



FEDERALISMO FISCALE: IL NUOVO FISCO MUNICIPALE

di

Ettore Jorio

*(Professore di Diritto Amministrativo sanitario
– Università della Calabria)*

6 maggio 2011

Sono trascorsi circa due anni dall'approvazione della legge di delegazione 42/09 sul federalismo fiscale e tra poco scadrà il termine di ventiquattro mesi concesso al Governo, *ex art. 76* della Costituzione, per adottare i relativi decreti legislativi attuativi. Il mancato completamento dell'*iter* legislativo dei provvedimenti programmati, adottati dall'Esecutivo in via preliminare e ancora all'esame dei competenti organismi, tenuti ad esprimere il loro parere, comporterà certamente una proroga del termine della delega di almeno sei mesi, peraltro da tempo preannunciata dal ministro Roberto Calderoli.

Tuttavia, il bilancio di quanto prodotto legislativamente fino ad oggi, in tema di attuazione del federalismo fiscale, è sostanzialmente positivo, con all'attivo cinque decreti delegati approvati definitivamente (federalismo demaniale, Roma capitale, criteri di determinazione dei costi/fabbisogni *standard* dei comuni e province, la fiscalità municipale e quello *omnibus* riguardante il federalismo regionale, provinciale e la determinazione costi/fabbisogno *standard* nel settore sanitario), tre *in itinere* (risorse e interventi speciali per gli squilibri economici, armonizzazione dei bilanci pubblici, sanzioni e premialità) e un decreto

ministeriale sulla perequazione infrastrutturale, pubblicato da poco in Gazzetta Ufficiale, nonostante datato 26 novembre 2010.

Quanto al federalismo municipale, tra la fine del trascorso anno e i primi mesi di quello corrente è stato completato il suo quadro legislativo attuativo, che prevede, per la sua concreta applicazione differita nell'arco di un triennio, l'adozione di circa diciotto/venti provvedimenti di carattere amministrativo/regolamentare da parte delle autorità centrali.

Ciò è accaduto con la pubblicazione del decreto legislativo n. 216 del 26 novembre 2010, recante le "Disposizioni in materia di determinazione dei costi e fabbisogni *standard* di comuni, città metropolitane e province"¹, e di quello del 14 marzo 2011, rubricato al n. 23, disciplinante la fiscalità dei comuni.

Quest'ultimo decreto delegato ha vissuto, come noto, un *iter* politico-istituzionale non facile, sotto il profilo delle opzioni procedurali privilegiate dal Governo, che hanno suscitato le corrette perplessità manifestate dal Capo dello Stato, in tema di non ricevibilità del provvedimento ai fini della sua emanazione, a seguito dell'adozione definitiva, tentata dall'Esecutivo all'indomani del pareggio dei voti conseguiti dal testo nella commissione bicamerale, di cui all'art. 3 della legge 42/09, nella seduta del 24 marzo scorso². Un dissenso politico, quello che ha generato il voto sfavorevole nell'ambito dell'anzidetta commissione, affievolitosi poi tra la maggioranza di governo e il maggiore partito dell'opposizione (PD) tanto da materializzarsi nell'astensione negoziata al momento del definitivo esame sul successivo decreto attuativo, riferito alla fiscalità regionale, provinciale e alla determinazione dei costi e fabbisogni *standard* nel settore della sanità, ancora in corso di emanazione e pubblicazione sulla G.U. Più esattamente, tale accordo è venuto a concretizzarsi nella parte in cui l'intervenuto parere, redatto ad opera della cosiddetta bicameralina, è stato corredato da quattordici "osservazioni" politiche che hanno impegnato l'Esecutivo ad assumere successivi atti, principalmente modificativi/integrativi di provvedimenti legislativi in vigore, tra i quali quelli riferibili ai tagli operati, con la manovra d'estate 2010, per 4,5 Mld di euro e per 1,8 Mld di euro per il 2011, rispettivamente, nei confronti delle regioni e degli enti locali (1.500 mln per i comuni e 300 mln per le province)³.

Con il provvedimento delegato n. 23 del 14 marzo 2011 sono stati sostanzialmente fiscalizzati i trasferimenti effettuati dallo Stato in favore dei comuni, sì da rendere le risorse,

¹ **Jorio E.**, *Federalismo municipale: la determinazione dei costi e fabbisogni standard (e non solo)*, www.federalismi.it, 27 aprile 2011 e anche in "Comuni d'Italia", Rimini, n. 3, 2011

² **Jorio E.**, *Il blitz del Governo: davvero un bel modo di costruire il federalismo fiscale*, www.astrid.eu, 2011.

