludendo che qualsivoglia fattispecie tributaria possa essere identificata e disciplinata da una fonte secondaria¹¹.

Il riferimento all'esistenza di "*tributi ed entrate propri*" **stabiliti ed applicati** dai Comuni, Province e Città metropolitane, insieme al disposto dell'art. 5 Cost., indubbiamente tende a rinforzare l'indipendenza tributaria degli enti locali nell'ottica del processo di decentramento fiscale del sistema italiano rispetto al precedente dettato costituzionale, ma presuppone, "*in armonia con la Costituzione*", l'esistenza di una legge statale o regionale, che disponga e definisca il provvedimento fiscale, precisandone gli elementi necessari per qualificare la fattispecie impositiva (il così detto "*an debeatur*"), ossia il presupposto d'imposta ed i soggetti (passivi) obbligati (contribuente, sostituto, responsabile, ecc). Di contro, i criteri di determinazione quantitativa del prelievo ("*quantum debeatur*") possono essere

¹¹ "La potestà regolamentare degli enti locali in materia di tributi locali viene realizzata attraverso una fonte normativa secondaria. Tale atto presenta la natura di un regolamento indipendente, che può essere cioè emanato anche in assenza di una legge di autorizzazione (ai sensi dell'art. 17, comma 1, L. n. 400/1988). Non occorre, infatti, che una legge stabilisca la cornice di principi ed autorizzi espressamente l'Ente locale ad emanare il regolamento, rientrando invece tale potere nella disposizione generale formulata dall'art. 119, comma 2, della Costituzione. Ad ogni modo, il regolamento indipendente deve pur sempre rispettare le leggi esistenti, evitando di entrare in conflitto con esse o comunque ricercando una sostanziale compatibilità con le norme stabilite da fonti primarie. In tal senso, Fedele A., *Rapporti civili. Art. 23, in Commentario alla Costituzione, a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1978, pp. 125 ss.*; Tundo F., *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei Comuni, Padova, 2002, pp. 264 ss.* (Nota da IRDCEC, *op. cit.*, p. 9)

disciplinati in atti diversi dalla legge, purché quest'ultima detti idonei criteri direttivi, limiti e controlli¹², delimitando così lo spazio di potestà regolamentare dell'ente locale¹³, che con propri provvedimenti (regolamenti autorizzati o delegati¹⁴) fisserà le aliquote e la base imponibile¹⁵, in quanto parti della fattispecie impositiva necessariamente conseguenti alla esplicitazione dei requisiti soggettivi ed oggettivi della stessa: la legge definisce, gli enti attuano¹⁶.

In aggiunta, l'art. 119 è manchevole nel definire le modalità attuative di tale autonomia, in particolare nella determinazione della politica fiscale locale¹⁷ che, pertanto, è *“ridotta ad un intervento di adattamento del tributo ai caratteri del territorio cui si riferisce, attraverso la previsione di addizionali, detrazioni, esenzioni, o per mezzo di strumenti prettamente tecnici in relazione alla fase della liquidazione, riscossione, accertamento, gestione del contenzioso”*¹⁸.

¹² Falsitta G., in *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2005, pp. 55 e 56, afferma che *“La dottrina e la giurisprudenza costituzionale hanno individuato strumenti idonei a delimitare la discrezionalità delle fonti subordinate. Essi sono la fissazione del limite massimo dell'aliquota; il fabbisogno finanziario dell'ente per gestire un certo servizio; l'intervento di un organo tecnico; la partecipazione dell'organo cui spetta il potere decisionale dei soggetti gravati della prestazione. L'integrazione della disciplina legislativa, di regola, avviene mediante regolamento: poiché l'intervento integrativo normalmente è previsto ed autorizzato dalla legge, trattasi di regolamenti autorizzati o delegati. La dottrina tuttavia concordemente ammette che ai fini dell'integrazione non è essenziale la natura normativa dell'atto, sicché si ritiene che la disciplina legislativa incompleta possa essere integrata anche da atti amministrativi generali ovvero addirittura da provvedimenti amministrativi individuali nei limiti in cui ciò non determini una violazione di altri precetti costituzionali”*.

¹³ Mastromarino A., in *op. citata*, p. 4, afferma che *“in particolare in assenza di un quadro normativo che metta gli enti territoriali quantomeno nelle condizioni di definire una propria politica fiscale da costruire optando fra diverse soluzioni e fra strumenti variamente combinati fra loro, il concetto di autonomia fiscale basato su tributi propri finisce con il coincidere con quello di mera territorialità del tributo, nel senso che secondo quanto disposto dalla legge, nei modi e nei limiti disposti dal legislatore, ai comuni, Province e città metropolitane sarà riconosciuta titolarità nella destinazione di tributi raccolti sul territorio sul quale insistono, ma definiti in altra sede”*.

¹⁴ Falsitta G., *op. cit.*, pp. 55 e 56.

¹⁵ D'Amati N., Uricchio A., *Corso di diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2008, pag. 7, per cui *“dovendo la legge definire soggettività, fattispecie e base imponibile, deve ritenersi che l'ente locale possa stabilire la misura dell'aliquota (sia pure nel rispetto di quella massima fissata dalla legge), prevedere forme di attenuazione del carico tributario, disciplinare l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione del tributo ed i connessi adempimenti di ordine formale”*.

¹⁶ IRDCEC, *op. cit.*, pp. 11 e 12.

¹⁷ Falsitta G., *op. cit.*, pp. 55 e 56.

¹⁸ Mastromarino A., *op. cit.*, pp. 7 e 8.

Le riflessioni di cui sopra portano a chiedersi se davvero l'autonomia in materia fiscale di Comuni, Province e Città metropolitane è da ritenersi arricchita rispetto alla precedente normativa, anche alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale (*ex multis* sent. n. 296/2003 e n. 311/2003), che è orientata ad escludere, *a priori*, l'esistenza di tributi "propri" in capo a Comuni, Province e Città metropolitane (per l'assenza di una specifica potestà legislativa), lasciando solo un "astratto riconoscimento costituzionale" alla celebrata autonomia fiscale degli enti locali, priva di qualunque senso pratico.

Il secondo punto di riflessione dettato dall'art. 23 della Costituzione in ordine al contenuto dell'art. 119, induce un esame sostanziale del dettato normativo, per la definizione dell'ambito di competenza legislativa tributaria dello Stato e della Regione.

Ancorché l'attribuzione di un forte e sostanziale potere di legiferazione alle Regioni (art. 117, commi 3 e 4) abbia delineato una profonda separazione rispetto agli altri enti locali, questo non giustifica un'eventuale piena equiparazione con lo Stato.

D'altronde tale potestà regionale è di natura concorrente con quella dello Stato ed estesa al solo coordinamento del sistema tributario, significando che con legge regionale si potranno istituire tributi locali di diretto collegamento con il territorio, ma solo nel rispetto dei "*principi fondamentali*" fissati dallo Stato, che dovrà definire anche gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva rispettivamente di Stato, Regioni ed enti locali¹⁹, "*con la finalità di perseguire un programma armonico ed equilibrato di coesistenza e di sviluppo dei distinti sistemi tributari statale e locale*"²⁰.

Sembra opportuno rilevare che la Corte Costituzionale ha vietato alle Regioni e agli altri governi locali, l'esercizio della potestà impositiva,

¹⁹ Corte Costituzionale, sentenze n. 37/ 2004, n. 241/2004, n. 372/ 2004, n. 320/ 2004, n. 261/ 2004.

²⁰ IRDCEC, *op. cit.*, p.11.

in mancanza di definizione dei principi di coordinamento statale, considerati presupposto necessario²¹, impedendo così, in costanza di inattuazione di tale adempimento costituzionale, non solo di istituire tributi propri, ma anche di modificare i tributi esistenti e regolati da leggi dello Stato²².

Stante quanto sinora espresso, è il legislatore statale che mantiene la potestà di emanare disposizioni che modificano la materia dei tributi locali esistenti, potere che però soggiace ad una condizione di legalità rinvenibile nella preclusione a procedere in senso opposto a quanto sino ad oggi previsto dall'art. 119 (c.d. divieto di *reformatio in peius*²³) cancellando, senza sostituirli, gli ambiti di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali, “o configurando un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi fissati nello stesso art. 119”²⁴.

Di converso, ed in aperto contrasto con la giurisprudenza costituzionale²⁵, autorevole dottrina afferma²⁶ che la tale punto di vista muta fortemente esaminando il potere di legiferazione delle Regioni alla luce dell'art. 119, per il quale i principi sostanziali ed imprescindibili citati nell'art. 117, “degradano” a meri principi di coordinamento della finanza pubblica del sistema tributario.

La differenza è lampante.

Nel primo caso la legge dello Stato fissa i tratti caratteristici del tributo, “lasciando alle Regioni i rimasugli (legislazione di dettaglio)”; nella seconda ipotesi “la legge opera una sorta di *lex finium regum dorum*; fissa le barriere, dei paletti ma non entra nel merito della

²¹ Corte Costituzionale, sentenze n. 37/2004 e n. 241/2004.

²² Corte Costituzionale sentenze n. 102/2008; n. 451/2007; n. 75/2006; n. 2/2006; n. 455/2005.

²³ Tosi L., *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in Rivista di diritto tributario, n. 11, 2008, p. 941 e ss., secondo cui “*gli interventi della Corte Costituzionale [...] hanno sì riconosciuto che il legislatore nazionale [...] non possa alterare in peius l'autonomia finanziaria di cui gli enti locali fruiscono [...] ma hanno contemporaneamente riconosciuto che per valutare tale alterazione si debba fare riferimento non ad un singolo tributo o voce d'entrata, bensì agli effetti aggregati in termini di gettito complessivo*”.

²⁴ IRDCEC, *op. cit.*, p.13.

²⁵ Corte Costituzionale, sentenze n. 37/2004 e n. 241/2004.

²⁶ Falsitta G., *op. cit.*, p.19.

composizione strutturale del sistema né tantomeno regola i tributi del sistema nei loro principi essenziali".

In quest'ultimo caso, considerando la legge statale come norma quadro di mero coordinamento, si può tranquillamente dedurre che la Regione possa comunque emanare le proprie norme ricavando i principi di coordinamento, non dalla legge statale (in quanto assente), ma dall'analisi del sistema vigente.

In definitiva comunque, dalla lettura approfondita del Titolo V emerge una chiara distinzione tra le prerogative statali e regionali, basata su una disuguaglianza ontologica che identifica lo Stato come ente originario, custode di un potere fiscale "sovrano" riconosciuto *a priori*, dalle Regioni, "*entità derivate dotate di autonomia*"²⁷.

Dall'esame del testo costituzionale dell'art. 119 emerge che:

1. non può essere ammessa una totale parificazione fra i soggetti istituzionali ivi citati;
2. le politiche fiscali dei governi locali devono essere contenute entro un perimetro definito dalla legislazione statale, in relazione al contesto economico nazionale e sovranazionale;
3. allo Stato sono ancora riconosciute prerogative "*sovrane*" nella potestà di imposizione fiscale;
4. è lo stesso legislatore costituzionale, in controtendenza con il passato, ad imporre una chiara impronta multilivello al modello fiscale italiano, riconoscendo tutela costituzionale all'autonomia tributaria locale²⁸.

Sembra opportuno e chiarificatore a questo punto, riportare quanto affermato da parte della dottrina in tema di federalismo fiscale e Costituzione: "*appare evidente che il legislatore ha voluto favorire lo*

²⁷ Matromarino A., *op. cit.*, p. 5.

²⁸ *Ivi*, p. 8.

sviluppo di un articolato impianto di relazioni fiscali fra i diversi livelli di governo, dando vita ad un «sistema tributario», la cui definizione è affidata allo Stato in via esclusiva (art. 117, II co, lett. e), ferma restando la necessità di prevedere un coordinamento che in termini di competenza concorrente coinvolge il Governo centrale e le Regioni (art. 117, III co). D'altra parte, non di pluralismo di sistemi tributari si tratta, quanto piuttosto di un articolato insieme di relazioni che si fondano sulla persistenza del principio di legalità nella istituzione di tributi e nella necessità di un intervento coordinato dei diversi livelli di decentramento, in ossequio al principio di unità della Repubblica. Ed è forse in questo senso che la mancanza di un quadro di insieme si fa più evidente. La legge di delega e i successivi interventi governativi di attuazione, infatti, si sono mossi in assenza di un preciso progetto di decentramento, entro cui ricomporre le diverse relazioni presupposte sul piano fiscale. Ciò in evidente detrimento delle potenzialità della riforma, che, segnando una discontinuità con il passato, ha voluto puntare sulla funzione di coordinamento della Regione, pensata, si suppone, per attribuire coerenza ad un sistema pensato policentrico»²⁹.

Interessante conclusione delle argomentazioni in esame, riguardo il processo di decentramento italiano, è sicuramente uno studio dell'IRPA (Istituto di ricerche della Pubblica Amministrazione) pubblicato a luglio 2012, dal titolo *“Il falso decentramento italiano a dieci anni dalla riforma della Costituzione”*, nel quale, cercando di capire se l'Italia, in attuazione della riforma del Titolo V della Costituzione, abbia attenuato *“la sua matrice centralistica a vantaggio di un sempre più esteso decentramento”*, si sono analizzati in maniera empirica due indici ritenuti qualificanti di tale processo ossia:

- ✓ la consistenza numerica degli occupati nelle pubbliche amministrazioni e la loro distribuzione sul territorio nazionale;

²⁹ *Ibidem.*

✓ i flussi di spesa.

Le risultanze di tali analisi (curiosamente anticipate dalla dottrina)³⁰, evidenziano lo stato di inattuazione della riforma, concretizzatasi più che nel decentramento, "*in una costosa regionalizzazione*", derivante da:

1. un trasferimento dei compiti agli enti più vicini ai cittadini molto inferiore alla "promessa" costituzionale;
2. consistenza organica degli apparati centrali, in percentuale, aumentata, anziché decrementata;
3. aumento della spesa regionale.

Testualmente: "*Gli enti locali e le Regioni dovevano alleggerire un centro ipertrofico, che è, invece, rimasto immutato, con personale pletorico. La maggiore autonomia locale, delineata nel 2001, era stata concepita per favorire l'avvicinamento dell'azione amministrativa ai cittadini, quindi, il decentramento. Invece, in periferia non sono cresciuti tanto i Comuni, l'entità più prossima alla collettività, sulla quale la riforma costituzionale ha puntato maggiormente, quanto le Regioni, e cioè il centro delle periferie. A fronte di ciò persiste la limitata responsabilità fiscale regionale*"³¹.

³⁰ Mastromarino A., in *op. cit.*, p. 11, afferma che "*è possibile concludere che l'Italia, anche dopo la riforma, mantiene l'impianto di stampo regionale conferitole dal testo costituzionale del 1948. Il progressivo aumento nel tempo del grado di decentramento, perfettamente compatibile con l'intenzione del costituente, ha reso necessario un adattamento dell'organizzazione della Repubblica e molto resta da fare, perché l'adattamento vada a regime, ma anche per rendere efficiente il sistema centrale rispetto all'articolazione territoriale del potere statale*".

³¹ IRPA, *Il falso decentramento italiano a dieci anni dalla riforma della Costituzione*, Rapporto IRPA n. 2, Roma, 2012, p. 10. Disponibile all'indirizzo: <http://www.irpa.eu/wp-content/uploads/2012/07/Rapporto-Irpa-Decentramento-ULTIMA-VERSIONE-1-luglio-2012.pdf>.

2.3. La legge delega n. 42 del 5 maggio 2009

“L’approvazione della riforma del federalismo fiscale [...] segna un passaggio storico per il sistema italiano. È, infatti, una riforma destinata ad attivare il circuito della responsabilità, favorendo la trasparenza delle decisioni di spesa e la loro imputabilità, impedendo di continuare a contrabbandare come solidarietà quello che invece è rendita, clientela politica, o, peggio ancora, circuito d’illegalità.”

(Luca Antonini, Presidente COPAFF, 2009)

Riprendendo quanto accennato nei paragrafi precedenti, in relazione alla riforma in senso “federale” del titolo V della Costituzione e alle difficoltà che la sua attuazione ha incontrato, parte della dottrina ha affermato che ci si è trovati di fronte ad una *“impulsiva positivizzazione di esigenze (il federalismo) che prescindono da una seria vocazione all’autogoverno”*¹.

Tale osservazione non può essere del tutto condivisa per ciò che riguarda l’autonomia fiscale.

E’ opinione condivisa che l’apparato fiscale italiano dovesse essere oggetto di un processo di riorganizzazione, rimodellandolo sulla base di una più incisiva attribuzione di responsabilità degli enti locali e sulla razionalizzazione delle funzioni statali, attraverso il decentramento e il rafforzamento dell’autonomia tributaria dei governi periferici, senza peraltro dover necessariamente obbligare una virata in senso spiccatamente federale, né a livello fiscale né istituzionale².

¹ Mastromarino A., *op. cit.*, p. 10.

² *Ibidem.*

E' altrettanto vero come osservato da parte della dottrina che *“il processo “federale” o è fiscale o non ha alcuna valenza efficace. Mantenere un modello di sostanziale “finanza derivata” in un Paese che con la riforma costituzionale del 2001 ha decentrato forti competenze legislative crea infatti gravi confusioni, dissocia la responsabilità impositiva da quella di spesa, genera una situazione istituzionale che rende ingovernabili i conti pubblici e dove si favoriscono la duplicazione di strutture, l’inefficienza e la deresponsabilizzazione. Il difetto danneggia come un virus il sistema[...]”*³.

Così se da un lato la riforma dell’art. 119, è diventata un momento di ripensamento e redistribuzione della funzione fiscale nel Paese, dall’altro la legge n. 42 del 5 maggio 2009, recante *“Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”*, **non limitandosi** alla mera attuazione del disposto costituzionale, ma si è spinta oltre cercando di supplire *“a mancanze pregresse del sistema, come nel caso della delega alla armonizzazione dei sistemi contabili o alla definizione del ruolo di Roma Capitale”*⁴.

Riprendendo quanto detto in introduzione, la legge delega ha ricevuto un largo apprezzamento tra le forze politiche, in quanto frutto di un compromesso realizzato dal Governo di centrodestra (Berlusconi IV) tra le proposte delle Regioni e quella del Governo Prodi II, ed è entrata in vigore il 21 maggio 2009, dopo la pubblicazione sul numero 103 del 6 maggio 2009 della Gazzetta Ufficiale. La votazione finale dell’atto (A.S. n. 1117-B) è avvenuta in Senato il 29 aprile 2009 ed ha mostrato il carattere *“bipartisan”* dei suoi contenuti, dato che su 247 votanti solo 6 sono stati i voti contrari (essenzialmente l’UDC) a fronte dei 154 favorevoli (Lega Nord, PDL, IDV) e degli 87 astenuti (PD). Tale votazione ha sostanzialmente replicato quella avvenuta il 24 marzo 2009

³ Antonini L., *op. cit.*, pp 7 – 8.

⁴ Mastromarino A., *op. cit.*, p. 10.

alla Camera (AC-2105) dove su 549 presenti, 354 votanti, i favorevoli sono stati 319, gli astenuti 195 ed i contrari solamente 15⁵.

Come osservato da autorevole dottrina, il provvedimento legislativo approvato sta cercando di risolvere l'asimmetria strutturale che si è concretizzata in Italia nel corso degli anni, in cui il processo di decentramento è stato avviato sul lato delle funzioni amministrative (riforma Bassanini) e legislative (riforma costituzionale del Titolo V), rimanendo invece "al palo" sul fronte del finanziamento, fossilizzato in un modello di sostanziale "*finanza derivata*", in cui la spesa pubblica è ripartita a metà tra Stato ed enti locali, ma questi ultimi hanno una responsabilità fiscale irrilevante, con una evidente separazione tra responsabilità impositiva e di spesa⁶.

La legge n. 42/2009 cerca di fornire una soluzione alla problematica sopra esposta, delegando il Governo ad emanare decreti legislativi volti all'attuazione dell'art. 119, secondo una serie di principi e criteri direttivi di carattere generale, che dovrebbero consentire l'esercizio in concreto **dell'autonomia tributaria** da parte degli enti locali, valorizzando l'attività amministrativa ed enfatizzando la responsabilità degli amministratori locali, attraverso il passaggio ad un sistema di **finanza propria**, realizzato abolendo gran parte dei trasferimenti statali ed superando il criterio della spesa storica, basato principalmente sul finanziamento del fabbisogno necessario valutato al **costo standard dei livelli essenziali delle prestazioni o delle funzioni fondamentali** di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione, rispettivamente per le Regioni e gli altri enti locali.

⁵ Tosi F., *op. cit.*, p. 3.

⁶ Antonini L. in *op. cit.*, p. 7, afferma che "*per effetto di questa asimmetria la spesa pubblica (escluse pensioni e interessi) si riparte ormai a metà tra il comparto Stato e quello Regioni/enti locali, ma quest'ultimo ha una responsabilità impositiva inferiore al 18%. Si è realizzata quindi una forte dissociazione della responsabilità impositiva da quella di spesa. Si è interrotto il centralismo, ma non si è creato il federalismo*".

La norma diversifica le funzioni di spesa sulla base del loro grado di necessità, essenziali o meno per le Regioni e fondamentali o meno per gli enti locali, associando a funzioni diverse, fonti di finanziamento specifiche.

Il principio generale di finanziamento, già dettato dai commi 2, 3 e 4, dell'art. 119 della Costituzione, è quello per cui la copertura integrale delle spese ritenute essenziali (o fondamentali) deve essere garantita dalle risorse derivanti dai tributi e dalle entrate proprie di Regioni ed enti locali, dalle compartecipazioni al gettito di tributi erariali, da addizionali a tali tributi e da un fondo perequativo⁷.

Per rispettare tale principio e consentire l'esercizio dell'autonomia tributaria, nonché garantire un adeguato grado di flessibilità fiscale, la legge è deputata a:

1. statuire la struttura basilare delle entrate di Regioni ed enti locali, determinando il paniere dei tributi propri e delle compartecipazioni da conferire ai diversi livelli di governo secondo il principio della territorialità (art. 2, comma 2, lett. hh) e nel rispetto dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'articolo 118 della Costituzione (art. 2, comma 2, lett. e), nonché le modalità di attribuzione agli stessi di cespiti patrimoniali (art. 19).

Alle Regioni, con riguardo alle fattispecie non assoggettate ad imposizione da parte dello Stato (art. 2, comma 2, lett. q), vengono conferiti una serie di poteri, quali quello di istituire tributi regionali e locali, determinare variazioni delle aliquote o le agevolazioni che gli enti locali possono applicare nell'esercizio della loro autonomia, nonché istituire a favore di enti locali compartecipazioni al gettito

⁷ De Luca Picione G., Verbari A., *Federalismo Fiscale. Principi e criteri. Prima fase attuativa*, Direzione scientifica IFEL (a cura di), Roma, 2010, p.12. Disponibile all'indirizzo: <http://portale.webifel.it/articoli.do?metodo=dettaglioArticolo&idNotizia=26560&actionRitorno=visualizzaCms&methodRitorno=homePageSezione&idTemplate=822&idBox=1803&idTemplate=822>.

- dei tributi e delle compartecipazioni regionali (art. 2, comma 2, lett. s)⁸;
2. definire i principi per l'assegnazione delle risorse perequative, volte a garantire il totale finanziamento, sulla base del costo standard, dei livelli essenziali delle prestazioni inerenti i diritti civili e sociali (LEP) delle Regioni (art. 9) e delle funzioni fondamentali degli enti locali (art. 13), di cui all'art. 117 sopra citato, e di quelle (funzioni) non rientranti nella previsione costituzionale, con particolare riferimento agli enti dotati di minori capacità fiscali. In relazione proprio a queste ultime, il finanziamento consterà in un limitato intervento perequativo (quindi non a copertura integrale) da parte dello Stato, che diminuirà, senza annullare, *“le differenze territoriali nelle dotazioni fiscali”*⁹, cercando un tendenziale livellamento dei vari territori e configurando un sistema con doppio canale perequativo;
 3. definire i principi e i criteri direttivi di attribuzione alle Regioni e agli enti locali di un proprio patrimonio;
 4. tracciare i principi di coordinamento dei diversi livelli di governo in materia di finanza pubblica e del sistema tributario (Art. 1, 2, 17 e 18)¹⁰, tra i quali:
 - a. assicurare la trasparenza dell'attribuzione delle risorse perequative in relazione alle differenti capacità fiscali ed alle risorse complessive per abitante, allo scopo di tutelare il *“principio dell'ordine della graduatoria delle capacità fiscali e la sua eventuale modifica a seguito dell'evoluzione del quadro economico territoriale”*;

⁸ IRDCEC, *op. cit.*, p. 12.

⁹ *Ivi*, p. 20.

¹⁰ COPAFF, *Guida completa alla legge delega*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=4028..>

b. partecipazione di ogni livello di governo al raggiungimento degli “*obiettivi della politica di bilancio nazionale*”, derivante dall’applicazione del Patto di stabilità e crescita europea. All’uopo si prevedono dei meccanismi di monitoraggio e controllo annuali della spesa e dei saldi degli enti decentrati.

In tale ambito, alle Regioni è attribuito un peculiare ruolo di coordinamento a tutela del conseguimento di tali obiettivi, per cui, all’esito della consultazione e condivisione con gli enti locali che ricadono nel proprio territorio, possono modulare i dettami ed i vincoli posti dal legislatore nazionale, variando le regole di attribuzione delle risorse finanziarie ai singoli enti, in rapporto alla difformità dei contesti finanziarie presenti nelle singole Regioni;

c. meccanismi premiali nei confronti degli enti che erogano servizi di alta qualità e mantengono, a parità di servizi offerti, la pressione fiscale al di sotto della media degli enti al proprio livello di governo, degli enti che garantiscono il rispetto di quanto disposto dalla legge delega n. 42/2009 e degli enti che partecipano a progetti strategici nell’interesse della collettività nazionale, accollandosene gli oneri, o che stimolano l’occupazione e l’imprenditorialità femminile;

d. meccanismi sanzionatori applicabili agli enti meno virtuosi rispetto agli obiettivi di finanza pubblica. In tal senso sono previsti meccanismi sanzionatori di carattere automatico a carico degli organi di governo e amministrativi quando non si rispettino gli equilibri e gli obiettivi economico-finanziari assegnati, con individuazione di casi di ineleggibilità nei confronti degli amministratori responsabili, per i quali sia stato dichiarato lo stato di dissesto finanziario, oltre che di casi di interdizione delle cariche in enti vigilati o partecipati da enti pubblici;

e. l'identificazione di specifici parametri di *“efficienza e di adeguatezza”*, tesi al raggiungimento di pre-determinati standard qualitativi dei servizi regionali e locali¹¹.

In relazione agli aspetti procedimentali, la legge delega disciplina anche un articolato *iter* di approvazione dei decreti legislativi (art. 2 commi 3 e 4), le cui singolarità sono sicuramente, la previsione di un *“intesa da sancire in sede di Conferenza Unificata”* e la richiesta di parere alle Commissioni parlamentari competenti e alla Commissione bicamerale per il federalismo, senza le quali il Governo può comunque deliberare l'approvazione dei decreti, approvando una relazione motivata da trasmettere alle Camere. *“Nel complesso, si può notare come il legislatore abbia ideato un sistema di approvazione dei decreti e di monitoraggio delle disposizioni normative piuttosto articolato e tale da favorire la partecipazione e la collaborazione sia delle minoranze parlamentari che dei diversi livelli di governo previsti dalla Costituzione”*¹².

Data la complessità delle tematiche da affrontare, una fase fondamentale dell'esercizio della delega sarà quella di disciplinare con specifici provvedimenti legislativi, attenendosi ai principi indicati negli articoli 20 (norme transitorie per le Regioni) e 21 (norme transitorie per gli enti locali), lo svolgimento della fase transitoria, prodromica al successivo funzionamento a regime del federalismo fiscale, per un periodo di tempo, sufficientemente ampio, comunque non superiore a un quinquennio, volta ad *“una graduale applicazione del disegno complessivo”*¹³.

I principi e criteri direttivi, enunciati all'art. 20, relativi alla disciplina transitoria per le Regioni, sono i seguenti:

¹¹ *Ibidem.*

¹² Tosi F., *op. cit.*, pp. 4 - 5.

¹³ Picione De Luca G., Verbari A., *op.cit.*, p. 31.

a) i criteri di computo delle quote del fondo perequativo in favore delle Regioni si applicano a regime, al termine di una fase transitoria “e a partire dall’effettiva quantificazione delle risorse necessarie a finanziare i livelli essenziali delle prestazioni (LEP)”;

b) tale quantificazione, avviene a partire dall’effettiva determinazione del contenuto finanziario dei livelli essenziali delle prestazioni, mediante un processo di convergenza dalla spesa storica al fabbisogno standard in un periodo di cinque anni;

c) per le materie diverse dai livelli essenziali delle prestazioni, il sistema di finanziamento deve divergere progressivamente dal criterio della spesa storica a favore delle capacità fiscali per abitante in cinque anni, salvo che, in sede di attuazione dei decreti legislativi, emergano situazioni oggettive di significativa e giustificata insostenibilità per alcune Regioni, nel qual caso lo Stato può attivare, per un periodo transitorio, meccanismi correttivi di natura compensativa;

d) garanzia per le Regioni, durante la fase transitoria, della copertura del differenziale positivo certificato tra i dati previsionali e l’effettivo gettito dei tributi “*destinati a finanziare le spese relative ai livelli essenziali delle prestazioni*” e acquisizione al bilancio dello Stato del differenziale certificato, ove negativo;

e) garanzia che la somma del gettito delle nuove entrate regionali sia, per il complesso delle Regioni, almeno pari al valore degli stanziamenti statali di spesa “*di cui è prevista la soppressione*”.

I principi e criteri direttivi, di cui all’art. 21, relativi alle norme transitorie degli altri enti locali, sono i seguenti:

a) lo Stato e le Regioni devono provvedere a finanziare le ulteriori funzioni amministrative esercitate dagli enti locali nelle materie di competenza legislativa statale o regionale, nonché agli oneri derivanti dall’eventuale ridefinizione dei contenuti delle funzioni svolte,

determinando contestualmente adeguate forme di copertura finanziaria coerenti con i principi della legge delega;

b) garanzia che la somma del gettito delle nuove entrate di Comuni e Province sia, per il complesso dei Comuni e delle Province, corrispondente al valore dei trasferimenti *“statali e regionali soppressi destinati a finanziare le spese riconducibili alle funzioni fondamentali e alle altre funzioni, al netto degli stanziamenti destinati ai fondi perequativi”*;

c) per la definizione del fabbisogno standard si deve tener conto della necessità di riequilibrare i mezzi finanziari in favore degli enti locali sotto-dotati in termini di trasferimenti erariali, rispetto a quelli sovra-dotati;

d) i fondi perequativi dei Comuni e delle Province vanno quantificati, per ciascun livello di governo, in misura pari alla differenza tra i trasferimenti statali soppressi e le maggiori entrate spettanti ai Comuni e alle Province in luogo dei trasferimenti soppressi, tenendo conto dei principi previsti in relazione al superamento della spesa storica;

e) devono essere definite le regole, i tempi e le modalità della fase transitoria, in modo da garantire il superamento del criterio della spesa storica in un periodo di cinque anni, sia per le spese riconducibili all'esercizio delle funzioni fondamentali, sia per le altre spese¹⁴.

Per l'attuazione della riforma fiscale federale, la legge istituisce degli organi chiamati ad intervenire nel processo di adozione dei decreti, di seguito elencati:

1. Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale (art. 3), composta da quindici senatori quindici senatori e quindici deputati nominati rispettivamente dai Presidenti di Senato e

¹⁴ IRDCEC, *op. cit.*, pp. 43 – 44.

Camera su designazione dei gruppi parlamentari in modo da rispecchiarne le proporzioni;

2. Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (COPAFF - art. 4), composta da trenta esponenti tecnici, per metà rappresentanti dello Stato e per il resto dei Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni. La composizione della commissione è integrata da un rappresentante tecnico di ognuno dei due rami del Parlamento e di uno delle Assemblee legislative regionali e delle Province autonome;
3. Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (art. 5) composta da rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di governo.

2.3.1. Oggetto e finalità

Il contenuto della legge delega n. 42/2009 e gli scopi da essa perseguiti sono delineati in maniera dettagliata dagli artt. 1 e 2 del dettato normativo.

L'oggetto della legge è evidentemente quello di attuare l'art. 119 della Costituzione sul federalismo fiscale relativo alle RSO ed, in particolari ambiti, alle Regioni a statuto speciale (d'ora in avanti RSS) e alle Province autonome di Trento e Bolzano, le cui disposizioni, commi da 2 a 5, vengono sostanzialmente richiamate.

A tal fine la legge delega il Governo ad emanare “*entro 30 mesi¹ dalla data di entrata in vigore*”, cioè entro il 21 novembre 2011, “*uno o più decreti legislativi*” (art. 2, comma 1), oltre a tre anni di tempo per l'adozione di decreti legislativi correttivi ed integrativi.

In realtà, data l'ampiezza e la complessità del tema trattato, la norma chiama in causa anche altri articoli della Carta costituzionale quali il 116 (art. 14), per quanto riguarda il federalismo a “velocità variabile”; 117 (artt. 2, 8, 9, 10, 11, 18, 20, 24 e 27), in relazione alle funzioni essenziali e fondamentali da garantire per i livelli di governo periferici; 118 (artt. 2, 11, 21 e 24), in merito alle funzioni amministrative degli enti locali, e 120 (artt. 2 e 13) per quanto attiene ai poteri sostitutivi statali².

Detta attuazione dovrà perseguire gli obiettivi di:

1. assicurare l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa delle Regioni e degli altri enti locali al fine di superare il sistema di finanza derivata a favore di uno schema di finanza propria, prevedendo dei criteri più accurati per la determinazione della

¹ Il termine per l'esercizio della delega è stato prorogato di sei mesi dalla Legge n. 85 dell'8 giugno 2011.

² Tosi F., *op. cit.*, pp.3 – 4.

prossima struttura finanziaria di Regioni (articoli da 7 a 10) ed enti locali (articoli da 11 a 13);

2. garantire solidarietà e di coesione sociale, attraverso la graduale sostituzione del metodo di finanziamento delle spese con il criterio della spesa storica, con quello di attribuzione delle risorse fondato sull'individuazione dei costi e fabbisogni standard, necessari a garantire il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni (Lep) concernenti i diritti civili e sociali delle Regioni e delle funzioni fondamentali degli enti locali garantite costituzionalmente³;
3. armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti.

Tutto ciò, come già precisato, al fine di incentivare la *“massima responsabilizzazione di tutti i livelli di governo, l'effettività e la trasparenza del controllo democratico degli eletti da parte degli elettori”*⁴.

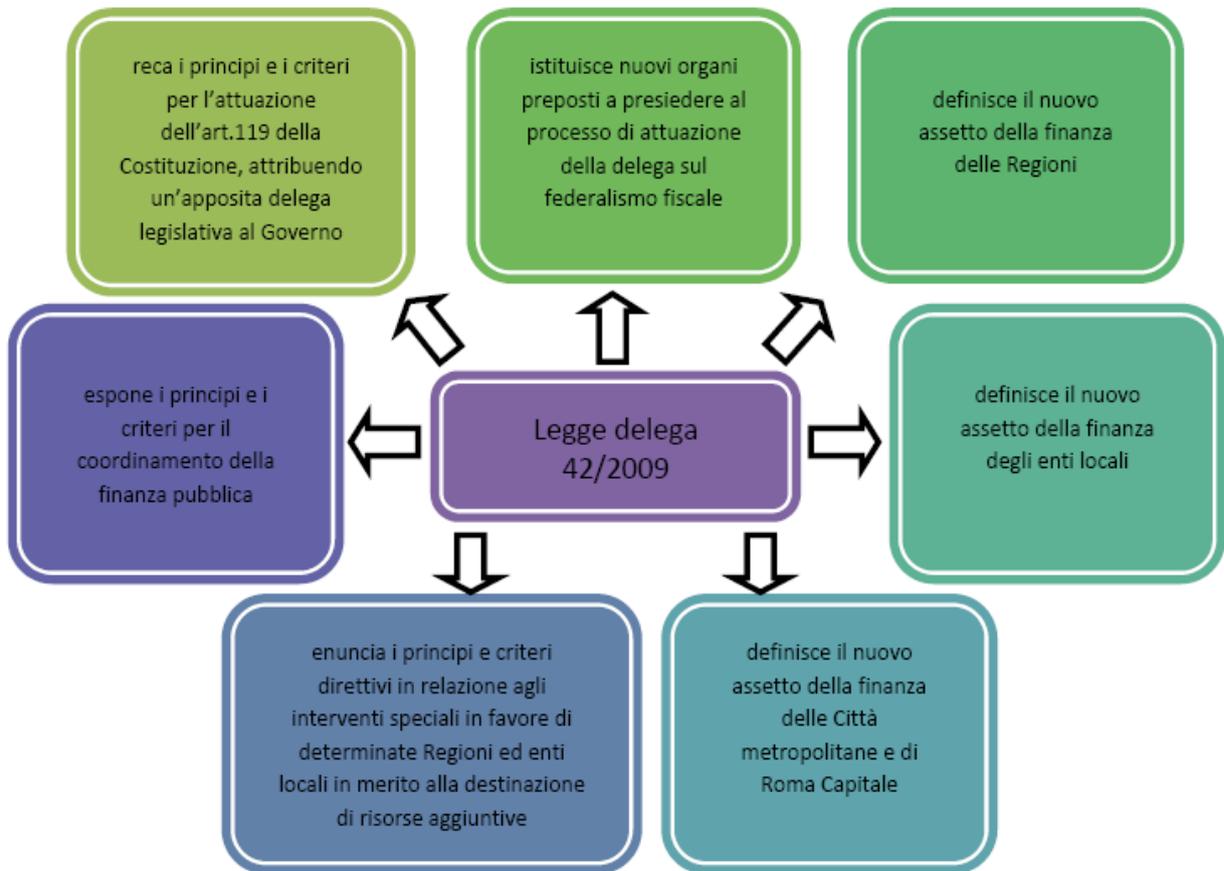
La legge delega attuerà la delega costituzionale:

- a) determinando in via “esclusiva” i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;
- b) istituendo e regolando il funzionamento degli strumenti perequativi per i territori con minore capacità fiscale per abitante;
- c) disciplinando l'uso delle ulteriori risorse e gli interventi speciali in favore di determinati enti territoriali, per lo sviluppo delle aree sottoutilizzate, nella prospettiva di superare il dualismo economico del Paese;
- d) statuendo i principi generali per il conferimento di un patrimonio proprio alle Regioni ed agli enti territoriali;

³ Scotti Foglieni C., *Il federalismo fiscale: luci ed ombre di un percorso in itinere*, nell'ambito del 50° congresso nazionale UNGDCEC, L'Aquila, 2012, slide n. 35. Disponibile all'indirizzo: http://www.ipsoa.it/formazione/pdf/Scotti_Foglieni.pdf.

⁴ COPAFF, *op.citata*.

- e) stabilendo le norme transitorie sull'ordinamento, anche finanziario, di Roma Capitale.



*Fonte: http://federalismo.ssipa.it/?attachment_id=4043.

2.3.2. Principi e criteri direttivi generali

Nel perseguire gli obiettivi di cui al paragrafo precedente, il Governo nell'emanazione dei decreti attuativi della delega, dovrà attenersi ai principi e criteri direttivi, sia di natura procedimentale, quali ad esempio l'*iter* di approvazione dei decreti, la collaborazione con Regioni ed Enti locali, la tempistica di attuazione della riforma, ecc., sia sostanziali, questi ultimi dettagliati dal comma 2 dell'art. 2, della legge delega, che possono essere così riassunti:

- a. partecipazione dei diversi livelli istituzionali all'azione di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale;
- b. snellimento del sistema tributario, diminuzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, trasparenza del prelievo, efficienza nell'amministrazione dei tributi; rispetto dei principi fissati dallo statuto dei diritti del contribuente di cui alla *legge 27 luglio 2000, n. 212*;
- c. conciliabilità con gli impegni finanziari presi con il patto di stabilità e crescita europeo;
- d. identificazione dei principi di fondo dell'armonizzazione dei bilanci pubblici;
- e. rispetto del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, allo scopo di concorrere alle spese pubbliche che implica la invarianza del criterio della progressività;
- f. eliminazione di ogni doppia imposizione, fatte salve le addizionali disciplinate dalla legge statale e regionale;
- g. continenza¹ e responsabilità nell'imposizione di tributi propri;

¹ Gallo F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Costituzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 2, 2002, pp. 585 e ss che definisce la continenza come il "*principio secondo il quale è posto a carico delle regioni, che vogliono esercitare la potestà legislativa d'imposizione, l'obbligo di previamente valutare*

- h. tendenziale correlazione² tra il prelievo fiscale e il beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio, volto a favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e responsabilità amministrativa;
- i. istituzione di premi alle condotte virtuose ed efficienti, relative all'equilibrio di bilancio, alla qualità dei servizi, al contenimento del livello della pressione fiscale e all'incremento dell'occupazione, e sanzioni per gli enti che non raggiungono gli obiettivi di finanza pubblica che possono prevedere casi di ineleggibilità nei confronti degli amministratori responsabili di stati di dissesto finanziario, o addirittura, nei casi più gravi, di scioglimento degli organi, prevedendo altresì l'esercizio del potere sostitutivo di cui all'articolo 120, secondo comma, della Costituzione nel caso in cui non vengano assicurati i livelli essenziali delle prestazioni ovvero l'esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali;
- j. previsione di un'adeguata malleabilità fiscale;

la continenza dell'interesse espresso dall'elemento materiale del presupposto (che vanno a scegliere) negli interessi compresi nell'elencazione costituzionale delle competenze regionali". In tal senso anche Ficari V., Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico, in Diritto del Turismo, 4/2007, pag. 369 secondo cui "i tributi propri regionali, nelle intenzioni del riformatore costituzionale, sono profondamente legati al principio della c.d. continenza in ragione del quale vi dovrebbe essere un'intima relazione tra l'elemento materiale assunto dal legislatore regionale nel presupposto e gli interessi che si rapportano alle materie di esclusiva competenza regionale".

² Vitaletti G., *Per un federalismo fiscale nel segno dei principi di correlazione, trasparenza, efficienza*, in Rivista della S.S.E.F., ANNO VII, n.2, Aprile-Settembre 2010, per cui ci sono due significati attribuibili al principio di correlazione. Secondo un primo significato la correlazione è tale per cui vi deve essere corrispondenza tra spesa e prelievo, *nel senso che la cosa tassata deve costituire anche la cosa amministrata, e viceversa*. In altre parole chi paga le tasse deve avere chiaro il senso che le paga non solo in quanto ha la capacità di pagarle (capacità contributiva), ma anche perché ad esse corrispondono servizi *specifici* dell'Amministrazione destinataria del prelievo, i cui benefici ricadono in maniera non marginale sul contribuente, inteso come singolo e/o come categoria o veste omogenea. Un secondo significato del principio di correlazione, che va distinto dal primo pur essendone in generale connesso, è costituito dalla *possibilità di intervenire direttamente sul cespite tassato, tramite la configurazione specifica del prelievo, in modo tale da modificarne le dinamiche in linea con gli indirizzi di politica economica*.

Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20040528082723171&edition=2010-02-01>.

- k. abbassamento dell'imposizione fiscale dello Stato in misura equivalente alla allargata autonomia di entrata di Regioni ed enti locali, calcolata ad aliquota standard;
- l. coerenza tra il rassetto e la ridistribuzione delle funzioni e la dotazione delle risorse umane e finanziarie, nel senso che all'eventuale assegnazione di nuove funzioni corrisponda un trasferimento di personale, al fine di evitare ogni duplicazione di funzione;
- m. determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale, nonché del suo riparto tra i diversi livelli di governo;
- n. mantenimento (senza incrementi) della pressione fiscale complessiva, anche nel corso della fase transitoria^{3 4}.

³ COPAFF, *op.citata*.

⁴ Picione De Luca G., Verbari A., *op.cit.*, p. 13.

2.3.3. Il criterio del costo e fabbisogno standard

Affinché il potenziale positivo del federalismo possa realmente portare dei benefici, la legge in esame si prefigge di assicurare autonomia finanziaria alle Regioni ed enti locali, sostituendo il sistema di finanza derivata presente nel nostro Paese, con un **sistema di finanza propria** basato, non più sull'attribuzione di risorse sulla base al criterio delle spese valutate al costo storico, metodologia che paradossalmente avvantaggia gli enti meno efficienti e favorisce la deresponsabilizzazione, ma sul finanziamento del fabbisogno necessario valutato al **costo standard** per livelli essenziali delle prestazioni (Lep) concernenti i diritti civili e sociali e le funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione, rispettivamente per le Regioni e gli altri enti locali, e sulla perequazione della capacità fiscale per le altre funzioni.

Come già rilevato in precedenza, la spesa storica include sia i fabbisogni reali (quelli standard) sia le inefficienze del sistema, ove solo i primi hanno una rilevanza dal punto di vista sociale, mentre le altre rappresentano un elemento negativo frutto della cattiva gestione degli amministratori locali.

Il costo standard si riferisce invece al servizio erogato in condizioni di efficienza. In altre parole, *“mentre la spesa storica finanzia servizi e inefficienza, il costo standard finanzia solo i servizi”*¹.

La legge delega, *“anche se con principi e criteri direttivi non sempre sufficientemente determinati, delinea un processo di convergenza che coinvolge tutto il sistema delle autonomie territoriali rispetto all'individuazione dei costi e dei fabbisogni standard”*².

¹ Antonini L., *op. cit.*, p. 13.

² Rivosecchi G., *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità, patto di convergenza e determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali*, in Rivista telematica

In sintesi, si devono calcolare quali siano i costi standard di fornitura delle funzioni essenziali e fondamentali, tenendo conto dei livelli essenziali delle prestazioni (Lep); in ragione di ciò la prima cosa da fare per giungere al suddetto risultato, è determinare i Lep (tematica che si affronterà nel paragrafo successivo) e su tale base determinare appunto il relativo costo standard³ e successivamente il fabbisogno standard ideale.

Si rileva che sono tenute separate, da una parte, le spese concernenti i livelli essenziali delle prestazioni e per le funzioni fondamentali, valutate al costo standard, per le quali è salvaguardato l'integrale finanziamento - con particolare riguardo ai comparti sanità, assistenza e istruzione a cui si aggiungono, per gli enti locali, il trasporto locale - e dall'altra, le spese restanti, per le quali il criterio della spesa storica è sostituito dalla perequazione, non garantendone la completa copertura.

Riemerge quindi l'odiosa dicotomia, che tanto ha fatto discutere durante l'*iter* di approvazione del disegno di legge, la quale prevede non solo forme di finanziamento differenziate tra enti territoriali, ma anche rispetto alle tipologie di spesa di ciascun livello di governo.

Parte della dottrina non concorda con tale "segmentazione", perlomeno in riferimento al finanziamento degli enti locali, in quanto, mentre nel caso delle Regioni la diversificazione tra funzioni essenziali e non, nasce dalla rilevanza dei diritti costituzionali proprie del Welfare State (istruzione, tutela della salute, protezione dell'ambiente ecc) che la Regione deve garantire in quanto "*ente esponenziale dotato di una funzione fiscale con i connotati tipici della fiscalità statale*", nel caso degli enti locali tali prerogative non ricorrono, in quanto il quadro della fiscalità

giuridica dell'Associazione italiana Costituzionalisti, n. 1, 2012, p. 13. Disponibile all'indirizzo: http://www.rivistaaic.it/sites/default/files/rivista/articoli/allegati/Rivosecchi_1.pdf.

³ Biagi F., *Prospettive del federalismo fiscale nella L. 42/2009*, Milano, 2009. Disponibile all'indirizzo: http://www.giuri.unipd.it/conferences/FOV2-0001DF83/FOV2-0001F800/FOV2-0001DF84/biagi_federalismo.pdf.

è inevitabilmente diverso. Difatti nel caso dei Comuni e delle Province, l'aggettivo "fondamentali" ha un significato differente da "essenziali", ove alcune funzioni sono così individuate dalla legge statale *"non in vista di una particolare rilevanza costituzionale dei diritti ad esse inerenti bensì con l'intento di identificare chiaramente l'ente responsabile per la loro erogazione. In altre parole possono ben esistere delle funzioni fondamentali di Comuni e Province che non coinvolgono i diritti di cittadinanza di cui all'art. 117 [...]"*⁴.

Inoltre, in relazione alla menzionata distinzione tra tipologie di spese, dalla norma emerge una contraddizione tra principi e criteri regolatori, in quanto quelli che regolano il fabbisogno standard per i Lep e le funzioni fondamentali sono ispirati a **criteri di eguaglianza** tra gli enti locali, mentre nel caso delle altre funzioni tale orientamento sembra non trovare applicazione, a vantaggio del criterio della capacità fiscale⁵ ai fini perequativi, che finisce per finanziare le Regioni e gli enti locali in maniera diseguale.

Stanti tali perplessità comunque, l'intento del legislatore, e la conseguente *ratio* della norma, è quello di servirsi della individuazioni dei costi e dei fabbisogni standard come strumento dinamico di coordinamento della finanza pubblica, considerato che il costo standard rappresenta la base per la determinazione del fabbisogno standard, anch'esso *"parametro fondamentale ai fini dei meccanismi di perequazione, (anche se "solo") con particolare riferimento alla copertura finanziaria dei livelli essenziali e delle funzioni fondamentali"*⁶.

In tale contesto, la nozione di costo, e del collegato fabbisogno, standard è uno dei concetti cardine che dovrà guidare la riuscita del nuovo sistema fiscale federale perseguendo due fondamentali scopi: quello di ottimizzare e rendere omogenei i valori produttivi al fine di

⁴ *Ibidem.*

⁵ Rivosecchi G., *op. cit.*, p. 14.

⁶ *Ibidem.*

contenere i prezzi, e quello di misurare lo scarto dai costi reali e, con esso, lo stato di efficienza del sistema produttivo.

Un breve *excursus* per sottolineare come, nonostante l'importanza della metodologia del costo standard nel disegno totale della riforma fiscale, nella prima stesura del D.D.L. A.S. 1117 sul federalismo, fosse del tutto assente una definizione legislativa di tale concetto, così come nella Relazione illustrativa al disegno di legge si ravvisava solo un non significativo accenno alla necessità di *“di costruire parametri di spesa standard sulla base di obiettivi che tengano conto dei relativi costi di soddisfacimento, in un confronto equilibrato e perequato delle esigenze delle diverse aree del Paese”*.

In seguito, su proposta delle Commissioni in sede referente, al Senato è stata inserita una nozione di *costo e fabbisogno standard*, attraverso le modifiche apportate alla lett. f), comma 2, dell'art. 2 della legge delega, in cui si legge che con tale terminologia si deve intendere il *“costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica”*.

Nella medesima lettera si statuisce che occorre giungere alla *“definizione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni o alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione”*.

L'interpretazione di tale definizione, secondo la dottrina, porta ad ritenere i concetti di costo e fabbisogno standard, *“degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle rispettive funzioni riconducibili, ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali”* (c.d. Lep) e alle

funzioni fondamentali, e sulla base dei quali stabilire dei punti di riferimento che consentano di misurare l'azione pubblica⁷.

Tuttavia, siffatta nozione porta a rilevare diversi margini di astrattezza, *in primis* per il fatto che, sia la legge delega che i decreti attuativi in tema di determinazione dei costi e fabbisogni standard degli enti locali (d.lgs. n. 216/2010) e del settore sanitario (d.lgs. n. 68/2011) non definiscono univocamente cosa si intenda effettivamente per costo standard, fornendo solamente i profili metodologici e procedurali secondo cui una società preposta dovrà determinarli, ed in secondo luogo per il fatto che la medesima “*sembra riferirsi più alla **funzione** che non alle modalità di determinazione del costo standard*”⁸.

La definizione di costo standard è comunque presente in letteratura: “*con esso si fa riferimento al costo minimo che occorre sopportare per offrire una determinata prestazione o un servizio o un bene, date le quantità che si intendono offrire, i prezzi dei fattori produttivi e il livello qualitativo a cui si intende offrire il bene o il servizio, in condizioni di efficienza produttiva*”⁹. Si deve quindi disporre di una moltitudine di dati eterogenei per ottenere un risultato significativo.

Elementi fondanti tale concetto “letterale” di costo standard sembrano comunque rinvenirsi in alcuni articoli della legge delega, in relazione ai livelli essenziali delle prestazioni (calcolate al costo standard) che devono essere erogate in condizioni di “*efficienza e appropriatezza*” (art. 8, comma 1, lett. b), garantendo che le risorse destinate allo scopo siano “*determinate al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni [...] in una sola Regione*” (art. 8, comma 1, lett. g).

⁷ Rivosecchi G., *op. cit.*, p. 13.

⁸ IRDCEC, *op. cit.*, p. 29.

⁹ Biagi F., *op citata*.

Il costo standard dovrà quindi essere definito prendendo a riferimento la Regione più “virtuosa”, vale a dire quella Regione che presta i servizi ai costi “più efficienti”.

Si osserva che, se tale definizione è da intendersi in senso proprio, cioè come “costo standard per unità di servizio”, ossia il costo *benchmark* per la produzione in condizioni di piena efficienza di impiego dei fattori produttivi, è *lapalissiano* come potrebbero sorgere diversi problemi durante l’implementazione.

Parte della dottrina osserva che *“tale metodologia del costo standard può essere applicata solo laddove una qualche definizione di prestazione standard sia identificabile e calcolabile. In secondo luogo è necessario che all’utilizzo di tale metodologia si affianchi un controllo sulla qualità nell’offerta del bene o servizio”*¹⁰.

