

AVANGUARDIA GIURIDICA collana a cura di MARCO ANTONIOL

fisco, enti locali MAZI

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

**EXEO** edizioni 

STUDI APPLICATI

pubblicazioni professionali

ISBN formato pdf : 978-88-95578-90-3

AVANGUARDIA GIURIDICA collana a cura di MARCO ANTONIOL

fisco, enti locali MAZI

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 The logo for EXEO edizioni features the word 'EXEO' in a large, stylized, blue font. Below it, the word 'edizioni' is written in a smaller, blue, sans-serif font. A blue curved line with an arrowhead at the end starts under the 'O' and curves upwards and to the right.

STUDI APPLICATI

pubblicazioni professionali

ISBN formato pdf : 978-88-95578-90-3



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

fax: 049 9710328

e-mail: [amministrazione@territorio.it](mailto:amministrazione@territorio.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 libro 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 © 2011 Exeo S.r.l.. Tutti i diritti riservati. È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi mezzo senza l'autorizzazione scritta dell'editore. È consentita la stampa ad esclusivo uso personale del soggetto abbonato, e comunque mai a scopo commerciale. Il pdf può essere utilizzato esclusivamente dall'acquirente, nei propri dispositivi di lettura, e dai suoi più stretti collaboratori professionali. Ogni diffusione, con qualsiasi mezzo, con qualsiasi scopo e nei confronti di chiunque, totale o parziale di contenuti è vietata senza il consenso scritto dell'editore.

edizione: gennaio 2012 - collana: AVANGUARDIA GIURIDICA, a cura di Marco Antonini  
materia: fisco, enti locali - tipologia: studi applicati - formato: digitale, pdf  
codice prodotto: MA21 - ISBN: 978-88-95578-90-3- prezzo: € 30,00  
autore: Alessio Scaglia, laureato in giurisprudenza, abilitato all'esercizio della professione di mediatore civile  
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  
info@exeoedizioni.it. Luogo di elaborazione presso la sede operativa.  
L'editore ringrazia per ogni segnalazione o suggerimento inviato a  
direzione@exeoedizioni.it.

---



professionisti

pubblica amministrazione

[www.territorio.it](http://www.territorio.it) - [www.exeoedizioni.it](http://www.exeoedizioni.it)

## SOMMARIO

PREFAZIONE.....	7
<b>SEZIONE I - INTRODUZIONE GENERALE.....</b>	<b>8</b>
<b>CAPITOLO I - BREVI CENNI SUL FEDERALISMO FISCALE .....</b>	<b>8</b>
1. <i>Prolegomeni</i> .....	8
2. <i>Il federalismo fiscale. Introduzione e premesse metodologiche</i> .....	11
3. <i>La legge delega 5 maggio 2009, n. 42</i> .....	19
3.1. Ambito di intervento della legge delega (art. 1) .....	21
3.2. L'oggetto e la finalità della delega (art. 2) .....	23
3.3. Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali (art. 12) .....	27
4. <i>Il federalismo fiscale municipale. Il d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 7</i> .....	30
 <b>SEZIONE II - IL REGIME ORDINARIO.....</b>	 <b>34</b>
<b>CAPITOLO I - L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA. ART. 8, D. LGS. 23/2011 .....</b>	<b>34</b>
1. <i>Breve excursus sull'attuale disciplina impositiva gravante sugli immobili</i> .....	34
1.1. I redditi fondiari.....	34
1.2. L'imposta comunale sugli immobili .....	46
2. <i>L'imposta municipale propria. Nodi interpretativi tra l'imposta "a regime" e quella "sperimentale"</i> .....	51
2.1 Art. 8, d. lgs. n. 23/2011: l'imposta municipale propria. Nozione.....	57
2.2. L'imposta municipale propria: tributi sostituiti e presupposto. I commi 1, 2 e 3 dell'art. 8.....	61
2.2.1. Il presupposto del tributo.....	66

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 .....	79
2.3.1. La base imponibile.....	79
2.3.2. L'aliquota.....	86
2.3.3. Le modificazioni dell'aliquota e la potestà regolamentare dei comuni .....	90
<b>CAPITOLO II - IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA. ART. 9, D. LGS. 23/2011 .....</b>	<b>101</b>
1. <i>Premessa</i> .....	101
2. <i>I soggetti passivi del tributo</i> .....	101
3. <i>L'ambito di applicazione temporale, la ripartizione tra più soggetti passivi e il versamento del tributo</i> .....	106
<b>CAPITOLO III - ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE DELL'IMPOSTA. ART. 9, D. LGS. 23/2011. CONTENZIOSO E PRE-CONTENZIOSO.....</b>	<b>112</b>
1. <i>Premessa</i> .....	112
2. <i>L'accertamento con adesione. Brevi cenni sull'istituto</i> .....	112
3. <i>L'accertamento con adesione nell'imposta municipale propria e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso</i> .....	116
3.1 Un altro strumento deflattivo: la conciliazione giudiziale.....	121
4. <i>Dichiarazione, accertamento e riscossione dell'imposta municipale propria. I commi 6 e 7</i> .....	122
 <b>SEZIONE III - IL REGIME "SPERIMENTALE" .....</b>	<b>138</b>
<b>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.....</b>	<b>138</b>
1. <i>Introduzione</i> .....	138
2. <i>L'imposta municipale propria nel regime "sperimentale"</i> .....	139
3. <i>Il presupposto dell'imposta municipale propria sperimentale</i> .....	139
3.1 L'imposizione sull'abitazione principale. ....	142

4. <i>La base imponibile dell'imposta municipale propria sperimentale</i> .....	148
5. <i>L'aliquota</i> .....	157
3. <i>Esempi di calcolo dell'imposta municipale propria "sperimentale"</i> .....	164
4. <i>Altre disposizioni del d.l. n. 201/2011 che tangono il tributo municipale</i> .....	166

**SEZIONE IV - CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE..... 171**

**CAPITOLO I - PROFILI COSTITUZIONALI**

**DELL'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA**

**"SPERIMENTALE" E "A REGIME" ..... 171**

1. <i>Profili critici: costituzionalità dell'imposta</i> .....	171
--	-----

**ALLEGATO N. 1 - TABELLA CLASSIFICAZIONE**

<b>CATASTALE.....</b>	<b>178</b>
-----------------------	------------

**ALLEGATO N. 2 - TABELLA NUOVA CLASSIFICAZIONE**

<b>CATASTALE PER IMMOBILI ORDINARI .....</b>	<b>179</b>
--	------------

**ALLEGATO N. 3 - TABELLA NUOVA CLASSIFICAZIONE**

<b>CATASTALE PER IMMOBILI SPECIALI .....</b>	<b>180</b>
--	------------

**ALLEGATO 4.- SCHEMA IMPOSTA MUNICIPALE**

<b>PROPRIA ORDINARIA (DAL 2015).....</b>	<b>181</b>
--	------------

<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>182</b>
---------------------------	------------

<b>SITOGRAFIA .....</b>	<b>188</b>
-------------------------	------------

## 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. 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.*

*Trento, 09 gennaio 2012*

*A.S.*

## SEZIONE I INTRODUZIONE GENERALE

### CAPITOLO I BREVI CENNI SUL FEDERALISMO FISCALE

#### *1. Prolegomeni*

L'imposta municipale propria, comunemente denominata i.m.u.<sup>1</sup>, 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. 23<sup>2</sup>, recante la disciplina di tale tributo, è stata emanata “in attuazione dell’art. 119 della Costituzione”<sup>3</sup>.

