

AVANGUARDIA GIURIDICA collana a cura di MARCO ANTONIOL

fisco, enti locali MA43

ALESSIO SCAGLIA

IMU



L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA
SPERIMENTALE E A REGIME
DAGLI ARTT. 8 E 9 D.LGS. 23/2011
ALL'ART. 13 D.L. 201/2011

SECONDA EDIZIONE

EXEO edizioni

STUDI APPLICATI

pubblicazioni professionali

ISBN formato pdf: 978-88-97916-17-8

AVANGUARDIA GIURIDICA collana a cura di MARCO ANTONIOL

fisco, enti locali MA43

ALESSIO SCAGLIA

I.M.U.

L'imposta municipale propria sperimentale e a regime

dagli artt. 8 e 9 D.Lgs. 23/2011
all'art. 13 d.l. 201/2011

EXEO edizioni 

STUDI APPLICATI
pubblicazioni professionali

ISBN formato pdf: 978-88-97916-17-8



tel: 049 9710328 martedì e giovedì 12:30 > 14:00

fax: 049 9710328 info@exeo.it - www.exeo.it

L'imposta municipale propria è disciplinata da due diverse fonti normative. Il contenuto dei decreti che ne dettano la regolamentazione è affrontato, in modo critico, nel presente ebook con la finalità di analizzare teoricamente e praticamente il nuovo tributo sotto i profili dell'ambito di applicazione, della soggettività passiva e dell'accertamento.

Copyright © 2012 Exeo S.r.l.. Tutti i diritti riservati. È consentita la stampa e l'utilizzo in più dispositivi ad esclusivo uso personale della persona fisica acquirente, o del singolo destinatario del prodotto in caso di soggetto acquirente diverso da persona fisica, e dei suoi stretti collaboratori professionali: ogni diversa utilizzazione e diffusione, con qualsiasi mezzo, con qualsiasi scopo e nei confronti di chiunque altro, è vietata. Quanto alla riproduzione dei contenuti, sono consentite esclusivamente citazioni in virgolettato a titolo di cronaca, studio, critica, recensione, attività della pubblica amministrazione o professionale, accompagnate dal nome dell'autore, dell'editore, e dal titolo e anno della pubblicazione. Sarà perseguita nelle sedi opportune ogni violazione dei diritti d'autore e di editore. Alle violazioni si applicano le sanzioni previste dagli art. 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della legge 633/1941.

edizione: settembre 2012 | collana: AVANGUARDIA GIURIDICA, a cura di Marco Antoniol | materia: fisco, enti locali | tipologia: studi applicati | formato: digitale, pdf | codice prodotto: MA43 - ISBN: 978-88-97916-17-8 prezzo: € 25,00 | autore: Alessio Scaglia, laureato in giurisprudenza, abilitato all'esercizio della professione di mediatore civile, specialista per le professioni legali, cultore di diritto tributario | editore: Exeo srl CF PI RI 03790770287 REA 337549 ROC 15200/2007 c.s.i.v. € 10.000,00, sede legale piazzetta Modin 12 35129 Padova - sede operativa: via Dante Alighieri 6 int. 1 35028 Piove di Sacco PD casella postale 76/A 35028 Piove di Sacco PD | Luogo di elaborazione presso la sede operativa. | L'editore ringrazia per ogni segnalazione o suggerimento inviato a redazione@exeoedizioni.it.

SOMMARIO

PREFAZIONE	9
SEZIONE I - INTRODUZIONE GENERALE	10
CAPITOLO I - BREVI CENNI SUL FEDERALISMO FISCALE	10
1. Prolegomeni	10
2. Il federalismo fiscale. Introduzione e premesse metodologiche	13
3. La legge delega 5 maggio 2009, n. 42	21
3.1. Ambito di intervento della legge delega (art. 1)	23
3.2. L'oggetto e la finalità della delega (art. 2)	25
3.3. Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali (art. 12)	29
4. Il federalismo fiscale municipale. Il d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 7	32
SEZIONE II - IL REGIME ORDINARIO	36
CAPITOLO I - L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA - ART. 8, D. LGS. 23/2011	36
1. Breve excursus sull'attuale disciplina impositiva gravante sugli immobili	36
1.1. I redditi fondiari	36
1.2. L'imposta comunale sugli immobili	47
2. L'imposta municipale propria. Nodi interpretativi tra l'imposta "a regime" e quella "sperimentale"	53
2.1 Art. 8, d. lgs. n. 23/2011: l'imposta municipale propria. Nozione	58
2.2. L'imposta municipale propria: tributi sostituiti e presupposto. I commi 1, 2 e 3 dell'art. 8	62
2.2.1. Il presupposto del tributo	69

2.3. Base imponibile, aliquota e potestà regolamentare dei comuni. I commi 4, 5, 6 e 7 dell'art. 8, d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23	85
2.3.1. La base imponibile	85
2.3.2. L'aliquota	95
2.3.3. Le modificazioni dell'aliquota e la potestà regolamentare dei comuni	99

CAPITOLO II - IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA - ART. 9, D. LGS. 23/2011	110
1. Premessa.....	110
2. I soggetti passivi del tributo.....	110
3. L'ambito di applicazione temporale, la ripartizione tra più soggetti passivi e il versamento del tributo	117