In base a ciò gli autori si sono divisi tra chi predilige una metodologia di tipo *bottom-up*, in cui *“si determina la funzione di spesa partendo da un dato osservato (la spesa), del quale si quantificano le diverse componenti, per poi calcolare il valore della media condizionata (basata sul valore delle variabili concretamente osservate per un dato ente). Il fabbisogno complessivo è quindi determinato come la somma dei contributi dei diversi fattori esplicativi (ognuno stimato avendo come riferimento la media) ed è quindi non conoscibile a priori. Secondo altri studiosi, i fabbisogni standard si potrebbero ottenere attraverso l’utilizzo di formule di riparto territoriale, basate sull’analisi delle determinanti che permettono di quantificare i bisogni di spesa individuando solo un insieme limitato di parametri-chiave, in relazione al fondo complessivo la cui dimensione è decisa ex-ante a livello nazionale in relazione alle compatibilità macro-finanziarie. La determinazione del fabbisogno aggregato riconosciuto è quindi effettuata in via preliminare (si parla di*

¹⁰ Ibidem.

approccio top-down) e non è il risultato di un processo di aggregazione dei fabbisogni stimati ex post”¹¹.

In relazione proprio alle metodologie di calcolo del costo e fabbisogno standard, come sopra brevemente accennato, allo stato attuale sono due i decreti legislativi applicativi della legge delega che si occupano della determinazione dei costi e fabbisogni standard. Nel particolare:

1. il Decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216, recante “Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province”;
2. il Decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68, recante “Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle RSO e delle Province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario”.

Il primo decreto in elenco, agli articoli 1 e 2, una volta ribadite le finalità del provvedimento legislativo così come delineate dalla delega (sopra già esaminate), fissa la scaletta temporale di attuazione di tali obiettivi, che entrerà a regime nel 2017, prevedendo una fase transitoria dal 2011 al 2016, così articolata:

1. entro il 30 aprile 2012 sono stati determinati i fabbisogni standard, da adottare progressivamente dal 2012 al 2014, relativi a un terzo delle funzioni fondamentali individuate dallo stesso decreto per Comuni e Province (art. 3, comma 1, lettere a e b);
2. nel 2012 verranno determinati i fabbisogni standard, da adottare progressivamente dal 2013 al 2015, relativi ai due terzi delle già citate funzioni fondamentali;

¹¹ *Ibidem.*

3. nel 2013 verranno determinati i fabbisogni standard relativi all'intero insieme delle funzioni fondamentali che entreranno in vigore nel 2014 per il triennio successivo.

Come già evidenziato, il decreto individua all'art. 3, in via provvisoria sino all'approvazione definitiva del Codice delle Autonomie, le funzioni fondamentali di Comuni e Province (di cui si parlerà nel prossimo paragrafo).

Le disposizioni del decreto legislativo (art. 4 e 5) sono sembrate invece meno chiare a proposito della metodologia e del procedimento da utilizzare per la determinazione dei fabbisogni standard. Esso sostanzialmente accolla alla Società per gli Studi di Settore S.p.a. (Sose S.p.a.) il compito di individuare la metodologia "*conformemente a quanto previsto dall'articolo 13, comma 1 lettera d)*" della legge n. 42/2009, ossia in relazione alla quota di spesa per abitante che viene corretta, positivamente o negativamente, da argomenti con caratteristiche socio-economiche, demografiche, territoriali, infrastrutturali, connesse con il personale impiegato, relative all'erogazione dei servizi pubblici, inerenti alla soddisfazione degli utenti. Si prevede un procedimento di definizione dei fabbisogni di tipo *bottom-up*, fondato sulla raccolta di informazioni specifiche da ogni ente locale tramite appositi questionari approntati dalla stessa Sose in collaborazione con Ifel¹². Le metodologie dovranno essere approvate dalla Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale.

La medesima società dovrà provvedere al monitoraggio della fase applicativa, all'aggiornamento delle elaborazioni relative alla determinazione dei fabbisogni standard [(art. 5, comma 1, lett. b)], sotto la supervisione della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, ovvero, dopo la sua istituzione, dalla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica [(art. 5, comma

¹² Tosi F., *op.cit.*, p. 12.

1, lett. e)], nonché alla trasmissione dei risultati predisposti con le metodologie approvate ai Dipartimenti delle finanze e, successivamente, della Ragioneria generale dello Stato, nonché alla stessa Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale.

Ad oggi la società Sose ha realizzato le note metodologiche di determinazione dei fabbisogni standard per i Comuni, relativamente alle funzioni di polizia locale (FC02U) e per le Province, relativamente alle funzioni nel campo dello sviluppo economico, servizi del mercato del lavoro (FP06U), fondando il proprio lavoro su quattro principi cardine, che si sono dovuti individuare anche alla luce della molteplicità di approcci esistenti per l'effettuazione di tali analisi, che sono: **correttezza e rigore** dal punto di vista scientifico, **fattibilità** in sede di applicazione, **semplicità** in fase di comunicazione, **rappresentatività** in termini di capacità dei risultati di rappresentare la realtà cui si riferiscono

Come si legge nella Nota illustrativa¹³ di accompagnamento alle note metodologiche sopra citate, *“la metodologia di valutazione dei fabbisogni standard che si è ritenuta più adatta al caso italiano, anche alla luce delle esperienze internazionali, è il **Regression Cost Base Approach (RCA)**, basato sull'interazione tra la domanda e l'offerta dei servizi pubblici locali, entrambe espresse in termini unitari rispetto al numero dei beneficiari denominato di seguito gruppo client (nella maggior parte dei casi corrispondente alla popolazione residente), sia nella sua forma pura, sia in quella basata sulla stima di una funzione di spesa. Questo metodo è stato preferito all'approccio **Representative Expenditure System (RES)** considerata l'eterogeneità e la complessità dei Comuni e delle Province italiane. Inoltre, l'approccio RCA, in quanto sorretto da un modello teorico che consente di valutare i fabbisogni attraverso la stima di una funzione di costo minimo e quindi efficiente, permette di centrare in pieno il dettato legislativo che impone la*

¹³ SOSE, *Nota illustrativa alle note metodologiche sui Fabbisogni Standard*. Disponibile all'indirizzo <http://www.tesoro.it/ministero/commissioni/copaff/fabbisogni.asp>.

valutazione dei fabbisogni standard tenendo conto dell'efficienza con cui i servizi locali sono erogati".

Ovviamente data la grande eterogeneità delle funzioni fondamentali oggetto di valutazione, la Sose s.r.l. ha dovuto “*tarare l’approccio RCA alle caratteristiche specifiche di ogni funzione adottando modelli di stima differenti*”, a seconda delle caratteristiche delle variabili di output disponibili per misurare il livello di servizio pubblico erogato nell’ambito di ogni funzione e quindi dalla possibilità di considerare i livelli quantitativi delle prestazioni nel calcolo dei fabbisogni standard.

Nel particolare sono state evidenziate due caratteristiche delle funzioni fondamentali svolte dagli enti locali:

- ✓ la misurabilità o meno delle prestazioni finali corrispondenti;
- ✓ l’esogeneità di tali prestazioni rispetto all’autonomia decisionale di ciascun ente locale.

Sempre nella nota sopra citata si legge che la metodologia SOSE poggia su **quattro pilastri** che sono:

1. la costruzione *ex novo* di una **banca dati sull’attività degli enti locali** attraverso l’elaborazione e l’invio ai Comuni e alle Province di **questionari** con cui sono state raccolte informazioni contabili, informazioni di carattere quantitativo sugli input e sugli output di ogni servizio e informazioni relative al contesto territoriale e socio-economico locale;
2. il **calcolo dei fabbisogni standard** attraverso l’utilizzo di tecniche statistiche ed econometriche riconducibili nell’alveo della metodologia RCA;
3. la messa a punto di una procedura che potrà in prospettiva consentire un **efficientamento della spesa** attraverso l’inserimento di variabili “obiettivo” nella stima del fabbisogno

standard, in modo da introdurre elementi di premialità a favore degli enti che esprimono comportamenti “virtuosi”;

4. la **costruzione di vari modelli di *Business Intelligence***, con lo scopo di fornire agli enti locali un innovativo strumento informativo-gestionale *online* con il quale monitorare la composizione del proprio fabbisogno e dei livelli quantitativi delle prestazioni, la propria performance in relazione agli indicatori gestionali di adeguatezza e quindi conoscere il proprio posizionamento rispetto agli altri enti, con particolare attenzione a quelli simili o limitrofi¹⁴.

L'altro decreto sopra citato e rilevante per la presente trattazione è il d.lgs. n. 68/2011, il quale ha per oggetto tra l'altro, la determinazione di costi e fabbisogni standard per il settore sanitario, che, a partire dal 2013, in maniera progressiva e graduale, dovranno garantire il superamento dei criteri di riparto del Fondo sanitario nazionale sin qui adottati, realizzando una trasformazione che si preannuncia radicale ma non traumatica, della metodologia di finanziamento del sistema assistenziale socio-sanitario, nel rispetto della programmazione nazionale e dei vincoli imposti dalla finanza pubblica e dalla Comunità europea, posto che queste sono obbligate a rendere esigibili ai cittadini i livelli essenziali delle prestazioni riferiti alla sanità.

Il meccanismo previsto, di tipo *top-down*, è caratterizzato dalla fissazione del fabbisogno sanitario standard regionale, ossia “dell'ammontare di risorse necessarie per assicurare i livelli essenziali di assistenza in condizione di efficienza ed appropriatezza”, da individuare attraverso un risultato aritmetico, ove il fattore popolazione ponderata deve essere moltiplicato per la quantità di prestazioni *pro capite standard* e, quindi, ancora moltiplicato per il costo standard delle diverse prestazioni (art. 25 e 26), che per il 2012, deve corrispondere al livello

¹⁴ *Ibidem.*

del finanziamento del Servizio sanitario nazionale, al quale concorre ordinariamente lo Stato (art. 26, comma 2).

Una volta fissato questo volume di risorse, esso viene ripartito tra le Regioni in relazione al fabbisogno standard regionale determinato, in fase di prima applicazione a decorrere dall'anno 2013, applicando "i valori di costo rilevati nelle Regioni di riferimento (*benchmark*)" (art. 27 c.4).

Si impongono pertanto due riflessioni:

- a. la procedura di scelta delle Regioni *benchmark*;
- b. la computazione dei costi standard in tali amministrazioni regionali.

In relazione al primo punto, il decreto prevede un iter di individuazione delle Regioni di riferimento basato su tre *steps* (art. 27 c.5):

1. definizione dei criteri di qualità, appropriatezza ed efficienza in sede di Conferenza Stato-Regioni e pubblicazione degli stessi in un D.P.C.M.;
2. individuazione di cinque migliori Regioni identificate come virtuose e, dunque, con i conti in ordine e con una dignitosa e certificata qualità delle prestazioni/servizi resi da parte del Ministro della Salute;
3. scelta, tra le cinque, di tre Regioni, di cui obbligatoriamente la prima e di una di piccola dimensione geografica, da parte della Conferenza Stato-Regioni avendo cura di garantire la rappresentatività territoriale di nord, centro e sud Italia¹⁵.

Per quanto riguarda la determinazione dei costi standard, la disposizione individua un processo di calcolo alquanto complesso, che

¹⁵ Tosi F., *op. cit.*, p. 19.

dovrà fare riferimento agli elementi informativi presenti nel Nuovo sistema informativo sanitario (NSIS).

Essi sono calcolati a livello aggregato per ciascuno di tre macro-livelli di assistenza in condizione di efficienza ed appropriatezza quali “media pro capite pesata del costo registrato dalle Regioni di riferimento” (art. 27 c.6) , e ripartiti in base alle percentuali previste dall’Intesa del 3 dicembre 2009 (ai sensi dell’articolo 2, comma 2, lettera a) in:

- ✓ assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro, ovvero prevenzione (5%);
- ✓ assistenza distrettuale (51%);
- ✓ assistenza ospedaliera (44%)¹⁶.

E’ stato rilevato da parte della dottrina come questa tecnica di calcolo sia “*piuttosto nebulosa, lasciando ampi margini di interpretazione tali da generare risultati paradossali. La definizione puntuale avverrà solo in fase negoziale tra i vari livelli di governo*”¹⁷.

Il decreto prevede all’art. 28 degli interventi straordinari in favore di aree svantaggiate, principalmente nell’area del Mezzogiorno, oltre a prevedere misure di compensazione delle mancanze infrastrutturali nel calcolo dei bisogni di queste aree.

Da sottolineare, infine, il dettato dell’art. 29, il quale disciplina la revisione a regime dei fabbisogni standard, prevedendo la rideterminazione, con cadenza biennale a valere dal 2014, dei criteri per la determinazione dei costi e dei fabbisogni standard regionali, in maniera tale da garantire continuità ed efficacia al processo di efficientamento dei servizi sanitari regionali.

¹⁶ COPAFF (a), *Guida ai costi standard per le spese sanitarie*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all’indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=2550>.

¹⁷ Tosi F., *op. cit.*, p. 19.

Quanto previsto dalla legge delega in tema di costo e fabbisogno standard può essere riassunto nei seguenti punti fondamentali, che definiscono il concetto e la funzione di tale metodologia:

- costo di riferimento della produzione di un bene o di un servizio in condizioni di efficienza produttiva;
- devono consentire di individuare le risorse necessarie ad assicurare la copertura dei livelli essenziali delle prestazioni riducendo le inefficienze gestionali e le spese a cui non corrispondono servizi effettivi;
- il calcolo del fabbisogno standard non deve portare ad una riduzione di risorse rispetto al livello finora iscritto in bilancio;
- costituiscono il parametro rispetto al quale confrontare e misurare l'azione pubblica nonché gli obiettivi di servizio cui devono pretendere le amministrazioni regionali e locali nell'espletamento delle relative funzioni¹⁸.

In conclusione, giova evidenziare che, anche il rispetto del “Patto di convergenza” di cui all’art. 18 della legge delega prevede che il Governo definisca annualmente, nell’ambito della legge finanziaria, l’insieme delle regole per il coordinamento dinamico della finanza pubblica, finalizzate a realizzare l’obiettivo della convergenza dei costi e fabbisogni standard dei vari livelli di governo nonché delineare un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai Lep e alle funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane, allo scopo di agevolare il graduale passaggio dal criterio della spesa storica a quello dei costi standard.

Fissare obiettivi di servizio e fabbisogni standard diventa, quindi, un compito ordinario, annuale, del processo di decisione della finanza pubblica, che dovrà essere in grado di assicurare coerenza tra risorse

¹⁸ Scotti Foglieni C., *op. cit.*, slide n. 38.

disponibili e servizi che con quelle risorse possono essere erogati, al fine di evitare ingiustificati aumenti di imposte o riduzione di servizi¹⁹.

¹⁹ COPAFF (b), *Ricognizione sullo stato di attuazione della delega contenuta nella legge n. 42/2009*, Segreteria tecnica della Copaff (a cura di), Roma, 2011, p. 26.

2.3.4.I livelli essenziali delle prestazioni o funzioni fondamentali di cui alle lettere m) e p) dell'art. 117 della Costituzione.

Le spese essenziali previste dall'art. 8, comma 1, lett. a), punto 1) della legge delega n. 42/2009, e quelle per le funzioni fondamentali, riconducibili rispettivamente alle lettere m) e p) dell'art. 117 della Costituzione, che dovrebbero essere garantite in maniera uniforme in tutto il territorio nazionale, poggiano la loro esistenza sulla definizione livelli essenziali di assistenza (Lea) e i livelli essenziali delle prestazioni (Lep).

La definizione di tali livelli permettono la determinazione dei costi e, dei successivi, fabbisogni standard, in vista del graduale e definitivo superamento del criterio della spesa storica nel finanziamento delle funzioni delle Regioni e degli enti locali.

Sembra opportuno sottolineare come alla locuzione utilizzata dal legislatore costituzionale, "livello essenziale della prestazione", la legge delega abbia accostato un'altra espressione, "livello essenziale di assistenza", che è stata tendenzialmente abbinata alla prestazioni di carattere sanitario.

Difatti l'art. art. 20, secondo comma, della legge n. 42/2009, stabilisce che *"la legge statale disciplina la determinazione dei livelli essenziali di assistenza e dei livelli essenziali delle prestazioni. [...]"*, con un evidente aggancio, ed "eccesso di zelo", all'art. 117, lett. m) della Costituzione che affida allo Stato la competenza legislativa esclusiva per la *"determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale"*.

Dal punto di vista della concreta realizzazione della riforma, quindi, la norma non prevede l'attribuzione di delega o l'emanazione di norme

attuative, presumendo che sia la legge statale a dover provvedere alla determinazione dei Lep (e Lea) nei settori che non li hanno; nell'attesa di tale legge, è comunque *“consentito di fare riferimento ai livelli normativamente già fissati”*¹, come previsto dal sopra citato comma dell'art. 20, della legge delega *“[...] fino a loro nuova determinazione in virtù della legge statale si considerano i livelli essenziali di assistenza e i livelli essenziali delle prestazioni già fissati in base alla legislazione statale”*.

Per quanto riguarda le Regioni, le spese definite essenziali, associate ai Lea e i Lep, possono essere individuate facendo riferimento all'art. 117, secondo comma lettera *m*) della Costituzione, all'art. 8 della legge delega, nonché al d.lgs. n. 68/2011 in tema di federalismo fiscale regionale.

Nel particolare, stante il quadro normativo costituzionale, in base al combinato disposto del primo comma, lett. a) e c), e terzo comma, dell'art. 8², tali spese sono da individuare in sanità, assistenza ed istruzione, alle quali viene aggiunto anche il trasporto pubblico locale.

Nel 2011, il d.lgs. n. 68/2011 in materia di autonomia di entrata delle RSO e delle Province nonché di determinazione dei costi e dei

¹ COPAFF (b), op.cit., p. 24.

² *“Art. 8, L.42/2009 – (Principi e criteri direttivi sulle modalità di esercizio delle competenze legislative e sui mezzi di finanziamento)*

1. Al fine di adeguare le regole di finanziamento alla diversa natura delle funzioni spettanti alle regioni, nonché al principio di autonomia di entrata e di spesa fissato dall' articolo 119 della Costituzione, i decreti legislativi di cui all' articolo 2 sono adottati secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) classificazione delle spese connesse a materie di competenza legislativa di cui all' articolo 117, terzo e quarto comma, della Costituzione nonché delle spese relative a materie di competenza esclusiva statale, in relazione alle quali le regioni esercitano competenze amministrative; tali spese sono:

1) spese riconducibili al vincolo dell' articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione;

[...]

c) definizione delle modalità per cui per la spesa per il trasporto pubblico locale, nella determinazione dell'ammontare del finanziamento, si tiene conto della fornitura di un livello adeguato del servizio su tutto il territorio nazionale nonché dei costi standard;

[...]

3. Nelle spese di cui al comma 1, lettera a), numero 1), sono comprese quelle per la sanità, l'assistenza e, per quanto riguarda l'istruzione, le spese per lo svolgimento delle funzioni amministrative attribuite alle regioni dalle norme vigenti”.

fabbisogni standard nel settore sanitario, ha contribuito a specificare ulteriormente e definire in maniera più puntuale, sia dei settori di spesa “essenziali” che dei Lea e dei Lep.

Difatti l'art. 14, primo comma, ribadisce e definisce, che le spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), numero 1), della citata legge n. 42 del 2009 [(art. 117, comma secondo, lett. m)] sono quelle relative ai livelli essenziali delle prestazioni nelle seguenti materie:

- a. sanità;
- b. assistenza;
- c. istruzione;
- d. trasporto pubblico locale, con riferimento alla spesa in conto capitale;
- e. ulteriori materie individuate in base all'articolo 20, comma 2, della medesima legge n. 42 del 2009.

Al comma 2, si specifica che le spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), numero 2), (spese non riconducibili a quelle essenziali), sono le altre diverse da quelle indicate nel comma 1 del presente articolo e nell'articolo 8, comma 1, lettera a), numero 3) (spese finanziate da contributi speciali).

L'art. 13 del citato provvedimento, inoltre, conferma *in primis* il principio per cui è la legge statale a stabilire le modalità di determinazione dei livelli essenziali di assistenza e dei livelli essenziali delle prestazioni, **nelle materie diverse dalla sanità** (in quanto materia disciplinata dallo stesso decreto), “*se non per quanto concerne l'effettuazione di una ricognizione dei Lep nelle materie dell'assistenza, dell'istruzione e del trasporto pubblico locale, che l'art. 13, comma 4, del*

d. lgs. n. 68 del 2011, in materia di federalismo fiscale regionale, affida ad un apposito D.P.C.M., su proposta del Ministro competente”³.

In secondo luogo decreta che i Lea e Lep sono stabiliti prendendo a riferimento le macro-aree individuate dall’art. 14, che devono essere uniformi al proprio interno, indipendentemente dal livello di governo erogatore e, per ciascuna delle macro-aree, sono specificati i costi e i fabbisogni standard, nonché i metodi di controllo e di valutazione dell’efficienza e dell’adeguatezza dei servizi offerti.

In questi settori, ai livelli essenziali delle prestazioni previsti dall’articolo della Costituzione citato, sarà garantito il finanziamento per intero utilizzando il gettito, valutato con aliquota e base imponibile uniforme, di tributi propri derivati, compartecipazione regionale all’IVA, addizionale regionale all’Irpef, quote del fondo perequativo, dopo aver standardizzato la spesa mediante la detereiminazione dei costi standard⁴.

Per quanto riguarda gli enti locali, come più volte ribadito, la spesa definita fondamentale è quella riconducibile all’art. 117, secondo comma, lettera p) della Costituzione, che le lettere a) e b) dell’art. 11, comma primo, lett. a), della legge 42/2009, associano ai “*livelli essenziali delle prestazioni eventualmente da esse implicate*”.

La medesima legge delega però, nel cercare di individuare le aree di spesa riconducibili a tali caratteristiche di indispensabilità, cade in contraddizione quando al comma primo dell’art. 21 afferma che deve essere considerata fondamentale l’ottanta per cento della spesa comunale e provinciale, mentre ai commi terzo e quarto dispone un elenco dettagliato di tali funzioni, di seguito riportate:

a) per i Comuni:

³ COPAFF (b), *op.cit.*, p. 24.

⁴ Tosi F., *op. cit.*, p. 6.

- funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della presente legge;
- funzioni di polizia locale;
- funzioni di istruzione pubblica, ivi compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica;
- funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti;
- funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato;
- funzioni del settore sociale;

b) per le Province:

- funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della presente legge;
- funzioni di istruzione pubblica, ivi compresa l'edilizia scolastica;
- funzioni nel campo dei trasporti;
- funzioni riguardanti la gestione del territorio;
- funzioni nel campo della tutela ambientale;
- funzioni nel campo dello sviluppo economico relative ai servizi del mercato del lavoro.

Per dirimere l'*impasse*, l'art. 3 del d.lgs. n. 216/2010 (esaminato al paragrafo precedente) ha definito un elenco dettagliato, sciogliendo i dubbi relativi all'insieme delle funzioni da considerare fondamentali per

questi enti in via provvisoria, in attesa dell'emanazione definitiva della Carta delle Autonomie, di seguito dettagliato:

a) per i Comuni:

- le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della legge 5 maggio 2009, n. 42;
- le funzioni di polizia locale;
- le funzioni di istruzione pubblica, ivi compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica;
- le funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti;
- le funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato;
- le funzioni del settore sociale;

b) per le Province:

- le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della legge 5 maggio 2009, n. 42;
- le funzioni di istruzione pubblica, ivi compresa l'edilizia scolastica;
- le funzioni nel campo dei trasporti;
- le funzioni riguardanti la gestione del territorio;
- le funzioni nel campo della tutela ambientale;
- le funzioni nel campo dello sviluppo economico relative ai servizi del mercato del lavoro.

Il finanziamento integrale di tali spese, previa standardizzazione mediante stima dei fabbisogni standard, sarà fornito dalle compartecipazioni all'IVA e all'Irpef, oltre che dall'imposizione immobiliare (con esplicita esclusione dell'abitazione principale) per i Comuni [art. 12, comma primo, lett.b)]; dai gettiti dei tributi connessi al trasporto su gomma e da una compartecipazione ad un tributo erariale per le Province [art. 12, comma primo, lett.c)]. A tali forme di finanziamento si aggiunge la quota dell'apposito fondo perequativo spettante⁵.

Una breve conclusione su quanto in materia di Lep e Lea nella attuale normativa italiana, *“ove non si rileva una definizione specifica degli stessi, stante la loro possibile individuazione sia come livelli minimi di offerta di certi servizi sia come livelli che garantiscono un adeguato soddisfacimento dei bisogni”*⁶. Attualmente i settori in cui si è cercata l'individuazione dei Lep o Lea sono, nel particolare: la sanità, l'istruzione e l'assistenza.

In ambito sanitario come sopra specificato si parla di Lea da molti anni, ma ancora oggi sono un mero elenco di servizi, fissati dal D.P.C.M. 29 novembre 2001 (precisando che il D.P.C.M. 23 aprile 2008 emanato per aggiornare i Lea non ha trovato applicazione), che ogni ASL deve offrire ai cittadini, *“in cui manca proprio la connotazione quantitativa dei livelli essenziali”*. Difatti il finanziamento delle Regioni, per gran parte della spesa sanitaria, *“avviene in base a quote pro-capite differenziate per classe di età, in modo apparentemente sconnesso dai livelli essenziali che si vogliono garantire”*⁷.

Nell'ambito della pubblica istruzione si individuano una serie di competenze legislative ripartite tra Stato, Regioni ed enti locali, che non

⁵ *Ibidem.*

⁶ Buratti C., *Federalismo fiscale all'italiana: il ruolo chiave dei livelli essenziali delle prestazioni e dei costi standard*, Società italiana di economia pubblica, Working Paper, n. 631, p. 4, Padova, 2009. Disponibile all'indirizzo: <http://www-3.unipv.it/websiep/wp/631.pdf>.

⁷ *Ivi*, p. 5.

favoriscono una gestione efficiente del sistema scolastico, né il confuso groviglio di norme generali, principi fondamentali e livelli essenziali delle prestazioni. La norma principale in tale ambito è sicuramente il d.lgs. n. 226/2005 che definisce sia le norme generali che i livelli essenziali delle prestazioni, con riferimento però solo, al secondo ciclo di istruzione e formazione ed in modo scarsamente funzionale rispetto alle esigenze di applicazione della legge n. 42/2009. Ai livelli essenziali sono dedicati ben 7 articoli, dal 15 al 21 che si riferiscono a: livelli essenziali delle prestazioni, dell'offerta formativa, dell'orario minimo annuale e dell'articolazione dei percorsi formativi, dei percorsi, dei requisiti dei docenti, della valutazione e della certificazione delle competenze, delle strutture e dei relativi servizi.

Per cui, limitatamente a questo ambito, la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni, specialmente per la scuola dell'obbligo, sembra sufficientemente agevole, considerando che già le norme statali puntellano una serie di indicatori (il numero di anni di studio obbligatorio e garantito a tutti i cittadini, il numero di ore di lezione, la dimensione massima delle classi, il rapporto docenti/studenti, i diritti degli studenti portatori di handicap e così via) applicabili su tutto il territorio nazionale, che stabiliscono il livello essenziale del servizio e indirettamente ne determinano il costo⁸.

Proseguendo nell'ambito dell'assistenza sociale le cose si complicano. La norma di riferimento è sicuramente la legge n. 328/2000 *“legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali”*, che all'art. 22, elenca una serie di interventi e misure con i relativi portatori di bisogno/titolari di diritti:

- misure di sostegno alla povertà;
- misure economiche per favorire la vita autonoma e la permanenza a domicilio;

⁸ *Ivi*, p. 9.

- interventi di sostegno ai minori e ai nuclei familiari anche attraverso l'affido e l'accoglienza in strutture comunitarie;
- misure per sostenere le responsabilità familiari;
- misure di sostegno alle donne in difficoltà;
- interventi per l'integrazione sociale delle persone disabili, ivi compreso la dotazione di centri socio-riabilitativi, di comunità alloggio e di accoglienza;
- interventi per le persone anziane e disabili per favorire la permanenza a domicilio, nonché la socializzazione e l'accoglienza presso strutture residenziali e semiresidenziali;
- prestazioni socio-educative per soggetti dipendenti;
- informazione e consulenza alle famiglie per favorire la fruizione dei servizi e l'auto aiuto.

Però, come i LEA, sono un puro elenco di misure, interventi e prestazioni riferite a diverse aree di bisogno, “*senza alcuna specificazione dei livelli di offerta da garantire ai cittadini*”⁹.

Da quanto sopra emerso si rileva che le problematiche non riguardano tanto la sanità, che da molti anni è oggetto di studio e dove esiste una rilevazione sistematica sia dei dati economico-finanziari, che di quelli relativi al livello dei servizi, e in cui il sistema di finanziamento odierno è compatibile con le previsioni della legge delega. Le difficoltà affioreranno sicuramente nei settori dell'istruzione e, soprattutto, dell'assistenza. Per l'istruzione qualche problema potrebbe nascere per l'istruzione secondaria superiore, la scuola dell'infanzia, l'educazione degli adulti e la formazione permanente, ma tali criticità non dovrebbero essere invalicabili. Il settore dell'assistenza è certamente quello in cui sarà più difficoltoso dare precisa concretizzazione al disposto della legge

⁹ *Ivi*, p. 11 e ss.

n. 42/2009, a causa dell'eterogeneità dei bisogni inclusi nel termine stesso di "assistenza", che vanno *"dall'assistenza agli anziani non autosufficienti, al contrasto della povertà, alla prevenzione e trattamento della dipendenza dalle droghe, alla fornitura di servizi ai portatori di handicap, alle misure necessarie per riconciliare tempi di lavoro e cura della famiglia. Ognuno di questi servizi può essere reso con modalità diverse"*¹⁰.

Come osservato dalla dottrina, *"due indicazioni di carattere generale emergono dalla presente analisi. La prima è che i livelli essenziali delle prestazioni non significano uguali prestazioni per abitante o, tanto meno, uguale spesa per abitante residente. Essi devono invece essere intesi come uguale livello di servizio a parità di bisogni. La seconda è che le disposizioni della legge n. 42 concernenti LEP e costi standard vanno prese con una certa elasticità, se si vuole effettivamente portare a compimento la costruzione del federalismo fiscale. Per una parte della spesa non è possibile o conveniente stimare in termini quantitativi i bisogni e i rispettivi costi standard: è giocoforza ricorrere ad un approccio più sintetico, stimando la spesa standard o fabbisogno standard espresso in termini monetari (analogamente alla procedura richiesta dalla legge n. 42/2009 per gli enti locali)"*¹¹.

E' indubbio che una delle più importanti ragioni per cui il legislatore tarda nella puntuale definizione dei Lep e Lea è di natura economica. La loro individuazione implica il reperimento delle mezzi finanziari sufficienti per attuarli e garantirli; tali coperture ricadrebbero sia sui soggetti fornitori delle relative prestazioni, che sullo Stato con fini perequativi.

¹⁰ *Ivi*, p. 15 e ss.

¹¹ *Ibidem*.

2.3.5. Criticità

Come anticipato in precedenza, la legge delega n. 42/2009 in materia di federalismo fiscale è stata definita una legge di “compromesso” tra le varie forze politiche.

Una delle critiche che molti autori hanno mosso alla stessa, è stata sicuramente quella di aver dato l’avvio ad un processo di riforma guidato dalla necessità di sbandierare risultati mediatici, concretizzando il timore che nell’*iter* di formazione di una siffatta norma, “*possa aver prevalso la volontà di dare anzitutto un segnale politico*”¹, senza badare alla sostanza, che di fatto risulta essere una “delega della delega”².

Sicuramente se da un lato è fuori discussione che appartiene alla natura stessa di una legge delega, l’obiettivo di fissare soltanto i principi e criteri direttivi cui dovrà trarre ispirazione il legislatore nella fase di attuazione, dall’altro non si può non evidenziare come in questo caso ci si è trovati di fronte ad un elaborato normativo con un grado di indefinitezza decisamente superiore alla media³, in cui i principi guida erano addirittura trentasei!^{4 5}

¹ Stevanato D., *I tributi propri delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, Diritto e pratica tributaria, Vol. 81, n. 3, 2010, p. 395 e ss., per cui “*la legge delega sul federalismo fiscale (l. 5 maggio 2009, n. 42) è un vero e proprio capolavoro mediatico, essendo riuscita a veicolare il messaggio secondo cui, in base alle “magnifiche sorti e progressive” del federalismo, si passerà da un sistema accentrato di finanza derivata (in cui è lo Stato a decidere quali e quanti tributi riscuotere, salvo trasferirne il gettito agli enti sub-statali), ad un sistema capace invece di garantire una spiccata autonomia tributaria alle Regioni e agli enti locali territoriali, “padron” di decidere il livello del prelievo in funzione dell’entità della spesa pubblica da erogare, in un trade-off tra tassazione ed intervento pubblico mutevole a seconda delle inclinazioni emergenti nelle diverse comunità locali*”.

² IRDCEC, *op.cit.*, p. 47.

³ *Ibidem*.

⁴ Bordignon M., *Federalismo fiscale: a che punto siamo?*, atti di Convegno La voce, Milano, 2010. Disponibile all’indirizzo: http://www.legautonomie.it/content/download/3240/18786/file/7Bordignon_attuazione_federalismo_15-9-2010.pdf.

⁵ Fantozzi A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in Rivista di diritto tributario, n. 1, 2005, p. 4, secondo cui “*nella materia tributaria l’abuso della legge delega si sostanzia in un triplice aspetto, nel ricorso alla delegazione al Governo della normazione in modo sistematico, nella filosofia dell’ampia delega e nella delegazione permanente*”.

Il legislatore delegato ha rinviato ad un secondo momento, non solo la fase attuativa appunto, ma anche gran parte della fase definitoria (si pensi ad esempio alla mancata definizione di costo standard), accollando l'esplicitazione degli aspetti più critici, ai decreti delegati⁶, quali ad esempio la puntuale fissazione degli elementi sostanziali dei tributi propri e quelli propri derivati attribuiti al finanziamento delle Province e dei Comuni, la (tutt'ora) non circoscritta identificazione dei livelli essenziali delle prestazioni e dell'assistenza elementi fondamentali per il calcolo dei costi e dei relativi fabbisogni standard, nonché la regolamentazione del sistema perequativo, cercando di scongiurare che *“un eccessivo “livellamento” delle risorse finanziarie a disposizione dei diversi enti territoriali finisse per operare da disincentivo nei confronti delle gestioni più virtuose, al contempo soffocando ogni stimolo al miglioramento di quelle meno virtuose”*. Come sostenuto dalla dottrina, infatti la perequazione, *“se da un lato si pone a fondamento del principio costituzionale di solidarietà cui si ispira il nostro ordinamento, dall'altro comporta il rischio di appiattare e rendere vani gli effetti benefici derivanti dalla realizzazione dell'autonomia finanziaria e impositiva dei diversi livelli di governo”*⁷.

Oltre a ciò, l'emanazione della legge delega ha innescato forti critiche da parte della dottrina in relazione ai contenuti, che avrebbero dovuto rispecchiare l'indirizzo costituzionale di cui all'art. 119.

La principale riguarda sostanzialmente il fatto che la legge non pone al centro della propria prospettiva il rapporto Repubblica-cittadini, che invece il dettato costituzionale enfatizza, contraddistinto da reciproci doveri (garanzia universale di diritti di cittadinanza in corrispettivo del concorso al finanziamento in funzione della rispettiva capacità contributiva), bensì è fondata dal concetto di capacità fiscale del territorio

⁶ IRDCEC, *op. cit.*, p.47.

⁷ *Ivi*, p. 48.

(non del contribuente) e dalla volontà di regolamentare i rapporti finanziari tra gli enti e non quelli giuridico-economici tra Stato e cittadini⁸.

L'impianto della delega prevede un sistema nel quale gli enti territoriali si finanzino con risorse proprie (peraltro enunciate in maniera sibillina) e si assumano la responsabilità dell'erogazione dei servizi, anche nella parte attinente ai livelli essenziali delle prestazioni, senza pertanto alcuna garanzia che lo "*statuto della cittadinanza*" (ed i relativi diritti) *sia goduto in misura uniforme in tutto il territorio nazionale. D'altronde, evitare tale possibilità, non sembra d'interesse del legislatore delegante*"⁹.

Di carattere tecnico l'osservazione in tema di finanza regionale per la quale il finanziamento delle funzioni essenziali regionali avrebbe dovuto far riferimento ad una compartecipazione delle Regioni al gettito delle imposte erariali (senza introdurre una compartecipazione ad hoc all'IVA)¹⁰.

La legge delega n. 42/2009 ha segnato l'inizio di una riforma dell'amministrazione locale "*molto ambiziosa*"¹¹ e valida in un orizzonte temporale di diversi anni, in cui il processo di implementazione, ad oggi, vede l'approvazione di nove decreti delegati¹², anche se parte di essi sembra essere lontano dal chiarificare in maniera esauriente la materia trattata, prevedendo in genere una serie, piuttosto rilevante, di ulteriori atti da emanare in futuro¹³, nonché addirittura principi diversi da quelli previsti dalla delega. Si pensi all'inattuazione di quanto disposto dal d.lgs. n. 85/2010 in tema di federalismo demaniale, ad oggi del tutto

⁸ Zaccardi G., *op. cit.*, p. 4

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ Biagi F., *op. citata*.

¹¹ Marongiu G. (a), *op. cit.*, p. 3893 e ss., ritiene che "*il «federalismo» è sul crinale: potrà diventare la pietra miliare di un rinnovamento degli assetti fiscali di cui si avverte la necessità, oppure potrà finire nel grande cimitero delle velleità*".

¹² Petretto A., *La grande manovra dell'estate 2011 e l'attuazione del federalismo fiscale*, Firenze, 2011. Disponibile all'indirizzo: <http://www.ancitoscana.it/allegati/convegni/ALESSANDRO%20PETRETTO.pdf>.

¹³ Tosi F., *op. cit.* p. 20.

dimenticato dal Governo in carica, che prevede addirittura la vendita di parte del patrimonio immobiliare dello Stato, in completa inottemperanza alle procedure stabilite (si veda il paragrafo 2.3.6).

Infine è stato osservato che con la riforma del federalismo fiscale si cerca di modificare l'ordinamento tributario quando però non si è ancora attuato il "federalismo politico", previsto dalla riforma del titolo V della Costituzione, "*come se una pura questione politico-definitoria fosse in grado di manifestare effetti sostanziali in assenza di una azione giuridico sociale precisa*". Attualmente l'Italia ha un ordinamento giuridico centralistico con qualche concessione in termini di autonomie: in questo scenario il federalismo fiscale diventa una forma parziale di autonomia impositiva^{14 15}.

¹⁴ Scotti Foglieni C., *op. cit.*, slide n. 53.

¹⁵ Marongiu G., *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corriere Tributario*, n. 23, 2009, pag. 1823, secondo cui "il "federalismo" [...] oggi è poco più del frontespizio e dell'indice di un libro le cui pagine sono ancora bianche".

2.3.6.Cenni sui decreti attuativi approvati

1. FEDERALISMO DEMANIALE

Decreto legislativo 28 maggio 2010, n. 85

Attribuzione a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42. *Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 134 dell'11giugno 2010*

Il d.lgs. n. 85/2010, attuativo dell'art. 19 della legge delega, è stato il primo decreto ad essere emanato. Esso disciplina il conferimento a titolo non oneroso agli enti territoriali dei beni statali trasferibili, individuati con appositi D.P.C.M.. L'attribuzione segue procedure diverse in relazione ai beni da trasferire e deve rispettare i criteri di territorialità, sussidiarietà, adeguatezza, semplificazione, capacità finanziaria, correlazione con competenze e funzioni, e valorizzazione ambientale. Tali operazioni di attribuzione a titolo non oneroso sono esenti da ogni diritto e tributo ed i vincoli definiti dal Patto di stabilità interno non si applicano alle spese sostenute per la gestione e la manutenzione dei beni trasferiti.

Il decreto legislativo in esame prevede il trasferimento *ope legis* con uno o più decreti del Presidente del Consiglio, dei beni relativi al demanio marittimo, al demanio idrico, le opere idrauliche e di bonifica e le miniere, alle Regioni e alle Province, mentre gli altri beni statali trasferibili a titolo non oneroso, individuati anch'essi con appositi decreti del Presidente del Consiglio, previa intesa con la Conferenza unificata, sono attribuiti all'ente territoriale interessato, ove siano presenti le specifiche finalità e modalità di utilizzazione del bene, a seguito di apposita domanda all'Agenzia del demanio (ad oggi risulta non ancora

pubblicata dal Governo la così detta “white list” dei beni trasferibili). Giova precisare che anche se trasferiti i beni del demanio marittimo e del demanio idrico rimangono beni demaniali, quindi inalienabili, mentre le miniere e i beni demaniali passati al patrimonio possono essere venduti e dismessi^{1 2}.

Sembra opportuno evidenziare, inoltre, che, a norma dell'art. 4, comma 12 *quater* del d.l. n. 16 del 2 marzo 2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 44 del 26 aprile 2012, nelle more dell'attuazione delle disposizioni sul trasferimento dei beni a titolo non oneroso agli enti territoriali contenute nel decreto in esame, le amministrazioni competenti proseguono nella piena gestione del patrimonio immobiliare statale, ivi comprese le attività di dismissione e valorizzazione.

I beni non trasferibili sono inclusi in un elenco approvato dall'Agenzia del demanio su proposta degli enti statali, degli enti locali e della stessa Agenzia. Sono in ogni caso esclusi dal trasferimento i beni in uso alle amministrazioni pubbliche per finalità istituzionali, i porti e gli aeroporti di rilevanza economica nazionale ed internazionale, i beni del patrimonio culturale, le reti di interesse statale, i parchi nazionali e le riserve naturali statali, i beni in uso a qualsiasi titolo a Camera, Senato, Corte Costituzionale ed organi di rilevanza costituzionale. Sono altresì esclusi, per effetto del disposto dell'art. 4, comma 17, del d.l. n. 13 maggio 2011, n. 70, i beni oggetto di accordi o intese con gli enti territoriali per la razionalizzazione o la valorizzazione dei rispettivi patrimoni immobiliari sottoscritti alla data del 26 giugno 2010 (data di entrata in vigore del d.lgs. n. 85) i quali possono essere conferiti, su

¹ COPAFF (c), *Federalismo demaniale. Fisco in pillole*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=1008>.

² Pastore M.P., *La legge delega 5 maggio 2009 e i decreti legislativi attuativi*, Perugia, 2011, p. 5. Disponibile all'indirizzo: http://www.padaniaoffice.org/pdf/scuola_politica_federale/perugia_08_10_2011/pastore_legge_42_umbria.pdf.

richiesta, all'ente che ha firmato l'accordo o l'intesa ovvero ad altri enti territoriali³.

Il trasferimento si perfeziona con uno o più decreti di assegnazione dei beni disposti dal Presidente del Consiglio, mentre i beni trasferibili che non sono stati assegnati e per quelli resi disponibili, vengono emanati decreti biennali per assicurarne l'attribuzione.

I beni che vengono trasferiti entrano a far parte del patrimonio disponibile dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane e delle Regioni (eccetto i beni del demanio aeroportuale e altri particolari beni demaniali che mantengono la loro natura di beni inalienabili a meno di un loro passaggio al patrimonio dello Stato), e potranno essere alienati solo dopo che si sia provveduto alla loro valorizzazione attraverso varianti allo strumento urbanistico e previa attestazione di congruità rilasciata dall'agenzia del demanio o dall'agenzia del territorio; per valorizzare tali beni, essi possono essere conferiti ad uno o più fondi di investimento immobiliari.

Entrambe le tipologie di beni (entrati a far parte del patrimonio disponibile dell'ente territoriale e le quote dei fondi comuni di investimento) possono essere alienati se l'ente non si trova in condizioni di dissesto finanziario e gli eventuali introiti sono ripartiti per il 75 per cento all'ente territoriale e per il 25 per cento confluiscono al Fondo di ammortamento dei titoli dello Stato.

I commi quarto e quinto, dell'articolo 5 del decreto in esame, prevedono una disciplina particolare per i beni in uso e non funzionali del Ministero della difesa, che devono essere individuati ed attribuiti con apposito decreto del Presidente del Consiglio, e per i beni culturali, per i quali il trasferimento agli enti territoriali si concretizza, secondo l'art. 27, comma ottavo, del d.l. n. 201/2011, convertito in legge n. 214/2011, entro un anno dalla presentazione della domanda se i beni rientrano in

³ COPAFF (b), *op. cit.*, p.4.

specifici accordi di valorizzazione e nei conseguenti programmi e piani strategici di sviluppo culturali. I beni culturali rimangono inalienabili^{4 5}.

⁴ COPAFF (c), *op.citata*.

⁵ Pastore M.P., *op.cit.*, p. 5.

2. e 9. ROMA CAPITALE

Decreto legislativo 17 settembre 2010, n. 156

Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale.

Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 219 del 18 settembre 2010

Decreto legislativo 18 aprile 2012, n. 61.

Ulteriori disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento di Roma Capitale.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 115 del 18 maggio 2012

L'art. 24 della legge n. 42/2009, disciplina l'ordinamento transitorio di Roma capitale ai sensi dell'art. 114, terzo comma, della Costituzione. Il legislatore nell'esercizio della delega ha emanato due decreti concernenti l'ordinamento e le attribuzioni di funzioni alla città metropolitana di Roma Capitale.

Il d.lgs. n. 156/2010, prevede appunto la definizione dell'ordinamento, anche finanziario, di Roma Capitale, che sostituisce il Comune di Roma (in via transitoria, in vista di una disciplina organica delle Città metropolitane e che a regime, si intende riferito alla Città metropolitana di Roma Capitale, precisando che l'articolo 18 del d.l. n. 6 luglio 2012, n. 95, recante "*Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini*" istituisce la Città metropolitana di Roma Capitale alla data di cessazione del Consiglio provinciale), con particolare riferimento agli organi di governo (Assemblea capitolina, Sindaco e Giunta), all'autonomia statutaria, e allo *status* degli amministratori.

In particolare, in base al d.lgs. n. 156/2010:

- l'Assemblea capitolina rappresenta l'organo di indirizzo e controllo politico amministrativo di Roma Capitale ed è composta da 48 consiglieri;
- il Sindaco è l'organo responsabile dell'amministrazione di Roma capitale ed esercita tale funzione in qualità di rappresentante della comunità locale e ufficiale del Governo;
- la Giunta collabora con il Sindaco nel governo di Roma Capitale ed è composta al massimo da 12 assessori, le cui funzioni riguardano gli atti che non rientrano tra le competenze dell'Assemblea, del Sindaco e degli organi di decentramento.

Il successivo decreto legislativo n. 61/2012, come previsto dal comma terzo, dell'art. 24 della delega, disciplina il conferimento a Roma Capitale delle funzioni amministrative rientranti nella competenza dello Stato.

In particolare il decreto si occupa di:

- sviluppo infrastrutturale, nel cui ambito sono definite, in base al metodo della programmazione pluriennale, l'utilizzazione delle risorse finanziarie destinate agli interventi di sviluppo infrastrutturale, finalizzati anche al trasporto, e istituisce una apposita intesa istituzionale di programma tra Roma capitale, la Regione Lazio e le amministrazioni centrali competenti tale da promuovere una organica attuazione degli interventi;
- raccordo istituzionale permanente, nonché delle modalità di coordinamento e di collaborazione tra Roma capitale e lo Stato, la Regione Lazio e la Provincia di Roma, istituendo una apposita sessione presso la Conferenza Unificata presieduta dal Presidente del Consiglio dei ministri;
- beni storici e ambientali, prevedendo l'assegnazione a Roma delle funzioni amministrative relative alla valorizzazione dei beni storici e

- artistici dei beni presenti nel territorio di Roma capitale appartenenti allo Stato, e di quelli ambientali e fluviali con l'individuazione delle riserve statali non collocate nei parchi nazionali e la cui gestione viene affidata a Roma Capitale, e assegnando un ruolo di coordinamento svolto dalla Conferenza delle Soprintendenze ai beni culturali del territorio di Roma Capitale;
- sviluppo economico e sociale, assegnando all'ente preposto per il settore produttivo, il coordinamento dei tempi di svolgimento delle manifestazioni fieristiche di rilevanza internazionale e nazionale, promosse sul suo territorio, mentre in riferimento al settore turistico, è previsto che Roma Capitale debba coordinarsi con lo Stato e la Regione Lazio avvalendosi degli uffici di rappresentanza, di informazione e di promozione all'estero, ove istituiti;
 - protezione civile, affidando a Roma Capitale funzioni amministrative in tal senso;
 - organizzazione del personale, definendo i criteri relativi all'ordinamento degli uffici e dei servizi, e del personale appartenente alla Polizia locale, demandandone all'Assemblea capitolina la disciplina. Spetta invece alla Giunta capitolina individuare il fabbisogno di personale dell'ente Roma Capitale successivo al conferimento delle funzioni amministrative;
 - obiettivi di finanza pubblica, disciplinando le modalità e l'entità del concorso di Roma capitale alla realizzazione di tali obiettivi, nonché le voci da escludere dal saldo finanziario utile ai fini del rispetto del patto di stabilità, l'erogazione diretta a Roma Capitale delle risorse statali e le indicazioni sul finanziamento degli investimenti per lo sviluppo infrastrutturale⁶.

⁶ COPAFF (d), *Guida completa su Roma capitale*. Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.ssipa.it/?p=575>.

L'assegnazione di nuove risorse umane e di mezzi, nonché i principi generali per il conferimento alla città di Roma di un patrimonio proprio - previsto dai commi 5 e 7, dell'articolo 24 della legge delega - saranno oggetto di successivi decreti di riforma di Roma Capitale⁷.

3. Fabbisogni standard

Decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216

Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province. *Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 294 del 17 dicembre 2010.*

Si rimanda la trattazione dei contenuti del decreto in esame al paragrafo 2.3.3 del presente capitolo.

4. Federalismo fiscale municipale

Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23

Disposizioni in materia di Federalismo Fiscale Municipale. *Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 67 del 23 marzo 2011.*

Si rimanda la trattazione dei contenuti del decreto in esame al Capitolo 3.

⁷ Pastore M.P., *op. cit.*, p.6.

5. Autonomia tributaria di Regioni e Province

Decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68

Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle RSO e delle Province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario.

Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 109 del 12 maggio 2011.

Il d.lgs. n. 68/2011 è uno dei decreti più importanti tra quelli emanati in attuazione della legge n. 42/2009, è composto da 41 articoli e disciplina al Capo I l'autonomia di entrata delle RSO (articoli da 1 a 15) al Capo II, l'autonomia di entrata delle Province (articoli da 16 a 22) al Capo III, la perequazione e il sistema finanziario nelle RSO (art. 23 e 24) al Capo IV, i costi e i fabbisogni standard nel settore sanitario (art. da 25 a 32, argomento già esaminato nel presente lavoro) al Capo V, la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (art. da 33 a 37). L'ultima parte, il Capo VI, è dedicata alle norme finali e alle abrogazioni (art. da 38 a 41). Le disposizioni del decreto entreranno in vigore a partire dal 2013, ma si prevede che il funzionamento di quanto disciplinato richiederà l'adozione di diversi atti normativi consistenti principalmente in decreti del Presidente del Consiglio dei ministri⁸.

Stante la complessità del provvedimento, esso è paragonato ad una legge quadro con l'aspetto di un decreto attuativo, considerando che racchiude in sé tre provvedimenti che in origine dovevano essere emanati separatamente: quello sull'autonomia di entrata delle Regioni, quello sulla fiscalità delle Province e quello sulla determinazione dei costi e fabbisogni standard nel settore sanitario.

⁸ Pastore M.P., *op. cit.*, pp. 11 -17.

In relazione al Capo I si evidenzia che, nonostante si preveda la rimodulazione delle forme di entrata delle Regioni per compensare l'abolizione, a decorrere dal 2013, dei trasferimenti statali con caratteristiche di generalità e permanenza, l'Irap, l'addizionale Irpef e la compartecipazione IVA rimangono le fonti principali di finanziamento delle funzioni regionali.

Nel particolare è prevista la possibilità per le Regioni di rideterminare le aliquote di **addizionale all'Irpef**, con corrispondente riduzione dell'Irpef di competenza statale, in modo tale da garantire alle Regioni stesse entrate equivalenti alla soppressione dei trasferimenti statali e della compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina, disposte dal provvedimento. A questa nuova aliquota, si aggiungono gli eventuali aumenti dell'Irpef che le Regioni possono adottare dal 2012 indicati nell'articolo 6 (il d.l. n. 95/2012 anticipa dal 2014 al 2013 la possibilità di aumento dell'aliquota Irpef all'1,1 per cento).

Alle Regioni spetta inoltre una **compartecipazione al gettito IVA**, che per gli anni 2011 e 2012 che viene calcolata in base alla normativa vigente, mentre dal 2013 sarà fissata in misura pari fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni in una sola Regione, con la previsione che in caso di gettito insufficiente si provvederà a compensare la parte mancante quote del fondo perequativo.

Dal 2013 l'attribuzione del gettito della compartecipazione IVA è stabilita in base al principio di territorialità, tenendo conto del luogo di consumo (art. 4).

Per quanto riguarda **l'Irap**, a decorrere dal 2013 ogni Regione avrà la possibilità di azzerarla, ridurla o limitarla con deduzioni dall'imponibile, ferma l'impossibilità di riduzione nel caso di aumento di oltre lo 0,5% l'addizionale Irpef(art. 5).

Oltre a quanto sopra nel Capo in esame si prevede che:

- a. dal 1° gennaio 2013 vengano trasformati in **tributi regionali propri autonomi**: la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali di beni del demanio marittimo, l'imposta regionale sulle concessioni per occupazione e uso di beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili. Inoltre, le Regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale. Ciascuna Regione potrà, poi, istituire tributi nuovi, regionali o locali, su manifestazioni di ricchezza non assoggettate a imposizioni statali (art. 8);
- b. le Regioni partecipano al gettito derivante dal contrasto dell'**evasione fiscale**, in base al principio di territorialità, riferito ai tributi propri derivati ed alle addizionali oltre ad una quota derivante dal concorso nell'attività di recupero dell'Iva (art. 9). Esse possono, inoltre, stabilire convenzioni con l'Agenzia delle Entrate per realizzare la cooperazione e, in generale, definire le modalità gestionali e operative dei tributi regionali e la ripartizione delle entrate derivanti dall'attività di recupero dell'evasione (art. 10);
- c. dal 2013, sono soppressi tutti i trasferimenti statali di parte corrente e in conto capitale, individuati con D.P.C.M., compresi quelli diretti all'esercizio delle funzioni da parte di Province e Comuni, aventi carattere di generalità e permanenza, che saranno sostituiti da forme di autonomia tributaria regionale (c.d. fiscalizzazione) in modo tale da valorizzare la capacità di governo degli enti più virtuosi. Ma, in caso di trasferimento di funzioni amministrative dallo Stato alle Regioni, sarà assicurata la copertura finanziaria. (art. 7).

