

IL FEDERALISMO FISCALE

**IL SISTEMA DEI TRIBUTI LOCALI
TRA CENTRALISMO ED AUTONOMIA**

(Relazione svolta il 24/03/2011 al Convegno di aggiornamento professionale per Giudici Tributari, organizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, dal titolo “La fiscalità degli enti locali: aspetti sostanziali e processuali”)

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it –

e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

PREMESSA

- **Il decentramento ed il Federalismo.**

Il c.d. Federalismo Fiscale è un tipo di condivisione e gestione a più livelli delle competenze e degli strumenti fiscali tra i diversi livelli di governo.

La sua applicabilità è slegata dalla forma di governo adottata nel territorio. Infatti, è compatibile con la struttura dello stato federale, come con quella dello stato unitario.

La finalità perseguita dagli stati che adottano tale modello organizzativo, è quella di raggiungere una migliore efficienza del sistema fiscale, devolvendo alcuni poteri e funzioni ai livelli decentrati di governo.

La maggiore efficienza va interpretata nel senso di maggiore corrispondenza tra preferenze dei cittadini e decisioni politiche.

Il decentramento e la previsione di una maggiore autonomia di entrata e di spesa è principio fondante del federalismo fiscale.

Il decentramento, secondo alcuni studiosi, sarebbe la risposta alla difficoltà dello Stato centrale di differenziare la propria offerta di beni e servizi in base alle effettive esigenze e caratteristiche dei territori circoscritti (regioni, province e comuni) e dei cittadini di quei territori.

È fondamentale il termine devoluzione che consiste nella riduzione di proprie competenze a vantaggio di altri enti territoriali decentrati.

- **La riforma costituzionale. Legge n. 3 del 18 ottobre 2001**

In Italia, nel 2001, si sono poste le basi per l'attuazione di un progetto di federalismo fiscale con la riforma del Titolo V, della Costituzione (Legge Costituzionale n. 3 del 18/10/2001) che ha sancito le vere e proprie basi del cambiamento, con la modifica dei principi costituzionali che regolavano alcuni rapporti tra Stato e livelli decentrati di governo, ponendo in essere quello che è stato definito il "ribaltamento delle competenze".

È stato, infatti, modificato l'art. 114, facendo coincidere la Repubblica non più con lo Stato, ma come l'insieme di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

Per quel che qui interessa, assai rilevanti sono le modifiche apportate agli artt. 117, 118 e 119 della Costituzione.

Infatti, il nuovo art. 117 elenca nel secondo comma le materie di competenza esclusiva statale, tra le quali annovera l'immigrazione, la difesa e la politica estera.

Nello stesso articolo, al terzo comma, sono riportate le materie di competenza legislativa concorrente, in relazione alle quali i rapporti tra Stato e Regioni si esplicano mediante una ripartizione dei compiti: lo Stato ha il compito di fissare i principi generali che le Regioni devono rispettare nelle proprie legislazioni.

Le materie di competenza legislativa esclusiva regionale, vengono stabilite in materia residuale, come tutte le materie che non siano state annoverate tra quelle di competenza esclusiva statale o di competenza concorrente.

L'art. 118 della Costituzione introduce il principio di sussidiarietà stabilendo che: *“Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza.*

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

Le vere basi del federalismo fiscale e dei principi enunciati dalla legge delega n. 42 del 2009, sono state poste dalle modifiche apportate all'art. 119 della Costituzione, il quale, infatti, sancisce: *“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.*

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. E' esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti”.

- **Le riforme degli anni 90.**

Nella realtà, tuttavia, il processo di realizzazione di una maggiore autonomia fiscale delle Regioni era iniziato già negli anni novanta con i decreti attuativi della legge delega n. 421 del 1992, nei quali venivano sancite alcune integrali attribuzioni tributarie alle Regioni ed agli enti locali, tra le quali vi erano la tassa automobilistica ed i contributi sanitari. E veniva con gli stessi, inoltre, introdotta l'ICI.

Sempre in quegli anni, in particolare con le Leggi Finanziarie 1995 e 1996, venivano rispettivamente, riformati i criteri di assegnazione del Fondo Perequativo alle Regioni, ed istituite l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive e l'addizionale regionale Irpef. Il gettito di queste ultime, tuttavia, era vincolato al finanziamento della sanità.

Successivamente, la legge delega n. 133 del 1999 ed il decreto attuativo n. 56 del 2000, attuativo dell'art. 10 della legge n. 133/1999, sancivano l'abolizione del vincolo di destinazione, l'abolizione dei trasferimenti da parte dello Stato alle Regioni a statuto ordinario, sostituendoli con un aumento delle aliquote di compartecipazione all'addizionale regionale Irpef e di compartecipazione all'accisa sulla benzina. Il D.Lgs. 56 del 2000 ha, inoltre, istituito il Fondo Perequativo Nazionale, specificandone l'entità ed i criteri di ripartizione tra le Regioni.

Certo, tutti questi interventi legislativi hanno gettato le fondamenta culturali per la realizzazione di uno Stato unitario, ma con decentramento dei poteri e delle attribuzioni di tipo federalista.

FEDERALISMO IN GENERALE

• La legge delega n. 42 del 21 maggio 2009: i principi

È entrata in vigore il 05 maggio 2009, dopo circa otto anni dalla modifica apportata al Titolo V della Costituzione, la Legge Delega n. 42 (in G.U. n. 103 del 06 maggio 2009) recante "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione".

L'art. 1 della L. 42/2009 stabilisce che: *"la presente legge costituisce attuazione dell'art. 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti."*

Emerge da una prima lettura che uno dei principi fondanti di questo progetto di federalismo è il superamento della c.d. spesa storica in favore di un criterio di

finanziamento ritenuto più responsabilizzante per gli enti locali, ossia il criterio dei fabbisogni standard.

La Legge Delega prevede, altresì, l'istituzione di un fondo perequativo e l'attribuzione di un proprio patrimonio a comuni, province, città metropolitane e regioni.

Il nuovo sistema di ripartizione delle risorse nei confronti degli enti locali dovrà basarsi sull'individuazione dei fabbisogni standard necessari a garantire sull'intero territorio nazionale il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni riguardanti i diritti civili e sociali e delle funzioni fondamentali degli enti locali.

Viene a tal fine stabilito dalla legge delega un periodo transitorio dal 2011 al 2013 per l'applicazione del criterio di finanziamento basato sui fabbisogni standard a tutte le funzioni fondamentali.

Dal punto di vista attuativo, la legge prevede, all'art. 2, la delega al Governo per l'emanazione, entro ventiquattro mesi dall'entrata in vigore della legge stessa (quindi entro il 21 maggio 2011), di uno o più decreti in attuazione dell'art. 119 della Costituzione, prevedendo, altresì, a tal fine, specifici principi e criteri direttivi.

I principali criteri sui quali si basa il Federalismo Fiscale sono:

- a) Una maggiore autonomia di entrata e di spesa con conseguente maggiore responsabilizzazione sia amministrativa e contabile sia fiscale degli enti decentrati;
- b) Una maggiore razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario nel suo complesso;
- c) Una maggiore collaborazione di tutti i livelli di governo finalizzata al contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, prevedendo altresì meccanismi premiali;
- d) Non alterazione nei decreti attuativi dei criteri di progressività e di capacità contributiva, escludendo altresì ogni forma di doppia imposizione sul medesimo presupposto (con ovvia esclusione delle addizionali predisposte dalla legge);
- e) Tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate;
- f) Previsione di sanzioni per gli enti che non rispettano gli obiettivi, fino alla predisposizione della possibilità per lo stato centrale di esercitare il potere sostitutivo ai sensi dell'art. 120 della Costituzione.

Il sistema del federalismo sarà caratterizzato, inoltre, da finanziamenti dello stato agli enti decentrati anche mediante compartecipazioni al gettito dei tributi erariali per le regioni.

La legge predispone altresì una riduzione della imposizione fiscale statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia di entrata di regioni ed enti locali.

- ***Situazione ad oggi***

Ad oggi, sono stati approvati solo alcuni decreti attuativi della legge delega, mentre altri sono ancora in fase di esame e di approvazione.

Il processo di attuazione del federalismo fiscale è un continuo cantiere.

Non bisogna dimenticare che il termine ultimo concesso al Governo scadrà nel mese di maggio di quest'anno (salvo richieste di proroghe al termine predisposto dalla L. n. 42 del 2009).

In generale, il progetto di federalismo fiscale consta di:

- 8 decreti legislativi, dei quali 4 già approvati e 4 in fase di esame;
- 20 decreti attuativi;
- 20 regolamenti;
- 12 tributi riformati;
- 5 soggetti della riscossione;
- 2 fondi di sussidiarietà;
- 20 criteri generali nuovi;
- 8 differenti tipi di procedure attuative.

I decreti legislativi approvati fino ad ora sono:

- a) Il decreto legislativo recante l'attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio (c.d. Federalismo Demaniale);
 - b) Il decreto in materia di ordinamento transitorio di Roma capitale;
 - c) Il decreto recante disposizioni in materia di determinazione dei fabbisogni standard dei comuni, città metropolitane e province;
- Il decreto legislativo in materia di federalismo fiscale municipale.

Gli organi del Federalismo

La legge prevede, inoltre, l'istituzione di tre nuovi organi per una migliore attuazione della delega sul federalismo:

1. La Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale (istituita e disciplinata dall'art. 3 della L. 42/2009), che ha natura di organo

parlamentare bicamerale, che ha il compito di verificare l'attuazione del federalismo fiscale, riferendo ogni sei mesi alle Camere.