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 municipale<sup>4</sup>, tuttavia, sono intervenute rilevanti modifiche normative<sup>5</sup> che non solo incidono significativamente sul d. lgs. 14

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Pubblicato nella Gazz. Uff. 23 marzo 2011, n. 67.

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

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

<sup>5</sup> 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](http://www.camera.it), *sub*

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 vigore<sup>6</sup>.

Infatti, a causa della crisi economica in cui versa lo Stato italiano, l'attuale governo<sup>7</sup> 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. 201<sup>8</sup>. Tale decreto è stato poi convertito, con modificazioni, in data 22 dicembre 2011, dalla legge n. 214<sup>9</sup>.

Certo, la finalità dell'intervento normativo è rilevante e - probabilmente - si doveva effettivamente agire con la massima celerità onde evitare il *default* dello Stato<sup>10</sup>. Ciononostante non

n. C-4829, dove a pag. 20 si legge testualmente: «L'attuale situazione economico-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».

<sup>6</sup> 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° ed., Torino, 2008, p. 2.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 6 dicembre 2011, n. 284, S.O.

<sup>9</sup> 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](http://www.senato.it). La legge di conversione è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 27 dicembre 2011, n. 300, S.O.

<sup>10</sup> 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](http://www.governo.it). Ad ogni modo, le finalità del decreto sono indicate nel

sono poche le differenze, di cui sarà conto nel prosieguo dell'opera, introdotte con quest'ultimo provvedimento. 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 2015<sup>11</sup>.

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. 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; la quarta, infine, dedicata alle considerazioni conclusive, con particolare riguardo agli aspetti costituzionali del 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.

---

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 [...]».

<sup>11</sup> 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.

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 cessare, risultando applicabile solo ed esclusivamente la normativa contenuta nel d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

## *2. Il federalismo fiscale. Introduzione e premesse metodologiche*

Il tema del federalismo (in particolare quello fiscale) ha occupato, per lungo tempo<sup>12</sup>, il dibattito politico italiano. La materia, d'altronde, presenta un carattere assolutamente trasversale

---

<sup>12</sup> 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».

investendo tematiche inerenti il diritto pubblico (nelle sue partizioni di diritto costituzionale, amministrativo e tributario<sup>13</sup>), le scienze economiche e, financo, la sociologia<sup>14</sup>.

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 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 *foedus*, che stava a significare unione, alleanza. Infatti «la radice etimologica [di federalismo, n.d.a.] evoca il patto istituzionale tra entità politiche equiordinate (*foedus*) che distribuiscono al proprio interno le diverse funzioni»<sup>15</sup>. Inoltre, è stato acutamente osservato che «è

---

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> URICCHIO A., *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma "Calderoli"*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 2009, p. 277.

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 affermatasi 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 *fœdus* che lega le entità federate»<sup>16</sup>.

Come anticipato non è possibile affrontare il tema della riforma del titolo V della Costituzione<sup>17</sup> - con le annesse

---

<sup>16</sup> 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](http://www.thefederalist.eu), Anno LII, 2010, Numero 2, p. 149.

<sup>17</sup> 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 - 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](http://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

problematiche sul 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*<sup>18</sup>, è stata introdotta «nel linguaggio degli studi di finanza pubblica per la prima volta [...] nel 1959, nella *Theory of Public Finance* dal Professor Musgrave»<sup>19</sup>.

Per affrontare questo tema è necessario prendere le mosse dalla disciplina contenuta nella Carta fondamentale del nostro ordinamento: ovvero, l'art. 119 Cost.<sup>20</sup>, così come riformato dalla legge che, nel 2001, ha apportato “modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione”<sup>21</sup>.

Confrontando la nuova formulazione con quella precedente, si evince subito come il Legislatore abbia voluto dare rilevanza agli enti locali<sup>22</sup> che, in ossequio all'art. 5 e conformemente all'art.

competenze legislative e amministrative alle regioni e agli enti locali con la “Bassanini” (1998) prima e con la riforma costituzionale (2001) poi».

<sup>18</sup> MAGLIARO A., a cura di, *Verso quale federalismo? La fiscalità nei nuovi assetti istituzionali: analisi e prospettive*, cit. p. 5.

<sup>19</sup> Così MARONGIU G., *Brevi note a margine del c.d. federalismo fiscale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 2009, p. 271.

<sup>20</sup> Il testo della norma è facilmente reperibile sul sito [www.quirinale.it](http://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».

<sup>21</sup> 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](http://www.normattiva.it).

<sup>22</sup> 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

114, c. 1, della Carta<sup>23</sup>, 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»<sup>24</sup>. 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 tributario»<sup>25</sup>. 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»<sup>26</sup>. Inoltre è prevista la possibilità di un aumento delle entrate tributarie degli enti locali per mezzo della partecipazione al gettito di determinati tributi

---

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.

<sup>23</sup> 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».

<sup>24</sup> Art. 119, c. 1, Cost..

<sup>25</sup> 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.

<sup>26</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte speciale - il sistema delle imposte in Italia*, VII edizione, Padova, 2010, p. 960.

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 nazionale<sup>27</sup>. Ad oggi, quindi, compete alle regioni una potestà legislativa residuale<sup>28</sup> in tutte quelle materie che non sono ricomprese nella potestà esclusiva dello Stato<sup>29</sup> e, nelle materie di competenza legislativa c.d. "concorrente"<sup>30</sup>, 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 sistema tributario». Come autorevolmente segnalato in dottrina, quindi, si può ritenere che in riferimento ai tributi regionali e locali (c.d. "tributi propri")<sup>31</sup>, vi sia una potestà legislativa

---

<sup>27</sup> 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».

