

EDITORIALE – 10 AGOSTO 2016

Un *requiem* per il federalismo fiscale

di Luca Antonini

Professore ordinario di Diritto costituzionale
Università degli Studi di Padova



Un *requiem* per il federalismo fiscale

di Luca Antonini

Professore ordinario di Diritto costituzionale
Università degli Studi di Padova

Sommario: 1. La crisi finanziaria e l'alterazione dei principi del federalismo fiscale. 2. Il disordinato sviluppo del sistema della finanza locale. 3. L'Imu originaria: il senso di una imposta unica sugli immobili. 4. L'Imu del c.d. Salva Italia: un legislatore "apprendista stregone" finisce per alterare la stessa democrazia locale. 5. La giostra dei successivi cambiamenti: la legge di stabilità per il 2013. 6. Le ulteriori revisioni del prelievo sugli immobili. 7. Il metodo dei tagli al fondo perequativo comunale, il tracollo della spesa di investimento, l'aumento della pressione fiscale locale sugli immobili. 8. L'epilogo della IUC. La legge di stabilità per il 2014. 9. La tempesta perfetta derivante dal combinato effetto della mancata riforma del catasto e della istituzione di un fondo solidarietà orizzontale per la perequazione comunale. 10. La riforma dell'art. 119 Cost.

1. La crisi finanziaria e l'alterazione dei principi del federalismo fiscale

Attraverso alcuni anni di perpetrata omissione di un serio esercizio centrale del ruolo di coordinamento della finanza pubblica in Italia si è giunti al duplice risultato di una larvata destituzione della democrazia locale e di un progressivo smantellamento dello stato sociale.

Si tratta di un fenomeno che sembra rimasto, data forse anche la complessità tecnica che ne caratterizza i vari fattori, nell'ombra rispetto all'attenzione che viene solitamente data ad altri temi: è opportuno quindi cercare di metterlo in luce. L'evoluzione che si è verificata nel sistema di finanza locale negli ultimi anni ha, infatti, delineato un assetto che, per stratificazioni successive e per complicazioni interattive, ha profondamente alterato i principi del federalismo fiscale municipale¹. L'esito della crisi finanziaria, infatti,

¹ Cfr., al riguardo, F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 2012, pp. 3 ss.; IDEM, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur.*, Roma, 1996; F. PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali, profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova, 1996; D. FAUSTO – F. PICA, a cura di, *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, Svimez, Bologna, 2000; P. GIARDA, *Federalismo fiscale*, in *Enc. del Novecento*, Treccani, Roma, 2004, 342; A. MAJOCCHI - G. MURARO, *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, 3, L. TOSI, *La fiscalità locale nel disegno di legge sul federalismo*, in *Federalismo fiscale*, 2008, 39; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano, 2009; G. MARONGIU, *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, 1824; L. ANTONINI, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale* in *Dir. prat. trib.*, 2009, 234;



non è stato, in Italia, semplicemente un processo di ricentralizzazione di funzioni o di risorse, che poteva anche trovare una qualche giustificazione in ragione dell'emergenza, ma una profonda e ingiustificata alterazione dei principi fondamentali che da sempre ed ovunque riguardano l'autonomia fiscale degli enti territoriali. In Italia negli ultimi anni e quindi nell'assetto attuale, si è quindi determinato un quadro di finanza locale insostenibile, fonte di inaudite complicazioni e di gravissime alterazioni dei presupposti che permettono l'ordinato sviluppo del sistema fiscale e delle stesse autonomie locali.

La Copaff (Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale) ha, a gennaio 2014, approvato un rapporto sulla distribuzione delle misure di finanza pubblica, che certifica per la prima volta e in modo condiviso tra tutti i livelli di governo, la distribuzione dei tagli delle ultime manovre di finanza pubblica². Dal Rapporto emerge con evidenza che i tagli si sono scaricati prevalentemente sugli enti territoriali. Si tratta di un dato estremamente importante che trova conferma in quanto ormai in più occasioni affermato dalla Corte dei Conti e recentemente nella delibera del 29 dicembre 2014, *Relazione sulla gestione finanziaria degli enti territoriali*, dove viene chiaramente precisato che al comparto degli enti territoriali è stato richiesto, nelle manovre degli ultimi anni, “*uno sforzo di risanamento non proporzionato all'entità delle loro risorse*”, in base a scelte andate “*a vantaggio degli altri comparti che compongono il conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche.*” Ed ha quindi auspicato (ma non è avvenuto) che “*futuri interventi di contenimento della spesa assicurino mezzi di copertura finanziaria in grado di salvaguardare il corretto adempimento dei livelli essenziali delle prestazioni nonché delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali?*”.

In effetti, nello sviluppo normativo della legislazione statale degli ultimi anni è evidente un fenomeno di abnorme deresponsabilizzazione dello Stato, che, chiamato ad assumersi la responsabilità di una riduzione dei Lea a seguito del venir meno delle risorse disponibili, ha scelto invece la strada di lasciare, da un lato, invariati i Livelli essenziali delle prestazioni dei diritti sociali (Lea³ e Lep), o peggio ancora di nemmeno definirli in molte materie come l'assistenza sociale, e dall'altro di perpetrare un sistema di tagli lineari, in ciò venendo meno ad un corretto esercizio di quella funzione di coordinamento della finanza pubblica che è invece richiesto dall'art.117, III, comma.

Se quindi a metà del 2010 un rapporto al Parlamento italiano della stessa Copaff si poteva intitolare *L'albero storto*, con riferimento alle disfunzioni e alla deresponsabilizzazione di molti enti territoriali, oggi è possibile rovesciare la considerazione e parlare dell'*albero storto* per definire la situazione della finanza statale, che è

² Cfr. <http://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/copaff/>

³ La legge di stabilità per il 2016 ne dispone ora finalmente l'aggiornamento dopo anni di latitanza istituzionale.

rimasta in gran parte esente dal processo di *spending review*: i lavori sulla revisione della spesa centrale statale sono stati insabbiati e nemmeno pubblicati, né sono stati elaborati meccanismi di definizione della spesa giustificata analoghi ai costi e fabbisogni standard introdotti invece per gli enti territoriali.

Da questo punto di vista, la deresponsabilizzazione maggiore è oggi ravvisabile nel modo con cui il governo centrale gestisce la finanza pubblica: oltre a quanto già detto sulla mancata definizione o aggiornamento di Lea e Lep, basti pensare a casi emblematici di riduzione delle imposte statali finanziati in gran parte con tagli draconiani agli enti territoriali. Il governo centrale si assume il merito e la popolarità di aver ridotto le imposte, mentre sugli enti territoriali scarica la responsabilità (in tutti quei casi in cui non vi sono sprechi commisurati all'entità del taglio subito) di ridurre i servizi sociali o di aumentare la pressione fiscale locale.

In questa dinamica vengono compromessi il pluralismo istituzionale e l'autonomia territoriale, che per quanto – a volte anche giustamente – denigrati, rimangono pur sempre principi costituzionali cui sono connessi valori di democrazia e anche di efficienza. Bisogna prestare attenzione a non buttare con l'acqua sporca anche il bambino: l'esito finale di questo processo è stata, infatti, una progressiva delegittimazione degli enti locali, il venir meno di ogni serio principio di *accountability* e l'impossibilità quindi non solo di stabilire un corretto rapporto tra contribuente locale e amministrazione, ma anche di un'adeguata gestione della stessa autonomia. E' nella consapevolezza del fallimento di questa evoluzione che avrebbero dovuto muoversi le ipotesi di riforma del sistema della finanza locale, a un duplice livello: da un lato quello della legislazione ordinaria, con la prospettiva, annunciata (ma poi smentita) per la legge di stabilità per il 2016, della sostituzione dell'attuale sistema con una *local tax*; dall'altro su quello della riforma costituzionale, che dovrebbe essere diretta a rimediare ai guasti del cd. "federalismo all'italiana" attraverso una nuova configurazione del quadro delle competenze e dei poteri fiscali locali.

Quanto al primo aspetto, si deve constatare che il Governo aveva effettivamente dato corso, in un primo tempo, a una serie di approfondimenti sulla nuova *local tax*, giungendo ad ipotizzare un nuovo tributo fondato sulla eliminazione dell'addizionale comunale Irpef e sulla cessione ai comuni dell'intero gettito dell'Imu (ivi compresa quindi quella sugli immobili produttivi). Questa proposta tuttavia non incontrava il favore dei Comuni, che giustamente temevano un ennesimo sconvolgimento delle basi imponibili e prospettavano un notevole incremento della quota a disposizione del fondo di solidarietà comunale, data la forte sperequazione esistente in relazione alla localizzazione degli immobili produttivi.

Il dialogo era aperto, ma ad un tratto l'ipotesi di riforma è stata accantonata dal Governo.

Invece della “*complessiva riforma della disciplina fiscale dell'imposizione fiscale su patrimonio immobiliare*”⁴; peraltro in questi termini testualmente prefigurata da diversi numerosi interventi normativi, il Governo con la legge di stabilità per il 2016 (art. 1, commi 12 e 14) ha scelto più semplicisticamente di ripiegare sull'eliminazione della imposizione sulla prima casa, ovvero della Tasi sull'abitazione principale (ad eccezione degli immobili di pregio), anche nell'ipotesi in cui è il detentore a destinare l'immobile ad abitazione principale.