Inoltre, ogni Regione sopprimerà tutti i trasferimenti regionali sia di parte corrente che in conto capitale di destinati ai Comuni, sostituiti da una compartecipazione ai tributi regionali, ed *in primis*

all'addizionale regionale all'Irpef, istituendo altresì per 3 anni, un Fondo sperimentale regionale di riequilibrio. D'intesa con i Comuni è determinato il riparto del Fondo e le quote di gettito che sono devolute al singolo comune (art. 12);

- d. sia assicurata l'erogazione delle prestazioni nei livelli essenziali **di sanità, assistenza, istruzione e trasporto pubblico locale**, con le risorse derivanti dalla compartecipazione all'IVA, dalle quote dell'addizionale regionale Irpef, dall'Irap, dalle quote del fondo perequativo, dalle entrate proprie nella misura stabilita per il finanziamento del SSN per l'anno 2010 (art. 13, 14 e 15) (come già evidenziato nel paragrafo 2.3.4 del presente lavoro).

Le disposizioni del Capo II del d.lgs. n. 68/2011 assicurano autonomia di entrata delle Province e la conseguente soppressione dei trasferimenti statali e regionali, individuando le fonti di finanziamento delle spese sulla base dei seguenti tributi: imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori, imposta provinciale di trascrizione (di cui si prevede un riordino integrale) e compartecipazione all'Irpef. Il gettito delle fonti di finanziamento è senza vincolo di destinazione (art. 16, 17 e 18).

Come per le Regioni, poi, a decorrere dal 2012 sono soppressi tutti i trasferimenti erariali alle Province di parte corrente e in conto capitale aventi carattere di generalità e permanenza. Viene soppressa anche l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica. (art. 18).

Dal 2013 sono soppressi anche i trasferimenti delle Regioni alle Province, sostituiti da una compartecipazione alla tassa automobilistica regionale, una quota della quale, non superiore al 30 per cento, alimenta il Fondo sperimentale regionale di riequilibrio, di durata triennale, istituito per essere poi devoluto ad ogni singola Provincia e consentire così di

implementare il nuovo sistema in forma progressiva e territorialmente equilibrata (art. 19).

Oltre a ciò alle Province spettano gli altri tributi riconosciuti dalla legislazione vigente, che costituiscono i tributi derivati, e l'imposta di scopo come individuata dal d.lgs. n. 23/2011. E' istituito altresì un fondo sperimentale di riequilibrio di durata biennale fino all'entrata in vigore del fondo perequativo, che è alimentato dal gettito della compartecipazione provinciale all'Irpef. (art. 20 e 21). Le funzioni fondamentali delle Province, sono quelle di cui all'rt. 21, comma quarto, della legge delega.

Il Capo III disciplina il fondo perequativo delle Province e città metropolitane. Esso è diviso in due sezioni una per le funzioni fondamentali e l'altra per le quelle non fondamentali. E' alimentato, già come detto, dalla compartecipazione provinciale Irpef non devoluto alle Province e alle città metropolitane (art. 23).

Il Capo IV esamina i metodi di determinazione dei costi e fabbisogni standard nel settore sanitario di cui si è già discusso nel paragrafo 2.3.4 della presente trattazione, ed a cui si rimanda.

Al Capo V si trova la disciplina della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, organo previsto dall'articolo 5 della legge 42/2009, che raccoglie rappresentanti di Stato, Regioni ed enti locali e deve, tra l'altro, concorrere alla ripartizione annuale degli obiettivi di finanza pubblica tra centro e periferia, esprimendo un parere sul DEF ed a cui competono compiti di verifica e controllo dell'ordinamento finanziario delle Regioni e degli enti locali, nonché dell'utilizzo, anche secondo principi di trasparenza ed efficacia, delle risorse finanziarie attribuite a tali enti.

Il Capo VI, infine, prevede la possibilità di istituzione dei tributi regionali locali oltre alla determinazione di variazioni delle aliquote o agevolazioni degli stessi (art. 38), oltre a specificare che dal decreto in

esame non devono derivare minori entrate né nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica (art. 41)⁹ ¹⁰.

In relazione al sopra delineato decreto sono stati emanati i seguenti provvedimenti attuativi:

- **Decreto del Direttore generale delle finanze 3 giugno 2011**
“Modalità di pubblicazione delle deliberazioni di variazioni dell’aliquota dell’imposta sull’RCA.”
- **Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 12 aprile 2012**
“Soppressione dei trasferimenti erariali alle Province.”
- **D.M. 4 maggio 2012**
“Ripartizione del Fondo sperimentale di riequilibrio alle Province delle RSO, per l’anno 2012.”

⁹ Pastore M.P., *op. cit.*, pp. 11 -17.

¹⁰ COPAFF (g), *Fisco regionale. Fisco in pillole*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all’indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=1048>.

6. PEREQUAZIONE E RIMOZIONE SQUILIBRI

Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 88

Disposizioni in materia di risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali. *Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 143 del 22 giugno 2011.*

Il d.lgs. n. 88/2011, emanato in attuazione dell'articolo 16 della legge delega, si inserisce nel processo di attuazione del federalismo fiscale e definisce le modalità per la destinazione e l'utilizzazione di risorse aggiuntive che lo Stato intende trasferire a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni e per l'effettuazione di interventi speciali al fine di promuovere lo sviluppo economico e la coesione sociale e territoriale, di rimuovere gli squilibri economici, sociali, istituzionali e amministrativi del Paese e di favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, ed anche favorire la perequazione infrastrutturale.

Tali finalità sono perseguite con le risorse del Fondo per lo sviluppo e la coesione e con i finanziamenti a finalità strutturale dell'Unione europea e i relativi cofinanziamenti nazionali, destinati alla spesa per investimenti, secondo determinati principi e criteri quali la leale collaborazione tra le istituzioni e il partenariato economico-sociale nella individuazione delle priorità e l'attuazione degli interventi, la programmazione pluriennale delle risorse nel rispetto delle priorità programmatiche individuate dall'Unione europea assicurando, in ogni caso, la ripartizione dell'85 per cento del fondo alle Regioni del Mezzogiorno e del restante 15 per cento alle Regioni del centro-nord, l'aggiuntività delle risorse devolute, che non possono quindi sostituire le spese ordinarie del bilancio dello Stato, nel rispetto e in coerenza con del principio di addizionalità, ed infine la programmazione, organizzazione e attuazione degli interventi finalizzate ad assicurare qualità, tempestività

ed effettivo conseguimento dei risultati nonché la sorveglianza, il monitoraggio e il controllo delle iniziative.

Il coordinamento per gli interventi in tale ambito è assegnato al Ministro delegato per le politiche di coesione economica, sociale e territoriale, che ha anche funzione di garante dei rapporti con i competenti organi comunitari.

Il Fondo per le aree sottoutilizzate assume la denominazione di Fondo per lo sviluppo e la coesione, ha carattere pluriennale e rappresenta lo strumento strategico ed operativo privilegiato di finanziamento degli interventi speciali dello Stato e di erogazione di contributi speciali, la cui dotazione e programmazione finanziaria è decretata dalla legge di stabilità, mentre la programmazione strategica è affidata al Documento di indirizzo strategico.

Il CIPE ogni anno, nel mese di ottobre, definisce gli obiettivi e i criteri di utilizzazione delle risorse, le condizioni relative a ogni settore di intervento, i criteri di ammissibilità degli interventi al finanziamento e gli eventuali meccanismi premiali e sanzionatori. Con un “contratto istituzionale di sviluppo” stipulato con le Regioni e le amministrazioni competenti, il Ministro delegato destina le risorse del Fondo assegnate dal CIPE e individua responsabilità, tempi e modalità degli interventi.

In sede di prima attuazione della presente normativa restano ferme le disposizioni vigenti che disciplinano i contributi speciali e gli interventi diretti dello Stato a favore dei territori confinanti con le RSS, dei territori montani e delle isole minori nonché gli altri contributi e interventi diretti dello Stato, con le finalità indicate al quinto comma dell’art. 119 della Costituzione, che perseguono scopi diversi di quelli di cui al comma 1 del presente decreto (art. 8)¹¹.

¹¹ Pastore M.P., *op. cit.*, pp. 17-18.

7. ARMONIZZAZIONE SISTEMI CONTABILI

Decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118

Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

Publicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 172 del 26 luglio 2011.

Il d.lgs. n. 118/2011, finalizzato a dare attuazione all'articolo 2, comma 1, lettera h), della legge delega, disciplina nel Titolo I, i principi contabili, generali e applicati, per le Regioni, gli enti locali e loro enti strumentali al fine di promuovere l'unità economica al Paese, attraverso un sistema omogeneo di contabilità economico-patrimoniale che garantisca una rilevazione contabile unitaria dei fatti gestionali.

Una parte specifica, il Titolo II del decreto, è dedicata ai principi contabili generali ed applicati per gli enti del settore sanitario.

Le disposizioni del Titolo I si applicano a decorrere dal 2014, mentre le disposizioni del Titolo II si applicano a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto legislativo.

Il testo è corredato di tre allegati, concernenti rispettivamente i principi contabili generali (allegato 1), gli schemi del conto economico, dello stato patrimoniale, del rendiconto finanziario, della nota integrativa al bilancio e della relazione sulla gestione (allegato 2) e l'elenco delle immobilizzazioni materiali ed immateriali (allegato 3)¹².

In particolare, il decreto prevede che:

- le Regioni, gli enti locali, e i loro enti strumentali adottino un comune piano dei conti integrato che rappresenta la struttura di

¹² COPAFF (b), *op. cit.*, p. 22.

- riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche;
- le Regioni, gli enti locali, e i loro enti strumentali adottino la contabilità finanziaria affiancando alla stessa, un sistema di contabilità economico- patrimoniale ai fini conoscitivi;
 - le istituzioni degli enti locali e gli organismi degli enti territoriali o dei loro enti strumentali adottino il medesimo sistema contabile degli enti di cui fanno parte;
 - gli enti strumentali in contabilità civilistica riclassifichino i dati contabili secondo regole uniformi a quelle degli enti in contabilità finanziaria;
 - le amministrazioni adottino uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzi le finalità della spesa;
 - il sistema le Regioni, gli enti locali, e i loro enti strumentali conformino la loro gestione ai principi contabili generali ed ai principi contabili applicati individuati nel decreto;
 - il bilancio delle amministrazioni (e cioè di Regioni, enti locali, enti strumentali di Regioni ed enti locali, istituzioni, organismi strumentali di Regioni ed enti locali) costituisce lo strumento essenziale ai fini della programmazione, previsione, gestione e rendicontazione;
 - le amministrazioni adottino comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati;
 - i documenti di bilancio preventivi e consuntivi ripartiscano le spese in:
 - a) missioni;
 - b) programmi;

- c) macro-aggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi in base alla natura economica della spesa. I macro-aggregati si raggruppano in titoli e sono ripartiti in capitoli e articoli.
- le entrate siano classificate in:
 - a) titoli, secondo la fonte di provenienza delle entrate;
 - b) tipologie, in base alla natura delle entrate;
 - c) categorie, in base all'oggetto dell'entrata.
- le Regioni, gli enti locali, e i loro enti ed organismi strumentali approvino:
 - a) il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
 - b) il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo;
 - c) il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo^{13 14}.

Con lo scopo di testare l'effettiva adeguatezza del nuovo assetto contabile alle esigenze della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità, apportando le necessarie rettifiche volte a dare maggiore efficacia alla disciplina contabile degli enti locali, a decorrere dal 2012 è avviata una sperimentazione della durata di due esercizi finanziari, durante la quale alcune amministrazioni selezionate in base alla loro collocazione geografica e alla dimensione demografica, sono tenute ad applicare le norme previste dal d.lgs. n. 118/2011.

Le disposizioni del Titolo II (art. da 19 a 35) sono volte alla tutela dell'unità economica della Repubblica, facendo sì che gli enti interessati nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio

¹³ COPAFF (e), *Armonizzazione dei bilanci. Fisco in pillole*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=1086>.

¹⁴ Pastore M.P., *op. cit.*, pp. 18-22.

Sanitario Nazionale partecipino al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, ragion per cui è prevista una regolamentazione particolare per questo settore che rappresenta la principale spesa regionale.

I fini principali del processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali che operano nel settore sanitario, sono indubbiamente il confronto immediato fra le entrate e le spese iscritte nel bilancio regionale e la verifica delle ulteriori risorse a disposizione delle Regioni. Pertanto, il decreto:

- individua il centro di responsabilità incaricato della tutela dell'uniformità dei conti sanitari presso ogni ente;
- definisce l'articolazione delle entrate e delle spese;
- introduce la costituzione di conti correnti intestati alla sanità al fine di favorire maggiore trasparenza nella gestione dei flussi di cassa;
- disciplina i modelli contabili degli enti sanitari locali in relazione al tipo di gestione sanitaria – accentrata presso la Regione o meno¹⁵.

Le disposizioni inerenti ai principi contabili, generali ed applicativi, per il settore sanitario, decorrono dal 2012¹⁶.

Ad oggi, in relazione alla implementazione dei precetti del decreto in esame, sono stati emanati i seguenti provvedimenti di legge:

¹⁵ COPAFF (e), *Armonizzazione dei bilanci. Fisco in pillole*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=1086>.

¹⁶ Pastore M.P., *op. cit.*, pp. 18-22.

- **D.M. 10 ottobre 2011**
“Revisione della codifica SIOPE, modalità e tempi di attuazione per gli enti locali.
- **Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28 dicembre 2011**
“Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all’articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118.”
- **Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28 dicembre 2011**
“Individuazione delle amministrazioni che partecipano alla sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all’articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118.” (sostituito dal D.P.C.M. 25 maggio 2012)
- **Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 25 maggio 2012**
“Individuazione delle amministrazioni che partecipano alla sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all’articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.”

8. SANZIONI E PREMI PER REGIONI, PROVINCE E COMUNI

Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149.

Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, Province e Comuni, a norma degli articoli 2, 17 e 26 della legge 5 maggio 2009, n. 42. *Publicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 219 del 20 settembre 2011.*

Il d.lgs. n. 149/2011, che attua gli articoli 2, 17 e 26 della legge delega come riportato in epigrafe, disciplina meccanismi di premialità (articoli da 8 a 12) dei comportamenti virtuosi e sistemi sanzionatori (articoli da 1 a 7) da applicare agli amministratori degli enti locali nella gestione dei bilanci pubblici di Regioni, Province e Comuni che non rispettano gli equilibri economico-finanziari.

Le disposizioni finale di cui agli articoli da 13 a 16 prevedono disciplinano il raffronto tra i fabbisogni dei programmi di spesa (per le amministrazioni centrali) e i fabbisogni standard (per le amministrazioni periferiche) e le spese realmente sostenute, il riordino degli oneri posti a carico degli enti locali nei confronti delle amministrazioni statali al fine di garantire un migliore coordinamento informatico e statistico ed infine l'istituzione di un tavolo tecnico che individui interventi del settore creditizio a favore del pagamento delle imprese creditrici degli enti territoriali.

Si illustrano brevemente le previsioni premiali e sanzionatorie di cui al provvedimento in parola.

Meccanismi sanzionatori:

- **procedimento sanzionatorio per grave dissesto finanziario e responsabilità politica del Presidente della Giunta regionale e dei direttori generali:** il grave dissesto finanziario con riferimento al disavanzo sanitario, in una Regione assoggettata a piano di

rientro, è accertato dalla Corte dei Conti in sede giurisdizionale e costituisce grave violazione di legge ai sensi dell'art. 126, comma 1 della Costituzione, determinando l'inizio di un procedimento sanzionatorio che se riconducibile al Presidente della Regione, porta alla rimozione dello stesso e allo scioglimento del consiglio regionale. Il Presidente rimosso non può candidarsi a cariche elettive e non può essere nominato o ricoprire cariche per 10 anni.

Il grave dissesto finanziario comporta altresì la decadenza dei direttori generali, amministrativi e sanitari (previa verifica della responsabilità), del dirigente responsabile dell'assessorato e del collegio dei revisori, ai quali si applica l'interdizione da qualsiasi carica per 10 anni;

- **responsabilità politica del Presidente di provincia e del Sindaco:** gli amministratori che la Corte dei Conti ha ritenuto responsabili dei danni provocati con dolo o colpa grave, nei cinque anni precedenti il dissesto finanziario, non possono ricoprire l'incarico di assessore, revisore e rappresentante di enti locali per 10 anni. I sindaci e i presidenti di provincia ritenuti responsabili, per 10 anni non sono candidabili e non possono ricoprire la carica di assessore o rivestire cariche in enti vigilati o partecipati di enti pubblici;
- **procedura nei confronti di un ente locale che presenta condizioni in grado di provocarne il dissesto finanziario:** qualora la Corte dei conti rilevi, comportamenti difforni dalla sana gestione finanziaria, violazione degli obiettivi di finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario, e l'ente in esame non provveda nei termini e modalità indicate nel decreto ad attuare le misure correttive necessarie, il Prefetto nomina un Commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e dà corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio

dell'ente, ai sensi dell'articolo 141 del decreto legislativo n. 267/2000;

- **relazione di fine legislatura:** con il fine di rendere trasparente e chiara l'attività dell'amministrazione nei confronti dell'elettore, nell'ottica di una responsabilizzazione nella spesa degli amministratori locali, le Regioni sono tenute a redigere una relazione di fine legislatura sottoscritta dal Presidente della Regione, che deve contenere le principali attività normative e finanziarie assunte durante il mandato di governo regionale. Tale incombenza è prevista anche per le Province e i Comuni con una procedura analoga a quella prevista per le Regioni;
- **controllo sull'attività contabile degli enti locali:** il Ministero dell'economia nel caso un ente evidenzi situazioni di squilibrio finanziario, può inviare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile;
- **mancato rispetto del patto di stabilità interno:** nel ipotesi in cui non venga rispettato il patto di stabilità interno, il decreto prevede ulteriori conseguenze a carico delle Regioni, delle Province autonome e degli enti locali.

Meccanismi premiali:

- **rispetto degli obiettivi di spesa posti dal patto di stabilità interno:** per gli enti virtuosi che rispettano il patto di stabilità interno, a decorrere dal 2011, ai fini del rispetto del patto stesso, sono escluse le spese conseguenti alla dichiarazione dello stato di emergenza e le spese in conto capitale, nei limiti delle somme incassate al 30 novembre, relative al gettito derivante dal recupero fiscale, di fatto permettendo a tali enti di ridurre l'obiettivo del patto stesso. Inoltre quanto versato dagli enti inadempienti in relazione al patto di stabilità interno, ai sensi dell'articolo 7 del d.lgs. n.

149/2011, viene interamente ridistribuito agli enti locali risultati virtuosi;

- **incentivazione al contrasto all'evasione fiscale:** il decreto cerca di stimolare la partecipazione al contrasto dell'evasione fiscale assegnando alle Province il 50% delle maggiori somme relative ai tributi statali riscossi a titolo definitivo derivanti dalla riscossione effettuata dalla Provincia che ha contribuito all'accertamento fiscale. Sempre in relazione al contrasto all'evasione fiscale è data la possibilità attraverso un accordo annuale stipulato tra Governo, Regioni, Province e Comuni, conseguito in sede di Conferenza unificata, di prevedere ulteriori forme di premi per il recupero di somme dalla lotta all'evasione fiscale, nel quadro di un programma pluriennale di attività di contrasto all'evasione;
- **istituzione di una centrale regionale per gli acquisti:** il decreto stabilisce a partire dal 2012 delle forme premiali per le Regioni che istituiscono una Centrale regionale per gli acquisti e l'aggiudicazione di procedure di gara, che effettui gare per beni e servizi di importo superiore ad un valore da stabilirsi con decreto interministeriale;
- **assegnazione di quote di trasferimenti erariali alle RSO:** il decreto legislativo ha previsto il trasferimento di una quota pari al 10% dei trasferimenti erariali, precedentemente accantonata ai sensi dell'articolo 6, comma 20 del decreto legge n. 78/2010, alle RSO che hanno centrato degli obiettivi di finanza pubblica previsti dal decreto;
- **collaborazione nella gestione dei tributi:** le Province definiscono con l'Agenzia delle entrate i criteri per la gestione dei tributi e delle compartecipazioni, e nel rispetto della propria autonomia organizzativa, prevedere con apposita convenzione con il Ministero

dell'economia e delle finanze, il riparto degli introiti derivanti dall'attività di recupero dell'evasione^{17 18}.

In relazione al decreto in esame ad oggi sono stati emanati i seguenti provvedimenti applicativi:

– **D.M. 24 novembre 2011**

“Applicazione delle sanzioni per il mancato rispetto del patto di stabilità 2010.”

– **D.M. 12 dicembre 2011**

“Applicazione della sanzione per il mancato rispetto del patto di stabilità dell'anno 2010 ad ulteriori cinque Comuni.”

¹⁷ COPAFF (f), *Premi e sanzioni. Fisco in pillole*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=1098>.

¹⁸ Pastore M.P., *op.cit.*, pp. 22-23.

3. IL FEDERALISMO FISCALE MUNICIPALE

Premessa

“Il federalismo municipale [...] si basa su alcuni principi fondamentali: autonomia finanziaria di entrata e di spesa, risorse autonome, e tributi ed entrate proprie. Un federalismo municipale che si basi sui principi fondamentali di riconoscere maggiore autonomia e di chiedere maggiore responsabilità agli enti locali (e quindi agli amministratori) diventa un’arma per combattere gli sprechi e l’evasione fiscale”.

(Giovanni Crema, 2011)

Come illustrato nei precedenti paragrafi, in Italia è presente un sistema di finanza decentrata, che prevede trasferimenti statali nei confronti degli enti locali, a copertura di eventuali differenze tra entrate e spese proprie (valutate al costo storico) dei vari livelli di governo, i quali hanno una responsabilità impositiva irrilevante, disponendo nel contempo di un potere di spesa “derivato” che li rende fiscalmente irresponsabili.

La riforma federalista italiana e nel particolare la legge delega n. 42/2009 (che si ricorda, attua i principi contenuti nell’art. 119 della Costituzione), ha come obiettivo primario quello di superare tale sistema di finanza, per passare ad un sistema di finanza propria (realizzato attraverso il superamento del criterio della spesa storica a favore del criterio del costo standard ed abolendo gli annosi trasferimenti statali), che garantisca autonomia di entrate e di spesa finanziaria ai governi locali, responsabilizzando gli amministratori locali ad una gestione amministrativa più efficiente tesa alla crescita economica, che permetta

ai cittadini di selezionare, mediante confronto e conseguente voto, i buoni governi da quelli inefficienti.

La legge delega dispone che l'autonomia finanziaria, prevista costituzionalmente anche per gli enti locali, ed in particolare quella di entrata, che tra l'altro deve essere compatibile con gli impegni finanziari assunti da tali enti in relazione al patto di stabilità e di crescita del Paese, sia realizzata da un lato attraverso l'attribuzione di tributi propri locali¹, di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e regionali e dalle addizionali a tali tributi, di quote di un fondo perequativo, di nuove forme impositive di istituzione statale o regionale, nonché di tributi di scopo, e dalla contemporanea eliminazione dei trasferimenti statali, il tutto cercando la semplificazione del sistema tributario, la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, la trasparenza del prelievo e l'efficienza nell'amministrazione dei tributi

Tali iniziative però non convincono a pieno, infatti come osservato da autorevole dottrina *“è evidente che sotto il profilo degli istituti tributari, non siamo di fronte ad una vera propria rivoluzione copernicana. Gran parte delle misure previste, infatti, ricalca quelle tradizionali e ben note al nostro ordinamento, che da tempo ne fa ampio uso”*².

La realizzazione di tutte le finalità sopra esplicitate, relativamente agli enti locali, ed in particolare ai Comuni, sono state demandate al d.lgs. n. 23/2011, in materia di **“Federalismo fiscale municipale”**, in attuazione dei principi contenuti negli articoli 2, 11, 12, 13, 21, 25 e 26 della legge delega 42 del 2009, il quale incide in maniera sostanziale sull'autonomia finanziaria e definisce la nuova struttura delle entrate dei

¹ All'uopo è opportuno ricordare che per i Comuni non si può parlare di “tributo proprio” in mancanza di potestà impositiva nel rispetto della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione. Ragion per cui si ritiene che quando si parla di tributi propri per i Comuni ci si debba riferire a “tributi propri derivati”, vale a dire a tributi i cui elementi essenziali sono definiti dalla legge statale (o regionale).

² Tosi L., *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalista dell'ordinamento tributario*, in Rivista di diritto tributario, n. 11, 2008, pp. 941 e ss.

Comuni sia nella prima fase transitoria che in quella a regime, a partire già dall'anno 2011.

La riforma della fiscalità locale, nel complesso, tende alla semplificazione del sistema tributario, attraverso l'accorpamento e/o l'eliminazione, di parte delle diciannove forme impositive che al 2011 erano presenti nel sistema di finanza comunale, quali appunto:

1. imposta comunale sugli immobili (ICI);
2. imposta comunale sulla pubblicità (Icp);
3. diritto sulle pubbliche affissioni (Dpa);
4. tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei Comuni (Tosap);
5. canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap);
6. tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu);
7. tariffa di igiene ambientale privati (TIA);
8. tariffa di igiene ambientale aziende (TIA aziende);
9. imposta di scopo per la realizzazione di opere pubbliche (ISCOP);
10. canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (Cimp);
11. canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque (CARSA);
12. tassa per l'ammissione ai concorsi;
13. contributo per il rilascio del permesso di costruire;
14. diritti di segreteria.
15. addizionale comunale all'Irpef;
16. addizionale comunale all'accisa sull'energia elettrica;
17. addizionale comunale sui diritti di imbarco;

18. addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza (ECA).
19. compartecipazione comunale al gettito Irpef.

Le imposte eliminate o accorpate con la riforma del federalismo municipale sono:

- l'addizionale all'accisa sull'energia elettrica (art. 2, comma sesto);
- l'Irpef sui redditi fondiari per immobili non locati (e relative addizionali) e l'ICI, inglobate dall'IMU che la legge 214/2011 ha anticipato al 2012;
- la Tosap, il Cosap, l'Icp e la Dpa, il Cimp, che verranno incorporate dall'IMU secondaria dal 2014;
- l'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza (ECA) abolita, insieme alla Tarsu e alla TIA, dal 2013 con l'introduzione del Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES) sempre ad opera della L. 214/2011 (d.l. n. 201/2011).

Sin dall'approvazione del decreto in esame si è però potuta constatare la complessità del percorso di riforma della fiscalità municipale, che si prospetta né breve né semplice, e che ha già richiesto, e richiederà sicuramente, approfondimenti normativi e regolamentari per evitare che eccessi di semplificazione compromettano l'intero progetto.

A riprova di quanto appena affermato il fatto che la riforma, in prima battuta scaglionata su due fasi (transitoria dal 2011 al 2013 e a regime dal 2014), è ora articolata su più passaggi sino al 2015, derivanti da una serie di misure introdotte dal Governo per contrastare la crisi finanziaria in atto.

Parte della dottrina³ afferma l'assoluta necessità che nel progetto di federalismo fiscale municipale in corso sia mantenuto centrale il rapporto diretto tra tassazione e territorio. Le imposte che il cittadino paga devono finanziare concretamente e fattivamente le spese che su quel territorio sono sostenute, secondo il principio del cosiddetto "pago, vedo, voto", in maniera tale da incentivare il senso civico collettivo, ridurre gli sprechi delle amministrazioni, combattere l'evasione fiscale.

Infatti, a parziale conferma di quanto appena detto, lo zoccolo duro del citato percorso di riforma, poggia *in primis* sul patrimonio immobiliare, elemento che tradizionalmente crea un legame tra il cittadino e il territorio, ed in particolare sul trasferimento di gran parte della fiscalità immobiliare ai Comuni, c.d. "*fiscalizzazione*"⁴ (includendo in tal senso anche l'Imposta Municipale Propria sperimentale introdotta dal d.l. n. 201/2011 a decorre dal 2012), ed in secondo piano, sull'introduzione di un Fondo sperimentale di riequilibrio alimentato proprio da quote di tale fiscalità e dalla compartecipazione dei Comuni all'Iva (ma solo in via sperimentale ex d.l. n. 201/2011), ripartito sulla base di un Decreto ministeriale (D.M. 21 giugno 2011 e D.M. 4 maggio 2012), sul maggior gettito derivante dalla compartecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione fiscale, su alcune imposte locali gestite direttamente quali ad esempio l'addizionale Irpef, la nuova imposta di soggiorno e la rimodulata imposta di scopo, sull'introduzione, dal 2013, della Tares (Tributo comunali sui rifiuti e sui servizi) e dal 2014, di una Imposta Municipale secondaria che accorperà varie imposte locali esistenti, e marginalmente dalla compartecipazione all'addizionale regionale all'Irpef ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. n. 68/2011.

³ Crema G., *L'articolo quinto*, in Dossier – Dalla secessione alla confusione. Mondoperaio, n. 8/9, 2011, pp.39-42.

⁴ Tosi L., *op. cit.*, pp. 941 e ss., in tal senso si era espresso in sede di esame del DDL sul federalismo fiscale, relativamente all'individuazione dei tributi che avrebbero dovuto costituire il fulcro della fiscalità municipale, affermando che "*una delle ipotesi percorribili è quella di riassegnare alla fiscalità immobiliare e, in particolare all'imposta comunale sugli immobili (ICI), il ruolo centrale nella fiscalità dei Comuni*".

Tali mezzi dovranno compensare la riduzione dei trasferimenti erariali (determinati sulla base di elaborazioni del Ministero dell'Interno soggette ad approvazione della COPAFF – vgs. D.M. 21 giugno 2011 e D.M. 4 maggio 2012) e l'eliminazione dell'addizionale comunale sull'energia elettrica avvenuta nel 2012.

Parte della dottrina ritiene che la “*fiscalizzazione*” dei trasferimenti dallo Stato e dalle Regioni, una delle novità più importanti in ambito di fiscalità locale, è certamente la linea direttrice che promette efficacia sotto il profilo dell'affermazione del principio di responsabilità fiscale degli enti locali⁵.

Altra corrente di pensiero dottrinale ha, invece, sottolineato criticamente, l'eterogeneità delle forme di imposizione previste dal decreto attuativo che rischia di creare non pochi problemi applicativi, non solo per il contribuente (vgs. calcoli I.M.U) ma anche per gli uffici fiscali, precisando che nel testo legislativo “*c'è di tutto, compartecipazioni, tributi propri derivati, tributi comunali istituiti con leggi regionali, fondi di perequazione, imposte di scopo e imposte proprie come l'IMU.*”. Continua la critica attribuendo colpe della “cattiva” riforma non solo al legislatore ma anche agli enti locali, rei di aver preferito forme di compartecipazione che attribuiscono gettito garantito rispetto all'attribuzione di una vera capacità impositiva sul territorio, come l'imposta di scopo “che peraltro già esiste, ma è stata attuata pochissimo”⁶.

Giova precisare tra l'altro che, se da un lato la disciplina che costituisce il fondamento normativo del percorso verso l'autonomia finanziaria degli enti territoriali prevista dal dettato costituzionale ex art. 119, è rinvenibile proprio nelle due norme sopra citate (ossia la legge n. 42/2009 e il d.lgs. n. 23/2011), per cui il quadro della fiscalità dei

⁵ Ferri A., De Luca Picione G., *op. cit.*, pp. 7-9.

⁶ Cerisano F., *Federalismo comunale da rifare*, Italia Oggi, 2 aprile 2011, p. 31.

Comuni è oggi desumibile da norme attuative dell'art. 119 Cost., dall'altro tali norme non rappresentano gli interventi più recenti, perché ad essi sono seguiti provvedimenti congiunturali che, nell'individuare misure di risanamento delle finanze statali, toccano anche quelle degli enti locali, tra i quali:

- d.l. n. 98/2011, convertito nella legge n. 111/2011, recante *Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*, in materia riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio;
- la legge n. 148/2011, di conversione del d.l. n. 138/2011, recante *Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*, per quanto concerne l'estensione del patto di stabilità;
- il d.l. n. 201/2011, recante *Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*, convertito nella legge n. 214/2011, che ha inciso anche sulle finanze dei Comuni;
- il d.l. n. 16/2012, recante *Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento*, convertito nella legge 44/2012 di modifica di alcuni istituti previsti dal d.lgs. 23/2011;
- il d.l. n. 95/2012, recante *Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini nonché misure di rafforzamento patrimoniale delle imprese del settore bancario*, convertito nella legge 135/2012, in materia di riduzione del FSR⁷.

E' evidente che tali interventi congiunturali, necessari per la difficoltosa fuoriuscita da una crisi finanziaria ed economica globale senza precedenti, realizzati in concomitanza con il processo di riforma della fiscalità, ha complicato questo già difficile percorso, intersecando le

⁷ Buzzacchi C., *La fiscalità municipale: l'evoluzione dalla riforma federalista al decreto "liberalizzazioni"*, su federalismi.it, n. 9, 2012, p. 3. Disponibile all'indirizzo: <http://www.federalismi.it/AppI/MostraDoc.cfm?Artid=19979>.

motivazioni di razionalizzazione, responsabilizzazione e solidarietà, insite nella riforma federalista, con esigenze di riduzione della spesa pubblica, eliminazione delle inefficienze e rispetto di vincoli internazionali, *“certo non estranee alla riforma stessa, ma portatrici di vincoli obiettivamente più stringenti”*⁸.

L'analisi che segue cercherà quindi di tenere conto del tumultuoso avvicinarsi delle norme di finanza pubblica che stanno di fatto modificando l'assetto originario del percorso di riforma iniziato nel 2009, esaminando in prima battuta le parti della legge delega n. 42 contenenti disposizioni di coordinamento normativo relative agli enti locali ed in seconda battuta i contenuti del decreto n. 23/2011 di definizione ed attuazione della delega, da un punto di vista tecnico-tributario, accennando solamente quegli aspetti di natura non prettamente tributaria.

⁸ Ferri A., De Luca Picione G., *op. cit.*, pp. 7-9.

3.1. Il federalismo fiscale municipale e la legge delega 42/2009

La legge delega n. 42/2009 delinea il nuovo assetto finanziario relativo agli enti locali negli articoli 11, 12, 13, 21, 25 e 26.

Prima però di esaminare gli articoli appena citati, specificatamente rivolti agli enti locali, posto quanto già illustrato al paragrafo 2.3.2, si evidenzia come nell'alveo dei principi e criteri direttivi generali definiti dall'art. 2, a cui il legislatore si è dovuto attenere nell'emanazione dei decreti attuativi, ce ne siano alcuni che più degli altri hanno fornito la linea guida per l'emanazione del d.lgs. n. 23/2001, in quanto direttamente riferibili ai Comuni, che si elencano di seguito:

- attribuzione ai Comuni di risorse autonome in relazione alle rispettive competenze secondo il principio della territorialità;
- garanzia di un adeguato grado di “leva fiscale” nei tributi comunali;
- il coinvolgimento dei Comuni nel contrasto alla evasione ed alla elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale;
- territorialità dei tributi propri e riferibilità al territorio della compartecipazione al gettito dei tributi erariali;
- esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali;
- perequazione per i territori con minore capacità fiscale per abitante¹.

¹ Giordano L., *Il federalismo fiscale municipale*, 2011. Disponibile all'indirizzo: <http://www.piscino.it/file/leggi/federalismomunicipale-06.pdf>

3.1.1. Principi e criteri direttivi concernenti il finanziamento delle funzioni dei Comuni: art. 11.

Nell'ambito delle disposizioni di coordinamento della finanza, è l'art. 11 della legge del 2009, recante "*Principi e criteri direttivi concernenti il finanziamento delle funzioni di Comuni, Province e Città metropolitane*", che ha delineato i principi di indirizzo per la disciplina attuativa della fiscalità municipale.

Esso ha previsto che tali norme attuative si fondino sulla classificazione delle spese relative alle funzioni dei Comuni in tre categorie fondamentali:

- spese riconducibili alle funzioni "fondamentali", ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione, la cui individuazione è rimessa alla legislazione statale, che corrispondono, in qualche modo alle spese essenziali delle Regioni;
- spese relative alle "altre funzioni", non riconducibili a quelle fondamentali;
- spese che, prescindendo dall'oggetto delle funzioni, risultano finanziate con contributi nazionali speciali, finanziamenti dall'Unione europea e con finanziamenti nazionali¹.

Le lettere a), b) e c), del comma primo, dell'art. 11 in combinato disposto con quanto previsto dalla lettera m), secondo comma, dell'art. 2, prevedono il graduale superamento della spesa storica in favore di nuovi criteri sui quali fondare il finanziamento delle spese degli enti locali, appena citate, ossia:

¹ In relazione a tale suddivisione si richiama quanto espresso al paragrafo 2.3.4 in tema di Livelli essenziali di assistenza e delle prestazioni.

- il fabbisogno standard ², per il finanziamento delle funzioni fondamentali;
- la perequazione della capacità fiscale, per il finanziamento delle altre funzioni;
- la valutazioni di alcune specifiche caratteristiche degli enti locali, in particolare le dimensioni demografiche e territoriali, che risultano determinanti ai fini dell'ottimale svolgimento delle rispettive funzioni³.

Il **finanziamento integrale** è previsto esclusivamente per le spese inerenti alle funzioni fondamentali, nonché i livelli essenziali delle prestazioni eventualmente da esse implicate, con riferimento appunto al criterio del fabbisogno standard, ed è assicurato dal gettito derivante da tributi propri, compartecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali, non soggette a vincolo di destinazione, e da addizionali a tributi erariali e regionali e dall'intervento a compensazione del fondo perequativo di cui all'art. 13.

Le altre funzioni, che si ribadisce non sono finanziate integralmente, sono coperte con il gettito derivante da tributi propri, con le compartecipazioni al gettito di tributi non meglio specificati (quindi sia erariali che regionali) e dal fondo perequativo, basato appunto sul concetto di capacità fiscale per abitante⁴.

Al finanziamento delle spese si contrappone la soppressione dei trasferimenti statali e regionali agli enti locali, attualmente diretti al finanziamento di entrambe le tipologie di funzioni, ad eccezione degli stanziamenti destinati ai fondi perequativi ai sensi dell'art. 13 e di quelli in essere sulle rate di ammortamento dei mutui contratti dagli enti locali.

² Si rimanda a quanto in materia enunciato al paragrafo 2.3.3.

³ Picione De Luca G., Verbari A., *op.cit.*, p. 44.

⁴ Si rimanda a quanto già detto al paragrafo 2.3.3., p. 71.

Da ultimo, si evidenzia che è previsto l'integrale finanziamento degli eventuali oneri derivanti dal trasferimento agli enti locali, di funzioni amministrative statali o regionali.

3.1.2. Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia dei Comuni: art. 12.

Secondo quanto previsto dall'art. 12 della legge n. 42, che contempla una pluralità di interventi normativi dello Stato e delle Regioni, volti a diversificare le fonti di entrata del Comune, è la legge statale ad "individuare" tributi propri dei Comuni, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti, ed anche attraverso l'attribuzione agli stessi Comuni di tributi o parti di tributi "già" erariali, definendone i presupposti, i soggetti passivi, le basi imponibili e le aliquote di riferimento garantendo ai Comuni un'adeguata flessibilità.

Come avuto già modo di precisare nello sviluppo del lavoro, la nozione di "tributo proprio" deve essere letta *"in senso atecnico, posto che per essere effettivamente tali dovrebbero essere istituiti e regolamentati dai medesimi enti locali, cui invece non compete alcuna potestà impositiva"*¹.

Curioso notare come la lettera g) dell'articolo in esame attribuisca alle Regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, e nel rispetto del divieto di doppia imposizione, il potere di "istituire" nuovi tributi comunali, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti alle autonomie territoriali.

In base quindi al tono letterale del precetto normativo, alla legge statale è attribuito il compito marginale di "individuare" i tributi locali (sia preesistenti che nuovi), mentre la legge regionale può "istituirne" di nuovi.

¹ IRDCEC, *op. cit.*, p. 34.

Parte della dottrina ritiene in tal caso poco plausibile la possibilità che la legge regionale “*possa istituire nuovi tributi senza una previa “individuazione” dei medesimi da parte della legge statale*”^{2 3}.

L'autonomia tributaria dei Comuni si esplicita nel potere loro attribuito, nei limiti fissati dalla legge statale, di:

- modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti e di introdurre agevolazioni, coerentemente a quanto previsto in materia di “flessibilità fiscale”;
- fissare le tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta dai singoli cittadini, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle autorità di vigilanza;
- “stabilire e applicare” uno o più tributi, disciplinati dai decreti attuativi, finalizzati a particolari “scopi” quali, a titolo esemplificativo, la realizzazione di opere pubbliche, di investimenti pluriennali nei servizi sociali, ovvero al finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana.

Molto importante è l'esplicita individuazione delle entrate dei Comuni che devono essere specificamente destinate al finanziamento delle funzioni fondamentali, che in via transitoria, sono quelle derivanti dal gettito della compartecipazione all'IVA, della compartecipazione all'Irpef e della imposizione immobiliare, con esclusione dell'abitazione principale.

Infine l'art. 12 prevede forme premiali per le unioni e fusioni tra Comuni, quali l'incremento dell'autonomia impositiva e l'introduzione di agevolazioni.

² *Ibidem.*

³ Si rimanda a quanto già evidenziato sul tema al paragrafo 2.2.3., pp. 47 e ss.

Le previsioni dell'articolo in esame lasciavano degli spiragli aperti verso una fiscalità anche basata su tributi propri e ipotizzavano una legislazione regionale in materia di tributi comunali: *“entrambe le previsioni non hanno avuto coerente svolgimento nel decreto attuativo, che fissa un quadro di entrate che si può considerare esaurito dalla disciplina statale”*⁴.

⁴ Buzzacchi C., *op. cit.*, pp. 1 e 2.

3.1.3. Cenni sui principi e criteri direttivi dei fondi perequativi per gli enti locali: art. 13

L'art. 13 della legge delega prevede per i Comuni (oltre che per le Province), l'istituzione di un fondo perequativo (ad attuazione di quanto disciplinato dagli artt. 11 e 12, sulle modalità di finanziamento delle spese comunali), iscritto nel bilancio della Regione e alimentato attraverso un apposito Fondo perequativo dello Stato.

In tal senso è bene precisare che ai Comuni viene trasferita anche parte del fondo perequativo regionale di durata triennale istituito come contropartita per l'eliminazione dei trasferimenti regionali agli enti locali.

Anche in relazione alla dimensione del fondo perequativo si riscontra la citata dicotomia tra spese inerenti alle funzioni fondamentali e non.

Con riguardo alle prime, l'articolo in esame tale dimensione è determinata, per ciascun livello di governo, in misura pari alla differenza fra il totale dei fabbisogni standard per le funzioni fondamentali e il totale delle entrate standardizzate di applicazione generale spettanti ai Comuni (intendendosi come tali le entrate derivanti dai tributi propri valutati ad aliquota standard), con esclusione dei tributi di scopo comunali e dei contributi di cui all'art. 16 (i c.d. "interventi speciali"), nell'ottica del superamento del criterio della spesa storica, rendendo evidente l'intenzione del legislatore di colmare con la perequazione, la differenza fra spese ed entrate standard.

Sempre in relazione a tali spese, la suddivisione del fondo perequativo tra i singoli enti è effettuata sulla base di due specifici rilevatori di fabbisogno: uno di carattere finanziario, calcolato come differenza tra il valore standardizzato della spesa corrente (esclusa la spesa per interessi) ed il valore standardizzato dei tributi e delle entrate

proprie di applicazione generale [i tributi propri valutati ad aliquota standard - art. 13, comma 1, lett. e) della legge delega] e, l'altro relativo alle infrastrutture, per il finanziamento della spesa in conto capitale, stabilito in coerenza con la programmazione regionale di settore, tenendo conto dell'entità dei finanziamenti dell'Unione europea di carattere infrastrutturale ricevuti dagli enti locali e del vincolo di addizionalità, cui questi sono soggetti.

Per quanto riguarda invece le altre spese, l'intervento del fondo perequativo nei confronti dei Comuni, è basato soltanto sulla capacità fiscale per abitante ed è espressamente orientato a ridurre (quindi senza annullare) le differenze tra le medesime capacità fiscali, tenendo conto ai fini del computo, per gli enti con minor popolazione, del fattore della dimensione demografica (in proporzione inversa), e la partecipazione dell'ente a forme associative. Pertanto gli importi perequati per questa tipologia di spese dovranno essere, a parità di altre condizioni, maggiori per gli enti con minore popolazione e per quelli che partecipano a forme associative. In questo senso i criteri generali di delega posti dalla legge *"riconoscono pertanto agli enti locali una adeguata flessibilità fiscale, articolata su più tributi, in modo tale da consentire di finanziare il livello di spesa per funzioni non fondamentali attivando le proprie potenzialità"* (art. 2. Comma2 lett. cc))¹.

Alle Regioni è attribuita la possibilità, previa intesa con gli enti locali, di procedere ad una diversa valutazione del fabbisogno (finanziario e di infrastrutture) in base al quale è effettuata la ripartizione dei fondi perequativi, che non deve però comportare ritardi nell'assegnazione delle risorse, nel qual caso è previsto l'esercizio del potere sostitutivo da parte dello Stato, ai sensi dell'articolo 120, comma secondo, della Costituzione.

¹ Picione De Luca G., Verbari A., *op.cit.*, p. 47.

3.1.4. Norme transitorie per gli enti locali: art. 21

Come si legge al primo comma dell'articolo in esame, anche la disciplina transitoria relativa al finanziamento dei Comuni, viene rimessa ai decreti attuativi, i quali, nel legiferare, dovranno attenersi ai principi indicati all'art. 21 (norme transitorie per gli enti locali).

Tale atipica previsione, rispetto alla generalità delle leggi delega in cui la fase transitoria inizia con l'entrata in vigore delle stesse, si spiega con la complessità del processo che si vuole affrontare, che richiede lo svolgimento di un periodo preparatorio, "*concepito non in modo statico ma dinamico*", istruttorio per il successivo funzionamento a regime del federalismo fiscale, di durata non inferiore a cinque anni, tale da permettere il superamento del criterio della spesa storica¹.

Tale dinamicità ad esempio si riscontra nel disposto della lettera a), del primo comma, dell'articolo 21 che pone a carico dello Stato e delle Regioni il finanziamento di eventuali altre **ulteriori** funzioni amministrative assegnate agli enti locali ai sensi dell'articolo 118 della Costituzione nella predisposizione dei decreti delegati.

I decreti legislativi attuativi devono garantire, durante il periodo transitorio, la copertura totale dei trasferimenti statali e regionali soppressi per mezzo delle maggiori entrate derivanti dall'autonomia finanziaria e dalla perequazione, che dipenderà pertanto dalla quota di risorse proprie assegnate a ciascun Ente locale.

Nella fase transitoria, e fino all'esatta individuazione con decreto, le spese del Comune verranno considerate all'80 per cento come fondamentali e il restante 20 per cento come non fondamentali.

¹ Picione De Luca G., Verbari A., *op.cit.*, p. 31.

L'art. 21, terzo comma, individua provvisoriamente le funzioni fondamentali dei Comuni, poi ridefinite dal d.lgs. n. 216/2010², che si riportano di seguito:

- funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura del 70% delle spese certificate dall'ultimo conto del bilancio;
- funzioni di polizia locale;
- istruzione pubblica, compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica;
- viabilità e trasporti;
- gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato;
- funzioni del settore sociale.

Ovviamente come previsto dalla delega, i decreti attuativi, ed in particolare il d.lgs. n. 23/2011, hanno disciplinato le modalità e tempi di realizzazione del periodo transitorio, ognuno per la materia di propria competenza.

² Si rimanda a quanto esposto al paragrafo 2.3.4. in tema di livelli essenziali delle prestazioni.

3.1.5. La gestione dei tributi: art. 25 e 26.

Gli articoli 25 e 26 della delega, recanti rispettivamente “*Principi e criteri direttivi relativi alla gestione dei tributi e delle partecipazioni*” e “*Contrasto dell’evasione fiscale*”, disciplinano in maniera piuttosto generica, le modalità di gestione dei tributi derivanti dall’introduzione del modello di fiscalità federale, specificando che l’emanazione dei decreti attuativi dovranno legiferare nel “rispetto della autonomia organizzativa di Regioni ed enti locali nella scelta delle forme di organizzazione delle attività di gestione e riscossione”, confermando i timori di una possibile frammentazione locale sul piano dell’attuazione dei tributi, “*a detrimento dei principi di semplificazione e trasparenza pure richiamati dalla legge delega*”¹.

Parte degli aspetti organizzativi di tale “gestione organica dei tributi erariali, regionali e degli enti locali”, dovrà essere effettuata ricercando forme di collaborazione con le Direzioni Regionali delle Entrate.

In relazione alla materia “evasione fiscale”, il legislatore prevede che i decreti attuativi:

- definiscano le concrete modalità di gestione, operative, di ripartizione degli oneri e degli introiti derivanti dall’attività di recupero dell’evasione fiscale, a mezzo di un’apposita convenzione tra il Ministero dell’Economia e delle Finanze e le singole Regioni e enti locali (disposizioni in materia si riscontrano nel d.lgs. n. 23/2011 oltre che in due Provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate datati 27 febbraio e 29 maggio 2012, di cui si parlerà più avanti nella trattazione);
- regolino forme di collaborazione per l’accertamento dei tributi erariali, regionali e degli enti locali nonché le modalità di

¹ IRDCEC, *op. cit.*, p. 45.

condivisione delle basi informative di cui dispongono le Regioni, gli enti locali e lo Stato per l'attività di contrasto all'evasione dei medesimo tributi

- prevedano forme premiali per gli enti locali che ottengano risultati positivi nella lotta all'evasione fiscale, in termini di maggior gettito.

In tema, si precisa, che il d.lgs. n. 23/2011, al comma decimo dell'art. 2, ha regolamentato la gestione del gettito derivante dal recupero d'imposta derivante dal contrasto all'evasione fiscale, nonché l'accesso alle banche dati contenenti dati rilevanti a tali fini, tematica quest'ultima, oggetto, già in passato, di critiche in relazione alla tutela della privacy, che più in avanti si accenneranno.

3.2. Il d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale"

Il d.lgs. n. 23/2011, insieme al d.lgs. n. 68/2011 sull'autonomia finanziaria delle Regioni e Province sopra brevemente accennato, è sicuramente uno dei provvedimenti più importanti emanati sinora dal legislatore delegato, soprattutto in relazione alle ripercussioni applicative sui bilanci e sulle finanze dei Comuni.

Si tratta, in ordine cronologico, del quarto decreto attuativo del federalismo fiscale ed è stato emanato a seguito di un percorso assai travagliato che si riporta di seguito per completezza di trattazione.

L'*iter* di approvazione è iniziato in via preliminare con l'esame del primo schema (A.G. n. 292) nella seduta del Consiglio dei Ministri del 4 agosto 2010 e trasmesso per l'esame alla Conferenza Unificata Stato-Regioni-Città e Autonomie locali¹, che non ha rilasciato alcun parere né intesa.

Il Consiglio dei Ministri ha comunque trasmesso lo schema di decreto in data 5 novembre 2010 al Parlamento, corredato da una relazione tecnica sulla mancata intesa come previsto dalla legge delega 42/2009, che lo ha assegnato alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, nonché alle Commissioni bilancio di Camera e Senato (A.G. n. 292), in data 9 novembre 2010, richiedendo

¹ La Conferenza Unificata è stata istituita dal d.lgs. 28 agosto 1997, n. 281, che ne ha definito anche la composizione, i compiti e le modalità organizzative ed operative (articoli 8 e 9 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281).

La Conferenza Unificata, sede congiunta della Conferenza Stato-Regioni e della Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, opera al fine di:

- favorire la cooperazione tra l'attività dello Stato e il sistema delle autonomie;
- esaminare le materie e i compiti di comune interesse.

E' competente in tutti i casi in cui Regioni, Province, Comuni e Comunità montane, ovvero la Conferenza Stato-Regioni e la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali sono chiamate ad esprimersi su un medesimo oggetto (art. 9, comma 2, del d. lgs. 281/1997).

l'emissione di un parere per l'8 gennaio 2011 (poi prorogato di venti giorni ai sensi dell'articolo 3, comma 6, della legge 42/2009).

L'esame della Commissione bicamerale dello schema n. 292 è terminato concluso il 3 febbraio 2011, con parere negativo, considerati i 15 voti a favore e 15 contrari.

Il Consiglio dei Ministri, tuttavia, lo stesso giorno, in riunione straordinaria, ha approvato in via definitiva il decreto, ampiamente modificato rispetto allo schema approvato il 4 agosto 2010.

Il giorno successivo, 4 febbraio 2011, il Presidente della Repubblica, ha comunicato al Presidente del Consiglio di non poter ricevere il decreto approvato, *“a garanzia della legittimità di un provvedimento di così grande rilevanza”*, richiedendo che venisse posto di nuovo all'attenzione del Parlamento.

La decisione del Presidente Napolitano (riportata interamente in nota)², ha avuto un notevole rilievo, poiché non si erano mai verificati precedenti di un decreto legislativo dichiarato irricevibile.