<sup>28</sup> Art. 117, c. 4, Cost..

<sup>29</sup> Art. 117, c. 2, Cost..

<sup>30</sup> Art. 117, c. 3, Cost..

<sup>31</sup> 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.

residuale delle regioni<sup>32</sup>.

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 statale<sup>33</sup>. 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.»<sup>34</sup>. Più 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. 52<sup>35</sup>, il quale ha previsto che province e comuni possano disciplinare con regolamento le proprie entrate tributarie, tranne per quel che concerne

---

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> 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..

<sup>34</sup> 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 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».

<sup>35</sup> La norma è stata adottata in base alla legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, c. 143.

l'individuazione e la definizione della fattispecie imponibile, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima<sup>36</sup>.

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.<sup>37</sup>. 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 blocco di interi ambiti settoriali»<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> Così il testo della norma e anche TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, parte generale, Vol. XI, cit., p. 28.

<sup>37</sup> 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».

<sup>38</sup> In questi termini C. Cost. 17-23 dicembre 2003, n. 370, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it), citata anche dall'Autore di cui alla nota precedente. Per un primo commento alla pronuncia si vedano BARBERO M., *Prime indicazioni della Corte Costituzionale in materia di “federalismo fiscale”*, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it), nonché FERIOLI E., *Esiti paradossali dell'innovativa legislazione regionale in tema di asili nido, tra livelli essenziali ed autonomia finanziaria regionale*, in *Le Regioni*, fasc. 2-3, 2004, p. 743. Non sempre, tuttavia, le esigenze avvertite dalla giurisprudenza coincidono con le aspettative dei consociati. In una recente indagine CENSIS, infatti, emerge come «in testa agli interventi considerati più urgenti da attuare, più della metà degli italiani (il 51,7%) segnala proprio l'incremento degli accertamenti per combattere l'evasione: aspetto che supera di gran lunga la pur auspicata diminuzione del carico fiscale (indicata al secondo posto dal 23,4% degli intervistati), la semplificazione del sistema (22,1%) e l'aumento delle forme di tutela dei diritti dei contribuenti (20%), mentre l'attuazione del federalismo fiscale viene considerata prioritaria soltanto dal 16,6% degli italiani». Testualmente dall'indagine CENSIS “Gli italiani e il fisco - Sintesi dei

A fronte di questa perdurante situazione di stallo, il Consiglio dei Ministri, nella seduta del 3 ottobre 2008, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, ha approvato il disegno di legge per dare attuazione all'art. 119 della Carta costituzionale<sup>39</sup>. In seguito ad un percorso legislativo piuttosto articolato, il 29 aprile 2009, è stata approvata dal parlamento la legge di «Delega al governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione»<sup>40</sup>.

Il prossimo paragrafo sarà dedicato all'analisi di questo testo normativo.

### 3. La legge delega 5 maggio 2009, n. 42

Al fine di indicare al governo i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, nel corso del 2002, è stata istituita l'Alta commissione di studio<sup>41</sup> (di seguito A.Co.F.F.). Tale commissione, nonostante i notevoli ritardi e i diversi ostacoli che ha incontrato durante il suo lavoro<sup>42</sup>, nel 2005, ha pubblicato una relazione sull'attività svolta

---

risultati”, in [www.censis.it](http://www.censis.it). Peraltro, *infra*, si avrà modo di notare come il legislatore delegante abbia introdotto tra i criteri che il legislatore delegato dovrà rispettare nell'emanare i decreti legislativi di attuazione, proprio la lotta all'evasione e all'elusione, la semplificazione del sistema tributario e lo spirito della riforma (almeno proclamato) è certamente quello di una diminuzione del carico fiscale in capo ai cittadini.

<sup>39</sup> Dati reperibili su [www.governo.it](http://www.governo.it).

<sup>40</sup> L. 5 maggio 2009, n. 42, in [www.normattiva.it](http://www.normattiva.it).

<sup>41</sup> La Commissione è stata istituita dall'art. 3, c. 1, lett. b), l. 27 dicembre 2002, n. 289. Il funzionamento e la composizione dell'organismo sono disciplinati dal D.P.C.M 9 aprile 2003, pubblicato in G.U. 23 giugno 2003, n. 143. L'Alta Commissione è stata soppressa dall'art. 1, c. 477, l. 27 dicembre 2006 (finanziaria 2007). Quest'ultima norma, infine, è stata abrogata dall'art. 43, c. 3, d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modifiche dalla l. 6 agosto 2008, n. 133.

<sup>42</sup> In primo luogo non è stato raggiunto l'accordo tra governo e conferenza unificata (previsto dalla finanziaria del 2003). Tale situazione ha «sottratto alla ripetuta Commissione il presupposto giuridico fondamentale per lo svolgimento della sua *mission* istituzionale, consistente nel “mediare” i meccanismi strutturali del

per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo<sup>43</sup>. Lo spirito della disciplina di attuazione dell'art. 119 Cost., avrebbe dovuto esser quello di una forte cooperazione tra Stato, regioni ed enti locali onde giungere ad una normativa che trovasse il consenso di tutte le parti in causa.

Tale situazione, in realtà, non si è verificata ma, tuttavia, il legislatore è recentemente giunto all'adozione della già citata l. 5 maggio 2009, n. 42, rubricata «Delega al governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione»<sup>44</sup>, la quale ripercorre, in larga parte, gli spunti offerti dall'A.Co.F.F.<sup>45</sup>.

Trattandosi di una legge delega, com'è noto, essa deve conformarsi al dettato dell'art. 76 Cost., a mente del quale «l'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti». Appare, dunque, opportuno indugiare sulla citata normativa e verificare

federalismo fiscale, in attesa dell'approvazione della relativa legge quadro», così JORIO E., GAMBINO S., D'IGNAZIO G., *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n.42*, 2009, p. 61.

<sup>43</sup> Sul punto la Relazione precisa che, in seguito alla proroga dei termini entro i quali presentare la propria relazione e dopo aver subordinato la stessa agli orientamenti scaturenti dall'accordo tra conseguito in sede di conferenza unificata, la Commissione si è trovata «nella contraddittoria situazione, da un lato, di dover terminare i propri lavori entro il 30 settembre, e, dall'altro, di non potere portarli a termine perché mancava l'accordo di cui sopra. Per uscire da questa contraddittoria situazione i membri dell'ACoFF hanno pertanto sollecitato [...] con una missiva il Ministro dell'economia e il Ministro per gli affari regionali ad inserire nell'ordine del giorno della Conferenza la discussione sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale. Esperito inutilmente questo tentativo e poiché l'ACoFF avrebbe dovuto in ogni caso concludere i suoi lavori entro il 30 settembre 2004, l'ACoFF ha deliberato di iniziare comunque i lavori, assumendo come criteri di fondo il dettato costituzionale e del documento sul quale avevano convenuto regioni ed enti locali il 18 giugno 2003. Di tale decisione è stata data comunicazione al Presidente del Consiglio». In questi termini la *Relazione sull'attività svolta dall'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale*, in [www.issirfa.cnr.it](http://www.issirfa.cnr.it), p. 12.