2. La Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (istituita e disciplinata dall'art. 4 della L. 42/2009) che è istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze ed è organo tecnico consultivo.
 3. La Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (istituita e disciplinata dall'art. 5 della L. 42/2009), che è composta da rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di governo e concorre alla definizione degli obiettivi di finanza pubblica.
- **La relazione semestrale della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo.**

La Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo ha approvato il 30 novembre 2010 la relazione semestrale sull'attuazione della legge delega sul federalismo fiscale nella quale è stata fornita un'analisi generale sulla situazione in cui versava in quel momento il processo di attuazione del federalismo fiscale.

Nella parte introduttiva la Commissione ha accennato la generale impostazione del federalismo, indicandone le principali finalità quali, appunto, il superamento del sistema di finanza derivata, l'attribuzione di maggiore autonomia di entrata e di spesa ed, infine, il passaggio graduale dal sistema dei trasferimenti fondato sulla spesa storica a quello dell'attribuzione delle risorse fondata sull'individuazione dei fabbisogni standard.

Ed infine, chiarisce il modello del doppio canale perequativo, valido per tutti i livelli di governo, con finalità differenti:

- a) Una perequazione integrale garantita dei fabbisogni, valutati a costi standard, per le funzioni e prestazioni inerenti a funzioni civili e sociali;
- b) Mentre per le restanti funzioni, si configura un modello di perequazione finalizzato ad un tendenziale livellamento.

Secondo lo schema della legge delega, pertanto, il normale esercizio delle funzioni sarà finanziato da:

1. Risorse derivanti da tributi propri di regioni ed enti locali;
2. Compartecipazioni;
3. Fondo perequativo.

- **La soppressione del difensore civico**

Sempre coerentemente con i principi delineati dalla legge delega del federalismo, tra i quali emerge il principio di contenimento della spesa, la Legge Finanziaria 2010

(Legge del 23 dicembre 2009, n. 191) si è occupata anche degli enti locali sopprimendo la figura del difensore civico, con l'art. 2, commi 180-188.

In particolare, l'art. 2, comma 186, stabilisce che: *“In relazione alle riduzioni del contributo ordinario di cui al comma 183, i comuni devono altresì adottare le seguenti misure: a) soppressione della figura del difensore civico di cui all'articolo 11 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267; b) soppressione delle circoscrizioni di decentramento comunale di cui all'articolo 17 del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, e successive modificazioni; c) possibilità di delega da parte del sindaco dell'esercizio di proprie funzioni a non più di due consiglieri, in alternativa alla nomina degli assessori, nei comuni con popolazione non superiore a 3.000 abitanti; d) soppressione della figura del direttore generale; e) soppressione dei consorzi di funzioni tra gli enti locali, facendo salvi i rapporti di lavoro a tempo indeterminato esistenti, con assunzione delle funzioni già esercitate dai consorzi soppressi e delle relative risorse e con successione ai medesimi consorzi in tutti i rapporti giuridici e ad ogni altro effetto”*.

FEDERALISMO DEMANIALE.

Al c.d. Federalismo Demaniale è stata data attuazione con il Decreto Legislativo del 28/05/2010, n. 85 recante disposizioni in materia di “attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell'art. 19 della legge 05/05/2009, n. 42”.

Come disposto dall'art. 19 della L. 42/2009, la finalità di tale decreto di attuazione è quella di dotare i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni di un proprio patrimonio.

Ai sensi dell'art. 2 di tale decreto legislativo, *“lo Stato previa intesa conclusa in sede di Conferenza Unificata, individua i beni da attribuire a titolo non oneroso a: Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, secondo criteri di territorialità, sussidiarietà; adeguatezza, semplificazione, capacità finanziaria, correlazione con competenze e funzioni, nonché valorizzazione ambientale”*.

La legge dispone che, ai fini dell'attribuzione, i beni siano inseriti in appositi elenchi contenuti in uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri adottati entro 180 giorni dall'entrata in vigore del decreto legislativo n. 85.

Entro ulteriori 60 giorni, le Regioni e gli enti locali che intendano acquisire i beni contenuti negli elenchi devono presentare una domanda di attribuzione allegando una

relazione nella quale indicare le finalità e modalità di utilizzazione e la destinazione del bene.

I beni trasferiti entrano nel patrimonio disponibile dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane e delle Regioni, salva disposizione contraria all'interno del Decreto di attribuzione.

È disposto dall'art. 2, inoltre, che l'ente "*dispone del bene nell'interesse della collettività rappresentata ed è tenuto a favorire la massima valorizzazione funzionale del bene attribuito*".

L'art. 3, comma 5, prevede l'ipotesi di esercizio da parte dello Stato del potere sostitutivo ai sensi dell'art. 8 della L. del 5 giugno 2003, n. 131, ossia qualora l'ente non utilizzi il bene nel rispetto delle finalità e dei tempi indicati nella relazione allegata alla domanda di attribuzione.

È prescritto, inoltre, che gli enti, a seguito del trasferimento, si fanno carico degli eventuali oneri e pesi di cui è gravato il bene.

FEDERALISMO MUNICIPALE.

L'esame dello schema da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale si è concluso il 3 febbraio 2011 senza l'espressione del parere, il Consiglio dei ministri, ai sensi dell'articolo 2 della legge n. 42/2009, ha approvato il successivo 9 febbraio il testo del decreto. Il Senato ha esaminato tale testo nelle giornate del 22 e 23 febbraio, approvandolo con una risoluzione; analogamente si è concluso l'esame da parte della Camera nelle giornate del 1° e 2 marzo. A seguito della votazione favorevole delle Camere, il 3 marzo il Consiglio dei Ministri ha definitivamente approvato il decreto legislativo.

Si esamina, qui di seguito, lo schema di decreto n. 292-bis scaricato dal sito della Camera dei deputati, nella versione aggiornata inviata alle Camere.

Le novità di questo decreto sono numerose e rilevanti.

Preliminarmente, occorre fare un breve cenno alla disposizione di cui all'art. 12 dello schema di decreto, rubricato "Misure in materia di finanza pubblica", nel quale vengono riproposti i principi di salvaguardia finanziaria fissati dall'art. 28 della legge delega n. 42 del 2009, che hanno valenza generale per tutte le disposizioni del decreto, e tra i quali emerge la garanzia che dall'attuazione dei decreti attuativi della legge delega non può derivare alcun aumento del prelievo fiscale.

L'art. 12, infatti, stabilisce che: "*L'autonomia finanziaria dei comuni deve essere compatibile con gli impegni finanziari assunti con il patto di stabilità e crescita.*"

In ogni caso, dall'attuazione dei decreti legislativi di cui alla citata legge n. 42 del 2009, e successive modificazioni, non può derivare, anche nel corso della fase transitoria, alcun aumento del prelievo fiscale complessivo a carico dei contribuenti. In caso di trasferimento di ulteriori funzioni ai comuni, ai sensi dell'art. 118 della Costituzione, secondo le modalità di cui all'articolo 7 della legge 5 giugno 2003, n. 131, è assicurato al complesso degli enti l'integrale finanziamento di tali funzioni, ove non si sia provveduto contestualmente al finanziamento e al trasferimento”.

- **Fiscalità immobiliare**

Lo schema di decreto si apre all'art. 1, con una disposizione recante “Norme di coordinamento” con i decreti che disciplinano i tributi delle regioni.

Le novità del decreto sono enunciate a partire dall'art. 2 del testo di decreto legislativo n. 292- bis, il quale attribuisce ai Comuni a decorrere dal 2011, relativamente agli immobili siti nel proprio territorio:

1. **30%** dell'**imposta di registro e imposta di bollo** applicata negli atti di **trasferimento** di proprietà e di altri diritti reali su immobili (lettera *a*));
2. il **30%** dell'**imposte ipotecaria e catastale** (lettera *b*)) ad eccezione di quelle relative ad atti soggetti ad IVA;
3. il **gettito IRPEF** relativo ai redditi fondiari, con esclusione del reddito agrario (lettera *c*));
4. il **gettito dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo** nei contratti di **locazione** relativi ad immobili (lettera *d*));
5. il **30%** dei **tributi speciali** catastali (lettera *e*));
6. il **30%** delle **tasse ipotecarie** (lettera *f*));
7. il **21,7%** per il **2011** e il **21,6%** a decorrere dal 2012 della quota del **gettito derivante dalla cedolare secca** sugli affitti, introdotta e disciplinata dal successivo articolo 3 (lettera *g*)).

Il gettito derivante da tali attribuzioni, ai sensi del terzo comma dello stesso art. 2, confluirà nel **Fondo Sperimentale di Riequilibrio**. Al comma settimo, sono poi definite le modalità attraverso le quali il fondo stesso sarà alimentato, vale a dire tenendo conto “*dei fabbisogni standard, ove effettuata, nonché, sino al 2013, anche della necessità che una quota pari al 30 per cento della dotazione del Fondo sia ridistribuito tra i comuni in base al numero dei residenti*”. Al contrario, è stabilito che “*ai fini della determinazione del Fondo sperimentale di cui al comma 3 non si tiene conto delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria*”.

In ogni caso, sempre il settimo comma, stabilisce che: *“Previo accordo sancito in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali ai sensi dell’articolo 9 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, con decreto del Ministro dell’interno di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze, sono stabilite le modalità di alimentazione e di riparto del Fondo sperimentale di cui al comma 3, nonché le quote del gettito dei tributi di cui al comma 1 che, anno per anno, sono devolute al comune ove sono ubicati gli immobili oggetto di imposizione”*.

Il Fondo Sperimentale di Riequilibrio è istituito per una durata di tre anni, e comunque cesserà, ex lege, alla data di attivazione del Fondo di Perequazione previsto dall’art. 13 della L. n. 42 del 2009.

- **Compartecipazioni iva**

Il quarto comma dell’art. 2, attribuisce ai Comuni una compartecipazione al gettito IVA, la cui aliquota sarà fissata con DPCM, di concerto con Il Ministro dell’economia e delle finanze, da adottare d’intesa con la Conferenza unificata.