² *“Mi è stato preannunciato l'invio, ai fini della emanazione ai sensi dell'articolo 87 della Costituzione, del testo del decreto legislativo in materia di federalismo fiscale municipale, approvato definitivamente dal Consiglio dei Ministri nella seduta di ieri sera, come risulta dal relativo comunicato. Devo subito rilevare che non sussistono le condizioni per procedere alla richiesta emanazione, non essendosi con tutta evidenza perfezionato il procedimento per l'esercizio della delega previsto dall'art. 2, commi 3 e 4, della legge n. 42 del 2009: sono pertanto costretto a non ricevere il decreto approvato dal Governo, a garanzia della legittimità di un provvedimento di così grande rilevanza. Infatti mi risulta che il testo è diverso da quello originariamente approvato dal Governo e trasmesso alla Conferenza unificata e alle Camere ai sensi e per gli effetti delle disposizioni richiamate ed è identico alla proposta di parere favorevole condizionato formulata dal Presidente della Commissione bicamerale: proposta che è stata respinta dalla stessa Commissione ai sensi delle norme stabilite dai Regolamenti parlamentari allorché su di una proposta si registri parità di voti e dello stesso art. 7, comma 1, del Regolamento interno della Commissione bicamerale. Né tale pronunciamento può evidentemente assimilarsi ad una mancanza di parere. Su quel testo la Commissione bilancio della Camera ha successivamente deliberato all'unanimità di non esprimersi proprio perché lo ha considerato “superato” per gli stessi motivi. Infine il Governo deve ottemperare all'obbligo previsto dall'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 2 della legge delega di esporre sia alle Camere sia alla Conferenza unificata le ragioni per le quali ha ritenuto di procedere in difformità dai suindicati orientamenti parlamentari e senza aver conseguito l'intesa nella stessa Conferenza, come risulta dal verbale in data 28 ottobre 2010. Tanto premesso sul piano strettamente procedimentale, sento il dovere di richiamare l'attenzione del Governo sulla necessità di un pieno coinvolgimento del Parlamento, delle Regioni e degli enti locali nel complesso procedimento di attuazione del federalismo fiscale. La rilevanza e delicatezza delle conseguenze che ne deriveranno sull'impiego delle risorse pubbliche e in particolare sull'assetto definitivo del sistema delle autonomie delineato dal nuovo titolo V della Costituzione suggerisce infatti un clima di larga condivisione, così come si è del resto verificato in occasione della approvazione della legge n.*

All'esito di tale rigetto, il 9 febbraio 2011 il Consiglio dei Ministri ha approvato un nuovo schema di decreto (AG 292-bis) con le idonee osservazioni e modifiche, trasmesso alle Camere in data 15 febbraio 2011, ai sensi dell'articolo 2, comma 4, della legge 42 del 2009.

Il testo è stato approvato dal Senato il giorno 23 febbraio 2011.

Il 3 marzo 2011 il Consiglio dei Ministri ha licenziato definitivamente il decreto legislativo sul federalismo fiscale municipale.

Il d.lgs. n. 23/2011, recante "*Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*" è stato successivamente pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 67 del 23 marzo 2011 ed è entrato in vigore il 7 aprile.

Come già avuto modo di precisare nella premessa del capitolo, i contenuti del decreto in questione incidono in misura sostanziale sull'autonomia finanziaria degli enti locali, anche se preme sottolineare, al contempo, la farraginosità delle disposizioni in esso contenute, che risultano di difficile interpretazione a causa di mancanza di decisione su alcuni aspetti tecnici, la cui definizione è rinviata a successivi regolamenti ministeriali o decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, molti dei quali ancora da emanare.

Oltre a ciò la previsione di un complesso periodo transitorio, che si esaminerà al paragrafo successivo, complica maggiormente la lettura d'insieme degli effetti del provvedimento.

In tema di applicabilità sembra opportuno chiarire che il decreto sul federalismo municipale, entrato in vigore già da più di un anno, non si applica alle RSS, come specificato dalla sentenza della Corte

42 del 2009 e della emanazione dei tre precedenti decreti delegati. E di ciò ho avuto modo di dare più volte pubblicamente atto, ritenendolo il metodo più corretto ed utile per l'attuazione di una così importante riforma costituzionale. Se in questo caso non c'è stata condivisione sul piano sostanziale, più che opportuno resta evitare una rottura anche sul piano procedimentale, per violazione di puntuali disposizioni della legge.

Né posso sottacere che non giova ad un corretto svolgimento dei rapporti istituzionali la convocazione straordinaria di una riunione del Governo senza la fissazione dell'ordine del giorno e senza averne preventivamente informato il Presidente della Repubblica, tanto meno consultandolo sull'intendimento di procedere all'approvazione definitiva del decreto legislativo. Sono certo che ella comprenderà lo spirito che anima queste mie osservazioni e considerazioni".

costituzionale n. 64/2012³, in cui si precisa che per queste Regioni l'applicazione della riforma regolamentata dal decreto n. 23/2011, deve avvenire in conformità ai rispettivi statuti.

In deroga a tale principio, gli articoli 13 e 14 del d.l. n. 201/2011, dispongono perentoriamente l'applicazione dell'IMU sperimentale e della TARES in tutti i Comuni, senza eccezione alcuna, comprendendo quindi anche quelli situati nei territori delle RSS e delle Province autonome.

Infine, è rilevante ribadire che, dall'approvazione del decreto in esame, si sono succedute pesanti manovre per affrontare la situazione economica e finanziaria dell'Italia, legata alla crisi dei debiti sovrani dell'Europa, che hanno di fatto apportato profonde modifiche al quadro normativo disegnato dai decreti attuativi del federalismo fiscale.

Per tale ragione, l'esame che segue cercherà, senza pretesa di esaustività, di illustrare i contenuti del d.lgs. n. 23/2011 alla luce dei recenti interventi modificativi, che stanno di fatto utilizzando gli istituti

³ La Corte Costituzionale nella sentenza n. 64/2012 a seguito di ricorso di legittimità costituzionale sull'applicabilità del d.lgs. 23/2011 proposto dalla Regione Sicilia, al punto 4.1 rileva che: *“pur non potendosi negare la spettanza alla Regione siciliana del gettito degli indicati tributi riscossi nel suo territorio e, quindi, la potenziale sussistenza del denunciato contrasto, deve ritenersi che proprio questo contrasto rende operante la clausola di "salvaguardia" degli statuti speciali contenuta nel parimenti censurato comma 2 dell'art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011, secondo cui il decreto «si applica nei confronti delle regioni a statuto speciale» solo «nel rispetto dei rispettivi statuti». Ne consegue l'inapplicabilità alla Regione ricorrente dei censurati commi dell'art. 2, in quanto "non rispettosi" dello statuto d'autonomia.*

Tale conclusione è coerente con i principi contenuti nella legge di delegazione 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione), la quale, essendo assunta a fondamento del d.lgs. n. 23 del 2011, ne definisce anche i limiti di applicazione. Detta legge, nel suo art. 1, comma 2, al fine di garantire la peculiare autonomia finanziaria riconosciuta alle Regioni a statuto speciale ed alle Province autonome, limita la propria applicazione alle Regioni a statuto ordinario, precisando che agli enti ad autonomia differenziata «si applicano [...] esclusivamente le disposizioni di cui agli articoli 15, 22 e 27», purché «in conformità con gli statuti» (sentenza n. 201 del 2010). Una siffatta generale clausola di "salvaguardia" delle autonomie speciali è ribadita dal richiamato art. 27 della stessa legge di delegazione, il quale stabilisce che il concorso delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome al «conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti, nonché al patto di stabilità interno ed all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario», deve avvenire, appunto, nel «rispetto degli statuti speciali» e secondo «criteri e modalità» stabiliti da «norme di attuazione dei rispettivi statuti, da definire, con le procedure previste dagli statuti medesimi».

Così interpretata la suddetta clausola di salvaguardia, ne risulta, dunque, l'erroneità del presupposto interpretativo da cui muove la Regione ricorrente, secondo cui le norme censurate sancirebbero l'«obbligo» di applicare il d.lgs. n. 23 del 2011 nei confronti delle Regioni a statuto speciale. Da tale erroneità consegue l'insussistenza del dedotto vulnus degli evocati parametri”.

previsti dal decreto stesso, per fini diversi da quelli originariamente concepiti, ossia l'autonomia finanziaria, ed in particolare quello di garantire un gettito fiscale eccezionale per arrivare al pareggio di bilancio nel 2013.

Prima di esaminare i citati contenuti normativi, si procederà ad un breve esame delle scadenze imposte dal decreto, come modificate dalle recenti disposizioni in materia di finanza pubblica.

3.2.1. Dal periodo transitorio al regime ordinario

Come disciplinato dalla legge delega, il d.lgs. n. 23/2011, nella versione approvata nel marzo 2011, aveva scadenzo l'attuazione delle disposizioni ivi contenute in due fasi: una prima fase transitoria e sperimentale dall'anno 2011 al 2013 prevista dall'art. 2 e ss., ed una fase a regime "ordinario" dal 2014, disciplinata dall'art. 7 e ss.

La crisi economico-finanziaria che ha dovuto affrontare il Paese, soprattutto tra il 2011 e l'anno in corso, derivante dalle drammatiche condizioni del debito pubblico italiano che ha portato alle dimissioni del Governo Berlusconi e alla nomina di Mario Monti in qualità di Primo Ministro, ha fatto sì che, proprio dopo l'approvazione del decreto sul federalismo fiscale municipale, venissero approvate una serie di pesanti manovre finanziarie d'urgenza, che hanno modificato sia i contenuti che alcune scadenze temporali previste dal provvedimento, per l'introduzione di alcune novità in tema di fiscalità locale.

Dalle due fasi originariamente previste, ora di fatto si è di fronte ad un percorso articolato su almeno cinque passaggi, che si specificano di seguito:

1. dall'anno 2011:

a. sostituzione dei trasferimenti statali ai Comuni (art. 2, comma 8)

con:

- compartecipazione IVA (che a differenza di quanto previsto originariamente alimenterà il FSR per gli anni 2012, 2013 e 2014, art. 2, commi 3 e 4);
- compartecipazione e devoluzione del gettito o quote di gettito derivante dalla fiscalità immobiliare (art. 2, commi 1 e 2);

- compartecipazione al nuovo istituto della “cedolare secca” (art. 2, comma 1);
 - b. istituzione del FSR sino al 2014, che accoglie le voci del precedente punto a. (art. 2, comma 3 e 7);
 - c. maggiore gettito dalla compartecipazione alla lotta all’evasione fiscale ed accesso dei Comuni ad alcune banche dati (art. 2, comma 10);
 - d. Imposte locali gestite in autonomia dai Comuni;
 - Imposta di soggiorno (art. 4);
 - Imposta di scopo (art. 6);
2. dall’anno 2012:
- a. introduzione dell’IMU sperimentale fino al 2014 anche sulla prima casa, che invece era esclusa dal d.lgs. n. 23/11 (previsione dell’art. 13 del d.l. n. 201/2011);
 - b. addizionale Irpef (sbloccata dall’art. 1, comma 11, del d.l. n. 138/2011, che ha altresì abrogato l’articolo 5 del d.lgs. n. 23/2011);
 - c. soppressione addizionale comunale energia elettrica (art. 2, comma 6);
3. dall’anno 2013:
- a. Introduzione della TARES - Tributo comunale rifiuti e servizi (introdotta dall’art. 14 del d.l. n. 201/2011);
 - b. compartecipazione ad Irpef regionale che sostituisce trasferimenti regionali (art. 12 del d.lgs. n. 68/2011);
4. dall’anno 2014:
- a. imposta municipale secondaria facoltativa (IMUS – art. 11);

- b. compartecipazione e/o devoluzione imposte immobiliari (con modifica aliquote imposta trasferimenti immobiliari (art. 7, comma 2 e art. 10);
- c. compartecipazione cedolare secca in misura determinata da D.P.C.M (art. 2, comma 9);
- b. fondo di perequazione a regime (che sostituisce il FSR – art. 13);

5. dall’anno 2015:

- a. entrata a regime dell’IMU come disciplinata dall’art. 8 del d.lgs. n. 23/11 (salvo ulteriori modifiche), poiché la normativa sperimentale prevista dal d.l. n. 201/2011 ha termine nel 2014;
- b. compartecipazione IVA dei singoli Comuni (art.2, comma 4)¹.

Sicuramente tra le novità introdotte dalle manovre finanziarie recenti che hanno avuto maggior impatto sulle disposizioni del decreto n. 23 si segnalano:

- l’anticipazione dell’IMU “sperimentale” e lo sblocco dell’addizionale comunale Irpef dal 2012, nonché l’assegnazione della compartecipazione IVA al FSR dal 2012 con conseguente sospensione della distribuzione diretta ai Comuni, in compensazione della riduzione del medesimo Fondo dovuta al maggior gettito IMU;
- l’introduzione della TARES dal 2013;
- il rinvio al 2015 del regime ordinario IMU e della compartecipazione “diretta” all’IVA dei Comuni (ossia senza passare per il Fondo perequativo);

¹ Pollini M., Superti P.A., *Il federalismo fiscale municipale nel D.lgs. 23/11 e nelle manovre del Governo Monti*, in *Il federalismo fiscale – Un vademecum per capire*. Supplemento al mensile Strategie Amministrative, anno XI, n. 5, 2012, pp. 22 e 23. Disponibile all’indirizzo: http://www.strategieamministrative.it/pdf/2012/vademecum_web.pdf

- oltre alle continue riduzioni del FSR per il rispetto del Patto di stabilità.

La tabella² che segue schematizza quanto sinora detto:

Regime precedente	Regime transitorio			Regime ordinario	
	2011 (dopo la riforma)	2012	2013	2014	dal 2015
A. Trasferimenti da fiscalizzare	<p>Devoluzione della fiscalità immobiliare</p> <ul style="list-style-type: none"> - 30% di registro e bollo su trasferimento immobili - 30% di ipotecaria e catastale - Irpef sui redditi fondiari, escluso agrario (per immobili locati che non hanno optato per la cedolare e per immobili non locati) - registro e bollo su locazioni immobili (per immobili locati che non hanno optato per la cedolare) - 30% di tributi speciali catastali - 30% di ipotecaria - 21,7% cedolare secca locazioni (comunque la quota deve garantire il rispetto dei saldi di finanza pubblica) 	<p>Devoluzione della fiscalità immobiliare</p> <ul style="list-style-type: none"> - 30% di registro e bollo su trasferimento immobili - 30% di ipotecaria e catastale - Irpef sui redditi fondiari, escluso agrario (per immobili locati che non hanno optato per la cedolare e per immobili non locati) - registro e bollo su locazioni immobili (per immobili locati che non hanno optato per la cedolare) - 30% di tributi speciali catastali - 30% di ipotecaria - 21,6% cedolare secca locazioni (comunque la quota deve garantire il rispetto dei saldi di finanza pubblica) 	<p>Devoluzione della fiscalità immobiliare</p> <ul style="list-style-type: none"> - 30% di registro e su trasferimento immobili - 30% di ipotecaria e catastale - Irpef sui redditi fondiari, escluso agrario (per immobili locati che non hanno optato per la cedolare) - registro e bollo su locazioni immobili (per immobili locati che non hanno optato per la cedolare) - 30% di tributi speciali catastali - 30% di ipotecaria - 21,6% cedolare secca locazioni 		

² *Fonte: <http://federalismo.sspa.it/?p=148>.

Regime precedente	Regime transitorio			Regime ordinario		
	2011 (prima della riforma)	2011 (dopo la riforma)	2012	2013	2014	dal 2015
	B. Istituzione Fondo sperimentale di riequilibrio			Istituzione Fondo perequativo		
C. Compartecipazione Irpef dello 0,75%	Compartecipazione IVA per un importo finanziariamente equivalente al 2% dell'Irpef				Compartecipazione IVA	
D. Addizionale accisa energia elettrica	Addizionale accisa energia elettrica					
E. Misure per la lotta all'evasione fiscale - 33% del gettito ottenuto da accertamento del Comune; - 50% delle sanzioni amministrative per violazioni nella dichiarazione degli immobili	Misure per la lotta all'evasione fiscale - 100% del gettito di accatastamento degli "immobili fantasma"; - 50% del gettito ottenuto da accertamento del Comune (100% per gli anni 2012, 2013 e 2014); - promozione del sistema informativo comunale della fiscalità; - 75% delle sanzioni amministrative per violazioni nella dichiarazione degli immobili.					
	F. Imposta di soggiorno					
G. Blocco addizionale Irpef	Sblocco addizionale Irpef					
H. Imposta di scopo	Revisione imposta di scopo - nuove opere pubbliche da finanziare; - aumento durata massima di applicazione dell'imposta; - possibilità che il gettito finanzi l'intero ammontare della spesa dell'opera.					
I. ICI	ICI	IMU sperimentale		IMU ordinaria		
L. TOSAP, COSAP, ICP, DPA, CIMP	TOSAP, COSAP, ICP, DPA, CIMP			IMU secondaria		
M. TARSU, TIA	TARSU, TIA, ECA		TARES			

In relazione a quanto sopra, nel prosieguo della trattazione, si esamineranno gli articoli del decreto che disciplinano gli istituti menzionati.

3.2.2. Fiscalità immobiliare

Gli artt. 2 e 7 del decreto n. 23 del 2011, possono essere sicuramente considerati i punti cardine del provvedimento, in quanto disciplinano la maggior parte degli aspetti salienti della riforma fiscale municipale.

Nel particolare l'art. 2, recante "Devoluzione ai Comuni della fiscalità immobiliare", prevede:

- la devoluzione della fiscalità immobiliare ai Comuni;
- l'istituzione di un FSR e, marginalmente, le modalità di alimentazione e riparto;
- la compartecipazione IVA dei Comuni;
- le modalità di devoluzione ai Comuni di una quota del nuovo istituto della "cedolare secca";
- l'abolizione dell'addizionale comunale sull'energia elettrica;
- la riduzione dei trasferimenti erariali;
- la partecipazione all'attività di accertamento tributario e le forme di partecipazione all'eventuale recupero d'imposta.

Nell'ambito delle materie appena citate, la tassazione dell'immobile rappresenta sicuramente quella di maggior impatto in termini economico-finanziari per i Comuni, in quanto gran parte dell'autonomia finanziaria di questi enti dipenderà proprio dagli introiti derivanti da tale forma di imposizione.

Non a caso l'articolo in esame, aderendo al disposto della legge delega n. 42/2009, la quale statuisce che le spese fondamentali dei Comuni siano finanziate, tra l'altro con "*compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e regionale, da addizionali a tali tributi [...], e dal fondo perequativo*", prevede, in anticipazione del Federalismo fiscale

municipale di cui all'art. 7, la devoluzione, a decorrere dal 2011, del gettito o di quota parte dello stesso, di alcuni specifici tributi statali relativi agli immobili ubicati nel territorio di riferimento.

Esso individua i tributi e le percentuali di quote da devolvere, nonché le modalità di attribuzione di tali introiti al FSR, per poi essere ripartite tra i Comuni in base alle disposizioni di un decreto ministeriale da emanare.

I tributi oggetto di devoluzione, il cui gettito è attribuito integralmente o parzialmente, individuati dal comma primo dell'art. 2, vengono di seguito esaminati nel dettaglio:

- imposta di registro e imposta di bollo, quando applicate, ai sensi della **lettera a)**, agli atti di trasferimento (tra cui gli atti di compravendita) e di altri diritti reali sugli immobili di cui all'art. 1 della Tariffa allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, o quando relativa ai contratti di locazione relativi ad immobili ai sensi della **lettera d)**.

Si specifica che l'imposta di registro è una forma di imposizione indiretta, per cui gli atti individuati nella I parte della summenzionata Tariffa, *"sono soggetti a registrazione in termine fisso, ossia con obbligo entro un determinato numero di giorni"*¹.

Per ciò che concerne l'imposta di bollo di cui al D.P.R. n. 642 del 1972, si evidenzia che si applica agli atti indicati nella tariffa allegata al decreto, tra i quali sono compresi quelli aventi ad oggetto *"il trasferimento ovvero la costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili"*²;

¹ Servizio studi della Camera dei Deputati, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*, in Documentazione per l'esame di Atti del Governo, n. 260/5, Roma, 2011, p.12.

² *Ibidem*.

- imposte ipotecaria e catastale di cui alla **lettera b)**, ad eccezione di quelle relative ad atti soggetti ad IVA (ex comma 5, art. 2).

Queste tipologie di imposte disciplinate dal d.lgs. n. 347 del 1990, si applicano su atti civili, giudiziali o amministrativi, tra vivi o a causa di morte (compravendite, donazioni, sentenze o successioni, accettazione d'eredità, ecc.) che implicano il trasferimento di proprietà di immobili o che costituiscono, trasferiscono, modificano o estinguono diritti reali sugli stessi, per i quali si impone l'obbligo di eseguire alcune formalità presso la Conservatoria dei pubblici registri immobiliari (imposta ipotecaria) nonché il compimento di variazioni degli atti del Catasto (imposta catastale). L'importo è determinato in misura fissa o misura proporzionale sulla base della tipologia di atto stipulato in ragione dell' dell'aliquota indicata nella Tariffa allegata al decreto³;

- imposta sul reddito delle persone fisiche in relazione ai redditi fondiari di cui al Capo II del Titolo I, del D.P.R. 917 del 1986, escluso il reddito agrario, **lettera c)**. La base imponibile oggetto di tassazione è formata dai terreni, a cui è attribuito un reddito dominicale e agrario, e dai fabbricati a cui è attribuita una rendita catastale⁴;
- tributi speciali catastali previste dalla **lettera e)**, disciplinate anch'essi dal d.lgs. 347/90, sono dovuti per le operazioni relative ai servizi ipotecari fruiti presso la Conservatoria (es. richiesta di certificati ipotecari), con importo che varia a secondo del servizio richiesto e indicati nella tabella allegata al decreto⁵;
- tasse ipotecarie indicati alla **lettera f)** del comma in esame, istituite dal d.l. n. 533/1994, si pagano per servizi presso il Catasto (es. richiesta di estratti), ed anche in questo caso l'importo della tassa

³ *Ivi*, p. 13.

⁴ *Ibidem*.

⁵ *Ibidem*.

varia a seconda del servizio come previsto dalla Tabella A allegata al decreto legge citato⁶;

- cedolare secca sugli affitti di cui all'articolo 3 del d.lgs. 23/2011, prevista dalla **lettera g)**.

Il comma 3 prevede che le imposte di cui alle lettere a), b), e) ed f) siano attribuite ai Comuni nella misura del 30 per cento del gettito totale, mentre quelle disciplinate alle lettere c), d) siano versate per intero.

La quota di cedolare secca da devolvere ai Comuni è pari al 21,7 per cento nel 2011 e del 21,6 per cento a partire dal 2012, precisando che:

- il comma 8 prevede la possibilità di rideterminazione di tale quota, sulla base dei dati definitivi per gli anni 2011 e 2012, al fine di garantire il rispetto dei saldi di finanza pubblica e di assicurare ai Comuni un ammontare di risorse pari ai trasferimenti soppressi (neutralità finanziaria della manovra), nonché, dal 2013, l'incremento della stessa con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in misura pari alla individuazione di ulteriori trasferimenti suscettibili di riduzione;
- il comma 9 decreta che la quota della cedolare secca devoluta ai Comuni può raggiungere il 100 per cento, dal 2014, riducendo contestualmente e in misura pari, la compartecipazione all'imposta di registro sui trasferimenti e "ove necessario" l'aliquota di compartecipazione all'IVA.

Sembra opportuno precisare che, ai sensi del **comma 7**, tali quote sono stabilite di anno in anno, con decreto del Ministro dell'Interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previo accordo sancito in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, e ai sensi

⁶ *Ibidem.*

del **comma 9**, è garantito ai Comuni che le variazioni del gettito loro attribuito dalla disposizioni dell'art. 2, non determinano la modifica delle aliquote e delle quote sui tributi immobiliari, sull'Iva e sulla cedolare secca. In ogni caso esse sono rettificabili con D.P.C.M. nel rispetto dei saldi di finanza pubblica.

La scelta del legislatore di privilegiare l'imposizione immobiliare come fonte di finanziamento dei Comuni, può sicuramente essere condivisa considerando che essa rappresenta *“una sorta di campo ideale in cui esplicitare la potestà tributaria dei Comuni, in ragione della loro specializzazione urbanistica e della loro presenza sul territorio”*⁷.

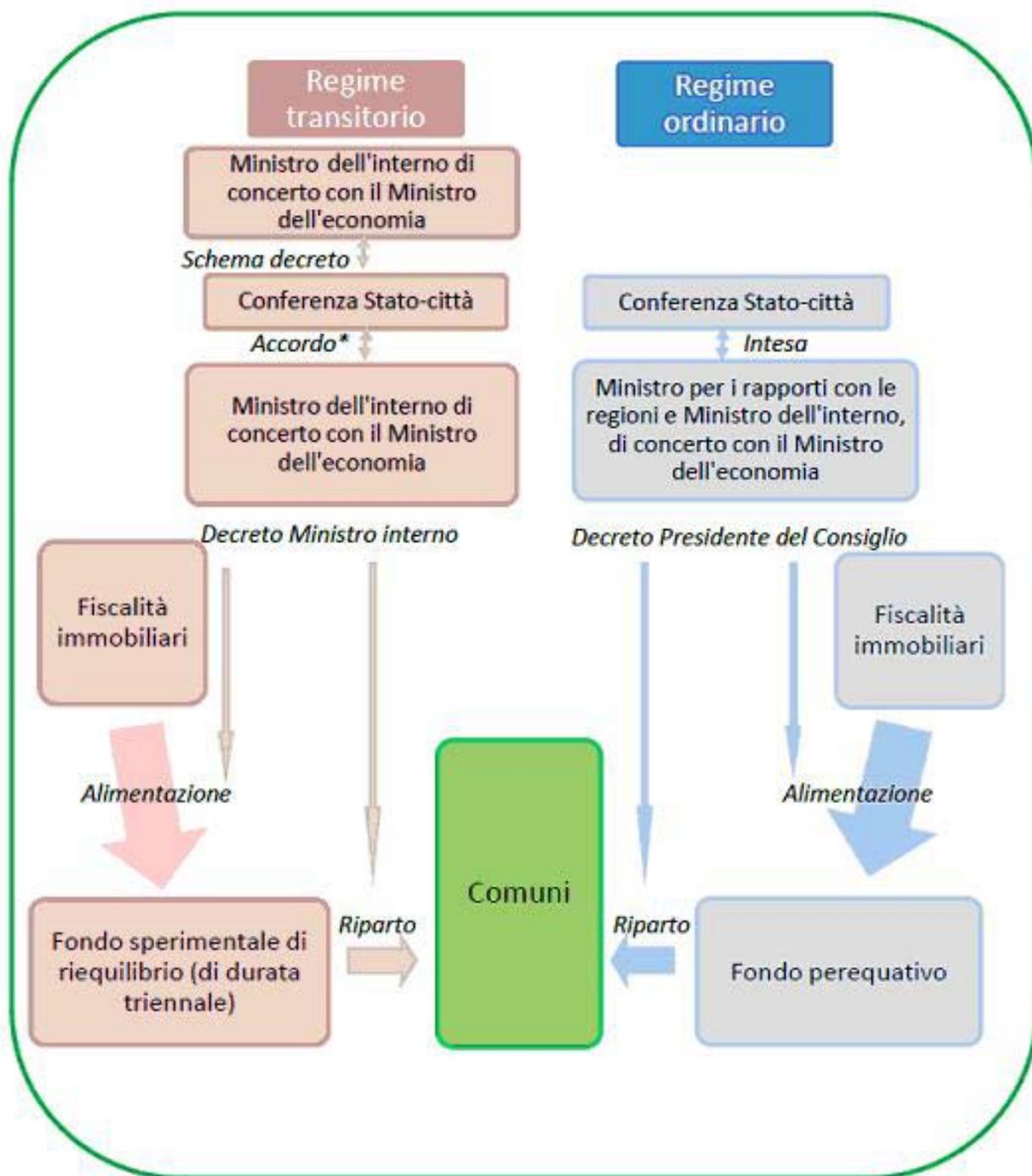
Per completezza di trattazione si precisa che:

- il gettito derivante dai tributi sopra elencati confluisce in un FSR di durata triennale a partire dal 2011 e comunque sino all'attivazione del Fondo perequativo di cui all'art. 13, insieme alla compartecipazione al gettito Iva per gli anni dal 2012 al 2014;
- per il 2011 il gettito derivante dalla devoluzione della fiscalità immobiliare sopra descritta, ammonta a euro 8.375.914.591,29; per l'anno 2012, sulla base delle informazioni in nostro possesso è possibile stimare per differenza tra i trasferimenti fiscalizzati per il 2012 (euro 11.094.876.892,37)⁸ e la somma del gettito della compartecipazione IVA (euro 3.024.000.000)⁹ e dell'addizionale per l'energia elettrica (euro 614.000.000), l'importo di tale devoluzione in euro 7.456.876.892,37.

⁷ Capozzi V. (a), *Le nuove entate del federalismo municipale.*, in Piemonte M. (a cura di), *La fase transitoria del federalismo municipale*, Roma, 2011, p. 14.

⁸ COPAFF (I), *Federalismo fiscale municipale anno 2012*, Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://www.tesoro.it/documenti/open.asp?idd=29381>

⁹ Dipartimento delle Finanze, *Nota sulla territorializzazione della compartecipazione Iva a livello comunale*, pubblicata il 15 giugno 2011. Disponibile all'indirizzo: <http://www.tesoro.it/documenti/open.asp?idd=27321>.



* Fonte: <http://federalismo.sspa.it/?p=288>.

3.2.3. Compartecipazione Iva

In tema di devoluzione di tributi erariali, il comma quarto, dell'art. 2 del decreto n. 23/2011, prevede l'attribuzione ai Comuni di una compartecipazione al gettito dell'Imposta sul valore aggiunto, prendendo come riferimento il territorio su cui si è manifestato il consumo che ha dato luogo al prelievo.

Per quanto riguarda questo aspetto si precisa che il testo originario dello schema di decreto prevedeva, non una compartecipazione al gettito Iva, bensì all'Irpef (in misura pari al due per cento), comportando una disparità di trattamento alla luce della diversa distribuzione della base imponibile, tendenzialmente maggiore nelle Regioni del Centro-Nord Italia.

La percentuale di tale compartecipazione Iva è fissata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, da adottare d'intesa con la Conferenza unificata, in misura tale da garantire un importo finanziariamente equivalente a quello che si otterrebbe dalla compartecipazione al due per cento del gettito Irpef, in maniera tale da assicurare il pieno rispetto dei saldi di finanza pubblica.

Ovviamente il gettito derivante da tale forma devolutiva sostituisce quello derivante dallo 0,75 per cento dell'Irpef precedentemente in vigore.

In relazione al criterio di distribuzione territoriale del gettito Iva, sembra rilevante evidenziare che in prima stesura il decreto disponeva che questa venisse effettuata sulla base della produzione e non sui consumi.

Anche in questo caso la previsione risultava essere sperequativa, considerato il fatto che in Italia gran parte della produzione è concentrata

in poche Regioni, a fronte di consumi ripartiti in maniera più equa su tutto il territorio nazionale.

Il d.l. n. 201/2011, all'art. 13, è intervenuto in modifica delle disposizioni inerenti la compartecipazioni Iva dei Comuni statuendo che:

- dal 2012 al 2014 (ossia durante la fase sperimentale dell'IMU), il gettito di tale compartecipazione alimenti il FSR di cui al comma terzo, dell'art. 2;
- per i medesimi anni non trovino applicazione le disposizioni dell'ultimo periodo del comma quarto, dell'art. 2, e del comma decimo, dell'art. 14, che prevedono in mancanza dei dati relativi all'Iva comunale, l'assegnazione del gettito di rispettiva spettanza, in base al gettito provinciale o in mancanza di quello regionale, proporzionato al numero di abitanti per Comune;
- la distribuzione del gettito Iva ai Comuni avvenga secondo le modalità di ripartizione previste per il Fondo Sperimentale di Riequilibrio;
- il D.P.C.M. di cui sopra, per gli anni dal 2012 al 2014, individui esclusivamente la percentuale di compartecipazione al gettito Iva, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, in misura finanziariamente equivalente alla compartecipazione del due per cento del gettito Irpef. Per l'anno 2012, il D.P.C.M. 13 giugno 2012 ha determinato tale compartecipazione nel 2,53 per cento del gettito dell'imposta sul valore aggiunto relativo al medesimo anno, calcolato al netto delle somme riscosse a mezzo ruoli, della quota spettante all'Unione europea a titolo di risorse proprie nonché della compartecipazione alla medesima imposta riconosciuta alle Regioni a statuto speciale, in quanto finanziariamente equivalente alla compartecipazione del due per cento al gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Per cui, la quota di compartecipazione per l'anno 2012, stimata dal Dipartimento delle Finanze (in base dal quadro VT per le RSO) in euro 3.024.000.000, confluirà direttamente nel FSR.

In ogni caso dal 2014, la quota di compartecipazione, ai sensi del comma 9 dell'articolo in esame, può essere ridotta a fronte di un aumento contestuale ed equivalente del gettito della cedolare secca.

Dal 2015 la quota di assegnazione della compartecipazione Iva seguirà il suo regime ordinario previsto dal d.lgs. n. 23/2011.

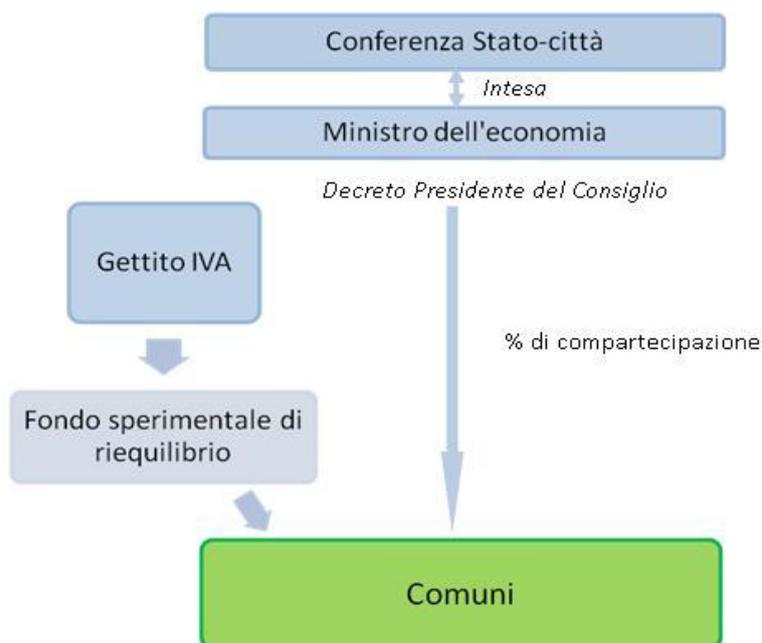
Stante quanto sopra si precisa che, per l'anno 2011, la percentuale di compartecipazione del gettito spettante ai Comuni e le modalità di attribuzione sono state individuate con il D.P.C.M. 17 giugno 2011 recante *“Disposizioni attuative degli articoli 2, comma 4, e 14, comma 10, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale, in materia di attribuzione ai Comuni delle RSO della compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto per l'anno 2011”*, che ha fissato in euro 2,889 miliardi, l'importo finanziariamente equivalente al due per cento del gettito Irpef, pari ad una percentuale del 2,58 del gettito totale Iva relativo al 2011 calcolato al netto delle somme riscosse a mezzo ruoli, della quota spettante all'Unione europea a titolo di risorse proprie nonché della compartecipazione alla medesima imposta riconosciuta alle RSS, provvedendo all'assegnazione della compartecipazione ai singoli Comuni, sulla base del dato regionale proveniente dal modello VT della dichiarazione Iva relativa all'ultimo anno disponibile, ossia il 2008, procedendo alla divisione, sulla base dei dati ISTAT, per il numero della popolazione residente in ciascun Comune al 31 dicembre 2009.

Una breve precisazione per quanto riguarda il quadro VT sopra citato, che fa parte della dichiarazione Iva, e nel quale vengono individuate in maniera separata le operazioni imponibili effettuate nei confronti di soggetti con partita Iva e di consumatori finali che sono di

fatto i contribuenti dell'imposta, ovviamente sprovvisti di partita Iva, per i quali è disponibile il dato ripartito per Regioni, e non anche per Provincia e Comune.

Il Dipartimento delle Finanze ha evidenziato che ripartendo il gettito IVA a livello comunale sulla base del numero degli abitanti, a partire dai dati regionalizzati sulla base del quadro VT, si ottiene un'attribuzione del gettito che non è influenzata dalla classe demografica del comune¹.

Lo stesso Dipartimento sottolinea altresì, in relazione alla rilevazione dei dati Iva con il suddetto modello, che se si volesse in futuro effettuare una rilevazione a livello provinciale o comunale, la mole di dati da raccogliere comporterebbe degli oneri amministrativo-contabili elevati per il contribuente Iva, senza considerare che *"dipendendo da dichiarazioni dei contribuenti potrebbero presentare problemi di affidabilità in ordine a mancate, errate o mendaci comunicazioni"*².



* Fonte: <http://federalismo.sspa.it/?p=290>.

¹ Dipartimento delle Finanze, *Nota sulla territorializzazione della compartecipazione Iva a livello comunale*, pubblicata il 15 giugno 2011. Disponibile all'indirizzo: <http://www.tesoro.it/documenti/open.asp?idd=27321>.

² *Ibidem*.

Sul tema, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, esprime riserve in relazione:

- alla idoneità di tale misura ad attuare i principi federalisti, alla luce di un evidente *“allontanamento dal principio di responsabilità che dovrebbe permeare l’assetto della finanza locale”*, considerando il fatto che i consumatori e le imprese, i soggetti che generano il gettito Iva (consumatori e imprenditori), non sono di certo i *“referent”* degli amministratori comunali;
- oltre a non comprendere la ragionevolezza e di rappresentatività della stessa, considerati i criteri di ripartizione del gettito, convenzionali e forfettari, non basati sul volume d'affari comunale, ritenendo più logica una reale compartecipazione Irpef, come inizialmente previsto nello schema di decreto attuativo³.

³ CNDCEC, *Prime osservazioni sull’impianto della riforma del federalismo municipale sotto l’aspetto tributario*, Commissioni di Studio Fiscalità dell’Area Enti Pubblici (a cura di), Roma, 2011, p. 4. Disponibile all’indirizzo: <http://www.piscino.it/file/leggi/federalismomunicipale-13.pdf>.

3.2.4. Cedolare secca

L'articolo 3 del decreto in esame, prevede una nuova forma di tassazione sostitutiva dei redditi immobiliari, denominata "cedolare secca", che sebbene attinente al regime fiscale centrale, essendo a tutti gli effetti un tributo erariale o meglio una forma sostitutiva di redditi altrimenti assoggettati ad Irpef, è stata introdotta con la riforma sul federalismo fiscale municipale, in quanto rientrante tra i tributi una cui quota parte è devoluta ai Comuni (come accennato in precedenza nel paragrafo 3.2.2, in relazione alle quote di devoluzione della fiscalità immobiliare).

Brevemente si ribadisce che, in linea generale, la quota di cedolare secca da attribuire ai Comuni per il tramite del FSR sino al 2013, e attraverso il Fondo perequativo ex art. 13 dal 2014, prevista dal secondo comma dell'art. 2 del decreto n. 23/2011, è pari al 21,7 per cento nel 2011 e del 21,6 per cento a partire dal 2012, precisando che:

- il comma 8 prevede la possibilità di rideterminazione di tale quota, sulla base dei dati definitivi per gli anni 2011 e 2012, al fine di garantire il rispetto dei saldi di finanza pubblica e di assicurare ai Comuni un ammontare di risorse pari ai trasferimenti soppressi (neutralità finanziaria della manovra), nonché, dal 2013, l'incremento della stessa con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in misura pari alla individuazione di ulteriori trasferimenti suscettibili di riduzione;
- il comma 9 decreta che la quota della cedolare secca devoluta ai Comuni può raggiungere il 100 per cento, dal 2014, riducendo contestualmente e in misura pari, la compartecipazione all'imposta di registro sui trasferimenti e "ove necessario" l'aliquota di compartecipazione all'IVA.

Venendo all'esame dello specifico istituto, si rammenta che la legge n. 191 del 23 dicembre 2009, aveva già introdotto, con un nome diverso ed in via sperimentale, un istituto simile, con un ambito di applicazione limitato ai territori della provincia dell'Aquila colpiti dagli eventi sismici dell'aprile 2009, relativamente ai contratti stipulati in regime di "canone concordato" per gli immobili ad uso abitativo, che sono stati assoggettati ad imposta sostitutiva del reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nella misura del 20 per cento¹.

Come disciplinato dall'art. 3, comma primo, del d.lgs. n. 23/2011, il regime fiscale della "cedolare secca" è facoltativo rispetto a quello ordinario per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'Irpef, e può essere optato dalle persone fisiche², proprietarie o titolari di diritti reali di godimento su unità immobiliari abitative, e relative pertinenze, che realizzano su tali beni un reddito da locazione.

Ai sensi del secondo comma, che definisce l'ambito di applicazione dell'imposta, il proprietario locatore, dal 2011, può in alternativa, continuare ad assoggettare il reddito derivante dalla locazione immobiliare alle attuali forme impositive (dirette ed indirette), oppure optare per un'imposta, operata nella forma della cedolare secca, che sostituisce:

- l'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali (regionale e comunale) nei periodi di opzione. L'Irpef e le relative addizionali sono imposte dirette che colpiscono la capacità contributiva del soggetto percosso, il cui importo è determinato ogni anno in dichiarazione dei redditi sulla base delle aliquote applicabili ai vari scaglioni reddituali. Nel caso del reddito

¹ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, p. 24.

² La relazione illustrativa al provvedimento ha effettuato specifico riferimento alle "persone fisiche" proprietarie di immobili, concetto poi ribadito nel punto 1.1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate datato 7 aprile 2011, in guisa del quale è facile individuare l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina in esame nei soggetti passivi Irpef indicati nell'articolo 2 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), ai sensi del quale sono soggetti passivi dell'imposta "**le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.**"

da locazione la base imponibile ai fini Irpef e relative addizionali è determinata applicando al canone annuo pattuito, una riduzione forfetaria del 15 per cento (5 per cento dal 2013 ex legge n. 92/2012); ad essa è aggiunta una ulteriore riduzione forfetaria del 30 per cento per le locazioni a canone concordato di immobili situati ad alta tensione abitativa (art. 8 della L. n. 431/1998). Pertanto poiché la cedolare assorbe anche l'addizionale regionale all'Irpef e l'addizionale comunale all'Irpef, le Regioni e i Comuni perderanno la corrispondente quota di gettito;

- l'imposta di registro dovuta per le annualità contrattuali o per il minor periodo di durata del contratto per i quali si applica l'opzione;
- l'imposta di bollo sul contratto di locazione. Si tratta di un'imposta indiretta il cui ammontare è determinato moltiplicando l'importo di 14,62 euro per ogni foglio del contratto, composto da quattro facciate di 25 linee, di cui si compone il contratto (art. 2 della Tariffa dell'imposta di bollo annessa al D.P.R. n. 642/1972);
- le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione del contratto di locazione, se la data della conclusione anticipata ricade all'interno del periodo di efficacia (annualità) dell'opzione esercitata. Essa è calcolata nella misura del 2 per cento annuo per il canone libero e 1,4 per cento per il canone concordato, per metà a carico del proprietario;
- le imposte di registro e di bollo sul rinnovo del contratto di locazione, in caso di esercizio dell'opzione per il periodo della proroga³.

Il comma in parola, pur non definendo chiaramente l'ambito soggettivo di applicazione, fa riferimento all'imposta sul reddito delle

³ COPAFF (h), *Guida completa sul federalismo fiscale municipale – Appendice A. istituzione della cedolare secca sugli affitti*. Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=148>.

persone fisiche, facendo propendere per l'applicazione della disciplina nei confronti dei soggetti passivi Irpef indicati nell'articolo 2 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), ai sensi del quale sono soggetti passivi dell'imposta, le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato ⁴.

Tra l'altro, sempre in riferimento all'ambito soggettivo, si precisa che le disposizioni sulla cedolare secca non si applicano alle locazioni realizzate nell'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni, come previsto dal comma 6 dell'articolo in esame.

L'ambito oggettivo di applicazione, comprende i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo e delle relative pertinenze, nonché i contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione, ossia quelli di durata non superiori a trenta giorni così, come disciplinato dall'art. 2-*bis*, della parte seconda della tariffa, allegata al D.P.R. n. 131/1986.

Sempre all'interno del secondo comma vengono determinate le aliquote da applicare al canone di locazione annuo stabilito dalle parti, che in caso di contratto a mercato libero è del 21 per cento, ridotta al 19 in presenza dei seguenti requisiti:

- gli immobili oggetto di locazione sono situati nei Comuni indicati dall'articolo 1, comma 1, lettere *a*) e *b*) del D.L. n. 551/1988, ossia i Comuni ad alta densità abitativa ossia Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, nonché i Comuni confinanti con gli stessi (lett. *a*) e gli altri Comuni capoluogo di provincia (lett. *b*), o nei Comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE;
- la locazione è stipulata con contratto a canone concordato o convenzionato o calmierato ai sensi degli articoli 2, comma 3, e 8 della legge n. 431 del 1998⁵.

⁴ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, pp. 25 e 26.

⁵ *Ivi*, pp. 26 e 27.

Ai sensi del comma 6, si dispone che il reddito imponibile derivante da contratto di affitto non può essere inferiore a quello determinato ai sensi dell'art. 37, comma primo, del TUIR⁶.

Il comma 3, prevede l'applicazione dell'art. 69, del D.P.R. n. 131/1986⁷ in caso di omessa richiesta di registrazione, con una sanzione che va dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta.

Sempre in tema di sanzioni, il comma 5 prevede un inasprimento nella misura del doppio di quelle previste dall'art. 1, commi primo e secondo, del d.lgs. n. 471/1997, nel caso in cui nella dichiarazione dei redditi il canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo non sia indicato, o sia indicato in misura inferiore a quella effettiva.

Il richiamato comma primo stabilisce che nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi si applichino:

- la sanzione amministrativa di ammontare compreso tra il 120 e il 240 per cento delle imposte dovute, con un minimo di 258 euro (primo periodo del comma 1);
- la sanzione amministrativa di ammontare compreso tra 258 euro e 1.032 euro nel caso in cui, per i redditi non dichiarati, non siano dovute imposte (secondo periodo del comma 1).

Il comma secondo prevede che se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito

⁶ "D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Testo unico imposte sui redditi.

Articolo 37 - Determinazione del reddito dei fabbricati.

1. Il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta".

⁷ "D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – Testo unico imposta di registro.

Art. 69 - Omissione della richiesta di registrazione e della presentazione della denuncia

1. Chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero la presentazione delle denunce previste dall'articolo 19 è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta".

superiore a quello spettante, si applica una sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta liquidata⁸.

Inoltre, in deroga al disposto del d.lgs. n. 218/1977, in materia di accertamento con adesione e acquiescenza, per i redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo, nei casi di definizione dell'accertamento con adesione ovvero di rinuncia all'impugnazione dell'accertamento, il contribuente non può, usufruire della riduzione delle sanzioni amministrative ivi previste, consistenti rispettivamente nella riduzione a un quarto della sanzione ordinaria minima prevista e di una riduzione ad un quarto ovvero a un ottavo della sanzione irrogata qualora l'avviso di accertamento, rispettivamente, sia stato preceduto o non sia stato preceduto da un processo verbale di constatazione o da un invito dell'amministrazione⁹.

L'art. 3, al comma 8, contiene inoltre specifiche disposizioni sanzionatorie per i contratti di locazione degli immobili ad uso abitativo non registrati entro i termini stabiliti dalla legge.

In particolare, si dispone che a tali contratti si applichi la seguente disciplina:

- a. la durata del contratto della locazione è stabilita automaticamente in quattro anni a decorrere dalla data di registrazione, volontaria o d'ufficio. Tale disposizione sembra applicabile anche ai contratti a canone concordato ed a quelli di natura transitoria e per studenti, precisando che il D.M. 30 dicembre 2002 determina una durata non inferiore ad un mese e non superiore a diciotto mesi per i contratti di natura transitoria, e una durata da sei mesi a tre anni per i contratti di locazione per studenti universitari;
- b. al rinnovo si deve applicare la normativa sui contratti a canone libero di cui all'art. 2, comma primo, della legge n. 431/1998, la

⁸ COPAFF (h), *op. citata*.

⁹ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, p. 29.

quale prevede che, dopo il secondo rinnovo quadriennale ciascuna delle parti abbia il diritto di attivare la procedura per il rinnovo a nuove condizioni o per la rinuncia al rinnovo del contratto, comunicando la propria intenzione, con lettera raccomandata da inviare all'altra parte almeno sei mesi prima della scadenza, fatti salvi i casi tassativi di disdetta del locatore;

- c. a partire dal giorno di registrazione il canone annuale di affitto è stabilito in misura pari al triplo della rendita catastale, oltre l'adeguamento, dal secondo anno, in base al 75 per cento dell'aumento degli indici ISTAT dei prezzi al consumo, prevedendo che nel caso in cui il contratto stabilisca un canone inferiore, si applichi sempre quello stabilito dalle parti¹⁰.

Queste ultime disposizioni e quelle previste in materia di nullità dei contratti di locazione non registrati di cui all'art. 1, comma 346, della legge n. 311/2004, si applicano ai sensi del comma 9, dell'art. 3, anche ai casi in cui:

- nel contratto di locazione registrato sia indicato un importo inferiore a quello effettivo;
- sia stato registrato un contratto di comodato fittizio, ossia in presenza di una gratuità in luogo del canone di locazione.

La cedolare secca deve essere versata ai sensi del comma 4, entro il termine fissato per il versamento dell'Irpef e, in ogni caso, non si fa luogo al rimborso delle imposte di bollo e di registro eventualmente già pagate, nel periodo che va dal primo gennaio alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 23/2011 se il contribuente decide per la cedolare secca.

¹⁰ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, pp. 30 e 31.

Il medesimo comma prevede l'emanazione di un provvedimento da parte del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che disciplini le modalità di esercizio dell'opzione in favore del regime sostitutivo in esame e quelle di versamento dell'acconto d'imposta determinato nell'85 per cento dell'importo totale per il 2011 e nel 95 per cento del totale per il 2012, nonché il versamento a saldo oltre ad ogni disposizione utile.

Pertanto in data 7 aprile 2011 l'Autorità sopra citata ha emanato il provvedimento con numero di prot. 2011/55394, con il quale sono state disciplinate le materie "delegate", nonché approvati i modelli e forniti alcuni chiarimenti in merito alle modalità applicative di detto regime sostitutive.

Ai sensi del punto 1.3 del provvedimento l'opzione viene esercitata, distintamente da tutti i locatari, nel caso fossero più di uno:

- per i contratti che necessitano di registrazione, al momento di effettuazione della stessa;
- in caso di proroga, anche tacita, nel termine per il versamento dell'imposta di registro;
- nel caso di contratti che non necessitano di registrazione in termine fisso, facoltativamente dal locatore in sede di dichiarazione dei redditi relativo al periodo d'imposta nel quale è prodotto il reddito, o in sede di registrazione d'uso o di registrazione volontaria del contratto¹¹.

L'opzione non esercitata nella prima annualità, punto 1.4, non preclude la possibilità di tale scelta per le annualità successive, nel termine per il versamento dell'imposta di registro.

La durata dell'opzione, come da punto 2.1 del citato provvedimento, coincide con la durata del contratto, o della proroga o per il residuo del periodo di durata del contratto nel caso di opzione esercitata nelle annualità successive alla prima, ed è data facoltà al

¹¹ COPAFF (h), *op. citata*.

locatore di revocarla in ciascuna annualità contrattuale entro il termine previsto per il pagamento dell'imposta di registro, con il versamento della medesima.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ha disposto che l'acconto per il 2011, venisse effettuato in un'unica soluzione, entro il 30 novembre 2011 se di importo inferiore a 257,52 euro e in due rate, se di importo superiore, la prima del 40 per cento entro il 16 giugno (il D.P.C.M. 15 maggio 2011 ha dilazionato il versamento entro il 6 luglio 2011, senza alcuna maggiorazione o dal 7 luglio 2011 al 5 agosto 2011, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo) e la seconda del 60 per cento entro il 30 novembre, prevedendo altresì delle modalità particolari in caso di decorrenza del contratto al 31 maggio 2011. A partire dal 2012 l'acconto della cedolare secca è del 95 per cento entro i termini previsti per il 2011¹².

Il provvedimento in parola ha altresì statuito la disciplina transitoria per l'anno 2011, specificando che:

- per i contratti scaduti, o già registrati al 7 aprile 2011, il locatore potesse applicare la cedolare secca in sede di dichiarazione dei redditi da presentare nel 2012 per i redditi del 2011, con obbligo di versamento dell'acconto della cedolare secca, in riferimento al periodo d'imposta 2011, non facendosi luogo al rimborso delle imposte di registro e bollo già versate;
- per i contratti registrati dopo il 7 aprile 2011, l'opzione si esprimesse in sede di registrazione, che doveva avvenire entro il 6 giugno 2011¹³.

L'eventuale adesione al regime della cedolare secca, introduce anche un vantaggio per il conduttore in quanto, nel periodo di vigenza

¹² *Ibidem.*

¹³ *Ibidem.*

dell'opzione è sospesa la facoltà del locatario di aggiornare il canone, compresa la variazione ISTAT (comma 11), facendo obbligo allo stesso, a pena di inefficacia dell'opzione stessa, di comunicare preventivamente, con lettera raccomandata al conduttore, tale rinuncia anche se prevista al contratto a qualsiasi titolo.

In materia di liquidazione, accertamento, riscossione, rimborsi, sanzioni, interessi e contenzioso il comma 4, rimanda alle disposizioni previste per le imposte sui redditi, anche se in materia di sanzioni, tuttavia, si rinvia ad alcune specifiche misure disciplinate dal successivo comma 5 (sopra dettagliate)¹⁴.

La scelta dell'opzione per il regime della cedolare secca deve essere fatta alla luce di un'attenta valutazione di convenienza economica tenendo presenti molteplici fattori, primo fra tutti la misura della sua aliquota effettiva Irpef. Infatti la tassazione del reddito da locazione produce vantaggi, in termini di minor pressione fiscale, ai soggetti con reddito medio alto, con conseguente aliquota d'imposta superiore al 21 per cento, creando un effetto sperequativo nei confronti dei soggetti con redditi più bassi, tassati maggiormente in proporzione.

Inoltre ed in conclusione sembra opportuno rilevare che gli immobili locati sono anche soggetti ad IMU, che invece assorbe l'Irpef e relative addizionali degli immobili non locati.

Per completezza di trattazione si precisa che gli introiti (quindi per cassa) derivanti da cedolare secca erano stati stimati, in sede di reazione tecnica della Ragioneria dello Stato al d.lgs. n. 23/2011, in 2,7 miliardi di euro per il 2011 (con una quota del 21,7 per cento da attribuire ai Comuni pari ad 527 milioni di euro) e 3,86 miliardi per il 2012 (di cui il 21,6 per cento di spettanza comunale pari a 746 milioni), con un saldo positivo rispetto alle perdite per le imposte sostituite.