³ **Jorio E.**, *Una prima lettura del parere definitivo della bicameralina sulla finanza di regioni e province, sulla perequazione e sui costi/fabbisogni standard nella sanità*, www.astrid.eu, n. 7, 2011

da destinare alla sopportazione delle relative spese di funzionamento, direttamente rispondenti alla loro produttività, a quella effettivamente espressa dal loro territorio.

Oltre a questo sono stati riformati i tributi diretti derivati – il cui gettito è prodotto, nel caso di specie, nel medesimo territorio comunale e, in quanto tali, sono soggetti ad essere manovrati dall'ente territoriale competente, ancorché istituiti dallo Stato – allo scopo di allargarne la tipologia. Un percorso che ha determinato la rivisitazione del prelievo tributario specializzato sugli immobili, sui loro trasferimenti *inter vivos*, siano essi a titolo gratuito ovvero oneroso, e su quelli *mortis causa*, incentivante anche per realizzare una fattiva collaborazione interistituzionale nella lotta all'evasione fiscale. A proposito della detta fiscalità "specificata", sollecita un qualche giustificata perplessità - dal momento che il legislatore ha inteso devolvere ai comuni il gettito derivante dal trasferimento degli immobili - la mancata previsione del medesimo di comprendere anche l'Iva, cui sono sottoposti, in luogo dell'imposta di registro, le cessioni effettuate da imprese e, quindi, la quasi totalità delle vendite dei fabbricati di nuova costruzione, ma anche quella degli immobili usati, originariamente divenuti di proprietà aziendale con assoggettamento ad Iva⁴.

In buona sostanza, la fiscalizzazione dei trasferimenti viene effettuata attraverso un incisivo ricorso alle compartecipazioni, divenute per l'occasione segnatamente numerose, quasi a volere essere l'ampliamento/completamento di quanto introdotto nell'ordinamento dal d.lgs. 56/00, attuativo della legge delega 133/99, che ne prevedeva una (art. 2, quella all'Iva), ne incrementava un'altra (art. 4, accisa sulle benzine da 242 lire a 250) in favore delle regioni a statuto ordinario e aboliva quella comunale all'Irap (art. 11) . L'unica compartecipazione residua in favore dei comuni (quella all'Irpef 2%, peraltro non attribuita secondo il criterio geografico) viene, dal recente provvedimento delegato, abolita e sostituita con quella all'Iva - allo stato però indeterminata, del cui gettito, si sa, però che verrà attribuito per ciascuna provincia e quindi ripartito per i singoli comuni in stretto rapporto al numero dei residenti - e ne vengono istituite diverse (8), soprattutto afferenti imposte di tipo "sostitutivo" (su tutte, quella individuata sul gettito proveniente dalla locazione degli immobili ad uso abitativo, da assolvere attraverso la cosiddetta "cedolare secca").

Su una tale tipologia di prelievo compartecipato non viene, ovviamente, consentito ai comuni alcun margine di manovra, stante la peculiarità della compartecipazione che, in quanto tale, non può che essere garantita su di un tributo di altrui esclusiva competenza istituzionale, nel caso di specie statale.

⁴ **Jorio E.**, *Il federalismo municipale tra le conflittualità politiche e i questionari SOSE (L'Iva sui trasferimenti immobiliari dalle imprese?)*, www.astrid.eu, n. 5, 2011

Diversa è, invece, la previsione normativa che riguarda le nuove tipologie impositive, denominate tributi propri autonomi, da potersi aumentare e istituire con atto amministrativo adottato dall'ente locale impositore, sulla base dell'argomentazione che i detti tributi rintraccerebbero, nella fattispecie, la loro legittimità costituzionale nella loro specifica individuazione nelle leggi dello Stato ovvero delle regioni che ne prevedono e individuano il presupposto specifico da sottoporre ad imposizione⁵.

Quanto alle compartecipazioni, tutte neo-istituite in una all'abolizione, come visto, dell'unica esistente in favore dei comuni (all'Irpef al 2%), sono state individuate nella misura:

- a) del 30% del gettito delle imposte gravanti sui trasferimenti immobiliari, riferibili alle attuali imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali (art. 2, comma 1, lettere *a* e *b*), che vede escluso, per come rilevato, il gettito derivante - sulla base delle medesime cause contrattuali (compravendite) - dall'Iva che grava, in luogo dell'imposta di registro, sulle cessioni dei fabbricati nuovi (ma talvolta anche usati) effettuate da imprese⁶;
- b) del 100% sull'anzidetto gettito Irpef sui redditi fondiari, fatta eccezione quello gravante sul reddito agrario (art. 2, comma 1, lettera *c*);
- c) del 100% dell'imposta di registro e di bollo sui contratti di locazione di immobili (art. 2, comma 1, lettera *d*)
- d) del 21,7% nel 2011 e, successivamente, del 21,6% - fino ad arrivare eventualmente al 100% - del gettito derivante dalla cosiddetta cedolare secca sui suddetti affitti degli immobili di tipo abitativo, che saranno sottoposti a prelievo sostitutivo, ovvero sia su opzione del contribuente, del 21% ovvero del 19%, rispettivamente, differenziato per canoni liberi oppure concordati (art. 2, comma 1, lettera *g*).