In base all'art.1, comma 12, della legge di stabilità per il 2016, infatti:

“12. All'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147: 14. Identico. a) al comma 639, le parole: «a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile» sono sostituite dalle seguenti: «a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, escluse le unità immobiliari destinate ad abitazione principale dal possessore nonché dall'utilizzatore e dal suo nucleo familiare, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9»”.

Peraltro, è stata estesa anche l'esenzione per la prima casa all'imposta sugli immobili all'estero – IVIE.

I commi 15 e 16 dell'art.1 della legge di stabilità per il 2016 recano poi le misure compensative del minor gettito IMU e TASI conseguente dall'attuazione del nuovo sistema di esenzione per le abitazioni principali e sui terreni agricoli, prevedendo per i Comuni delle regioni a statuto ordinario e delle Regioni Siciliana e Sardegna un incremento del Fondo di solidarietà comunale (comma 15) e per i Comuni delle Regioni a statuto speciale cui la legge attribuisce competenza in materia di finanza locale (Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta) un minor accantonamento sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali (comma 16).

In questo modo si deve ritenere che sia definitivamente tramontata la possibilità di rendere interamente comunale l'Imu, dal momento che se oltre all'imposizione sulla prima casa venisse soppressa anche l'addizionale comunale Irpef, a questo punto i residenti, ovvero chi nel comune vota per l'amministrazione

⁴ Art. 1, d.l. n. 54 del 2013: “1. Nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, ivi compresa la disciplina del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, volta, in particolare, a riconsiderare l'articolazione della potestà impositiva a livello statale e locale, e la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell'imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzati per attività produttive, per l'anno 2013 il versamento della prima rata dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, è sospeso per le seguenti categorie di immobili (...).” Art. 2-bis, d.l. n. 102 del 2013: “1. Nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, per l'anno 2013, limitatamente alla seconda rata dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, i comuni possono equiparare all'abitazione principale, ai fini dell'applicazione della suddetta imposta, le unità immobiliari e relative pertinenze, escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo dell'imposta a parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale. In caso di più unità immobiliari concesse in comodato dal medesimo soggetto passivo dell'imposta, l'agevolazione di cui al primo periodo può essere applicata ad una sola unità immobiliare. Ciascun comune definisce i criteri e le modalità per l'applicazione dell'agevolazione di cui al presente comma, ivi compreso il limite dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) al quale subordinare la fruizione del beneficio”.

locale, non pagherebbe più alcuna imposta e quindi si realizzerebbe una completa disarticolazione del principio vedo-pago-voto e della *accountability*.

La soluzione adottata dal Governo non rimedia quindi alle gravi disfunzioni della situazione attuale, tra cui quella dell'anomala compartecipazione statale su un'imposta comunale, la quale a sua volta grava prevalentemente (per effetto dell'eliminazione della Tasi) a carico dei non residenti, ovvero dei non elettori della amministrazione comunale.

La soluzione adottata dal Governo di non procedere ad una riforma organica dell'imposizione immobiliare dimostra una limitata sensibilità per la democrazia locale, la cui funzionalità si dovrebbe fondare su quel delicatissimo equilibrio che permette ai governati di misurare la responsabilità dei governanti. Il vulnus che si genera al sistema è grave e può condurre a danni difficilmente riparabili.

A questo punto, invece, il quadro che si delinea sull'imposizione locale è quello da un lato di una mancanza di interventi organici sul piano della legislazione ordinaria e, dall'altro, di un'imminente riforma costituzionale che interesserà, se definitivamente approvata, tutto il Titolo V della Costituzione, modificando in termini non funzionali a un corretto ripristino dell'autonomia fiscale, anche l'art.119 Cost.

Per dimostrarlo è utili ripercorrere l'evoluzione che negli ultimi anni ha riguardato il federalismo fiscale a livello municipale, soprattutto a partire dall'approvazione della legge n. 42 del 2009, che aveva costituito un importante punto di approdo, poi successivamente travolto, nell'attuazione dell'art. 119 della Costituzione.

2. Il disordinato sviluppo del sistema della finanza locale.

E' però davvero paradossale poter iniziare ricordando che il massimo grado di "federalismo fiscale municipale" venne raggiunto in epoca pre repubblicana sotto il regime fascista, quando eppure dal punto di vista politico si verificò l'esautorazione dell'autonomia politica locale. Con l'emanazione del Testo Unico della Finanza locale del 1931 si strutturavano, infatti, le entrate fiscali locali su una base ampia di relativa autonomia, con l'imposta di famiglia, le imposte di consumo e le sovraimposte sui redditi fondiari e sul reddito generale. Questo assetto di municipalismo fiscale fu poi eliminato tra il 1971 e il 1977 e principalmente ad opera di due leggi. Prima con la legge di riforma tributaria del 1971 (*Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*) e poi con i Decreti cosiddetti Stammati 1 e 2 del 1977 (*Consolidamento delle esposizioni bancarie a breve termine di comuni e province*). Venne realizzata, così, la quasi totale centralizzazione-nazionalizzazione della finanza pubblica, anche a livello locale. Proprio in dipendenza di questa scelta politica venne allora operata la abolizione quasi totale dei vecchi tributi locali, sostituiti da



trasferimenti di fondi pubblici dal centro alla periferia e/o da trasferimenti di gettiti di imposte. Fu così che il sistema finanziario italiano divenne l'unico sistema finanziario europeo quasi totalmente centralizzato, producendo rilevanti effetti politici e finanziari. Uno tra questi fu senz'altro l'asimmetria tra potere fiscale e potere di spesa: il potere fiscale divenne centrale, il potere di spesa rimase sostanzialmente locale. Lo spostamento dalla periferia al centro dell'asse del prelievo fiscale escluse, di riflesso, dal principio democratico fondamentale “*no taxation without representation*” una vasta quota della spesa pubblica e, di conseguenza, rese fiscalmente irresponsabili alla base i governi locali. Un assetto, questo, che a sua volta fu causa e, non marginale, dell'esplosione del debito pubblico, arrivando ben presto ad essere il terzo debito pubblico del mondo. Lo Stato centrale, reso responsabile per il tutto, dovette infatti prima cedere alla crescente ed insostenibile pressione politica - su di esso esclusivamente concentrata - e poi trovò, proprio nel debito pubblico, la sua via di fuga. Così che questo, crescendo, abrogò ulteriormente quote di reale democrazia, drogando la vita politica con l'illusione che ne è tipica del pagamento messo a carico delle generazioni future. Nell'arco temporale compreso tra il 1997 al 2001, all'interno dell'architettura istituzionale, si svilupparono poi due movimenti ulteriori che marcarono ulteriormente l'asimmetria tra potere fiscale e potere di spesa. Il primo movimento si sviluppò nella direzione e nella forma del decentramento amministrativo con le leggi cosiddette Bassanini, che trasferirono dal centro alla periferia quote vaste di competenze amministrative. Tali competenze furono però finanziate principalmente con incrementi di trasferimenti di fondi pubblici e con tributi comunque sostanzialmente statali, alcuni statali nella forma, altri locali nella forma (nel puro *nomen juris*), ma statali nella loro sostanza economica e politica.

Alla relativa linearità di questa prima direzione di riforma, basata sul rapporto Stato (che restava centrale) - decentramento amministrativo, si sovrappose poi un'altra linea di riforma: quella del federalismo incompiuto (ad esempio per la mancanza di un Senato federale) contenuto nel nuovo Titolo V della Costituzione.

In questo contesto, l'entrata in vigore della legge delega n. 42 del 2009 e i nove decreti legislativi di attuazione che ne seguirono, proponendo una equilibrata attuazione del novellato art. 119 Cost., sembrarono aprire una nuova stagione del nostro assetto della finanza decentrata: approvata in modo bipartisan con una larga maggioranza dal Parlamento, frutto di un dibattito costruttivo fra maggioranza e opposizione, ispirata da una linea di continuità con l'impostazione del governo precedente, tale legge venne salutata con favore dalla migliore dottrina. Coniugando in modo adeguato “il principio di autonomia con quello di unità della finanza

pubblica”⁵ poteva, infatti, permettere un’imponente operazione di razionalizzazione di un sistema che, per molti aspetti e per diversi motivi, risultava inadeguato.

Come ricordato, la relazione presentata dal Governo alle Camere il 30 giugno del 2010, redatta sulla base delle analisi della Copaff titolava il suo primo paragrafo con la metafora dell’“albero storto” e proseguiva con la puntuale denuncia delle numerose anomalie (sedimentazione del criterio di finanziamento a spesa storica, bilanci non armonizzati e non trasparenti, compartecipazioni poco responsabilizzanti, ecc.) riscontrate nell’analisi di un sistema all’interno del quale pure non mancavano esperienze virtuose. Tale relazione forniva la cifra della riforma che si andava attuare con la legge n. 42 del 2009: tutto il processo del federalismo fiscale veniva, infatti, impostato nel tentativo di riconcepire il sistema, superando almeno i principali nodi critici che si erano sedimentati negli anni. Se questi erano i presupposti di partenza, va rilevato che la loro linearità è stata profondamente alterata dall’avvento della crisi economica e finanziaria, che ha scatenato, come detto, non solo processi di centralizzazione, ma ha inciso in modo alquanto disordinato sulle strutture fondamentali del municipalismo fiscale. E’ senz’altro emblematica, da questo punto di vista, la vicenda che ha interessato la principale imposta a livello locale, l’Imu, che costituisce di gran lunga la componente prevalente nel novero delle entrate tributarie dei Comuni.