¹⁴ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, p. 28.

Nella tabella seguente si riporta quanto sopra accennato, tratto dalla relazione tecnica al d.lgs. n. 23/2011:

Effetti in termini di cassa	2011	2012	2013	2014
Minori entrate Irpef	2.412	3.276	3.355	3.374
Minori entrate Addizionale reg.		146	149	152
Minori entrate Addizionale com.		62	49	50
Minori entrate registro/bollo canone concordato	7	7	7	7
Minori entrate registro/bollo altri contratti	258	258	258	258
Minori entrate registro/bollo su risoluzioni	12	12	12	12
Maggiori entrate cedolare secca	2.715	3.860	3.905	3.923
Effetto netto	26	98	75	70

Stando ai dati diramati dal Ministero dell'economia e delle finanze sulle entrate tributarie, nel 2011, l'incasso da cedolare secca è stato di 675 milioni di euro (bollettino dicembre 2011), e di 308 milioni di euro a luglio 2012 (bollettino luglio 2012). Tali numeri hanno di fatto sancito il "flop" di tale forma impositiva, che come detto tende ad avere un peso proporzionalmente maggiore nei confronti dei titolari di redditi complessivi medio bassi, rispetto invece ai percettori di redditi alti con scaglioni di imposta superiori, che si avvantaggiano dell'aliquota minore della cedolare secca.

Tali riscontri non confermano assolutamente le previsioni per cui, *"secondo il MEF, la perdita di gettito Irpef, che le casse dell'erario avrebbero subito per via dell'introduzione della cedolare, sarebbe stata compensata dal vantaggio fiscale della tassazione a forfait e dal forte inasprimento del regime sanzionatorio"*¹⁵.

¹⁵ Cerisano F., *Solo 329 mln di entrate: la cedolare secca si rivela un flop*, da Italiaoggi.it., 17 gennaio 2012. Disponibile all'indirizzo:
http://www.italiaoggi.it/news/dettaglio_news.asp?id=201201171129415250&chkAgenzie=ITALIAOGGI&titolo=Solo%20329%20mln%20di%20entrate:%20la%20cedolare%20secca%20si%20rivela%20un%20flop.

Ma la situazione era ben conosciuta ai tecnici della Ragioneria generale dello Stato, considerando che le stime del gettito per competenza effettuate dal Servizio Bilancio della Camera di Deputati¹⁶, che si riportano qui di seguito, evidenziavano una già preoccupante situazione di partenza:

Minori entrate tributarie	2011	2012	2013	2014
Irpef unità locate	3.098	3.098	3.098	3.098
Irpef emersione unità non locate	118	197	276	276
Totale perdita Irpef	3.216	3.295	3.374	3.374
Addizionale Reg. unità locate	142	142	142	142
Addizionale Reg. unità non locate	4	7	10	10
Totale perdita Addizionale Reg.	146	149	152	152
Addizionale com. unità locate	47	47	47	47
Addizionale com. unità non locate	1	2	3	3
Totale perdita Addizionale com.	48	49	50	50
Registro/bollo canone concordato	7	7	7	7
Registro/bollo altri contratti	258	258	258	258
Registro in caso di risoluzione	12	12	12	12
Totale	3.687	3.770	3.853	3.853

Pertanto gli effetti netti complessivi in termini di gettito **per competenza** derivanti dall'introduzione della cedolare secca erano così stimabili:

Effetti in termini di competenza	2011	2012	2013	2014
Minori entrate	3.687	3.770	3.853	3.853
Maggiori entrate (cedolare) di cui:	3.194	3.558	3.923	3.923
- unità locate	2.646	2.646	2.646	2.646
- unità non locate (emersione)	548	912	1277	1277
Effetto netto con emersione	-493	-212	70	70
Effetto netto senza emersione	-918	-918	-918	-198

Ma il dato più allarmante deriva dal fatto che, come osservato dai sindaci, tale forma di imposizione a *forfait* costituisce, insieme all'IMU,

¹⁶ Disponibile all'indirizzo <http://documenti.camera.it/leg16/dossier/Testi/NVD292UT.htm>

uno dei mezzi di sostentamento più consistenti, dopo l'abolizione dei trasferimenti da parte dello Stato e delle Regioni. Tale gettito difatti, come detto, alimenta il FSR il cui che viene ridistribuito ai Comuni e per il 2011 è stato "stimato" in 8,375 miliardi di euro (oltre a 2,889 miliardi di compartecipazione Iva). Per il 2012 è stato sensibilmente ridotto come vedremo nel prossimo paragrafo.

3.2.5. Fondo sperimentale di riequilibrio e fondo perequativo a regime

Gli articoli 2 e 13 del decreto disciplinano due istituti di particolare rilevanza nell'ambito della riforma del federalismo fiscale municipale, sia nella fase transitoria che in quella a regime, ossia i più volte citati Fondo sperimentale di riequilibrio (FSR) e Fondo perequativo.

La disciplina di questi istituti ha subito nel corso degli ultimi due anni parecchie modificazioni ad opera delle manovre finanziarie e di stabilità effettuate dal Governo, nel particolare dal d.l. n. 138/2011, dal d.l. n. 98/2011, dal d.l. n. 201/2011 e da ultimo dal d.l. n. 95/2012.

Per ciò che concerne il FSR, esso è istituito dal comma terzo dell'art. 2, comma terzo, come modificato dall'art. 13, comma 18, del d.l. n. 201/2011, al fine di realizzare *“in forma progressiva e territorialmente equilibrata”* la devoluzione ai Comuni della fiscalità immobiliare, significando che ai Comuni non saranno attribuiti direttamente gli introiti di alcuni tributi, ma verranno loro ripartite delle quote del medesimo fondo sulla base di un decreto del Ministro dell'Interno.

Il fondo ha durata triennale a partire dal 2011 (primo anno di inserimento nel Bilancio dello Stato), e comunque è destinato ad operare sino al 2014, anno di attivazione del Fondo perequativo previsto dall'art. 13 della legge n. 42/2009, e disciplinato marginalmente dall'art. 13 del d.lgs. n. 23/2011.

Il fondo è alimentato dalla devoluzione della fiscalità immobiliare (vgs. paragrafo 3.2.2), oltre che, limitatamente agli anni dal 2012 al 2014, dalla compartecipazione Iva, che pertanto non sarà attribuita direttamente ai Comuni, ai sensi dell'art. 13, comma 18, del d.l. n. 201/2011, come compensazione della riduzione che il FSR avrà per compensare il maggior gettito IMU previsto. Nella determinazione del

Fondo non si tiene conto delle variazioni di gettito prodotte all'esercizio dell'autonomia tributaria, come sancito dal comma 7.

Si precisa che ai sensi dell'Accordo in sede di Conferenza unificata del 1 marzo 2012 per l'alimentazione ed il riparto del fondo sperimentale di riequilibrio di cui al comma 7, dell'articolo 2, del d.lgs. n. 23/2011, per l'anno 2012 è confluita nel FSR anche l'addizionale comunale sui consumi di energia elettrica, abolita ai sensi dell'art. 2, comma 6, del citato decreto, quantificata in 614 milioni di euro.

I tributi che alimentano il Fondo sono di seguito riepilogati:

- a. imposta di registro e bollo sui applicata agli atti trasferimento di proprietà e di altri diritti reali su immobili;
- b. imposta ipotecaria e catastale (con esclusione degli atti soggetti a IVA);
- c. tributi speciali catastali;
- d. tasse ipotecarie;
- e. Irpef sui redditi fondiari con esclusione del reddito agrario;
- f. imposte di registro e di bollo su contratti di locazione immobiliare;
- g. cedolare secca sugli affitti, per una quota del 21,7 per cento per il 2011 e del 21, 6 per cento per il 2012;
- h. compartecipazione IVA (euro 2,889 miliardi);
- i. addizionale comunale energia elettrica (anno 2012).

Per quanto concerne la fiscalità immobiliare devoluta, i tributi di cui alle lettere da a) a d) concorrono per una quota del 30 per cento, mentre le lettere e) ed f) per intero.

L'articolo 2, al comma 7, rimanda la disciplina sull'alimentazione e riparto del FSR, ad un decreto annuale del Ministero dell'Interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare previo

accordo sancito in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, il quale, tra l'altro, nel fissare le modalità di riparto:

- tenga conto della determinazione, “ove effettuata”, dei fabbisogni standard, come determinati dal d.lgs. n. 216/2010¹;
- preveda, sino al 2013, che una quota pari al 30 per cento della dotazione del Fondo venga ridistribuita tra i Comuni in base al numero dei residenti;
- fissi modalità differenziate, semplificate e forfettizzate per i Comuni che esercitano in forma associata le funzioni fondamentali, ai sensi dell'articolo 14, commi 28 e seguenti, del d.l. n. 78/2010, nonché per i Comuni il cui territorio coincide integralmente con quello di una o più isole, prevedendo per tali enti l'attribuzione di una quota non inferiore al 20 per cento della dotazione del fondo al netto della quota del 30 per cento spettante, in relazione al numero dei residenti (ossia il 14 per cento della dotazione del fondo)².

Tale provvedimento determina altresì le quote del gettito dei tributi che, anno per anno, sono devolute ai singoli Comuni ove sono ubicati gli immobili oggetto di imposizione.

Per completezza di trattazione si evidenzia che per gli anni 2011 e 2012 sono stati emanati i decreti del **Ministro dell'Interno 21 giugno 2011 e 4 maggio 2012**, che individuano l'ammontare del FSR, le modalità di riparto sia per i Comuni con popolazione sino a cinquemila abitanti e che per quelli superiori, oltre alle modalità di pagamento del fondo e della compartecipazione Iva per il 2011.

Il **D.M. 21 giugno 2011**, nello specificare la mancata definizione dei fabbisogni standard (di cui si sarebbe dovuto tener conto) alla data di emanazione dello stesso, fissa l'ammontare del FSR, alla luce della relazione del COPAFF del 19 maggio 2011, in euro 8,375 miliardi,

¹ Si veda quanto in materia enunciato al paragrafo 2.3.3.

² Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, pp. 17 e 18.

disponendo che, per i Comuni con popolazione inferiore a cinquemila abitanti, sia attribuito:

- un importo a valere sulla parte del 30 per cento del fondo in relazione al numero di residenti al 31 dicembre 2009;
- un importo destinato a garantire risorse in misura complessivamente pari alla spettanza dei trasferimenti fiscalizzati al 2011.

Per i Comuni con popolazione superiore ai cinquemila abitanti, sia assegnato:

- un importo pari al 30 per cento del fondo in base al numero di residenti al 31 dicembre 2009;
- un importo pari al 10 per cento del fondo in proporzione al peso di ciascun comune dei tributi immobiliari fiscalizzati.

La quota del 30 per cento da distribuire in base agli abitanti residenti è quantificata nel D.M. in parola in euro 2,512 miliardi. Si prevede inoltre che i Comuni sopra i cinquemila abitanti che, sulla base dei criteri di riparto sopra indicati sommati alla quota di compartecipazione Iva, non ricevano almeno il corrispettivo dei trasferimenti fiscalizzati, partecipino al riparto della restante dotazione del fondo fino a concorrenza del 99,72 per cento della citata spettanza, con la ipotetica conseguenza che per il 2011, nessun Comune avrebbe dovuto avere meno dello 0,28 per cento dei trasferimenti che avrebbe ricevuto.

Dal confronto del gettito dei trasferimenti erariali attribuiti ai Comuni tra il 2010 ed il 2011, come riscontrabile sul sito del Ministero dell'Interno³, allo stato attuale sembra che la maggior parte dei Comuni italiani abbia ricevuto importi minori in conseguenza dell'entrata in vigore

³ <http://finanzalocale.interno.it/apps/floc.php/in/cod/18/0>

del federalismo fiscale⁴, nonostante la clausola di salvaguardia di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 23/2011.

Come si preciserà nel seguito del presente lavoro, per il 2011, i trasferimenti fiscalizzati sono stati determinati dalla COPAFF nella seduta dal 19 maggio 2011, in euro 11,264 miliardi circa.

Il D.M. ha stabilito altresì che il pagamento sia del Fondo che della compartecipazione dovessero avvenire per i due terzi nel mese di giugno, con saldo a novembre.

Rispettando un ordine cronologico, a questo punto sembra opportuno precisare che ai sensi dell'art. 20, comma 16, del d.l. n. 98/2011, la soppressione dei trasferimenti statali in favore degli enti locali, le disposizioni che prevedono sanzioni, recuperi, riduzioni o limitazioni a valere sui predetti trasferimenti erariali, **sono riferite anche alle risorse spettanti a valere sul fondo sperimentale di riequilibrio** di cui al comma 3, dell'articolo 2 del d.lgs. n. 23/2011 ed in caso di incapienza dei predetti fondi gli enti locali sono tenuti a versare all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue.

Per il 2012, il **D.M. 4 maggio 2012**, emanato successivamente all'Accordo in sede di Conferenza unificata del 1° marzo 2012 sopra citato, ha di fatto confermato le modalità di ripartizione appena descritte,

⁴ Rilevante notare ad esempio i casi di Roma e Venezia. Per quanto riguarda la Capitale, a fronte di trasferimento erariali del 2010 pari ad euro 1.402.562.165,42, sono state assegnate nel 2011, risorse da federalismo fiscale pari ad euro 723.395.338,48, di cui compartecipazione all'Iva dei comuni RSO per euro 177.665.853,76 e Fondo sperimentale di riequilibrio per euro 545.729.484,72, con un delta negativo di euro **679.166.826,94**, parzialmente colmato dal contributo per gli interventi dei comuni e delle Province (ex sviluppo investimenti) per euro 22.363.145,06, dai contributi non fiscalizzati da federalismo municipale per euro 419.722.648,55, che sommati alle risorse da federalismo hanno abbassato il saldo negativo ad euro **237.081.033,33** pari a circa il 16,9 per cento in meno rispetto ai trasferimenti soppressi.

Anche **Venezia** si trova, in proporzione, nelle medesime condizioni, infatti a fronte di trasferimenti erariali del 2010 soppressi pari ad euro 97.901.113,59, sono state assegnate nel 2011, risorse da federalismo fiscale pari ad euro 84.250.375,10, di cui compartecipazione all'Iva dei comuni RSO per euro 16.801.750,77 e Fondo sperimentale di riequilibrio per euro 67.448.624,33, con un delta negativo di euro **13.650.738,49**, parzialmente colmato dal contributo per gli interventi dei comuni e delle Province (ex sviluppo investimenti) per euro 813.933,69, dai contributi non fiscalizzati da federalismo municipale per euro 0, che sommati alle risorse da federalismo hanno abbassato il saldo negativo ad euro **12.836.804,80** pari a circa il 13,11 per cento in meno rispetto ai trasferimenti soppressi del 2010.

determinando l'ammontare del Fondo da distribuire ai Comuni in euro **6,825 miliardi** circa, sulla base della documentazione approvata nella seduta del 22 febbraio 2012 dalla COPAFF, che ha tra l'altro aggiornato e revisionato l'ammontare dei trasferimenti fiscalizzati e non, tenendo conto:

- dell'attribuzione al FSR della compartecipazione Iva, per gli anni dal 2012 al 2014, e della somma corrispondente al valore della cessata addizionale comunale sui consumi di energia elettrica pari ad euro 614 milioni;
- degli effetti conseguenti all'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 14, secondo comma, del d.l. n. 78/2010, quantificati dalla COPAFF in euro 884 milioni circa, nonché degli effetti dell'applicazione dell'art. 2, comma 183, della legge n. 191/2009, pari a circa 102 milioni di euro;
- del comma 17, dell'art. 13, del d.l. n. 201/2011 il quale prevede la riduzione del FSR in ragione della differenza del gettito stimato dell'IMU sperimentale ad aliquota base, calcolato in euro 1,627 miliardi circa (di cui 1,585 miliardi per le RSO);
- del comma 7, dell'art. 28, che riduce in fondo sperimentale per il 2012 di euro 1,450 miliardi circa (euro 1,344 miliardi per le RSO);
- della variazione compensativa per perdita dell'Irpef sugli immobili non locati, che l'IMU sostituisce, stimata in euro 1,6 miliardi (di cui 1,380 circa per le RSO). Si precisa che tale variazione del Fondo è stata evidenziata dalla COPAFF, in quanto non presente nel dettato del comma 17, dell'art. 13.

Il D.M. dispone che l'ammontare del Fondo come sopra individuato, sia oggetto di revisione alla luce delle variazioni delle detrazioni di cui all'art. 13, comma 17, e dell'art. 28, comma 7, del d.l. n. 201/2011. All'uopo il **decreto del Ministro dell'Interno dell'8 agosto 2012** ha stabilito che gli importi da attribuire ai Comuni delle RSO per

l'anno 2012 a valere sul citato Fondo sono modificati in relazione alle suddette variazioni conseguenti:

- alle nuove stime del gettito IMU per l'anno 2012 elaborate sulla base del versamento in acconto di giugno 2012;
- alla rideterminazione del gettito ICI per gli anni 2009 e 2010 come risultante dagli aggiornamenti dei certificati al rendiconto, trasmessi dai Comuni;
- alle variazioni intervenute al gettito IMU in base all'art. 4 del d.l. n.16/2012 (pari ad euro 42 milioni circa) e dell'art. 8, terzo comma, del 74/2012 (stimate in euro 15 milioni circa), che decrementano il Fondo.

Entro la prima metà di settembre, le risorse già erogate a valere sul FSR sarebbero dovute essere allineate al 66 per cento dell'importo annuale rideterminato.

Il pagamento del Fondo per il 2012 sarebbero dovuto essere effettuato in tre rate entro i mesi di marzo, maggio e ottobre.

Sempre il relazione alla consistenza del Fondo è opportuno evidenziare che:

- si dovrà altresì tenere conto del d.l. n. 95/2012 (cd. "*spending review*"), che ha ulteriormente ridotto lo stesso di euro 500 milioni per il 2012, euro 2 miliardi per il 2013 e 2014, euro 2,1 miliardi per il 2015;
- l'art. 14, comma 13 *bis* del d.l. n. 201/2011, prevede che a decorrere dal 2013 venga ridotto in misura corrispondente al gettito derivante dalla maggiorazione standard prevista per coprire i costi relativi ai servizi indivisibili, che può essere deliberata dai Comuni pari ad euro 0,30 per metro quadrato, aumentabile sino a euro 0,40, stimata in euro 1 miliardo per il 2013 e 2014.

Come più volte sottolineato durante lo svolgimento del lavoro, conseguentemente alla devoluzione dei tributi erariali ai Comuni (oltre alla compartecipazione Iva, al gettito IMU ed a tutte le variazioni sopra citate), corrisponde una equivalente riduzione dei trasferimenti statali e regionali.

Premettendo che seguirà trattazione specifica sui trasferimenti fiscalizzati nel prosieguo del lavoro, per gli anni 2011 e 2012, è stato previsto dal comma 8, dell'art. 2, del d.lgs. n. 23/2011, che al fine di garantire la neutralità finanziaria della manovra per il rispetto dei saldi di finanza pubblica e assicurare ai Comuni un ammontare complessivo di risorse effettivamente pari ai trasferimenti soppressi, **attraverso un bilanciamento del FSR**, si sarebbe dovuta rideterminare la quota di gettito della cedolare secca sugli affitti, devoluto al medesimo fondo, prevedendo altresì un eventuale successivo incremento nel caso di individuazione di ulteriori trasferimenti suscettibili di riduzione. Questo come sopra descritto non è avvenuto per il 2011.

A norma dell'art. 13 del d.lgs. n. 23/2011, il FSR cesserà la sua funzione con l'attivazione **Fondo perequativo** a regime. Seppur apparentemente scontata al 2014, l'entrata in vigore del Fondo perequativo non è esplicitamente indicata dall'articolo sopra menzionato, ma è subordinata alla cessazione del FSR di durata triennale e, soprattutto, alla determinazione dei fabbisogni standard, collegati alle funzioni fondamentali, come parametro di riferimento cui vincolare il sovvenzionamento delle spese dei Comuni in sostituzione del criterio della spesa storica⁵.

Proprio in relazione alla determinazione dei fabbisogni standard, come descritto nel paragrafo 2.3.3., il d.lgs. n. 216/2010 prevede un percorso graduale per la transizione verso l'integrale finanziamento di tali

⁵ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, p. 72.

fabbisogni, diretto a garantirne l'entrata a regime nel 2017, prevedendo una fase transitoria dal 2011 al 2016.

Questo lascia presumere che, ipoteticamente, si potrebbe rimandare l'istituzione del Fondo di perequazione ordinario, alla fine del suddetto periodo transitorio, quando il sistema dei fabbisogni standard comprenderà la individuazione di tutte le funzioni fondamentali dei enti locali, prolungando gioco-forza la durata del F.S.R.⁶.

Stante questa improbabile quanto logica deduzione, l'art. 13 dispone che *“per il finanziamento delle spese dei Comuni e delle Province, dopo la determinazione dei fabbisogni standard collegati alle spese per le funzioni fondamentali, è istituito nel bilancio dello Stato un Fondo perequativo con indicazione separata degli stanziamenti per i Comuni e per quelli delle Province”*.

Il gettito derivante dal Fondo perequativo confluirà nel bilancio dello Stato all'interno del Fondo previsto dall'art. 13 della legge n. 42/2009⁷.

Esso, quindi, finanzierà le spese di Comuni e Province, indicando separatamente gli stanziamenti per i due enti locali, a titolo di concorso per le funzioni da loro svolte. La parte di fondo adibita alla gestione dei finanziamenti comunali sarà articolata in due componenti, le cui quote saranno riviste in funzione della loro dinamica:

- la prima determinata in base ai fabbisogni standard, destinata a finanziare integralmente le funzioni fondamentali;
- l'altra per le funzioni non fondamentali, che non saranno finanziate per intero, ma eventualmente coperte dalle entrate proprie del Comune.

L'articolo 13, come tra l'altro tutto il d.lgs. n. 23/2011, è comunque sibillino nella determinazione dei criteri di alimentazione e riparto del

⁶ *Ibidem.*

⁷ Si veda quanto sul tema già enunciato al paragrafo 3.1.3.

Fondo perequativo, lasciati alla potestà legislativa governativa (solito D.P.C.M), di concerto con la Conferenza Stato – città e autonomie locali, assicurando sempre la neutralità finanziaria per il bilancio dello Stato in conformità all'art. 13 della legge delega.

L'unica indicazione per l'alimentazione del Fondo è quella per cui esso dovrà contenere quote del gettito dei tributi immobiliari ex commi primo e secondo, dell'art. 2, più volte citati, e della compartecipazione del 30 per cento al gettito dei tributi sui trasferimenti immobiliari di cui all'art. 7, comma 2, applicata a decorrere dal 2014, oltre alla compartecipazione Iva (ma solo per il 2014) ai sensi comma terzo dell'art. 2.

Sempre dal 2014 ed in riferimento ai tributi che dovrebbero alimentare il Fondo in parola, si ricorda che la riforma prevede la possibilità di aumentare la quota del gettito della cedolare secca sugli affitti sino alla totalità del gettito stesso, con la contestuale ed equivalente riduzione della quota dell'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari (di cui al citato art. 7, secondo comma) e/o di una riduzione della compartecipazione all'IVA, che tra l'altro a partire dal 2015 non sarà più devoluta al Fondo (come da disposto del comma terzo, dell'art. 2).

Anche questo fondo sarà soggetto ai tagli previsti da tutte le disposizioni di finanza pubblica sopra richiamate.

3.2.6. Addizionale comunale Irpef

Sul tema, l'art. 5 del d.lgs. n. 23/2011, prevedeva la graduale cessazione, anche parziale, della sospensione del potere dei Comuni di istituire o aumentare l'addizionale Irpef, da disciplinare con regolamento del Ministero dell'economia e delle finanze.

Nel frattempo è intervenuto il d. l. n. 138/2011, il cui art. 1, comma 11, a sua volta modificato dall'art. 13, comma 16, del d.l. n. 201/2011, ha abrogato tale previsione, rendendo di fatto disponibile tale imposta per i Comuni, in maniera non "*graduale*" ma immediata dal 2012, che ovviamente vi hanno fatto ricorso¹, facendo tuttavia salve le deliberazioni assunte dai Comuni in vigore della norma cancellata, in ordine alla variazione, per il 2011, dell'aliquota entro il limite massimo dello 0,4 per cento.

Pertanto, ai sensi del d.lgs. n. 360/1998, norma istitutiva del tributo, i Comuni hanno avuto la possibilità di modificare tale addizionale sino al limite dello 0,8 per cento.

Tenuto conto altresì che l'art. 14, comma 8, del d.lgs. n. 23/2011, come modificato anche in questo caso dall'art. 13, comma 16, del d.l. n. 16/2012, dispone che, a decorrere dal 2011, le delibere di variazione dell'addizionale Irpef producono i propri effetti dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione sul sito ministeriale a condizione che tale pubblicazione abbia luogo entro il 20 dicembre dell'anno a cui la deliberazione si riferisce (termine fissato, dalla modifica sopra citata, agli effetti dell'acconto), i Comuni che hanno deciso per l'aumento del prelievo già dal 2012, hanno dovuto approvare il provvedimento di aumento e

¹ Buzzacchi C., *op. cit.*, p. 7.

pubblicarlo sul sito del Ministero entro la data suddetta, in mancanza del quale gli eventuali aumenti scatteranno dal 2013².

Sempre l'art. 1, comma 11, del d.l. n. 138/2011 dispone che, per assicurare la razionalità del sistema tributario e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, i Comuni di possano stabilire aliquote differenziate per le addizionali IREPF a seconda del reddito utilizzando gli stessi scaglioni previsti dalla legge statale, nel rispetto del principio di progressività.

Rimane ferma la possibilità di prevedere una soglia di esenzione di cui al comma 3-*bis*, dell'art. 1, del d.lgs. n. 360/1998:

- unicamente in ragione del possesso di specifici requisiti reddituali, con ciò significando che si deve far riferimento esclusivamente al reddito complessivo, senza alcun tipo di esenzione per tipologie di redditi (come ad esempio da lavoro dipendente), e che ovviamente non è possibile stabilire requisiti diversi da quello reddituale, come il numero dei familiari a carico;
- intesa come limite di reddito al di sotto del quale l'addizionale comunale all'Irpef non è dovuta e, nel caso di superamento del suddetto limite, la stessa si applica al reddito complessivo. Prevedendo ad esempio una soglia di esenzione di euro diecimila, colui che dichiara undicimila euro, dovrà calcolare l'addizionale su tale ultimo importo e non sulla differenza tra la soglia di esenzione ed il reddito dichiarato pari a mille. *"Nei Comuni che avevano inteso l'esenzione come una no-tax area si viene a determinare un aggravio per i contribuenti e un maggior gettito per le casse dell'ente"*³.

² Pollini M., Superti P.A., *op. cit.*, p. 29.

³ Ruffini P., *Le novità per l'addizionale comunale Irpef*, 10 ottobre 2011. Disponibile all'indirizzo: <http://www.leggioggi.it/2011/10/10/le-novita-per-laddizionale-comunale-irpef/>

Secondo le previsioni dell'IFEL⁴ (Istituto per l'economia e la finanza locale), considerando i pesanti tagli subiti dai Comuni a causa delle manovre di finanza pubblica e le misure atte al rispetto del Patto di stabilità, l'anno prossimo il 95,5 percento dei Comuni potrebbe praticare una aliquota di addizionale pari allo 0,8 percento, attualmente applicata solo dal 13,9 percento dei Comuni.

Aliquota addizionale	Anno 2009 Comuni in %	Anno 2012 Comuni in %
0,00%	9,0	0,0
0,10%	1,8	0,0
0,20%	7,8	0,0
0,30%	6,3	0,0
0,40%	17,6	0,3
0,50%	25,4	0,8
0,60%	11,8	1,5
0,70%	6,5	1,8
0,80%	13,9	95,5

*Fonte: dossier Ifel "Effetti della manovra finanziaria sui Comuni 2011"

In relazione a tali possibili percentuali, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili evidenzia la mole di lavoro che potrebbero essere chiamati a svolgere i sostituti d'imposta, alla luce delle molteplici sfumature normative che differenziano l'addizionale comunale da quella regionale, come ad esempio l'acconto d'imposta previsto per la prima e non per la seconda; o ancora il fatto che l'addizionale comunale considera la residenza anagrafica del contribuente al primo gennaio di ciascun anno, mentre l'imposta

⁴ Pollastri C., De Luca Picione G., Del Vescovo L., *Effetti della manovra finanziaria sui Comuni*, Direzione scientifica IFEL (a cura di), Roma, 2011, pp. 52 e ss. Disponibile all'indirizzo: <http://portale.webifel.it/visualizzaCms.do?metodo=dettaglioCmsContenuto&&actionRitorno=security&methodRitorno=homepage&idCmscontenuto=29855>.

regionale è la residenza al 31 dicembre di ogni anno ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro; oltre ovviamente agli scaglioni differenziati per contribuente. Fanno inoltre notare gli esperti che *“non bisogna dimenticare in proposito che nel 2012, anno di sblocco delle addizionali, i sostituti, come tutti gli anni, saranno chiamati ad applicare le addizionali comunali in acconto e a saldo (per i dipendenti cessati) 2012, le addizionali comunali a saldo 2011, nonché le addizionali regionali a saldo 2011 e a saldo (per i dipendenti cessati) 2012”*⁵.

⁵ CNDCEC, *op. cit.*, p. 4.

3.2.7. Imposta di soggiorno

Una delle novità di rilievo del federalismo municipale, sebbene non assoluta nell'ordinamento italiano¹, è prevista dall'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011 (anch'esso modificato dal d.l. n. 16/2012), in attuazione dell'art. 12, lettera d), comma primo, della legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009, il quale prevede che il Governo disciplini *“uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana”*, i c.d. *“tributi comunali di scopo”*.

L'articolo citato dà la possibilità data ai Comuni capoluogo di Provincia, delle unioni di Comuni nonché dei Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, di istituire e disciplinare una nuova fonte di gettito, costituita da un'imposta di soggiorno: da ciò consegue che non tutti i Comuni possono avvalersi di tale facoltà, producendo così una sorta di stimolo alla formazione di unioni di Comuni, i quali rientrano appunto tra i soggetti che potrebbero prevedere tale forma impositiva².

L'imposta, deliberata dal Consiglio comunale, è posta a carico, e quindi graverà materialmente, su tutti coloro che alloggiano nelle strutture ricettive del territorio, e sarà calcolata secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino alla misura massima di 5 euro per notte³.

¹ Si vedano ad esempio il tributo istituito dalla Regione Sardegna con la legge regionale n. 2 del 2007, nonché il contributo di soggiorno previsto per l'ente Roma Capitale dall'art. 14, comma 16, lett. e) del d.l. n. 78 del 2010. Tra l'altro l'art. 12, comma 5, del d.lgs. 61/2012 ha previsto l'applicabilità delle disposizioni in materia di imposta di soggiorno, a Roma capitale anche per il finanziamento degli investimenti compresi nei programmi di cui all'articolo 3 del decreto e limitatamente al periodo di ammortamento delle opere.

² Buzzacchi C., *op. cit.*, pp. 6 e 7.

³ Pollini M., Superti P.A., *op. cit.*, p. 28 e 29.

Il primo comma, impone un vincolo di destinazione per il gettito derivante da questa imposta, il quale deve finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali, disponendo altresì, al comma secondo, che l'imposta di soggiorno come disciplinata, può eventualmente sostituire, in tutto o in parte, gli introiti ricavati dagli oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta sul territorio comunale, ferma restando la facoltà di disporre limitazioni alla circolazione nei centri abitati per motivi di sicurezza pubblica o inerenti alla sicurezza della circolazione, di tutela della salute, esigenze di carattere militare, incolumità pubblica ovvero per urgenti e improrogabili motivi attinenti alla tutela del patrimonio stradale o ad esigenze di carattere tecnico, accertate e motivate esigenze di prevenzione degli inquinamenti e di tutela del patrimonio artistico, ambientale e naturale⁴.

La disciplina per l'applicazione dell'imposta, ai sensi del comma terzo, è affidata ad un regolamento ministeriale da adottare, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d'intesa con la Conferenza Stato-città autonomie locali, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto n. 23.

Tale termine è scaduto il 6 giugno 2011, senza l'emanazione di alcun regolamento, ragion per cui alcuni Comuni hanno provveduto ad applicare l'imposta, con propri regolamenti, ai sensi dell'art. 52, d.lgs. n. 446/1997, disciplinando in alcuni casi, come previsto dal terzo comma in esame, ulteriori modalità applicative nonché esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo.

Sul punto è bene sottolineare i profili di criticità che l'imposta di soggiorno, come ora disciplinata, presenta soprattutto in termini di riserva di legge, di cui all'articolo 23 della Costituzione, e che, a parere del CNDEC, neanche l'emanazione dell'annunciato regolamento

⁴ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, p. 33.

ministeriale avrebbe eliminato, attenuando al più alcune delle lacune esistenti, *“trattandosi di aspetti che avrebbero richiesto precisazioni a livello di normativa primaria”*⁵.

Gli esperti, attribuendo al decreto solo l'individuazione, in maniera approssimativa, della fattispecie, dei soggetti passivi e dell'aliquota (5 euro), criticano la mancata definizione e/o individuazione:

- dei sostituti o responsabili d'imposta, ragion per cui alcuni regolamenti comunali, senza alcun tipo di copertura legislativa, applicando in via analogica la vecchia normativa sull'imposta di soggiorno, hanno individuato sostituto e responsabile d'imposta, prerogativa della legge statale, nei titolari delle strutture ricettive, obbligati ad applicare e versare l'imposta, con rivalsa nei riguardi dei turisti⁶.

Per questo motivo e con evidente intento provocatorio, nei Comuni (tra cui Venezia) che, considerando tale designazione un vero e proprio mandato alla riscossione, *“hanno qualificato il coinvolgimento dei gestori alla stregua di agenti della riscossione”*, alcune associazioni di categorie presenti sul territorio hanno rivendicato tale ruolo pretendendone la remunerazione. Infatti nel silenzio della norma, tale rapporto dovrebbe essere inquadrato nell'ambito degli istituti convenzionali di diritto pubblico (convenzione, concessione o appalto di servizi);

- degli obblighi procedurali; in questo caso, la lacuna sembra colmabile applicando i commi dal 158 al 170 della legge n. 296/2006 recante *“Disposizioni per la formazione del bilancio*

⁵ CNDCEC, *op. cit.*, p. 7.

⁶ All'uopo si evidenzia che il TAR Veneto, Sez. III, con sentenza n. 653 del 2012, ha negato il potere del Regolamento comunale, di attribuire al titolare della struttura ricettiva la qualità di sostituto o responsabile d'imposta, considerato che tale attribuzione è materia riservata alla legge; di contro la potestà regolamentare comprenderebbe “necessariamente” la disciplina degli obblighi strumentali che si rendono necessari (es. dichiarazione). Al contrario il TAR Toscana, Sez. I, con sentenza n. 1808 del 2011 ed il TAR Calabria, Sez. I, con sentenza n. 799, del 2011, hanno appoggiato i Regolamenti comunali che hanno attribuito ai gestori delle strutture turistiche “responsabilità” legate agli obblighi d'imposta connessi all'applicazione del tributo, non ritenendo che questo possa portare alla configurazione della sostituzione o responsabilità d'imposta.

annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)", contenente, tra le altre, disposizioni procedimentale in materia di tributi locali, in ordine agli avvisi di accertamento, alle istanze di rimborso, alla determinazione degli interessi da applicare, e poco altro;

- dei poteri istruttori dei Comuni (questionari, richiesta documenti, accessi e ispezioni, e quant'altro) e degli adempimenti dei contribuenti, a partire dal versamento dell'imposta. Aderendo ad una ipotesi interpretativa estrema, in punta di diritto, si potrebbe affermare che *"tutta la fase degli adempimenti dei contribuenti, in quanto non attinente né alla definizione della base imponibile, né ai soggetti passivi né all'aliquota massima, rientri nei poteri regolamentari dei Comuni. Tuttavia, anche in tale contesto interpretativo non è rimediabile il difetto di disciplina sui mezzi istruttori dell'ente impositore, poiché si tratta di aspetti potenzialmente assai invasivi della sfera privata del contribuente, in quanto tali bisognosi di una espressa autorizzazione legislativa"*;
- degli aspetti sanzionatori, per i quali la riserva di legge sembra non superabile. Di conseguenza allo stato attuale l'unica sanzione ipotizzabile è quella per l'omesso o ritardato versamento dell'imposta, pari al 30 per cento del tributo non versato, contemplata nell'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997, non potendosi applicare alcun tipo di sanzione relativamente alla violazione degli obblighi di dichiarazione, *"se non la solita e inutile sanzione residuale di cui all'articolo 7 bis, T.U.E.L. (D. Lgs. n. 267/2000), rivolta alle violazioni dei regolamenti comunali"*⁷.

Il comma 3-*bis* dell'articolo in esame, aggiunto art. 4, comma 2-*bis* d.l. n. 16/2012, presenta aspetti particolarmente interessanti, non tanto in relazione al contenuto del primo capoverso, per il quale i Comuni che

⁷ CNDCEC, *op. cit.*, pp. 7 e 8.

hanno sede giuridica nelle isole minori e quelli nel cui territorio insistono isole minori, possono istituire, con il regolamento di cui sopra, in alternativa all'imposta di soggiorno, un'**imposta di sbarco**, non dovuta dai residenti, dai lavoratori dagli studenti pendolari del Comune, fino ad un massimo di euro 1,50, da riscuotere con il biglietto da parte delle compagnie di navigazione, ma per il disposto del secondo, terzo, quarto e quinto capoverso.

Infatti in queste parti del comma 3-*bis* il legislatore, a parziale smentita delle critiche sopra evidenziate, ha individuato nella compagnia di navigazione, il responsabile per il pagamento dell'imposta (con rivalsa), della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge, nonché la sanzione per omessa dichiarazione e per l'omesso o ritardato versamento da parte del responsabile d'imposta.

Il problema è che quanto appena detto è riferito esclusivamente al disposto del comma 3-*bis*, in quanto si fa espresso riferimento **solo** alla compagnia di navigazione, e non anche, in via generale, al resto dell'articolo. Cosa che invece è prevista nel quinto capoverso del comma in esame che testualmente reca, *“per tutto quanto non previsto dalle disposizioni del presente articolo si applica l'art. 1, commi da 158 a 170, della legge 27 dicembre 2006, n. 296”*, lasciando ancora più dubbi in relazione all'applicabilità dei capoversi citati a tutto il contenuto dell'art. 4.

Un'ultima riflessione in relazione al fatto che, tale nuova forma impositiva, sebbene sia sostanzialmente un'imposta di scopo, non sembra avere una finalità ben definita, presentando un ambito di intervento non ben delimitato, il cui gettito è destinato a finanziare moltitudine di interventi fin troppo eterogenei, che vanno dai servizi pubblici locali al sostegno delle strutture ricettive, fino alle opere di recupero di beni culturali e ambientali⁸.

⁸ Buzzacchi C., *op. cit.*, pp. 6 e 7.

Inoltre tale imposta, non aderendo assolutamente ad uno dei principi cardine della riforma federalista quale il "vedo, voto e pago", attribuisce una risorsa ai Comuni esigendola da soggetti passivi che, *in primis* non sono gli elettori degli amministratori locali, *secundo* potrebbe risultare loro particolarmente sgradevole, non riscontrando chiaramente il beneficio che possono trarre dall'adempimento⁹.

Ad oggi le stime in materia di imposta di soggiorno per il 2012, parlano di un potenziale introito di circa euro 150 milioni, tenendo anche conto del fatto che l'applicazione dell'imposta ha avuto inizio a stagione già inoltrata. In prospettiva, secondo Federalberghi, applicando il tributo da inizio anno e con una progressiva estensione del campo di applicazione, il gettito complessivo potrebbe più che triplicare, come prevede tra l'altro l'**Eurostat** che quantifica le notti trascorse negli alberghi italiani in 238 milioni, alle quali applicando un'imposta media di 2,5 euro, si ottiene la considerevole somma di 600 milioni di euro¹⁰.

La Federalberghi propone altresì alcune stime sulla base delle delibere e dei regolamenti approvati da alcuni Comuni italiani tra i quali:

- Roma, circa 80 milioni di euro all'anno;
- Firenze, quasi 22 milioni,
- Venezia, più di 16 milioni;
- Milano, 12 milioni;
- Torino 5,5 milioni;
- Bologna intorno ai 3 milioni

⁹ Capozzi V. (a), *op. cit.*, p. 20.

¹⁰ AA.VV., *L'imposta di soggiorno*, Istituto Internazionale di Studi, Formazione e Promozione Turistico Alberghiera "Giovanni Colombo" (a cura di), Roma, 2012, p. 51. Disponibile all'indirizzo: <http://www.federalberghi.it/pubblicazioni/imposta%20di%20soggiorno%20-%20rapporto%20federalberghi%20luglio%202012.pdf>.

Questi presunti introiti, non rientrando nel perimetro del patto di stabilità, risultano subito spendibili e per questo motivo congeniali per gli obiettivi delle amministrazioni comunali¹¹.

¹¹ *Ibidem.*

3.2.8. Imposta di scopo

L'art. 6 del decreto in esame, anch'esso modificato dal d.l. n. 16/2012, e nel particolare dall'art. 4, comma 1-*quater*, lett. a), tratta della "nuova" imposta di scopo.

In realtà come si dirà tra breve, non siamo in presenza di una vera e propria nuova forma impositiva, in quanto tale l'imposta di scopo era già presente nel sistema fiscale italiano.

Il decreto tra l'altro, come già rilevato durante questo lavoro, rimanda la trattazione di dettaglio, limitandosi a fissarne solo alcuni principi cardine, a un regolamento ministeriale da adottare ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. n. 446/1997, attraverso una sorta di *sub-delega*.

Tale decreto, atteso per ottobre 2011 e non ancora emanato, avrebbe dovuto rivitalizzare, revisionando e potenziando, l'imposta di scopo, di cui all'art. 1, commi da 145 a 151, della legge n. 296/2006, "*che l'aveva quantificata nella misura massima dello 0,5 per cento della base imponibile ICI*"¹, i quali prevedevano che i Comuni, o meglio i Consigli comunali, potessero istituire con regolamento (facoltà e non obbligo), un'imposta per finanziare la realizzazione di opere pubbliche. Tale regolamento doveva indicare:

- l'opera pubblica da realizzare;
- l'ammontare della spesa da finanziare;
- l'aliquota di imposta;
- l'applicazione di esenzioni, riduzioni o detrazioni in favore di determinate categorie di soggetti, in relazione all'esistenza di particolari situazioni sociali e reddituali;

¹ Pollini M., Superti P.A., *op. cit.*, p. 30.

- le modalità di versamento degli importi dovuti².

Il primo comma dell'art. 6, interviene sulla disciplina della succitata imposta, permettendo ai Comuni di prevedere “anche”:

1. la possibilità di individuare opere pubbliche ulteriori rispetto a quelle indicate, con una elencazione che si ritiene tassativa³, dal comma 149, dell'art. 1, della legge istitutiva del tributo, di seguito elencate:
 - a. opere per il trasporto pubblico urbano;
 - b. opere viarie, con esclusione della manutenzione straordinaria e ordinaria di quelle esistenti;
 - c. opere particolarmente significative di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi;
 - d. opere di risistemazione di parchi e giardini;
 - e. realizzazione di parcheggi pubblici;
 - f. opere di restauro;
 - g. conservazione di beni artistici e architettonici;
 - h. opere relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali e biblioteche;
 - i. realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica.
2. la possibilità che il gettito dell'imposta finanzi il 100 per cento dell'ammontare della spesa per l'opera pubblica da realizzare, superando così l'attuale limite del 30 per cento che impone la ricerca di fonti di finanziamento alternative;

² Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, pp. 37 e 38.

³ In tal senso la circolare n. 3/DF del 8 ottobre 2007 del Ministero dell'economia e della finanze, Dipartimento per le politiche fiscali.

3. l'aumento sino a dieci anni della durata massima di applicazione dell'imposta, previsto dal comma 147, del citato articolo 1 in cinque anni, che si ritiene congruo in considerazione dell'incremento del limite di spesa finanziabile; sembra opportuno precisare che il termine non si riferisce al periodo di completamento dell'opera, ma alla pretesa tributaria del Comune, sussistendo la possibilità che l'opera sia terminata in data successiva⁴.

Una particolare riflessione deve essere fatta per ciò che concerne la base imponibile del tributo in parola che, come si è accennato in apertura del paragrafo, faceva riferimento all'ICI.

L'art. 6, nella prima versione, non prevedeva alcuna disposizione correttiva in considerazione all'anticipazione dell'IMU, che ha sostituito l'ICI, ingenerando dubbi interpretativi in relazione proprio alla base imponibile da applicare e all'eventuale inapplicabilità dell'imposta di scopo all'abitazione principale, proprio in virtù della normativa ICI.

I dubbi sono stati chiariti dal d.l. n. 16/2012 che ha sostituito il secondo comma dell'art. 6, il quale testualmente reca *"a decorrere dall'applicazione dell'imposta municipale propria, in via sperimentale, di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, l'imposta di scopo si applica, o continua ad applicarsi se già istituita, con riferimento alla base imponibile e alla disciplina vigente per tale tributo. Il comune adotta i provvedimenti correttivi eventualmente necessari per assicurare il rispetto delle disposizioni di cui ai commi da 145 a 151 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296"*.

Premettendo che l'IMU sperimentale (come vedremo) è fondamentalmente strutturata sulle medesime disposizioni ICI, da quanto sopra, si desume che la base imponibile dell'imposta di scopo sarà la

⁴ CNDCEC, *op. cit.*, p. 8.

medesima dell'IMU, e gioco forza, considerando che la tale normativa sperimentale non prevede esenzione per i possessori di abitazione principale, in questo caso l'imposta di scopo si applicherà anche a questi soggetti.

In proposito si rammenta che la norma prevede che i Comuni possano disporre con proprio regolamento agevolazioni ed esenzioni, con particolare riferimento anche alle esenzioni ICI (ora IMU). Il CNDCEC ritiene che l'aggancio a tali esenzioni *“sia meramente esemplificativo e non obbligatorio, poiché, diversamente che nell'Ici, nell'imposta di scopo la fonte normativa delle agevolazioni è il regolamento comunale e non la legge*⁵.

Così come in passato l'imposta di scopo veniva considerata una addizionale all'ICI ora è da considerare un'addizionale all'IMU, ed il rinvio ad eventuali disposizioni correttive comunali per il rispetto dei commi da 145 a 151 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, lascia presupporre che tale revisione dovrebbe mantenere inalterata la suddetta aliquota massima.

Così come dovrebbe rimanere valido il disposto del comma 151, per cui se l'opera non è iniziata entro due anni dalla data prevista nel progetto esecutivo, il Comune è tenuto al rimborso dei pagamenti effettuati dai contribuenti, entro i due anni successivi, trattandosi di una chiara tutela dei cittadini, al fine di evitare che si trattengano somme per un tempo indeterminato, prima dell'avvio dell'opera. Di contro, nei commi sopra citati, nulla è specificato in relazione al prolungamento dei lavori per un periodo indefinito, caso in cui si dovrebbe prevedere una analoga salvaguardia, anche attraverso una restituzione parziale del versato⁶.

Critiche dal mondo degli esperti fiscali arrivano in relazione alla struttura rigida dell'imposta di scopo, soprattutto in relazione all'art. 12 della legge delega n. 42/2009, la quale concepisce tale imposta come un

⁵ CNDCEC, *op. cit.*, pp. 8 e 9.

⁶ *Ibidem.*

modo per valorizzare l'autonomia impositiva dei Comuni, ed in tal senso, stabilita ed applicata dall'ente locale, trattandosi "*del tributo proprio per eccellenza del comune, nella accezione desumibile dall'articolo 119 della Costituzione*". Viene quindi rilevato come la disciplina attuale non risponda a tale configurazione limitando le fattispecie imponibili e i soggetti passivi a quelli dell'ICI (IMU sperimentale), non permettendo di poter conformare il prelievo alla molteplicità di scopi perseguibili⁷.

Il costo delle opere finanziate è sempre quindi a carico dei soggetti passivi IMU che, "*in linea di massima, potrebbe ritenersi coerente, in quanto è tutt'altro che inverosimile che i possessori di immobili in un determinato Comune traggano beneficio dalla realizzazione di opere nel Comune stesso*", aumentando ad esempio il valore dello stesso.

Ma in questo modo non si è tenuto conto del fatto che, se la *ratio* del tributo è il beneficio per i soggetti percossi, non è detto che i fruitori di un'opera pubblica coincidano con i possessori di immobili, in fatti "*alcuni interventi pubblici potrebbero portare dei benefici anche nei confronti di soggetti diversi dai possessori di immobili*"⁸.

Ragion per cui sarebbe stato opportuno prevedere "*l'introduzione di un'un'imposta di scopo "aperta" e flessibile, strutturata su pochi punti fermi, quali il vincolo di destinazione del gettito e la conformità al principio del beneficio*"⁹, in maniera tale da renderne la gestione più flessibile per i Comuni, ipotizzando ad esempio la possibilità di selezionare le categorie di soggetti destinatari dell'opera e in senso opposto coloro non beneficiari dell'utilità della stessa, o ancora fissare aliquote differenziate in relazione alla fruibilità della stessa, sempre nel rispetto dei "*canoni della ragionevolezza e dell'uguaglianza, sotto il profilo del necessario collegamento che deve sussistere tra prelievo e*

⁷ *Ibidem.*

⁸ Tosi L., *op. cit.*, pp. 941 e ss.

⁹ CNDCEC, *op. cit.*, pp. 8 e 9.

*fruibilità, da parte dei soggetti passivi, degli effetti positivi dell'opera realizzata*¹⁰.

¹⁰ Tosi L., *op. cit.*, pp. 941 e ss.

3.2.9. Imposta municipale propria – IMU

Una delle innovazioni del decreto n. 23/2011 sulla fiscalità municipale che ha sicuramente destato più critiche nell'opinione pubblica, è sicuramente la famigerata Imposta municipale propria, in origine disciplinata dagli artt. 8 e 9 del citato decreto, la cui applicazione era prevista nella fase a regime del federalismo fiscale, ossia nel 2014.

Certamente non in una logica di tutela della finanza comunale, ma in relazione ad obiettivi generali di bilancio dello Stato e di riordino del carico fiscale sui patrimoni, a seguito della crisi economica e finanziaria del nostro Paese, principalmente causata dall'alto debito pubblico italiano, il nuovo Governo Monti ha pensato bene di utilizzare la fonte primaria di gettito dei Comuni, anticipando al 2012 l'introduzione dell'IMU in via sperimentale, apportando delle modifiche *ad hoc*, "*per ottenere un introito ben più alto ed immediato, che fosse idoneo ad operare una prima riduzione del debito pubblico*"¹.

All'uopo, è l'art. 13 del d.l. n. 201/2011, successivamente modificato dal d.l. n. 1/2012 e dal d.l. n. 16/2012, recante "*Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*", convertito nella legge n. 214/2011, che prevede tale anticipazione sino al 2014 ed il rinvio dell'applicazione dell'IMU ordinaria al 2015, apportando così tante modificazioni al dettato normativo originale, da rendere l'IMU sperimentale un tributo nuovo ed autonomo, sebbene il primo comma preveda la sua applicazione in base agli articoli 8 e 9 del d.lgs. n. 23/2011 (l'IMU originaria appunto), "*in quanto compatibili*"².

¹ Buzzacchi C., *op. cit.*, p. 11.

² La circolare n. 3/DF datata 18 maggio 2012 del MEF, specifica "*che il comma 1 del citato art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ritiene applicabili gli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, in quanto compatibili; per cui, il vaglio di compatibilità deve essere effettuato esclusivamente con le norme del D. Lgs. n. 23 del 2011 e non con quelle del D. Lgs. n. 504 del 1992*".

Tali modifiche comprendono quelle apportate dal comma 14, dell'art. 13, che abroga a decorrere dal primo gennaio 2012, tra le altre, le seguenti disposizioni:

- il comma 3, dell'articolo 58 e le lettere d), e) ed h) del comma 1, dell'articolo 59 del d.lgs. n. 446/1997 (detrazione per unità immobiliare adibita ad **abitazione principale** del soggetto passivo);
- il comma 1-*bis* dell'articolo 23 del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14 (riconoscimento della **ruralità** degli immobili);
- l'articolo 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, ad eccezione del comma 4 che continua ad applicarsi per i soli Comuni ricadenti nei territori delle Regioni a Statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano (**esenzione ICI prima casa**).

L'IMU sperimentale può essere tranquillamente considerata un'imposta patrimoniale che ha sostituito per la componente immobiliare, l'Irpef, le addizionali relative dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, nonché dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), i cui introiti, almeno nella nuova formulazione e quindi temporaneamente, sono destinati a rimpinguare le casse dei Comuni "esattori" e, in maniera atipica, dello Stato "beneficiario".

Come precisato dal dalla Direzione per il Federalismo Fiscale del MEF, la locuzione "*beni non locati*" ricomprende sia i fabbricati sia i terreni, ragion per cui, detti immobili "*rientrano nell'oggetto dell'imposta non solo nel caso in cui non risultino locati ma anche in quello in cui non siano affittati*"³.

³ Cfr. circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, pag. 3.

Il nuovo tributo, così come il "vecchio"⁴, oltre alle norme sopra citate, ha il proprio fondamento giuridico nel d.lgs. n. 504/1992 (ICI)⁵ ed è applicabile a tutti i Comuni del territorio nazionale (quindi come già ricordato, anche a quelli delle RSS), almeno sino all'introduzione dell'IMU a regime, quando dovrebbe produrre effetti, la clausola di salvaguardia per le RSS e Province autonome di cui all'art. 14, comma 3 del decreto n. 23/2011⁶.

Le novità più rilevanti, che approfondiremo nel prosieguo, oltre all'applicazione immediata dell'imposta, sono sicuramente:

- l'estensione del presupposto d'imposta a tutti gli immobili (anche i terreni incolti);
- l'allargamento della base imponibile attraverso una forte rivalutazione della rendita catastale;
- la devoluzione allo Stato di parte del gettito comunale;
- la tassazione degli immobili rurali;
- la tassazione dei terreni agricoli non coltivati né edificabili.

