

Il Bilancio dei Comuni - Istruzioni per l'uso 2012
Capitoli 1 e 2 - Revisione giugno 2012 – Bozza definitiva
(questo documento è aggiornato alla normativa vigente all'8 giugno 2012)

Sommario

CAPITOLO 1	L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI PREVISIONE 2012.....	2
1.	IL TERMINE DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO	2
2.	UN TERMINE SPECIALE PER LE VARIAZIONI IMU, DAL 2013	4
3.	GLI ALLEGATI AL BILANCIO DI PREVISIONE	5
CAPITOLO 2	LE ENTRATE COMUNALI NEI BILANCI 2012	7
	INTRODUZIONE.....	7
1.	NORME DI IMPATTO GENERALE.....	8
1.1.	Revoca del blocco delle tariffe e delle aliquote dei tributi locali	8
1.2.	Modifica della disciplina dell'assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani	8
1.3.	Adeguamento delle misure premiali per l'adesione nel caso di violazioni di norme riguardanti i tributi locali.....	9
1.4.	Riconoscimento del privilegio sui mobili del debitore per tutti i tributi locali.....	10
1.5.	Consolidamento delle riduzioni di risorse per maggiori gettiti ICI ex decreto legge n. 262/2006	11
1.6.	Abolizione dell'addizionale comunale sul consumo dell'energia elettrica e fiscalizzazione del relativo gettito	12
1.7.	Obbligo di pubblicazione delle delibere inerenti le entrate tributarie degli Enti locali	13
1.8.	Contributi per permessi di costruire (ex oneri di urbanizzazione)	14
2.	L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU).....	15
2.1.	Generalità.....	15
2.2.	Presupposto impositivo e base imponibile	17
2.3.	I soggetti passivi	19
2.4.	La quota di imposta riservata allo Stato.....	20
2.5.	La determinazione delle aliquote	22
2.6.	La disciplina dell'abitazione principale	29
2.7.	Esenzioni e agevolazioni	32
2.8.	La disciplina della ruralità nell'IMU.....	38
2.9.	Le disposizioni di carattere procedurale per la gestione dell'imposta e la riscossione	46
2.10.	Il versamento dell'IMU e l'accreditamento ai Comuni delle somme riscosse	52
3.	GLI ALTRI TRIBUTI COMUNALI E LA RISCOSSIONE	58
3.1.	L'addizionale comunale all'IRPEF.....	58
3.2.	L'imposta di soggiorno e l'imposta di sbarco marittimo	64
3.3.	Imposta di scopo.....	70
3.4.	Le modifiche alla disciplina della riscossione delle entrate comunali	71

CAPITOLO 1
L'APPROVAZIONE DEL
BILANCIO DI PREVISIONE 2012

1. IL TERMINE DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Il termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli Enti locali per l'anno 2012 è stato prorogato al 30 giugno 2012 dal decreto cosiddetto "Milleproroghe" (comma 16-*quater*, articolo 29 del decreto legge n. 216 del 2011, convertito nella legge n.14 del 2012). Al riguardo, l'articolo 151 del decreto legislativo n. 267 del 2000, nel fissare al 31 dicembre dell'anno precedente il termine per l'approvazione del bilancio di previsione, stabilisce che il rinvio può essere effettuato, in presenza di motivate esigenze, con decreto del Ministro dell'Interno (da adottare d'intesa con il Ministro dell'Economia, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali). Il decreto del Ministero dell'Interno del 21 dicembre 2011 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2011) aveva già prorogato il termine per la deliberazione del bilancio 2012 al 31 marzo.

MINISTERO DELL'INTERNO

DECRETO 21 dicembre 2011

Differimento del termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2012 da parte degli enti locali. (11A16788)

(GU n. 304 del 31-12-2011)

IL MINISTRO DELL'INTERNO

Visto l'art. 151, comma 1, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, il quale fissa al 31 dicembre «il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno successivo da parte degli enti locali e dispone che il termine può essere differito con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze»;

Vista la richiesta dell'Associazione Nazionale Comuni Italiani (A.N.C.I.) di differimento del predetto termine;

Ritenuto necessario e urgente differire il termine della deliberazione del bilancio di previsione degli enti locali per l'anno 2012;

Acquisita l'intesa del Ministro dell'economia e delle finanze nell'ambito della seduta del 21 dicembre 2011 della Conferenza Stato-città ed autonomie locali;

Sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali nella richiamata seduta del 21 dicembre 2011;

Decreta:

Art. 1

Il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2012 da parte degli enti locali è differito al 31 marzo 2012.

Roma, 21 dicembre 2011

Il Ministro: Cancellieri

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

Tavola 1.1

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

Anno di riferimento bilancio	Nuovo termine (FINALE)	Atto
2002	31 marzo 2002	D.M. 27 febbraio 2002
2003	30 maggio 2003	D.L. 31 marzo 2003, n. 50
2004	31 maggio 2004	D.L. 29 marzo 2004, n. 80
2005	31 maggio 2005	D.L. 31 marzo 2005, n. 44
2006	31 maggio 2006	D.M. 27 marzo 2006
2007	30 aprile 2007	D.M. 19 marzo 2007
2008	31 maggio 2008	D.M. 20 marzo 2008
2009	31 maggio 2009	D.M. 26 marzo 2009
2010	30 giugno 2010	D.M. 29 aprile 2010
2011	31 agosto 2011	D.M. 30 giugno 2011
2012	31 marzo 2012 *	D.M. 21 dicembre 2011

* Il nuovo termine è il 30 giugno 2012

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

Si rammenta che nel periodo dell'esercizio provvisorio gli Enti possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente a un dodicesimo della somma prevista nel bilancio definitivamente deliberato. Sono escluse le spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi (tasse, oneri ammortamento mutui, ecc.).

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

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

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

La proroga del termine di deliberazione del bilancio di previsione ha diretta influenza sui termini entro i quali il Comune può deliberare modifiche alle aliquote o tariffe dei tributi propri. La legge n. 296/2006 (legge finanziaria del 2007, articolo 1, comma 169) stabilisce infatti che *“gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato,*

hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno". In particolare, appare utile precisare che le modifiche delle aliquote, nonché l'istituzione di tributi facoltativi, possono essere deliberati nelle forme previste entro il termine stabilito dalla legge per l'approvazione del bilancio, anche nei casi in cui il bilancio stesso sia già stato approvato dal Comune, predisponendo ovviamente una conseguente variazione di bilancio, preferibilmente entro il termine generale stabilito per l'anno in questione (quindi, per il 2012, il 30 giugno sulla base della modifica inserita nel "Milleproroghe").

2. UN TERMINE SPECIALE PER LE VARIAZIONI IMU, DAL 2013

I termini generali di variazione validi per tutti i tributi comunali subiscono però una deroga con riferimento all'IMU a partire dal 2013. Il decreto legge n. 16 del 2012, introducendo il comma 13-bis all'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011, prevede infatti che, dall'anno 2013, le deliberazioni delle aliquote e della detrazione applicabili all'IMU debbano essere inviate per via telematica per la pubblicazione sul sito informatico del Ministero dell'economia e finanze. L'efficacia delle deliberazioni decorre dalla data di pubblicazione sul predetto sito informatico e gli effetti delle deliberazioni stesse retroagiscono al 1° gennaio dell'anno di pubblicazione sul sito informatico, soltanto a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 30 aprile dell'anno a cui la delibera afferisce. A tal fine, l'invio deve avvenire entro e non oltre il termine del 23 aprile. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 30 aprile, le aliquote e la detrazione applicabili sono quelle valide per l'anno precedente.

Si tratta di una norma evidentemente lesiva delle facoltà di regolamentazione dei tributi comunali e degli stessi principi ordinamentali sui quali si fonda il processo di bilancio per i Comuni. I ritardi nella deliberazione dei bilanci (il cui termine è unificato nell'attuale quadro normativo a quello per le modifiche di tariffe e tributi) non dipendono infatti dai Comuni, ma dalle continue modifiche nella disciplina finanziaria (risorse e patto di stabilità), che quasi ogni anno costringono ad attuare manovre correttive di dimensioni più o meno ampie.

Per quanto riguarda il 2012, invece come vedremo meglio nel successivo capitolo, i termini per l'approvazione o la modifica del regolamento e della deliberazione delle aliquote e della detrazione per l'abitazione principale dell'IMU sono fissati in via eccezionale al 30 settembre, al fine di consentire ai Comuni di calibrare la misura del prelievo sulla base dei dati relativi al pagamento dell'acconto IMU (art. 13, comma 12-bis del d.l. 201/2011) ed alla conseguente revisione delle stime ministeriali del gettito, dalle quali dipendono ampie quote delle assegnazioni di fondi a titolo di trasferimenti erariali o di fondo di riequilibrio.

3. GLI ALLEGATI AL BILANCIO DI PREVISIONE

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

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

- a) il rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello a cui si riferisce il bilancio di previsione;
- b) le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle Unioni di Comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio dei servizi pubblici. Le risultanze devono essere relative al penultimo esercizio antecedente quello a cui si riferisce il bilancio;
- c) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i Comuni verificano la quantità e qualità di aree fabbricabili da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie, che potranno essere cedute in proprietà o in diritto di superficie. Con la stessa deliberazione i Comuni stabiliscono anche il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato. In questo modo il Consiglio esercita le competenze sui programmi in materia urbanistica;
- d) il programma triennale dei lavori pubblici di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163;
- e) le deliberazioni con cui sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- f) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale, ai sensi dell'articolo 242 del TUEL. È possibile verificare, sulla base degli indici e criteri fissati con decreto dal Ministero dell'Interno, la situazione gestionale e contabile dell'Ente e rilevare un'eventuale situazione di pericolosità che potrebbe sfociare nel dissesto finanziario. Per il triennio 2010-2012, i parametri in questione sono stabiliti con decreto ministeriale 24 settembre 2009.

Sono inoltre allegati al bilancio preventivo:

- il parere dell'organo di revisione al bilancio di previsione. Nel parere, ai sensi dell'articolo 239, lettera b), del decreto legislativo n. 267/2000, l'organo di revisione economico-finanziaria esprime un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario, delle

variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nel parere sono suggerite all'organo consiliare tutte le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni;

- per gli Enti soggetti al Patto di stabilità, il prospetto di competenza mista contenente le previsioni annuali e pluriennali di competenza mista degli aggregati rilevanti ai fini del Patto di Stabilità Interno;
- il piano per la valorizzazione e l'alienazione del patrimonio comunale previsto dall'articolo 58 della legge n. 133/2008. Questo articolo è stato in gran parte riscritto dall'articolo 33 del decreto legge n. 98/2011 e dall'articolo 27 del decreto legge n. 201/2011. Le modifiche apportate consentono di dare più efficacia alla realizzabilità delle operazioni con le quali i Comuni possono valorizzare ed alienare il proprio patrimonio disponibile;
- il programma triennale del fabbisogno di personale, la deliberazione con la quale l'Ente individua per il triennio successivo i posti vacanti nella dotazione organica da coprire e le modalità per la copertura è prevista dall'articolo 39, commi 1, 19 e 20-*bis*, legge 27 dicembre 1997, n. 449 e, indirettamente, dall'articolo 6, comma 4 e 6, decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165;
- per gli Enti che prevedono incarichi esterni, limite massimo di spesa per il conferimento di incarichi esterni ai sensi dell'articolo 3, comma 56 della legge n. 244/2007 e il programma delle collaborazioni autonome di cui all'articolo 46, comma 2, del decreto legge n. 112/2008;
- per gli Enti che hanno strumenti finanziari derivati, la nota che evidenzia gli oneri e gli impegni finanziari derivanti dalla sottoscrizione degli stessi, ai sensi del comma 383 della legge n. 244/2007;
- il piano triennale di contenimento delle spese di cui all'articolo 2, comma 594 e seguenti della legge 244/2007;
- la delibera della giunta di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;
- il prospetto analitico delle spese di personale previste in bilancio (articolo 1, commi 557 e 562, legge n. 296/2006; articolo 76, legge n. 133/2008).

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

CAPITOLO 2
LE ENTRATE COMUNALI
NEI BILANCI 2012

INTRODUZIONE

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

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

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

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

1. NORME DI IMPATTO GENERALE

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

1.1. Revoca del blocco delle tariffe e delle aliquote dei tributi locali

Dopo la revoca, da parte dell'art. 13, comma 14, lettera a) del decreto legge n.201 del 2011, dell'articolo 1 del decreto legge n. 93 del 2008, norma con cui era stato originariamente istituito il blocco delle aliquote e delle tariffe dei tributi locali, alcuni commentatori avevano espresso perplessità sulla effettiva eliminazione del blocco, poiché l'intervento abrogatore non eliminava parimenti l'articolo 1, comma 123 della legge n.220 del 2010, con cui veniva "confermato" il blocco degli aumenti di tariffe e aliquote dei tributi locali, con espresso riferimento al decreto legge n.93. Ogni dubbio al riguardo è stato eliminato dall'articolo 4, comma 4 del decreto legge n.16 del 2012, che ha abrogato il suddetto articolo 1, comma 123, con la conseguenza di un generalizzato ripristino delle facoltà di aumento dei tributi comunali. Tale abrogazione integra gli interventi specifici già operati sull'Addizionale IRPEF (oltre che sui nuovi tributi IMU e Imposta di soggiorno) e quindi riguarda, di fatto, la TOSAP, l'imposta comunale sulla pubblicità, il canone sugli impianti pubblicitari e il diritto sulle pubbliche affissioni¹. Anche per quel che riguarda queste entrate tributarie, i Comuni possono quindi, per il 2012, intervenire con modifiche tariffarie entro i limiti massimi previsti da norme di legge. In particolare, è possibile aumentare le tariffe attualmente ferme su valori inferiori ai massimi previsti dalla legge, eliminare agevolazioni e riduzioni facoltative e, per la TOSAP, modificare anche in aumento le tariffe delle categorie inferiori alla prima (se questa è già stata portata al massimo), differenziando la graduazione adottata.