3. L’Imu originaria: il senso di una imposta unica sugli immobili.

Uno degli obiettivi del federalismo municipale previsto dalle legge n. 42 del 2009 era quello del principio di correlazione, diretto a garantire la massima possibile coincidenza tra la cosa amministrata e la cosa tassata. Per raggiungerlo, il d.lgs. n. 23 del 2011 stabilì, conseguentemente, lo spostamento dell’asse del prelievo sul comparto immobiliare, dallo Stato ai municipi, rafforzando in modo considerevole la loro autonomia impositiva e segnando una svolta importante rispetto alla finanza derivata. I tributi statali e municipali che a vario titolo e forma insistevano sul comparto immobiliare vennero così concentrati in un’unica imposta “Municipale”.

In questa ottica, il decreto prevedeva, a decorrere dall’anno 2014, l’istituzione di due nuove imposte per il finanziamento dei Comuni, l’imposta municipale propria e l’imposta municipale secondaria. Obiettivo primario dell’Imu, assieme all’imposta municipale secondaria, era quello di semplificare il farraginoso catalogo delle imposte locali. La relazione presentata dal Governo alle Camere il 30 giugno del 2010 aveva

⁵ GALLO F., *I principi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 2012, pp. 3 ss.; BERTOLISSI M., *Commissioni riunite affari costituzionali, bilancio e finanze e tesoro del Senato - Indagine conoscitiva sul disegno di legge n. 1117, riguardante il federalismo fiscale*. Novembre 2008

messo in evidenza l'esistenza di tredici tributi e canoni locali, quattro addizionali comunali, una compartecipazione. Il sistema locale si alimentava, quindi, fino a quel momento storico, attraverso diciotto diverse fonti di entrata, stratificate nel tempo e con diverse sovrapposizioni⁶. L'applicazione di questi tributi in ragione della frammentazione, della complessità di applicazione e delle palesi difformità applicative da parte degli enti locali, aveva dato luogo ad un vasto contenzioso pendente avanti le commissioni tributarie, la magistratura ordinaria, la magistratura di legittimità e la stessa Corte Costituzionale.

L'Imu, principale e secondaria, introdotta con il d.lgs. n. 23 del 2011 aveva quindi lo scopo di semplificare il sistema; peraltro, a tal fine, per evitare una eccessiva frammentazione delle discipline la legge n. 42 del 2009 limitava ai soli Comuni di maggiori dimensioni la possibilità di manovrare le aliquote (art. 11, co. 1, lett. b). L'Imu principale, infatti, sostituiva, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari attinenti ai beni non locati e l'imposta comunale sugli immobili (Ici). L'imposta era dovuta annualmente in ragione di un'aliquota fissata nella misura dello 0,76 per cento. I comuni potevano intervenire su detta aliquota in aumento o in diminuzione, sino a 0,3 punti percentuali e prevedere che l'aliquota fosse ridotta fino alla metà nel caso in cui avesse ad oggetto immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società.

Si trattava, dunque, di un intervento con rilevanti effetti di semplificazione per le amministrazioni e per i cittadini perché con questa prospettiva di riforma venivano eliminate o accorpate dieci delle diciotto forme di prelievo locale esistenti, creando un nuovo quadro di tracciabilità delle imposte.

Accanto alla nuova imposta, il cui gettito era destinato (come sembrerebbe ovvio ma così non è vista l'evoluzione successiva) ai Comuni, la riforma prevedeva la riduzione dei trasferimenti erariali ai Comuni e l'istituzione di altre compartecipazioni a favore degli stessi, fino a coprire 11 mld di euro, potenziando così il grado di autonomia e riducendo quello di finanza derivata.

Per assicurare un'applicazione graduale della riforma, al posto dei trasferimenti erariali soppressi venne istituito un fondo perequativo, gestito dalla Conferenza Stato-Città.

⁶ Solo a titolo di esempio, vale la pena di ricordare che in tema di imposta sulla pubblicità e sull'occupazione di suolo pubblico, il quadro normativo era caratterizzato da una pluralità di norme inerenti i seguenti tributi locali: i) l'imposta comunale sulla pubblicità; ii) i diritti sulle pubbliche affissioni; iii) la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche; iv) il canone sostitutivo dell'imposta comunale sulla pubblicità; v) il canone sostitutivo della tassa occupazioni spazi ed aree pubbliche. Tra questi va poi ricordata la cosiddetta "tassa sull'ombra" ovvero la fattispecie della tassa di occupazione suolo pubblico, che colpisce la pura proiezione dei balconi, delle pensiline o di altri elementi sul suolo pubblico senza che ciò derivi alcuna limitazione al suo utilizzo.

Si trattava quindi di un processo particolarmente lineare, diretto a favorire non solo semplificazione e correlazione, ma anche l'*accountability* perché si coordinava con l'altra importante novità della legge n. 42 del 2009: i fabbisogni standard (d.lgs. n. 216 del 2010).

In questo modo il contribuente locale, a fronte della semplificazione e della correlazione, avrebbe potuto verificare con trasparenza, attraverso i fabbisogni standard, il versante della spesa comunale giustificata, con una nuova possibilità quindi di controllo democratico dell'azione delle amministrazioni locali.

L'Imu sarebbe dovuta entrare in vigore nel 2014, esentando però la prima casa. Proprio questa esenzione rappresentò un punto particolarmente critico del disegno di riforma, un vero e proprio errore dettato da un'imposizione politica, perché alterava inevitabilmente il cd. principio "vedo-pago-voto"⁷.

4. L'Imu del c.d. Salva Italia: un legislatore "apprendista stregone" finisce per alterare la stessa democrazia locale.

Il quadro normativo appena descritto, tuttavia, è stato completamente stravolto nei successivi interventi normativi che si sono susseguiti a partire dal decreto Salva Italia del governo Monti (d.l. n. 201 del 2011): da quel momento si è persa ogni linearità di sviluppo in base ai principi fondamentali di ogni federalismo fiscale e il legislatore si è ritrovato nella parte dell' "apprendista stregone" che ha perso letteralmente il controllo della situazione, cercando, inutilmente, con continue modifiche di rispondere alle varie inefficienze che man mano venivano alla luce. Così l'Imu, nel pur breve arco temporale che va dal 2011 (anno della sua comparsa nell'ordinamento ad opera del decreto legislativo sul fisco municipale) ad oggi, è stata oggetto di ben nove modifiche (d.l. n. 201 del 2011; l. n. 228 del 2012; d.l. n. 54 del 2013; d.l. 102 del 2013; d.l. n. 133 del 2013; l. n. 147 del 2013; d.l. n. 16 del 2014; d.l. n. 47 del 2014; d.l. n. 88 del 2014).

Soprattutto, è con il c.d. decreto legge Salva Italia (art. 13, d.l. n. 201 del 2011) che l'Imu originaria viene trasformata nell'imposta più irrazionale del sistema tributario italiano, creando una quantità di problemi raramente registrata nella storia del nostro sistema tributario. L'Imu del Salva Italia conteneva, in realtà, un unico interessante profilo di novità: si applicava, ma con un'aliquota ridotta, anche alla prima casa, colmando un difetto della precedente versione perché andava a rafforzare il legame tra l'elettore residente e la politica locale, rendendo maggiormente efficace il controllo democratico. Le altre modifiche erano invece molto meno condivisibili e contribuirono a creare una Imu a "doppia faccia". L'imposta, pur mantenendo la

⁷ Sia consentito un rinvio a ANTONINI L., *Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio d'insieme su una riforma complessa*, in *Le Regioni*, nn. 1-2/2014, gennaio-aprile, pp. 15-48.

denominazione di imposta “municipale”, non lo era più, perché la metà del gettito sulle seconde case (9 miliardi) veniva assorbito dallo Stato. Non solo: i Comuni perdevano di fatto anche il gettito derivante dall’estensione alle prime case (3,8 miliardi), perché il decreto legge Salva Italia aveva ulteriormente tagliato il fondo di riequilibrio destinato ai Comuni per altri 5,65 miliardi. In aggiunta, venne introdotta anche la Tares.

Conseguentemente, la nuova Imu si configurava come un’imposta più che raddoppiata rispetto alla vecchia Ici, soprattutto per effetto delle rivalutazioni catastali e dell’inclusione della prima casa. Ciononostante, non comportava alcuna risorsa aggiuntiva per i servizi municipali, perché i Comuni ricevevano meno gettito addirittura rispetto alla vecchia Ici. In questi termini, sia la tracciabilità del tributo, sia l’*accountability* furono gravemente compromesse (rendendo di conseguenza anche più complicata l’operatività dei fabbisogni standard sul versante della spesa, in quanto diretti proprio a rafforzare l’*accountability* indicando la spesa giustificata per i servizi locali).

E’ evidente che, così configurata, l’Imu del Governo Monti presentava evidenti profili di irrazionalità e di contrarietà rispetto al disposto costituzionale. Come è noto, l’art. 119, co. 3, Cost. stabilisce che gli enti territoriali “*dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio*”. Se da un lato il dettato costituzionale contempla, dunque, la compartecipazione a tributi erariali da parte di Comuni e altri enti territoriali non prevede il contrario: non è infatti in alcun modo contemplata la compartecipazione dello Stato su un tributo locale, né esiste in nessun sistema al mondo un’ipotesi del genere. Si tratta di una radicale alterazione dei principi fondamentali del federalismo fiscale: stabilire che una quota pari addirittura alla metà del gettito dell’Imu sulle seconde case sia assorbita dallo Stato significa, infatti, alterare radicalmente la *ratio* di quella che risulta essere la principale imposta municipale, con conseguente *vulnus* alla Costituzione. Questo in quanto le amministrazioni comunali continuano a mettere la faccia di fronte agli elettori con la esazione dell’imposta (che continua a chiamarsi “Municipale”), ma gli elettori non vedono nessun miglioramento nei servizi municipali, perché il Comune non riceve alcuna risorsa aggiuntiva: il maggior gettito, infatti, viene incassato dallo Stato. Si tratta di un assetto che rappresenta la contraddizione di ogni logica scientifica della teoria del federalismo fiscale. Si genera addirittura un federalismo fiscale al contrario: se la sua *ratio* è infatti responsabilizzare i livelli locali, in questo modo si realizza invece un processo che non solo non raggiunge questo risultato, ma determina una sostanziale deresponsabilizzazione dello Stato in ordine alle risorse prelevate dal (e al) Comune.