CAPITOLO III - ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE DELL'IMPOSTA. ART. 9, D. LGS. 23/2011. - CONTENZIOSO E PRE-CONTENZIOSO	126
1. Premessa.....	126
2. L'accertamento con adesione. Brevi cenni sull'istituto.....	126
3. L'accertamento con adesione nell'imposta municipale propria e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso	130
3.1 Un altro strumento deflattivo: la conciliazione giudiziale	134
4. Dichiarazione, accertamento e riscossione dell'imposta municipale propria. I commi 6 e 7.....	136

SEZIONE III - IL REGIME "SPERIMENTALE"	151
---	------------

CAPITOLO I - L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA DAL 1° GENNAIO 2012 AL 31 DICEMBRE 2014: ART. 13, D.L. 6 DICEMBRE 2011, N. 201, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE 22 DICEMBRE 2011, N. 214	151
1. Introduzione.....	151
2. L'imposta municipale propria nel regime "sperimentale"	152
3. Il presupposto dell'imposta municipale propria sperimentale.....	155
3.1 L'abitazione principale. Nozione.....	162

3.2 Le pertinenze dell'abitazione principale.....	176
3.3 L'imposizione sull'abitazione principale. Il regime "agevolato".....	179
3.4 Casi particolari: separazione legale o divorzio; anziani e disabili residenti in istituti di ricovero; immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa e gli IACP.....	190
4. La base imponibile dell'imposta municipale propria sperimentale.....	200
5. L'aliquota.....	210
6. La soggettività passiva.....	218
7. Esenzioni e agevolazioni in materia di imposta municipale propria sperimentale.....	219
8. L'imposta municipale propria nel settore agricolo.....	228
8.1 Le agevolazioni sull'imposta municipale nel settore agricolo.....	232
8.2 L'imposta municipale propria in relazione ai fabbricati rurali.....	237
9. Versamento, accertamento e riscossione e dichiarazione del tributo municipale.....	243
9.1 La dichiarazione.....	251
10. Esempi di calcolo dell'imposta municipale propria "sperimentale".....	253
11. Altre disposizioni del d.l. n. 201/2011 che tangono il tributo municipale...	270

SEZIONE IV - CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE **277**

CAPITOLO I - PROFILI COSTITUZIONALI DELL'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA "SPERIMENTALE" E "A REGIME" **277**

1. Profili critici: costituzionalità dell'imposta.....	277
--	-----

CAPITOLO II - APPENDICE NORMATIVA, PRASSI E DOCUMENTI **283**

1. Indicazione di tutta la normativa IMU, della prassi amministrativa e della documentazione più rilevante.....	283
ALLEGATO N. 1 – TABELLA CLASSIFICAZIONE CATASTALE.....	286
ALLEGATO N. 2 – TABELLA NUOVA CLASSIFICAZIONE CATASTALE PER IMMOBILI ORDINARI.....	287

ALLEGATO N. 3 – TABELLA NUOVA CLASSIFICAZIONE CATASTALE PER IMMOBILI SPECIALI	288
ALLEGATO 4.- SCHEMA IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA ORDINARIA (DAL 2015).....	289
BIBLIOGRAFIA	290
SITOGRAFIA	298

PREFAZIONE

Il presente manuale è il frutto di una attività di ricerca e studio avente ad oggetto l'analisi giuridica di una parte della riforma destinata all'attuazione del federalismo fiscale e le successive modifiche normative che sono intervenute sul tributo municipale. Ho volutamente evitato, in primo luogo, un approccio di tipo politico: non è intenzione né compito mio quello di valutare l'opportunità o l'inopportunità dei provvedimenti volti all'introduzione di un più o meno incisivo sistema federalistico. Altresì, ho cercato di non intrecciare il discorso con gli aspetti economico-statistici della riforma.

Non ho mai inteso perseguire, come obiettivo del mio studio, quello di affermare se l'imposta municipale propria sia economicamente più gravosa per i cittadini rispetto all'attuale sistema impositivo e neppure analizzare il futuro assetto impositivo in termini di efficienza economica.

Realizzare questo lavoro è stato molto impegnativo ma, al tempo stesso, assai soddisfacente. Ho avuto modo di approfondire lo studio di istituti esistenti per confrontarli con altri di prossima introduzione nell'ordinamento italiano.

Una passione, quella per il diritto tributario, nata sui banchi dell'Università di Trento, per la quale è mio piacere ringraziare la dott.ssa Alessandra Magliaro che mi ha introdotto allo studio di questo affascinante ambito della conoscenza giuridica.

Ringrazio l'amico Lorenzo Leone, il quale ha curato la realizzazione grafica del materiale accessorio necessario alla pubblicazione del libro.

Un sincero ringraziamento a Luana per il supporto e la sua vicinanza e a chi, in tutto questo periodo, mi è stato accanto e ha contribuito spiritualmente e materialmente alla realizzazione di questa opera.

A.S.

SEZIONE I

INTRODUZIONE GENERALE

CAPITOLO I

BREVI CENNI SUL FEDERALISMO FISCALE

1. Prolegomeni

L'imposta municipale propria, comunemente denominata i.m.u.¹, è nata con lo spirito di realizzare una forma impositiva di stampo federalistico. Come si vedrà nel prosieguo, infatti, la legge delega che ha dato vita al d. lgs. 14 marzo 2011 n. 23², recante la disciplina di tale tributo, è stata emanata “in attuazione dell’art. 119 della Costituzione”³.