<sup>44</sup> Per comodità, in questo capitolo ci si riferirà alla l. n. 42/09 indicandola con «legge».

<sup>45</sup> In questo senso FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte speciale - il sistema delle imposte in Italia*, cit., p. 966.

quali sono questi criteri direttivi e quale l'oggetto della delega<sup>46</sup>.

### 3.1. Ambito di intervento della legge delega (art. 1)

La legge si apre con una statuizione di principio che serve a delineare l'ambito in cui le successive disposizioni andranno ad intervenire. La portata del provvedimento è talmente importante, tecnico e pregnante che in dottrina è stata definita come la «legge delega a maggiore contenuto giuridico economico degli ultimi decenni, proprio perché dai principi e dai criteri da essa individuati e, di guisa, dalla sua successiva attuazione dipenderà il futuro della finanza pubblica e del sistema tributario»<sup>47</sup>.

L'art. 1 della legge precisa, dunque, quale sia l'ambito di intervento<sup>48</sup>, statuendo che essa «costituisce attuazione dell'articolo 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,

---

<sup>46</sup> Quanto detto si renderà utile anche, e soprattutto, nel prosieguo della trattazione allorché si esaminerà l'imposta municipale propria e si confronterà la disciplina di dettaglio emanata dal legislatore delegato proprio con i principi della legge delega. Peraltro in questa sede verranno analizzati solamente i principi inerenti all'oggetto del presente lavoro. Per una puntuale ed esaustiva analisi della legge delega, si suggerisce la lettura di JORIO E., GAMBINO S., D'IGNAZIO G., *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n.42*, cit..

<sup>47</sup> Così JORIO E., GAMBINO S., D'IGNAZIO G., *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n.42*, cit., p. 150; si mostra, invece, cauto G. MARONGIU, *Il federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, 47, 2010, p. 3893, il quale afferma che il federalismo fiscale «oggi è poco più del frontespizio e dell'indice di un libro le cui pagine sono ancora bianche».

<sup>48</sup> Sul punto si rinviene una precisazione di CABRAS D., *Il processo di attuazione della legge delega in materia di federalismo fiscale: il ruolo del Parlamento*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 10 giugno 2009, il quale afferma: «Il titolo della legge 5 maggio 2009, n. 42 [...] può indurre in errore in merito alla portata del provvedimento. La legge n. 42, infatti, appare in realtà attuativa, più che del solo articolo 119, del Titolo V della Costituzione nel suo complesso che, [...], è risultato per molti aspetti privo di effettività».

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»<sup>49</sup>. Per questi fini, dunque, la legge introduce delle disposizioni volte a: a) sancire «in via esclusiva»<sup>50</sup> i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»; b) istituire e disciplinare il fondo perequativo per «i territori con minore capacità fiscale per abitante»; c) regolare gli interventi speciali di cui all'art. 119, c. 5 Cost.<sup>51</sup> per favorire lo sviluppo delle aree sottoutilizzate onde «superare il dualismo economico del Paese»; d) disciplinare «i principi generali per l'attribuzione di un proprio patrimonio a comuni, province, città metropolitane e regioni» e dettare norme sull'ordinamento di Roma capitale<sup>52</sup>. Infine la norma compie una precisazione per quanto riguarda le regioni a Statuto speciale e le province autonome di Trento e Bolzano: nei confronti di questi soggetti si applicano «in conformità con gli

---

<sup>49</sup> Su tale statuizione di principio si condivide appieno l'osservazione critica di ANTONIOL, M., *Il federalismo demaniale*, cit. p. 24, per il quale «si tratta per vero di una tautologia, dal momento che tale autonomia è in effetti il principale portato dell'art. 119 della Carta fondamentale».

<sup>50</sup> Osserva acutamente DEL FEDERICO L., *I principi del coordinamento tributario*, in MAGLIARO A., a cura di, *quale federalismo? La fiscalità nei nuovi assetti istituzionali: analisi e prospettive*, cit. p. 108 che anche ad una lettura *prima facie* del disposto normativo è agevole notare come la logica del legislatore delegato sia ancora «centralista», in quanto la norma in questione attribuisce allo Stato il monopolio sulla statuizione dei principi. Precisa, infatti, l'Autore che «è evidente che l'inciso «in via esclusiva», contenuto del suddetto art. 1, non consente l'ingresso tra i principi fondamentali del coordinamento di quelli che non siano espressamente indicati dal legislatore nazionale, in un evidente logica di continuità con la giurisprudenza della Corte costituzionale».

<sup>51</sup> Art. 119, c. 5, Cost.: «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».

<sup>52</sup> Il punto, come acutamente affermato, è «il primo cenno al federalismo demaniale». In questi termini ANTONIOL, M., *Il federalismo demaniale*, cit. p. 25, cui si rimanda per una esaustivo approfondimento del tema del federalismo demaniale.

statuti, esclusivamente le disposizioni di cui agli articoli 15, 22 e 27»<sup>53</sup>.

### 3.2. L'oggetto e la finalità della delega (art. 2)

La legge, dopo aver previsto il limite temporale di ventiquattro mesi entro il quale il governo è chiamato ad adottare i decreti di attuazione<sup>54</sup> e dopo aver ricordato che restano fermi gli specifici principi sanciti da alcuni articoli della stessa legge<sup>55</sup>, ha cura di elencare in maniera piuttosto dettagliata i vari principi e criteri direttivi generali cui il legislatore delegato deve conformarsi. Di seguito si indicano quelli che, ai fini del presente lavoro, si ritengono essere più rilevanti.

La norma prevede che gli emanandi decreti delegati rispettino in primo luogo l'«autonomia di entrata e di spesa e maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo»<sup>56</sup>. Tale principio è strettamente correlato

---

<sup>53</sup> Quelle citate sono norme sul finanziamento delle città metropolitane (art. 15), perequazione infrastrutturale (art. 22) e coordinamento della finanza delle regioni a Statuto speciale e delle province autonome (art. 27).