Ai sensi del quinto comma, resta in ogni caso attribuito allo Stato il gettito derivante dalle imposte ipotecaria e catastale relative ad atti soggetti ad Iva.

È previsto dal sesto comma, che dall’anno 2012, *“in modo tale da assicurare la neutralità finanziaria del presente provvedimento ai fini del rispetto dei saldi di finanza pubblica”*, cessa l’applicazione dell’addizionale all’accisa sull’energia elettrica, nelle regioni a statuto ordinario, incrementando in misura corrispondente l’accisa erariale applicata negli stessi territori.

L’ottavo comma, prevede che *“La quota di gettito del tributo di cui al comma 1, lettera g), devoluta ai comuni delle Regioni a statuto ordinario è pari al 21,7 per cento per l’anno 2011 e al 21,6 per cento a decorrere dall’anno 2012. I trasferimenti erariali sono ridotti, con decreto del Ministro dell’interno di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in misura corrispondente al gettito che confluisce nel Fondo sperimentale di riequilibrio di cui al comma 3, nonché al gettito devoluto ai comuni ed al gettito derivante dalla compartecipazione di cui al comma 4 e al netto del gettito di cui al comma 6”*. Nella seconda parte, l’ottavo comma prevede la possibilità che la quota della cedolare secca oggetto di devoluzione possa essere rideterminata od anche, dopo il 2012, incrementata.

- **Denuncia case fantasma**

L'art. 2, comma 10, prevede una serie di meccanismi per incentivare le attività di accertamento tributario da parte dei Comuni, quali, ad esempio:

lett. a): il maggior gettito derivante dall'accatastamento degli immobili non ancora dichiarati in catasto ("case fantasma").

Si tratta di fabbricati presenti sul territorio ma non nelle mappe catastali, emersi a seguito delle operazioni decise con il Dl 262/2006 ed effettuate dall'Agenzia del Territorio.

Il termine, fissato dall'articolo 19 del Dl 78/2010 era stato spostato al 31 marzo 2011 dal Dl 225/2010 (il "milleproroghe").

Come si legge sul Sole24Ore del 05/03/2011, tuttavia, tale termine è stato prorogato: "per incentivare i sindaci a partecipare alla lotta antievasione il dlgs quadruplica le sanzioni per i proprietari di un immobile sconosciuto al fisco che non si autodenunciano entro i termini, attribuendo alle casse comunali il 75% di quanto recuperato. Per adeguarsi al milleproroghe, che ha spostato dal 31 marzo al 31 aprile la dead line per la regolarizzazione, è stata aggiornata la data da cui partirà la stretta sanzionatoria: non più il 1° aprile, ma il 1° maggio". (articolo del Sole24Ore del 05/03/2011 "Compartecipazione Iva per ora sul gettito regionale").

Infatti, il successivo comma 12, dell'art. 2, del decreto sul federalismo municipale predispone delle sanzioni stabilendo, in particolare, che: "*gli importi minimo e massimo della sanzione amministrativa prevista per l'inadempimento degli obblighi di dichiarazione agli uffici dell'Agenzia del territorio degli immobili e delle variazioni di consistenza o di destinazione dei medesimi previsti, rispettivamente, dagli articoli 28 e 20 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, sono quadruplicati; il 75 per cento dell'importo delle sanzioni irrogate a decorrere dalla predetta data è devoluto al comune ove è ubicato l'immobile interessato*".

- **Lotta all'evasione fiscale**

L'art. 2, comma 10, lett. b), prevede che sia "*elevata al 50% la quota dei tributi statali riconosciuta ai comuni ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 e successive modificazioni (rubricato "Partecipazione dei comuni al contrasto all'evasione fiscale")*". La quota del 50 per cento è attribuita ai comuni in via provvisoria anche in relazione alle somme riscosse a titolo non definitivo. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città

ed autonomie locali, sono stabilite le modalità di recupero delle somme attribuite ai comuni in via provvisoria e rimborsate ai contribuenti a qualunque titolo;”

Per la stessa finalità di lotta all’evasione fiscale, l’art. 2, comma 10, lett. c) prevede la possibilità per i Comuni di accedere ai dati contenuti nell’anagrafe tributaria relativi a:

1. ai contratti di locazione nonché ad ogni altra informazione riguardante il possesso o la detenzione degli immobili ubicati nel proprio territorio;
2. alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio;
3. ai soggetti che hanno il domicilio fiscale nel proprio territorio;
4. ai soggetti che esercitano nello stesso un’attività di lavoro autonomo o di impresa.

• **La cedolare secca sugli affitti**

L’art. 3 del decreto stabilisce che: *“In alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, il proprietario, o il titolare di diritto reale di godimento, di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo può optare per il seguente regime.*

A decorrere dall’anno 2011 il canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all’abitazione, può essere assoggettato, in base alla decisione del locatore, ad un’imposta, operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione; la cedolare secca sostituisce anche le imposte di registro e di bollo sulle risoluzioni e sulle proroghe del contratto di locazione. Sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti la cedolare secca si applica in ragione di un’aliquota del 21 per cento. La cedolare secca può essere applicata anche ai contratti di locazione per i quali non sussiste l’obbligo di registrazione. Per i contratti stipulati secondo le disposizioni di cui agli articoli 2, comma 3, e 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431, relativi ad abitazioni ubicate nei comuni di cui all’articolo 1, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge 30 dicembre 1988, n. 551, convertito in legge, con modificazioni dalla legge 21 febbraio 1989, n. 61, e negli altri comuni ad alta tensione abitativa individuati dal Comitato interministeriale per la programmazione economica, l’aliquota della cedolare secca calcolata sul canone pattuito dalle parti è ridotta al 19 per cento.

Fermi gli obblighi di presentazione della dichiarazione dei redditi, la registrazione del contratto di locazione assorbe gli ulteriori obblighi di comunicazione, incluso l'obbligo previsto dall' articolo 12 del decreto-legge 21 marzo 1978, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 maggio 1978, n. 191. Nei casi di omessa richiesta di registrazione del contratto di locazione si applica l'articolo 69 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986.

La cedolare secca è versata entro il termine stabilito per il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Non si fa luogo al rimborso delle imposte di bollo e di registro eventualmente già pagate. Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso ad essa relativi si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente provvedimento, sono stabilite le modalità di esercizio dell'opzione di cui al comma 1, nonché di versamento in acconto della cedolare secca dovuta, nella misura dell'85 per cento per l'anno 2011 e del 95 per cento dal 2012, e del versamento a saldo della medesima cedolare, nonché ogni altra disposizione utile, anche dichiarativa, ai fini dell'attuazione del presente articolo.

Se nella dichiarazione dei redditi il canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo non è indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva, si applicano in misura raddoppiata, rispettivamente, le sanzioni amministrative previste dall'articolo 1, commi 1 e 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. In deroga a quanto previsto dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, per i redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo, nel caso di definizione dell'accertamento con adesione del contribuente ovvero di rinuncia del contribuente all'impugnazione dell'accertamento, si applicano, senza riduzione, le sanzioni amministrative previste dall'articolo 1, commi 1 e 2, e dall'articolo 13, comma 1, del citato decreto legislativo n. 471 del 1997.

Le disposizioni di cui ai commi da 1 a 5 del presente articolo non si applicano alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni. Il reddito derivante dai contratti di cui al presente articolo non può essere, comunque, inferiore al reddito determinato ai sensi dell'articolo 37, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca. Il predetto reddito rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109.

Ai contratti di locazione degli immobili ad uso abitativo, comunque stipulati, che, ricorrendone i presupposti, non sono registrati entro il termine stabilito dalla legge, si applica la seguente disciplina:

- a) *la durata della locazione è stabilita in quattro anni a decorrere dalla data della registrazione, volontaria o d'ufficio;*
- b) *al rinnovo si applica la disciplina di cui all'articolo 2, comma 1, della citata legge n. 431 del 1998;*

La disciplina di cui ai commi 8 e 9 non si applica ove la registrazione sia effettuata entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

Nel caso in cui il locatore opti per l'applicazione della cedolare secca è sospesa, per un periodo corrispondente alla durata dell'opzione, la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, anche se prevista nel contratto a qualsiasi titolo, inclusa la variazione accertata dall'ISTAT dell'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nell'anno precedente. L'opzione non ha effetto se di essa il locatore non ha dato preventiva comunicazione al conduttore con lettera raccomandata, con la quale rinuncia ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo. Le disposizioni di cui al presente comma sono inderogabili”.

L'art. 3 istituisce, a decorrere dall'anno 2011, un regime alternativo per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche: la **cedolare secca sugli affitti**.

Si tratta di una nuova imposta sui canoni di locazione e consiste nell'introduzione della facoltà per il proprietario degli immobili locati di scegliere di applicare un regime fiscale sostitutivo, con aliquota al 21%, sui canoni di locazione a regime ordinario.

La cedolare secca è sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione. L'imposta, per espressa previsione legislativa, può essere applicata anche per i contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione.

È, inoltre, previsto che tale disciplina non si applica alle locazioni di immobili ad uso abitativo effettuate nell'ambito dell'esercizio di attività di impresa o di arti e professioni.

Il comma undicesimo, fissa una misura a favore degli inquilini, stabilendo che, una volta esercitata l'opzione della cedolare secca, il locatore non potrà richiedere l'aggiornamento del canone, nemmeno la variazione accertata dall'ISTAT.

Inoltre, è assai rilevante che l'opzione in favore dell'applicazione della cedolare secca *“non ha effetto se di essa il locatore non ha dato preventiva comunicazione al conduttore con lettera raccomandata, con la quale rinuncia ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone”*.