5. La giostra dei successivi cambiamenti: la legge di stabilità per il 2013.

Forse consapevole dei problemi creati con l'Imu del decreto Salva Italia, il governo Monti, sentì l'esigenza di tornare a coinvolgere la Copaff (*Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale*) al fine di valutarne possibili evoluzioni. La Copaff lavorò ad alcune ipotesi di riformulazione dell'Imu, in modo che ne venissero corrette le distorsioni. Diverse furono le ipotesi vagliate, che convergevano però su un punto comune: assegnare l'intero gettito dell'Imu ai Comuni, eliminando la compartecipazione statale sul prelievo statale sulle seconde case e contemporaneamente abrogando le compartecipazioni comunali ai tributi erariali. In questo modo, tuttavia, si presentava il problema di un meccanismo di perequazione tra i Comuni che avrebbe assunto carattere orizzontale, con problemi di vario tipo, non ultimo quello della scarsa compatibilità con il dettato costituzionale. Al fine di realizzare un meccanismo di perequazione verticale all'interno della Copaff vennero quindi analizzate, con l'ausilio del Dipartimento finanze, due altre ipotesi.

La prima consisteva nell'assegnazione allo Stato della base imponibile Imu sugli immobili delle imprese; su tale base imponibile si suggeriva, questo è decisivo evidenziarlo, di applicare una distinta imposta patrimoniale statale, che avrebbe poi alimentato il fondo perequativo.

La seconda ipotesi, più articolata, consisteva invece nell'eliminazione dell'Imu sugli immobili delle imprese (circa 9 miliardi) e nell'introduzione di un'imposta patrimoniale statale distinta in due componenti: a) un'imposta patrimoniale statale sugli immobili delle imprese ad aliquota dimezzata (0,46%, con gettito di 4,5 miliardi); b) un'imposta patrimoniale statale aggiuntiva sugli immobili residenziali, concepita escludendo l'abitazione principale e, per le società di capitali e le persone fisiche che esercitano attività di impresa, escludendo anche gli immobili strumentali, con una franchigia di uno o due milioni di euro (con gettito di circa 4,5 miliardi). Quest'ultima soluzione avrebbe permesso di spostare il carico fiscale dalla produzione alla rendita attuando un processo di *fiscal devaluation*.

Nella legge di stabilità 2013 (art. 1, comma 380, l. n. 228 del 2012) queste ipotesi, in particolare la prima, furono solo in parte assunte: si stabilì la soppressione della «riserva dello Stato» dell'Imu sulle seconde case e l'abrogazione delle compartecipazioni ai tributi immobiliari statali che alimentavano il Fondo di riequilibrio. La riserva allo Stato si spostò, quindi, sull'intero gettito dell'Imu dovuta su capannoni industriali e opifici (gli immobili a uso produttivo classificati nel gruppo catastale D), calcolato ad aliquota standard dello 0,76% (art. 1, co. 380, lett. f), della Legge di Stabilità 2013). I Comuni potevano poi aumentare fino a 0,3 punti percentuali l'aliquota standard dello 0,76% sugli immobili a uso produttivo, portandola quindi fino a un massimo di 1,06%, trattenendo il relativo gettito (art. 1, comma 380, lett. g), della Legge di Stabilità 2013).



Non venne però accolto l'aspetto fondamentale della proposta Copaff, ovvero quello di istituire una apposita imposta statale, eliminando l'anomalia della imposta comunale compartecipata dallo Stato: l'Imu (pur con la modifica introdotta) rimase nella sua irrazionale fisionomia di imposta comunale compartecipata dallo Stato. Si stabilì inoltre che una parte dell'Imu divenuta interamente comunale andasse poi ad alimentare nel bilancio statale il fondo perequativo (definito Fondo di solidarietà comunale), sostanzialmente gestito dai comuni in accordo dallo Stato, destinato a riequilibrare, in base a diversi complessi parametri (come capacità fiscale, numero di abitanti e fabbisogni standard) le entrate dei comuni stessi. Il fondo assunse un carattere solo formalmente orizzontale, ma sostanzialmente rimase di carattere verticale, dal momento che lo Stato riversava ai singoli Comuni solo il gettito dell'Imu che residuava dopo la perequazione.

Nel complesso, quindi, si trattò di una soluzione tutt'altro che soddisfacente, inidonea, data la permanenza della riserva allo Stato di una quota dell'imposta, a riportare a razionalità il sistema dell'imposizione locale. La municipalità dell'imposta rimaneva quindi sempre gravemente parziale, perché una quota, quella relativa alle imprese, era pur sempre assegnata allo Stato (non venne quindi istituita, come invece aveva caldamente raccomandato la Copaff, una vera e propria separata imposta statale sulle imprese), perpetrando quella commistione tra finanza statale e comunale che non si rinviene in nessun sistema federale. In definitiva, la legge di Stabilità 2013 cristallizzò il criterio della riserva allo Stato dell'intero gettito dell'Imu dovuta su capannoni industriali e opifici, lasciando ai Comuni l'Imu sulle case.

Tra le altre criticità soprattutto stava, inoltre, il fatto che venne definitivamente tolta quella possibilità, prima rimessa ai Comuni, di dimezzare l'Imu sulle imprese. La manovra comunale poteva ora essere attuata solo in aumento, consentendo ai Comuni con forti insediamenti industriali nel loro territorio di continuare ad attingere alle relative basi imponibili⁸. Nella nuova versione, quindi, abrogando tale possibilità, si è prodotto inevitabilmente un aumento di pressione fiscale a carico delle imprese.

⁸ A questo riguardo va ricordato che nell'Imu originaria del d. lgs. n. 23 del 2011 la possibilità per i Comuni di dimezzare l'imposta dovuta sugli immobili a uso produttivo nasceva per compensare l'altrimenti inevitabile effetto di aumento della pressione fiscale sulle imprese. L'aliquota Imu dello 0,76%, infatti, veniva calcolata per mettere in equilibrio la situazione persone fisiche, cui è stata tolta sia l'Ici (l'aliquota era dello 0,6%) sia l'Irpef sui redditi fondiari. Entrambe queste imposte erano state inglobate nella nuova Imu, che dal punto di vista delle aliquote non andava ad aggravare la situazione delle persone fisiche (gli aumenti dell'Imu erano stati generati invece dalle rivalutazioni catastali decise dalla manovra Salva Italia). Dal momento che le imprese erano soggette ad Ires (imposta sui redditi delle società) e non pagavano quindi l'Irpef sui redditi fondiari, l'aliquota di equilibrio dello 0,76% determinò per questi soggetti un supplemento di carico fiscale di alcuni miliardi. Per questo motivo era stata quindi prevista quella possibilità per i Comuni di dimezzare l'aliquota Imu sulle imprese.

Ma non solo. Questo *revirement* normativo, dato lo spostamento delle basi imponibili di spettanza statale e comunale, rese sempre più complicato quantificare i gettiti e calcolare le aliquote di equilibrio.

L'opzione del legislatore, vero e proprio “apprendista stregone”, per risolvere a priori questo possibile contenzioso con i Comuni sui gettiti, fu quella di assegnare ad essi una maggiore manovrabilità, che si aggiungeva a quella già stabilita (rispetto al d.lgs. n. 23 del 2011) dal decreto legge n. 201 del 2011 (per la prima casa, per i fabbricati rurali, ecc.).

In questi termini veniva radicalmente contraddetto il principio di cui alla legge n. 42 del 2009 secondo cui la manovrabilità, per evitare una eccessiva frammentazione dei tributi, avrebbe dovuto tenere conto delle dimensioni demografiche dei Comuni. Dispone infatti l'art. 11, co. 1, lett. b), l. 42 del 2009: “1. I decreti legislativi di cui all'articolo 2, con riguardo al finanziamento delle funzioni di comuni, province e città metropolitane, sono adottati secondo i seguenti principi e criteri direttivi: (...) b) definizione delle modalità per cui il finanziamento delle spese di cui alla lettera a), numero 1), e dei livelli essenziali delle prestazioni eventualmente da esse implicate avviene in modo da garantirne il finanziamento integrale in base al fabbisogno standard ed è assicurato dai tributi propri, da compartecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali, da addizionali a tali tributi, *la cui manovrabilità è stabilita tenendo conto della dimensione demografica dei comuni per fasce*, e dal fondo perequativo”.

Contraddire questo principio è risultato particolarmente irrazionale: in Italia si contano, infatti, 8.047 Comuni e assegnare anche al più piccolo di questi una ampia manovrabilità non può che condurre, come poi è stato, al caos fiscale, generando, come si vedrà, una perversa selva di regolamenti comunali, di regimi di detrazioni e di aliquote.