<sup>54</sup> Occorre precisare che per quanto concerne le città metropolitane, invece, il termine è di 36 mesi, *ex art.* 23, c. 6 della legge delega, il quale recita: «Al fine dell'istituzione di ciascuna città metropolitana, il governo è delegato ad adottare, entro trentasei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, su proposta del Ministro dell'interno, del Ministro per le riforme per il federalismo, del Ministro per la semplificazione normativa e del Ministro per i rapporti con le regioni, di concerto con i Ministri per la pubblica amministrazione e l'innovazione, dell'economia e delle finanze e per i rapporti con il Parlamento, uno o più decreti legislativi, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi: [...]».

<sup>55</sup> Si tratta degli articoli 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 28 e 29, su cui *infra*.

<sup>56</sup> Sul punto si registra una nota critica di DEL FEDERICO L., *I principi del coordinamento tributario*, in MAGLIARO A., a cura di, *quale federalismo? La fiscalità nei nuovi assetti istituzionali: analisi e prospettive*, cit. p. 110, il quale afferma: «Il punto critico, infatti, è che tale principio trova la propria collocazione “naturale” nei tributi delimitati, disciplinati, applicati, accertati e riscossi dagli enti locali: laddove, invece, il tributo si sostanzia in una mera compartecipazione ai tributi erariali istituiti dalla

al criterio fornito nella successiva lett. b) dell'art. 2. Infatti, come segnalato in dottrina, tale obiettivo (dell'autonomia di entrata e di spesa e della maggiore responsabilizzazione) «è perseguibile in quella naturale logica [della] lealtà istituzionale e [con il] concorso degli enti pubblici coinvolti, quali strumenti organicamente funzionali al raggiungimento dei traguardi della politica finanziaria nazionale, coerentemente con i vincoli posti a livello comunitario e internazionale»<sup>57</sup>.

Il governo è chiamato, poi, a conformare la propria attività normativa in modo da razionalizzare, semplificare e rendere coerenti i singoli tributi e l'intero sistema tributario mediante una riduzione degli adempimenti in capo ai contribuenti. Deve essere garantita l'efficienza nell'amministrazione dei tributi e la trasparenza del prelievo. Di particolare rilievo, poi, appare il riferimento al rispetto dei principi sanciti in una normativa di fondamentale importanza nel diritto tributario, quale il c.d. statuto del contribuente<sup>58</sup>.

---

legge dello Stato, accertati e riscossi dall'Agenzia delle Entrate, rispetti ai quali il ruolo della Regione c'è ma è del tutto marginale, viene proprio messo in crisi il principio fondante e cioè quello della responsabilizzazione finanziaria rispetto alla politica fiscale».

<sup>57</sup> Così JORIO E., GAMBINO S., D'IGNAZIO G., *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n.42*, cit., p. 160, Peraltro gli Autori, *sub* nota n. 58 precisano che la lealtà istituzionale cui fa riferimento il legislatore è «un criterio che – per come ben evidenziato nel richiamato *dossier* n. 109 (p.34) elaborato dal Servizio studi del Senato della Repubblica nel marzo 2009 – viene assimilato a quello di “leale collaborazione”, più volte invocato dalla Consulta, in sede di conflitto istituzionale tra Stato e regioni, che si sostanzierebbe nella “mutua informazione e nella esclusione di qualsiasi attività emulativa o prevaricante tra amministrazioni centrali e regionali”».

<sup>58</sup> I principi esposti sono quelli di cui all'art. 2, c. 2, lett. c) della legge delega. Lo Statuto del contribuente, invece, è la legge 27 luglio 2000, n. 212. Peraltro tale legge, secondo il suo articolo 1, pone i principi generali dell'ordinamento tributario che possono essere modificati solo espressamente e mai da leggi speciali; impone alle regioni a Statuto ordinario di regolare le materie disciplinate dalla stessa legge n. 212 in maniera da attuare i principi ivi contenuti e, infine, impone agli Enti locali di conformare i propri Statuti e la normativa secondaria allo Statuto del contribuente.

Altra direttiva rilevante è quella per cui i decreti legislativi dovranno coinvolgere i diversi livelli istituzionali nel contrasto all'evasione e all'elusione fiscale<sup>59</sup>.

Si prevede, ancora, che siano attribuite risorse agli enti locali e alle regioni<sup>60</sup> - in base alle proprie competenze -, nel pieno rispetto del principio di territorialità, solidarietà, sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza in ossequio all'art. 118 Cost.<sup>61</sup>.

Di assoluta importanza, soprattutto per il tributarista, sono le statuizioni sulla «salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio della progressività del sistema tributario e rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche»<sup>62</sup> e sull'esclusione di ogni forma di doppia imposizione sul medesimo presupposto, fatte salve le addizionali previste da leggi statali o regionali<sup>63</sup>. Peraltro il principio della capacità contributiva è relazionato anche alla «tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa» di cui alla lettera p) dell'art. 2, c. 2 della legge<sup>64</sup>.

---

<sup>59</sup> Si veda l'art. 2, c. 2, lett. d) della legge.

<sup>60</sup> Cfr. l'art. 2, c. 2, lett. e) della legge.

<sup>61</sup> Art. 118 Cost.: «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. 2. 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».

<sup>62</sup> Cfr. l'art. 2, c. 2, lett. l) della legge. Come noto, peraltro, il principio di progressività cui è informato il sistema tributario e quello del concorso al pagamento delle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, sono affermati dall'art. 53 della Costituzione. Tali principi saranno "la stella polare" che guiderà l'analisi, nei prossimi capitoli, dell'imposta municipale propria. Sull'argomento si possono trovare interessanti spunti di riflessione in CARPENTIERI L., FALSITTA G., LUPI R., STEVANATO D., *Capacità economica, capacità contributiva e 'minimo vitale'*, in Lo Stato civile italiano, 2009 fasc. 2, pp. 121 - 128

<sup>63</sup> In questi termini l'art. 2, c. 2, lett. o) della legge.

<sup>64</sup> In questo senso JORIO E., GAMBINO S., D'IGNAZIO G., *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n.42*, cit., p. 163, ove poi si precisa: «Tutto questo allo scopo, soprattutto, di favorire: a) la indispensabile simmetria tra la

Vi è, poi, la statuizione di cui alla lett. ff) dell'art. 2, c. 2 della legge, che prevede una «definizione di una disciplina dei tributi locali in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale» e, ancora, la lett. hh) del citato articolo, ai sensi del quale deve essere rispettata la territorialità dei tributi regionali e locali e la riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito di quelli erariali, conformemente al disposto dell'art. 119 Cost..