Il presupposto dell'imposta come statuito, dal comma secondo dell'art. 13 del d.l. n. 201/2011, è rinvenibile nel possesso di immobili, purché si trovino all'interno dello Stato italiano, ed a differenza dell'ICI, comprende anche **l'abitazione principale e le pertinenze della stessa.**

⁴ Il riferimento è al regime IMU previsto dagli articoli 8 e 9 del d.lgs. n. 23/2011.

⁵ In merito al passaggio dall'ICI all'IMU, la circolare n. 3/DF del MEF, evidenzia che *"la circostanza che l'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, nel delineare la disciplina del nuovo tributo, ha espressamente richiamato soltanto alcune delle disposizioni concernenti la disciplina dell'ICI, che è data non solo dalle norme contenute nel decreto istitutivo dell'imposta comunale - D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 - ma anche da quelle intervenute successivamente sul tributo, previste da altri provvedimenti legislativi"*.

⁶ *"Art. 14, comma 3, d.lgs. n. 23/2011. Nelle Regioni a statuto speciale e nelle Province autonome che esercitano le funzioni in materia di finanza locale, le modalità di applicazione delle disposizioni relative alle imposte comunali istituite con il presente decreto sono stabilite dalle predette autonomie speciali in conformità con i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione; per gli enti locali ubicati nelle medesime Regioni e Province autonome non trova applicazione quanto previsto dall'articolo 2, commi da 1 a 8; ...omissis..."*

Si precisa che la manovra non colpisce gli immobili detenuti all'estero per i quali il d.l. n. 201/2011, all'art. 19, ha previsto l'applicazione di un'imposta di bollo nella misura del 7,6 per mille.

Inoltre è opportuno specificare che l'IMU è indeducibile dalle imposte erariali sui redditi e dall'Irap (art. 14, comma 1, d.lgs. n. 23/2011).

Ai fini dell'imposta municipale propria, l'articolo 13 fa salve le definizioni di cui all'art. 2, del d.lgs. n. 504/1992 quali quelle di fabbricato, (unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza), terreno agricolo (terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile) e area fabbricabile (l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità), specificando per quest'ultima, che non è considerata tale, quella ad utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali, posseduta e condotta dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1, d.lgs. n. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola.

Sempre il secondo comma, dell'art. 13, definisce l'abitazione principale, ossia *“l'immobile, iscritto o iscrivibile in catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente”*.

Nella nuova IMU, quindi, le abitazioni principali devono essere qualificate dall'obbligatoria compresenza di due requisiti:

- quello **soggettivo** (dimora abituale del contribuente);
- quello **oggettivo** (residenza anagrafica del contribuente);

ponendo fine, anche in questo caso, alle problematiche applicative che sulla questione hanno interessato l'ICI.

Il testo di legge prevede anche la possibilità che l'immobile non sia accatastato, essendo sufficiente la sua semplice iscrivibilità. Nella normativa attuale, quindi, la mera volontà del contribuente di adibire un fabbricato ad abitazione principale (anche mediante autocertificazione) a dispetto delle risultanze anagrafiche, non è più sufficiente come in passato, dato che stando alla norma il requisito formale assume una valenza fondamentale, dato che non potranno farsi valere i benefici spettanti per gli immobili in cui si dimora abitualmente, laddove l'anagrafe non conforti tale dato di fatto⁷.

Inoltre, sui concetti di dimora e residenza, il d.l. n. 16 del 2012⁸, ha introdotto una norma antielusiva statuendo che *"nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile"*.

Accanto all'abitazione principale si collocano le pertinenze, anch'esse definite dal decreto n. 201/2011, classificate nelle categorie catastali C/2 (magazzini e locali di deposito: cantine e soffitte disgiunte dall'abitazione e con rendita autonoma), C/6 (box o posti auto pertinenziali; autosilos, autorimesse non pertinenziali, parcheggi a raso aperti al pubblico) e C/7 (tettoie chiuse od aperte), nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

La circolare n. 3/DF datata 18 maggio 2012 del MEF, specifica che *"le eventuali pertinenze eccedenti il numero di tre sono, ovviamente, assoggettate all'aliquota ordinaria. In tal modo, il legislatore ha fornito*

⁷ Frizzera B., *Guida pratica fiscale – Imposte indirette*, n. 1, 2012, Milano, pag. 378.

⁸ Vedi art. 4, comma 5, lett. a).

chiarezza su un aspetto che nel passato ha causato diversi problemi applicativi garantendo un uniforme trattamento normativo su tutto il territorio nazionale”.

In merito autorevole dottrina evidenzia che con la riforma viene meno il vincolo, presente nella prassi di molti regolamenti comunali ai fini ICI (in contrasto con l'orientamento della Corte di cassazione) per cui l'aliquota ridotta, così come la detrazione, poteva esplicare i suoi effetti limitatamente a una sola pertinenza della prima casa (spesso indipendentemente dalla relativa categoria catastale), *“trovando invece una più coerente esplicazione il noto principio civilistico in base al quale le pertinenze, salva diversa pattuizione, seguono il trattamento riservato alla cosa principale cui esse risultano asservite”*⁹.

I soggetti passivi dell'imposta ai sensi dell'art. 9, comma primo, del d.lgs. n. 23/2011 sono:

- il **proprietario** di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa, o il **titolare di diritto reale** di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi;
- il **concessionario** di aree demaniali;
- il **locatario**, per gli immobili, anche da costruire o in costruzione, concessi in locazione finanziaria (leasing).

In questo ultimo caso è bene precisare che, a differenza dell'ICI ove il locatario diveniva il soggetto passivo del tributo solo a partire dal primo gennaio dell'anno successivo alla stipula del contratto o alla consegna effettiva dell'immobile, c.d. “leasing costruendo”, nella nuova normativa IMU, tale soggettività decorre, in ogni caso, dalla data della stipula del contratto (dato oggettivo e incontestabile), prescindendo dal fatto che la consegna del bene

⁹ Frizzera B., *op.cit.*, pag. 378.

sia eventualmente successiva o antecedente (o, teoricamente, anche antecedente) a tale momento. In tal modo non si possono creare incertezze sulla titolarità della soggettività passiva d'imposta in capo all'utilizzatore per tutta la durata del leasing (partendo dalla stipula), lasciandola al proprietario solo in via "residuale", ossia quando sul bene non grava un contratto di locazione finanziaria¹⁰.

In maniera conforme a quanto previsto per l'ICI, l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota o ai mesi in cui si è protratto il possesso, considerando per intero il mese durante il quale si sia posseduto l'immobile per almeno 15 giorni (art. 9, comma 2, d.lgs. n. 23/2011).

La norma (commi da 3 a 5 e 8-*bis*, art. 13) novella parte della disciplina riguardante il calcolo della base imponibile, individuata nel valore dell'immobile, attraverso la rivalutazione forfettaria e l'incremento dei coefficienti moltiplicatori delle rendite catastali dei fabbricati e dei terreni agricoli, mentre lascia invariato quanto previsto dall'applicazione delle norme relativi all'ICI contenute nell'art. 5, commi 1, 3, 5 e 6, d.lgs. n. 504/1992, i quali dispongono che:

- per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D (opifici, alberghi, teatri, case di cura, istituti di credito con fini di lucro, fabbricati, locali ed aree attrezzate per esercizio sportivi con fine di lucro, edifici galleggianti, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, ecc.) il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, facendo riferimento alla rendita delle **unità immobiliari similari**, opportunamente rivalutato ogni anno, sulla base dei coefficienti dettati da apposito decreto ministeriale, distintamente per anno di sostenimento dei differenti costi iscritti in contabilità;

¹⁰ *Ivi*, pag. 376.

- per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello **venale** in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche;
- per l'utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero la base imponibile è costituita dal **valore dell'area**, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'articolo 2, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato.

In ogni caso è prevista la **riduzione del 50 per cento** della base imponibile per i fabbricati di interesse storico o artistico ex art. 10, d.lgs. n. 42 del 2004 (comma 3, lett. a)) e per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono queste condizioni, specificando che l'accertamento di tali condizioni spetta all'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario. Il contribuente può, in alternativa, presentare una dichiarazione sostitutiva ex d.p.r. n. 445 del 2000, certificando le condizioni in parola. E' facoltà dei Comuni disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabili con interventi di manutenzione (comma 3, lett. b)).

Rispetto ai fabbricati iscritti in catasto ed i terreni agricoli, la differenza fondamentale rispetto alle previgenti prescrizioni Ici, non riguarda le modalità di determinazione della base imponibile, ma l'entità (in aumento) dei moltiplicatori da rapportare alle rendite attualmente iscritte in catasto, oltre che, nel caso dei terreni, l'aumento del coefficienti

di rivalutazione forfettaria con un aggravio tributario stimato nell'ordine del 75 per cento¹¹.

Come precisato da autorevole dottrina, tali aumenti non intaccano i coefficienti applicati per il calcolo del valore catastale ai fini delle imposte indirette in caso di trasferimento immobiliare (imposta di registro e ipocatastali, ecc.), ne rilevano ai fini della quantificazione del reddito fondiario Irpef¹².

Il comma quarto, dell'art. 13, individua i moltiplicatori per il calcolo della base imponibile, e quindi il valore dei **fabbricati iscritti in catasto**, da applicare all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, **rivalutate del 5 per cento**, ex art. 3, co. 48, L. 662/1996, di seguito elencate:

- a. **160**, per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2 (magazzini e locali di deposito: cantine e soffitte disgiunte dall'abitazione e con rendita autonoma), C/6 (box o posti auto pertinenziali; autosilos, autorimesse non pertinenziali, parcheggi a raso aperti al pubblico) e C/7 (tettoie chiuse od aperte), con esclusione della categoria catastale A/10 (uffici e studi privati);
- b. **140**, per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3 (laboratori per arti e mestieri), C/4 (fabbricati e locali per esercizi sportivi senza fine di lucro) e C/5 (stabilimenti balneari e di acque curative senza fine di lucro);
- b-bis. **80**, per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5 (istituto di credito, cambio e assicurazione con fine di lucro) e A/10 (uffici e studi privati);
- c. **60**, per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5 (istituto di

¹¹ *Ivi*, pag. 377.

¹² *Ibidem*.

credito, cambio e assicurazione con fine di lucro); tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013;

- d. **55**, per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1 (negozi e botteghe).

Per i terreni agricoli il d.l. n. 201/2011 (art.13, commi 5 e 8-*bis*) specifica moltiplicatori differenti in relazione al possesso ed alla conduzione degli stessi, da applicare all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del **25** per cento, al fine di ottenere la base imponibile dell'imposta.

In linea generale tale moltiplicatore è pari a 135, mentre per i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, il moltiplicatore è pari a 110, ed inoltre l'imposta si applica limitatamente alla parte di valore eccedente 6.000 euro e con le seguenti riduzioni (comma 8-*bis*):

- a. 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore compresa tra 6.000 e 15.500 euro;
- b. 50 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore compresa tra 15.500 e 25.500 euro;
- c. 25 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore compresa tra 25.500 e 32.000.

La tabella¹³ di seguito evidenzia la misura dei nuovi moltiplicatori, a confronto con quelli precedentemente in vigore ai fini Ici.

¹³ Pollini M., Superti P.A., *op.cit.*, p. 32.

Classificazioni catastali	Moltiplicatore attuale	Nuovo moltiplicatore (art. 13, co. 4)	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)	100	160	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)	100	140	40%
Uffici (fabbricati classificati nella categoria catastale A/10)	50	80	60%
Edifici industriali e commerciali (fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusa la cat. D/5). Il moltiplicatore in questione sarà aumentato a 65 dal 1° gennaio 2013	50	60	20%
Banche, assicurazioni (categoria D/5)	50	80	60%
Negozi (fabbricati classificati nella categoria catastale C/1)	34	55	61,8%
Terreni agricoli condotti direttamente	75	110	46,7%
Altri terreni agricoli	75	130	73,3%

L'aliquota di base dell'imposta è pari allo 0,76 per cento, e può essere modificata con decreto del Presidente del Consiglio, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con la Conferenza Stato – città e autonomie locali, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, tenendo conto delle analisi effettuate dalla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale o dalla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, istituita dal d.lgs. n. 68/11.

La norma concede ai Comuni, con deliberazione del consiglio comunale ai sensi dell'art. 52, d.lgs. n. 446/1997, di modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali.

A decorrere dal 2012 tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali devono essere inviate al Ministero dell'economia e delle finanze, entro il termine di cui all'art. 52, comma 2, d.lgs. 446/1997 (trenta giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso nella Gazzetta

Ufficiale) e comunque entro 30 giorni dalla data di scadenza del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione¹⁴.

Mentre ai sensi del comma 13-*bis*, a decorrere dall'anno di imposta 2013, le deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione devono essere inviate esclusivamente per via telematica per la pubblicazione nel sito informatico. L'efficacia delle deliberazioni decorre dalla data di pubblicazione nel predetto sito informatico e gli effetti delle deliberazioni stesse retroagiscono al primo gennaio dell'anno di pubblicazione nel sito informatico, a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 30 aprile dell'anno cui la delibera si riferisce. A tal fine, l'invio deve avvenire entro il termine del 23 aprile. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 30 aprile, le aliquote e la detrazione si intendono prorogate di anno in anno.

Per l'abitazione principale e le relative pertinenze l'aliquota è ridotta 0,4 per cento. I Comuni possono modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota sino a 0,2 punti percentuali (art. 13, comma 7).

Un breve *excursus* relativamente ai fabbricati rurali, che nella precedente normativa non erano assoggettati all'ICI in quanto la loro capacità contributiva si considerava come compresa nel reddito dominicale del terreno.

Ora il legislatore ha previsto che quelli ad uso strumentale scontino l'imposta con un'aliquota pari allo **0,2 per cento**, manovrabile fino allo 0,1 per cento, mentre alle "abitazioni rurali", non essendo richiamate espressamente dal decreto, si applichi l'aliquota ordinaria per gli immobili classificati nella categoria A.

Per i fabbricati rurali soggetti a dichiarazione di aggiornamento dal catasto terreni al catasto edilizio urbano entro il 30 novembre 2012,

¹⁴ Il D.M. 2 agosto 2012 del Ministro dell'Interno, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, e sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, ha differito al 31 ottobre 2012 la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2012, già in precedenza dilazionata al 31 agosto 2012 da analogo decreto datato 20 giugno 2012.

l'IMU, nelle more della presentazione di tale dichiarazione, dovrà essere corrisposta a titolo di acconto, sulla base della rendita delle unità simili già presenti in catasto. Quando poi sarà attribuita una rendita catastale a tali immobili, il Comune provvederà ad effettuare il conguaglio tra quanto dovuto e quanto versato (commi 14-ter e 14-quater)¹⁵. Ai sensi del comma 8 dell'art. 13, il versamento dell'imposta complessivamente dovuta per i fabbricati rurali ex art. 13, comma 14 ter, d.l. n. 201 del 2011 è effettuato in un'unica soluzione il 17 dicembre 2012.

In caso di **inottemperanza** da parte del soggetto obbligato, si applicano le disposizioni dell'art. 1, comma 336, l. n. 311 del 2004, concernenti la richiesta di atti di aggiornamento, salva l'applicazione delle **sanzioni** previste dagli artt. 20 e 28, r.d.l. n. 652 del 1939, variabili da un minimo di euro 258 ad un massimo di euro 2.066.

A parere di autorevole dottrina tale variazione è molto opportuna in quanto permette quantomeno di fissare, per le costruzioni strumentali, la categoria D/10, con la conseguente attribuzione dell'aliquota allo 0,2 per cento in luogo dello 0,76 per cento, a partire dal 2012. Inoltre è rivolta una critica al legislatore, reo di non essersi preoccupato dei fabbricati rurali non accatastati o che risultano sprovvisti di rendita (ex art. 3, comma 2, D.M. 2 gennaio 1998, n. 28), magari in quanto (correttamente) iscritti nel catasto terreni, per i quali si ritiene che, in assenza di specifiche disposizioni in materia, si possa "*assumere il **criterio** dettato dall'art. 13, co. 14-quater, d.l. n. 201/2011, per le costruzioni rurali in via di mappatura presso il Catasto fabbricati e, pertanto, appare coerente ritenere che, anche a regime, debba, come principio generale, in tali casi, adottarsi la rendita attribuita a **immobili simili** già iscritti in catasto fabbricati*"¹⁶.

¹⁵ Frizzera B., *Guida pratica fiscale – Imposte indirette*, n. 1, 2012, Milano, pag. 377.

¹⁶ *Ivi*, p. 380.

Per i fabbricati rurali ad uso strumentale, di cui all'art. 9, comma 3-*bis*, d.l. n. 557/1993, il citato comma 8 dispone che sia versata la prima rata entro il 18 giugno 2012, nella misura del 30 per cento dell'imposta dovuta applicando l'aliquota di base, mentre la seconda rata, dovuta entro il 17 dicembre 2012, è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata.

Con D.P.C.M., da emanare entro il 10 dicembre 2012, si provvede, sulla base dell'andamento del gettito derivante dal pagamento della prima rata dell'imposta, alla modifica dell'aliquota da applicare ai medesimi fabbricati e ai terreni in modo da garantire che il gettito complessivo non superi per l'anno 2012 gli ammontari previsti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze rispettivamente per i fabbricati rurali ad uso strumentale e per i terreni.

I Comuni hanno la facoltà di ridurre l'aliquota base sino allo 0,4 per cento nel caso di :

- nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario (immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni ex art. 43 T.U.I.R.);
- nel caso di immobili posseduti dai soggetti passivi dell'Imposta sul Reddito delle Società (IRES);
- nel caso di immobili locati.

Altra ipotesi è quella che permette di ridurre l'aliquota ordinaria sino allo 0,38 per cento per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e comunque per un periodo non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori.

Il comma 10, dell'art. 13, dispone delle agevolazioni e detrazioni in alcuni casi esplicitamente previsti.

In primis cercando di temperare gli effetti della reintroduzione dell'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e per le relative pertinenze, l'esenzione che caratterizzava la disciplina previgente è stata sostituita da un insieme di detrazioni.

Nel particolare nel caso appena citato la **detrazione base è di euro 200** rapportate al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione, sino a concorrenza dell'imposta dovuta, precisando che 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 si verifica.

Sebbene il d.l. n. 16/2012, abbia riconosciuto ai Comuni la potestà regolamentare di cui all'art. 52 del d.lgs. n. 446/97 (comma 6, art.14, d.lgs. n. 23/2011), in modo tale da consentire ai Comuni di introdurre agevolazioni anche non espressamente previste dalla legge, tale facoltà sembra più **limitata** rispetto alla normativa ICI, soprattutto in relazione alla possibilità di individuare con regolamento comunale, fattispecie assimilate alla prima casa.

Difatti il decreto n. 16/2012, prevede espressamente un numero limitato di casi in cui poter applicare la detrazione base per l'abitazione principale. Nel particolare essa si applicherà:

- alla moglie (o marito) cui a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, separata o divorziata, è stata disposta l'assegnazione della casa coniugale a titolo di diritto di abitazione a condizione che non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale (art. 6, comma 3-*bis*, d.lgs. n.504/1992 e art. 4, comma 12-*quinquies*, d.l. n. 16/2012);

- agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari nonché alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari(art. 8, comma 4, d.lgs. n. 504 del 1992), non applicandosi per tali fattispecie la riserva della quota di imposta prevista a favore dello Stato dal comma 11 dell'art. 13 (50 per cento del gettito comunale), e il comma 17 (riduzione FSR);
- facoltativamente, alle unità abitative non locate possedute a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, nel caso in cui i Comuni le considerino direttamente adibita ad abitazione principale, nonché l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata.

Il decreto prevede, in via transitoria per gli anni 2012 e 2013, una seconda tipologia di detrazione solo **eventuale** che va ad incrementare quella base ora citata, godibile solo da chi ha figli conviventi, conosciuta come “maggiorazione per quoziente familiare”, in base alla quale *“il tributo parzialmente tempera la sua qualifica di imposta a carattere reale che, proprio in quanto tale, non presenta alcun collegamento le situazioni soggettive dei contribuenti”*¹⁷.

Tale detrazione è quantificata nella misura di **euro 50** per ciascun figlio di età inferiore ai 26 anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. Ai fini di tale detrazione non rilevano né la situazione reddituale e/o patrimoniale del soggetto passivo d'imposta né quella del/i figlio/i in questione, in quanto, nella disciplina l'IMU, non è presente un concetto proprio della normativa Irpef, ossia quello di “familiari a

¹⁷ *Ivi*, p. 379.

carico" che prevede un limite di euro 2.840,51 al reddito conseguito da questi ultimi¹⁸.

In mancanza comunque di tale barriera, la norma prevede un importo massimo detraibile di euro 400, pari quindi ad otto figli, tetto oltre il quale la prole diventa irrilevante, che sommato alla detrazione base fa giungere quella complessivamente fruita dal soggetto passivo, sulla base della legge statale, a euro 600 annui.

I Comuni hanno facoltà di agire sulla detrazione, elevandola fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio, neutralizzando quindi il prelievo sulla prima casa. Di converso, in tal caso, essi subiranno una limitazione alla possibilità di modificare l'aliquota di imposizione delle seconde case tenute a disposizione, che non potrà essere fissata in misura superiore rispetto a quella ordinaria.

Tale facoltà di azione sulle aliquote del tributo devono essere ben ponderate dai Comuni in quanto ai sensi dei commi 11 e 17, dell'art. 13, il mancato gettito derivante da riduzioni alle aliquote base, comporterà la riduzione del FSR da parte dello Stato, come se i Comune non avessero modificato nulla, in quanto le detrazioni previste dalla norma e quelle applicate dai Comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato. *"Ai Comuni spetta, invece, per intero il maggior gettito derivante dalle aliquote maggiorate rispetto a quelle di base"*¹⁹.

Il comma 11 prevede inoltre che sia riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell'importo (50 per cento) calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili dello 0,76 per cento, (cioè senza tener conto dell'eventuale sforzo fiscale, ma anche delle riduzioni di aliquota, decisi in autonomia dal comune), ad eccezione dell'abitazione principale e delle relative pertinenze. Curiosa la definizione che autorevole dottrina, proprio in relazione a questa forma piuttosto

¹⁸ *Ivi*, p. 379.

¹⁹ Pollini M., Superti P.A., *op. cit.*, p. 32.

innovativa di partecipazione statale in un tributo locale, utilizza per l'IMU, ossia una *“sorta di irrocervo, un'originale imposta suddivisa in due quote di cui una – quella sulla prima casa – è di spettanza del Comune, che deve applicare una determinata detrazione stabilita dallo Stato (quella sui figli residenti) e che incontra limiti stringenti nella determinazione e combinazione delle aliquote. L'altra quota dell'IMU – sugli immobili diversi dalla prima casa – è divisa tra Comune e Stato in modo tale che a quest'ultimo ne vada comunque la metà, per di più applicando l'aliquota base al lordo di eventuali detrazioni o sconti decisi dall'amministrazione comunale”*²⁰.

Ovviamente tale divisione del gettito lascia intuire come questa nuova imposta sia stata “creata” per perseguire obiettivi diversi dal mero finanziamento dei Comuni, quali ad esempio quello di aiuto al ristabilimento della finanza pubblica dello Stato.

Ritornando brevemente al comma 17, esso prevede che il FSR ed il Fondo perequativo varino in ragione della differenza del gettito stimato ad aliquota di base. In caso di incapienza ciascun Comune versa allo Stato le somme residue. Questo vuol dire, come già accennato, che in caso di gettito IMU spettante al Comune ad aliquota base, superiore al gettito stimato dal MEF, lo Stato provvederà ad operare una corrispondente riduzione del FSR o del Fondo perequativo in caso contrario, interpretando letteralmente la norma tali Fondi dovrebbero compensare la variazione aumentando i suoi trasferimenti diretti al Comune. *“I Comuni devono comunque iscrivere convenzionalmente nel bilancio preventivo l'entrata IMU comunicata dal MEF”*²¹.

Tali stime di maggior gettito e quindi della riduzione conseguente del FSR sono quantificate dal comma 17, in 1,627 miliardi di Euro nel 2012, 1,762 miliardi di Euro nel 2013 e 2,162 miliardi di Euro nel 2014.

²⁰ Salerno G.M., *Che fine farà il federalismo fiscale?*, in *www.federalismi.it*, 2011, p. 4, (citato in Buzzacchi C., *op. cit.*, p. 12).

²¹ Pollini M., Superti P.A., *op. cit.*, p. 33.

L'art. 9, d.lgs. n. 23/2011, modificato dal d.l. n. 16/2012, prevede che siano esentati dall'imposta:

- gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.
- i fabbricati rurali ad uso strumentale ex art. 9, comma 3 bis, d.l. n. 557 del 1993, ubicati nei Comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'Istat. Le Province autonome di Trento e di Bolzano possono prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'Imposta municipale propria, ferma restando la facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni ex art. 80, d.p.r. n. 370 del 1972.

Il medesimo articolo statuisce altresì che si applichino, inoltre, le esenzioni previste dall'art. 7, comma 1, lett. *b)*, *c)*, *d)*, *e)*, *f)*, *h)*, ed *i)*, d.lgs. n. 504 /1992, relative ai seguenti immobili:

- fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- fabbricati con destinazione ad usi culturali ex art. 5 *bis*, d.p.r. n. 601/1973 (musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche, aperti al pubblico e non produttivi di reddito per il possessore);
- fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 Cost., e le loro pertinenze;
- fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense dell'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810;

- 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;
- i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n.984;
- immobili utilizzati da enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti in Italia e non aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma 1, lett. c), T.U.I.R.), destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), l. n. 222 del 1985.

A partire dal 2013, nel caso in cui l'immobile abbia un'utilizzazione mista, si deve procedere all'identificazione della frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, e solo a questa si applicherà l'esenzione. Se non identificabile in tal senso, la natura non commerciale è dichiarata dal possessore dell'immobile con apposita dichiarazione, e su questa base si applicherà l'esenzione(art. 91-*bis* del d.l. n. 1/2012)²².

Continuano ad essere assoggettati alle ordinarie imposte erariali sui redditi, ai sensi del comma 9 del citato articolo, i redditi agrari di cui all'art. 32 del T.U.I.R., i redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca di cui all'articolo 3, i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 del T.U.I.R. e dagli immobili posseduti dai soggetti passivi dell'IRES. Sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali gli immobili esenti dall'IMU

²² *Ibidem*.

In relazione ai versamenti della nuova imposta, l'art. 13, comma 12, del d.l. n. 201/2011, derogando all'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, dispone che il pagamento dell'IMU, è effettuato secondo le prescrizioni dell'art. 17, del d.lgs. n. 241/1997, ossia utilizzando un modello di versamento unitario (F24) con le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate e, solo a decorrere dal primo dicembre 2012, il versamento dell'IMU potrà essere effettuato tramite apposito bollettino postale che dovrà essere approvato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze ai sensi dell'art. 9, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011²³.

All'uopo, è stato emanato il Provvedimento del 12 aprile 2012, Prot. n. 2012/53906 dall'Agenzia delle entrate, con cui si è provveduto ad approvare le modifiche ai modelli di versamento F24 e F24 accise, per permettere i versamenti unitari previsti dall'art. 17 sopra citato, nonché con ad approvare con Provvedimento n. 2012/53909 le *"Modalità di versamento dell'imposta municipale propria di cui all'art. 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214"*²⁴.

Inoltre, con la risoluzione n. 35/E del 12 aprile 2012, l'Agenzia delle entrate ha provveduto all'*"Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'imposta municipale propria [...]"*²⁵.

Per l'anno 2012, ai sensi del comma 12-bis, introdotto dal d.l. n. 16/2012, i versamenti dell'imposta sono effettuati in due rate il 18 giugno e il 17 dicembre, di cui la prima è calcolata applicando l'aliquote base e le detrazioni previste al valore dell'immobile come sopra calcolato, senza applicazione di sanzioni ed interessi, mentre la seconda rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno.

²³ Cfr. circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, pp. 36 e 37.

²⁴ *Ibidem.*

²⁵ *Ibidem.*

Nel caso dell'abitazione principale la norma ha espressamente derogato a quanto appena detto, prevedendo che l'imposta sia versata, anche, in tre rate il 18 giugno, il 17 settembre ed il 17 dicembre, di cui la prima e la seconda in misura pari ad un terzo dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione, mentre la terza a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno.

La norma dispone inoltre, che i Comuni hanno tempo fino al 30 settembre 2012 (ora 31 ottobre)²⁶ per determinare le aliquote e le eventuali detrazioni del tributo, sulla base dei dati aggiornati, e lo Stato con uno o più D.P.C.M., su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro il 10 dicembre 2012, può provvedere, sulla base del gettito della prima rata dell'IMU, nonché dei risultati dell'accatastamento dei fabbricati rurali, alla modifica delle aliquote stesse, delle relative variazioni e della detrazione per assicurare l'ammontare del gettito complessivo previsto per l'anno 2012²⁷.

Per ciò che concerne le attività di accertamento, riscossione, rimborso, sanzioni, interessi e contenzioso, il comma 11, dell'art. 13, rimanda alla normativa IMU, contenuta nell'art. 9, comma 7, del d.lgs. n. 23/2011²⁸.

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, così come ai sensi dell'art. 2, comma 10, lett.a), al fine di rafforzare la capacità di gestione delle entrate comunali e di incentivare

²⁶ Il ministro per i Rapporti con il Parlamento, Piero Giarda, ha precisato che il termine ultimo per la definizione delle aliquote IMU da parte dei Comuni **slitta al 31 ottobre**, in concomitanza con la chiusura dei bilanci. Con la proroga al 31 ottobre per l'approvazione dei bilanci di previsione *"nei fatti non c'è più motivo che il termine per la definizione delle aliquote IMU da parte dei Comuni scada un mese prima, per cui possiamo ritenere in via interpretativa che la scadenza del 30 settembre sia oggi implicitamente abrogata"*.

²⁷ Pollini M., Superti P.A., *op. cit.*, p. 33.

²⁸ Comma 7. Per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli *articoli 10, comma 6, 11, commi 3, 4 e 5, 12, 14 e 15 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 e l'articolo 1, commi da 161 a 170, della citata legge n. 296 del 2006.*

la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento tributario, è assicurato al Comune interessato il maggior gettito derivante dall'accatastamento degli immobili finora non dichiarati in catasto.

All'uopo è bene specificare che, come disciplinato dall'art. 13, comma 12-*ter*, entro 90 giorni dall'inizio del possesso di un immobile, o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, i contribuenti (soggetti passivi d'imposta) devono presentare la dichiarazione, nei casi previsti da apposito decreto di cui all'art. 9, comma 6 del d.lgs. n.23/2011, utilizzando apposito modello approvato con il medesimo decreto. La dichiarazione è valida anche per gli anni successivi, salvo modificazioni intervenute nei dati ed elementi in precedenza dichiarati, cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Sono fatte salve le dichiarazioni ICI già presentate e per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal primo gennaio 2012, la dichiarazione deve essere presentata entro il 30 settembre 2012.

A fronte dell'analisi sinora condotta sugli aspetti principali previsti dalla normativa introduttiva dell'IMU sperimentale, la dottrina ha rilevato pregi e difetti del nuovo tributo.

Per quanto concerne gli aspetti positivi dell'imposta, si evidenzia che il nuovo tributo:

- ha risolto in modo chiaro e diretto la questione della mancata tassazione della prima casa nell'imposta patrimoniale comunale, ammortizzando l'effetto negativo della reintroduzione di questa tipologia di tassazione, attraverso la previsione di un'aliquota ridotta e di altre detrazioni, ed attenuando le preoccupazioni equitative collegate a un bene così sensibile dal punto di vista redistributivo, come è l'abitazione principale;
- ha prodotto un consistente aumento della prelievo immobiliare attraverso una forte rivalutazione delle rendite catastali, scelta questa ritenuta inderogabile ed opportuna considerando che “*nel*

confronto internazionale tra l'imposizione in Italia risulta(va) meno gravosa che nella maggior parte degli altri paesi, e perché tassare gli immobili è una modalità di prelievo fiscale "più amica" della crescita economica rispetto ad altri tipi di imposizione";

- è considerato un mezzo di leva fiscale molto potente per i Comuni che rispetto al passato hanno ritrovato l'imposizione sull'abitazione principale, nonché una base imponibile gonfiata dalla rivalutazione, in grado di produrre un gettito rilevante;
- ha dato ampi margini di variazione delle aliquote, che permetterà ai sindaci di esercitare il proprio sforzo fiscale (oppure, ma è meno probabile, le riduzioni di aliquota)²⁹.

D'altro canto però, la medesima dottrina critica duramente questa nuova imposta. Nel particolare viene rilevato che:

- l'IMU evidenzia fortemente l'esigenza di una riforma degli estimi catastali. L'attuale sistema presenta forti **iniquità**, non risolte, soprattutto nelle grandi città, dove le rendite sono spesso più basse nelle zone di pregio, che nelle periferie di nuova costruzione. In tale contesto l'aumento dei moltiplicatori applicati alle rendite attuali, enfatizza fortemente tali sperequazioni, rendendo la nuova imposta più illogica dell'ICI, penalizzando maggiormente i ceti più bassi. In più l'aumento di imponibile che si realizza con i nuovi moltiplicatori IMU, evidenzia le forti differenze tra valore catastale e valore di mercato. Una rideterminazione delle rendite sarebbe auspicabile per ridurre gli scostamenti assai differenziati rispetto ai valori di mercato^{30 31 32}.

²⁹ Zanardi A., *Pregi e difetti dell'IMU*, 2011, p. 2. Disponibile all'indirizzo: <http://www.lavoce.info/articoli/pagina1002722.html>.

³⁰ *Ivi*, pp. 2 e 3.

³¹ Tosi L., in *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalista dell'ordinamento tributario*, Rivista di diritto tributario, n. 11, 2008, pp. 941 e ss, osserva che "va rilevato che l'attuale sistema di rendite non è adeguato alla delicata funzione che esso è chiamato ad assolvere. È noto, invero, che i valori catastali non sono in linea con i valori reali degli immobili e che anche l'aggiornamento degli stessi avviene in modo assolutamente approssimativo, mediante

All'uopo il Governo ha presentato un disegno di legge n. 5291 in data 15 giugno 2012, per la riforma del sistema fiscale recante "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*", contenente all'art. 2, delle disposizioni in tema di riforma del Catasto. In data 11 settembre 2012, l'Atto Camera n. 5291 è approvato presso la VI Commissione Finanze della Camera, la quale spiega che "*attraverso la **riforma del catasto degli immobili (articolo 2)** si intende invece correggere le sperequazioni insite nelle attuali rendite, accentuate dall'aumento generalizzato disposto con il decreto-legge n. 201 del 2011. Tra i principi e criteri direttivi da applicare per la determinazione del valore catastale delle unità immobiliari urbane censite al catasto fabbricati la delega indica, in particolare, la definizione degli ambiti territoriali del mercato immobiliare, nonché la determinazione del valore patrimoniale utilizzando la superficie dell'unità immobiliare in luogo del numero dei vani attualmente utilizzato*";

- la nuova imposta penalizza fortemente gli immobili dati in locazione. In primo luogo perché essa, a differenza di quanto accade per gli immobili non locati, non sostituisce l'Irpef fondiaria e il contribuente si trova a dover pagare un'imposta reddituale e una patrimoniale sul medesimo immobile. In secondo luogo perché mentre nella normativa IMU ex artt. 8 e 9 del d.lgs. n. 23/2011, l'aliquota per gli immobili locati veniva dimezzata rispetto all'ordinaria (3,8 contro 7,6 per mille), nella nuova la riduzione dell'aliquota allo 0,4 per cento non è automatica, ma deve essere deliberata discrezionalmente dal Comune, a carico del suo

l'applicazione di moltiplicatori. Sarebbe perciò opportuno che il legislatore intervenisse sul sistema dei valori catastali (operando una contestuale manovra sulle aliquote, finalizzata a scongiurare l'incontrollato incremento della pressione fiscale sugli immobili) coinvolgendo in questo processo anche i Comuni".

³² Ferri A., Pollastri C., Scozzese S., *Il federalismo municipale: l'anticipazione dell'IMU*, in *Federalismo fiscale: una pausa di riflessione?*, Frascati, 2012, p. 13.

bilancio. Come evidenziato dalla circolare 3/DF del 18 maggio 2012 del MEF, un'ipotesi particolare è quella *“dell’abitazione principale “parzialmente locata” trattandosi al tempo stesso di un immobile non locato per la parte adibita ad abitazione principale e di un immobile locato per la rimanente parte. In tal caso si ritiene, sulla falsariga delle scelte interpretative operate ai fini Irpef fino al 31 dicembre 2011, che debba applicarsi la sola IMU nel caso in cui l’importo della rendita catastale rivalutata del 5% risulti maggiore del canone annuo di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell’opzione per la cedolare secca)”*.

- la devoluzione allo Stato di una consistente fetta degli introiti derivanti da tale forma di imposizione indebolisce l’incentivo del Comune a gestire efficientemente il tributo e crea sicuramente delle problematiche nelle relazioni tra diversi livelli di governo (Comuni e Stato), ingenerando una inesatta percezione della responsabilità fiscale tra i diversi livelli ed evidenziando appunto due livelli di tassazione: *“una patrimoniale di Stato, seppur non progressiva, e una legata al principio federalista di tassazione territoriale”*³³. Tale forma di compartecipazione erariale in un tributo comunale, riduce i margini di manovrabilità delle aliquote del Comune ridimensionando la reale autonomia dell’ente, a fronte di una maggiore esposizione fiscale nei confronti dei contribuenti. A parere di molti sarebbe stato più efficace attribuire pienamente l’IMU all’autonomia comunale ridimensionando eventualmente verso il basso delle compartecipazioni su molti tributi statali attribuiti ai Comuni dalla riforma del federalismo fiscale, a partire da Iva, imposta di registro, eccetera. *“La differenziazione territoriale dei regimi ICI viene completamente azzerata, cancellando venti*

³³ Pollini M., Superti P.A., *op. cit.*, p. 34.

*anni di esercizio dell'autonomia impositiva comunale sull'unico tributo realmente federale nel panorama italiano*³⁴;

- le regole di gestione sono complicate, soprattutto nell'applicazione dell'IMU sperimentale, considerato un tributo nuovo ed autonomo, nonché nei riflessi sulla gestione di bilancio, in quanto il nuovo tributo influenza notevolmente il FSR o il Fondo perequativo³⁵;
- il maggior gettito per i Comuni attribuito dalla riforma IMU al comparto dei Comuni, rispetto a quanto incassato dall'ICI, non produce un reale aumento di risorse in quanto sarà compensato da un corrispondente taglio sia delle risorse con cui lo Stato (attraverso le compartecipazioni comunali a tributi erariali) alimenta il FSR per le RSO, che dei trasferimenti statali / regionali per le RSS³⁶.

In relazione a quest'ultimo punto è bene effettuare degli approfondimenti in quanto trattasi di uno degli aspetti che più stanno influenzando le finanze municipali.

La stima iniziale del gettito IMU effettuata dal MEF *ex-ante* in sede di relazione tecnica al d.l. n. 201/2011 era di euro 21,8 miliardi, di cui 3,8 derivanti dall'abitazione principale e 18 dalle altre tipologie di immobili (locati, non locati, fabbricati, negozi, pertinenze, negozi e botteghe, ecc). Tale stima è stata poi corretta a **21,4** miliardi a seguito del maxiemendamento n. 13.112 che ha previsto una maggiorazione della detrazione spettante per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, in misura pari ad euro 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, per un totale di circa 400 milioni di euro, portando il gettito IMU derivante dall'abitazione principale a 3,4 miliardi di euro.

³⁴ Ferri A., Pollastri C., Scozzese S., *op. cit.*, p. 38.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ Si veda quanto già specificato sul tema al paragrafo 3.2.5.

Pertanto la parte attribuibile ai Comuni era di euro 12,4 miliardi (3,4 abitazione principale e 9 da altri immobili).

Se si considera che in sede di relazione tecnica la stima del gettito ICI da compensare con l'IMU era di euro 9,2 miliardi (dato relativo al 2010), il maggior gettito per i Comuni era stato quantificato in 3,2 miliardi; somma che però è completamente compensata dalla prevista riduzione del FSR pari a 1,627 miliardi per maggior gettito IMU (art. 13, comma 17, d.l. n. 201/2011) e dalla variazione compensativa per perdita dell'Irpef sugli immobili non locati, stimata in euro 1,6 miliardi. Si precisa che tale ultima variazione del Fondo è stata evidenziata dalla COPAFF, in quanto non presente nel dettato del comma 17, dell'art. 13³⁷.

I decreti legge n. 16/2012 e n. 74/2012 hanno di nuovo variato in ribasso le stime sul gettito IMU, rispettivamente per euro 438 milioni ed euro 560 milioni, oltre a mancati versamenti dei Comuni a sé stessi per euro 300 milioni.

Quanto sopra esposto si riporta nella tabella³⁸ di seguito:

	Effetti finanziari IMU su base annuale (in milioni di euro)
Relazione tecnica DL 201/2011 - su base annua	21.400
Relazione tecnica DL 16/2012 - su base annua	-438
Stima mancati versamenti immobili di proprietà dei Comuni (quota comune)	-300
Relazione tecnica sospensione versamenti terremoto Emilia Romagna - su base annua	-562
Totale	20.100
<i>di cui:</i>	
-abitazione principale	3.300
-altro	16.800

³⁷ Si veda quanto sul tema già evidenziato nel paragrafo 3.2.5.

³⁸ Presidenza del Consiglio dei Ministri, *I versamenti IMU e il confronto con le stime previste*, Roma, 2012. Disponibile sul sito: http://www.governo.it/GovernoInforma/dialogo/aree/patrimoniale/IMU_analisi_ex_ante.pdf.

Tali stime, come previsto dall'art. 13, comma 12-*bis*, del d.l. n. 201/2011, oltre che dall'Accordo Conferenza Stato-città ed autonomie locali del primo marzo 2012, sono state riviste dal Dipartimento delle Finanze alla luce della prima rata di IMU versata a giugno di quest'anno, il cui incasso stimato si aggirava intorno ai 9,7 miliardi di euro.

Attualmente il gettito incassato alla data del 18 giugno 2012, è pari ad oltre 9,5 miliardi di euro con un importo medio di circa 400 euro; su base annua l'importo medio si attesta a circa il doppio. Il gettito IMU relativo alla prima abitazione è risultato pari a 1,6 miliardi che su base annua si attesta a circa 3,3 miliardi di euro, in linea con le previsioni. L'IMU sugli altri immobili è stata pari a 7,9 miliardi. L'IMU sui fabbricati rurali strumentali (il cui acconto è stato fissato nella misura del 30 per cento) è stata pari a 15,7 milioni di euro³⁹.

Sulla base di quanto versato il Dipartimento delle finanze stima un gettito a fine anno di euro 19,2 miliardi di euro oltre alle variazioni derivanti:

- dai fabbricati rurali da accatastare entro novembre (circa 70 milioni);
- immobili non dichiarati in catasto il cui gettito IMU è stimato in circa 356 milioni di euro;
- versamenti di contribuenti che non hanno ancora pagato la prima rata (su base annua si stimano circa 500 milioni).

Di seguito si riporta la tabella⁴⁰ elaborata dal citato Dipartimento in relazione alle previsioni IMU per fine anno:

³⁹ *Ibidem.*

⁴⁰ *Ibidem.*

	Numero contribuenti rata giugno	IMU versata rata giugno (mln di euro)	Proiezione gettito a fine anno (mln di euro)
Versamenti di giugno e loro proiezione	23.842.794 ⁽¹⁾	9.551	19.159
di cui:			
<i>IMU abitazione principale versamento in due rate (acconto + saldo)</i>	15.116.184	1.512	3.009
<i>IMU abitazione principale versamento in tre rate (2 acconti + saldo)</i>	876.854	91	267
Totale IMU abitazione principale	15.989.695 ⁽²⁾	1.603	3.277
<i>IMU altri immobili</i>	15.904.183	7.948	15.883
di cui: <i>fabbricati rurali ad uso strumentale</i>	184.613	16	52
Versamenti ancora da realizzare:			
stima versamenti mancanti (immobili fantasma-comunicato congiunto AT e DF 5 marzo 2012) su 1.081.688 unità immobiliari			356
stima versamenti mancanti (circa 700.000 contribuenti)			500
versamenti relativi a fabbricati rurali da accatastare entro novembre			70
Totale IMU		9.551	20.085

(1) Il numero totale dei contribuenti non è uguale alla somma dei contribuenti per le diverse tipologie di immobili in quanto coloro che possiedono prima casa e altri immobili sono contati una sola volta.

(2) Il numero totale dei contribuenti non è uguale alla somma dei contribuenti per le due tipologie di versamento per operazioni di compensazione o per errori dei contribuenti.

Come si vede secondo il MEF l'andamento del gettito reale IMU è in linea con le previsioni di circa euro **20,1 miliardi** per fine anno.

Stante la possibile attendibilità delle stime sopra riportate, sicuramente questo non migliora la situazione relativa agli introiti degli enti municipali, per le seguenti ragioni:

- a. le stime, come da ultimo corrette, sono comunque inferiori di 1,7 miliardi rispetto, ai 21,8 miliardi previsti dalla relazione tecnica al d.l. n 210/2011;
- b. i Comuni, come disposto dall'art. 13, comma 12-*bis* del d. l. n. 201 del 2011, hanno iscritto in bilancio gli importi comunicati dal MEF, che in molti casi si sono rivelati significativamente più alti degli acconti corrisposti dal Ministero dell'Interno, nei mesi di Febbraio e Giugno, a valere sul FSR ridotto in base alle "esagerate" stime del MEF;
- c. tali acconti si sono rivelati nella maggior parte dei casi inferiori alle necessità, creando una grave mancanza di liquidità, mentre in pochi casi ha portato ad un eccesso di fondi;
- d. il FSR è stato ridotto molto più dalle manovre di finanza pubblica che da quanto previsto dal d.lgs. n. 23/2011. Infatti oltre ai 3,2 miliardi di riduzione per gli effetti IMU (art. 13, comma 17, d.l. n 201/2011) si sono aggiunti i tagli per altri **2,9 miliardi** derivanti:
 - dall'art. 1, secondo comma, del d.l. n. 78/2010, quantificati dalla COPAFF in euro **884 milioni** circa;
 - dall'art. 2, comma 183, della legge n. 191/2009, pari a circa **102 milioni** di euro;
 - dal comma 7, dell'art. 28, pari ad euro **1,450 miliardi** circa, per il 2012;
 - dal comma 6, art. 16, d.l. n. 95/2012 (cd. "*spending review*"), che ha ulteriormente ridotto lo stesso di euro

500 milioni per il 2012, euro 2 miliardi per il 2013 e 2014, euro 2,1 miliardi per il 2015⁴¹.

Alla luce delle predette nuove stime sul gettito totale atteso a fine anno, conseguenti all'ammontare dei versamenti del primo acconto d'imposta, viene prevista l'emanazione da parte del Governo di un D.P.C.M. entro il 10 dicembre 2012, con il quale si provvede alla modifica delle aliquote, delle variazioni e delle detrazioni, per coprire gli eventuali differenziali tra stime di gettito ed entrate effettive ed assicurare le entrate complessive previste per il 2012.

Se ciò dovesse avvenire, il risultato sarebbe esclusivamente un aggravio economico nei confronti dei cittadini ed il possibile dissesto economico di molti Comuni, i quali tra l'altro, si appigliano alla compensazione prevista dalla norma nel caso in cui il gettito IMU incassato sia minore di quanto previsto dal Governo.

Alcuni sindaci hanno affermato, in maniera provocatoria, che se l'Esecutivo non dovesse rispettare tale ultima previsione legislativa, ci si troverebbe di fronte a bilanci comunali di fatto non veritieri (falsi), tenendo conto però del fatto che la registrazione della voce di entrata relativa al gettito IMU è stata imposta da una legge dello Stato.

In relazione a tali compensazioni IMU/ICI alcuni autori evidenziano come tale meccanismo che garantisce ai Comuni il gettito attuale a prescindere dal precedente regime di imposta applicato ai fini ICI, crea degli effetti distributivi perversi penalizzando i comportamenti "fiscalmente responsabili". Infatti sono penalizzati quei Comuni che:

- applicavano aliquote più basse sull'abitazione secondaria, così ad esempio i residenti di un Comune con aliquota al 4 per mille, subiranno un aumento più rilevante rispetto ad un Comune con aliquota al 7 per mille, dove il prelievo aumenta in misura minore, a

⁴¹ *Ibidem.*

- parità di risorse per gli enti. Il risultato è che i Comuni che avevano praticato delle aliquote inferiori in maniera autonoma per agevolare al collettività saranno costretti ad incrementare l'imposta senza poter usufruire di maggiori risorse spendibili localmente per servizi;
- che prevedevano con proprio regolamento delle agevolazioni, ora fortemente disincentivati, in quanto il nuovo regime IMU standard abolisce la maggior parte dei regimi agevolativi, con particolare riferimento quelli in passato disposti dai Comuni (ad esempio immobili affittati o anziani o meno abbienti). Il comune che volesse perseguire tale linea agevolata sarebbe costretto a disporre una nuova copertura dovendo al contempo assicurare la quota parte statale del gettito IMU, anche se relativo al gettito perso con le agevolazioni disposte. Inoltre so deve considerare che rapportare il dato attuale IMU a quello ICI 2010 ai fini dell'eventuale compensazione di gettito, significa considerare nell'ammontare delle risorse attribuite al Comune le agevolazioni allora previste ed ora abolite. *"Volendo reinserirle, il Comune finirebbe per finanziare le agevolazioni due volte"*⁴².

Il presidente dell'ANCI in una nota inviata al Ministro dell'economia e delle finanze in data 25 luglio 2012, sottolinea che i fondi statali per quest'anno risultano ridotti del 40 per cento, di cui il 22 per cento derivante dall'effetto compensativo della nuova imposta.

Continua evidenziando un grave rischio di blocco delle attività e dei pagamenti anche essenziali quali stipendi e mutui, richiedendo quindi che vengano anticipati con la massima urgenza:

- ai Comuni con maggiore distanza tra incassi reali in acconto e le più elevate stime del MEF, una quota del 20 per cento delle risorse dovute a titolo di FSR o trasferimenti erariali per il 2012;

⁴² Ferri A., Pollastri C., Scozzese S., *op. cit.*, pp. 39 e 40.

- ai Comuni colpiti dal sisma in Emilia-Romagna, gli importi di propria spettanza non percepiti per effetto della sospensione dei versamenti tributari e dell'esclusione dei fabbricati danneggiati.

La scontata conclusione di quanto sinora osservato in relazione alla nuova IMU sperimentale, è che sicuramente essa non ha portato quei benefici attesi in termini di gettito per i Comuni, che anzi considerando le manovre di finanza pubblica ed il Patto di Stabilità Interno, vedono drasticamente ridotte le proprie entrate, ma ha sicuramente dato una boccata d'ossigeno alle casse statali che rincorrono il pareggio di bilancio per il 2013.

In questo contesto come osservato da parte della dottrina, *“emergono tutte le preoccupazioni circa gli effetti equitativi della manovra. Preoccupazioni non più collegate al prelievo dei tributi locali sui contribuenti, bensì più concretamente alle capacità dei Comuni di fornire i **servizi essenziali** ai propri cittadini su base tendenzialmente omogenea sull'intero territorio nazionale”*. Per gli enti municipali infatti aumenta la necessità di perequazione, perché crescono le risorse proprie loro attribuite, ma contestualmente si riducono le risorse finanziarie che possono essere utilizzate per perequare le differenze di capacità fiscali tra gli stessi enti⁴³.

Altri autori ritengono l'effetto dell'introduzione di tale imposta contraddittorio e pieno di confusione, evidenziando come l'ANCI abbia proposto di attribuire ai Comuni l'intero gettito IMU, eliminando i trasferimenti, come una soluzione per riconoscere ai Comuni vera autonomia finanziaria⁴⁴.

Di seguito si riporta una tabella⁴⁵ riepilogativa delle caratteristiche principali della nuova IMU sperimentale:

⁴³ Zanardi A., *op. cit.*, p. 4.

⁴⁴ Pollini M., Superti P.A., *op. cit.*, p. 34.

⁴⁵ Fonte sito www.confedilizia.it.

IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA SPERIMENTALE

LINEE ESSENZIALI

Quando entra in vigore	A decorrere dall'anno 2012 (e fino all'anno 2014)
Quali soggetti riguarda	Proprietari di immobili; titolari dei diritti reali di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli immobili
Quali immobili riguarda	Fabbricati, terreni, aree fabbricabili, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa
Quali imposte sostituisce	<ul style="list-style-type: none"> - Irpef (per gli immobili non locati) - addizionale regionale Irpef (per gli immobili non locati) - addizionale comunale Irpef (per gli immobili non locati) - ICI
Quali sono le aliquote	<ul style="list-style-type: none"> - Aliquota base dello 0,76% (7,6 per mille), che i Comuni possono aumentare o diminuire sino a 0,3 punti percentuali - Aliquota dello 0,4% (4 per mille) per l'abitazione principale e relative pertinenze (al massimo una per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7), che i Comuni possono aumentare o diminuire sino a 0,2 punti percentuali - I Comuni possono ridurre l'aliquota base fino allo 0,4% (4 per mille) per gli immobili locati - Per l'abitazione principale e per le relative pertinenze, si ha diritto ad una detrazione pari a 200 euro nonché a un'ulteriore detrazione pari a 50 euro per ogni figlio, dimorante abitualmente e residente anagraficamente nella stessa, di età non superiore a 26 anni (fino ad un importo massimo aggiuntivo di 400 euro). I Comuni possono elevare la detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta.
Qual è la base imponibile	<p>La rendita catastale dell'immobile, rivalutata del 5% e moltiplicata per:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 160 per i fabbricati del gruppo catastale A (esclusi gli A/10) e delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 - 140 per i fabbricati del gruppo catastale B e delle categorie catastali C/3, C/4 e C/5 - 80 per i fabbricati della categoria catastale A/10 e D/5 - 60 per i fabbricati del gruppo catastale D (esclusi i D/5) - 55 per i fabbricati della categoria catastale C/1
Quando si versa	In due rate: 16 giugno e 16 dicembre Per l'abitazione principale e relative pertinenze, a scelta del contribuente, anche in tre rate: 16 giugno, 16 settembre e 16 dicembre

Terminata la trattazione dell'IMU sperimentale, sembra opportuno fornire poche specificazioni in relazione alla originale Imposta Municipale Propria disciplinata dagli articoli 8 e 9 del d.lgs. n. 23/2011, così come modificati dal d.l. n. 201/2011 e dal d.l. n. 16/2012., la cui applicazione a regime è fissata, salvo modifiche, al 2015, con modalità stabilite dai Comuni.