Ebbene, quello era l’obiettivo posto dal legislatore delegante e il decreto istitutivo dell’i.m.p. ha cercato di realizzarlo.

Nelle more dell’entrata in vigore del decreto sul federalismo municipale⁴, tuttavia, sono intervenute rilevanti modifiche normative⁵ che non solo incidono significativamente sul d. lgs. 14

¹ I.m.u. è l’acronimo di “imposta municipale unificata”. La dizione è stata enucleata dalla prassi e dal linguaggio giornalistico e si è ritenuto di adottarla anche nel titolo della presente opera. Invero, anche nella relazione di accompagnamento al disegno di legge (C-4829) di conversione del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, si parla di i.m.u. Tuttavia, la più corretta denominazione del tributo è quella fornita dai testi normativi che parlano di “imposta municipale propria”, il cui acronimo – dunque – dovrebbe essere quello di i.m.p.. Nel prosieguo del presente lavoro, pertanto, si utilizzerà solamente il termine tecnico più corretto o, al limite, il suo acronimo.

² Pubblicato nella Gazz. Uff. 23 marzo 2011, n. 67.

³ Si veda la rubrica della l. 05 maggio 2009, n. 42, pubblicata nella Gazz. Uff. 6 maggio 2009, n. 103.

⁴ Il citato d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, rubricato “Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale”.

⁵ Tale affermazione è suffragata anche dalla citata relazione di accompagnamento al disegno di legge di conversione del d.l. 201/11, pubblicata sul sito www.camera.it, sub n. C-4829, dove a pag. 20 si legge testualmente: «L’attuale situazione economico-

marzo 2011, n. 23, ma si pongono addirittura in contrasto con lo spirito della riforma. Come sovente accade, non appena terminato di redigere un provvedimento normativo, ecco che il legislatore interviene apportando modifiche prima ancora che quello sia entrato in vigore⁶.

Infatti, a causa della crisi economica in cui versa lo Stato italiano, il governo⁷ ha emanato un provvedimento d'urgenza volto a perseguire l'obiettivo del raggiungimento del pareggio di bilancio entro il 2013: si tratta del d.l. 06 dicembre 2011, n. 201⁸. Tale decreto è stato poi convertito, con modificazioni, in data 22 dicembre 2011, dalla legge n. 214⁹.

Il legislatore, non pago di queste modifiche e spinto dalle questioni sollevate dalla dottrina¹⁰ e dalla prassi, è ulteriormente intervenuto per cercare di porre rimedio alle gravi lacune e incertezze che il decreto legge appena citato ha introdotto: così

finanziaria ha reso, però, necessarie alcune fondamentali modifiche all'impianto originario del tributo che sono state disposte nei commi da 2 a 14 dell'articolo in esame».

⁶ Sempre meno raramente capita di incontrare, in dottrina, la critica nei confronti di questa tecnica normativa che viene icasticamente descritta come “schizofrenia legislativa”. Tra gli altri, sebbene con riferimento ad un diverso plesso dell'ordinamento giuridico, si veda BONDI A., DI MARTINO A., FORNASARI G., *Reati contro la pubblica amministrazione*, 2^a ed., Torino, 2008, p. 2.

⁷ Si rammenta che l'attuale governo (c.d. “dei tecnici” o “dei professori”) si è insediato il 16.11.2011, successivamente alle dimissioni presentate dall'ex Presidente del Consiglio Silvio Berlusconi. La compagine dell'esecutivo, costituita da figure di alto spessore culturale, gode dell'appoggio di una amplissima maggioranza parlamentare ed ha il mandato di risanare i conti pubblici italiani.

⁸ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 6 dicembre 2011, n. 284, S.O.

⁹ L'iter parlamentare è stato assolutamente celere: in soli 16 giorni si è pervenuti alla conversione del decreto “Salva Italia”. Si rammenta che il decreto legge è stato presentato, con il disegno di legge n. C-4829, alla Camera dei Deputati per la conversione il 6 dicembre 2011 e approvato durante la seduta del 16 dicembre 2011. In data 17 dicembre 2011 il disegno di legge approvato dalla Camera è stato presentato al Senato della Repubblica che l'ha ricevuto come disegno di legge n. S-3066 e lo ha approvato definitivamente il 22 dicembre 2011. Tali informazioni sono agevolmente consultabili sul sito www.senato.it. La legge di conversione è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 27 dicembre 2011, n. 300, S.O.

¹⁰ Tra gli altri si vedano CHIARELLO A., *Debutta l'IMU sperimentale e affiorano i primi dubbi*, in *Azienditalia Fin. e Trib.*, 2, 2012, p. 119; PICCOLO A., *L'imposta municipale propria*, in *Il Fisco*, 3, 2012, p. 354.

sono state apportate delle modifiche prima con l'art. 56, comma 1, d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 marzo 2012, n. 27 e poi con art. 4, comma 5, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44¹¹, il quale ha letteralmente stravolto la disciplina prevista dal decreto "Salva Italia".