I commi dal terzo al decimo, disciplinano gli aspetti procedurali e sanzionatori, prevedendo, infatti:

- a) che il termine per il versamento della cedolare coincide con quello di versamento dell'IRPEF e stabilendo che alla cedolare secca, per quanto attiene alla liquidazione, accertamento, riscossione, rimborsi, sanzioni, interessi e contenzioso, si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.
- b) Ed inoltre, provvede a disciplinare le sanzioni per la mancata indicazione in dichiarazione dei canoni di locazione di immobili ad uso abitativo, ovvero in caso di indicazione in misura inferiore a quella effettiva. In tali casi, le sanzioni previste dalla normativa vigente si applicano in misura raddoppiata. Inoltre, in deroga a quanto stabilito dal D.Lgs. 19/06/1997, n. 218, la norma esclude l'applicazione delle riduzioni delle sanzioni, nel caso di definizione dell'accertamento con adesione del contribuente ovvero di rinuncia dello stesso all'impugnazione dell'accertamento.

In ultimo, l'art. 3, comma 7, stabilisce che il reddito assoggettato a cedolare secca rileva ogni qual volta disposizioni normative facciano riferimento al possesso di requisiti reddituali al fine del riconoscimento o la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, nonché ai fini I.S.E.E..

- **Imposta di soggiorno**

L'art. 4 del decreto stabilisce: *“I comuni capoluogo di provincia, le unioni dei comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire con deliberazione del consiglio, una 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. Il relativo gettito è destinato 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 ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

Ferma restando la facoltà di disporre limitazioni alla circolazione nei centri abitati ai sensi dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, 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.

Con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d'intesa con la Conferenza Stato-città autonomie locali, è dettata la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno. In conformità con quanto stabilito nel predetto regolamento, i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, hanno la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Nel caso di mancata emanazione del regolamento previsto nel primo periodo del presente comma nel termine ivi indicato, i comuni possono comunque adottare gli atti previsti dal presente articolo”.

L'imposta di soggiorno è applicabile ai soli Comuni che siano capoluoghi di provincia e nelle città turistiche e d'arte con importo da stabilirsi, proporzionalmente al prezzo, fino a 5 euro per notte a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive.

Il relativo gettito è previsto che sia destinato ad alcune specifiche finalità, tra cui quelle gli interventi a favore del turismo, come anche gli interventi di manutenzione e “*recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali*”.

Come stabilito dal terzo comma, la disciplina generale per l'applicazione dell'imposta deve essere stabilita con regolamento da adottare entro 60 giorni dall'entrata in vigore del decreto.

La norma, tuttavia, detta la possibilità di applicare, anche in assenza di regolamento, le disposizioni del decreto attuativo.

Ai sensi dell'art. 4, comma 2, “*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*”.

- **Addizionale comunale**

L'addizionale comunale è disciplinata dall'art. 5 del decreto sul federalismo municipale. Tale norma stabilisce che: *“Con regolamento da adottare, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del **Ministro dell'economia e delle finanze** e d'intesa con la Conferenza Stato-città autonomie locali entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, è disciplinata la graduale cessazione, anche parziale, della sospensione del potere dei comuni di istituire l'addizionale comunale all'**imposta sul reddito delle persone fisiche**, ovvero di aumentare la stessa nel caso in cui sia stata istituita. Nel caso di mancata emanazione del decreto previsto nel primo periodo del presente comma nel termine ivi indicato, in ogni caso possono esercitare la predetta facoltà i comuni che non hanno istituito la predetta addizionale ovvero che l'hanno istituita in ragione di un'aliquota inferiore allo 0,4 per cento; per i comuni di cui al presente periodo il limite massimo dell'addizionale per i primi due anni è pari allo 0,4 per cento e, comunque, l'addizionale non può essere istituita o aumentata in misura superiore allo 0,2 per cento annuo. Le deliberazioni adottate, per l'anno 2011, ai sensi del presente comma non hanno efficacia ai fini della determinazione dell'acconto previsto dall'ultimo periodo dell'articolo 1, comma 4, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360”.*

Tale norma prevede l'emanazione di un regolamento, entro 60 giorni dall'entrata in vigore del decreto, che preveda e disciplini il graduale sblocco della sospensione del potere dei comuni di istituire o di aumentare l'addizionale comunale IRPEF.

In ogni caso, i comuni possono istituire od aumentare l'addizionale, anche in caso di omessa emanazione del predetto regolamento nel termine prescritto, ove non l'abbiano istituita, ovvero ove l'abbiano istituita con aliquota inferiore allo 0,4%. E possono istituirla con aliquota massima dello 0,4%.

- **L'imposta di scopo**

L'art. 6 stabilisce che: *“Con regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della citata legge n. 400 del 1988, d'intesa con la Conferenza Stato-città autonomie locali entro il 31 ottobre 2011, è disciplinata la revisione dell'imposta di scopo di cui all'articolo 1, comma 145, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, in modo tale da prevedere:*

a) *l'individuazione di opere pubbliche ulteriori rispetto a quelle indicate nell'articolo 1, comma 149, della citata legge n. 296 del 2006;*

- b) *l'aumento, sino a dieci anni, della durata massima di applicazione dell'imposta stabilita dall'articolo 1, comma 147, della citata legge n. 296 del 2006;*
- c) *la possibilità che il gettito dell'imposta finanzi l'intero ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare.*

Resta in ogni caso fermo l'obbligo di restituzione previsto dall'articolo 1, comma 151, della citata legge n. 296 del 2006 nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo”.

La norma appena riportata stabilisce che l'imposta di scopo come prevista dall'art.1, comma 145 della L. 296 del 2006 deve essere revisionata con regolamento da emanare entro il 31 ottobre del 2011, al fine di prevedere la durata massima di applicazione dell'imposta in 10 anni (invece di 5 anni, come previsto dall'art. 1, comma 147, della L. 296/2006), ed anche per prevedere l'individuazione di ulteriori opere pubbliche da finanziare.

- **Imposta municipale propria**

La vera novità di questo decreto è l'istituzione di due nuovi tributi con decorrenza dall'anno 2014: l'Imposta Municipale Propria e l'Imposta Municipale secondaria, disciplinate, rispettivamente, nel decreto dagli artt. 8 e 9 e dall'art. 11 del decreto sul fisco municipale.

L'art. 7 in particolare, istituisce entrambi i tributi, mentre al secondo comma stabilisce che, sempre a decorrere dall'anno 2014, ai comuni è attribuita una compartecipazione al gettito dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare, ai sensi dell'art. 10 di questo decreto (l'art. 10 stabilisce che: “All'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al **citato** testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) *il comma 1 è sostituito dal seguente:*

Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi: 9 per cento;

Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9 , ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II- bis): 2 per cento.

b)*sono abrogate le note del predetto articolo 1, ad eccezione della nota II-bis);*

c)*nella nota II-bis) dell'articolo 1, le parole: “dell'aliquota del 3 per cento”, sono sostituite dalle seguenti: “dell'aliquota del 2 per cento”.*

2. Nei casi di cui al comma 1 l'imposta, comunque, non può essere inferiore a 1.000 euro.

3. Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie.

4. In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali.

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014”).

Le norme che stabiliscono la disciplina dell'Imu propria, presupposto impositivo, soggetti passivi, sono gli artt. 8 e 9 del decreto.

L'art. 8, stabilisce che: “L'imposta municipale propria è istituita a decorrere dall'anno 2014, e sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati e l'imposta comunale sugli immobili.

L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale.

L'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale ed alle pertinenze della stessa. Si intende per effettiva abitazione principale l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. L'esclusione si applica alle pertinenze classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di una unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo. L'esclusione non si applica alle unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A1, A8 e A9.

L'imposta municipale propria ha per base imponibile il valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

Nel caso di possesso di immobili non costituenti abitazione principale ai sensi del comma 3, l'imposta è dovuta annualmente in ragione di un'aliquota dello 0,76 per cento. La predetta aliquota può essere modificata con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da emanare su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, tenendo conto delle analisi effettuate dalla Commissione

tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale ovvero, ove istituita, dalla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. I comuni possono, con deliberazione del consiglio comunale adottata entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione, modificare, in aumento o in diminuzione, sino a 0,3 punti percentuali l'aliquota fissata dal primo periodo del presente comma, ovvero sino a 0,2 punti percentuali l'aliquota determinata ai sensi del comma 6. Nel caso di mancata emanazione della delibera entro il predetto termine, si applicano le aliquote di cui al primo periodo del presente comma ed al comma 6".

L'Imposta municipale propria, partire dal 2014, sostituirà l'IRPEF per la componente immobiliare, le relative addizionali dovute per redditi fondiari per beni non locati, e da ultimo, l'Imposta comunale sugli immobili.

Il presupposto dell'imposta è inquadrato nel possesso di immobili diversi dall'abitazione principale. Si applica in ogni caso per abitazioni di tipo signorile (categoria catastale A1), per le abitazioni in ville (categoria catastale A8), per i castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici (categoria catastale A9).

La norma precisa, altresì, che sono esclusi dall'applicazione dell'imposta le pertinenze che rientrano nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, rispettivamente, magazzini e locali di deposito; stalle, scuderie, rimesse, autorimesse senza fine di lucro; tettoie e posti auto coperti.

La base imponibile dell'IMU corrisponde al valore determinato secondo i criteri dettati dall'art. 5 del D.Lgs. 504/1992, ossia i criteri dettati per la determinazione dell'ICI.

L'aliquota dell'IMU è fissata nella misura dello 0,76% annuo.

Il settimo comma dell'art. 8 cit. prevede che i comuni possono stabilire la riduzione dell'aliquota IMU alla metà, quando si tratti di immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 del TUIR, o di immobili posseduti da soggetti passivi dell'Ires. Inoltre, i comuni possono stabilire la riduzione alla metà limitatamente ad alcune categorie di immobili.

L'art. 9 stabilisce: *“Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di*

costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde una autonoma obbligazione tributaria.

I soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. Resta in ogni caso nella facoltà del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno.

A far data dal completamento dell'attuazione dei decreti legislativi in materia di adeguamento dei sistemi contabili adottati ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera h), della citata legge n. 42 del 2009, e successive modificazioni, e dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e comunque a partire dal 1° gennaio 2015, l'imposta è corrisposta con le modalità stabilite dal comune.

Con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, i comuni possono introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal citato decreto legislativo n. 218 del 1997, e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, prevedendo anche che il pagamento delle somme dovute possa essere effettuato in forma rateale senza la maggiorazione di interessi.

Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani, sono approvati i modelli della dichiarazione, i modelli per il versamento, nonché di trasmissione dei dati di riscossione, distintamente per ogni contribuente, ai comuni e al sistema informativo della fiscalità.

Per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli articoli 10, comma 6, 11, commi 3,4 e 5, 12, 14 e 15 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 e l'articolo 1, commi da 161 a 170, della citata legge n. 296 del 2006.

Sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi,

dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992.

Il reddito agrario di cui all'articolo 32 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca di cui all'articolo 3, i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e dagli immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, continuano ad essere assoggettati alle ordinarie imposte erariali sui redditi”.

Il primo comma dell'art. 9 citato, definisce i soggetti passivi dell'IMU.

Inoltre, è stabilito che l'imposta è dovuta per anni solari (ad ogni anno solare corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria). L'imposta è determinata in base alla porzione di quota di proprietà e in relazione al numero di mesi nei quali si è protratto il possesso.

L'art. 9, predispone le modalità di versamento dell'imposta, nonché le esenzioni di alcuni immobili dall'imposta, quali, ad esempio, gli immobili posseduti dallo Stato, o dalle regioni o dagli enti locali, o dagli enti del servizio sanitario nazionale. Rientrano tra gli immobili esenti anche quelli indicati dall'art. 7, comma 1, del D.Lgs. 504/1992, tra i quali si annoverano gli immobili appartenenti a Stati esteri o alle organizzazioni internazionali.

Da ultimo, la norma precisa che continuano ad essere assoggettati all'irpef, i redditi da locazione diversi da quelli per cui sia stato optato per la tassazione sostitutiva della cedolare secca; come anche i redditi derivanti da immobili relativi all'esercizio dell'attività d'impresa, o relativi ad enti non commerciali.

- **IMU secondaria**

L'art. 11 de decreto stabilisce che: *“L'imposta municipale secondaria è introdotta, a decorrere dall'anno 2014, con deliberazione del consiglio comunale, per sostituire le seguenti forme di prelievo: la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni, il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari. L'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza è abolita a decorrere dall'introduzione del tributo di cui al presente articolo.*

*Con regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della **citata** legge n. 400 del 1988, d'intesa con la Conferenza Stato-città autonomie locali, è dettata la disciplina generale dell'imposta municipale secondaria, in base ai seguenti criteri:*

a) il presupposto del tributo è l'occupazione dei beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni, nonché degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico, anche a fini pubblicitari;

b) soggetto passivo è il soggetto che effettua l'occupazione. Se l'occupazione è effettuata con impianti pubblicitari è obbligato in solido il soggetto che utilizza l'impianto per diffondere il messaggio pubblicitario;

c) l'imposta è determinata in base ai seguenti elementi:

1) durata dell'occupazione;

2) entità dell'occupazione, espressa in metri quadrati o lineari;

3) fissazione di tariffe differenziate in base alla tipologia ed alle finalità dell'occupazione, alla zona del territorio comunale oggetto dell'occupazione ed alla classe demografica del comune;

le modalità di pagamento, i modelli della dichiarazione, l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso sono disciplinate in conformità con quanto previsto dall'articolo 9, commi 4, 6 e 7, del presente decreto legislativo;

l'istituzione del servizio di pubbliche affissioni non è obbligatoria e sono individuate idonee modalità, anche alternative all'affissione di manifesti, per l'adeguata diffusione degli annunci obbligatori per legge, nonché per l'agevolazione della diffusione di annunci di rilevanza sociale e culturale;

i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, hanno la facoltà di disporre esenzioni ed agevolazioni in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale, nonché ulteriori modalità applicative del tributo”.

Anche l'Imu secondaria, ha decorrenza dall'anno 2014. La stessa imposta, verrà approvata con deliberazione del consiglio comunale, e sostituirà:

- a) La TOSAP (tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubblicitarie);
- b) COSAP (canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche);
- c) ICPDPA (imposta comunale sulla pubblicità ed i diritti sulle pubbliche affissioni);
- d) CIMP (canone per l'autorizzazione all'installazione di mezzi pubblicitari).

Soggetti passivi dell'imposta sono coloro che occupano. Infatti, presupposto impositivo è l'occupazione di beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni.

Per quanto attiene alle modalità di pagamento, la dichiarazione, la riscossione, sono stabiliti conformemente alla disciplina dell'IMU propria.

L'imposta è determinata in base alla durata e all'entità dell'occupazione (espressa in metri quadri o lineari), e in base alla tipologia e finalità dell'occupazione.

I comuni possono disporre con regolamento le esenzioni e le agevolazioni dall'imposta.

- **Fondo Perequativo Dei Comuni E Delle Province**

L'art. 13, del decreto sul federalismo municipale disciplina il Fondo perequativo e stabilisce che: *“Per il finanziamento delle spese dei comuni e delle province, successivo alla determinazione dei fabbisogni standard collegati alle spese per le funzioni fondamentali, è istituito nel bilancio dello Stato un fondo perequativo, con indicazione separata degli stanziamenti per i comuni e degli stanziamenti per le province, a titolo di concorso per il finanziamento delle funzioni da loro svolte. Previa intesa sancita in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro per i rapporti con le Regioni e per la coesione territoriale e del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite, salvaguardando la neutralità finanziaria per il bilancio dello Stato e in conformità con l'articolo 13 della legge 5 maggio 2009, n. 42, le modalità di alimentazione e di riparto del fondo. Il Fondo perequativo a favore dei comuni è alimentato da quote del gettito dei tributi di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, e dalla compartecipazione prevista dall'articolo 7, comma 2. Tale fondo è articolato in due componenti, la prima delle quali riguarda le funzioni fondamentali dei comuni, la seconda le funzioni non fondamentali. Le predette quote sono divise in corrispondenza della determinazione dei fabbisogni standard relativi alle funzioni fondamentali e riviste in funzione della loro dinamica”.*

L'art. 13 prevede che sia istituito nel bilancio dello Stato un fondo perequativo, che sia finalizzato al finanziamento delle spese dei comuni e delle province, successivo alla determinazione dei fabbisogni standard.

Il Fondo è composto di due componenti. La prima, riguarda le funzioni fondamentali dei comuni; la seconda, le funzioni non fondamentali.

Il fondo, stabilisce la norma, è alimentato da quote del gettito dei tributi devoluti, nonché dalla compartecipazione al gettito dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare (art. 10 del decreto).

- **Fase transitoria** v. sole 24 del 7/3.

L'art. 14 del decreto disciplina la fase transitoria. Stabilisce, infatti, che: *“L'imposta municipale propria è indeducibile dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive.*

Al fine di assicurare la neutralità finanziaria del presente decreto, nei confronti delle Regioni a statuto speciale il presente decreto si applica nel rispetto dei rispettivi statuti e in conformità con le procedure previste dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, e in particolare:

a) nei casi in cui, in base alla legislazione vigente, alle Regioni a statuto speciale spetta una compartecipazione al gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ovvero al gettito degli altri tributi erariali, questa si intende riferita anche al gettito della cedolare secca di cui all'articolo 3;

b) sono stabilite la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2 nei confronti dei comuni ubicati nelle Regioni a statuto speciale e nelle Province autonome, nonché le percentuali delle compartecipazioni di cui alla lettera a); con riferimento all'imposta municipale propria di cui all'articolo 8 si tiene conto anche dei tributi da essa sostituiti.

Nelle regioni a statuto speciale e nelle province autonome che esercitano le funzioni in materia di finanza locale, le modalità di applicazione delle disposizioni relative alle imposte comunali istituite con il presente decreto sono stabilite dalle predette autonomie speciali in conformità con i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione; per gli enti locali ubicati nelle medesime regioni e province autonome non trova applicazione quanto previsto dall'articolo 2, commi da 1 a 8; alle predette regioni e province autonome spettano le devoluzioni e le compartecipazioni al gettito delle entrate tributarie erariali previste dal presente decreto nelle misure e con le modalità definite dai rispettivi statuti speciali e dalle relative norme di attuazione per i medesimi tributi erariali o per quelli da essi sostituiti.

Il presente decreto legislativo concorre ad assicurare, in prima applicazione della citata legge n. 42 del 2009, e successive modificazioni, e in via transitoria, l'autonomia di entrata dei comuni. Gli elementi informativi necessari all'attuazione del presente decreto sono acquisiti alla banca dati unitaria delle pubbliche

amministrazioni di cui all'articolo 13 della citata legge n. 196 del 2009, nonché alla banca dati di cui all'articolo 5, comma 1, lettera g), della citata legge n. 42 del 2009. In coerenza con quanto stabilito con la decisione di finanza pubblica di cui all'articolo 10 della citata legge n. 196 del 2009, in materia di limite massimo della pressione fiscale complessiva, la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, avvalendosi della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, monitora gli effetti finanziari del presente decreto legislativo al fine di garantire il rispetto del predetto limite, anche con riferimento alle tariffe, e propone al Governo le eventuali misure correttive.

È confermata la potestà regolamentare in materia di entrate degli enti locali di cui agli articoli 52 e 59 del decreto legislativo n. 446 del 1997 anche per i nuovi tributi previsti dal presente provvedimento.