6. Le ulteriori revisioni del prelievo sugli immobili.

Il decreto legge n. 54 del 2013 nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, aveva poi sospeso il pagamento della prima rata Imu 2013 su abitazioni principali, terreni agricoli e fabbricati rurali (art. 1, co. 1, d.l. n. 54 del 2013). Successivamente, il decreto legge n. 102 del 2013 aveva abolito per l'anno 2013 la prima rata dell'Imu su abitazioni principali, terreni agricoli e fabbricati rurali (art. 1, co. 1, d.l. n. 102 del 2013) ed inoltre aveva ulteriormente innovato il panorama delle esenzioni e agevolazioni: in particolare, erano esentati dalla seconda rata dell'Imu per l'anno 2013, e dal pagamento dell'imposta a decorrere dal 1° gennaio 2014, i cosiddetti “beni merce”, ossia i fabbricati costruiti

e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanesse tale destinazione e non fossero locati.

Il d.l. n. 133 del 2013 aveva infine esentato dal pagamento della seconda rata dell'Imu 2013 le seguenti categorie di immobili: abitazioni principali e assimilati; casa coniugale assegnata al coniuge; immobili del personale in servizio permanente delle Forze armate; terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali; fabbricati rurali ad uso strumentale. Tuttavia, il contribuente è stato chiamato a versare una quota (pari al 40 per cento) della differenza tra l'ammontare dell'Imu (e delle detrazioni "prima casa") deliberata o confermata dal Comune per l'anno 2013 e, se inferiore, quello risultante dall'applicazione dell'aliquota e della detrazione di base previste dalle norme statali, entro il 24 gennaio 2014 (cd. Mini Imu).

Il quadro della finanza locale è stato quindi continuamente alterato nella mera ricerca di un consenso politico contingente e perdendo completamente di vista la funzionalità del sistema rispetto a un corretto sviluppo di quel sistema locale che già Toqueville identificava come l'essenza della democrazia.

7. Il metodo dei tagli al fondo perequativo comunale, il tracollo della spesa di investimento, l'aumento della pressione fiscale locale sugli immobili.

Parallelamente a questo disordinato sviluppo si è contemporaneamente verificato un ripetuto intervento statale di riduzione delle risorse assegnate ai Comuni, attuato sui meccanismi perequativi, che se da un lato non sono mai stati strutturati in forma adeguata e definitiva (come invece in più occasioni era stato richiesto dalla Copaff), dall'altro, pur nella loro contigenza strutturale, sono stati sistematicamente oggetto di tagli operati, con criteri tutt'altro che razionali, all'interno dei vari processi di contenimento della spesa pubblica. E' utile, al riguardo, evidenziare che la Corte dei Conti, nella recente Relazione sulla gestione finanziaria degli enti territoriali, ha precisato che *“il complesso percorso di riequilibrio dei conti pubblici ha impegnato costantemente il comparto degli enti locali in una misura che eccede i limiti di un ragionevole criterio di proporzionalità tra i rapporti di composizione della spesa della Pubblica amministrazione. Tale percorso di risanamento si è espresso sul piano dei vincoli di spesa e dei tagli ai trasferimenti, con riflesso inasprimento della leva fiscale rimessa all'autonoma disponibilità dei livelli di governo locale”*.

Nel complesso, per effetto di queste misure, adottate, i Comuni hanno finito per assicurare nel periodo 2010-2014 un contributo al risanamento della finanza pubblica pari a 11,5 mld di euro (cui si aggiungono ulteriori circa 4 mld di contenimento sul Patto di Stabilità) e gli ulteriori 1,487 mld di taglio previsti per il 2015.



Si è trattato di un processo che, a causa di meccanismi di contenimento applicati, ha inciso pesantemente sulla spesa in conto capitale: nel complesso gli investimenti comunali sono calati del 38% dal 2007 (-5,7 mld.) e i due terzi di questo calo sono avvenuti nell'ultimo quadriennio.

A fonte di questa pesante incisione sulla spesa comunale si è determinato l'aumento della pressione fiscale locale, non più bloccata come invece era avvenuto per i primi tagli del 2010 (fino all'emanazione del d. lgs. n. 23 del 2011). In questo modo, con queste due coordinate, tagli da un lato e aumento della manovrabilità dall'altro, ne è derivato che la manovrabilità – ovvero la maggiore autonomia accordata ai comuni - non è stata funzionale a tradurre scelte di autonomia dei comuni, ma scelte politiche dello Stato di riduzione delle risorse spettanti ai Comuni, con un'altra grave alterazione quindi dei principi fondamentali del federalismo fiscale. Per usare una metafora, con una mano lo Stato ha tagliato le risorse a disposizione dei Comuni e con l'altra ha permesso a questi di aumentare le aliquote delle imposte locali.

Questa circostanza è stata emblematicamente fotografata dalla Corte dei Conti, nel Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2015, che ha rilevato come l'aumento della pressione fiscale locale “è stato il frutto di scelte operate a livello di governo centrale, piuttosto che espressione dell'autonomia impositiva degli enti decentrati”.

In questi termini si è verificata un'altra grave alterazione dei meccanismi democratici, dal momento che le imposte richieste agli elettori dalle amministrazioni comunali non corrispondevano più a scelte inerenti l'incremento della spesa locale, quanto piuttosto ai tagli operati dal livello di governo centrale.

8. L'epilogo della IUC. La legge di stabilità per il 2014.

La legge di stabilità 2014 ([L. 147/2013](#), commi 639 e seguenti) ha poi istituito l'Imposta Unica Comunale (IUC), che si basa su due presupposti impositivi: il primo è il possesso di immobili ed è collegato alla loro natura e valore e si traduce nell'IMU, l'imposta municipale propria di natura patrimoniale che è dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali; l'altro è collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali: si tratta della componente riferita ai servizi, che a sua volta si articola in un tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e nella [la tassa sui rifiuti \(TARI\)](#), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

Nella nuova disciplina l'IMU, che viene resa permanente, non si applica quindi all'abitazione principale (ad eccezione degli immobili di lusso: categorie A/1, A/8 e A/9), ma continua ad applicarsi agli altri immobili,



compresi le seconde case e i beni strumentali, sommandosi alla TASI e alla TARI (le due componenti della IUC). Resta peraltro riservato allo Stato il gettito IMU derivante dagli immobili ad uso produttivo, che viene in parte reso deducibile. L'aliquota ordinaria della Tasi è fissata all'1 per mille.

Il tributo per i servizi indivisibili comunali (la TASI) viene destinato al finanziamento dei servizi comunali rivolti all'intera collettività. Soggetto passivo è il possessore o il detentore dell'immobile, viene quindi assisa anche sulla prima casa; la base imponibile è il valore dell'immobile rilevante a fini IMU. La TASI ha un'aliquota base dell'1 per mille, con possibilità di essere azzerata o modificata dai Comuni.

E' poi intervenuto il [decreto-legge n. 88 del 2014](#) che in relazione alla disciplina del versamento della TASI per l'anno 2014 ha fissato diverse scadenze per il pagamento del tributo da parte dei contribuenti, a seconda della tempestività del Comune nell'adozione e comunicazione al MEF delle delibere e dei regolamenti relativi al tributo stesso.

La legge di stabilità 2014, oltre ad individuare la disciplina generale dell'Imposta unica comunale (IUC), ne demanda l'applicazione al comune con regolamento: riguardo alla TASI il regolamento comunale disciplina, oltre alle riduzioni, l'individuazione dei servizi indivisibili e l'indicazione analitica, per ciascuno di tali servizi, dei relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta.

In conclusione, attraverso la IUC è stata ulteriormente aumentata la manovrabilità delle imposte da parte degli oltre ottomila Comuni italiani, con una frammentazione che è degenerata in vero e proprio caos fiscale. Secondo alcune stime si potrebbe arrivare a 200 mila aliquote, perché alle 104 mila aliquote totalizzate nello scorso anno dall'IMU si potrebbero aggiungere 95 parametri diversi per la TASI quando sarà completo il quadro delle delibere comunali. Ad oggi, infatti, sulla Tasi si contano circa 100.000 aliquote diverse con 1.200 categorie di immobili e 9.700 detrazioni⁹. Si tratta di un risultato paradossale per un'imposta che continua a chiamarsi "unica", com'era nella intenzione originaria del decreto legislativo n. 23/2011, il cui intento era quello di semplificare il sistema, ma che risulta ora composta da tre imposte e ha generato una simile selva di aliquote e regimi impositivi.

⁹ Solo per citare qualche dato significativo la fantasia: i) a Flero, in provincia di Brescia, per suddividere 72.500 euro di detrazioni fra le abitazioni principali, è stata elaborata una formula con tanto di parentesi graffe, tonde e quadre, frazioni e sommatorie; ii) a Ripabottoni, 566 abitanti tra Campobasso e Termoli, è stato previsto uno sconto aggiuntivo da 50 euro se in famiglia c'è qualcuno «con disabilità superiore al 100 per cento»; iii) a San Marco Dei Cavoti, in provincia di Benevento, l'aliquota è abbattuta del 50% per chi adotta un cane randagio. E poi ancora: sono state scritte più di 400 pagine per definire il funzionamento della Tasi nei soli venti capoluoghi di Regione: si va dai 75 fogli della delibera del Comune di Bari, alle 9 paginette scarse passate al vaglio del consiglio di Firenze, fino a doversi sorbire il documento da 63 pagine approvato da Milano. Cfr. TROVATI, *Per la IUC 200mila aliquote*, in *Ilsole24ore*, 10 giugno 2014, p. 41.