Certo, la finalità dell'intervento normativo è rilevante e - probabilmente - si doveva effettivamente agire con la massima celerità onde evitare il *default* dello Stato¹². Ciononostante non sono poche le differenze, di cui sarà conto nel prosieguo dell'opera, introdotte con questi ultimi provvedimenti. La prima, grande, distinzione - che è opportuno segnalare sin d'ora - concerne la ripartizione indicata dal legislatore tra un'imposta municipale propria la cui entrata in vigore è stata anticipata "in via sperimentale" al 1 gennaio 2012 e l'imposta municipale propria "a regime" che è stata fissata al 2015¹³.

Questa distinzione impone che anche la trattazione dell'istituto compiuta nel presente manuale subisca delle differenziazioni. Sebbene la disciplina del tributo qua esaminato (nelle sue forme "sperimentale" e "a regime") sia alquanto intricata e, pertanto, non mancheranno confronti e passaggi dall'una all'altra normativa, si rende necessario dividere l'opera in quattro sezioni: la prima (in cui si inserisce questo paragrafo) rivolta ad una introduzione generale sull'argomento del federalismo fiscale; la seconda dedicata all'imposta municipale propria così come delineata dal d. lgs.

¹¹ Pubblicata nella Gazz. Uff. 28 aprile 2012, n. 99, S.O..

¹² Si veda il discorso pronunciato dal neo Presidente del Consiglio prof. Mario Monti, durante il suo intervento alla Camera dei Deputati il 5.12.2011, consultabile sul sito del governo: www.governo.it. Ad ogni modo, le finalità del decreto sono indicate nel suo preambolo, ai sensi dell'art. 15, c. 1, l. 23 agosto 1988, n. 400. Nella premessa al decreto legge n. 201/2011, infatti, si legge: «Il Presidente della Repubblica, [...], ritenuta la straordinaria necessità ed urgenza di emanare disposizioni per il consolidamento dei conti pubblici, al fine di garantire la stabilità economica e finanziaria del Paese nell'attuale eccezionale situazione di crisi internazionale e nel rispetto del principio di equità, nonché di adottare misure dirette a favorire la crescita, lo sviluppo e la competitività [...], emana il seguente decreto-legge [...].»

¹³ Si avrà modo di analizzare meglio la questione nei capitoli specificamente dedicati a tali argomenti, ad ogni modo si anticipa che la ripartizione citata è prevista dall'art. 13, c. 1, d.l. 06 dicembre 2011, n. 201, come convertito dalla l. 214/11.

23/2011 (nella sua versione aggiornata alla fine del 2011); la terza relativa al tributo che entrerà in vigore “in forma sperimentale” il 1 gennaio 2012, come disciplinata dal d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla l. n. 214/2011 e aggiornato con i citati dd.ll. 1/2012 e 16/2012 come convertiti dalle rispettive leggi di conversione; la quarta, infine, dedicata alle considerazioni conclusive, con particolare riguardo agli aspetti costituzionali del tributo e alla elencazione della normativa, della prassi e della documentazione più rilevante relativa a questo tributo.

Un'ultima annotazione concerne l'introduzione contenuta nel presente capitolo. Si è già anticipato che la previsione dell'imposta municipale propria sia da ricongiungersi alla volontà di indirizzare l'ordinamento italiano verso un sistema federalistico. Per tale motivo si è ritenuto opportuno esaminare - brevemente e succintamente - il difficile e dibattuto argomento del federalismo fiscale.

Si è anticipato, altresì, che il d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, nell'apportare modifiche al tributo municipale ha seguito uno spirito ed una *ratio* estremamente diverse da quelle contenute nella legge delega: infatti, l'esigenza cui doveva far fronte il governo era quella di risanare *hic et nunc* i conti pubblici. Per tali motivi si ritiene di non dover dar spazio ad una premessa che introduca l'imposta municipale propria “sperimentale”, in quanto le esigenze ad essa sottese sono contingenti e, si auspica, di breve periodo come la durata del medesimo regime e ciò nella assoluta convinzione che decorso il periodo “sperimentale” di applicazione del tributo, la maggior parte delle divergenze normative vengano a cessare¹⁴, risultando applicabile solo ed esclusivamente la normativa contenuta nel d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

2. Il federalismo fiscale. Introduzione e premesse metodologiche

¹⁴ In questo senso si esprime anche CHIARELLO A., *Debutta l'IMU sperimentale e affiorano i primi dubbi*, cit..

Il tema del federalismo (in particolare quello fiscale) ha occupato, per lungo tempo¹⁵, il dibattito politico italiano. La materia, d'altronde, presenta un carattere assolutamente trasversale investendo tematiche inerenti il diritto pubblico (nelle sue partizioni di diritto costituzionale, amministrativo e tributario¹⁶), le scienze economiche e, financo, la sociologia¹⁷.

La questione del federalismo fiscale, ma più in generale del federalismo *tout-court*, è affatto complessa e, di sicuro, non facilmente riducibile ad una trattazione da compiersi nell'introduzione del presente lavoro. Pertanto, in questa sede

¹⁵ Osserva GALLO F., *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 2009, p. 219 che «il federalismo fiscale è una delle riforme maturate in quest'ultimo decennio», mentre ANTONINI L., *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, *ivi*, p. 233, precisa che «il nuovo disegno di legge sul federalismo fiscale costituisce un tassello fondamentale per il sistema istituzionale italiano, dove dalla fine degli anni '90 si è avviato un importante processo di valorizzazione dell'autonomia regionale e locale, ma dove il sistema di finanziamento è rimasto, di fatto, ancora assimilabile a quelli a finanza derivata. Nel 1997 il c.d. "terzo decentramento" della riforma Bassanini ha, infatti, spostato a livello regionale e locale un notevole insieme di funzioni amministrative e la riforma costituzionale realizzata con la legge costituzionale n. 3 del 2001 ha completato il quadro incrementando in misura decisamente significativa le funzioni legislative regionali».