In relazione alla compartecipazione all'Iva, anche essa neo-istituita, dovrà essere determinata in una aliquota tale da compensare la perdita di gettito derivante da quella all'Irpef del 2%, ormai abolita (art. 2, comma 4).

Un sistema, questo delle compartecipazioni, che realizzerà la devoluzione della fiscalità immobiliare (da alcuni definita "fisco del mattone"⁷), "in forma progressiva ed equilibrata" attraverso la confluenza - per una durata di almeno tre anni e fino a quando non si renderà attivo il Fondo perequativo relativamente competente (art. 13 legge 42/09) - del gettito

⁵ **Perez R.**, *Autonomia finanziaria degli enti locali e disciplina costituzionale*, www.astrid.eu, 2011.

⁶ **Jorio E.**, *Federalismo municipale: la determinazione dei costi e fabbisogni standard (e non solo)*, www.federalismi.it, 27 aprile 2011 e anche *op cit. Il federalismo municipale tra*, www.astrid.eu, n. 5, 2011.

⁷ **Bianco A.**, *Il fisco del mattone confluisce nel fondo sperimentale di riequilibrio*, Norme e Tributi, IISole24ORE, 6 aprile 2011.

generale delle compartecipazioni in un “Fondo Sperimentale di Riequilibrio” (che tuttavia diventa esiguo con l’esclusione dell’Iva, alternativa all’imposta di registro, che gli acquirenti sopportano sui più numerosi acquisti di immobili da imprese), non attribuito ai comuni in base al criterio geografico. Tutto ciò allo scopo di evitare eccessive penalizzazioni per i comuni a bassa capacità fiscale per abitante, quantomeno nella fase iniziale di attuazione della riforma (art. 2, comma 3).

Quanto, invece, ai tributi propri, il sistema delle entrate fiscali comunali diventa più complesso, a seguito dell’essere venuto meno del principale gettito municipale (l’ICI, sulla prima casa), attraverso il quale le amministrazioni locali realizzavano la parte più consistente delle loro entrate. Una abolizione improvvida, costata cara in termini di mancato gettito nelle casse municipali, da dovere comunque compensare, nei confronti della quale nessuna componente politica, di governo e di opposizione, ha saputo/voluto fare, rispettivamente, marcia indietro ovvero opporsi, nonostante le difficoltà di individuare una altra analoga fonte fiscale produttiva di un gettito equipollente.

Fatte queste premesse, l’attuazione del federalismo municipale sancisce, per tutto il 2013, il mantenimento immutato di molti degli attuali tributi locali “minori” (Tosap, Cosap, Icpdpa, addizionale *ex Eca*), nonché la modificazione del tributo di scopo. Prevede, altresì, l’abolizione dell’addizionale comunale sul consumo di energia elettrica - disponendo però l’introduzione, dal 2014, della nuova imposta municipale propria, la cosiddetta IMU, oltre a quella secondaria, che andrà a sostituire anche i suddetti tributi minori - e la facoltà di prevedere una imposta di soggiorno⁸.

Quanto all’addizionale all’Iperf (art. 5) i sindaci la potranno aumentare, per i primi due anni, fino allo 0,4% con incrementi annui sino allo 0,20%, da disporsi con apposite deliberazioni comunali.

Quanto, invece, alla imposta di soggiorno (art. 4) i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni e quelli turistici ovvero le città “d’arte”, riconosciuti come tali da appositi provvedimenti consiliari regionali la potranno istituire, come in molti hanno già fatto, una per un massimo di cinque euro per notte.

Relativamente alla imposta di scopo (art. 6), ne è prevista la revisione di quella introdotta dalla finanziaria per l’anno 2007 (art. 1, comma 145) da disciplinarsi con apposito regolamento, da adottare nel corrente anno, nel quale dovranno essere disciplinati:

⁸ **Petretto A.**, *I decreti attuativi sul federalismo municipale e sui fabbisogni standard dei comuni: i rapporti tra regione e enti locali*, www.astrid.eu, 2011.

l'ampliamento della tipologia delle opere pubbliche durevoli da finanziare, la durata e il *budget* finanziabile. Al riguardo, sono sorti non pochi dubbi interpretativi, invero giustificati, in relazione alla combinata lettura dei commi 147 e 148 della legge 296/06, nei quali veniva, rispettivamente, previsto che la sua determinazione avveniva applicando alla base imponibile Ici una apposita aliquota dello 0,05% e che per la sua disciplina andavano applicate le disposizioni vigenti per la stessa Ici. Conseguentemente, sulla base di una siffatta previsione normativa messa in stretta relazione con l'abolizione dell'Ici sulla prima casa verrebbero esclusi dall'applicazione del nuovo tributo tutti i cittadini residenti proprietari di prima casa, lasciando così gravare l'imposizione, residualmente, sui proprietari di seconde case, massimamente non residenti.