9. La tempesta perfetta derivante dal combinato effetto della mancata riforma del catasto e della istituzione di un fondo solidarietà orizzontale per la perequazione comunale.

Nell'anno 2015 alcuni Comuni italiani sono stati fortemente penalizzati, fino ad avere un saldo nettamente negativo, dal D.P.C.M. del 10 settembre 2015, il quale ha fissato i criteri di formazione e di riparto del Fondo di solidarietà comunale (d'ora in poi FSC) per l'anno 2015.

Si tratta dei Comuni dove è stato attuato un processo virtuoso di aggiornamento dei valori catastali.

Paradossalmente questo ha condotto all'irragionevole risultato di una indebita, grave, penalizzazione nella distribuzione del FSC, al punto che tali Comuni risultano costretti a perequare a favore di altri Comuni, potenzialmente "ricchi" in termini analoghi o maggiori, ma che risultano "poveri", solo perché in essi tale processo, in modo non virtuoso, non è stato attuato.

Al fine di inquadrare il processo normativo e amministrativo che ha portato a questo risultato irrazionale è opportuno ripercorre i principali passaggi dell'evoluzione normativa.

Il FSC, che sarebbe finalizzato alla distribuzione di risorse tra i Comuni per assicurare l'esercizio delle attività istituzionali e l'erogazione dei servizi pubblici, è stato istituito dalla L. n. 228 del 2012 (art. 1, comma 380, lett. b), in sostituzione del Fondo sperimentale di riequilibrio (ancora in essere solo per le regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e le province autonome di Trento e di Bolzano) e del Fondo perequativo per comuni e province (che, pertanto, si riferisce ora alle sole province) (art. 1, comma 380, lett. e) e h), l. n. 228/2012).

Il limite temporale di vigenza del FSC, inizialmente fissato al 2014, è stato successivamente modificato dal comma 730 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013 n. 147, che ha inserito nell'art. 1 della legge n. 228 del 2012 il comma 380-ter, conferendogli carattere di stabilità.

La lett. b) del comma 380 dell'art. 1 della legge citata stabilisce che il Fondo sia alimentato con una quota dell'Imposta municipale propria, di spettanza dei Comuni, definita con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dell'Interno, previo accordo da sancire presso la Conferenza Stato - Città ed autonomie locali.

E' opportuno precisare che la principale caratteristica del nuovo FSC è quella di essere un Fondo perequativo interamente orizzontale, cioè non più, come prevedeva la legge n. 42 del 2009 (Art. 13 - Principi e criteri direttivi concernenti l'entità e il riparto dei fondi perequativi per gli enti locali) e come – sembra corretto ritenere – prevede lo stesso art. 119, III comma, Cost. (che assegna alla legge dello Stato il compito di istituire un fondo perequativo, implicitamente affermandone il carattere verticale), un fondo perequativo verticale

alimentato dalla fiscalità statale (in particolare dalle compartecipazioni ai tributi immobiliari statali), ma un fondo appunto orizzontale interamente alimentato dal gettito dell'IMU.

In forza di questa scoordinata evoluzione i Comuni subiscono un triplo prelievo statale sulla principale imposta locale che richiedono ai propri contribuenti:

- i) una quota pari al 38,23% dell'IMU viene destinata ad alimentare il FSC;
- ii) una quota dell'IMU, quella sugli immobili produttivi – cat. D – viene trattenuta dallo Stato;
- iii) una quota del FSC viene sottratta dallo Stato ai Comuni per effetto delle manovre di contenimento della spesa pubblica.

Inoltre, nell'anno 2015 è stato applicato per la prima volta il criterio di riparto del FSC previsto dal citato comma 380-quater dell'art. 1 della legge n. 228 del 2012, basato sui fabbisogni standard e sulle capacità fiscali, e la percentuale di accantonamento e di redistribuzione della dotazione del FSC sulla base del criterio in parola è stata definita nel 20%, a norma dell'art. 1, comma 459, della legge n. 190 del 2014. La dotazione del FSC 2015 è stata quindi ripartita per l'80% attraverso il criterio delle risorse storiche e per il 20% attraverso il criterio dei fabbisogni standard e delle capacità fiscali, così come definite sul piano metodologico dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'11 marzo 2015.

A seguito di questa evoluzione normativa, tuttavia, nell'ordinamento si è generata una palese contraddizione. E' fatto, infatti, che in moltissimi Comuni i dati catastali sono distanti dai veri valori di mercato, per cui contribuenti con la stessa capacità contributiva, rappresentata nel caso specifico dal valore di mercato dell'immobile di proprietà, sono invece tassati su una base imponibile sottostimata. Si tratta di una iniquità tanto più grave se si considera che, come è stato rilevato dal rapporto *Gli immobili in Italia*, 2011, redato dal Dipartimento delle Finanze e Agenzia del Territorio¹⁰, la distanza tra valori catastali e valori di mercato cresce al crescere di questi ultimi. Ciò trova conferma con chiarezza nel rapporto dell'anno successivo, dove si afferma: *“Permangono tuttavia forti differenze nel rapporto OMI/VIP a livello territoriale, indicando ancora l'esistenza di sperequazioni regionali. Tali iniquità, oltre a riflettersi immediatamente sul piano della tassazione immobiliare, inducono a ritenere necessaria la riforma del sistema catastale, attraverso la revisione degli estimi. In questo quadro si colloca l'articolo 2 della Legge Delega per la riforma fiscale che potrà assicurare maggiore equità nella determinazione delle basi imponibili catastali”*. E ancora, alle pagg. 213 s.: *“... in Italia tale discrepanza rappresenta il punto critico del sistema impositivo sugli immobili, poiché i valori di mercato hanno subito significativi cambiamenti, mentre la sostanziale invarianza delle originarie rendite catastali non ha permesso di considerare il cambiamento avvenuto nella posizione relativa degli immobili... Il rapporto*

¹⁰ Cfr. pagg. 55 ss



*tra valore OMI e valore imponibile potenziale IMU (VIP IMU) è stato calcolato con riferimento esclusivo alle abitazioni principali e alle relative pertinenze e costituisce un buon indicatore per valutare in che misura le rendite catastali riflettano i valori di mercato. In ogni fascia delle città considerate tale rapporto è superiore all'unità, indicando che le rendite catastali sottostimano il reale valore di mercato degli immobili ... sarebbe necessario procedere ad una verifica e ad una revisione puntuale delle rendite catastali, anche per tener conto delle eventuali variazioni del valore di mercato degli immobili intervenute nel corso degli anni'*¹¹.

In alcuni comuni, tuttavia, come quello di Padova, grazie a un processo continuo di rivalutazione dei valori catastali, questi sono ormai prossimi ai valori di mercato, come dimostrano alcune recenti elaborazioni (Sole 24 ore)¹².

Dalla suddetta elaborazione trova conferma la circostanza, sopra evidenziata, che tra i vari Comuni italiani vi sono significative differenze tra le percentuali di scollamento tra i valori catastali e i valori di mercato degli immobili. Vi sono infatti Comuni, quale Pistoia, che non avendo aggiornato i valori catastali hanno una percentuale di scollamento rispetto ai valori di mercato addirittura del 284% e altri Comuni, quale quello patavino, che invece registrano una differenza del solo 26%.

L'elaborazione del Sole 24 Ore è pienamente confermata dai valori risultanti dai Rapporti immobiliari dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare 2014 (in prosieguo OMI) dell'Agenzia dell'Entrate.

Dal Rapporto OMI per l'anno 2014 si evince, infatti, che le quotazioni medie (€/m²) degli immobili di Padova sono inferiori a quelle degli immobili di Verona, i cui cittadini possiedono dunque un patrimonio immobiliare superiore a quello dei cittadini di Padova. Eppure le rendite catastali di Verona sono inferiori a quelle di Padova.

La circostanza emerge dal confronto del dato catastale relativo agli immobili in classe A/2 (abitazioni di tipo civile) e A/3 (abitazioni di tipo economico), che costituiscono la maggior parte degli immobili, da cui risulta che Padova ha un numero di abitazioni in classe A/2 superiore a quello di Verona, mentre quest'ultima ha più immobili censiti quali A/3, e ciò sia in valore assoluto che in percentuale rispetto al totale degli immobili residenziali ubicati nel proprio territorio¹³.

Da ciò consegue che, essendo gli immobili in A/2 di valore catastale superiore a quelli in A/3, Padova ha un complessivo valore catastale (e dunque, in proporzione, un gettito IMU e TASI) superiore a quello di Verona,

¹¹ *Gli immobili in Italia*, 2012, pag. 122.

¹² Cfr. l'elaborazione del Sole 24 Ore su dati Nomisma e statistiche catastali, pubblicata il 4.8.2014 all'interno dell'articolo DELL'OSTE PARENTE, *Città per città chi rischia con la riforma del catasto*.

¹³ Il dato è facilmente reperibile eseguendo una semplice interrogazione nel database dei dati Omi.

nonostante questa – come sopra evidenziato – abbia un patrimonio immobiliare con un valore di mercato maggiore.

Tale incongruenza è dovuta al comportamento negligente di Verona, che non ha aggiornato i valori catastali (nel caso riclassificando come abitazioni civili quelle economiche) in modo da riavvicinarli ai valori di mercato.

Aggiornamento che invece è stato realizzato a Padova, in tal modo eliminando l'iniquità descritta in apertura, ristabilendo una generale equità orizzontale e verticale nel sistema della finanza locale del Comune.