¹⁶ Invero, il federalismo fiscale non ha quale punto centrale questioni di diritto tributario, ma tuttavia vi sono aspetti rilevanti che occupano il tributarista. Infatti, ha correttamente affermato MAGLIARO A., a cura di, *Verso quale federalismo? La fiscalità nei nuovi assetti istituzionali: analisi e prospettive*, Trento, 2010, p. 5: «Come viene normalmente intesa dagli studiosi del fenomeno, una questione è tributaria quando è relativa alla partecipazione alle pubbliche spese in relazione ad indici di capacità contributiva». Per questi motivi, condividendo appieno le parole dell'Autrice, sono da considerarsi tributari i temi «del collegamento di determinate entrate tributarie al territorio sulla base del presupposto imponibile, il sistema di accertamento e di riscossione di questi tributi». Pertanto, saranno proprio questi i punti di vista dai quali si analizzerà l'imposta municipale propria, oggetto della presente indagine.

¹⁷ Per un approfondimento di tipo economico si vedano, tra gli altri, SOBBRIO G., *Federalismo fiscale e federalismo politico*, in *Diritto e Processo Amministrativo*, 2010; PANTEGHINI P., *Alcune considerazioni sulla sostenibilità economico-finanziaria del federalismo fiscale italiano*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 2009, p. 296. Per quanto concerne, invece, gli aspetti sociologici del fenomeno si vedano DELL'AGATA C. e LA ROSA M., *Riforma dello Stato, federalismo e diritti di cittadinanza*, 1997; FEDELE M., *Né uniti né divisi. Le due anime del federalismo all'italiana*, 2007, nonché la bibliografia *ivi* citata.

saranno esaminati i soli argomenti necessari a contestualizzare e comprendere appieno l'istituto dell'imposta municipale propria, che andrà a regime nel 2015.

Il sostantivo “federalismo” è definito dal dizionario Sabatini Coletti come «tendenza e dottrina politica favorevole a costituire lo Stato come una confederazione di Stati». Il termine deriva da “federale” il cui etimo latino, *federalem*, deriva da *fædus*, che stava a significare unione, alleanza. Infatti «la radice etimologica [di federalismo, n.d.a.] evoca il patto istituzionale tra entità politiche equiordinate (*fædus*) che distribuiscono al proprio interno le diverse funzioni»¹⁸. Inoltre, è stato acutamente osservato che «è insito nella concezione del federalismo inteso come sviluppo della teoria dello Stato federale il modello di un'organizzazione politica articolata in diversi livelli di governo, e più precisamente, in quella storicamente affermata nelle federazioni cosiddette classiche, in due livelli: vale a dire in quello centrale o dello Stato federale e in quello locale o degli Stati federati; e se in questa fondamentale duplicità sta poi in realtà, come tutti sanno, il nocciolo del sistema federale, è anche vero che ne è elemento essenziale l'autonomia costituzionale, cioè il principio per il quale ciascun livello di governo è costituzionalmente tutelato nelle sue competenze e prerogative, al fine di evitare qualsiasi modifica unilaterale del patto o *fædus* che lega le entità federate»¹⁹.

Come anticipato non è possibile affrontare il tema della riforma del titolo V della Costituzione²⁰ - con le annesse problematiche sul

¹⁸ URICCHIO A., *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma “Calderoli”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 2009, p. 277.

¹⁹ GARGANO R., *Il federalismo a tutti i livelli - Relazione svolta in occasione del seminario promosso dall'Ufficio di informazione del MFE tenutosi a Verona il 17-18 aprile 2010*, in www.thefederalist.eu, Anno LII, 2010, Numero 2, p. 149.

²⁰ Per un approfondimento sulla riforma del titolo V della Costituzione, si suggerisce la lettura di FALCON G., *Il nuovo titolo V della parte seconda della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, fasc. 10, p. 3 e ss., nonché la bibliografia *ivi* citata. Peraltro pare opportuno segnalare la principale riflessione nella quale la dottrina si è dovuta cimentare: ordunque, i giuristi si sono domandati se la riforma del titolo V della Costituzione compiuta nel 2001 abbia effettivamente introdotto nel nostro ordinamento un sistema di tipo federale oppure no. La risposta, pressoché unanime, è che, nonostante la novella costituzionale del 2001, l'Italia non sia uno Stato federale -

federalismo in generale -, dovendosi, piuttosto, concentrare l'attenzione sui principali aspetti di quello c.d. fiscale.

La locuzione "federalismo fiscale", che deriva dalla terminologia anglosassone *fiscal federalism*²¹, è stata introdotta «nel linguaggio degli studi di finanza pubblica per la prima volta [...] nel 1959, nella *Theory of Public Finance* dal Professor Musgrave»²².