1.2. Modifica della disciplina dell'assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani

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

"2. Sono inoltre di competenza dello Stato:

...

¹ Il canone occupazione spazi pubblici non era ricompreso nel blocco in quanto la Corte Costituzionale ne ha sancito la natura di entrata patrimoniale con sentenza n. 64 del 2008. L'opposto è avvenuto per il canone sugli impianti pubblicitari, la cui natura tributaria è stata affermata in numerose sentenze.

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

Sono pertanto aboliti sia i riferimenti all'applicazione “entro due anni” di una tariffazione specifica riservata ai tributi assimilati, che in talune interpretazioni era intesa poter entrare in vigore senza alcun passaggio tecnico attuativo, sia le prescrizioni di non assimilabilità assoluta dei rifiuti provenienti da un'ampia gamma di stabilimenti ed esercizi industriali e commerciali, dalle quali non poteva che derivare il rischio di un'incontrollata riduzione delle risorse a sostegno del ciclo di gestione e smaltimento dei rifiuti urbani².

Allo stato attuale, in attesa del decreto previsto dalla norma emendata, si applicano, come peraltro più volte affermato da ANCI, i criteri di assimilazione previgenti ai decreti ambientali (i decreti legislativi n. 22 del 1997 e n. 152 del 2006), basati sulle delibere comunali di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani per qualità e quantità in riferimento al D.P.R. n. 915 del 1982 e ai rifiuti compresi nell'elenco di cui al punto 1.1.1 della Deliberazione interministeriale 27 luglio 1984 (integrato dagli accessori per l'informatica).

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

1.3. Adeguamento delle misure premiali per l'adesione nel caso di violazioni di norme riguardanti i tributi locali

L'articolo 13, comma 13 del decreto legge n. 201/2011 ha previsto la modifica *in pejus* delle misure premiali nel caso di adesione all'accertamento di violazioni alle norme riguardanti i tributi locali. Nel caso specifico, le norme richiamate (il comma 4 dell'articolo 14 del decreto

² Si riportano di seguito le parti eliminate della lettera e): “... Ai rifiuti assimilati, entro due anni, si applica esclusivamente una tariffazione per le quantità conferite al servizio di gestione dei rifiuti urbani. La tariffazione per le quantità conferite che deve includere, nel rispetto del principio della copertura integrale dei costi del servizio prestato, una parte fissa ed una variabile e una quota dei costi dello spazzamento stradale, è determinata dall'amministrazione comunale tenendo conto anche della natura dei rifiuti, del tipo, delle dimensioni economiche e operative delle attività che li producono. A tale tariffazione si applica una riduzione, fissata dall'amministrazione comunale, in proporzione alle quantità dei rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero tramite soggetto diverso dal gestore dei rifiuti urbani. Non sono assimilabili ai rifiuti urbani i rifiuti che si formano nelle aree produttive, compresi i magazzini di materie prime e di prodotti finiti, salvo i rifiuti prodotti negli uffici, nelle mense, negli spacci, nei bar e nei locali al servizio dei lavoratori o comunque aperti al pubblico; allo stesso modo, non sono assimilabili ai rifiuti urbani i rifiuti che si formano nelle strutture di vendita con superficie due volte superiore ai limiti di cui all'articolo 4, comma 1, lettera d), del decreto legislativo n. 114 del 1998. Per gli imballaggi secondari e terziari per i quali risulta documentato il non conferimento al servizio di gestione dei rifiuti urbani e l'avvio a recupero e riciclo diretto tramite soggetti autorizzati, non si applica la predetta tariffazione. ...”.

legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, che riguarda le sanzioni ICI, i commi 3 degli articoli 23, 53 e 76 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, che riguardano rispettivamente le sanzioni ICP, TOSAP e TARSU, e il comma 31 dell'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, che riguarda il tributo per il conferimento in discarica) prevedono per alcune tipologie di violazioni la possibilità di riduzione della sanzione se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente e contestuale pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.

Prima della modifica normativa introdotta dal decreto legge n. 201 il pagamento in misura ridotta era di un quarto della sanzione dovuta. La modifica intervenuta porta tale misura ridotta a un terzo, adeguandola a quanto previsto per misure premiali analoghe riguardanti i tributi erariali, attraverso un collegamento strutturale agli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997, recentemente modificati in tal senso dall'articolo 1, comma 20, lettere b) e c), della legge n. 220 del 2010³.

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

1.4. Riconoscimento del privilegio sui mobili del debitore per tutti i tributi locali

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

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

³ Si ricorda che con la lettera a) della medesima norma, sono state elevate le misure della sanzione ridotta in presenza di ravvedimento. Tale modificazione è direttamente applicabile anche ai tributi comunali, senza necessità di atti regolamentari di adozione.

1.5. Consolidamento delle riduzioni di risorse per maggiori gettiti ICI ex decreto legge n. 262/2006

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

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

Considerato che la riduzione delle risorse destinate ai Comuni in relazione al decreto legge n. 262 è attualmente prevista dal bilancio dello Stato in 179 milioni di euro annui (dati da Relazione tecnica al decreto legge n. 201) e che le certificazioni di cui al periodo precedente fissano il maggior gettito in questione nella misura complessiva di euro 81,7 milioni annui, tale consolidamento determina un onere per il bilancio statale di 97,6 milioni euro annui, a decorrere dall'anno 2011. Tale importo verrà riconosciuto in aumento delle assegnazioni di risorse ai Comuni. La maggior assegnazione di risorse per l'anno 2012 comprenderà anche la quota 2011 e pertanto è di importo doppio (euro 195,2 milioni di euro) rispetto al valore a regime (97,6 milioni).

Sulla base delle comunicazioni del Ministero dell'Interno, nell'ambito della pubblicazione della "Proiezione provvisoria assegnazioni 2012" e delle "Attribuzioni di entrata da federalismo fiscale municipale e altri contributi" (dettaglio delle "Variazioni contabili") e del comunicato del 13 febbraio 2012⁴, con i relativi allegati, si rileva che tra le assegnazioni già determinate, per quanto provvisoriamente, è compreso il recupero delle somme

⁴ Documenti consultabili sul sito del ministero dell'interno agli indirizzi:
<http://finanzalocale.interno.it/apps/floc.php/in/cod/19/0>,
<http://finanzalocale.interno.it/apps/floc.php/in/cod/1/0> e
<http://finanzalocale.interno.it/docum/comunicati/com130212.html>

derivanti dal consolidamento degli "ex-rurali" relativi al 2011, per circa 95 milioni di euro netti, comprensivi di circa 2,5 milioni di recuperi dalle risorse dei Comuni delle regioni a statuto speciale del Nord, ai quali non era stata applicata alcuna riduzione presunta per l'anno 2011. Restano pertanto da acquisire le quote relative al 2012, finora non comprese nei calcoli delle assegnazioni di fondi elaborati dal Ministero dell'Interno.

1.6. Abolizione dell'addizionale comunale sul consumo dell'energia elettrica e fiscalizzazione del relativo gettito

L'articolo 2, comma 6 del decreto legislativo n. 23 del 2011 ha previsto l'abolizione, a decorrere dal 2012 dell'addizionale comunale sul consumo di energia elettrica nei Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario. Successivamente i commi 10 e 11, art. 4, del decreto legge n.16 del 2012, hanno previsto la soppressione dell'addizionale, anche nei territori delle Regioni a Statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano. Il gettito derivante dall'abolizione dell'addizionale in questione, viene "fiscalizzato" (articolo 2, comma 8, secondo periodo decreto del d.lgs. 23) attraverso un corrispondente aumento del Fondo Sperimentale di Riequilibrio per i Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario, a partire dal 1° gennaio 2012, e reintegrato nei trasferimenti a decorrere dal 1° aprile 2012 per i territori delle regioni a statuto speciale. In quest'ultimo caso, occorre operare una distinzione tra Comuni appartenenti agli enti a statuto speciale del Nord e Comuni appartenenti alle Regioni Sicilia e Sardegna; per i primi, l'erogazione dei fondi, avviene attraverso un passaggio intermedio basato sugli ordinamenti regionali degli enti di appartenenza (Friuli Venezia Giulia, Valle d'Aosta e Province autonome di Trento e Bolzano), per i secondi invece, l'erogazione avviene direttamente da parte del Ministero dell'Interno, tramite i trasferimenti statali.

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

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

Tavola 2.1**COMUNI DELLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO***milioni di euro*

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

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

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

1.7. Obbligo di pubblicazione delle delibere inerenti le entrate tributarie degli Enti locali

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

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

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

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

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

Sempre in tema di addizionale comunale all'IRPEF, l'articolo 4, comma 1 del decreto legge n.16, interviene sul comma 8 dell'articolo 14 del d.lgs. 23/2011, il quale stabilisce che "le delibere di variazione dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione sul sito informatico [...] a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 31 dicembre dell'anno a cui la delibera afferisce." Quest'ultimo termine viene ora anticipato al 20 dicembre, allineandolo a quello già stabilito quale data ultima di pubblicazione sul sito del Mef delle deliberazioni di variazione dell'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF valide per l'anno successivo, in modo che siano pienamente applicate fin dal calcolo dell'acconto IRPEF. La disposizione introdotta ha un effetto di semplificazione, senza altre conseguenze sostanziali sull'applicazione dell'addizionale.

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

1.8. Contributi per permessi di costruire (ex oneri di urbanizzazione)

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

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

2. L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU)

2.1. Generalità

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

Contestualmente vengono abrogate l'ICI e l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari associati agli immobili non locati. L'IMU comporta, nel complesso, un rilevante ampliamento del prelievo immobiliare di tipo patrimoniale.

In primo luogo, dopo un quadriennio di esclusione ritornano nella base imponibile le "abitazioni principali", i cui proprietari o titolari di diritti reali di godimento, con le differenze sostanziali di definizione e disciplina che vedremo nel prosieguo, sono soggetti all'IMU per la casa che abitano, pur nell'ambito di un regime agevolato⁵.

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

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

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

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

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

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

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

Una rilevante quota del gettito dell'IMU viene riservata allo Stato. Questo elemento, oltre a diverse problematiche di ordine applicativo e quantitativo di cui si dirà più avanti, genera un'inedita commistione tra soggetti beneficiari con effetti negativi sulla percezione del prelievo presso i contribuenti. Questi, infatti, vengono investiti da un forte incremento del prelievo immobiliare attraverso un tributo definito nel suo insieme "comunale" (+133% rispetto all'ICI, in base alle stime dei gettiti attualmente disponibili, elaborate dal Mef prima delle modifiche introdotte dal d.l. n. 16), mentre una quota consistente di esso alimenta il bilancio dello Stato (9 miliardi di euro su 21,4, circa il 42%). Né va sottovalutata la non immediata percezione da parte dei cittadini del fatto che anche l'incremento di gettito di pertinenza dei Comuni rispetto all'ICI finora applicata (+ 3,2 miliardi, secondo le medesime stime) non contribuisce ad aumentare le effettive disponibilità finanziarie locali, in quanto interamente "compensato" da variazioni di segno opposto delle risorse assegnate ai Comuni tramite il Fondo Sperimentale di Riequilibrio di cui al decreto legislativo n. 23. In caso di "incapienza" del FSR per un Comune, cioè di insufficienza dell'importo per operare la compensazione indicata, il Comune stesso "versa all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue".

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

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

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

2.2. Presupposto impositivo e base imponibile

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

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

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

Il richiamo all'intero articolo 2 del decreto legislativo n. 504, ai fini delle definizioni degli oggetti imponibili ivi riportate, rende applicabile anche all'IMU la possibilità di considerare

terreni agricoli le aree fabbricabili possedute da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli “che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti”⁶.

La base imponibile dell’IMU si determina secondo un procedimento del tutto analogo a quello vigente per l’ICI. Il decreto legge n. 201 (articolo 13, commi 4 e 5) ha modificato, però, in maniera sostanziale i moltiplicatori della rendita catastale (sempre rivalutata del 5% ai sensi dell’articolo 3, comma 48, della legge n. 662 del 1996). I parametri da applicare, comprensivi delle ulteriori modifiche apportate dal decreto legge n.16 del 2012, sono riportati nella tavola seguente, anche a confronto con i valori applicati con l’ICI:

Tavola 2.2

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

Nella definizione delle basi imponibili e delle relative modalità di calcolo, la disciplina dell’IMU mantiene alcuni nodi non risolti del regime ICI. Tra questi, va certamente

⁶ Per una più ampio esame dell’applicazione dell’Imu al settore agricolo e dell’ampliamento della definizione di imprenditore agricolo ai fini delle agevolazioni riservate al settore stesso, ved. oltre il paragrafo 2.8.

menzionato il mancato trattamento dei casi di fabbricati imponibili ai quali, per qualsiasi motivo, non risulti attribuita la rendita catastale. L'abolizione della nozione di "rendita presunta", determinatasi a suo tempo con l'abrogazione del comma 4, articolo 5, del decreto legislativo n. 504, ha, come è noto, prodotto interpretazioni divergenti circa la sostanziale imponibilità di tali fabbricati. Su tali interpretazioni è più volte intervenuta la Corte di Cassazione rafforzando, pur nell'ambito di valutazioni specifiche sui casi sottoposti a scrutinio, l'ipotesi che il Comune, nell'ambito della propria attività di accertamento dell'ICI, possa applicare una rendita presunta, appositamente calcolata dall'Ente con riferimento a immobili simili a quello oggetto di accertamento privo di rendita catastale⁷. Con l'introduzione dell'IMU sarebbe stato opportuno dare sistemazione normativa alla questione, anche alla luce della presa di posizione della Suprema Corte.