Sino alla revisione della disciplina relativa ai prelievi relativi alla gestione dei rifiuti solidi urbani continuano ad applicarsi i regolamenti comunali adottati in base alla normativa concernente la tassa sui rifiuti solidi urbani e la tariffa di igiene ambientale. Resta ferma la possibilità per i comuni di adottare la tariffa integrata ambientale.

A decorrere dall'anno 2011 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 di cui all'articolo 1, comma 3, del citato decreto legislativo n. 360 del 1998, a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 31 dicembre dell'anno a cui la delibera afferisce. Le delibere relative all'anno 2010 sono efficaci per lo stesso anno d'imposta se la pubblicazione sul predetto sito avviene entro il 31 marzo 2011. Restano fermi, in ogni caso, gli effetti delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 169, della citata legge n. 296 del 2006.

Per il perseguimento delle finalità istituzionali, di quelle indicate nell'articolo 10, comma 5, del citato decreto legislativo n. 504 del 1992, nonché dei compiti attribuiti con i decreti legislativi emanati in attuazione della citata legge n. 42 del 2009, e successive modificazioni, anche al fine di assistere i comuni nell'attuazione del presente decreto e nella lotta all'evasione fiscale, l'Associazione Nazionale Comuni Italiani si avvale delle risorse indicate nell'articolo 10, comma 5, del citato decreto legislativo n. 504 del 1992. A decorrere dal 1° gennaio 2014 l'aliquota percentuale indicata nel predetto articolo è calcolata con riferimento al gettito annuale prodotto dall'imposta di cui all'articolo 8. Con decreto del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare d'intesa con la Conferenza

Stato-città ed autonomie locali, sono stabilite le modalità di attribuzione delle risorse in sostituzione di quelle vigenti, nonché le altre modalità di attuazione del presente comma”.

Il quinto comma dell’art. 14, al fine di garantire quanto stabilito dall’art. 10 della L. 42 del 2009, in materia di limite massimo di pressione fiscale complessiva, stabilisce un meccanismo di monitoraggio sugli effetti finanziari del decreto sul federalismo municipale, attraverso il controllo da parte della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, che si avvale anche della Commissione tecnica paritetica per l’attuazione del federalismo fiscale.

Al comma 6, l’art. 14 stabilisce che rimane confermata la potestà regolamentare generale dei comuni e delle province, ai sensi dell’art. 52 del D.Lgs. 446/1997, e anche la potestà regolamentare in materia di imposta comunale sugli immobili, come disciplinata dall’art. 59 del D.Lgs. 446/1997.

Il decreto ha previsto anche sanzioni amministrative per l’inadempimento degli obblighi di dichiarazione concernenti gli immobili. E ai Comuni che recuperano gettito è assegnata una quota pari al 50% del gettito derivante dalla loro attività di accertamento.

I sindaci avranno inoltre, la possibilità di aumentare l’addizionale Irpef entro il limite massimo dello 0,4%.

- **Problematiche tarsu-tia:**

L’ART. 14, comma 7, del decreto sul federalismo municipale stabilisce che: *“Sino alla revisione della disciplina relativa ai prelievi relativi alla gestione dei rifiuti solidi urbani continuano ad applicarsi i regolamenti comunali adottati in base alla normativa concernente la tassa sui rifiuti solidi urbani e la tariffa di igiene ambientale. Resta ferma la possibilità per i comuni di adottare la tariffa integrata ambientale”.*

L’art. 14, comma 7 del decreto sul federalismo municipale, (come già rilevato il comma 6 dello stesso articolo ha confermato la potestà regolamentare di comuni e province anche per i tributi di nuova istituzione), stabilisce che, con riferimento alle entrate degli enti locali, continuano ad applicarsi i regolamenti TARSU e TIA, sino alla revisione della disciplina, restando ferma per i comuni la facoltà di applicare la tariffa integrata ambientale.

Come già successo in passato, il legislatore ha utilizzato, erroneamente la formula “si applicano i regolamenti comunali in materia di TARSU”.

Qui di seguito, si ribadisce quanto già da me evidenziato in passato, circa la inapplicabilità della TARSU a partire dal 1° gennaio 2010, e così anche per il 2011.

A) Dal 1993 al 1997: VIGENZA TARSU

Con la L. 23/10/1992 n. 421 fu conferita delega al Governo per la razionalizzazione delle discipline normative in materia di finanza territoriale. Tale delega portò all'emanazione del D.Lgs. del 15 novembre 1993, n. 507 ("revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza territoriale"), attraverso il quale il Legislatore, pur mantenendo pressoché inalterato l'impianto generale della TARSU, ne ha ridefinito i caratteri rendendo più marcata la sua natura di "tassa", attraverso il rafforzamento del legame tra la sua corresponsione e la prestazione del servizio pubblico di rimozione dei rifiuti.

B) Dal 1997 al 2006: VIGENZA TIA

1. 1997-1999: il 2 marzo 1997, è entrato in vigore il D.Lgs. n. 22 del 5 febbraio 1997. Lo stesso decreto, all'art. 49, contiene una norma abrogativa espressa, che così stabilisce: "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti di cui alla sezione II dal Capo XVIII del titolo III del testo unico della finanza locale, approvato con regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, come sostituito dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915, ed al capo III del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 è soppressa a decorrere dai termini previsti dal regime transitorio, disciplinato dal regolamento di cui al comma 5, entro i quali i comuni devono provvedere alla integrale copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani attraverso la tariffa di cui al comma 2".

Allo stesso comma la norma di cui all'art.49 stabilisce altresì l'istituzione di un regime transitorio per il graduale adeguamento da parte dei Comuni del regime di prelievo, passando dall'applicazione di un tributo non più vigente alle regole della nuova normativa in materia di gestione del servizio rifiuti.

2. 1999- 2002: nel 1999 viene emanato il regolamento (D.P.R. 158 del 27/04/1999) attuativo del D.Lgs. 22/1997. L'art. 11 del D.P.R.158/1999 rubricato "disposizioni transitorie" detta disposizioni per disciplinare il regime transitorio per il graduale adeguamento alla nuova normativa in materia di rifiuti, stabilendone inizialmente la durata massima di "tre anni".

3. **2002-2003:** la L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003), all'art. 1, ha modificato da "tre anni" a "quattro anni" il termine di cui all'art.11 del D.P.R. n. 158 del 27 aprile 1999.

4. **2003-2004:** il termine per l'adeguamento alla TIA di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 158 del 27 aprile 1999 è stato modificato da "quattro anni" a "cinque anni" dalla L. n. 299 del 27 dicembre 2003 (Finanziaria 2004).

5. **2004-2005:** il termine per l'adeguamento alla TIA di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 158 del 27 aprile 1999 è stato modificato da "cinque anni" a "sei anni" dall'art. 1, comma 523, della L. n. 311 del 30 dicembre 2004 (Finanziaria 2005).

6. **2005-2006:** il termine per l'adeguamento alla TIA di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 158 del 27 aprile 1999 è stato modificato da "sei anni" a "sette anni" dall'art. 1, comma 134, della L. n. 266, 23 dicembre 2005 (Finanziaria 2006).

c) Dal 2006 a oggi: **VIGENZA CODICE DELL'AMBIENTE**

7. Il 29 aprile del 2006 è entrato in vigore il D.Lgs. n. 152 del 03 aprile 2006 (C. D. CODICE DELL'AMBIENTE), che all'art. 264 contiene una norma abrogativa espressa del D.Lgs. n. 22 del 05 febbraio 2010, mentre l'art. 238, comma 6, stabilisce un termine, inizialmente di sei mesi, per l'emanazione del regolamento di attuazione della nuova normativa.

8. **2006-2007:** la L. n. 296 del 27 dicembre 2006 (Finanziaria 2007) ha stabilito all'art.1, comma 184, lett. a) che " il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006 resta invariato anche per l'anno 2007 e per il 2008".

9. **2008-2009:** il D.L. n. 208 del 30 dicembre 2008, convertito, con modificazione, dalla legge n. 13 del 27 febbraio 2009, recante "misure straordinarie in materia di risorse idriche e di protezione dell'ambiente" ha stabilito all'art. 5, comma 1, che "all'art. 1, comma 184, della legge 27/12/2006 n. 296, sono apportate le seguenti modifiche: a) alla lettera a), le parole: «e per l'anno 2008» sono sostituite dalle seguenti: «**e per gli anni 2008 e 2009**»".

10. **2010:** manca del tutto per l'anno 2010 una norma di proroga del regime transitorio previsto dall'art.1, comma 184, della L. n. 296 del 27 dicembre 2006, così come, invece, prevista per gli anni precedenti.

E poiché l'articolo 23 della Costituzione stabilisce una riserva di legge in materia tributaria, non è più possibile per i Comuni richiedere il pagamento della Tarsu, in quanto non esiste più alcuna norma di fonte primaria che legittimi l'applicazione della relativa legge (D.Lgs. 507 del 15 novembre 1993). E pertanto gli eventuali regolamenti emanati dai Comuni e applicativi della Tarsu saranno da considerarsi, inevitabilmente, illegittimi.

11. 2011: non è stato colmato il vuoto legislativo. Manca ancora una norma espressa, anche di proroga del regime transitorio, che renda legittima, in virtù della riserva di legge ex. art. 23 della Costituzione, l'imposizione della Tarsu.

***** ****

Si chiarisce, l'evoluzione legislativa dei regimi transitori, in base ai quali, dalla data della sua abrogazione e fino al dicembre 2009, si è potuto legittimamente applicare la disciplina della TARSU.