Per affrontare questo tema è necessario prendere le mosse dalla disciplina contenuta nella Carta fondamentale del nostro ordinamento: ovvero, l'art. 119 Cost.²³, così come riformato dalla legge che, nel 2001, ha apportato "modifiche al titolo V della parte

soprattutto avuto riguardo alla struttura e al funzionamento di altri Stati, anche molto vicini, che sono assolutamente federali (si pensi alla Germania) -. Tra gli altri, si esprime in maniera critica nei confronti della l. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3, GAMBINO S., *Le sfide del neo-regionalismo e l'eguaglianza dei cittadini: il federalismo fiscale secondo il d.d.l. a.s. n. 1117*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 2009, p. 250, il quale afferma: «Invero, la riforma del titolo V della Costituzione italiana, frettolosamente approvata dalla maggioranza politica del tempo, evidentemente, non può avere riferimenti teorici né organizzativi con le tipiche forme federali di Stato»; in senso conforme anche BIN R., *Che ha di federale il "federalismo fiscale"?*, in *Quaderni costituzionali - Rivista Italiana di Diritto Costituzionale*, n. 1, 2009, p. 127 (reperibile anche su www.robertobin.it/ARTICOLI/fedfiscale.pdf). Questo, ovviamente, non significa che l'ordinamento italiano, oggi, abbia una impostazione di tipo centralista. Osserva lucidamente LEO M., *Controllo e governo dei flussi informativi*, in MAGLIARO A., a cura di, *Verso quale federalismo? La fiscalità nei nuovi assetti istituzionali: analisi e prospettive*, cit. p. 137, che «lo Stato centrale, in effetti, ha ceduto nel tempo forti competenze legislative e amministrative alle regioni e agli enti locali con la "Bassanini" (1998) prima e con la riforma costituzionale (2001) poi».

²¹ MAGLIARO A., a cura di, *Verso quale federalismo? La fiscalità nei nuovi assetti istituzionali: analisi e prospettive*, cit. p. 5.

²² Così MARONGIU G., *Brevi note a margine del c.d. federalismo fiscale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 2009, p. 271.

²³ Il testo della norma è facilmente reperibile sul sito www.quirinale.it, quindi, per completezza di esposizione si riporta il testo previgente: «Le regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle province e dei comuni. 2. Alle regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali. 3. Per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole, lo Stato assegna per legge a singole regioni contributi speciali. 4. La Regione ha un proprio demanio e patrimonio, secondo le modalità stabilite con legge della Repubblica».

seconda della Costituzione”²⁴.

Confrontando la nuova formulazione con quella precedente, si evince subito come il Legislatore abbia voluto dare rilevanza agli enti locali²⁵ che, in ossequio all’art. 5 e conformemente all’art. 114, c. 1, della Carta²⁶, costituiscono la Repubblica. L’innovazione della riforma consiste nell’aver riconosciuto ai comuni, le province, le città metropolitane e le regioni (le sole, invece, citate nella vecchia formulazione) «autonomia di entrata e di spesa»²⁷. Inoltre, ancora più rilevante - soprattutto ai fini del presente lavoro - appare la statuizione contenuta nel secondo comma della norma laddove, dopo aver precisato che gli enti locali succitati hanno risorse autonome, essa afferma che gli stessi «stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema

²⁴ Si tratta della l. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 248 del 24 ottobre 2001, reperibile su www.normattiva.it.

²⁵ In questo senso anche ANTONIOL M., *Il federalismo demaniale. Il principio patrimoniale del federalismo fiscale*, II edizione, Padova, 2010, p. 5, il quale afferma che «la nuova versione della disposizione si fa carico anche dell’autonomia finanziaria di comuni, province e città metropolitane, operando dunque una sostanziale equiparazione tra i quattro enti territoriali della Repubblica». Sia consentita una chiosa alla osservazione dell’Autore. Dal punto di vista tributario - e quindi ai fini del presente lavoro - potrebbe essere equivoco parlare di equiparazione tra gli enti territoriali della Repubblica: province e comuni, invero, non hanno potestà legislativa; difatti, il diritto tributario conosce, in un certo senso, due tipi di riserva di legge: in primo luogo vi è l’art. 23 Cost. il quale prevede che nessuna prestazione patrimoniale possa essere imposta se non in forza di una legge. La riserva ivi contenuta è pacificamente qualificata come relativa, ma non consente sicuramente agli enti locali di introdurre nuove fattispecie impositive (un discorso assai peculiare si dovrebbe fare con riferimento alle Province Autonome di Trento e Bolzano, ma in questa sede non è consentito). La seconda riserva si incontra, invece, nell’art. 117 Cost., il quale stabilisce il riparto di competenze legislative tra Stato e regioni.

²⁶ Art. 5, Cost.: «La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali, attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell’autonomia e del decentramento»; art. 114, «la Repubblica è costituita dai comuni, dalle province, dalle città metropolitane, dalle regioni e dallo Stato».

²⁷ Art. 119, c. 1, Cost..

tributario»²⁸. In altri termini, il legislatore ha cercato di operare l'inversione dei trasferimenti erariali dal centro alla periferia (metodo privilegiato dalla riforma tributaria degli anni '70), valorizzando l'autonomia tributaria degli enti locali. Questa operazione avviene mediante «lo spostamento dell'incidenza del prelievo fiscale dallo Stato agli enti locali, tramite la soppressione, o la riduzione del peso di alcuni tributi erariali, sostituiti da tributi propri degli enti locali [...], configurati come imposte autonome»²⁹. Inoltre è prevista la possibilità di un aumento delle entrate tributarie degli enti locali per mezzo della partecipazione al gettito di determinati tributi statali.