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

2.3. I soggetti passivi

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

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

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

⁷ La sentenza n. 15534 del 30 giugno 2010 della Corte di Cassazione, Sez. V, ha inoltre ribadito il principio secondo cui i giudici non possono limitarsi a valutare la legittimità dell'accertamento, affermando che spetta al contribuente l'obbligo di rivolgere istanza all'Agenzia del Territorio per ottenere il classamento del fabbricato, con ciò portando a definizione anche la pretesa tributaria, bensì è lo stesso giudice tributario che ha il potere e il dovere di determinare l'entità dell'ICI alla luce della esatta e definitiva determinazione delle rendite catastali che deve emergere nel corso nel giudizio.

2.4. La quota di imposta riservata allo Stato

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

- viene riservato interamente al Comune anche l'importo relativo all'IMU sulle abitazioni adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari delle cooperative edilizie a proprietà indivisa, nonché sugli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari/ATER;
- viene inoltre riservato interamente al Comune (modifica al comma 10, art. 13, del d.l. n. 201), il gettito derivante dalle fattispecie abitative seguenti:
 - o l'abitazione di anziani o di disabili che, a seguito di ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, acquisiscano la propria residenza in tali istituti;
 - o l'abitazione posseduta da cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato,

purché non siano locate e a condizione che il Comune abbia deliberato di considerare tali abitazioni come quelle direttamente adibite ad abitazioni principali. Si tratta pertanto di una vera e propria "assimilazione" all'abitazione principale, l'unica consentita dalla disciplina IMU, lasciata alla discrezionalità dei Comuni.

Le modifiche indicate derivano dalla nuova formulazione del comma 10, art. 13, del d.l. 201, che, per quanto riguarda gli effetti finanziari delle innovazioni in questione, stabilisce anche, nel primo caso, che "non si applica il comma 17" dell'art. 13 del d.l. 201. In altri termini, il gettito delle abitazioni assegnate dagli ATER/IACP e dalle cooperative edilizie a proprietà indivisa non concorre alla determinazione della differenza tra gettito IMU e gettito ICI, "compensata" per effetto del comma 17 attraverso variazioni di segno opposto del Fondo di riequilibrio o dei trasferimenti statali. Questa disposizione ha, tra l'altro, l'effetto di neutralizzare le differenze di comportamento degli IACP-ATER in ordine al pagamento dell'imposta, ai fini della variazione compensativa anzidetta. La revisione delle stime dell'IMU e del FSR in corso d'anno (in particolare a seguito dell'acconto di giugno) dovrà quindi tener conto di questo differente criterio.

Nel secondo caso (abitazioni di anziani o disabili e di italiani residenti all'estero), invece, l'ultimo periodo del citato comma 10 non prevede alcun dispositivo del genere. In assenza di interpretazioni più specifiche, pertanto, si deve ritenere che dal punto di vista finanziario il gettito di riferimento a disciplina di base delle abitazioni che possono essere assimilate alle abitazioni principali resti determinato in ragione dell'aliquota di base ordinaria (il 7,6

per mille), ferma restando l'integrale assegnazione al Comune dell'intero gettito nel caso di deliberazione comunale di assimilazione. Se questa sarà l'impostazione della revisione delle stime IMU ai fini della rideterminazione delle variazioni compensative del Fondo di riequilibrio, l'assimilazione in questione risulterebbe onerosa per i Comuni per valori pari in media a oltre la metà del gettito che avrebbero ordinariamente acquisto in assenza di assimilazione⁸.

Il decreto legge n.16, è intervenuto poi a chiarire l'esclusione dal pagamento dell'Imposta degli immobili di proprietà del Comune e siti sul suo territorio, indipendentemente dall'utilizzo per compiti istituzionali. La disposizione prevede non solo che su tali immobili non è dovuta la quota di imposta riservata allo Stato, ma anche che non si applicano le variazioni compensative ex articolo 13, comma 17 del decreto legge n. 201.

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

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

⁸ Un esempio può chiarire l'effetto della mancata sterilizzazione del comma 17. Si ipotizza che tutto il gettito (ICI ed IMU) di un Comune derivi da un'abitazione di anziano o disabile residente in casa di cura, del valore IMU di 100 mila euro. La tabella mostra l'andamento delle risorse comunali a seconda che l'assimilazione sia associata o meno all'applicazione del comma 17:

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

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

(o dei trasferimenti statali), che vengono sempre calcolate a disciplina di base, con le specificazioni ed esclusioni di cui si è dato conto in questo paragrafo.

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

2.5. La determinazione delle aliquote

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

Con l'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, che costituisce tuttora la norma di riferimento per il potere di autonoma regolamentazione delle proprie entrate da parte dei Comuni, venivano poi indicati principi generali molto ampi all'interno dei quali le scelte comunali si devono sempre collocare⁹.

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

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

- l'aliquota ordinaria ("di base") nella misura dello 0,76% (comma 6 dell'articolo 13);
- l'aliquota "ridotta" dello 0,4% per l'abitazione principale e relative pertinenze (comma 7);
- l'aliquota "ridotta" dello 0,2% per i fabbricati rurali ad uso strumentale (comma 8)¹⁰.

⁹ Articolo 52, comma 1, decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446: "1. Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti".

¹⁰ Ai fini dell'individuazione di tali fattispecie, il comma 8 fa riferimento all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133.

I Comuni possono, entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione¹¹ modificare le aliquote nell'ambito di campi di variazione delle misure di base, che la legge predetermina per ciò che riguarda sia l'aumento che la diminuzione¹²: fino a 0,3 punti percentuali, per ciò che riguarda l'aliquota ordinaria, (quindi tra lo 0,46% e l'1,06%); fino a 0,2 punti l'aliquota per l'abitazione principale (tra lo 0,2% e lo 0,6%); fino a 0,1 punti, ma soltanto in diminuzione, per ciò che riguarda l'aliquota dei fabbricati rurali strumentali, cioè fino a 0,1%.

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

- la generalizzata riduzione alla metà dell'aliquota ordinaria dell'IMU nel caso di immobili dati in affitto, con facoltà del Comune di variare la misura tra il 30 e il 70%;
- la facoltà dei Comuni di adottare un'analogia riduzione per le altre fattispecie sopra indicate, in questo caso fino al limite massimo del dimezzamento dell'aliquota ordinaria¹³.

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

In primo luogo, va osservato che la generica possibilità di differenziazione delle aliquote viene esplicitamente evocata dal decreto legge n. 201 (comma 10, articolo 13, terz'ultimo periodo), quando l'applicazione della facoltà di aumento della detrazione riservata

¹¹ Per il nuovo regime, previsto a decorrere dal 2013 ai soli fini dell'IMU, ved. il Cap. 1 (par. 2)

¹² Va comunque osservato che l'obbligo di attenersi a una misura "minima" dell'imposta non figura tra le prescrizioni dell'articolo 52, decreto legislativo n. 446 del 1997. Si ritiene pertanto che, in linea di principio, la riduzione per via regolamentare dell'una o dell'altra delle misure di aliquota previste dalla legge oltre il limite minimo rispettivamente indicato non possa considerarsi illegittima, almeno fino al limite determinato dalla quota dovuta allo Stato, la cui intangibilità dovrebbe altrimenti essere assicurata da compensazioni comunali tecnicamente poco gestibili

¹³ Nel definire tale facoltà, l'ultima frase dello stesso comma 7 esplicita che "i comuni possono stabilire che l'aliquota ridotta si applichi limitatamente a determinate categorie di immobili".

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

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

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

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

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

contrattuali, appare pienamente ammissibile, sempre assicurando che le altre tipologie menzionate siano gravate da un'aliquota non superiore a quella fissata come ordinaria.

Un ragionamento del tutto analogo riguarda anche altre possibili differenziazioni dell'aliquota che possono configgersi con le norme che indicano la possibilità di ridurre l'aliquota ordinaria per gli immobili che costituiscono merce invenduta delle imprese di costruzione (comma 9-bis, art. 13, del d.l. 201).

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

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

Di dubbia opportunità appaiono inoltre le ipotesi - in linea di principio ammissibili - di differenziazione del prelievo nell'ambito del regime dell'aliquota ridotta riservata all'abitazione principale. In questo campo è certamente preclusa ogni ipotesi di tipizzazione del concetto di abitazione principale differente dalla nozione espressa dalla norma, mentre è sempre possibile introdurre regimi di prelievo più lievi a favore di situazioni di disagio socio-economico, sulle quali il Comune potrà intervenire sia attraverso la riduzione dell'aliquota, sia aumentando la detrazione di legge¹⁴.

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

¹⁴ Tale "discriminazione" a favore di soggetti deboli sotto il profilo sociale ed economico appare ammissibile anche se il decreto legge n. 201 non riprende una parte del comma 3, articolo 8, del decreto legislativo n. 504, che permetteva esplicitamente di applicare una detrazione più elevata "anche limitatamente alle categorie di soggetti in situazioni di particolare disagio economico-sociale, ...".

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

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

- la regolamentazione delle caratteristiche di fatiscenza dei fabbricati ai fini dell'agevolazione reintrodotta con il d.l. 16 in relazione all'inagibilità/inabitabilità (ripresa dall'art.13, comma 3, lett. b) del d.l. 201);
- l'applicabilità dell'accertamento con adesione (lettera m), nel testo), ripreso già dal comma 5, art. 9, del d.lgs. 23, con la specificazione ulteriore della facoltà di non applicare sanzioni ed interessi in caso di adesione.

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

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

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

Risultano invece ora precluse alcune facoltà che appaiono tuttora necessarie, anche nella regolazione e gestione dell'IMU, in quanto riguardanti interventi sulla determinazione delle basi imponibili e sull'incentivazione del personale, che non possono essere facilmente ricomprese nell'autonomia regolamentare generale. Riprendendo le argomentazioni su cui si fondava la proposta ANCI di esplicitazione di tali facoltà, purtroppo non considerata dal Governo e dal Parlamento, possono indicarsi i seguenti punti già compresi nell'art. 59:

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

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

Per quanto riguarda la determinazione di valori parametrici delle aree è tuttavia possibile mantenerne l'effetto in termini di indirizzo per l'attività di accertamento svolta dagli uffici. Tale attività non potrà risultare espressamente preclusa nel caso di assolvimento dell'IMU sulla base di valori uguali o superiori ai valori-soglia, come previsto dalla norma abolita, ma tuttavia potrà essere orientata prioritariamente ai casi opposti, nei quali il valore applicato risulti inferiore alla soglia, mantenendo un effetto di orientamento degli stessi contribuenti e di deterrenza nei confronti delle sottovalutazioni degli imponibili. Il provvedimento di indirizzo non si configurerà come un regolamento *ex* articolo 52, ma come un atto organizzativo, di competenza della Giunta, e potrà riprendere i contenuti tecnici del regolamento eventualmente già adottato in applicazione della facoltà concessa dall'articolo 59.

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

In materia di aliquote e del relativo termine di variazione, va infine sottolineata la normativa eccezionale applicabile per il solo 2012. In conseguenza delle modifiche normative apportate dal decreto legge n.16 del 2012 e delle persistenti incertezze circa la dimensione del gettito effettivo della nuova imposta, che potrà essere meglio stimabile con

i dati relativi al versamento della prima rata, lo stesso decreto ha previsto che i Comuni possano approvare o modificare il regolamento e le aliquote applicabili, nonché la detrazione riservata all'abitazione principale, entro il 30 settembre 2012, quindi oltre il termine di deliberazione dei bilanci e con effetto retroattivo. Con lo stesso provvedimento, vengono introdotte due clausole di dubbia sostenibilità ordinamentale, che permettono al Governo, mediante lo strumento del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da emanarsi entro il 10 dicembre 2012, in base all'andamento del gettito derivante al pagamento della prima rata:

- di modificare le misure di base delle aliquote e della detrazione attualmente stabilite dalla legge, al fine di assicurare su base annua il gettito complessivo indicato nelle previsioni (co. 12-*bis*, art. 13 del d.l. 201, come introdotto dal d.l. 16). Con lo stesso provvedimento potranno essere modificati gli intervalli nel cui ambito i Comuni possono scegliere il livello di aliquota applicabile nei rispettivi territori;
- di modificare l'aliquota da applicare ai fabbricati rurali strumentali e ai terreni, al fine di assicurare che il gettito derivante dal settore agricolo non superi per l'anno 2012 l'ammontare previsto dal Ministero dell'economia e delle finanze (comma 8, art. 13, del d.l. 201, come modificato dal d.l. 16). Sono note, infatti, le preoccupazioni delle associazioni di categoria circa l'impatto dell'IMU sulla ruralità, soprattutto prima delle modifiche introdotte dal d.l. 16, fondate su stime di gettito significativamente più elevate rispetto a quelle dichiarate dal Governo.

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

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

2.6. La disciplina dell'abitazione principale

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

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

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

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

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

disposizione, eventualità praticabile in particolare nelle località turistiche il cui patrimonio edilizio si caratterizza per la forte presenza di “seconde case”¹⁵.

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

Giova ricordare che la definizione di abitazione principale prevista dalla normativa ICI (quella “nella quale il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente” e, “salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica”) ha determinato nel tempo alcune problematiche con conseguente contenzioso, solo recentemente risolte da sentenze interpretative della Corte di Cassazione.

Una prima casistica riguarda le abitazioni principali costituite da due o più unità immobiliari urbane iscritte separatamente nel catasto. Al riguardo, la Cassazione ha ritenuto che le distinte unità, purché costituenti effettivamente un'unica struttura abitativa, debbano essere considerate come se fossero una sola abitazione principale. Con la sentenza n. 25902 del 29 ottobre 2008 la Corte sostiene che “*deve affermarsi il principio secondo cui ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), il contemporaneo utilizzo di più di una unità catastale come “abitazione principale” non costituisce ostacolo all'applicazione, per tutte, dell'aliquota prevista per l'abitazione principale, ... , ferma restando, ovviamente, la spettanza della detrazione prevista ... una sola volta per tutte le unità*”¹⁶.