L'art. 49 del D.Lgs. 22 del 5 febbraio 1997 al primo comma stabilisce che: "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti di cui alla sezione II del Capo XVIII del titolo III del testo unico della finanza locale, approvato con regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, come sostituito dall'articolo 21 del Decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915, ed al capo III del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 è soppressa a decorrere dai termini previsti dal regime transitorio, disciplinato dal regolamento di cui al comma 5, entro i quali i comuni devono provvedere alla integrale copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani attraverso la tariffa di cui al comma 2". Pertanto, è chiara la norma nello stabilire la decorrenza dell'abrogazione del D.Lgs. 507 del 15 novembre 1993, facendola coincidere con la decadenza del regime transitorio da disciplinarsi nel regolamento di attuazione. E, dunque, è indiscutibile che la sopravvivenza della Tarsu dipenda, per legge, solo ed esclusivamente dalla sopravvivenza di un regime transitorio che la proroghi espressamente (QUOD LEX VOLUIT DIXIT).

Il D.P.R. n. 158 del 27 aprile 1999 è il regolamento di attuazione del D.Lgs. 22/1997 (c.d. Decreto Ronchi) appena citato. All'art. 11, lo stesso regolamento disciplinava il regime transitorio, in conformità con il dettato della norma di cui al comma 5, dell'art. 49 D.Lgs. 22/1997. Tale regime transitorio stabiliva che gli enti locali erano tenuti a raggiungere la piena copertura dei costi di gestione dei rifiuti urbani

attraverso la tariffa entro la fine della fase di transizione, la cui durata era fissata nel massimo, inizialmente, in tre anni. Il passaggio dalla Tarsu alla Tia del Decreto Ronchi era, dunque, obbligato e doveva essere compiuto entro il termine massimo fissato dal regolamento stesso.

Il termine prestabilito dal legislatore nell'art. 11 è stato oggetto delle seguenti proroghe da parte del legislatore:

1. **2002-2003**: da "tre anni" a "quattro anni" dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289 (legge Finanziaria 2003);
2. **2003-2004**: da "quattro anni" a "cinque anni" dalla L. n. 299 del 27 dicembre 2003 (legge Finanziaria 2004);
3. **2004-2005**: da "cinque anni" a "sei anni" dall'art. 1, comma 523, della L. n. 311 del 30 dicembre 2004 (legge Finanziaria 2005);
4. **2005-2006**: da "sei anni" a "sette anni" dall'art. 1, comma 134, della L. n. 266, 23 dicembre 2005 (legge Finanziaria 2006).

Nel 2006, precisamente il 29 aprile, entrava in vigore il D.Lgs. n. 152 del 03 aprile 2006, c.d. Codice dell'ambiente. All'articolo 264 dello stesso decreto appena citato, rubricato "abrogazione di norme", il primo comma stabilisce che: "a decorrere dalla data di entrata in vigore della parte quarta del presente decreto restano o sono abrogati, escluse le disposizioni di cui il presente decreto prevede l'ulteriore vigenza: i) il decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (c.d. Decreto Ronchi)". Al fine di assicurare che non vi sia alcuna soluzione di continuità nel passaggio dalla preesistente normativa a quella prevista dalla parte quarta del presente decreto, i provvedimenti attuativi del citato decreto 5 febbraio 1997, n. 22 continuano ad applicarsi sino all'entrata in vigore dei corrispondenti provvedimenti attuativi previsti dalla parte quarta del presente decreto."

Per l'applicazione del Codice dell'Ambiente, l'art. 238, comma 6, dello stesso D.Lgs. 152/2006 prevede l'emanazione di un regolamento di attuazione, stabilendo che: "Il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio, di concerto con il Ministro delle attività produttive, sentiti la Conferenza Stato regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, le rappresentanze qualificate degli interessi economici e sociali presenti nel Consiglio economico e sociale per le politiche ambientali (CESPA) e i soggetti interessati, disciplina, con apposito regolamento da emanarsi entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della parte quarta del presente decreto e nel rispetto delle disposizioni di cui al presente articolo, i criteri generali sulla base dei

quali vengono definite le componenti dei costi e viene determinata la tariffa, anche con riferimento alle agevolazioni di cui al comma 7, garantendo comunque l'assenza di oneri per le autorità interessate". Tale regolamento, tuttavia, non è stato ancora emanato. Ed, inoltre, il termine per la sua emanazione è stato oggetto di un ulteriore proroga, al 30/06/2011.

Pertanto, nell'attesa del regolamento attuativo appena citato, rimaneva e rimane ferma la necessità di una proroga espressa del regime transitorio.

Nella realtà, **con la legge** L. n. 296 del 27 dicembre 2006 (Finanziaria 2007), viene implicitamente abrogato il regime transitorio così come previsto dall'art.11 del D.P.R. 158/1999.

Essendo stato abrogato il D.Lgs. 22/1997 dall'art. 264 del D.Lgs. 152/2006, viene infatti a mancare il fondamento della norma ex art.11 appena citata, la quale disciplinava un periodo di transizione al fine di consentire agli enti locali il graduale adeguamento e la copertura dei costi di gestione della TIA.

Infatti, l'art. 1, comma 184, lett. a) della Legge Finanziaria 2007 ha stabilito che " il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006 resta invariato anche per l'anno 2007 e per il 2008".

Come si evince, dunque, dalla lettera della norma, il nuovo regime transitorio non è più finalizzato alla graduale applicazione del Decreto Ronchi (D.Lgs. 22/1997), oramai abrogato dal Codice dell'Ambiente, ma, al contrario, ha lo scopo di evitare soluzioni di continuità nel prelievo della tassa sui rifiuti, nell'attesa che venga emanato il regolamento di attuazione del D.Lgs. 152/2006.

Successivamente, il D.L. n. 208 del 30 dicembre 2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 13 del 27 febbraio 2009, recante "misure straordinarie in materia di risorse idriche e di protezione dell'ambiente" all'art. 5, comma 1, ha stabilito che "all'art. 1, comma 184, della legge 27/12/2006 n. 296, sono apportate le seguenti modifiche: a) alla lettera a), le parole: «e per l'anno 2008» sono sostituite dalle seguenti: «e per gli anni 2008 e 2009»".

Come si evidenzierà nella parte III, non esiste una norma di ulteriore e specifica proroga del regime transitorio anche per l'anno 2010 e a maggior ragione per il 2011.

Occorre, a questo punto, sottoporre ad un più attento esame alcune rilevanti disposizioni del Codice dell'ambiente, tra le quali quella abrogativa del D.Lgs.

22/1997 in quanto, partendo dalla loro analisi, si può meglio accertare la mancanza assoluta di una norma di proroga del regime transitorio di cui sopra anche per l'anno 2010 e per l'anno 2011 e, conseguentemente, si può meglio comprendere il perché dell'impossibilità, stando così le cose, di una legittima applicazione della Tarsu.

Infatti, come già chiarito nella Parte I, l'art. 49 aveva "soppresso" la TARSU "a decorrere dai termini previsti dal regime transitorio" rimandando la disciplina di questo al regolamento di attuazione. Il termine per il graduale adeguamento della TARSU alla TIA, di cui all'art. 11 del D.P.R. 158 del 27/04/1999, è stato prorogato, di anno in anno, fino al 2006 quando, in base all'emanazione del Codice dell'Ambiente, tale adeguamento non sarebbe stato più possibile, in quanto il D.Lgs. 22/1997 era stato abrogato, e pertanto non era possibile un termine per l'adeguamento da una tassa ad un'altra, entrambe soppresse da una legge successiva.

In quel caso, se non vi fosse stato alcun intervento da parte del legislatore, si sarebbe creata, come invece è successo dall'01/01/2010, la mancanza di una legge statale che legittimasse, in virtù della riserva di legge ai sensi dell'art. 23 della Costituzione (secondo il quale "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"), l'applicazione sia della Tarsu che della Tia del Decreto Ronchi, essendo stato abrogato il D.Lgs. 22/1997 che istituiva e regolava la Tia, e conseguentemente l'art. 49 dello stesso D.Lgs. 22/1997 che prevedeva l'istituzione di un regime transitorio di proroga della Tarsu. Non potendo, peraltro, un Decreto Presidenziale dettare una disciplina sopperendo alla mancanza di una legge espressa.

La funzione di evitare un eventuale vuoto legislativo è stata svolta, in quel momento, dall'art. 264 del D.Lgs. 152 del 03/04/2006 e dalla L. n. 296 del 27/12/2006 (e successiva modifica).

L'art. 264 del D.Lgs. 152 del 03/04/2006 stabilisce, infatti, che: "**a decorrere dalla data di entrata in vigore della parte quarta del presente decreto restano o sono abrogati, escluse le disposizioni di cui il presente decreto prevede l'ulteriore vigenza: i) il decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (c.d. Decreto Ronchi).** Al fine di assicurare che non vi sia alcuna soluzione di continuità nel passaggio dalla preesistente normativa a quella prevista dalla parte quarta del presente decreto, i provvedimenti attuativi del citato decreto 5 febbraio 1997, n. 22 continuano ad applicarsi sino all'entrata in vigore dei corrispondenti provvedimenti attuativi previsti dalla parte quarta del presente decreto."

In virtù di quanto disposto dall'art. 12 delle Disposizioni sulla legge in generale, il quale chiarisce che: "Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore", l'art. 264 stabilisce espressamente che, nonostante il c.d. Decreto Ronchi sia stato abrogato, si dovranno continuare ad applicare "i provvedimenti attuativi del D.Lgs. 22/1997" e, quindi, il D.P.R. 158/1999. Pertanto, tale disposizione del Codice dell'Ambiente legittima l'applicazione dei soli criteri di determinazione della TIA, così come, appunto, previsti dal D.P.R. 158/1999.