Orbene, l'affermazione del principio di cui al nuovo art. 119 Cost. è da coordinarsi, anche e soprattutto, con la articolata disciplina dettata dall'art. 117 Cost., anch'esso ampiamente riformato dalla succitata l. Cost. 3/2001. Com'è noto, in esito alla riforma, è stato mutato il criterio di riparto della potestà legislativa conferendo pari dignità tanto a quella regionale quanto a quella nazionale³⁰. Ad oggi, quindi, compete alle regioni una potestà legislativa residuale³¹ in tutte quelle materie che non sono ricomprese nella potestà esclusiva dello Stato³² e, nelle materie di competenza legislativa c.d. "concorrente"³³, spetta allo Stato la determinazione dei principi fondamentali.

Per quanto concerne l'ambito del diritto fiscale si può notare come lo Stato abbia competenza esclusiva, ai sensi della lett. e) dell'art. 117, c. 2, Cost., con riferimento al «sistema tributario [...] dello Stato», ed esista, inoltre, una potestà legislativa di tipo concorrente per il «coordinamento della finanza pubblica e del

²⁸ Art. 119, c. 2, Cost. Si rammenta che, invece, sotto il vigore del precedente testo, le sole regioni godevano di autonomia finanziaria nei limiti individuati dalle leggi della Repubblica.

²⁹ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte speciale - il sistema delle imposte in Italia*, VII edizione, Padova, 2010, p. 960.

³⁰ Art. 117, c. 1, Cost.: «La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali».

³¹ Art. 117, c. 4, Cost..

³² Art. 117, c. 2, Cost..

³³ Art. 117, c. 3, Cost..

sistema tributario». Come autorevolmente segnalato in dottrina, quindi, si può ritenere che in riferimento ai tributi regionali e locali (c.d. “tributi propri”)³⁴, vi sia una potestà legislativa residuale delle regioni³⁵.

Alla luce di quanto sinora esposto, è possibile affermare che le regioni abbiano una potestà legislativa e regolamentare con riferimento ai tributi propri, nei limiti posti dalla Costituzione e dai principi fondamentali di coordinamento dettati dal legislatore statale³⁶. Per quel che concerne, invece, gli enti locali, stante la riserva di legge posta dall’art. 23 Cost., deve ritenersi che essi abbiano un potere regolamentare sui «tributi propri, nell’ambito delle materie e dei soggetti passivi individuati dalla legge regionale, che fornisce la “base legislativa” ai sensi dell’art. 23 Cost.»³⁷. Più

³⁴ Sui tributi propri vi è una importantissima pronuncia della Corte Costituzionale, la sentenza 15 aprile 2008, n. 102. La pronuncia è stata, ovviamente, oggetto di plurimi commenti e annotazioni. Tra i tanti si vedano ANTONINI L., *Una importante sentenza sul federalismo fiscale innovativa oltre il caso di specie*, in Riv. Dir. Sc. Fin., II, 2008, p. 59 e ss.; FICARI V., (a cura di), *L’autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008), e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, Milano, 2009; GIOVANARDI A., *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in Rass. Trib., fasc. 5, 2008, p. 1424 e ss.; Peraltro, in materia si riscontra una copiosa giurisprudenza della Corte: tra le altre si vedano C. Cost. 26 settembre 2003, n. 207 e 296; Corte Cost. 19 luglio 2004, n. 241.

³⁵ In questo senso GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in Rass. Trib., 2002, p. 585 e ss.; conforme FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte speciale - il sistema delle imposte in Italia*, cit., p. 962.

³⁶ Si è già anticipato *supra* come in diritto tributario viga la riserva di legge di cui all’art. 23 Cost.. Orbene, è d’uopo notare come prima della riforma dell’art. 119 Cost., apportata dalla l. Cost. n. 3/2001, in dottrina taluno si sia espresso negativamente circa la riferibilità della riserva di legge di cui all’art. 23 Cost. alle leggi regionali. Tale opinione è stata sostenuta da BARTHOLINI S., *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957, p. 45. Inoltre, si riscontrano opinioni in linea con questo orientamento anche con riferimento al nuovo art. 119 Cost., in questo senso si veda: AMATUCCI A., voce *Autonomia finanziaria e tributaria*, in Enciclopedia giuridica Treccani, IV, 2002, 1 e ss..

³⁷ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte speciale - il sistema delle imposte in Italia*, cit., p. 963. Come si è avuto modo di precisare in precedenza, l’art. 23 Cost. pone una riserva di legge relativa in ambito tributario (recita la norma: «Nessuna

precisamente, si noti che per gli enti locali la disciplina della loro potestà regolamentare è contenuta nel d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 52³⁸, il quale prevede che province e comuni possano disciplinare con regolamento le proprie entrate tributarie, tranne per quel che concerne l'individuazione e la definizione della fattispecie imponibile, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima³⁹.