Una seconda casistica riguarda invece il caso di due coniugi, che ritengono di avere due abitazioni principali diverse avendo posto la residenza separatamente in entrambe. La Cassazione ha ritenuto di escludere questa possibilità, fondando la sua tesi sulla definizione di abitazione principale come quella in cui “il contribuente e i suoi familiari dimorano

¹⁵ Al riguardo occorre tuttavia tenere conto che non è applicabile all'IMU l'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 2 della legge n. 431 del 1998, che consentiva ai Comuni ad alta tensione abitativa di applicare un'aliquota superiore a quella massima, fino a 0,2 punti percentuali, per gli immobili non locati per i quali non risultassero registrati contratti di locazione da almeno due anni.

¹⁶ La sentenza indica inoltre quale requisito per operare nel senso indicato, che “il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono, assumendo rilievo, a tal fine, non il numero delle unità catastali ma [la prova del] l'effettiva utilizzazione ad “abitazione principale” dell'immobile complessivamente considerato” (vedi inoltre sentenza Cassazione n. 563 del 1998).

abituamente". Infatti la sopra richiamata sentenza n. 14389/2010 della Cassazione ha affermato che: *"il concetto di "abitazione principale" considerato dalla norma - tenuto conto della identità della ratio ispiratrice, tesa comunque a tutelare una specifica situazione fattuale involgente i membri della famiglia -, all'evidenza, richiama quello tradizionale di "residenza della famiglia" desumibile dall'articolo 144 c.c., comma 1, (testo sostituito dalla L. 19 maggio 1975, n. 151, articolo 26: "i coniugi concordano tra loro l'indirizzo della vita familiare e fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelle preminenti della famiglia stessa") ..."*.

Nel caso dell'IMU la definizione di abitazione principale interviene su questi due aspetti individuando una soluzione parzialmente differente. Infatti, per quel che riguarda gli aspetti catastali, prevede che l'abitazione sia costituita da una unica unità immobiliare, mentre, per quel che riguarda gli aspetti relativi al requisito della residenza, pur riprendendo la definizione prevista per l'Ici, sembrerebbe limitare l'efficacia della norma solo nel caso di doppia residenza nell'ambito dello stesso Comune. Tuttavia, quanto evidenziato nella citata sentenza n. 14389/2010 non appare superato dalla definizione della norma IMU. In altri termini, nonostante il tenore letterale della definizione IMU, che esclude esplicitamente l'applicazione dei benefici per l'abitazione principale al caso di un nucleo familiare con più di un'abitazione principale nel territorio dello stesso Comune per effetto della residenza dichiarata dai suoi componenti, si ritiene che l'unicità dell'abitazione principale rispetto a ciascun nucleo familiare vada considerata per l'intero territorio nazionale.

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

tipologia di immobili pertinenziali agevolabili, può quindi costituire un ambito di regolamentazione comunale.

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

L'unica forma di assimilazione *ope legis* prevista dal decreto legge n.201, rappresentata dalla casa coniugale assegnata al coniuge separato o divorziato, in sede di separazione o divorzio, è stata eliminata dal decreto legge n.16, che per questa casistica ha previsto che "l'assegnazione della casa coniugale al coniuge disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione" (co. 12-*quinquies*, art. 4, del d.l. 16). In questo modo il coniuge assegnatario è individuato come l'unico soggetto passivo dell'Imu sull'abitazione assegnata, che sarà di norma sottoposta al regime dell'abitazione principale.

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

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

2.7. Esenzioni e agevolazioni

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

Per quanto riguarda la disciplina delle esenzioni, l'IMU riprende ampiamente quella dell'ICI (articolo 7, comma 1 del decreto legislativo n. 504), attraverso la ripresa di quasi tutti i contenuti e alcune riformulazioni ad opera dell'articolo 9, comma 8 del decreto legislativo n. 23.

In primo luogo, la riformulazione dell'esenzione riservata alle proprietà di Enti pubblici e territoriali (lettera a), art. 7, del d.lgs. 504) comporta l'esclusione dal beneficio delle Camere

di commercio, che quindi risultano ora pienamente soggette all'IMU. Inoltre l'esenzione degli immobili pubblici è limitata – come già avveniva per l'ICI – a quelli ubicati nei rispettivi territori e destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

Con il decreto legge n.16 del 2012 è stata chiarita la portata della norma che sembrava non prevedere l'esclusione dalla nuova imposta per gli immobili di proprietà del Comune e siti sul suo territorio, indipendentemente dall'utilizzo per compiti istituzionali. In proposito, un periodo inserito al comma 11, art. 13, del d.l. 201 dispone che *“non è dovuta la quota di imposta riservata allo Stato per gli immobili posseduti dai comuni siti sul proprio territorio”*, formulazione che, pur non escludendo che tali immobili facciano parte della base imponibile dell'IMU, almeno per la parte *“virtualmente”* di spettanza comunale, viene tuttavia completata dalla non applicazione del comma 17 dello stesso art. 13 al gettito derivante da tale fattispecie, che dovrebbe quindi risultare sterilizzato ai fini della riduzione compensativa di trasferimenti statali o del fondo di riequilibrio.

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

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

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

unico delle imposte sui redditi (DPR 22 dicembre 1986, n. 917, ora art. 73) destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge n. 222 del 1985.

Per quanto riguarda la lettera i), va considerata la riformulazione derivante dall'art. 91-bis del decreto legge n.1 del 2012¹⁷, che ha inserito le parole "con modalità non commerciali" nella descrizione dei requisiti oggettivi necessari per l'esenzione (comma 1 dell'art. 91-bis). Tale inserimento, unitamente all'abolizione dell'interpretazione autentica di cui al comma 2-bis, art. 7, del d.l. 203 del 2005¹⁸ ripristina un quadro di maggior rigore nell'inclusione nel prelievo degli immobili degli enti non commerciali e religiosi.

Pertanto ai fini dell'IMU, salvo le eccezioni derivanti dalla disciplina speciale degli utilizzi misti (attività commerciali e non commerciali svolte nel medesimo immobile), di cui si dirà di seguito, possono godere dell'esenzione richiamata con la lettera i) dell'art. 7 del d.lgs. 504 le unità immobiliari per le quali si verificano simultaneamente i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti: l'appartenenza ad un ente non commerciale di cui all'art. 87 del Testo unico delle imposte sui redditi e lo svolgimento, in forma non commerciale, da parte del

¹⁷ D.L. 24-1-2012 n. 1 "Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività."

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

1. Al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole: «allo svolgimento» sono inserite le seguenti: «con modalità non commerciali».
2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.
3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.
4. È abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

¹⁸ Si riporta di seguito la norma interpretativa abrogata dal comma 4 dell'art. 91-bis. Comma 2-bis, art. 7, del d.l. 203 del 2005 (già così sostituito dall'art. 39, d.l. 4 luglio 2006, n. 223):

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

medesimo ente di una delle attività meritorie ai fini dell'esenzione a norma della stessa lettera i)¹⁹.

Va fatto cenno alla disciplina speciale per i casi di immobili ad utilizzo misto (commi 2 e 3 dell'articolo 91-bis. Con il comma 2 si ammette che l'utilizzo di un'unità immobiliare unitariamente censita presso il catasto in parte per attività commerciali e in parte per attività meritevoli di esenzione, sia soggetta all'imposizione per la sola porzione utilizzata commercialmente. Di norma però, tale situazione dovrà trovare riscontro in una variazione catastale a cura del proprietario, se risulti chiaramente identificabile la porzione ad utilizzo commerciale "in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente". Ai fini del riaccatastamento la norma fa riferimento alle procedure di cui al d.l. n. 262 del 2006 (art. 2, commi 41, 42 e 44)²⁰, che si riferiscono al riclassamento catastale obbligatorio tramite DOCFA di immobili o porzioni di immobili di categoria E (esenti dall'imposta immobiliare e tipicamente: stazioni ferroviarie, porti, aeroporti, distributori di carburante, chiese), che siano caratterizzate da autonomia funzionale e capacità di utilizzo a fini di produzione di reddito. Solo nel caso in cui l'utilizzo misto non sia chiaramente riconducibile alle rispettive porzioni della stessa unità immobiliare, il comma 3 stabilisce che "l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione", mentre le modalità e i contenuti della dichiarazione sono demandati ad un decreto ministeriale da emanarsi entro 60 giorni (e senza previsione di concertazione con i Comuni). In ambedue i casi di cui ai commi 2 e 3 le rendite revisionate o riproporzionate in relazione alla parte imponibile dell'immobile si applicano, secondo l'attuale formulazione della norma, dal 1° gennaio 2013. Il differimento va considerato norma speciale e prevalente rispetto al regime ordinario, che - come già osservato - impedirebbe di considerare applicabile l'esenzione ex art. 7, lettera i) del d.lgs. 504, l'immobile che non venga non utilizzato in modo esclusivo per attività eligibili e svolte in forma non commerciale.

¹⁹ La norma comporta di fatto, almeno per gli immobili i cui non si ponga il problema dell'utilizzo misto, il ripristino delle condizioni di agevolazione indicate dalla Corte di Cassazione (ved. in particolare la sentenza n. 4645 del 2004).

²⁰ Si tratta di norme specificamente riferite all'obbligo di accatastamento separato dei fabbricati compresi in unità del gruppo E (esenti dall'Ici e ora dall'Imu), ma dotate di autonomia funzionale e reddituale, tale da poterle considerare a tutti gli effetti unità a sé stanti, da ricomprendere in categorie non esenti. Si deve ritenere che il riferimento ai commi citati sia di carattere procedurale e non vada ricondotto al caso specifico degli immobili delle categorie del gruppo E (come accade nel dispositivo richiamato del d.l. 262/2006). In caso contrario, infatti, la casistica si ridurrebbe di fatto all'obbligo di scorporo di edifici classificati come "Fabbricati per esercizio di culti", cat. E7, o eventualmente come "Edifici particolari non compresi nelle categorie precedenti", cat. E9, nei quali coesistono attività commerciali svolte da enti religiosi, eventualità del tutto residuale. Si deve infatti ritenere che gli utilizzi promiscui in questione riguardino in primo luogo edifici religiosi di altro tipo (ad esempio i conventi, classificati in catasto nel gruppo B), i cui enti proprietari abbiano, in misura più o meno estesa, attrezzato per l'esercizio di un'attività non suscettibile di agevolazione (albergo, casa di cura o di riposo, ecc.).

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

Inoltre, in base all'articolo art. 4, co. 5-octies del decreto legge n.16, i fabbricati ubicati nelle zone colpite dal terremoto dell'Abruzzo, distrutti o tuttora inagibili non concorrono alla produzione del reddito imponibile e sono esenti dell'IMU²¹. E' prevedibile che una misura analoga sarà adottata in relazione al terremoto che ha recentemente colpito le province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo. Attualmente, tra le misure urgenti annunciate dal Governo figura la sospensione di tutti i pagamenti tributari nelle aree colpite dal sisma (Comunicato stampa del 30 maggio 2012).

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

Il regime di base dell'IMU non considera alcuna delle agevolazioni facoltative tipiche della normativa ICI:

- A. possibilità di considerare abitazioni principali, assimilandole in tutto o in parte al regime agevolato per queste previsto, le abitazioni concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, entro un grado di parentela definito dal Comune (lett. e), art.

²¹ Decreto legge n. 16 del 2 marzo 2012. Articolo 4- Fiscalità locale, comma 5-octies.

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

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

59, del d.lgs. 446);

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

Le agevolazioni indicate, potranno essere reintrodotte dal Comune con norma regolamentare e comporteranno riduzioni di gettito integralmente a carico della quota di pertinenza comunale. Per ciò che riguarda il punto A), il ripristino può essere solo parziale, in quanto la separazione della disciplina riguardante l'abitazione principale nella normativa nazionale non permette una vera e propria assimilazione: la variazione delle aliquote potrà essere effettuata nell'ambito dell'intervallo determinato per gli immobili diversi dall'abitazione principale, che fissa al 4,6 il limite minimo. È inoltre dubbia – ed esclusa dalla maggior parte dei commentatori – la possibilità di adottare una detrazione in cifra fissa, ipotesi che tuttavia non sembra configgere con i limiti imposti dall'art. 52 del d.lgs. 446.

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

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

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

2.8. La disciplina della ruralità nell’IMU

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

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

2.8.1 I terreni agricoli

Per terreno agricolo si adotta la stessa definizione valida per l’ICI: “il terreno adibito all’esercizio delle attività indicate nell’articolo 2135 del codice civile” (art. 2 del d.lgs. 504 del 1992). Si tratta di attività di coltivazione silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse, ivi comprese la “manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione” dei prodotti ottenuti dall’esercizio dell’attività agricola mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività stessa.

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

Va anzitutto ricordato che resta in vigore *l’esenzione dei terreni agricoli ricadenti in zona montana o collinare* già vigente ai fini ICI, attraverso il richiamo alla lettera h) dell’articolo 7 del d.lgs. n. 504, ad opera dell’articolo 9, comma 8 del decreto legislativo n. 23 del 2011. Si

tratta di un'esenzione di carattere oggettivo che si applica a tutti i terreni agricoli come definiti dall'art. 2 del d.lgs. 504, indipendente dalle modalità di conduzione del fondo. L'elenco dei Comuni nei quali si applica il beneficio resta quello pubblicato in allegato alla circolare del Ministero delle Finanze n. 9 del 14 giugno 1993. In proposito, il nuovo comma 5-bis dell'articolo 4 del decreto legge n.16, rimanda ad un decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e finanze, l'eventuale modifica del campo di applicazione dell'esenzione, individuando i Comuni coinvolti in base a criteri da definire, basati sull'altitudine "riportata nell'elenco dei comuni italiani" (ISTAT) ed "eventualmente" sulla redditività. È auspicabile che ciò avvenga in tempi brevi, considerata la scarsa significatività dell'elenco citato, comprendente circa 6 mila Comuni dalle caratteristiche molto variegata anche sotto il mero profilo dell'altimetria²².