Allo stesso modo, la proroga delle leggi istitutive della Tarsu (D.Lgs. 507 del 15 novembre 1993) e della Tia (D.Lgs. 22 del 05 febbraio 1997) è stata operata dall'art. 1, comma 184, lett. a), della L. 296 del 27 dicembre 2006 (Legge Finanziaria 2007), e successiva modificazione (proroga al 2009, operata dal D.L. n. 208 del 30 dicembre 2008, convertito, con modificazioni, dalla L.n. 13 del 27 febbraio 2009). L'art. 1, comma 184, appena citato, sancisce **un regime transitorio di convivenza dei due tributi senza possibilità per i Comuni di modificare il proprio regime di prelievo fiscale. Infatti stabilisce che: "il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006 resta invariato anche per l'anno 2007 e per il 2008". Pertanto, i Comuni che al 2006 non avevano ancora provveduto al passaggio alla Tia, non potevano più provvedervi, e quindi continuavano ad adottare il regime di prelievo della Tarsu, nonostante l'abrogazione del relativo D.Lgs.n. 507/1993; mentre i Comuni che adottavano già il regime di prelievo della Tia continuavano ad adottarla, nonostante l'abrogazione del D.Lgs. che la disciplinava.**

Pertanto, è facile concludere che, vista l'abrogazione espressa, prima del D.Lgs. 507/1993 e poi del D.Lgs. 22/1997, operata da leggi successive e in conformità con quanto previsto dall'art. 15 delle Disposizioni sulla legge in generale ("Le leggi non sono abrogate che da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore"), la norma che disciplina il regime transitorio, contenuta nella legge n. 296/2006, è l'unica fonte normativa che legittimi l'applicazione dell'una e dell'altra legge, altrimenti inapplicabili. E quindi, la sua totale mancanza comporta senza dubbio l'illegittimità del prelievo fiscale sulla base dell'una o dell'altra legge, in quanto abrogate. Ed infatti, per tale motivo, il D.L. n. 208 del 30 dicembre 2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 13 del 27

febbraio 2009, ne ha prorogato gli effetti anche per l'anno 2009, prevedendo la modifica nell'art. 1, comma 184, lett. a), delle parole: «e per l'anno 2008» con le seguenti: «e per gli anni 2008 e 2009».

Mancando, del tutto, una norma di proroga anche per l'anno 2010 e per l'anno 2011 del regime transitorio secondo il quale “il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006 resta invariato anche per l'anno 2007 e per gli anni 2008 e 2009”, viene a mancare a partire dall'01/01/2010 la fonte legislativa di applicazione del D.Lgs. 507 del 15 novembre 1993.

In seguito all'abrogazione anche del c.d. Decreto Ronchi (D.Lgs. 22 del 05 febbraio 1997), **l'unica legge in vigore rimane il D.Lgs. 152 del 03 aprile 2006.**

Come già evidenziato, il regolamento di attuazione del Codice dell'ambiente, tuttavia, non è stato ancora emanato. Pertanto, il regime di prelievo in esso previsto non è, a tutt'oggi, ancora applicabile.

Ciò nonostante, il Codice dell'ambiente risulta essere l'unica legge ancora in vigore. In conclusione, l'unica disciplina regolamentare vigente, ad oggi, momento dell'applicazione dell'art. 238, comma 11, è, per espressa previsione e ai sensi dell'art 264 del D.Lgs. 152/2006, solo il D.P.R. 158 del 27 aprile 1999, e pertanto esso sarà l'unico applicabile.

L'art. 2 della L. n. 212 del 27/07/2000 (c.d. statuto del contribuente), rubricato “chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie”, stabilisce alcune regole e raccomandazioni per la formulazione tecnica dei testi legislativi in materia tributaria.

Eppure, l'incertezza è molta per quanto riguarda l'applicazione di alcune normative tributarie.

FEDERALISMO REGIONALE E PROVINCIALE.

Il decreto sul federalismo regionale è ancora in fase di approvazione.

Il voto della Bicamerale sul parere al [decreto legislativo](#) per il federalismo regionale slitta a giovedì 24 marzo, nel pomeriggio.

Sono in programma, peraltro, gli incontri tra Governo e Regioni: su questo fronte è emerso che il Governo sta lavorando alle coperture per i 400 milioni destinati nell'immediato al trasporto locale.

In particolare, potrebbe emanarsi un [decreto legge](#) ad hoc o questo stesso decreto legislativo, compatibilmente con la delega ai sensi della Legge n. 42 del 2009.

Lo schema di decreto, coerentemente con i principi della L. 42 del 2009, stabilisce l'autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario, con conseguente soppressione dei trasferimenti statali. Inoltre, individua le compartecipazioni delle Regioni a statuto ordinario al gettito di tributi erariali, i tributi propri delle regioni, ed anche meccanismi perequativi che forniscono un'altra fonte di finanziamento delle spese.

Sono disciplinate le compartecipazioni delle regioni all'imposta sul valore aggiunto, stabilendone per ogni anno le relative aliquote.

Per quanto attiene all'Irap, è previsto che le regioni possano, con propria legge, ridurre le aliquote, fino anche ad azzerarle. E lo stesso possono fare con le aliquote dell'addizionale regionale Irpef.

Secondo lo schema del decreto, vi saranno anche nuovi tributi propri delle regioni, soprattutto a partire dall'anno 2014.

Norma rilevante è quella riguardante gli effetti premiali dell'attività di lotta all'evasione fiscale, ai sensi della quale sarà delle regioni l'intero gettito derivante dall'attività di recupero fiscale.

Per quanto attiene alle Province, il finanziamento si incentra a partire dal 2012 principalmente:

a) sull'imposta sulle assicurazioni per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei motori (RC auto), che diviene tributo proprio derivato con aliquota del 12,5%, manovrabile dal 2014 in aumento o in diminuzione nella misura di 2,5 punti percentuali; b) sull'attribuzione di una compartecipazione all'accisa sulla benzina, a compensazione della soppressione dei trasferimenti statali alle province. Rimane inoltre ferma la vigente attribuzione alle province dell'imposta provinciale di trascrizione, mentre viene soppressa l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, con l'attribuzione del relativo gettito allo Stato. Inoltre, analogamente ai criteri già applicati nei confronti dei finanziamenti regionali ai comuni, anche i trasferimenti regionali di parte corrente destinati al finanziamento delle spese provinciali sono soppressi, dal 2013, con compensazione a valere sull'istituzione di una compartecipazione provinciale al gettito della tassa automobilistica regionale; il gettito di tale compartecipazione affluisce ad un fondo sperimentale di riequilibrio, per essere poi devoluto ad ogni singola provincia, previo accordo.

Viene infine istituito dal 2012 un ulteriore fondo sperimentale di riequilibrio, alimentato con le entrate derivanti dalla compartecipazione provinciale all'accisa

sulla benzina, che ha la finalità di assicurare in forma territorialmente equilibrata l'attribuzione dell'autonomia di entrata alle province.

CONCLUSIONI

Occorre fare un confronto con un vero federalismo già attuato in un paese europeo per comprendere quanto questo non si avvicini come modello a quello reale.

Sarà importante attendere la fase dell'organizzazione soprattutto per quanto attiene alla lotta all'evasione a causa della quale si prospetta una sperequazione nei confronti delle diverse realtà locali.

Il sud verrà penalizzato soprattutto per quanto riguarda le compartecipazioni iva. A maggior ragione se non si offre una buona programmazione ed organizzazione concreta dei principi di attuazione del fondo perequativo.

Vi è il rischio di un aumento della tassazione come è stato denunciato dalla Corte dei Conti.

Se veramente si vuole adottare un vero federalismo bisogna essere solidali affinché non si determini, nella pratica, un aumento della tassazione.

Il decentramento ed i sistemi di federalismo fiscale presentano anche aspetti di criticità nel fronte:

- Dell'efficiente allocazione delle risorse;
- Degli obiettivi di redistribuzione del reddito.

Sul piano dell'efficienza potrebbero determinarsi "spillover" di costi e di benefici tra le Regioni.

Come anche, l'impossibilità di sfruttare economie di scala nella produzione ed offerta di beni e servizi pubblici e l'aumento dei costi amministrativi connessi allo svilupparsi di governi di diverse dimensioni.

In Italia ci sono profonde differenze nei livelli di reddito regionale, per cui un collegamento stretto tra decisioni di spesa ed autonomia finanziaria potrebbe far sorgere forti problemi di disparità di trattamento dei cittadini rispetto a beni e servizi che sono ritenuti qualificanti per l'esistenza stessa di uno stato unitario.

Lecce, 24 marzo 2011

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it –

e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

INDICE

PREMESSA.....	p.1
• Il decentramento ed il Federalismo.....	p.1
• La riforma costituzionale. Legge n. 3 del 18/10/2001..	p.1
• Le riforme degli anni 90.....	p.3
FEDERALISMO IN GENERALE.....	p.3
• La legge delega n. 42 del 21 maggio 2009: i principi...	p.3
• Situazione ad oggi.....	p.5
• Gli organi del Federalismo.....	p.5
•	
La relazione semestrale della Commissione Parlamentare per l'attuazione del Federalismo.....	p.6
•	
La soppressione del difensore civico.....	p.7
FEDERALISMO DEMANIALE.....	p.8
FEDERALISMO MUNICIPALE.....	p.9
• La fiscalità immobiliare.....	p.9
• Le compartecipazioni iva.....	p.10
• La denuncia delle “case fantasma”.....	p.11
• La lotta all'evasione fiscale.....	p.12
• La cedolare secca sugli affitti.....	p.13
• L'imposta di soggiorno.....	p.16
• L'addizionale comunale.....	p.17
• L'imposta di scopo.....	p.18
• L'imposta municipale propria (IMU).....	p.19
• L'IMU secondaria.....	p.23
• Fondo perequativo dei comuni e delle province.....	p.24
• La fase transitoria.....	p.25

- Le problematiche TARSU – TIA.....p.28
- FEDERALISMO REGIONALE E PROVINCIALEp.37
- CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.....p.38

Lecce, 24 marzo 2011