Questo processo virtuoso, dato l'attuale finanziamento orizzontale del FSC (ovvero attraverso il 38,23% delle risorse dell'IMU spettanti a ciascun Comune), risulta tuttavia penalizzare gravemente il comune di Padova, come gli altri Comuni che si trovano in una situazione analoga, rispetto ad altri Comuni che tale processo non hanno attuato.

Il comune di Padova, infatti, come gli altri Comuni, nel 2015 ha versato al FSC il 38,23% dell'IMU del proprio territorio, ma si è trattato, in termini assoluti e non percentuali, di una quota pro capite molto maggiore di quella versata da Comuni analoghi per dimensione demografica.

Effettuando una semplice elaborazione sui dati ministeriali del riparto del FSC 2015 emerge che il comune di Padova ha quindi versato al FSC un importo pro capite pari a € 144,50, mentre Verona un importo pari a € 120,79, e così: Reggio nell'Emilia € 85,46; Bologna € 149,59; Brescia € 110,19; Prato € 80,37; Parma € 96,87; Modena € 102,18; Reggio di Calabria € 61,44; Taranto € 54,29; Perugia € 77,74.

Da ciò consegue la seguente dinamica complessiva del FSC per cui gli importi pro capite che i suddetti Comuni ricevono o, in caso di saldo negativo, versano al FSC risultano i seguenti: Padova € -177,15; Verona € -53,86; Reggio nell'Emilia € 38,28; Bologna € -101,21; Brescia € -104,31; Prato € 10,14; Parma € -25,06; Modena € -20,64; Reggio di Calabria € 51,72; Taranto € 127,76; Perugia € 14,03.

In definitiva, il comune di Padova finisce, paradossalmente, per avere, in termini assoluti, un saldo nettamente negativo dal FSC pari a € - 6.896.115,39, mentre i Comuni di Verona, Reggio Emilia, Bologna, Brescia, Prato, Parma, Modena, Reggio Calabria, Taranto e Perugia, hanno saldi positivi, rispettivamente per: Verona € + 17.409.285,26; Reggio Emilia € + 21.241.653,22; Bologna € + 18.785.059,72; Brescia € + 1.153.428,93; Prato € + 17.365.877,26; Parma € + 13.664.454,31; Modena € + 15.096.056,74; Reggio Calabria € + 22.025.044,68; Taranto € + 36.775.792,95; Perugia € + 16.752.309,21 .

Tale paradossale esito è dovuto alla circostanza per cui il carattere interamente orizzontale del FSC non è compensato da alcun meccanismo che permetta di sterilizzare il suddetto effetto distorsivo derivante dalla

differenza tra i valori catastali e i valori OMI, per cui un Comune dove sia stato attuato un processo virtuoso di aggiornamento dei valori catastali viene assurdamente penalizzato e costretto a perequare a favore di Comuni, potenzialmente “ricchi” in termini analoghi o maggiori, ma che risultano “poveri”, solo perché in essi tale processo, in modo non virtuoso, non è stato attuato.

E' evidente che in tal modo il Comune dove è stata ristabilita l'equità fiscale sul proprio territorio e chiede maggiori risorse ai propri cittadini non ne vede poi (o perlomeno ne vede in misura non proporzionata) l'effetto in termini di aumento dei servizi che può rendere agli stessi.

E' quindi altrettanto evidente, da questo punto di vista, la violazione dei principi costituzionali di ragionevolezza, di buon andamento della P.A., dal momento che la perequazione (ma non per i Comuni virtuosi, come quello di Padova) avviene sulla base di una capacità contributiva e fiscale che non corrisponde (e nemmeno si avvicina in termini dell'id quod plerumque accidit) al dato sostanziale rilevabile dai valori di mercato.

L'irrazionalità della situazione appena descritta è destinata a permanere nel sistema perequativo a tempo indeterminato, dal momento che il Governo ha lasciato scadere i termini (originariamente fissati al 27.3.2015 e poi prorogati al 27.6.2015) per l'attuazione della c.d. riforma del catasto disposta dalla legge delega n. 23/2014 che, sanando in via definitiva la descritta irrazionalità, avrebbe proprio condotto alla determinazione del valore patrimoniale degli immobili e della rendita catastale sulla base dei valori di mercato e dei redditi da locazione medi rilevati dall'OMI.

La mancata riforma del catasto, aggiungendosi al nuovo carattere meramente orizzontale del FSC, si riflette quindi pesantemente non solo sull'equità orizzontale e verticale tra contribuenti, come da molti è stato evidenziato, ma giunge ora a determinare anche la tempesta perfetta sopra descritta, penalizzando in modo del tutto indebito i Comuni virtuosi.

Esistevano quindi fondatissimi motivi per procedere con sollecitudine alla riforma del catasto, che invece è stata accantonata sine die, nonostante le rendite catastali presentino profondi elementi di vetustà e obsolescenza derivanti dal fatto che il sistema a categorie e classi non è mai stato modificato, rimanendo sostanzialmente quello dell'impianto formato sulla base della Legge 11 agosto 1939, n. 1249.

L'ulteriore riflesso della mancata riforma del catasto sulla stima delle capacità fiscali dei singoli Comuni. Lo stesso effetto distorsivo prima descritto si ripropone anche in relazione a quella parte di perequazione che avviene sulla base delle capacità fiscali.



In base alle previsioni di cui ai commi 380 ter e 380 quater dell'art. 1 della l. n. 228/2012, la dotazione del FSC 2015 è stata, infatti, ripartita per l'80% attraverso il criterio delle risorse storiche e per il 20% attraverso il criterio dei fabbisogni standard e delle capacità fiscali. Non vi è alcun dubbio che il riferimento del suddetto comma 380 quater dell'art. 1 della l. n. 228/2012 alle capacità fiscali implicasse la necessità di considerare, anche in relazione a questa quota del FSC, l'effetto distorsivo descritto.

Così, nell'anno 2015, con il D.P.C.M. del 10 settembre 2015 è stato applicato per la prima volta il criterio di riparto del FSC previsto dal citato comma 380-quater dell'art. 1 della legge n. 228 del 2012, basato sui fabbisogni standard e sulle capacità fiscali, per cui la percentuale di accantonamento e di redistribuzione della dotazione del FSC sulla base del criterio in parola è definita nel 20%, a norma dell'art. 1, comma 459, della legge n. 190 del 2014.

Tuttavia nemmeno il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'11.3.2015, recante "Adozione della nota metodologica relativa alla procedura di calcolo e della stima delle capacità fiscali per singolo comune delle regioni a statuto ordinario" (pubblicato in G.U. n. 68 del 23.3.2015 - Suppl. Ordinario n. 13), che appunto disciplina la perequazione della quota del 20% del FSC 2015, pur essendo specificamente relativo alla determinazione delle capacità fiscali non ha considerato (e in alcun modo neppure lo hanno considerato l'Intesa in sede di Conferenza Stato-Città e autonomie locali del 16 dicembre 2014 e il Parere favorevole della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo del 25.2.2015) l'effetto distorsivo sopra descritto.

Nel suddetto Decreto, infatti, si esplicita che il calcolo della capacità fiscale IMU è stato determinato assumendo come parametro il mero gettito IMU dell'anno 2012, considerando l'unica variabile del tax gap derivante dall'evasione fiscale, ma non quella derivante dal mancato aggiornamento dei valori catastali.

A pag. 24, infatti, si afferma: "In conclusione, la base di riferimento per la determinazione delle capacità fiscali relative all'imposizione immobiliare comunale (IMU e Tasi) è costituita dalle stime standard IMU elaborate dal Mef e aggiornate in conseguenza dei mutamenti normativi intervenuti tra il 2012 e il 2014, corrette con una quota rappresentativa del tax gap come sopra delineato (ved. appendice A.1)".

E alle pag. 52 s. si conferma di aver "preso a riferimento il totale dei versamenti IMU effettuati dai contribuenti proprietari di immobili in ciascun Comune delle RSO, in acconto e a saldo, mediante le deleghe F24. In linea di principio, se tutti i Comuni non avessero esercitato alcuno sforzo fiscale, la stima del gettito standard sarebbe risultata possibile dividendo il gettito effettivo per le aliquote di base (c.d. metodo dell'inversione dell'aliquota)".

La circostanza trova ulteriore conferma a pag. 61, dove si dice che nemmeno per il tax gap è stato considerato il mancato aggiornamento dei valori catastali; testualmente: "In conclusione, è opportuno fare alcune importanti considerazioni, utili alla lettura dei dati relativi alla capacità fiscale delle imposte immobiliari. La stima del tax gap IMU/TASI, per quanto accurata, presenta alcune criticità che meritano di essere menzionate. Le problematiche derivano, in primo luogo, dal calcolo delle componenti fondamentali del tax gap: gettito teorico e gettito standard. Per quanto attiene al gettito teorico, eventuali criticità possono essere ricollegate alle imprecisioni nella base dati del Catasto (mancato aggiornamento e/o mancata correzione del dato catastale)".

Solo per le voci di entrata diverse da IMU e addizionale comunale all'Irpef (capacità fiscale residua) in modo del tutto arbitrario e con evidente disparità di trattamento la stima è stata determinata (seguendo il metodo adottato per i fabbisogni standard) mediante opportune tecniche econometriche che hanno permesso di considerare un importante numero di variabili (tra cui anche i valori OMI), come emerge dalla tabella di cui a pag. 63 del decreto citato dove, esponendo il modello econometrico utilizzato per i tributi diversi dall'IMU, si utilizza, per verificare il livello di benessere complessivo, anche il valore medio degli immobili risultante dai dati OMI.