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

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

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

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

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

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

- per un valore fino a 6.000 euro sono esenti;
- per un valore oltre 6.000 euro e fino a 15.500, la base imponibile è ridotta del 70 per cento;

²² Per la verità, suscita altrettanta perplessità il riferimento all'elenco Istat utilizzato per l'analoga esenzione dei fabbricati rurali strumentali, esaminato nel prosieguo di questo paragrafo, sul quale non è nemmeno prevista alcuna ipotesi di revisione.

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

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

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

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

- nel caso di persona fisica: "è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, [...], dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro."²³; la stessa qualifica spetta ai soci di società di persone o cooperative, nonché agli amministratori di società di capitali, in presenza dei requisiti sopra richiamati;
- nel caso di società di persone, cooperative e di capitali, la qualificazioni di IAP è applicabile se lo statuto prevede quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e ricorrono ulteriori requisiti riguardanti: il possesso della qualifica di IAP da parte di almeno un socio (eventualmente accomandatario), per le società di persone; il possesso della

²³ Si consideri in proposito che, secondo lo stesso art. 1 comma 1, d.lgs.99/2004: "Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro". Inoltre, nel caso di imprenditori operanti in zone di montagna o caratterizzate da altri tipi di svantaggio (ex articolo 17 del Regolamento comunitario n. 1257/1999), i requisiti indicati sono ridotti al venticinque per cento

medesima qualifica da parte di almeno un amministratore per le società cooperative e di capitali²⁴.

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

Meno evidente appare invece la riconoscibilità a soggetti diversi dalle persone fisiche del requisito di "iscritto alla previdenza agricola", richiesto per l'applicabilità di ampia parte delle agevolazioni relative ai terreni agricoli. Tale requisito è direttamente collegato alla qualifica in questione nel caso delle persone fisiche, in quanto l'iscrizione è prevista obbligatoriamente dalla legge²⁵, mentre nessun richiamo normativo aiuta a chiarire come possa estendersi al caso di società. Per quanto riguarda le società di persone è ragionevole ritenere che l'esistenza di uno o più soci qualificabili come imprenditori agricoli professionali ed iscritti alla previdenza agricola permetta di attrarre la società in quanto tale nel novero dei soggetti agevolabili anche sulla base del requisito previdenziale²⁶. Al contrario, nel caso di società di capitali, anche cooperative, qualificabili come imprenditori agricoli professionali, la legge non sembra definire in modo esplicito alcuna specificazione sostitutiva dell'assenza del requisito soggettivo dell'iscrizione alla previdenza agricola, formalmente rinvenibile soltanto presso soggetti persone fisiche.

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

2.8.2 Fabbricati rurali strumentali

Nel campo dei fabbricati, la disciplina dell'IMU riconosce benefici derivanti dalla ruralità ai soli fabbricati strumentali. Le abitazioni "rurali", attualmente identificabili in quelle classificate catastalmente nella categoria A/6, rientrano nel regime normale e sono

²⁴ Ai fini in questione l'amministratore di cooperativa deve anche esserne socio. Inoltre, un amministratore può concorrere all'attribuzione della qualifica di imprenditore agricolo professionale ad una sola società.

²⁵ Art. 1, comma 5-bis del d.lgs. 99 del 2004: "L'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura."

²⁶ Un supporto indiretto in questa direzione perviene dall'articolo 9 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228: "1. Ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche. I predetti soggetti mantengono la qualifica previdenziale e, ai fini del raggiungimento, da parte del socio, del fabbisogno lavorativo prescritto, si computa anche l'apporto delle unità attive iscritte nel rispettivo nucleo familiare."

sottoposte a prelievo nel regime di base dell'IMU, a seconda che siano o no abitazioni principali.

Come già riportato nei paragrafi che precedono, ai fabbricati rurali ad uso strumentale si applica un'aliquota Imu del 2 per mille, che i Comuni possono ridurre fino all'uno (comma 8 art. 13, del d.l. 201). L'intero gettito viene attribuito al Comune, senza alcuna riserva a favore dello Stato.

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

La nozione di fabbricato rurale strumentale

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

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

- l'abrogazione, "dal 1° gennaio 2012", della norma di interpretazione autentica introdotta dall'articolo 23, comma 1-*bis* del decreto legge n. 207 del 2008, convertito nella legge n.14 del 2009, per effetto della quale non si dovevano considerare fabbricati le unità immobiliari in possesso dei requisiti di ruralità, che venivano quindi esclusi dal campo di applicazione dell'ICI i fabbricati²⁷;
- la generalizzazione degli obblighi di iscrizione al catasto dei fabbricati di tutti gli immobili - recata dal comma 14-*ter*, art. 13, del d.l. 201²⁸ - compresi quelli per i quali era finora sufficiente la menzione nel catasto dei terreni, procedura che porta a compimento le previsioni del citato d.l. 557 del 1993;
- la specificazione riguardante l'accatastamento delle unità abitative rurali, di cui al comma 14-*bis*, in base alla quale la procedura di riconoscimento della ruralità, avviata con il d.l. 70 e riformulata con il d.l.201, non deve alterare il "*classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo*".

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

Tale situazione era stata normativamente riconosciuta con il decreto legge n.70 del 2011 (comma 2-*bis*, art. 7), che prevedeva la possibilità di presentare domande di variazione (peraltro ancora oggi possibili, fino al termine prorogato 30 giugno) al fine di ottenere il riconoscimento catastale della ruralità mediante l'attribuzione della categoria catastale D/10, fondate sull'autocertificazione dei requisiti per un periodo di cinque anni continuativi. Ai fini dell'individuazione dei fabbricati agevolabili in quanto rurali strumentali, la situazione non è mutata alla luce del nuovo quadro normativo.

L'articolo 13, comma 14-*bis*, del d.l. 201/2011, nel riorganizzare la procedura di riconoscimento prevede, infatti, l'emanazione di un Decreto del Ministro dell'Economia con

²⁷ Art. 13, comma 14, lett. d) del d.l. 201. Va osservato che l'abrogazione in questione, riguardando un'interpretazione autentica, potrebbe risultare non limitata dall'indicazione della decorrenza indicata dal comma 14 ("a decorre dal 1° gennaio 2012") nell'esplicazione dei propri effetti. In particolare, il venir meno di tale dispositivo definitorio può comportare la conseguenza che, anche ai fini dei controlli sull'ICI per le annualità tuttora suscettibili di accertamento, si debba considerare l'imponibilità dei fabbricati rurali, in applicazione delle sentenze della Corte di cassazione del 2008 (tra le altre, la n. 15321 del 10 giugno e la n. 23596 del 15 settembre), con le quali veniva riscontrata l'assenza di norme di esplicita esclusione dall'ICI dei fabbricati in questione.

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

il quale *“sono stabilite le modalità per l’inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo”*. Pertanto, è ancora oggi prevista la necessità che la ruralità sia riscontrata anche catastalmente. Poco importa che ciò avvenga attraverso l’attribuzione della categoria D/10, così come ancora previsto dal D.P.R. 139/1998 e ripreso da ormai numerose sentenze della Corte di Cassazione, o attraverso la classificazione o l’annotazione catastale che sarà disposta dal decreto ministeriale di prossima emanazione. Quello che rileva, è che il requisito di ruralità venga rappresentato chiaramente in catasto. Si ritiene pertanto che, fino all’emanazione del provvedimento amministrativo in questione e alla determinazione di modalità di annotazione alternative, i fabbricati rurali strumentali da considerare ai fini dell’applicazione dei benefici IMU necessitano della classificazione in D/10.

2.8.3 Procedura di accatastamento degli immobili rurali

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

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

Alla domanda, da presentare entro il 30 settembre 2011, avrebbe dovuto essere allegata un’autocertificazione che attestasse il possesso dei requisiti, in via continuativa a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda.

Veniva inoltre istituita una complessa procedura di convalida, a cura dell’Agenzia del territorio, da espletare entro termini molto ristretti (20 novembre 2011). In assenza di pronunciamento dell’Agenzia, il contribuente avrebbe potuto assumere in via provvisoria l’avvenuta attribuzione della categoria catastale richiesta, fermo restando che, in caso di diniego dell’Agenzia entro i successivi 12 mesi (quindi entro il settembre 2012), il richiedente sarebbe stato tenuto al pagamento delle imposte non versate, degli interessi e delle sanzioni in misura raddoppiata. Tale procedura ha tuttavia registrato un avvio faticoso, a cominciare dal ritardo nell’emanazione del prescritto decreto attuativo, approvato soltanto in data 14 settembre 2011.

Il comma 14-bis dell'art. 13 del d.l. 201, nell'abrogare la procedura appena descritta, ha tuttavia fatto salvi gli effetti delle domande di variazione della categoria catastale già presentate, il cui termine è stato inoltre spostato al 30 giugno dal decreto Milleproroghe (d.l. n.216 del 2011). La procedura in questione viene dunque confermata assicurando che le domande presentate *"producono gli effetti previsti in relazione al riconoscimento del requisito di ruralità"* e specificando che non deve subire alterazioni *"il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo"*. Le indicazioni fornite dalla norma impongono di considerare le procedure ordinarie di classificazione per le unità abitative, ancorché rurali, ma non entrano nel merito degli *"effetti previsti"* della procedura di riconoscimento, che alcuni commentatori ipotizzano capaci di retroagire ai fini dell'esclusione dall'ICI, pur in assenza di alcuna esplicita menzione normativa in questo senso.

Con i commi 14-ter e 14-quater, infine, si punta a portare finalmente a compimento il disegno dell'onnicomprendività del catasto dei fabbricati, introdotto dall'articolo 9 del d.l. 557 del 2008. L'iscrizione al *"catasto edilizio urbano"* dei fabbricati rurali ancora iscritti al catasto terreni, mediante dichiarazione Docfa deve avvenire entro il 30 novembre 2012 (comma 14-ter). Viene altresì disposto l'obbligo di assolvimento dell'Imu, a titolo di acconto sulla base di una rendita presunta stimata in relazione alle unità simili già iscritte, mentre viene demandato ai Comuni il conguaglio a seguito dell'attribuzione definitiva della rendita catastale, cioè delle eventuali rettifiche della rendita proposta con il modello Docfa (comma 14-quater). In caso di mancata dichiarazione della parte, viene inoltre espressamente confermata l'applicabilità delle procedure di ingiunzione di cui al comma 336, art. 1, della legge finanziaria per il 2005 (l. 311 del 2004), con l'eventuale conseguente surroga da parte degli uffici dell'Agenzia del Territorio ed applicazione delle relative sanzioni.

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

Il d.l. 16 ha introdotto modalità specifiche per il pagamento dell'Imu sui fabbricati rurali, applicabili per il 2012. Si tratta di dispositivi dovuti in parte alle particolarità derivanti dalla procedura di accatastamento e di riconoscimento della ruralità dei fabbricati, di cui si è detto nel paragrafo precedente e in parte all'emergere di forti preoccupazioni delle associazioni di categoria circa l'impatto economico della nuova imposta sul settore.

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

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

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

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

Come anticipato nel paragrafo relativo alle aliquote, infatti, il citato comma 8 (ultimo periodo introdotto con il d.l. 16), permette al Governo, con un DPCM da emanarsi entro il 10 dicembre, di modificare l'aliquota di base applicabile sia ai fabbricati rurali strumentali e ai terreni, al fine di assicurare che il gettito derivante dal settore agricolo non superi per l'anno 2012 l'ammontare previsto dalle stime ministeriali. Viene così adottato uno strumento specifico per fronteggiare l'eventuale "eccesso di gettito" derivante dall'introduzione dell'IMU secondo le associazioni di categoria, che hanno diffuso stime significativamente più elevate rispetto a quelle dichiarate dal Governo.

2.9. Le disposizioni di carattere procedurale per la gestione dell'imposta e la riscossione

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

È anzitutto opportuno sottolineare che spetta ai Comuni la gestione di tutti gli aspetti del tributo. La riserva statale su parte del gettito non modifica la potestà gestionale interamente assegnata al Comune, tranne che per ciò che riguarda la determinazione per legge delle modalità di riscossione. L'assenza di disposizioni di carattere attuativo rende più complessa e incerta la fattuale capacità del Comune di trattare taluni aspetti gestionali (ad esempio i rimborsi), ma non mette in discussione il principio generale dell'esclusività della competenza comunale²⁹.

²⁹ Tale considerazione è ben confermata dal tenore dell'ultima parte del comma 11, art. 13 del d.l. 201 (lo stesso comma che istituisce la riserva statale: "Per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta municipale propria. Le attività di accertamento e riscossione dell'imposta erariale sono svolte dal comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni."). Va altresì osservato che questo è l'unico passo della legge in cui la quota dell'Imu riservata allo Stato viene identificata con l'appellativo "imposta erariale".

Le norme sulla gestione dell'IMU

La legge, oltre ad indicare alcune regole innovative, richiama espressamente un'ampia serie di norme sia di carattere generale, applicabili per tutti i tributi locali, sia tratte dalla disciplina dell'ICI (comma 7, art. 9, del d.lgs. 23). Nel complesso, dunque le principali pratiche gestionali dell'Imu presentano forti caratteri di continuità rispetto a quanto svolto dai Comuni ai fini dell'ICI.