Come per l'imposta sperimentale, anche l'IMU a regime:

- sostituirà l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati e l'ICI, per la parte relativa agli immobili;
- attribuisce la soggettività passiva al proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- prevede un'aliquota base dello 0,76 per cento della base imponibile, modificabile con D.P.C.M.;
- da facoltà ai Comuni di variare con regolamento l'imposta dello 0,3 per cento, o fino allo 0,2 in caso di immobili locati;
- permette il versamento dell'imposta in due rate di uguale importo scadenti il 16 giugno ed il 16 dicembre dell'anno di riferimento;
- prevede esenzioni per gli immobili posseduti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, da altri Comuni, dalle comunità montane, dai consorzi tra detti enti, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali nonché per i fabbricati di cat. E/1 ed E/9, quelli destinati all'esercizio del culto, quelli di proprietà della Santa Sede, quelli appartenenti a Stati esteri, i terreni agricoli montani, nonché gli immobili utilizzati da enti pubblici e privati diversi delle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio

di attività commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, religione o di culto;

- assoggetta alle ordinarie imposte erariali sui redditi, il reddito agrario, i redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca, i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario e quelli derivanti dagli immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società⁴⁶.

A differenza dell'IMU sperimentale, quella a regime:

- avrà come presupposto il possesso di immobili, ad eccezione dell'abitazione principale;
- ha come base imponibile il valore dell'immobile calcolato ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 504/92;
- non si applica al possesso dell'abitazione principale intendendo per tale l'immobile, iscritto od iscrivibile in catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente, e di conseguenza non si applica nemmeno alla sue pertinenza classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo, nella misura massima di una unità pertinenziale; l'esclusione non opererà per gli immobili classificati nelle categorie catastali A1, A8 e A9, anche se adibiti ad abitazione principale (immobili di lusso);
- prevede la riduzione alla metà dell'aliquota (0,38 percento) nel caso di locazione dell'immobile;
- da facoltà ai Comuni di deliberare la riduzione sino alla metà dell'aliquota base nel caso l'imposta abbia ad oggetto immobili non produttivi di reddito fondiario di cui all'art. 43 del T.U.I.R., ovvero

⁴⁶ Pollini M., Superti P.A., *op. cit.*, pp. 34 e 35.

nel caso in cui abbia ad oggetto immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società;

- prevede la possibilità di versamento dell'intero importo dell'imposta in **unica soluzione annuale**, alla scadenza del 16 giugno⁴⁷.

Di seguito si riporta una tabella⁴⁸ contenente le caratteristiche principali dell'imposta come disciplinata dal d.lgs. n. 23/2011:

IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA

Quando entra in vigore	A decorrere dall'anno 2015
Quali soggetti riguarda	Proprietari di immobili; titolari dei diritti reali di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli immobili
Quali immobili riguarda	Fabbricati, terreni, aree fabbricabili, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa
Come viene trattata l'abitazione principale	Esclusa dall'imposta, a meno che non sia di categoria catastale A1, A8 e A9
Quali imposte sostituisce	- Irpef (relativamente agli immobili non locati) - addizionale regionale Irpef (relativamente agli immobili non locati) - addizionale comunale Irpef (relativamente agli immobili non locati) - ICI
Qual è l'aliquota	Aliquota base dello 0,76 per cento (7,6 per mille), che i Comuni potranno aumentare o diminuire
Qual è la base imponibile	La stessa dell'ICI: in particolare, per i fabbricati, il valore catastale dell'immobile
Quando si versa	In 2 rate: 16 giugno e 16 dicembre
Altre caratteristiche	Per gli immobili locati, l'aliquota base è ridotta alla metà.

⁴⁷ *Ibidem.*

⁴⁸ Fonte sito www.confedilizia.it.

3.2.10. IMU secondaria

L'articolo 11 del decreto introduce la seconda imposta propria citata dall'art. 7 sul federalismo fiscale municipale, chiamata Imposta municipale secondaria, che verrà istituita dai Comuni a partire dal 2014, con delibera del Consiglio Comunale.

L'imposta municipale secondaria sostituisce una o più delle seguenti forme di prelievo:

- la **tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap)**. Questa tassa è disciplinata dagli articoli da 38 a 57 del d.lgs. n. 507/1993, abrogata in prima battuta dall'art. 51 del d.lgs. 446/1997 e reintrodotta dall'art. 31 della legge n. 448/1992.

La *ratio* che soggiace alla Tosap, e quindi il presupposto, è quello di far pagare un corrispettivo per la limitazione apportata al godimento della collettività da parte di chi abbia occupato un'area pubblica o lo spazio ad essa sovrastante o sottostante, o privata gravata da pubblica servitù¹.

Ragion per cui è applicata, sulle base delle disposizioni applicative emanate con regolamento dell'ente impositore, al soggetto passivo titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, all'occupante di fatto, per le occupazioni di qualsiasi natura effettuate, sia temporanee che permanenti (di carattere stabile o comunque non inferiore ad un anno), anche abusivi, nelle strade, nei corsi, nelle piazze e, comunque, sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni e delle Province; le occupazioni di spazi sovrastanti e sottostanti il suolo pubblico, comprese le condutture e gli impianti di servizi pubblici gestiti in concessione; l'occupazione di aree private con servitù di pubblico

¹ Frizzera B., *op.cit.*, pag. 362.

passaggio; le occupazioni su strade statali e provinciali che attraversano il centro abitato di Comuni con più di 10.000 abitanti; le occupazioni di spazi acquei, adibiti ad ormeggio di natanti ed imbarcazioni compresi nei canali e rivi di traffico esclusivamente urbano, in consegna ai Comuni di Chioggia e di Venezia.

La sua entità varia, all'interno di un massimo e un minimo a seconda della classe di appartenenza del Comune, in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio, a seconda dell'importanza dell'area sulla quale insiste l'occupazione (classificazione deliberata dal Comune), espressa in metri quadrati o in metri lineari con arrotondamento all'unità superiore della cifra contenente decimali.

Sono escluse dalla tassazione le occupazioni di aree appartenenti al patrimonio disponibile dei Comuni e Province e del demanio statale, quelle di aree sovrastanti il suolo pubblico con balconi, verande, bow-windows e simili infissi di carattere stabile, nonché le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle Regioni, Province, Comuni e loro consorzi, da enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello Stato, dagli enti pubblici per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica².

– **il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap).**

I Comuni e le Province hanno la possibilità di escludere l'applicazione della Tosap, con proprio regolamento previsto dall'art. 63 del d.lgs. n. 446/1997, assoggettando l'occupazione permanente e temporanea di strade, aree e relativi spazi soprastanti e sottostanti appartenenti al proprio demanio o patrimonio indisponibile, nonché di aree private soggette a servitù di pubblico passaggio, al pagamento di un canone da parte del titolare della concessione, determinato nel medesimo atto di

² *Ibidem.*

concessione ed in base a tariffa³. Il regolamento sopra citato, ai sensi del comma secondo, dell'articolo 63, deve prevedere:

- a. le procedure per il rilascio, il rinnovo e la revoca degli atti di concessione;
- b. classificazione in categorie di importanza delle strade, aree e spazi pubblici;
- c. l'indicazione analitica della tariffa, dell'entità dell'occupazione, del valore economico della disponibilità dell'area, nonché del sacrificio imposto alla collettività con previsione di coefficienti moltiplicatori per specifiche attività esercitate dai titolari delle concessioni anche in relazione alle modalità dell'occupazione;
- d. l'indicazione delle modalità e termini di pagamento del canone;
- e. la previsione di speciali agevolazioni per occupazioni ritenute di particolare interesse pubblico e, in particolare, per quelle aventi finalità politiche ed istituzionali;
- f. la determinazione forfetaria del canone, per le occupazioni permanenti con cavi, condutture e altri manufatti, realizzate da aziende di erogazione di pubblici servizi e relative attività strumentali;
- g. l'applicazione alle occupazioni abusive, di un'indennità pari al canone maggiorato fino al 50 per cento, considerando permanenti le occupazioni abusive realizzate con impianti o manufatti di carattere stabile, mentre le occupazioni abusive temporanee si presumono effettuate dal trentesimo giorno antecedente la data del verbale di accertamento, redatto da competente pubblico ufficiale;

³ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, p. 65.

- h. la previsione di sanzioni amministrative pecuniarie.
 - i. un limite minimo (516,5 euro) di ammontare complessivo dei canoni dovuti a ciascun comune o provincia e detta i criteri il versamento del canone stesso⁴.
- **l'imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni (lcp/Dpa);**

L'imposta ed il diritto comunale di cui trattasi sono disciplinati dal Capo I, articoli da 1 a 37, del d.lgs. n. 507/1993. L'imposta colpisce la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile (cd. pubblicità esterna), nell'esercizio di un'attività economica. Le pubbliche affissioni effettuate a cura del Comune negli spazi a ciò preposti nell'ambito del territorio di riferimento, sono soggette invece al diritto (art. 18). Ovviamente l'applicazione dell'imposta sulle pubblicità esclude l'obbligo di pagare i diritti sulle pubbliche affissioni.

Il soggetto percosso dall'imposta, in via principale, è colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso cui viene diffuso il messaggio pubblicitario, mentre chi produce o vende la merce o fornisce il servizio oggetto della pubblicità è obbligato solidalmente al pagamento del tributo⁵.

Il Comune, con apposito regolamento, che entra in vigore il primo gennaio dell'anno successivo a quello in cui la delibera e divenuta esecutiva, disciplina le modalità di effettuazione della pubblicità, nonché le limitazioni e divieti per particolari forme pubblicitarie in relazione ad esigenze di pubblico interesse.

⁴ *Ibidem.*

⁵ Frizzera B., *op.cit.*, pag. 358.

Il medesimo Ente è tenuto a deliberare le relative tariffe entro il 31 marzo, entrano in vigore dal primo gennaio del medesimo anno e sono prorogate di anno in anno in mancanza di nuova delibera.

Per il calcolo dell'imposta e dei diritti i Comuni sono classificati, in base alla popolazione residente al 31 dicembre del penultimo anno precedente.

Da ultimo si specifica che è la legge che disciplina la misura delle tariffe per i diversi tipi di pubblicità, le riduzioni e le esenzioni dell'imposta e dei diritti. Tra le altre sono previste esenzioni dall'imposta:

- per la pubblicità comunque effettuata in via esclusiva dallo Stato e dagli enti pubblici territoriali;
- per la pubblicità esposta all'interno di vetture ferroviarie, aerei, navi;
- per la pubblicità in qualunque modo realizzata dalle associazioni sportive dilettantistiche
- per insegne, le targhe e simili la cui esposizione sia obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento.

Sono esenti dal diritto sulle pubbliche affissioni i manifesti relativi a:

- attività istituzionali del Comune svolte in via esclusiva;
- autorità militari, per le iscrizioni nelle liste di leva e chiamata alle armi;
- autorità di polizia, in materia di pubblica sicurezza;
- adempimenti di legge: referendum, elezioni politiche;
- casi in cui la relativa affissione sia obbligatoria per legge;
- corsi scolastici e professionali gratuiti autorizzati⁶.

⁶ *Ivi*, pp. 360 e 361.

– **canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (Cimp).**

Con regolamento i Comuni, ai sensi dell'articolo 62, comma 2, lett. d) del d.lgs. n. 446/1997, possono escludere l'applicazione nel proprio territorio dell'imposta comunale sulla pubblicità e sottoporre le iniziative pubblicitarie che modificano l'arredo urbano o l'ambiente ad un regime autorizzatorio con pagamento di un canone in base a tariffa.

Il succitato regolamento deve prevedere la fissazione della tariffa con criteri di ragionevolezza e gradualità tenendo conto di elementi quali la popolazione residente, i flussi turistici, le caratteristiche urbanistiche delle zone del territorio comunale e l'impatto ambientale, non eccedendo il 25 per cento le tariffe stabilite per l'imposta comunale sulla pubblicità. Con il succitato regolamento il Comune può valutare altresì divieti, limitazioni e agevolazioni.

La Corte costituzionale con la sentenza n.141/2009, ribadita in seguito dalle ordinanze n. 218/2009 e n. 18/2010 ha dichiarato che la Cimp non costituisce una mera entrata patrimoniale di diritto privato ma una vera e propria variante dell'imposta comunale sulla pubblicità, conservando quindi la qualifica di tributo, propria di quest'ultima, con la conseguenza che le controversie aventi ad oggetto il canone hanno natura tributaria e sono attribuite alla cognizione delle commissioni tributarie⁷.

– **addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali (ECA).**

In relazione a questa addizionale è bene precisare che anche se citata dalla norma in esame, essa viene preventivamente abolita

⁷ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, pp. 65 e 66.

dall'introduzione della TARES di cui si discuterà più avanti nel presente lavoro.

Venendo all'esame del comma 2, dell'art. 11, del d.lgs. n. 23/2011, si rileva la costante pratica del legislatore delegato di non dettare la disciplina generale dell'imposta, rimandando tale compito ad un apposito regolamento governativo, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, ossia nella forma di Decreto del Presidente della Repubblica, d'intesa con la Conferenza Stato-città autonomie locali, limitandosi a fissare alcuni criteri direttivi.

In relazione a quanto appena detta sembra opportuno sottolineare che:

- non viene definito un termine per l'attuazione del regolamento (decreto presidenziale);
- trattasi di decreto attuativo;
- ai sensi dell'articolo 12, comma 1, lettera a) della legge delega n. 42/2009 è la legge statale che provvede all'individuazione dell'individuazione dei tributi propri dei Comuni e delle Province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi Comuni e Province di tributi o parti di tributi già erariali, definendone presupposti, soggetti passivi e basi imponibili, stabilendo altresì le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale;
- ai sensi della successiva lettera i), del succitato art. 12, gli enti locali dispongono della piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta di singoli cittadini.

Pertanto, il comma 2 prosegue individuando gli elementi fondamentali a cui dovrà essere informata la norma di rango secondario ossia:

- il presupposto del tributo è l'occupazione dei beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni, nonché degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico, anche a fini pubblicitari;
- soggetto passivo è colui che effettua l'occupazione. Se l'occupazione è effettuata con impianti pubblicitari, si richiede che l'obbligazione tributaria sia solidale, e che dunque soggetto passivo sia anche chi utilizza l'impianto per diffondere il messaggio pubblicitario;
- la determinazione dell'imposta in base alla durata dell'occupazione, alla sua entità, espressa in metri quadrati o lineari, e la fissazione di tariffe differenziate in base alla tipologia ed alle finalità dell'occupazione, alla zona del territorio comunale oggetto dell'occupazione ed alla classe demografica del Comune;
- le modalità di pagamento, i modelli della dichiarazione, l'accertamento, la liquidazione, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso sono disciplinate in conformità con i principi desumibili dall'articolo 9, commi 4, 6 e 7 del d.lgs. n. 23/2011⁸, in materia di Imposta municipale propria;
- la non obbligatorietà dell'istituzione del servizio di pubbliche affissioni, individuando idonee modalità, anche alternative all'affissione di manifesti, per l'adeguata diffusione degli annunci obbligatori per legge nonché per l'agevolazione della diffusione di annunci di rilevanza sociale e culturale;
- eventuali esenzioni ed agevolazioni che i Comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del d.lgs. n. 446/1997, hanno la facoltà di disporre, con lo scopo di consentire

⁸ Il comma 4 del d.lgs. n. 23/2011 è stato abrogato dall'art. 13, comma 14, lett. c), del d.l. n. 201/2011. In relazione ai commi 6 e 7 si rimanda a quanto già precisato sul tema al paragrafo 3.2.9.

una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale e ulteriori modalità applicative del tributo.

Nella relazione tecnica della Ragioneria Generale dello Stato del 9 febbraio 2011 al disegno di legge n. 292-*bis* (poi convertito nel d.lgs. n. 23/2011), è stato stimato il gettito dell'IMU secondaria, sulla base dei dati forniti dalla Direzione Centrale per la Finanza Locale del Ministero dell'Interno relativamente all'anno 2008, di seguito riportati:

Entrate comunali	Gettito 2008 (in milioni di euro)
TOSAP	216,9
COSAP	344,5
ICP (Imposta comunale sulla pubblicità)	338,4
DPA (Diritti sulle pubbliche affissioni)	69,7
	969,5

3.2.11. Trasferimenti erariali

Come già ampiamente specificato, l'art. 2, comma 8, del d.lgs. n. 23/2011 prevede la riduzione dei trasferimenti erariali ai Comuni, da effettuarsi con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato – città e autonomie locali, in misura corrispondente alle maggiori entrate attribuite derivanti:

- dalla compartecipazione al gettito della fiscalità immobiliare (che confluisce nel FSR),
- dalla compartecipazione all'IVA (anch'essa devoluta al FSR per gli anni 2012, 2013 e 2014),
- dalle nuove entrate derivanti dai gettiti di tributi devoluti ai Comuni;
- dal maggior gettito IMU(dal 2012) risultante dall'allargamento della base imponibile disposto dal decreto legge n. 201/2011;
- al netto, dal 2012, del gettito dell'addizionale sull'energia elettrica¹.

Nel particolare, le categorie di trasferimenti individuati dalla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (COPAFF) con la relazione datata 8 giugno 2010, che ha assunto come riferimento i dati relativi all'esercizio finanziario 2008, sono di tre tipi:

- a. fondi erogati dal solo Ministro dell'interno e caratterizzati da criteri di generalità e continuità (tipo "A": permanenti e generali);
- b. fondi erogati dal solo Ministro dell'interno anche se non tutti destinati alla totalità degli enti (tipo "B": permanenti, ma non destinati alla totalità degli enti),

¹ Si veda quanto specificato in materia al paragrafo 3.2.2.

- c. fondi erogati ai Comuni da Ministeri diversi e dalle Regioni, nonché quelli inequivocabilmente riconducibili alla nozione di "contributi speciali" (tipo "C")².

In sede di riunione plenaria la COPAFF, con il supporto della Direzione centrale della finanza locale del Ministero dell'interno, il 14 aprile 2011, ha condotto un approfondimento istruttorio finalizzato ad aggiornare al 2011 la quantificazione dei trasferimenti statali ai Comuni da fiscalizzare, già effettuata ai fini della relazione dell'8 giugno 2010, pervenendo alla individuazione dei trasferimenti da fiscalizzare (quelli del gruppo A e B) e di quelli da non fiscalizzare (gruppo C) a decorrere dall'anno 2011, condivisi nella riunione del 19 maggio 2011³.

All'esito di tali lavori è stato emanato il decreto interministeriale 21 giugno 2011 recante "*Riduzione dei trasferimenti erariali (art. 2, comma 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23)*", con il quale sono state ufficializzate, per l'anno 2011, le riduzioni dei trasferimenti fiscalizzati, per un totale di euro 11,264 miliardi e quelli da non fiscalizzare per euro 610,5 milioni, elencati nella tabella sottostante:

TRASFERIMENTI NON FISCALIZZATI ANNO 2011		
1.	CONTRIBUTO COMUNE DI PIETRALCINA	450.000,00
2.	COMMISSIONI STRAORDINARIE DI CUI ALL'ART. 144 TUEL (ART. 1, C. 704, L. 296/06)	5.000.000,00
3.	COMMISSIONI STRAORDINARIE DI CUI ALL'ART. 144 TUEL (ART. 1, C. 706, L. 296/06)	5.000.000,00
4.	CONTRIBUTO ASSISTENZA SANITARIA CITTADINI DI CAMPIONE D'ITALIA	1.043.015,00
5.	RIMBORSO AL COMUNE DI MOLFETTA PER LAVORI STRAORDINARI DIGA FORANEA	2.500.000,00
6.	RIMBORSO AL COMUNE DI MOLFETTA PER LAVORI STRAORDINARI DIGA FORANEA	2.500.000,00
7.	RIMBORSO MOLFETTA LAVORI DIGA	15.000.000,00
8.	COMUNE DI ROMA (ROMA CAPITALE)	296.367.371,28
9.	CONTRIBUTO PERSONALE MONTERUSCELLO POZZUOLI	2.065.827,60
10.	INCREMENTO TRASFERIMENTI ERARIALI COMUNE DI ROMA (ARTICOLO 27 COMMA 3 LEGGE 448/2001)	123.290.000,00

² COPAFF (i), *Fisco municipale – Riduzione dei trasferimenti erariali*. Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=295>.

³ Ibidem.

11.	INCREMENTO CONTRIBUO COMUNI INFERIORI AI 3000 ABITANTI (ART.1, C.703, L.296/06)	37.987.714,22
12.	CONTRIBUTO FUSIONE TRA ENTI	312.632,37
13.	MAGGIORAZIONE CONTRIBUTI ORDINARI SISMA ABRUZZO (ART.2, C. 23, LETT C) E D), LEGGE 191 DEL 2009)	17.769.015,68
14.	STABILIZZAZIONE PERSONALE EX ETI (LEGGE 296/06)	11.729.341,31
15.	INTERESSI PASSIVI MANCATO PAGAMENTO FORNITORI	60.000.000,00
16.	TRASFERIMENTI COMPENSATIVI ADDIZIONALE COMUNALE Irpef	26.500.000,00
17.	PERSONALE EX BASI NATO DELLA MADDALENA	2.553.839,00
18.	CONTRIBUTO CONTRASTO EVASIONE FISCALE	500.000,00
		610.568.756,46

Per l'anno 2012, i trasferimenti erariali sono stati ulteriormente ridotti *in primis* dal **Decreto del Ministro dell'Interno del 22 marzo 2012** recante "*Determinazione delle riduzioni di risorse per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti a decorrere dall'anno 2012*", emanato ai sensi del comma 2, dell'art. 14 del d.l. n. 78/2010, nella misura del 19,49 per cento della riduzione prevista dal citato decreto di euro 2,5 miliardi.

In secondo luogo la COPAFF, in data 22 febbraio 2012, ha dovuto revisionare l'entità dei trasferimenti erariali attribuiti nel 2011, per effetto della rielaborazione dell'elenco dei trasferimenti fiscalizzabili, nonché dell'emanazione (es. d.l. n. 98/2011, d.l. n. 201/2011) e/o applicazione degli effetti di precedenti norme, con ripercussioni dirette e rilevanti sull'ammontare delle risorse da attribuire agli enti locali, quali trasferimenti fiscalizzati che confluiscono nel fondo sperimentale di riequilibrio, come nel caso dell'attribuzione dell'IMU in via sperimentale e la conseguente riduzione di risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio.

Nella tabella ⁴ che segue si riscontrano gli effetti della rielaborazione effettuata sull'entità dei trasferimenti:

⁴ COPAFF (I), *Federalismo fiscale municipale anno 2012*, Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://www.tesoro.it/documenti/open.asp?idd=29381>.

TRASFERIMENTI FISCALIZZATI E NON FISCALIZZATI ANNO 2012

DESCRIZIONE	Fiscalizzato 2012	Non fiscalizzato 2012
Anno 2011 - complesso delle assegnazioni ai comuni delle 15 RSO, definite in Copaff	11.264.914.489,10	610.568.756,46
Modifiche dall'anno 2012		
MOBILITA' DEL PERSONALE (DA TIPO A a C)	0	33.539.707,08
CONTRIBUTO ASPETTATIVA SINDACALE (DA TIPO A a C)	0	31.137.312,15
VARIAZIONI NEL CORSO 2011	100.121.491,79	0
RIDUZIONE RISORSE EX DL 78/2010	-884.159.088,52	0
CONTRIBUTO COMUNE DI PIETRELCINA (*) (al momento non finanziato)	0	-450.000,00
INTERESSI PASSIVI PER MANCATO PAGAMENTO FORNITORI (non finanziato)	0	-60.000.000,00
VARIAZIONE CONTR. ASSIST. SANITARIA CITTADINI DI CAMPIONE D'ITALIA	0	-43.015,00
VARIAZIONE STABILIZZAZIONE PERSONALE EX ETI (L. 296/06)	0	5.539.184,69
VARIAZIONE TRSF. COMPENSATIVI ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF	0	108.500.000,00
VARIAZIONE CONTRIBUTO CONTRASTO EVASIONE FISCALE	0	2.500.000,00
totale risorse spettanti	10.480.876.892,37	731.291.945,38

(*) Il totale dei contributi non fiscalizzati può essere portato a euro **731.791.945,38** se si considera che è in fase avanzata di approvazione l'iter procedimentale per il finanziamento di tale contributo per un importo di 500.000,00 euro² nell'anno 2012 .

All'importo dei trasferimenti fiscalizzati si sono quindi dovute apportare le modifiche imposte dalle norme, quali:

- l'attribuzione della compartecipazione Iva, per gli anni dal 2012 al 2014, nonché della somma corrispondente al valore della cessata

- addizionale comunale sui consumi di energia elettrica (art. 2, comma 6, d.lgs. n. 23/2011) pari ad euro 614 milioni;
- l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 14, secondo comma, del d.l. n. 78/2010, quantificati dalla COPAFF in euro 884 milioni circa, nonché dell'art. 2, comma 183, della legge n. 191/2009, pari a circa 102 milioni di euro;
 - gli effetti compensativi di cui al comma 17, dell'art. 13, del d.l. n. 201/2011 in ragione della differenza del gettito stimato dell'IMU sperimentale ad aliquota base, calcolato in euro 1,627 miliardi circa, nonché della variazione compensativa per perdita dell'Irpef sugli immobili non locati, che l'IMU sostituisce, stimata in euro 1,6 miliardi;
 - la riduzione collegata alla distribuzione territoriale dell'IMU di cui al comma 7, dell'art. 28, per euro 1,450 miliardi circa;

L'esito di tali conteggi e rivalutazioni è stato ufficializzato nel **Decreto del Ministro dell'Interno 4 maggio 2012** recante "*Attribuzione delle risorse ai Comuni delle Regioni a statuto ordinario, per l'anno 2012*" per il quale le risorse da attribuire ai Comuni appartenenti alla Regioni a statuto ordinario per l'anno 2012, a titolo di federalismo fiscale municipale, attraverso la ripartizione del fondo sperimentale di riequilibrio, sono determinate in euro 6,825 miliardi, e quelle non fiscalizzabili in euro 731,8 milioni.

In relazione alle clausole di salvaguardia che garantiscono ai Comuni un ammontare di risorse pari ai trasferimenti fiscalizzati si rimanda a quanto già dettagliatamente illustrato nei paragrafi 3.2.2. e 3.2.5. della presente trattazione.

3.2.12. Addizionale energia elettrica e modifiche all'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari

In questo paragrafo vengono esaminati due aspetti di minor impatto tributario e anche mediatico, quali la soppressione dell'addizionale comunale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del d.l. n. 511/1988, interamente sostituito dall'art. 5 del d.lgs. n. 26/2007, e le modifiche all'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari disciplinati dall'art. 1 della parte I, della Tariffa, allegata al D.P.R. n. 131/1986.

In relazione all'addizionale sopra menzionata, l'art. 2, comma sesto, del d.lgs. n. 23/2011, dispone la cessazione del tributo, a decorrere dal 2012, nelle sole Regioni a statuto ordinario, e la conseguente vigenza in quelle a statuto speciale, disciplinando altresì il contestuale aumento dell'accisa erariale, sempre nelle RSO, in modo tale da assicurare la neutralità finanziaria della manovra ai fini del rispetto dei saldi di finanza pubblica, lasciando di fatto invariato il carico tributario sul consumo di energia elettrica per i contribuenti. Un effetto immediato di tale disposizione è che l'intero gettito dell'accisa sui consumi di energia elettrica rimangono allo Stato.

Per completezza di trattazione si specifica che il succitato art. 6, come modificato, al primo comma fissa le aliquote per i Comuni come di seguito specificato:

- a. euro 18,59 per mille kWh in favore dei Comuni per qualsiasi uso effettuato nelle abitazioni, con esclusione delle seconde case e con esclusione delle forniture, con potenza disponibile fino a 3 kW, effettuate nelle abitazioni di residenza anagrafica degli utenti, limitatamente ai primi 150 kWh di consumo mensili. Per i consumi superiori ai limiti di 150 kWh per le utenze fino a 1,5 kW e di 220

kWh per quelle oltre 1,5 e fino a 3 kW, si procede al recupero della relativa addizionale secondo i criteri stabiliti nel capitolo I, punto 2, della deliberazione n. 15 del 14 dicembre 1993 del Comitato interministeriale dei prezzi;

- b. euro 20,40 per mille kWh in favore dei Comuni, per qualsiasi uso effettuato nelle seconde case.

Il medesimo articolo, ai commi 3 e 4, prevede rispettivamente che:

- le addizionali comunali e provinciali all'accisa sull'energia elettrica siano versate direttamente ai Comuni ed alle Province nell'ambito del cui territorio sono ubicate le utenze qualora siano relative a forniture di energia elettrica con potenza disponibile non superiore a 200 kW;
- le addizionali relative a forniture di energia elettrica con potenze superiori a 200 kW sono versate all'erario, ad eccezione di quelle riscosse nell'ambito delle Province autonome di Trento e di Bolzano che sono versate direttamente ai Comuni ed alle Province stessi.

Ai sensi dell'Accordo in sede di Conferenza unificata del 1 marzo 2012 per l'alimentazione ed il riparto del FSR, per l'anno 2012, l'importo dell'addizionale comunale abolita è stato versato sul citato fondo, per un importo pari a 614 milioni di euro.

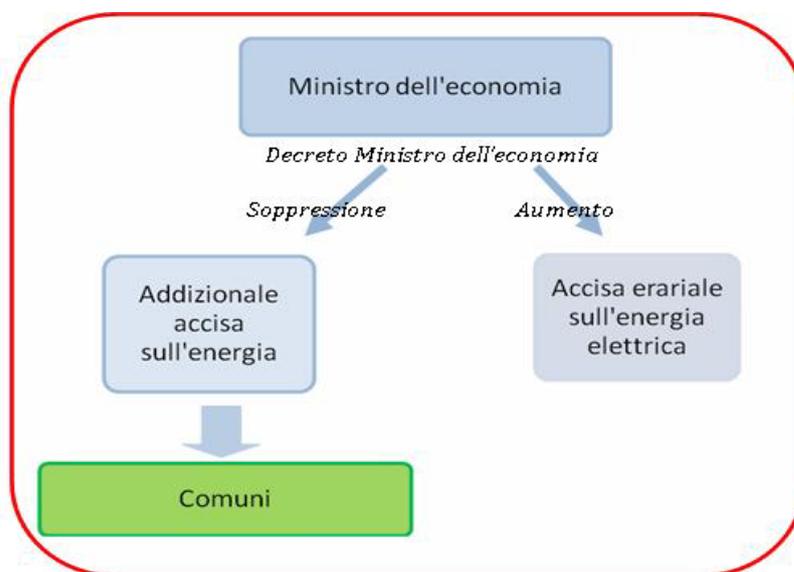
Le modalità di attuazione del comma 6 dovevano essere stabilite con decreto del MEF da emanare entro il 31 dicembre 2011.

Il decreto è stato approvato in data 30 dicembre 2011 recante *“Aumento dell'accisa sull'energia elettrica a seguito della cessazione dell'applicazione dell'addizionale comunale all'accisa sull'energia elettrica nelle Regioni a statuto ordinario”* ma come si intuisce dal titolo stesso non ha disciplinato alcuna modalità di attuazione, ma ha solamente provveduto ad incrementare **uniformemente** l'aliquota dell'accisa impiegata nelle abitazioni su tutto il territorio nazionale pari ad

euro 0,0227 per kWh, in quanto la precedente previsione di aliquote differenziate per i consumi di energia elettrica effettuati nelle RSO e per quelli nelle RSS, non sarebbe stata conforme alla disciplina comunitaria in materia di accisa di cui alla direttiva 2003/96/CE, che ha riordinato l'assetto comunitario della tassazione indiretta dei prodotti energetici.

Chiarificazioni in merito sono state fornite dalla circolare n. 1/DF datata 3 gennaio 2012, del Dipartimento delle Finanze, in particolare sull'applicabilità del disposto dell'art. 2, comma 2-bis, del d.l. n. 225/2010, il quale ha consentito ai Comuni di variare l'importo del tributo in argomento entro determinati limiti dal 2011, al fine di coprire integralmente il costo del servizio rifiuti, riconoscendo a tali maggiorazioni la natura tributaria e richiamando le medesime considerazioni in ordine all'applicabilità fatte per l'addizionale comunale.

Pertanto dal 2012, tale maggiorazione non è più applicabile nei Comuni delle RSO, ma può essere disposta in quelli delle RSS e nelle Province autonome di Trento e Bolzano, creando una sperequazione che impone agli abitanti di queste ultime Regioni e Province di pagare due imposte (addizionale e maggiorazione) a differenza dei residenti nelle RSO percossi "solo" dall'imposta erariale.



* Fonte: <http://federalismo.sspa.it/?p=290>

Passando all'esame del secondo argomento sopra individuato, ossia le modifiche all'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari, in vigore dal 2014, disposte dall'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011, preliminarmente è bene ribadire che, ai sensi del secondo comma dell'art. 7 del medesimo decreto, in attuazione del federalismo fiscale municipale dal 2014, è attribuita ai Comuni una compartecipazione al gettito dei tributi sui trasferimenti immobiliari nella misura del 30 per cento.

Nel particolare il primo comma, dell'art. 10, modifica la vigente disciplina dell'imposta di registro, sostituendo il primo comma dell'articolo 1 della Tariffa (Parte prima) allegata al D.P.R. n. 131/1986 per cui, *“a fronte della riduzione delle aliquote per il trasferimento a titolo oneroso e per il trasferimento di abitazioni che costituiscono prima casa, purché non di lusso, nonché della loro esenzione da specifici tributi (bollo, imposte ipotecarie e catastali, tributi speciali catastali e tasse ipotecarie) vengono soppresse le relative esenzioni e agevolazioni”*¹.

Si ricorda brevemente che l'imposta di registro è un'imposta indiretta che si applica, in misura fissa o proporzionalmente al valore dell'atto, ai trasferimenti di cui alla Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986. Tale norma prevede:

- la registrazione in termine fisso, ossia da richiedersi entro un determinato numero di giorni dalla data di formazione dell'atto;
- la registrazione in caso d'uso, quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette

¹ COPAFF (m), Fisco municipale – Modifiche all'Imposta di Registro sui trasferimenti immobiliari. Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=361>.

amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento².

Nel particolare l'art. 10, alla lettera a), del comma 1 prevede che, con decorrenza dal primo gennaio 2014, l'imposta di registro sugli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere, sugli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento (compresa la rinuncia agli stessi) ai provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed ai trasferimenti coattivi, sia ridotta dal 10 al 9 per cento.

Inoltre se il trasferimento investe case di abitazione, sempre che non si tratti di un immobile appartenente alle categorie catastali A1, A8 e A9 (immobili signorili, ville e castelli), la misura dell'aliquota è ridotta dal 3 al 2 per cento ove ricorrano le condizioni indicate dalla nota *II-bis*) dell'articolo 1 della Tariffa³.

Le successive lettere b) e c) del comma 1 prevedono rispettivamente, l'abrogazione delle note dell'articolo 1 della Tariffa, ad eccezione ovviamente della nota *II-bis*), e la modifica nella nota appena citata della misura dell'aliquota agevolata applicabile ossia il 2 per cento in luogo del 3 per cento⁴.

Il secondo comma dell'art. 10 dispone che comunque l'imposta non possa essere inferiore a mille euro.

² Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, p. 60.

³ La nota *II-bis* disciplina le condizioni per l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota agevolata agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, prescrivendo l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto. Inoltre, nell'atto di acquisto l'acquirente deve dichiarare di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare; di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge, con le agevolazioni fiscali indicate dalla norma stessa.

⁴ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, p. 60.

Come già evidenziato, il terzo comma, dispone che gli atti assoggettati a questa imposta e tutti gli atti e le formalità direttamente posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie.

Come contropartita di tutte le succitate agevolazioni il quarto comma sopprime tutte le esenzioni e le agevolazioni per gli atti traslativi relativi alla riduzione dell'aliquota, anche se previste in leggi speciali.

La relazione tecnica della Ragioneria dello Stato al decreto attuativo del federalismo fiscale municipale, sulla base dei versamenti effettuati con modelli F23 e F24 per l'anno 2008 al quale sono state applicate le nuove aliquote e l'importo minimo di mille euro, ha stimato il gettito derivante da suddette modificazioni in euro 4.556.647.755, con un incremento rispetto alla legislazione vigente di euro 170.586.

	Base Imponibile	Aliquota	Gettito Stimato
Trasferimenti prima casa	18.814.474.121	2%*	467.628.937
Trasferimenti altri immobili	43.387.635.678	9%*	4.089.018.818
T O T A L E	62.202.109.799		4.556.647.755
Gettito a legislazione vigente			4.556.477.169
DIFFERENZA			170.586

(*) Imposta minima 1.000 euro

3.2.13. Lotta all'evasione fiscale

L'obiettivo di garantire autonomia finanziaria ai Comuni è perseguito dal legislatore, oltre che con gli strumenti fiscali sopra descritti, anche attraverso l'attribuzione di ulteriori risorse derivanti dalla lotta all'evasione fiscale e di strumenti atti a tale scopo, come disciplinati dai commi 10, 11 e 12, dell'art. 2 del d.lgs. n. 23/2011.

E' bene precisare che la compartecipazione all'attività di accertamento dei tributi erariali era, ed è tutt'ora, disciplinata dall'art. 44, del D.P.R. n. 600/73¹ .

¹ "Art. 44 (Partecipazione dei comuni all'accertamento)

I comuni partecipano all'accertamento dei redditi delle persone fisiche secondo le disposizioni del presente articolo e di quello successivo.

L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei comuni le dichiarazioni di cui all'articolo 2 dei contribuenti in essi residenti; gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, prima della emissione degli avvisi di accertamento, ai sensi dell'articolo 38, quarto comma e seguenti, inviano una segnalazione ai comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi che abbiano stipulato convenzioni con l'Agenzia delle entrate.

Il comune di domicilio fiscale del contribuente segnala all'Agenzia delle entrate qualsiasi integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche ai sensi dell'art. 2, indicando dati, fatti ed elementi rilevanti e fornendo ogni idonea documentazione atta a comprovarla. Dati, fatti ed elementi rilevanti, provati da idonea documentazione, possono essere segnalati dal comune anche nel caso di omissione della dichiarazione.

Il comune di domicilio fiscale del contribuente, con riferimento agli accertamenti di cui al secondo comma comunica entro trenta giorni da quello del ricevimento della segnalazione ogni elemento in suo possesso utile alla determinazione del reddito complessivo.

[Le proposte di accertamento dell'ufficio delle imposte e le proposte di aumento del comune devono essere accompagnate da un elenco in duplice copia. Una delle copie, datata e sottoscritta, viene restituita in segno di ricevuta all'ufficio mittente.]

[Decorso il termine di novanta giorni di cui al quarto comma l'ufficio delle imposte provvede alla notificazione degli accertamenti per i quali o non siano intervenute proposte di aumento da parte dei comuni o le proposte del comune siano state accolte dall'ufficio stesso.]

[Le proposte di aumento non condivise dall'ufficio delle imposte devono essere trasmesse a cura dello stesso, con le proprie deduzioni, all'apposita commissione operante presso ciascun ufficio, la quale determina gli imponibili da accertare. Se la commissione non delibera entro quarantacinque giorni dalla trasmissione della proposta, l'ufficio delle imposte provvede all'accertamento dell'imponibile già determinato.]

Il comune per gli adempimenti previsti dal terzo e quarto comma può richiedere dati e notizie alle amministrazioni ed enti pubblici che hanno obbligo di rispondere gratuitamente.

Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, sono stabiliti criteri e modalità per la pubblicazione, sul sito del comune, dei dati aggregati relativi alle dichiarazioni di cui al comma secondo, con riferimento a determinate categorie di contribuenti ovvero di reddito. Con il medesimo decreto sono altresì individuati gli ulteriori dati che l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei comuni per favorire la partecipazione all'attività di accertamento, nonché le modalità di trasmissione idonee a garantire la necessaria riservatezza".

Oltre alla norma “base” appena citata nel corso del tempo si sono succedute altre normative che hanno previsto la devoluzione ai Comuni delle maggiori entrate scaturite dalla partecipazione di tali enti all'attività di accertamento tributario nonché le modalità di tali partecipazioni, quali ad esempio:

- il d.l. n. 203/2005, il quale all'art. 1, devolveva al Comuni il 30 per cento delle maggiori somme relative ai tributi statali riscossi a titolo definitivo a seguito della partecipazione all'attività di accertamento;
- i provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate del 3 dicembre 2007 con cui si fissavano le modalità di tale partecipazione e del 16 giugno 2008 in materia di modalità di fruizione dei dati della banca dati ipotecaria;
- l'art. 83 del d.l. n. 112/2008, in materia di collaborazioni tra i Comuni e gli uffici finanziari;
- il d.l. n. 78/2010, che all'art. 18, prevedeva l'istituzione dei consigli tributari comunali oltre ad alcune modifiche alle normative succitate², a sua volta di recente modificato dal comma 9 dell'art.

² “Art. 18. Partecipazione dei comuni all'attività di accertamento tributario e contributivo
4. Al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il secondo comma dell'articolo 44, è sostituito dal seguente:

«L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei comuni le dichiarazioni di cui all'articolo 2 dei contribuenti in essi residenti; gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, prima della emissione degli avvisi di accertamento, ai sensi dell'articolo 38, quarto comma e seguenti, inviano una segnalazione ai comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi.»;

b) al terzo comma, primo periodo, dell'articolo 44, le parole da «Il comune» a «segnalare» sono sostituite dalle seguenti: «Il comune di domicilio fiscale del contribuente, o il consorzio al quale lo stesso partecipa, segnala», e il periodo: «A tal fine il comune può prendere visione presso gli uffici delle imposte degli allegati alle dichiarazioni già trasmesse in copia dall'ufficio stesso.» è abrogato;

c) il quarto comma dell'articolo 44, è sostituito dal seguente:

«Il comune di domicilio fiscale del contribuente, con riferimento agli accertamenti di cui al secondo comma, comunica entro sessanta giorni da quello del ricevimento della segnalazione ogni elemento in suo possesso utile alla determinazione del reddito complessivo.»;

d) sono abrogati i commi quinto, sesto e settimo dell'articolo 44;

e) l'articolo 45 è abrogato.

5. All'articolo 1 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 1 è sostituito dal seguente:

11, d.l. n 201/2011, che ha previsto l'abrogazione dei commi 2, 2-bis e 3, eliminando i consigli tributari comunali.

I commi dell'art. 2 del d.lgs. n. 23/2011, enumerati in apertura di paragrafo, come modificati dal d.l. n 138/2011, hanno previsto quanto di seguito:

- la lettera a) del comma 10, assicura ai Comuni il maggior gettito derivante dall'accatastamento degli immobili finora non dichiarati in catasto (le cosiddette "case fantasma");
- la lettera b) del medesimo comma prevede l'attribuzione del gettito dovuto all'intervento dei Comuni nell'attività di accertamento, specificando che, l'art. 18 del d.l. n. 78/2010, modificando l'art. 1 del d.l. n. 203/2005, disponeva la devoluzione del 33% delle maggiori somme relative ai tributi statali riscossi a titolo definitivo, nonché delle sanzioni civili applicate sui maggiori contributi riscossi a titolo definitivo.

La lettera b) in esame, ha innalzato al 50 per cento "la quota di tributi statali riconosciuta ai Comuni" sia se riscossi a titolo definitivo, attribuendo altresì in via provvisoria la medesima anche in relazione alle somme riscosse a titolo definitivo. Tale ultima

«1. Per potenziare l'azione di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, in attuazione dei principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa, la partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale e contributivo è incentivata mediante il riconoscimento di una quota pari al 33 per cento delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo nonché delle sanzioni civili applicate sui maggiori contributi riscossi a titolo definitivo, a seguito dell'intervento del comune che abbia contribuito all'accertamento stesso.»;

b) il comma 2 è sostituito dal seguente:

«2. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, emanato entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, d'intesa con l'INPS e la Conferenza unificata, sono stabilite le modalità tecniche di accesso alle banche dati e di trasmissione ai comuni, anche in via telematica, di copia delle dichiarazioni relative ai contribuenti in essi residenti, nonché quelle della partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale e contributivo di cui al comma 1. Per le attività di supporto all'esercizio di detta funzione di esclusiva competenza comunale, i comuni possono avvalersi delle società e degli enti partecipati dai comuni stessi ovvero degli affidatari delle entrate comunali i quali, pertanto, devono garantire ai comuni l'accesso alle banche dati utilizzate. Con il medesimo provvedimento sono altresì individuate le ulteriori materie per le quali i comuni partecipano all'accertamento fiscale e contributivo; in tale ultimo caso, il provvedimento, adottato d'intesa con il direttore dell'Agenzia del territorio per i tributi di relativa competenza, può prevedere anche una applicazione graduale in relazione ai diversi tributi.»

previsione è stata a sua volta modificata dall'art. 1, commi 12-*bis*, 12-*ter* e 12-*quater* del d.l. n. 138/2011, che per gli anni 2012, 2013 e 2014, ha portato tali quote al 100%.

All'uopo si precisa che nulla è stato specificato in relazione alle somme incassate a titolo di sanzioni civili applicate sui maggiori contributi riscossi a titolo definitivo, che pertanto si ritengono tutt'ora attribuibili ai Comuni in misura del 33 per cento ex art. 1, comma 1, del d.l. n. 203/2005.

Il D.M. 23 marzo 2011 emanato dal Direttore generale delle finanze, ha individuato i tributi e le sanzioni riguardo ai quali Comuni possono partecipare all'accertamento, ossia quelle relative alle imposte sul reddito delle persone fisiche, sul reddito delle società, sul valore aggiunto, di registro, ipotecaria, catastale ed ai tributi speciali catastali, comprensive di interessi e sanzioni, nonché alle sanzioni civili applicate sui maggiori contributi previdenziali e assistenziali riscossi a titolo definitivo, il cui calcolo ai fini dell'attribuzione della quota di spettanza è effettuato secondo le disposizioni del comma 9, dell'art. 18 del d.l. n. 78/2010³.

Successivamente il punto 3.5, del provvedimento 29 maggio 2012, emanato dall'Agenzia delle Entrate recante *“Modalità tecniche di accesso alle banche dati, di trasmissione di copia delle dichiarazioni relative ai contribuenti in essi residenti e di partecipazione all'accertamento fiscale e contributivo da parte dei Comuni, ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 e modificato dall'articolo 18 del decreto-legge n. 78 del 31 maggio 2010, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122”*,

³ “Art. 18, comma 9. Gli importi che lo Stato riconosce ai comuni a titolo di partecipazione all'accertamento sono calcolati al netto delle somme spettanti ad altri enti ed alla Unione europea. Sulle quote delle maggiori somme in questione che lo Stato trasferisce alle Regioni a statuto ordinario, a quelle a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e di Bolzano, spetta ai predetti enti riconoscere ai comuni le somme dovute a titolo di partecipazione all'accertamento”.

hanno disciplinato gli ambiti di intervento, le tipologie ed il trattamento delle segnalazioni trasmesse dai Comuni⁴.

- le lettere c), d), e) e il comma 11, al fine di promuovere il sistema informativo comunale della fiscalità per favorire gli accertamenti da parte delle amministrazioni comunali, oltre a prevedere d'intesa con l'ANCI l'integrazione del sistema informativo della fiscalità con i dati relativi alla fiscalità locale e assicurare l'interscambio dei dati relativi all'effettivo utilizzo degli immobili, con particolare riferimento alle risultanze catastali, alle dichiarazioni presentate dai contribuenti, ai contratti di locazione ed ai contratti di somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas altresì consentito ai Comuni l'accesso a numerose banche dati. Nel particolare potranno consultare i dati contenuti:
 - nell'anagrafe tributaria relativi,
 - ai contratti di locazione, nonché ad ogni altra informazione riguardante il possesso o la detenzione degli immobili ubicati nel proprio territorio;
 - alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio;
 - ai soggetti che hanno domicilio fiscale nel proprio territorio;

⁴ "3.5 Gli avvisi di accertamento notificati e gli accertamenti con adesione perfezionati, riferiti in tutto o in parte alle segnalazioni trasmesse dai Comuni all'Agenzia delle Entrate ovvero alla Guardia di Finanza, sono tracciati sino alla fase della riscossione delle maggiori imposte, interessi e sanzioni correlati agli specifici elementi di rettifica o accertamento. A seguito della riscossione, la quota dei tributi statali stabilita dall' articolo 2, comma 10, lettera b) del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 è destinata ai Comuni che hanno contribuito all'accertamento, secondo le disposizioni del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 26 novembre 2008, n. 175466, e del decreto di cui al comma 7 dell' art. 18 del decreto-legge n. 78 del 31 maggio 2010, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Restano valide, per le segnalazioni trasmesse dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2014, le disposizioni di cui all' art. 1, comma 12-bis, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148".

- ai soggetti che esercitano nel proprio territorio un'attività di lavoro autonomo o di impresa;
 - in qualsiasi altra banca dati pubblica, limitatamente ad immobili presenti o a soggetti aventi domicilio fiscale nel Comune, che possa essere rilevante per il controllo dell'evasione erariale o dei tributi locali;
- il comma 12, infine, a decorrere dal primo luglio 2011, dispone che gli importi minimo e massimo delle sanzioni amministrative previste per l'inadempimento degli obblighi di dichiarazione agli uffici dell'Agenzia del territorio degli immobili e delle variazioni di consistenza o di destinazione dei medesimi, sono quadruplicati e che il 75 per cento dell'importo delle sanzioni erogate a decorrere dalla suddetta data è devoluta al Comune ove è ubicato l'immobile interessato ed il residuo allo Stato.

Pertanto dalla data suddetta gli importi minimo e massimo delle sanzioni previste dagli articoli 20 e 28 del R.D.L. n. 652/1939, come aggiornate dal comma 338 dell'art. 1 della legge n. 311/2004, sono aumentati passando rispettivamente da euro 258 a euro 1.032 e da euro 2.066 a euro 8.264.

Come osservato dalla dottrina, la norma ha un duplice fine; da un lato c'è l'indubbia utilità che ne ricava la collettività nello sfruttamento delle competenze del Comune per la lotta all'evasione fiscale; dall'altro è l'ente locale che trae beneficio dal recupero d'imposta, *“potendo trattenere per sé quote delle somme che ha aiutato a riscuotere”*⁵.

Si riscontra altresì qualche perplessità sulla concreta applicazione di tali previsioni, considerata anche *“la pressoché completa inattuazione delle norme già previgenti (art. 44 D.P.R. n. 600/1973), che sembrano sollevare più costi e difficoltà organizzative che vantaggi”*⁶.

⁵ Buzzacchi C., *op. cit.*, p. 26.

⁶ *Ibidem.*

Oltre a ciò la dottrina ha rilevato alcune criticità inserenti al delicato aspetto legato alla gestione della *privacy*.

Nel particolare è stato rilevato che *"la condivisione delle banche dati delle Agenzie fiscali con gli enti locali è un processo che, seppur assolutamente necessario ed imprescindibile per attuare in modo efficace ed efficiente la gestione dei tributi locali, deve essere affrontato con estrema cautela e prudenza"*, per evitare che, l'ampliamento dei soggetti autorizzati a consultare tali archivi, faccia finire nelle mani della criminalità organizzata molti dati sensibili dei contribuenti (proprietà immobiliari, redditi dichiarati, investimenti effettuati, ecc), considerato che *"negli ultimi anni la penetrazione delle organizzazioni criminali all'interno di taluni enti locali è stata assai significativa, come dimostrato dall'avvenuta adozione dell'istituto del commissariamento per "condizionamenti di tipo mafioso" ex art. 143 del d.lgs. n. 267/2000"*⁷.

Si auspicavano quindi previsioni volte alla limitazione degli accessi ed il monitoraggio sistematico degli stessi, anche attraverso autorizzazioni preventive, che però l'attuale norma non ha previsto.

⁷ Tosi L., *op. cit.*, pp. 941 e ss.

3.2.14. TARES – Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi

Anche se non disciplinata dal decreto oggetto del presente studio, è sicuramente opportuno delineare gli aspetti salienti del nuovo Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES), in vigore dal 2013, introdotto dall'art. 14 del d.l. n. 201/2011, in quanto trattasi di una norma che riguarda sicuramente l'autonomia finanziaria dei Comuni.

Tale tributo coprirà i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto mediante l'attribuzione di diritti di esclusiva nelle ipotesi di cui al comma 1 dell'art. 4 del d.l. n. 138/2011¹, e dei costi relativi ai servizi indivisibili dei Comuni, sostituendo tutti i vigenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria, compresa l'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza (comma 46).

Quindi il nuovo tributo prenderà il posto della Tarsu, della TIA "1" e "2" e dell'ECA.