Infine, come autorevolmente ricordato in dottrina<sup>65</sup>, vi è un importante riferimento al diritto dell'Unione Europea, in quanto l'ultimo criterio contenuto nel secondo comma sancisce che il legislatore debba provvedere all'«individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottosviluppate»<sup>66</sup>.

---

responsabilità finanziaria e quella amministrativa, nonché tra la continenza e la responsabilità nell'imposizione dei tributi propri; b) l'alternativa corrispondenza tra la premialità, da doversi attribuire a seguito di comportamenti virtuosi ed efficienti degli enti medesimi, e la previsione di meccanismi sanzionatori, a carico di quelli che non rispettino l'equilibrio economico-finanziario, non garantiscano i livelli essenziali delle prestazioni e non assicurino le funzioni ordinarie cui i governi locali sono istituzionalmente proposti (lettera z)».

<sup>65</sup> In questo senso JORIO E., GAMBINO S., D'IGNAZIO G., *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n.42*, cit., p. 165. Gli autori segnalano che in Europa si è avuto un cospicuo dibattito sull'argomento in questione, basato sulla recente Sentenza della Corte di Giustizia C-428/06 dell'11.09.2008 (che ha riunito le cause da C-428/06 a C-434/06), che ha trattato questioni inerenti gli aiuti di Stato. La sentenza è reperibile sul sito <http://curia.europa.eu/>.

<sup>66</sup> Cfr. l'art. 2, c. 2, lett. l) della legge. Sul punto sia consentita una precisazione terminologica: alla luce del Trattato di Lisbona, pare tecnicamente scorretto parlare ancora di «diritto comunitario». Le Comunità Europee sono, oramai, venute meno e tutte sostituite dall'Unione Europea, ergo si sarebbe dovuto parlare di diritto dell'Unione. Difatti, il nuovo Art. 1 TUE afferma «l'Unione si fonda sul presente trattato e sul trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in appresso denominati "i trattati"). I due trattati hanno lo stesso valore giuridico. L'Unione sostituisce e succede alla Comunità europea». Il Trattato di Lisbona è stato firmato il 13 dicembre 2007 e, ai sensi del suo art. 6, è entrato in vigore il 1° dicembre 2009.

### 3.3. Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali (art. 12)

Si ritiene particolarmente opportuno, ai fini del presente lavoro, analizzare la norma che si occupa di dettare i principi e criteri direttivi inerenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali. Si tratta dell'art. 12 della legge citata che, ripartito in dieci statuizioni, indica al legislatore delegato come concretamente attuare il federalismo fiscale. In questa sede si analizzeranno solo quelle rilevanti ai fini del presente lavoro.

*In primis* la delega prevede che sia la legge statale ad individuare i tributi propri di comuni e province, anche in sostituzione di quelli già esistenti o mediante l'attribuzione agli enti di tributi o parti di tributi già erariali. Inoltre, tale legge deve anche stabilire le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale «garantendo una adeguata flessibilità»<sup>67</sup>.

*In secundis* il legislatore delegato deve definire le modalità secondo cui le spese dei comuni relative alle funzioni fondamentali di cui all'art. 117, c. 2, lett. p) della Costituzione (individuate con legge statale) devono essere finanziate. Le fonti di finanziamento sono: il gettito derivante dalla compartecipazione all'IVA, all'i.r.pe.f e dalla imposizione immobiliare da cui esula,

---

<sup>67</sup> Art. 12, c. 1, lett. a), l. 5 maggio 2009, n. 42. Si noti che tale statuizione è assolutamente conforme a quanto dispone l'art. 23 della Costituzione che sancisce la riserva di legge in materia tributaria, così come interpretata in dottrina e giurisprudenza. Con riferimento alla fissazione delle aliquote si veda G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario* - III edizione riveduta, 2009, p. 67, per il quale «si ammette che essa è delegabile alla fonte secondaria per esigenze di competenza tecnica specifica o per lasciare spazio all'autonomia delle amministrazioni locali previa indicazione di principi e criteri direttivi. La dottrina e la giurisprudenza costituzionale hanno individuato gli strumenti idonei a delimitare la discrezionalità delle fonti subordinate. Essi sono: la fissazione del limite massimo dell'aliquota; il fabbisogno finanziario dell'ente per gestire un certo servizio; l'intervento di un organo tecnico; la partecipazione dell'organo cui spetta il potere decisionale dei soggetti gravati dalla prestazione». La sentenza della Corte Costituzionale che ha previsto la sufficienza dell'indicazione del limite massimo dell'aliquota è la n. 58 del 23 giugno 1964, consultabile in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it).

però, l'imposizione sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo<sup>68</sup> (coerentemente con quanto stabilito in tema di esenzione dal pagamento dell'i.c.i. per le abitazioni principali)<sup>69</sup>.

Su questo punto particolare si rende necessario anticipare le considerazioni che verranno poi ampiamente articolate nella sezione III del presente manuale. Il d.l. 201/2011, come convertito dalla l. n. 214/2011, ha abrogato la norma che prevedeva l'esenzione dell'abitazione principale dall'imposta comunale sugli immobili e, conseguentemente, ha previsto che la futura imposta municipale propria si applichi anche a tale categoria. Orbene, non v'è dubbio alcuno sul fatto che il legislatore sia libero di adottare le scelte di politica legislativa che ritenga più opportune, tuttavia, nel caso di specie, si ha l'impressione che la grave crisi economica abbia imposto l'adozione di un provvedimento normativo non particolarmente ponderato. Infatti in prima battuta il governo ha introdotto l'imposizione fiscale sull'abitazione principale a mezzo di un decreto legge e, successivamente, il parlamento ha convertito tale decreto con una tempistica talmente celere che, di fatto, non ha consentito l'adeguato dibattito che detto argomento avrebbe meritato. Nel nostro ordinamento, dunque, oggi permane

<sup>68</sup> Art. 12, c. 1, lett. b), l. 5 maggio 2009, n. 42.