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

- modalità e termini per l'emissione di avvisi di accertamento, per l'irrogazione delle sanzioni e per la riscossione coattiva (commi 161-163), argomenti sui quali non si ravvisano innovazioni, se non per sottolineare che l'intero gettito da recupero di evasione è destinato al Comune. Si ricorda, inoltre, che tra le facoltà regolamentari vavevoli ai fini dell'IMU, figura la possibilità di introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso, in base al decreto legislativo n. 218 del 1997, prevedendo anche, in tale ambito, la rateizzazione delle somme dovute senza applicazione di interessi (comma 5, art. 9, del d.lgs. 23);
- termini per la richiesta di rimborso e per la determinazione della misura degli interessi (commi 165-165). L'istituzione di una quota riservata allo Stato produce problematiche specifiche, esposte più avanti in questo paragrafo;
- arrotondamento all'euro per il pagamento dei tributi locali (comma 166). L'articolazione del pagamento dell'IMU attraverso il modello F24 rende necessario effettuare l'arrotondamento per ciascuna delle quote esposte nel modello in corrispondenza dei diversi codici tributo, anziché a livello del pagamento complessivamente dovuto (al Comune e allo Stato), come avveniva per l'Ici. Gli importi da iscrivere accanto a ciascun codice vengono infatti sommati e non sembra possibile effettuare l'arrotondamento sui totali non arrotondati così ottenuti;
- regolamentazione (obbligatoria) della compensazione delle somme a credito con quelle dovute al Comune a titolo di tributi locali (comma 167);
- regolamentazione, per ciascun tributo locale, di una misura minima fino a concorrenza della quale non sono dovuti versamenti né effettuati rimborsi (comma 168). In mancanza di deliberazione, la misura minima è fissata in 12 euro, il livello stabilito "in sede di prima applicazione" dall'articolo 25 della legge n. 289 del 2002. La misura minima va intesa, ovviamente con riferimento al dovuto annuo e non a quanto risultante dal calcolo di ciascuna rata dell'Imu;
- deliberazione delle aliquote e delle altre misure di regolazione del prelievo entro la

data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione, con effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento; proroga automatica delle misure già in vigore in caso di mancata deliberazione entro il termine (comma 169). Questa regola, essenziale per l'ordinato svolgimento del processo di determinazione del bilancio viene contraddetta dal comma 13-bis art. 13, del d.l. 201 (introdotto dal d.l. 16), che dal 2013 impone la deliberazione delle aliquote entro il 30 aprile dell'anno di riferimento, pena l'inefficacia delle nuove misure (ved. par. 2 del capitolo 1);

- obblighi di comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze dei i dati relativi al gettito (comma 170). La norma è stata attuata, con riferimento all'Ici e all'imposta di scopo ed armonizzando altre analoghe disposizioni di legge, con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento delle Finanze) del 10 dicembre 2008. Il provvedimento stabilisce, per ovvi motivi di semplificazione nell'acquisizione dei dati, che l'obbligo di comunicazione non si applica ai versamenti effettuati mediante l'utilizzo del modello F24 (art. 1, comma 2). Pertanto fino al ripristino di modalità diversificate di riscossione ordinaria dell'Imu, non sussiste alcun obbligo in capo ai Comuni in materia di comunicazione dei dati di versamento. La stessa considerazione vale per gli analoghi obblighi riferiti all'imposta di scopo, la cui regolazione segue le stesse modalità dell'Imu (comma2, art. 6, del d.l. 16).

Dalla disciplina dell'ICI, il d.lgs. 504 del 1992, sono inoltre espressamente richiamate le seguenti norme:

- articolo 10, comma 6, che obbliga il curatore o il commissario liquidatore del fallimento o della liquidazione coatta a dichiarare l'avvenuto avvio della procedura ai Comuni di ubicazione degli immobili coinvolti nella procedura stessa e a provvedere al versamento delle somme dovute successivamente alla conclusione del procedimento;
- articolo 11 comma 3, riguardante la facoltà del Comune di inviare questionari o richiedere ai contribuenti la trasmissione o esibizione di atti e documenti nell'ambito delle attività di controllo, nonché, ai medesimi fini, di richiedere informazioni agli "uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti";
- articolo 11, comma 4, riguardante la designazione di un funzionario responsabile, mediante delibera della Giunta comunale, al quale sono conferiti *"le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi"*. Non viene rinnovato l'obbligo di comunicare al "Ministero delle finanze" il nominativo del funzionario designato (art. 18-bis del d.l. n. 8 del 1993, non richiamato);
- articolo 11, comma 5, riguardante l'interscambio informativo tra i Comuni e il sistema informativo dell'amministrazione finanziaria, oggi da considerare in gran parte

assorbiti dalle norme sull'interscambio successivamente intervenute;

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

La dichiarazione

L'obbligo di dichiarazione non era inizialmente considerato in modo esplicito dalla disciplina dell'IMU, non figurando nemmeno tra le norme richiamate vigenti ai fini ICI.

La lacuna viene colmata dal decreto legge n.16, che istituisce l'obbligo di dichiarazione da presentarsi entro 90 giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta (nuovo comma *12-ter*, art. 13, d.l. 201). La dichiarazione, come previsto per l'Ici, non deve essere presentata nel caso in cui l'acquisizione o la modifica del possesso dell'immobile sia stata comunicata alla pubblica amministrazione mediante MUI³⁰. Le dichiarazioni presentate ai fini Ici sono considerate valide, in quanto compatibili.

La dichiarazione iniziale va presentata entro il termine del 30 settembre 2012 nei casi in cui caso "l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012". Tale formulazione va naturalmente intesa non solo con riferimento ai casi in cui l'evento determinante ai fini

³⁰ Il richiamo al MUI non è espresso in modo diretto dalla norma, non essendo richiamato il comma 53, art. 39, del d.l. 223 del 2006, che ne disponeva l'entrata in vigore ai fini dell'abolizione della dichiarazione ICI a cura del contribuente, né il d.lgs. 463 del 1997 (art. 3-*bis*), che istituiva il MUI stesso. L'ampio ambito di decisionalità attribuito al decreto ministeriale di attuazione del comma *12-ter*, nonché l'orientamento espresso dai responsabili del Mef sull'argomento, permettono di ritenere che verrà assicurata la piena validità del MUI in funzione sostitutiva della dichiarazione IMU, in modo analogo a quanto stabilito dalla legge ai fini dell'ICI.

dell'obbligo si sia verificato nel 2012, ma anche quando l'evento, verificatosi nel passato, non abbia comportato la presentazione della relativa dichiarazione ICI (o l'invio di un MUI), in quanto estraneo all'obbligo dichiarativo. È il caso, ad esempio, del possesso di immobili già esclusi dall'ICI (quali i terreni c.d. incolti), ma anche del possesso di abitazioni non dichiarate quali abitazioni principali ai fini dell'ICI, ad esempio per effetto di un cambiamento avvenuto nel corso del periodo di esclusione dall'imposta (2008-2011). Quest'ultima è forse la fattispecie numericamente più rilevante ed è auspicabile, da un lato, che i singoli Comuni, attraverso prescrizioni regolamentari o modalità procedurali meno formalizzate, adottino accorgimenti di semplificazione in grado di limitare al minimo gli adempimenti e, dall'altro, che il Ministero dell'economia, in occasione del previsto decreto attuativo da adottarsi "sentita l'Anci", tenga conto della necessità di armonizzare esigenze di rigorosa applicazione del tributo con istanze di semplificazione gestionale e snellezza dell'azione amministrativa. Gli stessi provvedimenti ministeriali che dovranno approvare i modelli di dichiarazione, sentita l'ANCI, (comma 6, art. 9, del d.lgs. n. 23), infatti, potranno intervenire anche con riferimento ai "casi in cui deve essere presentata la dichiarazione", come indicato dal citato comma 12-ter.

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

I rimborsi

I rimborsi sono uno dei terreni di gestione dell'IMU che verrà più influenzato dalla commistione tra gettito destinato al Comune e quota riservata allo Stato. È infatti prevedibile che fin dalla prima applicazione del nuovo tributo si produrranno molte occasioni di errore materiale nell'indicazione dei codici tributo e nella valorizzazione delle quote dovute. Tali rischi potrebbero intensificarsi in occasione del saldo, quando gli importi da conguagliare dovranno considerare non solo dalla differenza tra il totale dovuto in base alle misure definitive del tributo (aliquote, detrazione, agevolazioni) e gli importi versati in acconto, ma anche distinguere la quota destinata allo Stato, a disciplina di base, da quella destinata al Comune, articolando in modo conseguente lo stesso conguaglio.

Il tema della gestione dei rimborsi è quindi più urgente di quanto sarebbe a fronte dell'istituzione di un qualsiasi nuovo tributo comunale. Rileva, in particolare, al fine di limitare al minimo sia gli adempimenti dei cittadini, sia onerose procedure a carico delle amministrazioni, che i regolamenti prevedano nella più ampia accezione possibile le possibilità di compensazione tra crediti e debiti. Tali facoltà dovrebbero riprendere, ad esempio, le previsioni della lettera i) dell'articolo 59 del d.lgs. n. 446 del 1997, che pur non

richiamate nel regime dell'Imu, appaiono pienamente applicabili, anche in forma ampliata, nell'ambito delle facoltà di regolamentazione generale delle entrate comunali. Si permetterebbe così di considerare validi i pagamenti effettuati per un dato immobile da un contitolare per conto di un altro, ovvero da un erede per conto del contribuente deceduto o di altri eredi, o anche quelli effettuati per conto dell'effettivo contribuente da soggetti non tenuti al pagamento, limitando gli eventuali procedimenti di rimborso e di recupero alle quote che eccedano la compensazione.

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

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

Comunicazione e assistenza

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

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

Con l'approssimarsi della scadenza del saldo di dicembre, da un lato, il quadro delle modifiche apportate risulterà più chiaro, anche attraverso la consultabilità dei siti del Mef e

dell'Ifel dedicati all'acquisizione delle deliberazioni comunali e, dall'altro, si farà più pressante l'esigenza di un'informazione più dettagliata che dovrà contare sull'impegno di ciascun Comune nei confronti dei propri contribuenti.

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

2.10. Il versamento dell'IMU e l'accredito ai Comuni delle somme riscosse

Scadenze e modalità di pagamento

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

Tale previsione non considera espressamente l'effetto delle possibili modifiche in corso d'anno delle condizioni rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta (acquisto o vendita dell'immobile, acquisizione dei requisiti per l'abitazione principale o per altre destinazioni d'uso sulle quali il prelievo è differenziato, ecc.). Non potendosi immaginare criteri semplificativi non previsti dalla legge, si deve ritenere che il pagamento dell'acconto dovrebbe essere effettuato in base ad una previsione - da parte del contribuente - circa l'eventuale mutamento delle condizioni di possesso esistenti al momento dell'acconto, nell'arco della restante parte dell'anno, così da dimensionare il totale presumibilmente dovuto su un livello il più possibile vicino alla realtà. Solo in questo modo è possibile mantenere il criterio dell'articolazione del pagamento in "due rate di uguale importo" anche nei casi di variazioni in corso d'anno³¹. Ne consegue che non dovrebbero essere considerati irregolari i pagamenti in acconto che risultassero inferiori alla metà dovuta per l'intero anno, se derivanti da una posizione che ha subito variazioni di possesso nell'arco dell'anno e il cui pagamento complessivo è risultato coerente con l'imposta dovuta annua.

³¹ La disciplina originariamente vigente ai fini dell'Ici prevedeva il calcolo dell'imposta dovuta in acconto sulla base di quanto maturato nel primo semestre dell'anno, ridotto del 10 per cento. La norma ha subito diverse modifiche in relazione alla complicazione derivante dalla necessità di effettuare un calcolo autonomo per la determinazione dell'importo corretto da pagare in acconto, anziché badare al solo importo dovuto annuo.

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

La liquidazione dell'IMU nell'ambito delle procedure previste ai fini dell'IRPEF al capo III del d.lgs. n. 241 del 1997 è confermata attraverso il richiamo al comma 55, art. 39 del d.l. n. 223 del 2006, collocato, in modo un po' incongruo, nel comma 12-ter dell'art. 13 del d.l. 201, riguardante la dichiarazione. Secondo il Capo III del d.lgs. 241 del 1997, i contribuenti "eseguono versamenti unitari delle imposte [attraverso il modello F24, n.d.r.], dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate..." (art. 17, comma 1).

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

Va osservato che tale asimmetria non emerge con altrettanta chiarezza nelle istruzioni ai modelli di pagamento, che dovrebbero meglio evidenziare che la colonna "importi a credito compensati" non è utilizzabile nel caso dei tributi comunali - e in particolare dell'IMU, dell'ICI e dell'Imposta di scopo³².

Sempre in materia modalità di pagamento, va segnalato che il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 53909 del 12 aprile 2012 richiama il comma 49, art. 37 del d.l. n. 223 del 2006, in base al quale per i soggetti titolari di partita IVA vale l'obbligo di effettuare i versamenti esclusivamente con modalità telematiche.

Infine, alcune disposizioni di prassi regolano gli obblighi di pagamento dell'IMU per i

³² La colonna "Importi a credito compensati" deve comunque figurare anche nella sezione "IMU (o ICI) e altri tributi locali" poiché può essere utilizzata in caso di crediti da addizionale comunale all'IRPEF.

contribuenti residenti all'estero (cittadini italiani e non). Va in primo luogo ricordato che non è stata richiamata nella disciplina dell'IMU la possibilità di pagamento in unica soluzione entro il termine del saldo di dicembre³³. Va tuttavia osservato che l'ampia disponibilità di canali telematici per il pagamento via F24 permette di operare attraverso i sistemi di *home banking* delle principali banche italiane e attraverso il sistema disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.