Una breve descrizione delle imposte sostituite:

- **Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu):** disciplinata dagli articoli da 58 a 81 del d.lgs. n. 507/1993, sebbene soppressa dall'art. 49, comma 1, del cd. decreto Ronchi (d.lgs. n. 22/1997) istitutivo della Tariffa di Igiene Ambientale (TIA "1"), per una serie di proroghe legislative si è continuato ad applicarla e lo sarà sino al 2013. La Tarsu è una tassa da applicare in base a

¹ "Art. 4 "Adeguamento della disciplina dei servizi pubblici locali al referendum popolare e alla normativa dall'Unione europea"

1. Gli enti locali, nel rispetto dei principi di concorrenza, di libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi, dopo aver individuato i contenuti specifici degli obblighi di servizio pubblico e universale, verificano la realizzabilità di una gestione concorrenziale dei servizi pubblici locali di rilevanza economica, di seguito "servizi pubblici locali", liberalizzando tutte le attività economiche compatibilmente con le caratteristiche di universalità e accessibilità del servizio e limitando, negli altri casi, l'attribuzione di diritti di esclusiva alle ipotesi in cui, in base ad una analisi di mercato, la libera iniziativa economica privata non risulti idonea a garantire un servizio rispondente ai bisogni della comunità".

tariffa, istituita annualmente (anno solare) dai Comuni e disciplinata da apposito regolamento, finalizzata alla copertura totale o parziale del costo per il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani interni, il cui presupposto impositivo è l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è reso in maniera continuativa. Soggetto passivo è chiunque occupi o detenga locali e aree scoperte con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse. La tariffa è commisurata alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati ed al costo di smaltimento;

- **Tariffa di igiene ambientale (TIA "1")**: disciplinata dall'art. 49 del sopra citato decreto "Ronchi", d.lgs. n. 22/1997, comunemente indicata come "tariffa d'igiene ambientale", è stata "formalmente" abrogata dall'art. 238 del d.lgs. n. 152/2006 istitutivo della TIA "2", la cui attuazione concreta è però stata differita, fino all'emanazione di un apposito decreto attuativo mai emanato, permettendo così alla TIA"1" di continuare ad essere applicata nei Comuni che l'avevano già adottata (prima del 2006) o per quelli che l'hanno adottata entro la fine del 2006, visto che dal 2007 al 2009 (in virtù del comma 184 della L. 296/2006) non è più stato possibile cambiare il regime di prelievo. Successivamente l'articolo 5, comma 2-*quater*, del d.l. n. 208/08, non ha consentito ai Comuni di passare alla TIA prima del 30 giugno 2010.

La tariffa, applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti

accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, è divisa in due parti:

- la quota fissa serve a coprire i costi essenziali di esercizio (come ad esempio lo spazzamento delle strade). Tale tipologia di costi è divisa tra gli utenti in base a parametri fissi come la superficie occupata e i componenti del nucleo familiare per l'utenza domestica o il tipo di attività per le utenze non domestiche;
- la quota variabile, articolata nelle fasce di utenza domestica e non domestica, nonché diversificata in relazione alle diverse zone del territorio comunale, dipende invece dai rifiuti prodotti dall'utente, dal servizio fornito e dai costi di gestione². Il calcolo di questa parte della tariffa totale è sicuramente più complicato ed implica la determinazione del costo totale di smaltimento per unità di peso delle varie tipologie di rifiuti, attribuendolo per quote-parte in relazione ai rifiuti prodotti da ciascuno, utilizzando differenti metodologie di calcolo (es. tariffa puntuale, tariffa volumetrica, metodo presuntivo, metodo indiretto, ecc)³.

Le principali differenze con la Tarsu sono che la TIA “1”:

- deve, per legge, coprire l'intero costo del servizio, permettendo dunque un pareggio automatico dei bilanci;
- la tariffa, composta da due quote come sopra specificate, dovrebbe garantire degli addebiti più equi.

² Frizzera B., *op.cit.*, pag. 366.

³ La **tariffa puntuale** è calcolata, in modo molto costoso e complicato, pesando in maniera esatta i rifiuti indifferenziati prodotti da ogni utente; la **tariffa volumetrica** con il quale si considera il volume del numero di sacchi ritirati o del numero di svuotamenti dei contenitori; il **metodo presuntivo**, di facile applicazione ma sicuramente meno preciso, consiste suddividere i costi variabili tra gli utenti applicando dei coefficienti diversi per ogni categoria di utenza da moltiplicare alla superficie occupata come previsto da D.P.R. n. 158/1999; il **metodo indiretto** che è una combinazione di puntuale e presuntivo perché consiste nel pesare la quantità dei diversi tipi di rifiuti prodotti in una certa zona per poi dividerli fra tutti gli utenti di quella zona secondo i consueti sistemi presuntivi.

- **Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (TIA "2")**: è stata istituita dall'art. 238, d.lgs. n. 152/2006 che definisce la tariffa come il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Nata per sostituire le due forme impositive sopra descritte, la nuova Tariffa, analogamente alla TIA "1", *"è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, nonché da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio"*.

Interessante specificare che la Corte costituzionale con la sentenza 24 luglio 2009, n. 238, ha sancito il carattere tributario della Tia "1", e non come corrispettivo del servizio reso e, quindi, non assoggettabile al pagamento dell'Iva. Di contro l'art. 14, d.l. n. 78/2010 attribuisce alla Tia "2" una connotazione tariffaria e non tributaria, con conseguente pagamento dell'Iva. Da ultimo, la Circolare Ministeriale dell'11 ottobre 2010, n. 3/DF, decreta la sostanziale uguaglianza tra le due tariffe, giustificando in questo modo l'applicazione dell'Iva sulla tariffa⁴.

- **addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali (ECA)**.

Questa addizionale da applicarsi su imposte, tasse e contributi comunali e provinciali "riscuotibili per ruolo" ai sensi del R.D.L. n. 2145 del 1937, è nata per essere destinata in un fondo per l'integrazione de bilanci degli enti comunali di assistenza (Eca), ma è poi finita per essere applicata, dal 1996, ai sensi della legge n. 549/1995 alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani

⁴ Frizzera B., *op.cit.*, pag. 366.

interni, e devoluta direttamente ai Comuni da parte dei concessionari della riscossione⁵.

Tornando all'esame della TARES, è importante sottolineare, in relazione ai tributi ora descritti che il comma 47, dell'art. 14, d.l. n. 201/2011, abroga l'art. 14, comma 7, del d.lgs. n. 23/2011, il quale disponeva che *“sino alla revisione della disciplina relativa ai prelievi relativi alla gestione dei rifiuti solidi urbani, continuano ad applicarsi i regolamenti comunali adottati in base alla normativa concernente la tassa sui rifiuti solidi urbani e la tariffa di igiene ambientale. Resta ferma la possibilità per i Comuni di adottare la tariffa integrata ambientale”*.

Il soggetto attivo del tributo è il Comune (specificando che la norma fa espressamente riferimento a tutti i Comuni del territorio nazionale e quindi anche quelli delle RSS) nel cui territorio insiste, interamente o prevalentemente, la superficie degli immobili assoggettati al tributo, mentre di contro il soggetto passivo, con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse, è chiunque possieda, occupi o detenga, a qualsiasi titolo, locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani (commi 2, 3 e 5).

Nel caso di utilizzi temporanei di durata non superiori ai 6 mesi dello stesso anno solare, il tributo è dovuto solo dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie (comma 6), inoltre per i locali in multiproprietà e i centri commerciali integrati il soggetto che gestisce i servizi Comuni è responsabile del versamento del tributo dovuto per i locali ed aree scoperte di uso comune, mentre per quelle ad uso esclusivo sono obbligati i singoli occupanti o detentori (comma 7).

Anche per questo tributo son previste delle esclusioni dalla tassazione e nel particolare per le aree scoperte accessorie o di

⁵ Servizio studi della Camera dei Deputati, *op. cit.*, p. 67.

pertinenza a civili abitazioni e le aree comuni condominiali non detenute o occupate in via esclusiva (comma 4)

Il tributo è corrisposto in base a tariffa commisurata ad anno solare, cui corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria, ed alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base dei criteri per l'individuazione del costo del servizio determinati da un regolamento da emanarsi entro il 31 ottobre 2012, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi della legge n. 400/1988, che si applica a decorrere dall'anno successivo alla data della sua entrata in vigore applicando comunque in via transitoria, a decorrere dal primo gennaio 2013, e fino alla data di entrata in vigore del predetto regolamento, le disposizioni del D.P.R. n. 158/1999 (commi 8, 9 e 12).

Ai fini pratici, è importante sottolineare che, ai sensi del succitato comma 9, la superficie assoggettabile al tributo è pari all'80 per cento della superficie catastale, con facoltà per i Comuni di modificare d'ufficio tale misura se inferiore alla predetta percentuale a seguito di controlli incrociati di dati comunali e quelli dell'Agenzia del territorio.

A tal proposito sembra importante accennare che il d.l. n. 16/2012, ha modificato il comma appena citato, inserendo una nuova previsione in relazione agli immobili privi di planimetria catastale e per quelli a cui è stata attribuita la rendita presunta ai sensi dell'art. 19, comma 10, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78. Nello specifico, in sede di prima applicazione del tributo, al fine di rendere disponibile ai Comuni la superficie catastale sulla quale determinare la nuova imposta, ha previsto che per tali immobili, nelle more della presentazione della planimetria, l'Agenzia del territorio determini una superficie convenzionale sulla base degli elementi di consistenza in proprio possesso. Il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi corrispondente è corrisposto a titolo di acconto e salvo conguaglio.

La tariffa è composta da:

- una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio di gestione dei rifiuti, riferite in particolare agli investimenti per le opere e relativi ammortamenti;
- una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione;
- i costi di cui all'art. 15, del d.lgs. n. 36/2003 (smaltimento dei rifiuti)⁶.

Il comma 29 specifica che i Comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico potranno, con regolamento, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo, considerato che in tal caso il pagamento è direttamente correlato alla quantità dei rifiuti prodotti.

Ai sensi del comma 13, alla tariffa come sopra determinata si applica una maggiorazione, pari a 0,30 euro per metro quadrato, a copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili dei Comuni, i quali possono, con deliberazione del Consiglio comunale, modificare in aumento la misura della maggiorazione per un importo massimo di 0,40 euro, anche graduandola in ragione della tipologia dell'immobile e della zona ove è ubicato.

Tale maggiorazione determinerà un incremento delle entrate per i Comuni che la relazione tecnica al decreto "Salva Italia" ha stimato in un **miliardo euro annuo**, e la conseguente ed equivalente riduzione delle somme assegnate al FSR e sul Fondo perequativo, nonché sui trasferimenti erariali dovuti ai Comuni della Regione Siciliana e della Regione Sardegna, a decorrere dal 2013. E' altresì previsto che in caso

⁶ "Art. 15 (Costi dello smaltimento dei rifiuti nelle discariche)

1. Il prezzo corrispettivo per lo smaltimento in discarica deve coprire i costi di realizzazione e di esercizio dell'impianto, i costi sostenuti per la prestazione della garanzia finanziaria ed i costi stimati di chiusura, nonché i costi di gestione successiva alla chiusura per un periodo pari a quello indicato all'art. 10 comma 1, lettera i)".

di incapienza ciascun comune deve versare all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue. (comma 13-*bis*).

Resta ferma la disciplina del tributo dovuto dalle Istituzioni scolastiche di cui all'art. 33-*bis* del d.l. n. 248/2007⁷. Il costo relativo alla gestione dei rifiuti delle Istituzioni scolastiche è sottratto dal costo che deve essere coperto con il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi.

Il Comune con regolamento può prevedere riduzioni tariffarie, nella misura massima del 30 per cento, nei casi previsti dal comma 15, ossia:

- abitazioni con unico occupante;
- abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale o altro uso limitato e discontinuo;
- locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti a uso stagionale o a uso non continuativo, ma ricorrente;
- abitazioni occupate da soggetti che risiedono o abbiano la dimora, per più di 6 mesi all'anno, all'estero;
- fabbricati rurali ad uso abitativo.

Altre ipotesi di riduzione della tariffa sono contemplate nei commi da 16 a 20, e nel particolare:

⁷ "Art. 33-*bis* ((Servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti nei confronti delle istituzioni scolastiche))
1. A decorrere dall'anno 2008, il Ministero della pubblica istruzione provvede a corrispondere direttamente ai comuni la somma concordata in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali nelle sedute del 22 marzo 2001 e del 6 settembre 2001, valutata in euro 38,734 milioni, quale importo forfetario complessivo per lo svolgimento, nei confronti delle istituzioni scolastiche statali, del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152. I criteri e le modalità di corresponsione delle somme dovute ai singoli comuni, in proporzione alla consistenza della popolazione scolastica, sono concordati nell'ambito della predetta Conferenza. Al relativo onere si provvede nell'ambito della dotazione finanziaria del Fondo per il funzionamento delle istituzioni scolastiche, di cui all'articolo 1, comma 601, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. A decorrere dal medesimo anno 2008, le istituzioni scolastiche statali non sono più tenute a corrispondere ai comuni il corrispettivo del servizio di cui al citato articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152. Il Ministero della pubblica istruzione provvede al monitoraggio degli oneri di cui al presente comma, informando tempestivamente il Ministero dell'economia e delle finanze, anche ai fini dell'adozione dei provvedimenti correttivi, di cui all'articolo 11-*ter*, comma 7, della legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni. Gli eventuali decreti emanati, ai sensi dell'articolo 7, secondo comma, numero 2), della citata legge n. 468 del 1978, prima della data di entrata in vigore dei provvedimenti di cui al precedente periodo sono tempestivamente trasmessi alle Camere, corredati di apposite relazioni illustrative".

- per le zone in cui non è effettuata la raccolta, il tributo è dovuto in misura non superiore al 40 per cento della tariffa da determinare, anche in maniera graduale, in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta;
- sono assicurate riduzioni nella modulazione della tariffa relativamente alla raccolta differenziata riferibile alle utenze domestiche;
- alla tariffa è applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero;
- altre riduzioni ed esenzioni deliberate dal Consiglio comunale, che devono essere iscritte in bilancio come autorizzazioni di spesa con relativa copertura;
- il tributo sarà dovuto solo nella misura del 20 per cento nel caso in cui il servizio:
 - non venisse svolto;
 - fosse interrotto per gravi motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi con conseguente determinazione di una situazione di danno o pericolo per le persone o per l'ambiente riconosciuta dall'autorità sanitaria.
 - fosse effettuato in grave violazione della normativa di riferimento;

Ovviamente le agevolazioni sopra dettagliate si applicano anche alla maggiorazione prevista per i servizi indivisibili (comma 21).

Il Comune è preposto a disciplinare l'applicazione del tributo con l'emanazione di un regolamento ex art. 52, d.lgs. n. 446/1997, in relazione ai criteri di determinazione della tariffa, alle ipotesi di riduzioni tariffarie, alla classificazione delle categorie di attività omogenee ai fini della produzione dei rifiuti nonché di quelle produttrici di rifiuti speciali,

agli aspetti procedurali concernenti la presentazione della dichiarazione e l'accertamento nonché le sanzioni. Inoltre il medesimo organo approva le tariffe del tributo entro il termine fissato dalle norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione, in conformità al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani (commi 22 e 23), e nomina altresì un funzionario responsabile con compiti organizzativi, gestionali, vigilanza e rappresentanza in giudizio per le controversie relative al tributo (comma 36).

Anche in caso di occupazione o detenzione temporanea di locali od aree pubbliche o di uso pubblico, il Comune è tenuto a stabilire con regolamento, le modalità di applicazione del tributo in base a tariffe giornaliere, che saranno maggiorate di una percentuale non superiore al 100 per cento; per temporaneo si intendono periodi inferiori ai 183 giorni nello stesso anno solare.

E' fatta salva l'applicazione del tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente di cui all'articolo 19 del d.lgs. n. 504/1992.

I soggetti passivi presentano la dichiarazione su specifico modello messo a disposizione dal Comune, entro il termine stabilito dallo stesso Ente che avrà effetto anche per gli anni successivi, salvo che non vi siano modificazioni (commi 33 e 34).

Il pagamento è effettuato esclusivamente al Comune in, suddiviso in quattro rate trimestrali, nei mesi di gennaio, aprile, luglio e ottobre (comma 35).

Il funzionario designato controlla il corretto adempimento degli obblighi tributario anche attraverso l'invio di questionari, o richiedendo dati e notizie ad uffici pubblici, nonché disponendo accessi ai locali ed aree assoggettabili al tributo. In difetto di collaborazione del contribuente l'accertamento può avvenire sulla base di presunzioni semplici di cui all'art. 2729 cc. (commi 37 e 38).

Fatta salva la possibilità dei Comuni di disciplinare circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto della normativa statale, le violazioni e conseguenti sanzioni previste per questo tributo sono:

- omesso o insufficiente versamento si applica l'art. 13, d.lgs. n. 471/1997⁸;
- omessa presentazione della dichiarazione si applicano le sanzioni dal 100 al 200 per cento del tributo non versato;
- infedele dichiarazione si applicano le sanzioni dal 50 al 100 per cento del tributo non versato;
- mancata risposta ai questionari la sanzione va da euro 100 ad euro 500 (commi 39, 40, 41 e 42).

Tali sanzioni possono essere ridotte di un terzo in caso di acquiescenza del contribuente entro il termine di presentazione del ricorso, con conseguente pagamento di sanzioni ed interessi.

⁸ “Art. 13. Ritardati od omessi versamenti diretti

1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorche' non effettuati, e' soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto **((dal))** comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e' ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

2. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

3. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente”.

4. CONCLUSIONI

“...Ormai la Repubblica siamo noi. In prima linea ci siamo sempre più solo noi e nella testa dei cittadini sono i sindaci a rappresentare le istituzioni democratiche. Questo non va sottovalutato. Lo Stato è una parte della Repubblica, come lo sono i Comuni. E con pari dignità. La Costituzione è chiara. Vogliamo fare la nostra parte. Ma deve essere altrettanto chiaro che non c'è chi dà ordini e chi esegue. Stato ed enti locali decidono assieme le misure strutturali da prendere...”.

(Graziano Delrio, Presidente A.N.C.I., 2012)

“...I Comuni sono il livello di governo che gode ancora di maggiore fiducia da parte dei cittadini. Sono ancora una “riserva di legittimazione” per le istituzioni democratiche. E tuttavia scelte politiche e stile di comportamento istituzionale che confondono enti rappresentativi di comunità con amministrazioni sotto-ordinate rischiano di erodere quella riserva. Pur nella durezza della crisi, la risposta deve essere la condivisione delle responsabilità tra parti della stessa Repubblica avendo presente il comune obiettivo di preservare la capacità di tenuta dell'intero sistema.”

(Pierciro Galeone, Direttore I.F.E.L., 2012)

Prima di proporre alcune conclusioni finali in merito all'*excursus* normativo sopra effettuato del d.lgs. n. 23/2011, oggetto principale del presente lavoro, sembrano opportune alcune brevi considerazioni

generali sull'intero processo di riforma istituzionale, amministrativa e fiscale in atto nel nostro Paese.

I processi riformisti in atto in Italia sono malinconicamente accomunati da una costante: la cronica incapacità della nostra classe dirigente di portare a termine quanto iniziato, sostenendo in tal senso “*il peso politico*” delle scelte effettuate.

Non è la retorica ad ispirare tale affermazione, ma la nuda e cruda realtà che vede, riforme strutturali dell'ordinamento amministrativo ed istituzionale iniziate da decenni, che non solo non sono state portate a termine, ma delle quali probabilmente non si vedrà mai la conclusione, ed una classe politica in cui la società italiana non si rispecchia e da cui non si sente rappresentata.

In ordine alla prima problematica, si pensi al decentramento amministrativo della riforma Bassanini, la cui incompleta attuazione in molti casi ha causato una duplicazione di funzioni (ad esempio il previsto rafforzamento del ruolo delle Province a cui non è conseguito un contestuale smantellamento o ridimensionamento delle strutture statali già titolari delle funzioni) o alla digitalizzazione della P.A. tutt'ora in fase di implementazione.

La mancata individuazione delle funzioni fondamentali da attribuire agli enti locali ed il conseguente riordino delle competenze tra i vari livelli di governo in attuazione della riforma del Titolo V della Costituzione, sopra ampiamente illustrata, fornisce un altro esempio di “bella ed incompiuta”, soprattutto alla luce della successiva riforma sul federalismo fiscale.

Sembra infatti evidente come l'individuazione di tali funzioni, oltre ad essere indispensabile, dal punto di vista del rapporto tra Stato ed enti periferici, per la determinazione dell'effettiva sfera di autonomia istituzionale dei medesimi, avrebbe dovuto avere carattere preliminare rispetto alla determinazione delle relazioni fiscali e finanziarie tra gli

stessi, previste dalla riforma sul federalismo fiscale di cui alla legge delega n. 42/2009.

Prima dico cosa puoi fare poi ti fornisco i mezzi necessari per farlo.

Sempre in tema di riforma costituzionale si pensi alla mancata definizione dei livelli essenziali delle prestazioni che dovrebbero essere garantiti dalla Costituzione, così come *“della previsione di procedure di raccordo, tanto nel senso della eventuale valorizzazione del sistema delle conferenze intergovernative, quanto nell’ipotesi di immaginare la creazione di una seconda Camera a vocazione territoriale, come del resto la legge costituzionale n. 3 del 2001 sembrava auspicare”*¹.

Parte della dottrina ritiene che un passaggio fondamentale della riforma istituzionale sia il superamento dell’attuale bicameralismo perfetto con l’introduzione del “Senato federale”, *“all’interno del quale trovare una sintesi fra le istanze locali e quelle nazionali attraverso la ricomposizione degli interessi e degli eventuali conflitti fra i diversi livelli interessati”*^{2 3}.

Quanto alla classe politica che dovrebbe portare a termine le suddette riforme (compresa quella di cui è oggetto il presente lavoro), si è constatato come il deficit di credibilità di cui gode è fondamentalmente derivato da eccessi di personalismi che hanno reso fragile il sistema democratico stesso.

La personalizzazione dei ruoli istituzionali, con il conseguente accentramento del potere (soprattutto di quello finanziario e fiscale), è per definizione nemico del decentramento sia esso istituzionale che fiscale.

¹ Mastromarino A., *op. cit.*, p.1

² Crema G., *op.cit.*,p. 42.

³ Marongiu G., (a), *op.cit.*, p. 3893 e ss., ricorda che *“urgente è la riforma costituzionale, volta, in primis, a creare un Senato delle Regioni. In caso contrario il federalismo fiscale sarà in balia di trattative oscure fatte in luoghi impropri, né può affidarsi questo compito alla conferenza Stato-Regioni che rappresenta solo un momento di concertazione”*.

In un Paese dove le persone si preoccupano di più delle sanzioni tributarie irrogate dagli uffici finanziari che delle possibili sanzioni penali ad esse collegate, è facile capire perché nessuno mai vedrà di buon occhio il decentramento del potere fiscale e finanziario ai governi territoriali.

In questo contesto si inserisce il d.lgs. n. 42/2009, attuativo dell'art. 119 della Costituzione in tema di autonomia finanziaria e fiscale degli enti locali, che ha cercato di riformare l'attuale sistema di finanziamento degli enti locali attraverso una lunga serie di decreti delegati con un orizzonte temporale medio-lungo, senza però essere preceduta, come già sopra enfatizzato, da un riordino istituzionale necessario per supportare il nuovo sistema di finanziamento locale.

Ma questa riforma, che alcuni hanno tacciato come una riforma di "bandiera" e di "compromesso", tesa più che altro a legittimare il ruolo di una determinata fazione politica nella allora coalizione di maggioranza, che ad incidere sull'assetto finanziario dello Stato, ha dimostrato effettivamente di avere delle fondamenta molto fragili, i cui principi di fondo come il decentramento, la responsabilità e l'autonomia finanziaria locale, sono spesso stati usati come strumento di battaglia politica piuttosto che come stimolo all'attuazione del progetto riformista.

La legge delega è risultata una norma piena di buoni principi e propositi tutti condivisibili ma molto vaga in termini di definizione delle modalità applicative, soprattutto sulle questioni finanziarie, la cui disciplina è spesso rimandata ad ulteriori provvedimenti amministrativi.

Oggi, alla luce dello scenario politico-economico che si è delineato negli ultimi due anni, alcuni ritengono che il progetto federalista sia ormai naufragato sotto i colpi di un nuovo Governo che, per esigenze dettate sicuramente dalla situazione contingente, ha, con ripetuti interventi legislativi, modificato il contenuto "ideologico" della riforma fiscale federale.

Dall'entrata in carica del Governo Monti infatti l'emanazione dei decreti attuativi della delega, ad eccezione del secondo decreto su Roma Capitale, sembra essersi arrestata. Alcuni esponenti del partito che più di tutti ha supportato tale processo, come ad esempio Roberto Maroni già Ministro dell'Interno del Governo Berlusconi, hanno attribuito all'attuale premier la sostanziale cancellazione del federalismo fiscale, ad opera di provvedimento che vanno nella direzione opposta.

Altri membri del Parlamento italiano, d'altro canto, ritengono che la riforma sia tutt'altro che "morta", ed anzi sostengono che il fatto che la Lega abbia smesso di sventolarla ai quattro venti, possa svuotare la materia di quei contenuti ideologici che in alcuni casi l'hanno addirittura ostacolata (si pensi al dualismo Nord-Sud), permettendone così il completamento.

Un dato di fatto è che il dibattito sul federalismo fiscale sembra sparito dall'agenda politica ed il disinteresse che ha avvolto l'argomento (che si immagina tornerà ad essere argomento propagandistico alla vigilia del prossimo appuntamento elettorale), è un'ulteriore dimostrazione della labilità di tale progetto.

Al contrario la discussione sul federalismo fiscale municipale di cui al d.lgs. n. 23/2011, sembra a tutt'oggi foriera di discussioni, polemiche, critiche e revisioni, dovute per lo più al contenuto del decreto attuativo ed agli stravolgimenti che lo stesso ha subito ad opera delle manovre di finanza pubblica adottate dal Governo in carica.

Prima di esaminare le conseguenze di tali manovre, è bene puntualizzare che già dall'approvazione del decreto, si erano registrate forti critiche da parte degli enti locali incisi dalle previsioni ivi contenute, soprattutto in relazione:

- alla mancata quantificazione delle risorse da conferire al sistema degli enti locali;

- alla rigidità ed alla scarsa manovrabilità dei Comuni sui tributi devoluti inerenti alla fiscalità immobiliare, ritenendoli una mera partita di giro;
- alle modalità di attuazione della perequazione mediante il FSR, (poi definite come in precedenza dettagliato);
- alla mancata definizione delle funzioni fondamentali e dei costi e conseguenti fabbisogni standard, temi questi centrali per il superamento del criterio del costo storico;
- alle modalità di definizione della disciplina applicativa, demandata nuovamente a decreti ministeriali.

Al contrario sembravano condivisibili le scelte del legislatore di fare dell'imposizione immobiliare, in quanto elemento di unione tra il territorio ed il contribuente, e di altre imposte sempre legate al territorio ed ai servizi ad esso connessi (imposta di scopo, imposta di soggiorno, IMU secondaria) il **fulcro della riforma** e di legare la compartecipazione Iva al territorio su cui si è manifestato il consumo che ha dato luogo al prelievo (sebbene con criteri di ripartizione forfettari non basati sul volume d'affari comunale).

Dall'approvazione del decreto si sono susseguiti una serie di provvedimenti che hanno cercato di dirimere le perplessità ed i dubbi sollevati, quantificando ad esempio l'ammontare dei trasferimenti da fiscalizzare, disciplinando le modalità di riparto del Fondo Sperimentale di Riequilibrio, definendo provvisoriamente le funzioni fondamentali dei Comuni nonché iniziando l'individuazione dei costi standard.

Se tutto ciò, fosse avvenuto in un contesto economico "normale", molto probabilmente le critiche alla manovra ed i successivi aggiustamenti non avrebbero causato più "indignazione" di quella che ci si aspetta da un processo di novazione sia strutturale che culturale.

Ma contestualmente, come detto, la situazione contingente della finanza pubblica, e nel particolare del debito pubblico, ha costretto l'esecutivo a varare manovre che hanno colpito gli enti locali e la loro capacità di produrre gettito per finalità differenti da quelle originarie, coinvolgendo i Comuni nel contenimento della spesa pubblica e nel riassetto della finanza dello Stato.

Se da un lato non si può che constatare l'assoluta necessità degli interventi modificativi, causati da accadimenti "inaspettati" che hanno chiamato tutti gli enti territoriali a concorrere al risanamento dei conti pubblici, dall'altro ci si interroga se tali interventi siano stati equamente distribuiti su tutti i centri di spesa pubblica.

Infatti intervenendo in maniera lesiva sulla sfera di autonomia costituzionale di entrata e di spesa dei Comuni, ritenuti di fatto enti subordinati e non paritari nelle scelte di finanza pubblica a dispetto del disposto dell'art. 114 della Costituzione, il Governo ha tagliato oltre il 40 per cento dei trasferimenti dello Stato con evidenti ripercussioni sulle capacità degli enti locali di salvaguardare i livelli minimi di servizi a cittadini.

Sicuramente le manovre correttive hanno modificato la logica della riforma della finanza municipale ed il suo obiettivo di fondo teso al rafforzamento dell'autonomia di entrate e di spesa dei Comuni, ottenendo al contrario, in molti casi, una riduzione di risorse e conseguente minore autonomia finanziaria, con invece un maggior carico di incombenze, atte a procacciare maggior gettito di cui beneficiario è lo Stato, ed una fiscalità con *"connotati assai diversi da quanto era stato immaginato con l'avvio dell'attuazione dell'art. 119 della Costituzione"*⁴.

In questo modo si è disatteso il principio del "pago-vedo-voto", ossia quel principio che lega le imposte pagate dal cittadino sul territorio

⁴ Buzzacchi C., *op. cit.*, pp. 1 e 2.

e le spese che in quel territorio vengono sostenute, responsabilizzando gli amministratori locali ad una efficiente gestione della cosa pubblica, sovrastati dalla “*spada di Damocle*” costituita dal giudizio sul risultato ottenuto, in termini di benefici per la collettività, espresso dal cittadino attraverso il voto.

In altri termini quella che, utilizzando un termine anglosassone, viene definita *accountability* (obbligo di rispondere a qualcuno di qualcosa) del sistema di finanziamento.

Come già dettagliato negli specifici paragrafi, senza addentrarci nuovamente nei meandri delle cifre previste dalle manovre di finanza pubblica, è evidente come:

- il minor gettito IMU incassato dai Comuni rispetto all’ICI;
- i tagli dei trasferimenti, derivanti dalle manovre di finanza pubblica, fiscalizzati attraverso la riduzione del FSR;
- l’errata previsione (in eccesso) di entrata su alcuni tributi (es. cedolare secca);
- l’aleatorietà del gettito teorico derivante ad esempio dall’imposta di soggiorno e sul recupero d’imposta derivante dall’evasione fiscale;
- l’obbligo per i Comuni, previsto dal d.l. n. 1/2012, di versare il 50 per cento delle disponibilità liquide esigibili depositate presso gli stessi presso la Tesoreria unica statale, ad un tasso “*definito per legge dell’1,5 per cento, contro il 3,5 per cento che i Comuni spuntavano in precedenza: una perdita secca di 200 milioni l’anno*”⁵,

probabilmente costringerà i Comuni a variare in aumento le aliquote IMU (principalmente e paradossalmente sulle abitazioni secondarie) e quelle dell’addizionale comunale Irpef, così come

⁵ Rizzo S., *Il federalismo in agonia – Quei decreti bloccati a Roma*, Corriere della Sera, 8 aprile 2012, p. 8.

introdurre imposte di scopo per finanziare opere che magari in passato avrebbero richiesto ulteriore imposizione, solamente per colmare la voragine creata nelle entrate comunali da queste manovre inique, che hanno fatto *“gravare sulle loro risorse e sui servizi erogati ai cittadini un peso ben maggiore dell’incidenza che l’insieme del comparto degli enti locali ha sul complesso della spesa pubblica”*⁶, svolgendo nel contempo la funzione di esattori per conto dello Stato.

Tutto ciò con buona pace dei propositi di invarianza della pressione fiscale di cui all’art. 28 della legge delega, nonché dall’art. 12 del d.lgs. n. 23/2011, il quale dispone perentoriamente che *“in ogni caso, dall’attuazione dei decreti legislativi di cui alla citata legge n. 42 del 2009, e successive modificazioni, non può derivare, anche nel corso della fase transitoria, alcun aumento del prelievo fiscale complessivo a carico dei contribuenti”*⁷.

E’ evidente quindi, che il cittadino imputerà tale incremento impositivo agli amministratori locali, non giudicando obiettivamente le cause di tale aumento, avendo davanti solo quanto fatto (o meglio non fatto) dalle amministrazioni tartassate dalle manovre e dalla riduzione dei fondi perequativi, per cui *“in sostanza il meccanismo delineato dalla riforma [e dalle modificazioni apportate allo stesso dalle manovre di finanza pubblica], non ha nulla a che vedere con un vero federalismo fiscale, dove il cittadino vede e paga per i servizi che riceve”*⁸.

A parere di alcuni autori, stante quanto sopra esposto, il “vero” federalismo fiscale rischia di rimanere una chimera o addirittura

⁶ Del Cimmuto L., *Federalismo platonico*, in Dossier – Dalla secessione alla confusione. Mondoperaio, n. 8/9, 2011, pp.68-71.

⁷ *“Legge delega 42/2009 - Art. 28. (Salvaguardia finanziaria)*

1. *L’attuazione della presente legge deve essere compatibile con gli impegni finanziari assunti con il patto di stabilità e crescita.*

2. *I decreti legislativi di cui all’ articolo 2 individuano meccanismi idonei ad assicurare che:*
[...]

b) *sia garantita la determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale nonché del suo riparto tra i diversi livelli di governo e sia salvaguardato l’obiettivo di **non produrre aumenti della pressione fiscale complessiva** anche nel corso della fase transitoria”.*

⁸ Crema G., op. cit., pp. 39 – 42.

trasformarsi in un incubo, considerato che il ridisegno della fiscalità municipale tratteggiato dal Governo è afflitto da un handicap di partenza dovuto alle secche riduzioni delle risorse attribuite ai Comuni e poggia su basi finanziarie assolutamente precarie⁹.

Il direttore dell'I.F.E.L. (Istituto per la finanza e l'economia locale), enfatizza il fatto che nessuno si sarebbe aspettato a dieci anni dalla riforma del Titolo V della Costituzione che lo stato della finanza locale fosse ridotto ai minimi termini, a causa della diminuzione del peso relativo dei Comuni sulla spesa pubblica, della scarsa rilevanza del fisco comunale sul totale della pressione fiscale, della diminuzione del livello di autonomia di entrata e di spesa, nonché della perdita del gettito del principale tributo comunale (ICI/IMU), considerato il perno della finanza comunale, ora diventato un anomalo tributo gestito in coabitazione con lo Stato¹⁰, che ne definisce le aliquote base.

L'unico processo "federalista" attualmente in fase di accelerazione sembra essere quello legato alla determinazione dei costi e fabbisogni standard, in quanto connesso al progetto di "*spending review*" del Governo (d.l. n. 95/2012), al fine di ottenere una riduzione della spesa selettiva e orientata verso gli sprechi senza, in questo caso, sminuire ulteriormente i diritti dei cittadini¹¹.

Eppure una alternativa a tale impianto secondo l'A.N.C.I. così come per altri autori, poteva essere l'attribuzione dell'intero gettito IMU ai Comuni tagliando le altre compartecipazioni, con l'ulteriore introduzione di una "*service tax*", "*una vera e propria tassa sui servizi generali e indivisibili, non tariffabili, erogati dai Comuni*"¹².

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ Galeone P., *Introduzione*, in *Federalismo fiscale: una pausa di riflessione?*, Frascati, 2012.

¹¹ Barbero M., *Federalismo fiscale a singhiozzo*, Italia Oggi, n. 209, p.12, 3 settembre 2012. Disponibile all'indirizzo: http://www.italiaoggi.it/giornali/preview_giornali.asp?id=1786943&codiciTestate=5&sez=higiornali7&testo=&titolo=Federalismo%20fiscale%20a%20singhiozzo

¹² Del Cimmuto L., *op.cit.*, pp.68-71.

La dottrina è concorde nel ritenere che allo Stato attuale il vero federalismo municipale in Italia sia attuabile solo quando l'ordinamento istituzionale sarà ben definito eliminando sovrapposizione di competenza e prerogative, e fornendo reale autonomia ai vari livelli di governo.

Come osservato da un illustre autore, di cui si condividono le conclusioni, *“intervenire a modifica dell'organizzazione territoriale di un ordinamento consolidato dal punto di vista costituzionale comporta sempre un certo grado di difficoltà. Il dover attuare la riforma in corrispondenza di un periodo di grave recessione economica, se possibile, rende i propositi di cambiamento ancora più complessi da realizzare: in particolare, se la recessione, come nell'epoca che stiamo vivendo, ha portata sovranazionale, il buon senso imporrebbe di sospendere ogni volontà di riforma, nell'attesa di tempi migliori. A meno che, ed è questo il caso italiano, al cambiamento non si sia puntato, in maniera più o meno appropriata, come strumento di rigenerazione di un intero sistema in affanno e lungo quella strada ci si sia già decisamente avviati, al punto che tornare indietro apparirebbe sconsiderato, almeno quanto fermarsi in bilico fra il passato e l'avvenire”*¹³.

Sicuramente il dibattito sul federalismo fiscale municipale, e l'eventuale prosecuzione del progetto, non si esaurirà a breve e sarà oggetto di interesse della prossima legislatura, che dovrà cercare di perseguire gli obiettivi che il federalismo fiscale, almeno nella sua concezione originaria, si era preposto, ossia la maggiore efficienza della Pubblica Amministrazione e, attraverso tale gestione virtuosa, la riduzione della spesa.

Ad oggi sembra esser accaduto l'esatto opposto, con le inefficienze di sempre al loro posto ed un aggravio della pressione fiscale (soprattutto a livello locale), a cui si dovrà a breve trovare rimedio per non causare il dissesto economico finanziario di molte realtà locali.

¹³ Mastromarino A., in *op. cit.*, p. 1.

In conclusione, il giudizio su quanto sinora ottenuto dalla riforma sul federalismo fiscale municipale non può essere molto positivo, soprattutto alla luce delle considerazioni, dei commenti e delle valutazioni che gli stessi attori coinvolti in tale processo, quali i sindaci e le amministrazioni locali, hanno avuto modo di esternare, che sembrano sposare l'interrogativo che si riporta di seguito: *“in uno stato centralista come il nostro, che costantemente dimostra di non interessarsi davvero della volontà dei cittadini (vedi referendum abrogativo del ministero dell'agricoltura), che anche quando ha avuto all'Interno Ministri di vocazione addirittura secessionista non ha fatto nulla per riformare l'apparato statale per ridurre il peso dello Stato (vedi abolizione delle prefetture già auspicata dal Presidente Einaudi), e che pensa che basti definire una cosa in un modo perché acquisti quella sostanza prescindendo dai contenuti, esiste davvero lo spazio per un dibattito sul federalismo? Esiste nel Legislatore l'idea che il Popolo italiano sia maturato a sufficienza per potersi governare e amministrare localmente senza che questo metta a rischio l'integrità dello Stato e che sia dunque possibile un federalismo sia fiscale che politico?”*¹⁴.

¹⁴ Scotti Foglieni C., *op.cit.*, slide n. 52.

Bibliografia

- 36° Corso Superiore di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza, *Federalismo fiscale e fiscalità locale*, a cura degli Ufficiali frequentatori, Anno di Studi 2007 – 2008, Lido di Ostia.
- AA.VV., *L'imposta di soggiorno*, Istituto Internazionale di Studi, Formazione e Promozione Turistico Alberghiera "Giovanni Colombo" (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://www.federalberghi.it/pubblicazioni/imposta%20di%20soggiorno%20-%20rapporto%20federalberghi%20luglio%202012.pdf>.
- Aloisi F., *Articolo 119 della Costituzione e federalismo fiscale. Di cosa si tratta*, 2009. Disponibile all'indirizzo: <http://www.abruzzo24ore.tv/news/Articolo-119-della-Costituzione-e-efederalismo-fiscale>.
- Antonini L., *La rivincita della responsabilità - A proposito della nuova Legge sul federalismo fiscale*. I quaderni della sussidiarietà, n. 7, Milano, 2009. Disponibile all'indirizzo: <http://www.sussidiarieta.net/files/allegatiquaderni/QS7.pdf>.
- Barbero M., *Federalismo fiscale a singhiozzo*, Italia Oggi, n. 209, p.12, 3 settembre 2012. Disponibile all'indirizzo: http://www.italiaoggi.it/giornali/preview_giornali.asp?id=1786943&codiciTestate=5&sez=hgiornali7&testo=&titolo=Federalismo%20fiscale%20a%20singhiozzo.
- Bordignon M., *Federalismo fiscale: a che punto siamo?*, atti da Convegno La voce, Milano, 2010. Disponibile all'indirizzo: http://www.legautonomie.it/content/download/3240/18786/file/7Bordignon_attuazione_federalismo_15-9-2010.pdf.
- Biagi F., *Prospettive del federalismo fiscale nella L. 42/2009*, Milano, 2009. Disponibile all'indirizzo: http://www.giuri.unipd.it/conferences/FOV2-0001DF83/FOV2-0001F800/FOV2-0001DF84/biagi_federalismo.pdf.
- Buratti C., *Federalismo fiscale all'italiana: il ruolo chiave dei livelli essenziali delle prestazioni e dei costi standard*, Società italiana di economia pubblica, Working Paper, n. 631, Padova, 2009. Disponibile all'indirizzo: <http://www-3.unipv.it/websiep/wp/631.pdf>.
- Buzzacchi C., *La fiscalità municipale: l'evoluzione dalla riforma federalista al decreto "liberalizzazioni"*, su federalismi.it, n. 9, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://www.federalismi.it/AppMostraDoc.cfm?Artid=19979>.
- Capozzi V., *Introduzione: si sta raddrizzando l'albero storto?*, in Piemonte M. (a cura di), *La fase transitoria del federalismo municipale*, Roma, 2011.
- Capozzi V. (a), *Le nuove entate del federalismo municipale.*, in Piemonte M. (a cura di), *La fase transitoria del federalismo municipale*, Roma, 2011.
- Cerisano F., *Federalismo comunale da rifare*, Italia Oggi, 2 aprile 2011.
- Cerisano F., *Solo 329 mln di entrate: la cedolare secca si rivela un flop*, da Italiaoggi.it., 17 gennaio 2012. Disponibile all'indirizzo:

http://www.italiaoggi.it/news/dettaglio_news.asp?id=201201171129415250&chkAgenzie=ITALIAOGGI&titolo=Solo%20329%20mln%20di%20entrate:%20la%20cedolare%20secca%20si%20rivela%20un%20flop.

- Clarich M., *Federalismo fiscale e federalismo amministrativo*, in *Giornale Dir. Amministrativo*, n. 1. Disponibile all'indirizzo: <http://www.irpa.eu/wp-content/uploads/2012/04/2012-Federalismo-fiscale-e-federalismo-amministrativo.pdf>.
- CNDCEC, *Prime osservazioni sull'impianto della riforma del federalismo municipale sotto l'aspetto tributario*, Commissioni di Studio Fiscalità dell'Area enti Pubblici (a cura di), Roma, 2011. Disponibile all'indirizzo: <http://www.piscino.it/file/leggi/federalismomunicipale-13.pdf>.
- Colajanni G., *Evoluzione del "Federalismo fiscale – Origini ed evoluzione italiana"*, 2010. Disponibile all'indirizzo: http://www.socialbenefit.it/evoluzione-del-federalismo-fiscale-origini-ed-evoluzione-italiana_sez20_cat27_doc253_h.aspx.
- COPAFF, *Guida completa alla legge delega*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=4028>.
- COPAFF (a), *Guida ai costi standard per le spese sanitarie*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=2550>.
- COPAFF (b), *Ricognizione sullo stato di attuazione della delega contenuta nella legge n. 42/2009*, Segreteria tecnica della Copaff (a cura di), Roma, 2011, p. 26.
- COPAFF (c), *Federalismo demaniali. Fisco in pillole*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=1008>.
- COPAFF (d), *Guida completa su Roma capitale*. Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=575>.
- COPAFF (e), *Armonizzazione dei bilanci. Fisco in pillole*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=1086>.
- COPAFF (f), *Premi e sanzioni. Fisco in pillole*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=1098>.
- COPAFF (g), *Fisco regionale. Fisco in pillole*, Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=1048>.
- COPAFF (h), *Guida completa sul federalismo fiscale municipale – Appendice A. Istituzione della cedolare secca sugli affitti*. Scuola superiore della Pubblica

- Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=148>.
- COPAFF (i), *Fisco municipale – Riduzione dei trasferimenti erariali*. Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=295>.
 - COPAFF (l), *Federalismo fiscale municipale anno 2012*, Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://www.tesoro.it/documenti/open.asp?idd=29381>.
 - COPAFF (m), *Fisco municipale – Modifiche all'Imposta di Registro sui trasferimenti immobiliari*. Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (a cura di), Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://federalismo.sspa.it/?p=361>.
 - Crema G., *L'articolo quinto*, in Dossier – Dalla secessione alla confusione. Mondoperaio, n. 8/9, 2011, pp.39-42.
 - D'Amati N., Uricchio A., *Corso di diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2008.
 - De Luca Picione G., Verbari A., *Federalismo Fiscale. Principi e criteri. Prima fase attuativa*, Direzione scientifica IFEL (a cura di), Roma, 2010. Disponibile all'indirizzo: <http://portale.webifel.it/articoli.do?metodo=dettaglioArticolo&idNotizia=26560&actionRitorno=visualizzaCms&methodRitorno=homePageSezione&idTemplate=822&idBox=1803&idTemplate=822>.
 - Del Cimmuto L., *Federalismo platonico*, in Dossier – Dalla secessione alla confusione, Mondoperaio, n. 8/9, 2011.
 - Dipartimento delle Finanze, *Nota sulla territorializzazione della compartecipazione Iva a livello comunale*, pubblicata il 15 giugno 2011. Disponibile all'Indirizzo: <http://www.tesoro.it/documenti/open.asp?idd=27321>.
 - Espa E., Felici M., *La riforma del Titolo V della Costituzione: la ripartizione delle competenze*, in AA.VV., Rapporto annuale 2003 sull'attuazione del federalismo, 2003, p. 29. Disponibile all'indirizzo: http://www.isae.it/ra_fed_cap3_2003.pdf.
 - Fantozzi A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in Rivista di diritto tributario, n. 1, 2005.
 - Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2005.
 - Fedele A., *Rapporti civili. Art. 23*, in *Commentario alla costituzione*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1978.
 - Ferri A., Picione De Luca G., *Federalismo Municipale*, Direzione scientifica IFEL (a cura di), Roma, 2010. Disponibile all'indirizzo: <http://portale.webifel.it/articoli.do?metodo=dettaglioArticolo&idNotizia=26558&actionRitorno=visualizzaCms&methodRitorno=homePageSezione&idTemplate=822&idBox=1803&idTemplate=822>.

- Ferri A., Pollastri C., Scozzese S., *Il federalismo municipale: l'anticipazione dell'I.M.U.*, in *Federalismo fiscale: una pausa di riflessione?*, Frascati, 2012.
- Ficari V., *Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico*, in *Diritto del Turismo*, n. 4, 2007.
- Frizzera B., *Guida pratica fiscale – Imposte indirette*, n. 1, 2012, Milano.
- Galeone P., *Introduzione*, in *Federalismo fiscale: una pausa di riflessione?*, Frascati, 2012.
- Gallo F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria* n. 4, 2005, p. 1035.
- Gallo F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, pp. 585 e ss.
- Giovanardi A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffrè, 2005.
- IRDCEC, *Il federalismo fiscale. Dalla modifica del titolo V della Costituzione alla Legge Delega*, 2009. Disponibile all'indirizzo: <http://www.irdcec.it/node/408>.
- IRPA, *Il falso decentramento italiano a dieci anni dalla riforma della Costituzione*, Rapporto IRPA n. 2, Roma, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://www.irpa.eu/wp-content/uploads/2012/07/Rapporto-Irpa-Decentramento-ULTIMA-VERSIONE-1-luglio-2012.pdf>.
- Marongiu G., *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corriere Tributario*, n. 23, 2009.
- Marongiu G. (a), *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, n. 47, 2010, p. 3893 e ss.
- Mastromarino A., *Fiscal federalism all'italiana. Ripartire dalla Costituzione*, in *Rivista telematica giuridica dell'Associazione italiana Costituzionalisti*, n. 2, 2012. Disponibile all'indirizzo: <http://www.rivistaaic.it/articolorivista/fiscal-federalism-all-italiana-ripartire-dalla-costituzione>.
- Passalacqua M., *La riforma del Titolo V della Costituzione*, 2003. Disponibile all'indirizzo: <http://www.provveditoratoag.it/articoli/riformaCostituzione.pdf>.
- Pastore M.P., *La legge delega 5 maggio 2009 e i decreti legislativi attuativi*, Perugia, 2011. Disponibile all'indirizzo: http://www.padaniaoffice.org/pdf/scuola_politica_federale/perugia_08_10_2011/pastore_legge_42_umbria.pdf.
- Petretto A., *La grande manovra dell'estate 2011 e l'attuazione del federalismo fiscale*, Firenze, 2011. Disponibile all'indirizzo: <http://www.ancitoscana.it/allegati/convegni/ALESSANDRO%20PETRETTO.pdf>.
- Pollastri C., De Luca Picione G., Del Vescovo L., *Effetti della manovra finanziaria sui Comuni*, Direzione scientifica IFEL (a cura di), Roma, 2011. Disponibile all'indirizzo: <http://portale.webifel.it/visualizzaCms.do?metodo=DetttaglioCms>

Contenuto&&actionRitorno=security&methodRitorno=homepage&idCmscontenuto=29855.

- Pollini M., Superti P.A., *Il federalismo fiscale municipale nel D.lgs. . 23/11 e nelle manovre del Governo Monti*, in *Il federalismo fiscale – Un vademecum per capire*. Supplemento al mensile Strategie Amministrative, anno XI, n. 5, 2012. Disponibile all'indirizzo: http://www.strategieamministrative.it/pdf/2012/vademecum_web.pdf.
- Presidenza del Consiglio dei Ministri, *I versamenti IMU e il confronto con le stime previste*, Roma, 2012. Disponibile sul sito: http://www.governo.it/GovernoInforma/dialogo/aree/patrimoniale/IMU_analisi_ex_ante.pdf.
- Relazione del Governo alle Camere in ottemperanza alla disposizione dell'art. 2, comma 6, della Legge 5 maggio 2009, n. 42 (*"Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione"*), 2010, Roma.
- Rivosecchi G., *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità, patto di convergenza e determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali*, in *Rivista telematica giuridica dell'Associazione italiana Costituzionalisti*, n. 1, 2012. Disponibile all'indirizzo: http://www.rivistaaic.it/sites/default/files/rivista/articoli/allegati/Rivosecchi_1.pdf.
- Rizzo S., *Il federalismo in agonia – Quei decreti bloccati a Roma*, Corriere della Sera, 8 aprile 2012.
- Ruffini P., *Le novità per l'addizionale comunale Irpef*, 10 ottobre 2011. Disponibile all'indirizzo: <http://www.leggioggi.it/2011/10/10/le-novita-per-laddizionale-comunale-irpef/>
- Scotti Foglieni C., *Il federalismo fiscale: luci ed ombre di un percorso in itinere*, nell'ambito del 50° congresso nazionale UNGDCEC, L'Aquila, 2012. Disponibile all'indirizzo: http://www.ipsoa.it/formazione/pdf/Scotti_Foglieni.pdf.
- Servizi studi della Camera e del Senato, *Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale*, in *Temi di Federalismo fiscale, Dossier del Senato n. 57 e Documentazione e ricerche della Camera n. 20*, Roma, 2008, p.3.
- Servizio studi della Camera dei Deputati, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*, in *Documentazione per l'esame di Atti del Governo*, n. 260/5, Roma, 2011, p.12.
- Smith, A., *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, New York, 1776 (tr. it.: *Ricerca sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, Torino: UTET, 1945).
- SOSE, *Nota illustrativa alle note metodologiche sui Fabbisogni Standard*. Disponibile all'indirizzo: <http://www.tesoro.it/ministero/commissioni/copaff/fabbisogni.asp>.

- Stevanato D., *I tributi propri delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, Diritto e pratica tributaria, Vol. 81, n. 3, 2010, p. 395 e ss.
- Tosi F., *Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega*, 2011. Disponibile all'indirizzo: http://www.irpet.it/storage/attivitaallegato/484_Nota%20Federalismo%203%20Tosi.pdf.
- Tosi L., *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalista dell'ordinamento tributario*, in Rivista di diritto tributario, n. 11, 2008, p 941 e ss.
- Tosi L., Giovanardi A., *Federalismo (diritto tributario)*, Dizionario di diritto pubblico, a cura di Cassese S., Guiffrè , 2006.
- Tundo F., *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei Comuni*, Padova, 2002.
- Vitaletti G., *Per un federalismo fiscale nel segno dei principi di correlazione, trasparenza, efficienza*, in Rivista della S.S.E.F., ANNO VII, n.2, Aprile-Settembre 2010. Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20040528082723171&edition=2010-02-01>.
- Viti M., *L'evoluzione della finanza comunale in Italia: dall'unificazione alla seconda guerra mondiale*, in Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, Anno VII, n. 2, 2010. Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20060224122110786&edition=2010-02-01>.
- Viti M., *La finanza comunale in Italia prima e dopo la riforma tributaria degli anni '70*, in Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, Anno VII, n. 2, 2010. Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20050308073416258&edition=2010-02-01>.
- Viti M., *Il massiccio finanziamento degli enti locali dai Decreti Tammati alla fine degli anni'80*, in Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, Anno VII, n. 2, 2010. Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20050428120559644&edition=2010-02-01>.
- Viti M., *il nuovo ordinamento della finanza comunale in Italia a partire dagli anni '90: la progressiva riduzione dei trasferimenti erariali alla luce di un'accresciuta autonomia finanziaria*, in Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, Anno VII, n. 2, 2010. Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20050530070408662&edition=2010-02-01>.
- Wikipedia, sub voce "Federalismo fiscale". Disponibile all'indirizzo: http://it.wikipedia.org/wiki/Federalismo_fiscale.
- Zaccardi G., *Il federalismo fiscale e la Costituzione nella prospettiva dei decreti legislativi delegati*, 2009. Disponibile all'indirizzo: [http://www.nens.it/_public-file/legge%2042%2009%20e%20Costituzione%20\(3\).pdf](http://www.nens.it/_public-file/legge%2042%2009%20e%20Costituzione%20(3).pdf).

- Zanardi A., *Pregi e difetti dell'I.M.U.*, 2011. Disponibile all'indirizzo: <http://www.lavoce.info/articoli/pagina1002722.html>.