In riferimento, infine, alle neointrodotte imposte tipicamente municipali, entrambe sostitutive, ne vengono individuate due diverse tipologie, quella propria (IMU) e quella secondaria (IMS).

La prima (artt. 8 e 9), l'IMU, - da considerarsi tributo sostitutivo dell'Ici, dell'Irpef e delle sue addizionali derivate, limitatamente alla componente immobiliare riferita a redditi fondiari afferenti beni non locati, fatta eccezione per le case adibite ad abitazione principale che non sia classificata in A/1, A/8 e A/9 -, è fissata nell'ordine dello 0,76%, che si riduce a metà aliquota ordinaria (0,38%) per gli immobili locati, da calcolarsi sulla base imponibile corrispondente al valore dell'immobile relativo, così come determinato dal d.lgs. 504/92.

Un valore *standard* dello 0,76% che i comuni possono ridurre ovvero aumentare:

- per gli immobili non locati, dello 0,3% pervenendo così, rispettivamente, ad una aliquota 0,46% ovvero a quella dell'1,06%;
- per quelli locati, una volta ridotta a metà l'aliquota di base dello 0,76 sino a portarla allo 0,38%, dello 0,2% sino a determinarla, rispettivamente, nella misura dello 0,18% oppure dello 0,58%.

Per gli immobili locati l'Imu andrebbe, comunque, ad aggiungersi alla cedolare secca, se applicabile, ovvero, alternativamente, all'Irpef, in una all'addizionale relativa.

A ben vedere, l'Imu costituirà il tributo protagonista sul quale il federalismo municipale fonderà, dal 2014 in poi, la sua esistenza e sulla quale giocherà il suo favorevole esordio. Come detto, sostituirà l'Ici, l'Irpef e le addizionali locali relative gravanti sui redditi fondiari degli immobili non locati⁹. Una scommessa, questa, sulla quale sono in molti a giocare in

⁹ **Lovecchio L.**, *Il prelievo sugli immobili stringe le maglie su esenzioni e pertinenza*, Norme e tributi, *IlSole24Ore*, 6 aprile 2011.

senso sfavorevole, ritenendo imprescindibile il riposizionamento della tassazione sulla prima casa, che ha garantito sino a ieri l'economia municipale.

La seconda (art. 11), l'IMS, da considerarsi anche essa tributo sostitutivo di molti degli attuali tributi locali cosiddetti minori (tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche, imposta comunale sulla pubblicità, diritti sulle pubbliche affissioni, canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari), dovrà essere determinata quantitativamente – tenuto conto della durata dell'occupazione, dell'entità della superficie occupata, della finalità, della zona del territorio interessato e della classe demografica del comune - da un necessario provvedimento regolamentare governativo. Essa graverà, ovviamente, sui soggetti di imposta che godranno dell'occupazione, a scopo prevalentemente pubblicitario, di beni appartenenti al demanio pubblico ovvero facenti parte del patrimonio indisponibile dei comuni, ivi compresi gli spazi eventualmente sottostanti.

A ben vedere, si è privilegiato un sistema di devoluzione fiscale in favore degli enti locali per tipologia di imponibile, quasi per *genus* tassabile: il mattone per i comuni; il patrimonio mobiliare registrato su gomma per le province.

Il decreto legislativo 23/2011 affolla di compartecipazioni differenziate le casse comunali, tutte “specializzate” su un prelievo da effettuarsi sul patrimonio immobiliare, fatta eccezione per l'Iva, che “colpisce” i trasferimenti dei fabbricati di nuova e di vecchia costruzione ceduti da imprese, e per quella all'Iva, compensativa di quella all'Irpef 2% (abolita) ancorché da determinarsi.

Tranne che per l'addizionale Irpef, che ritorna ad essere quella di sempre ancorata al reddito ordinariamente prodotto dalle persone fisiche, le future imposte municipali, Imu e Ims, afferiranno il patrimonio immobiliare ovvero avranno con esso una qualche diretta relazione, così come l'imposta di scopo sarà condizionata dagli incrementi patrimoniali “strumentali” dei quali i sindaci vorranno dotarsi con il contributo compartecipativo dei cittadini amministrati. Anche quella di soggiorno mantiene una certa correlazione con il patrimonio in uso dei cittadini non residenti, tanto da renderlo funzionale alla produzione di un reddito sociale finalizzato alla sua manutenzione e alla copertura dei servizi che ne facilitano il godimento turistico.