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

Il pagamento dell'IMU per il 2012

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

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

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

³³ Il comma 4-bis, art.1, del d.l. n. 16 del 1993, permetteva alle "persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato" l'effettuazione del pagamento dell'ICI "in unica soluzione ..., con applicazione degli interessi nella misura del 3 per cento" entro la scadenza del saldo di dicembre.

sarà pari alla differenza tra dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno ridotta dell'importo delle rate pagate in acconto.

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

La previsione di modalità di calcolo differenziate per l'acconto e per il saldo può creare inconvenienti nei casi di rilevanti riduzioni del carico fiscale decise dai Comuni per questo o quel settore di contribuenti. In particolare, nel caso di riduzione dell'aliquota, o di aumento della detrazione sull'abitazione principale, o di assimilazione all'abitazione principale delle abitazioni di anziani o disabili, o di residenti esteri, l'importo dell'acconto calcolato in base alle misure di base dell'Imu può risultare prossimo o superiore a quanto complessivamente dovuto su base annua applicando le misure decise localmente. Ne risulterebbe un saldo negativo con conseguente necessità di rimborso. Inoltre, nei casi in cui il Comune avesse già deciso una politica di agevolazione, appare incongruo che la fruizione dei relativi benefici risultasse impossibile per effetto delle regole di calcolo degli acconti introdotte dalla legge ad evidenti fini di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in considerazione della difficoltà di conoscere con la necessaria tempestività le misure da applicare.

Si ritiene che il fatto che le aliquote e le detrazioni possano essere modificate dal Comune (fino al termine del 30 settembre) ed anche dallo Stato con riferimento alle stesse misure di base (formalmente entro il 10 dicembre) non contrasti con la possibilità del contribuente di applicare, fin dal calcolo dell'acconto, le più favorevoli misure che il Comune abbia già adottato, ovvero che abbia comunicato di essere in procinto di formalizzare. Un comportamento del genere non sembra peraltro sanzionabile alla luce delle norme vigenti - e in considerazione dell'eccezionalità del quadro applicativo di avvio dell'Imu - se non nell'eventualità che i versamenti considerati nel loro complesso non risultassero in linea con l'imposta dovuta.

I codici tributo per il pagamento con il modello F24

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

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

L'utilizzo del nuovo modello F24 cartaceo, di cui ai citati provvedimenti dell'Agenzia, sarà obbligatorio dal 1° giugno 2013. Fino al 31 maggio 2013, i modelli oggi in circolazione

potranno essere comunque utilizzati. In questo caso, l'indicazione per il pagamento dell'Imu troverà spazio nella sezione ancora denominata "Ici e altri tributi locali". Naturalmente, nello stesso periodo il contribuente potrà già scegliere di utilizzare il nuovo modello cartaceo, la cui diffusione massiva non sarà tuttavia attivata al fine di smaltire le scorte attualmente esistenti.

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

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

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

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

Lo stesso provvedimento dispone la ricodifica dei codici tributo per il versamento dell'ICI relativa ad annualità fino al 2011, a seguito di ravvedimento o accertamento. L'utilizzo di tali codici nel nuovo modello F24 deve avvenire nella "Sezione IMU e altri tributi locali".

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

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

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

Le modifiche indicate sono attive dal 18 aprile 2012.

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

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

Soltanto nell'ipotesi di pagamento in tre rate - applicabile all'IMU dovuta per la sola abitazione principale - il pagamento effettuato a giugno va qualificato in corrispondenza della colonna "rateazione" con il codice 0102, mentre il secondo pagamento in acconto effettuato a settembre va qualificato alla medesima colonna con il codice 0202. Il codice rateazione del pagamento a saldo (dicembre) è sempre 0101. Pertanto, i codici di rateazione diversi da 0101 possono riguardare soltanto i pagamenti in acconto alle scadenze di giugno (0102) e settembre (0202) e sono sempre associati al codice tributo 3912-Abitazione principale.

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

Ripartizione e accreditamento delle somme riscosse

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

A seguito del ripristino della Tesoreria unica per il triennio 2012-2014 con riferimento alla quasi totalità dei Comuni (art. 35, comma 8, del d.l. n.1 del 2012), la Struttura di gestione

procederà a riversare le somme di spettanza comunale secondo modalità attuative indicate dal il Ministero dell'economia e finanze, Ragioneria generale dello Stato (Circolare n.11 del 24 marzo 2012). Le entrate di spettanza dei Comuni e degli enti locali in genere sono accreditate dal 17 aprile 2012 sulle contabilità speciali intestate a ciascun ente, sottoconto fruttifero,istituite presso le sezioni di tesoreria provinciale della Banca d'Italia (comunicazione dell'Agenzia delle Entrate n. 53553 del 10 aprile 2012).

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

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

3. GLI ALTRI TRIBUTI COMUNALI E LA RISCOSSIONE

3.1. L'addizionale comunale all'IRPEF

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

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

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

può eccedere complessivamente 0,8 punti percentuali”, che indica il valore massimo dell’addizionale applicabile dai Comuni³⁴.

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

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

Sempre in tema di addizionale comunale all’IRPEF, l’articolo 4, comma 1 del decreto legge n.16, interviene sul comma 8 dell’articolo 14 del d.lgs. 23/2011, il quale stabilisce che *“le delibere di variazione dell’addizionale comunale all’imposta sul reddito delle persone fisiche hanno effetto dal 1° gennaio dell’anno di pubblicazione sul sito informatico[...] a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 31 dicembre dell’anno a cui la delibera afferisce.”*

Quest’ultimo termine viene ora anticipato al 20 dicembre, allineandolo a quello già stabilito quale data ultima di pubblicazione sul sito del Mef delle deliberazioni di variazione

³⁴ La formulazione un po’ criptica (aliquota di *“compartecipazione”*) rimanda alla previsione iniziale - inattuata - del decreto legislativo n. 360, che ipotizzava una misura nazionale dell’addizionale comunale stabilita dal Governo, cui si affiancava la *“compartecipazione”* comunale facoltativa. L’ultimo periodo del comma 3 (*“La deliberazione può essere adottata dai comuni anche in mancanza dei decreti di cui al comma 2”*), chiarisce che i Comuni possono deliberare senza preventivi atti statali.

dell'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF valide per l'anno successivo, in modo che siano pienamente applicate fin dal calcolo dell'acconto IRPEF. La disposizione introdotta ha un effetto di semplificazione, senza altre conseguenze sostanziali sull'applicazione dell'addizionale.

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

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

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

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

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

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

Per quanto riguarda invece la diversificazione delle aliquote, il secondo periodo del comma 11 dell'articolo 1 è stato successivamente modificato con il comma 16, articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011. La versione risultante a seguito di tale intervento è la seguente: *“Per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, i comuni possono stabilire aliquote*

*dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito stabiliti, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla legge statale, nel rispetto del principio di progressività*³⁵.

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

Sotto il profilo operativo la norma pone dei vincoli alla differenziazione delle aliquote dell'addizionale, prescrivendo che le aliquote siano determinate "utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito" validi ai fini dell'IRPEF, "nel rispetto del principio di progressività". Pertanto, l'applicazione di eventuali aliquote differenziate dell'addizionale comunale dovrà necessariamente riferirsi ai limiti di reddito determinati ai fini degli scaglioni vigenti ai fini dell'IRPEF³⁶, mentre la misura della differenziazione (il livello delle aliquote applicate in relazione a tali limiti) resta nell'autonoma disponibilità del Comune.

L'adeguamento agli scaglioni IRPEF va predisposto a decorrere dal 2012 anche nei casi in cui sia già in vigore l'addizionale comunale all'IRPEF ad aliquote differenziate con riferimento a soglie di reddito difforme da quelle degli scaglioni IRPEF. Il "rispetto del principio di progressività" richiamato dalla norma consiglierebbe inoltre di osservare altri due requisiti, che tuttavia non sono espressamente previsti dalla norma:

- a) che l'articolazione delle aliquote si riferisca a tutti gli scaglioni di reddito, senza accorpamenti;
- b) che le variazioni di aliquota siano ragionevolmente graduate, anche se non necessariamente identiche a quelle determinate con la progressione dalle aliquote dell'IRPEF statale. L'accorpamento delle fasce reddituali contigue con applicazione di

³⁵ Nella versione originaria recata dal decreto legge n. 138, la parte finale del periodo era così formulata (in grassetto le parti poi modificate): "... i comuni possono stabilire aliquote dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche **differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale**".

³⁶ I limiti degli scaglioni IRPEF e le relative aliquote statali attualmente vigenti sono: redditi fino a 15 mila euro, 23%; da 15.001 a 28 mila euro, 27%; da 28.001 a 55 mila euro, 38%; da 55.001 a 75 mila euro, 41%; oltre 75 mila euro, 43%.

un'aliquota comune e variazioni di aliquota incongrue tra uno scaglione e l'altro sono elementi che possono provocare alterazioni o applicazioni fittizie della progressività (si pensi, ad esempio, ad aliquote crescenti per differenze minime), che - senza risultare illegittime alla luce della norma in commento - si possono prestare ad contenziosi per pretesa illogicità e a conseguenti rischi di annullamento.

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

3.1.2 Due diversi schemi per l'applicazione di aliquote differenziate

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

- a) nel primo schema, l'applicazione dell'addizionale con aliquote differenziate si uniforma al metodo proprio dell'IRPEF, "per scaglioni". Il reddito imponibile viene scomposto nei diversi scaglioni, a ciascuno dei quali si applica l'aliquota differenziata decisa dal Comune, con applicazione dello stesso metodo valevole ai fini IRPEF. In questo schema, l'applicazione dell'aliquota massima riguarderà, anche nei casi di redditi elevati, soltanto la quota eccedente il limite dell'ultimo scaglione (attualmente pari a 75 mila euro); agli scaglioni di reddito inferiori si applicherà l'aliquota corrispondente, fino al minimo applicato al primo scaglione;
- b) nel secondo schema, invece, l'applicazione delle aliquote differenziate dell'addizionale comunale avviene "per fasce" di reddito. Le aliquote determinate per ciascuna fascia (obbligatoriamente delimitata, come si è visto, dai limiti di scaglione dell'IRPEF) vengono applicate all'intero reddito imponibile che vi ricada nel suo complesso.

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

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

prelievo operata con il tributo statale rispetto all'esigua quota derivante dall'addizionale comunale (al massimo pari a un trentesimo dell'IRPEF).

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

3.1.3 Conclusioni

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

Alcuni quesiti circa le modalità applicative delle aliquote differenziate hanno dato luogo a risposte del Ministero dell'Economia e delle Finanze che sembrano orientate nel senso di ritenere ammissibile unicamente lo schema applicativo "per scaglioni" di reddito e aliquote sopra descritto. Tale orientamento, per l'autorevolezza della fonte, va ovviamente tenuto nella massima considerazione, anche con riferimento ai rischi di impugnazione ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del decreto legislativo n. 446 del 1996. Tuttavia le motivazioni – necessariamente sintetiche – espresse nelle note ministeriali che è stato possibile esaminare non contribuiscono a chiarire l'obbligatorietà della norma nel senso indicato, in quanto sembrano considerare equivalente l'espressione utilizzata dalla legge "*i comuni possono stabilire aliquote dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito*" all'indicazione di un obbligo di applicazione dell'addizionale "per scaglioni" di reddito, obiettivamente non presente nella norma.

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

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

adeguandoli a quelli in vigore per gli scaglioni di reddito dell'IRPEF, potendo anche, ovviamente, modificare le relative aliquote.

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

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

Ai fini delle valutazioni di gettito nelle diverse alternative, si ricorda che i dati relativi ai redditi imponibili dell'addizionale IRPEF, riferiti a ciascun Comune e per fasce di reddito, anni d'imposta 2005-2009, sono pubblicati sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze³⁷.

3.2. L'imposta di soggiorno e l'imposta di sbarco marittimo

3.2.1 L'imposta di soggiorno nel d.lgs. 23

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

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

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

³⁷ Ved.: www.finanze.gov.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/Fiscalita_locale/addirpef/dati_statistici.htm.

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

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

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

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

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

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

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

Al riguardo, si ricorda che il gettito dell'Imposta è destinato dalla legge "a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive,

nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”.

L'imposta di soggiorno è la prima che prevede tra gli Enti impositori l'Unione dei Comuni³⁸. Appare evidente che in questo caso l'istituzione dell'imposta e l'approvazione del regolamento deve avvenire da parte del Consiglio dell'Unione, alla quale spetta anche la gestione dell'imposta.

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

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

3) La graduazione dell'imposta di soggiorno è prevista in rapporto al prezzo del pernottamento, a differenza del “contributo” di soggiorno riservato a Roma Capitale (decreto legge n. 78 del 2010)³⁹, per il quale la gradualità della tariffazione si basa sulla classificazione della struttura ricettiva. Questo aspetto pone alcuni problemi applicativi non banali che ANCI ha chiesto di risolvere con un intervento normativo.

³⁸ Va segnalato, in proposito, che lo schema di D.P.R. presentato dal precedente Governo all'esame della Conferenza Stato-città modificava tale previsione di legge, adottando, con riferimento alla facoltà di istituzione dell'imposta, l'espressione *“... dai comuni appartenenti alle Unioni di comuni, secondo quanto previsto dagli statuti delle medesime unioni ...”*.

³⁹ Il secondo decreto su Roma Capitale ha stabilito che *“le disposizioni in materia di imposta di soggiorno ... si applicano a Roma capitale anche per il finanziamento degli investimenti”* relativi al proprio sviluppo infrastrutturale (art. 12, co.5, del d.lgs. 18 aprile 2012, n. 61). La stessa norma prosegue disponendo che restano ferme le *“misure di imposta di soggiorno”* stabilite dal d.l. n. 78 del 2010 (art. 14, comma 16, lett. e), che ha istituito per Roma capitale il *“contributo di soggiorno”*.