<sup>69</sup> La normativa di riferimento è l'art. 1, d.l. 27 maggio 2008, n. 93, convertito con la l. 24 luglio 2008, n. 126. Sul punto si registra una imprecisione del legislatore. Si osservi come l'art. 1 del d.l. n. 93/08 esordisca affermando che «a decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo». Orbene, trattasi di esenzione e non già di esclusione. Lo stesso legislatore, invero, ha correttamente rubricato la norma come "Esenzione i.c.i. prima casa", e poi al successivo comma 3 della disposizione citata esplicita che «l'esenzione si applica altresì» in altri casi disciplinati da altre norme. La differenza tra esenzione ed esclusione, infatti, consiste in ciò: la prima sottrae al tributo uno o più fatti o una o più persone che, in assenza della stessa, sarebbero naturalmente assoggettati all'applicazione dell'imposizione fiscale. L'esclusione, invece, ha una funzione di mera delimitazione dei confini del fatto imponibile. In questo senso G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., p. 119, cui si rinvia per un maggiore approfondimento sul tema. Peraltro, come si vedrà nel prosieguo, questa disciplina è stata recentemente abrogata dall'art. 13, c. 14, lett. a), d.l. n. 201/2011, come convertito.

una disposizione<sup>70</sup> contenuta nella legge delega per la riforma del sistema fiscale la quale prevede che i comuni non possano finanziarsi mediante la tassazione patrimoniale sulla c.d. “prima casa”, ma esiste anche un successivo provvedimento normativo (evidentemente non ancorato alla legge delega) con cui si non solo si reintroduce la tassazione dell’abitazione principale ma, anche e soprattutto, si consente il finanziamento dell’ente locale mediante tale forma impositiva<sup>71</sup>.

Successivamente, il legislatore dispone che sia prevista la disciplina di uno o più tributi degli enti locali ai quali è conferita la possibilità di «stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi»<sup>72</sup>. Mentre per le province la norma si limita a prevedere che questi siano «istituzionali», in relazione ai comuni la disposizione è più particolareggiata e stabilisce quali siano tali scopi: più precisamente, si fa riferimento alla realizzazione di opere pubbliche e investimenti pluriennali nei servizi sociali, oppure al finanziamento di oneri che derivano dalla gestione dei flussi turistici o della mobilità urbana.

Infine<sup>73</sup>, si conferisce la possibilità agli enti locali di stabilire le aliquote dei tributi a loro attribuiti e di introdurre agevolazioni, nei limiti delle leggi che istituiscono gli stessi. Si è già anticipato sopra come questo tipo di previsione sia conforme al dettato dell’art. 23 Cost.. Inoltre, è concesso alle amministrazioni di disporre - nel rispetto delle normative di settore e delle delibere

---

<sup>70</sup> Il citato articolo 12, c. 1, lett. b), l. 5 maggio 2009, n. 42, che non risulta essere stato ancora abrogato.

<sup>71</sup> Ciò in base all’art. 13, c. 11, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, come convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ai sensi del quale: “È riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell’importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell’abitazione principale e delle relative pertinenze di cui al comma 7, nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale di cui al comma 8, l’aliquota di base di cui al comma 6, primo periodo. La quota di imposta risultante e’ versata allo Stato contestualmente all’imposta municipale propria”. La questione verrà, comunque, analizzata *funditus* nel prosieguo dell’opera.

<sup>72</sup> Art. 12, c. 1, lett. d) ed e), l. 5 maggio 2009, n. 42.

<sup>73</sup> Art. 12, c. 1, lett. h) ed i), l. 5 maggio 2009, n. 42.

delle autorità di vigilanza - di piena autonomia nella fissazione delle tariffe<sup>74</sup> per le prestazioni o i servizi offerti.

4. *Il federalismo fiscale municipale. Il d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 7*

In seguito all'entrata in vigore della legge 5 maggio 2009, n. 42, il legislatore delegato ha iniziato immediatamente l'attività legislativa volta ad emanare i vari decreti di sua competenza. Il primo atto normativo adottato è stato quello sul c.d. «federalismo demaniale»<sup>75</sup>. Successivamente è stata emanata la disciplina

---

<sup>74</sup> La definizione di un determinato provento in termini di tributo ovvero di tariffa non è affatto questione meramente semantica. Da tale qualificazione discendono una serie di corollari assolutamente rilevanti quali il rispetto del principio di riserva di legge, l'eventuale conformità dell'entrata al principio di capacità contributiva (si rammenta, tuttavia, che - generalmente - viene riconosciuta l'applicabilità del dettato di cui all'art. 53 della Costituzione alle sole imposte) e, forse dal punto di vista pragmatico la questione più rilevante, la determinazione della giurisdizione competente. Sul punto, come autorevolmente sostenuto in dottrina, è possibile osservare come vi sia «nell'ambito della finanza locale, la tendenza del legislatore a sostituire proventi aventi natura di tassa, o di imposta, con proventi aventi natura non tributaria» (così TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, parte generale, Vol. VIII, Milano 2005, p. 7). Un recente caso, che ha avuto anche un discreto rilievo mediatico, riguardante proprio la determinazione della natura di un provento in termini di tributo o di tariffa è stato quello sulla c.d. t.i.a./t.a.r.s.u. (tariffa di igiene ambientale/tassa sui rifiuti solidi urbani). La Corte Costituzionale ha sancito la natura tributaria della t.i.a., sebbene denominata dal legislatore, appunto, come tariffa. La (famosa) sentenza è la n. 238 depositata il 24.07.2009, consultabile su [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it) e da più parti commentata, *passim*: CASTOLDI F., *Dalla Corte di Giustizia e dalla Corte Costituzionale: chiarimenti sulla disciplina della tariffa di igiene urbana*, in Rivista giuridica dell'ambiente, 2010 fasc. 1, pp. 122; MANONI E., *La TIA è un coacervo di questioni ancora aperte*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010 fasc. 5, pp. 452.

<sup>75</sup> D. lgs. 28 maggio 2010, n. 85, rubricato «Attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un patrimonio, in attuazione dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42». Sull'argomento si rimanda al più volte citato ANTONIOL, M., *Il federalismo demaniale*, cit..

relativa a «Roma Capitale»<sup>76</sup>. Il terzo provvedimento è stato quello concernente i fabbisogni standard di province, comuni e città metropolitane<sup>77</sup>. Infine, il 3.3.2011, nella seduta del Consiglio dei Ministri n. 129, è stato approvato il decreto legislativo sul federalismo fiscale municipale, proposto dai Ministri Tremonti, Bossi, Calderoli e Fitto<sup>78</sup>. Tale decreto - il n. 23/2011 -, emanato dal Presidente della Repubblica il 14.03.2011, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 23.3.2011, n. 67<sup>79</sup> ed è entrato in vigore il 7.4.2011<sup>80</sup>.