Orbene, se questo, per sommi capi e senza alcuna pretesa di completezza, è la sintesi di come dovrebbe operare il c.d. federalismo fiscale, come anticipato in apertura, per tanto tempo il legislatore nazionale non è riuscito a dare attuazione all'art. 119 Cost.⁴⁰. Sul punto, invero, ricorda l'Autore appena citato, è intervenuta ripetutamente anche la Consulta la quale ha rimembrato al legislatore nazionale che «appare evidente che l'attuazione dell'art. 119 Cost. sia urgente al fine di concretizzare davvero quanto previsto dal nuovo titolo V della Costituzione, poiché altrimenti si verrebbe a contraddire il diverso riparto di competenze configurato dalle nuove disposizioni; inoltre, la permanenza o addirittura la istituzione di forme di finanziamento delle regioni e degli enti locali contraddittorie con l'art. 119 della Costituzione espone a rischi di cattiva funzionalità o addirittura di

prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»). In altri e più precisi termini, è opinione pressoché pacifica quella per cui la riserva riguarda solo le norme di diritto tributario sostanziale, ovvero quelle che hanno ad oggetto la disciplina delle prestazioni imposte. Infatti, per tutti si veda TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 1, XI edizione, Milano, 2011, p. 15, il quale precisa: «la legge deve fissare la base imponibile e l'aliquota. La Corte costituzionale reputa rispettato l'art. 23 se la legge indica la misura massima dell'aliquota, o fissa criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'autorità amministrativa».

³⁸ La norma è stata adottata in base alla legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, c. 143.

³⁹ Così il testo della norma e anche TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, parte generale, Vol. XI, cit., p. 28.

⁴⁰ Afferma LEO M., *Controllo e governo dei flussi informativi*, in MAGLIARO A., a cura di, *Verso quale federalismo? La fiscalità nei nuovi assetti istituzionali: analisi e prospettive*, cit., p. 137, che «tuttavia, oggi, il federalismo fiscale è un “grande incompiuto” [...]. L'art. 119 della Costituzione - nella parte in cui prevede che “i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni hanno autonomia finanziaria di entrata” è rimasto sostanzialmente inapplicato».

Il tema analizzato nel manuale concerne quella forma impositiva denominata "imposta municipale propria". Tale tributo ha una duplice veste: originariamente è nato come portato della riforma volta ad attuare il c.d. federalismo fiscale, ma poi è stata modificato con un provvedimento d'urgenza allo scopo di incrementare le entrate finanziarie dello Stato. La disciplina di riferimento è quella del d. lgs. 23/2011 con le integrazioni, modifiche e divergenze introdotte dall'art. 13, d.l. n. 201/2011, convertito con modificazioni dalla l. n. 214/2011. Inizialmente era previsto che, a partire dal 2014, venisse introdotta nel nostro ordinamento l'imposta municipale propria (comunemente definita come imposta municipale unificata). Successivamente, l'introduzione del tributo è stata anticipata in via sperimentale al 2012, con conseguente differimento del regime ordinario al 2015. L'imposta municipale sostituisce, per la componente immobiliare, l'i.r.pe.f. sui redditi fondiari e sulle relative addizionali gravanti sui beni immobili non locati, nonché l'imposta comunale sugli immobili (art. 8, d. lgs. 23/2011). Il presupposto applicativo dell'imposta è il possesso di beni immobili, ivi compresa l'abitazione principale (almeno per quanto concerne il triennio 2012-2014). La normativa che disciplina questo nuovo tributo è fortemente improntata a quella dell'imposta comunale sugli immobili. A riprova di ciò, si noti come il metodo di determinazione della base imponibile dell'i.m.p. è individuato dal legislatore delegato mediante rinvio esplicito alla disciplina i.c.i.. L'aliquota del tributo è stata stabilita nello 0,4% per l'abitazione principale e nello 0,76% per gli immobili diversi dall'abitazione principale. Tuttavia, questa seconda percentuale può essere modificata, entro i termini stabiliti e secondo determinate procedure dal Consiglio Comunale. Ai sensi dell'art. 9 del Decreto, sono soggetti passivi del tributo il proprietario dell'immobile ovvero il titolare di altri diritti reali minori. Nel caso di concessione di aree demaniali, il soggetto passivo è individuato nel concessionario, mentre per gli immobili, da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, è tenuto al pagamento dell'imposta il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. Il periodo di imposta è annuale e la stessa è dovuta in modo proporzionale rispetto alla quota e al periodo di possesso del bene. Il versamento del tributo deve essere effettuato in due rate che scadono il 16 giugno e il 16 dicembre; tuttavia, è prevista la facoltà di pagare l'imposta in un'unica soluzione il 16 dicembre. Per quanto concerne accertamento e riscossione, di particolare importanza appare la conferma – anche per questo nuovo tributo – della possibilità di ricorrere alle soluzioni concordatarie delle controversie. Infatti, l'art. 9 del Decreto prevede che anche per l'i.m.p. si possa attivare la procedura dell'accertamento con adesione e della conciliazione, con la possibilità di una rateizzazione del quantum dovuto. Ad ogni modo, è bene ricordare che l'accertamento delle violazioni tributarie inerenti questo tributo è demandato ai comuni e la disciplina applicabile è dettata in parte dalla normativa in materia i.c.i. e in parte dalla finanziaria 2007.

ISBN 978-88-97916-17-8



9 788897 916178

€ 25,00

ISBN formato pdf: 978-88-97916-17-8

STUDI APPLICATI

pubblicazioni professionali