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

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

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

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

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

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

È a questo proposito opportuno ribadire che, pur essendo l'imposta “a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive” situate nel territorio del Comune, il soggetto

responsabile degli obblighi tributari non può che essere individuato nel gestore della struttura ricettiva presso la quale sono ospitati coloro che sono tenuti al pagamento dell'imposta.

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

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

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

Dal punto di vista regolamentare è opportuno, pur tenendo conto delle esigenze di controllo, individuare procedure snelle, assistite da strumenti telematici, limitando comunque l'acquisizione delle informazioni alle esigenze essenziali della gestione. Ai fini delle attività di controllo potranno inoltre essere acquisite ulteriori informazioni, detenute da presso altri Enti e soggetti pubblici, utili a verificare la correttezza dei dati forniti.

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

- a) pagamenti periodici, ad esempio mensili o trimestrali, attraverso mezzi comprensivi almeno del versamento in conto corrente postale ed effettuabili anche con modalità telematiche (attraverso i servizi di *home banking* offerti da molte banche e i servizi di Poste Italiane, ovvero attraverso strumenti appositi di pagamento telematico allestiti dal Comune);
- b) obblighi dichiarativi trimestrali, comprensivi del riepilogo dei pagamenti effettuati, il cui contenuto sarà definito in coerenza con lo schema tariffario adottato;
- c) disponibilità di un servizio di assistenza informativa, che, soprattutto nella fase di avvio, può fornire allo stesso Comune utili indicazioni per aggiustamenti delle previsioni regolamentari.

6) Per quel che riguarda l'accertamento, la riscossione volontaria e coattiva, i rimborsi, si applicano le norme di carattere generale previste dai commi da 161 a 169 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006 (Legge Finanziaria per il 2007), per le fattispecie applicabili.

Per quel che riguarda le sanzioni, in mancanza di una previsione specifica da parte della normativa e tenuto conto della riserva di legge al riguardo, è da prevedere nel regolamento il richiamo alla sanzione prevista per tutti i tributi dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 con riferimento al tardivo, parziale, o omesso pagamento. Per tutte le altre violazioni sarà possibile, in mancanza di una esplicita previsione normativa, applicare le sanzioni per violazione delle norme del regolamento comunale, con apposite previsioni nello stesso, ai sensi dell'articolo 16 della legge 16 gennaio 2003, n. 3. Al riguardo occorre ricordare che le sanzioni per violazioni alle norme di regolamenti comunali prevedono un minimo (25 €) e un massimo (500 €) per cui è opportuna una certa attenzione nell'indicare i criteri di graduazione.

3.2.2 *Imposta di sbarco*

L'articolo 4 del decreto legge n.16 del 2012⁴⁰, introduce una nuova fattispecie di imposta: l'imposta di sbarco. Con tale disciplina, si consente ai Comuni delle isole minori, ovvero a

⁴⁰ Decreto legge 2 marzo 2012, n.16. Articolo 4.

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

«3-bis. I comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono isole minori possono istituire, con regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, in alternativa all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del presente articolo, un'imposta di sbarco, da applicare fino ad un massimo di euro 1,50, da riscuotere, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea. La compagnia di navigazione è responsabile del pagamento dell'imposta, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile d'imposta si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni. Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni del presente

quelli nel cui territorio insistono isole minori, di istituire ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n.447 del 1997, un'imposta di sbarco, alternativa all'imposta di soggiorno, gravante sul traffico marittimo dei passeggeri.

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

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

3.3. Imposta di scopo

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

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

articolo si applica l'articolo 1, commi da 158 a 170, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. L'imposta non è dovuta dai soggetti residenti nel comune, dai lavoratori, dagli studenti pendolari, nonché dai componenti dei nuclei familiari dei soggetti che risultino aver pagato l'imposta municipale propria e che sono parificati ai residenti. I comuni possono prevedere nel regolamento modalità applicative del tributo, nonché eventuali esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Il gettito del tributo è destinato a finanziare interventi in materia di turismo e interventi di fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali».

Viene anche precisato che l'imposta di scopo si applica dal 2012 con riferimento alla base imponibile e alla disciplina vigente per l'IMU sperimentale. I Comuni che abbiano già istituito l'imposta, dovranno quindi provvedere ad adeguare l'imposta già vigente alla nuova disciplina IMU. Tale formulazione comporta che i pagamenti dell'imposta di scopo debbano seguire le stesse modalità di quanto stabilito ai fini dell'IMU. Il pagamento attraverso il modello F24 può avvenire attraverso l'utilizzo dei seguenti codici tributo⁴¹:

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

3.4. Le modifiche alla disciplina della riscossione delle entrate comunali

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

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

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

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

Ulteriori modifiche derivano dal decreto legge n. 216 ("Milleproroghe" 2011), articolo 29, con riferimento a due aspetti: i termini per la presentazione delle "domande di rimborso" delle quote inesigibili oggetto di riscossione coattiva tramite ruolo negli anni trascorsi e finora continuamente prorogate rispetto all'ordinario termine triennale; proroga

⁴¹ I codici tributo dell'imposta di scopo sono stati determinati con Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 156 del 16 aprile 2008.

dell'efficacia di altri aspetti del decreto legge n. 70, finalizzata a evitare il rischio di incertezze interpretative circa il regime della riscossione dei Comuni per l'anno 2012.

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

Esaminiamo in modo più dettagliato le norme intervenute.

a) Proroga del regime transitorio della riforma della riscossione:

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

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

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

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

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

- le aziende del Gruppo Equitalia avrebbero dovuto "cessare", al 31 dicembre 2011, le attività svolte a supporto dei Comuni senza specificazioni circa le modalità e i limiti e, quindi, con riferimento anche alle quote già prese in carico per via delle iscrizioni a ruolo pregresse, nonché alle attività di riscossione spontanea e a quelle svolte sulla base di affidamenti recenti a evidenza pubblica⁴²;

⁴² Nel corso dell'esame parlamentare del decreto legge n. 216 è stato anche "perfezionato" il dispositivo estendendo l'obbligo di cessazione delle attività relative alla riscossione delle entrate comunali anche alla società Riscossione Sicilia S.p.A., non compresa in Equitalia, che per la particolare configurazione del settore nell'Isola

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

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

- alcuni commi del decreto legge n. 209 del 2002, che assegnano ai Comuni e ai soggetti concessionari iscritti all'albo *ex* articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997 la possibilità di applicare nelle attività di riscossione coattiva le facilitazioni del D.P.R. n. 602 del 1973 (commi *2-sexies*, *2-septies* e *2-octies*, articolo 4, del decreto legge n. 209 del 2002, convertito con legge n. 265 del 2002);

svolge autonomamente le funzioni che Equitalia svolge nel restante territorio nazionale (comma *8-bis*, arti. 29, del d.l. 216).

- il comma 2, articolo 36, del decreto legge n. 248 del 2007, (“Milleproroghe” 2007), recante l’espressa indicazione dell’ingiunzione di pagamento “rafforzata” con il riferimento al D.P.R. n. 602, oppure del ruolo coattivo gestito dalle aziende del gruppo Equitalia, quali strumenti a disposizione degli Enti locali per la riscossione coattiva delle loro entrate, a seconda del soggetto incaricato delle attività.

Con una norma introdotta nell’articolo 29 del d.l. 216 (“Milleproroghe” 2011) in fase di conversione in legge⁴³, viene stabilita la sospensione dell’efficacia delle abrogazioni appena discusse, raccordandole all’entrata in vigore prorogata dei punti *gg-ter* e *gg-quater*.

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

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

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

Con i commi 4 e 5 dell’articolo 29 del citato d.l. 216 vengono ulteriormente prorogate, come ormai avviene da molti anni, le scadenze di presentazione delle quote considerate inesigibili dai concessionari della riscossione e dagli Agenti della riscossione del gruppo Equitalia. Le proroghe riguardano altresì il periodo triennale entro il quale le quote inesigibili possono essere controllate a cura degli Enti impositori.

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

⁴³ D.l. 216, art. 29: “5-*bis*. L’abrogazione delle disposizioni previste dall’articolo 7, comma 2, lettera *gg-septies*, numeri 1) e 3), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, acquista efficacia a decorrere dalla data di applicazione delle disposizioni di cui alle lettere *gg-ter*) e *gg-quater*) del medesimo comma 2.

Equitalia. Vengono conseguentemente prorogati con decorrenza iniziale 1° gennaio 2014 i termini per l'esercizio del controllo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo n. 112 del 1999.

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

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

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

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

La nuova stesura⁴⁴ modifica radicalmente il tenore della precedente versione, in quanto comporta la riunificazione delle procedure relative alla riscossione coattiva, senza più condizionarle alle modalità di gestione del servizio e alla natura dei soggetti preposti alle relative attività. Viene inoltre abolito ogni riferimento alla riscossione spontanea.

La lettera a) del comma 1 riformula la lettera *gg-quater*, consentendo ai Comuni di utilizzare nella riscossione coattiva delle proprie entrate l'ingiunzione fiscale di cui al Regio Decreto n. 639 del 1910, sulla base delle procedure facilitate di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, Capo II, in quanto compatibili. La lettera b) reca una modifica meramente

⁴⁴ Si riporta il testo della lettera *gg-quater*, comma 2, articolo 7, del decreto legge n. 70 del 2011, come modificato dall'art. 14-bis del decreto legge n. 201 del 2011:

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

formale alla lettera *gg-sexies* del citato articolo 7, comma 2 del decreto legge n. 70 del 2011, conseguente alla modifica di cui al punto precedente.

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

La norma mira dunque ad "unificare le procedure e i poteri attribuiti agli organi di riscossione delle entrate comunali, indipendentemente dalle modalità con le quali l'ente deciderà di gestire tale servizio"⁴⁵, in sostanziale antitesi con quanto in precedenza legiferato. Tali scelte continueranno a poter essere determinate sulla base dell'ampio ventaglio di opzioni indicato dal comma 5, art. 52, del d.lgs. n. 446 del 1997.

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

Prima di commentare i nuovi contenuti, vale la pena di osservare che l'intervento sembra più rilevante per ciò che abolisce, piuttosto che per la novella normativa che introduce. Risultano infatti non più operanti le abrogazioni descritte al precedente punto b), che comprendevano una maggiore difficoltà nell'accesso alle informazioni rilevanti ai fini della riscossione coattiva, con particolare riguardo agli operatori privati o a capitale misto che vedevano inoltre preclusa la possibilità di utilizzare le procedure esecutive facilitate del DPR n. 602 del 1973 nella gestione dell'ingiunzione di pagamento.

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

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

⁴⁵ Dal Dossier del Servizio studi della Camera n. 570/2 del 14 dicembre 2011.

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

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

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

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

- a) in caso di contratti in corso che prevedano modalità differenti e meno favorevoli per il Comune, si dovranno attivare tutti gli accorgimenti necessari (di solito previsti dai contratti nell'eventualità di modifiche normative che impattano sul servizio stesso) per modificare i termini contrattuali riportandoli nelle più favorevoli condizioni novellate con la norma in questione;
- b) in caso di accordi contrattuali più favorevoli, a maggior ragione nel caso di attivazione del rapporto concessorio verso una società partecipata del Comune, la norma in questione non costituisce ostacolo ad adottare condizioni diverse, che siano evidentemente migliorative. Ad esempio, quanto ai tempi di riversamento degli incassi, la norma di legge va considerata l'espressione di un termine massimo, oltre il quale non è consentito andare, ma al cui interno è possibile delineare soluzioni diverse (quali, ad esempio, la determinazione di tempi di riversamento

inferiori, o la diretta intestazione all'ente locale affidante del conto di incasso. Le stesse considerazioni possono essere svolte con riferimento agli altri elementi indicati dalla norma in questione: la scelta di un solo conto corrente dedicato alle entrate del Comune può essere mutata nell'apertura di più di un conto, ciascuno dedicato ad una delle entrate del Comune stesso; così come può essere concordata la non applicazione del trattenimento dei compensi e delle spese (queste ultime, tra l'altro, spesso oggetto di necessaria verifica sulla base degli atti effettivamente espletati), che verranno quindi regolati secondo le usuali modalità di pagamento, per effettuazione di servizi e per riconoscimento di rimborsi.

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

Infine, i criteri indicati possono essere reinterpretati logicamente nel caso di modelli di affidamento diversi da quelli che la norma evidentemente sottende, quali ad esempio l'appalto di servizi a supporto della riscossione di tipo non concessorio, o la definizione di dispositivi di remunerazione diversi dall'aggio.

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

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

La prospettiva di un generalizzato ricorso a procedure di selezione attraverso gara necessita inoltre di interventi miranti ad assicurare in modo più stringente i requisiti di

natura tecnico-finanziaria e di onorabilità dei soggetti operanti sul mercato, come peraltro richiesto dal decreto legge n. 40 del 2010, rimasto sul punto inattuato⁴⁶

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

⁴⁶ Decreto legge 25 marzo 2010, conv. con legge L. 22 maggio 2010, n. 73, art. 3, comma 3, penultimo periodo:
"I regolamenti emanati in attuazione dell'articolo 53, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997 sono aggiornati entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto prevedendo, fra l'altro, i requisiti per l'iscrizione all'albo di cui al medesimo articolo, in particolare quelli tecnico-finanziari, di onorabilità, professionalità e di assenza di cause di incompatibilità, che sono disciplinati graduandoli in funzione delle dimensioni e della natura, pubblica o privata, del soggetto che chiede l'iscrizione, del numero degli enti locali per conto dei quali il medesimo soggetto, singolarmente ovvero in gruppo di imprese, svolge le funzioni di cui all'articolo 52 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997, nonché dell'eventuale sospensione, cancellazione o decadenza dall'albo in precedenza disposta nei riguardi di tale soggetto.