Ad onor del vero occorre segnalare che prima dell'adozione dei citati decreti, il governo era tenuto, ai sensi dell'art. 2, c. 6, l. 5 maggio 2009, n. 42, a depositare in parlamento (entro il 30 giugno 2010) una relazione sul federalismo fiscale. In tale documento veniva indicato come «obiettivo essenziale» della riforma, quello di far coincidere al massimo la «cosa amministrata e la cosa tassata»<sup>81</sup>. Per il raggiungimento di tale risultato si ipotizzava di scindere in due fasi l'attuazione del federalismo municipale: in un primo momento, volto ad attuare il passaggio dalla finanza derivata a quella propria, si prevedeva di attribuire ai comuni i tributi relativi al comparto territoriale ed immobiliare ad oggi ancora in capo allo Stato (in via esemplificativa si

---

<sup>76</sup> D. lgs. 17 settembre 2010, n. 156, rubricato «Disposizioni recanti attuazione dell'art. 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale». Per un commento su tale normativa si rimanda a FORLENZA O., *Roma Capitale: con il via alla nuova assemblea scende a quarantotto il numero dei consiglieri*, in Guida al Diritto, fasc. 45, 2010, p. 23. In data 21 novembre 2011, il Consiglio dei Ministri ha approvato lo schema del secondo decreto legislativo in materia di Roma Capitale, prevedendo l'approvazione definitiva entro 90 giorni. Maggiori dettagli si possono rinvenire al seguente sul sito del governo [www.governo.it](http://www.governo.it).

<sup>77</sup> D. lgs. 26 novembre 2010, n. 216, rubricato «Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di comuni, città metropolitane e province».

<sup>78</sup> Si veda il relativo comunicato stampa sul sito [www.governo.it](http://www.governo.it).

<sup>79</sup> Consultabile in [www.gazzettaufficiale.it](http://www.gazzettaufficiale.it).

<sup>80</sup> Tuttavia, l'attuazione di determinate norme è rimandata al 2014.

<sup>81</sup> Nei termini indicati tra caporali si esprime la citata relazione del 30 giugno 2010 sul federalismo fiscale compiuta dal governo alle camere in ottemperanza a quanto disposto dall'art. 2, c. 6, l. 5 maggio 2009, n. 42. La relazione è consultabile sul sito internet [www.governo.it](http://www.governo.it).

indicavano imposte di registro, ipotecarie e catastali, i.r.pe.f sugli immobili); successivamente si prevedeva la possibilità di un accorpamento di questi vari tributi in un «unico titolo di prelievo, da attivarsi previa verifica del consenso popolare su iniziativa dei singoli comuni»<sup>82</sup>.

Orbene, se quelle erano le premesse, con l'art. 7 del d. lgs. n. 23/2011 il legislatore delegato ha sancito che: «In attuazione della citata legge n. 42 del 2009, e successive modificazioni, per il finanziamento dei comuni, in sostituzione dei tributi indicati rispettivamente negli articoli 8, comma 1 e 11, comma 1, a decorrere dall'anno 2014<sup>83</sup> sono introdotte nell'ordinamento fiscale le seguenti due nuove forme di imposizione municipale: a) una imposta municipale propria; b) una imposta municipale secondaria. Comma 2. A decorrere dall'anno 2014, ai comuni è attribuita una compartecipazione al gettito dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare di cui all'art. 10, pari al trenta per cento. Comma 3. Resta inoltre assegnato ai comuni il gettito dei tributi devoluto ai sensi dell'articolo 2, tenuto conto di quanto già attribuito ai sensi del comma 2 del presente articolo».

I tributi che la nuova imposta municipale propria dovrà sostituire, *ex art. 8*, d. lgs. n. 23/2011, non sono esattamente quelli indicati nella relazione (che aveva certamente un carattere meramente esemplificativo); più precisamente si tratta: della componente immobiliare dell'imposta sul reddito delle persone fisiche con le relative addizionali in relazione ai redditi fondiari concernenti beni non locati e dell'imposta comunale sugli immobili<sup>84</sup>. Per quanto concerne, invece, l'imposta municipale secondaria, questa andrà a sostituire, *ex art. 11*, d. lgs. n. 23/2011, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta comunale sulla

---

<sup>82</sup> Testualmente, ancora la citata relazione.

<sup>83</sup> In seguito all'approvazione del d.l. 201/2011, come convertito dalla l. n. 241/2011, sebbene non sussistano modifiche esplicite della norma il riferimento al 2014 deve intendersi posticipato al 2015.

<sup>84</sup> Sul punto si avrà modo di tornare nel prosieguo della trattazione.

pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni, il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari.

Sempre l'art. 7 del d. lgs. n. 23/2011, prevede, inoltre, che venga attribuita ai comuni la compartecipazione al gettito dei tributi sui trasferimenti immobiliari che oggi appartengono allo Stato<sup>85</sup>.

A questo punto non resta che procedere partitamente nella disamina dell'imposta municipale propria, oggetto specifico del presente lavoro.

### §§§

---

<sup>85</sup> La disciplina specifica è dettata dall'art. 10, d. lgs. 23/2011. Per un'accurata analisi di tale norma e del suo impatto pragmatico-economico sul tessuto sociale (soprattutto con riferimento alle pubbliche amministrazioni) si veda LORO P. *d. lgs. 23/2011 sul federalismo fiscale municipale: dal 2014 enorme aumento degli oneri fiscali degli espropri*, in [www.esproprioonline.it](http://www.esproprioonline.it), 7 aprile 2011.

## SEZIONE II IL REGIME ORDINARIO

### CAPITOLO I L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA ART. 8, D. LGS. 23/2011

#### *1. Breve excursus sull'attuale disciplina impositiva gravante sugli immobili*

Nel presente paragrafo si darà conto della disciplina relativa ai redditi fondiari in modo generale, mentre in particolare – per quel che più rileva ai fini del presente lavoro – si analizzeranno i redditi da fabbricati. Una volta terminata la disamina relativa all'i.r.pe.f, si prenderà in considerazione la seconda forma impositiva inerente alla proprietà immobiliare, ovvero l'imposta comunale sugli immobili<sup>86</sup>.

#### 1.1. I redditi fondiari.

Tra le categorie reddituali di cui all'art. 6 del t.u.i.r.<sup>87</sup>, figura quella dei c.d. redditi fondiari<sup>88</sup>. La disciplina è contenuta negli

---

<sup>86</sup> L'introduzione dell'imposta municipale propria, infatti, determinerà rilevanti mutamenti proprio in riferimento a queste due forme impositive in quanto verranno integralmente sostituite dalla prima (salvo casi particolari). Invero, la disciplina del d. lgs.14 marzo 2011, n. 23 contiene anche delle modifiche inerenti l'applicazione dell'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari. Tuttavia, non è possibile analizzare in questa sede le differenze normative.

<sup>87</sup>Art. 6, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917: «I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi». La