La circostanza è confermata dalla stessa Relazione illustrativa allo schema di decreto ministeriale trasmesso alla Presidenza del Senato il 21 gennaio 2015 per il prescritto parere della Commissione parlamentare (atto del Governo n. 140):

“Per le voci di entrata diverse da IMU e addizionale comunale all'Irpef (capacità fiscale residua) la stima è stata determinata mediante opportune tecniche econometriche con un modello costruito su un panel di dati riferiti al periodo 2003-2011 per *j* circa 6700 comuni delle regioni a statuto ordinario (per un totale di 67.000 osservazioni)”.

Mentre si conferma: “La stima della capacità fiscale è stata effettuata (...) mediante l'individuazione delle singole componenti di entrata (imposte, tasse e tariffe sui servizi comunali) e la determinazione della migliore tecnica di stima, date le informazioni disponibili, per ciascuna tipologia di entrata. In particolare, per le principali entrate tributarie comunali (IMU/TASI e addizionale Irpef) si è applicata la metodologia di standardizzazione nota come Representative Tax System (RTS) volta a calcolare l'ammontare delle entrate che un comune può potenzialmente ottenere, considerato l'ammontare delle relative basi imponibili e l'aliquota fiscale legale”.



In questi termini, il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'11.3.2015 dimostra di avere discriminato arbitrariamente il calcolo delle capacità fiscali, ignorando irragionevolmente per IMU e TASI il gap tra valori di mercato e valori catastali, considerando invece per queste imposte unicamente il tax gap derivante dall'evasione fiscale. In questo modo il Decreto ha penalizzato Comuni, come quello di Padova, dove sono stati attuati importanti aggiornamenti catastali.

In questi termini anche il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'11.3.2015, che doveva essere rivolto proprio a ristabilire equità nella perequazione tra Comuni definendone per la prima volta le capacità fiscali, risulta palesemente viziato per violazione del buon andamento della P.A. (stante la circostanza che penalizza i Comuni virtuosi dove sono stati operati aggiornamenti catastali) e del corretto svolgimento dell'autonomia impositiva, dal momento che esso assume un metodo di stima che porta arbitrariamente anche la stessa perequazione sulla base delle capacità fiscali a non corrispondere (e nemmeno, anche in questo caso, ad avvicinarsi in termini dell'*id quod plerumque accidit*) al dato sostanziale rilevabile dai valori di mercato.

In conclusione non resta che rilevare il sistema della tassazione immobiliare, sia per la mancata (eppure sempre promessa) riforma organica, sia per la mancata riforma del catasto, configuri un quadro alquanto desolante, dove risultano fortemente depotenziati tutti gli aspetti di innovazione che si era tentato di introdurre con la riforma del federalismo fiscale. Infatti:

- a) il nuovo carattere orizzontale del FSC finisce per penalizzare, secondo una dinamica priva di ogni razionalità, i Comuni che sono riusciti, in relazione agli immobili situati sul loro territorio, a portare i valori catastali vicini a quelli di mercato;
- b) la novità rappresentata dalla introduzione delle capacità fiscali, avendo assunto come punto di riferimento il mero gettito dell'Imu, viene fortemente depotenziata dalla mancata riforma del catasto e sconta lo stesso difetto generale del FSC di penalizzare in misura maggiore i Comuni che hanno valori catastali vicini ai valori di mercato;
- c) l'abolizione di ogni forma di imposizione sulla prima casa (attuata con la legge di stabilità per il 2016) rende del tutto anomalo il sistema impositivo locale, dal momento che una situazione analoga si riscontra, a livello comparato solo in pochissime realtà: *“solamente in quattro Paesi esiste un'esenzione piena, universale e non selettiva della prima casa, come quella che noi abbiamo Si tratta del Niger, del Togo, della Thailandia e dello Yemen”*¹⁴.

¹⁴ E. LONGOBARDI, *Audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale*, 9 luglio 2015, dove si precisa che siccome l'imposta sugli immobili si configura come a una *benefit tax*, è del tutto impropria un'esenzione totale dell'abitazione principale. L'imposta come imposta-prezzo, se si esenta gran parte dei residenti dal pagamento



Da ultimo, a dimostrazione di un crescente disinteresse verso il federalismo fiscale va anche evidenziato che in relazione al Fondo di solidarietà 2016, i fabbisogni standard (che concorrono assieme alle capacità fiscali al riparto del 30 per cento del Fondo) approvati dalla Commissione tecnica per i fabbisogni standard (d'ora in poi "CFS"), istituita con DPCM 23 febbraio 2016 (in sostituzione della COPAFF), in data 16 marzo 2016, non sono stati adattati con Decreto Presidente del Consiglio dei Ministri, non sono stati oggetto di concertazione e nemmeno di alcuna pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. Se ne deve concludere che la loro applicazione ai Comuni nel riparto del FSC 2016 è avvenuta in modo del tutto oscuro, di fatto impedendo il controllo giurisdizionale e senza alcuna verifica da parte della Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

Quanto avvenuto è chiaramente in violazione dell'art. 6 (Pubblicazione dei fabbisogni standard) del d.lgs. n. 216 del 2010, dal momento che il suddetto articolo, sebbene modificato dai commi da 29 a 34 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016 semplificandone l'originaria procedura, continua a prevedere, anche nel caso di adozione dei soli fabbisogni standard (procedimento meno articolato rispetto a quello di adozione delle note metodologiche), la previa (rispetto all'applicazione nel riparto del FSC) adozione con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, la concertazione e la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale¹⁵.

Che tale sia l'interpretazione corretta del novellato disposto legislativo trova conferma anche nella Relazione semestrale di cui all'articolo 3, comma 5, della legge 5 maggio 2009, n. 42 della Commissione parlamentare

dell'imposta, viene quindi mutilata totalmente. Peraltro, da un confronto internazionale emerge come in Italia l'incidenza delle imposte immobiliari sul totale delle entrate tributarie, anche tenendo conto dell'introduzione dell'IMU, è relativamente bassa, collocandosi, nel 2012, al 3,4%. La stessa incidenza si rileva in Spagna (3,1%), mentre Francia (5,7%) e Regno Unito (11,8%) sono caratterizzati da una maggiore incidenza del prelievo. Si rileva anche che l'OCSE, la Commissione europea e altre organizzazioni internazionali stanno suggerendo ormai da anni di sostituire la tassazione sul lavoro con imposte che siano più *grow friendly*, meno dannose per lo sviluppo, meno soggette a competizione fiscale e via dicendo. Fra queste, è sempre annoverata l'imposta locale sugli immobili, dal momento che si tratta di una imposta con limitata incidenza sul PIL.

Più che l'imposizione sulla prima casa, pertanto, sarebbe stata opportuna una rivisitazione della tassazione degli immobili d'impresa, non solo perché avrebbe avuto una maggiore incidenza sulla possibilità di agganciare la ripresa economica, ma anche perché presenta elementi distorsivi piuttosto marcati, tra cui una possibilità molto debole di giustificare l'imposta in base al principio del beneficiario: le imprese sono infatti beneficiarie di servizi pubblici locali in maniera molto particolare, non certamente paragonabile a quello delle famiglie

¹⁵ "Con uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei ministri, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, sono adottati, anche separatamente, la nota metodologica relativa alla procedura di calcolo di cui agli articoli precedenti e il fabbisogno standard per ciascun comune e provincia, previa verifica da parte del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato del Ministero dell'economia e delle finanze, ai fini del rispetto dell'articolo 1, comma 3. Lo schema di decreto è corredato di una relazione tecnica redatta ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, che ne evidenzia gli effetti finanziari. Sullo schema di decreto è sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. Nel caso di adozione dei soli fabbisogni standard, decorsi quindici giorni dalla sua trasmissione alla Conferenza, il decreto può essere comunque adottato, previa deliberazione definitiva da parte del Consiglio dei ministri; esso è pubblicato nella Gazzetta Ufficiale".

per l'attuazione del federalismo fiscale del 23 giugno 2016 dove a pag. 195 e 196 si precisa: “Qualora lo schema di decreto concerna la sola adozione dei fabbisogni standard, sul medesimo deve essere sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali e, decorsi quindici giorni dalla sua trasmissione alla stessa, il decreto può essere comunque adottato (e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale)” .

Nel caso di specie, invece, (perlomeno prima del momento della adozione del DPCM relativo al FSC 2016) non è avvenuta: i) nessuna adozione dei suddetti fabbisogni standard con Decreto Presidente del Consiglio dei Ministri né tanto meno ii) alcuna pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, né iii) risulta sia stata sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

10. La riforma dell'art. 119 Cost.

Il quadro che si è decritto dimostra un'evidente degenerazione dell'imposizione immobiliare per effetto delle manovre anti crisi degli ultimi anni, che hanno determinato una grave alterazione di alcuni fondamentali principi cui dovrebbe invece ispirarsi la struttura dell'autonomia fiscale municipale.

Il sistema attuale, infatti:

- non rispetta il principio di semplificazione, che è un presupposto fondamentale in un quadro istituzionale composto da oltre ottomila comuni;
- non rende possibile, per effetto della riserva allo Stato di una quota dell'imposta municipale, quella *accountability* che costituisce la giustificazione democratica del decentramento del prelievo tributario;
- sterilizza l'effetto di responsabilizzazione che potrebbe derivare da effettivi strumenti di controllo della spesa locale, come i fabbisogni standard;
- non consente, a causa del continuo cambiamento normativo e il costante inserimento di misure di contenimento della spesa locale, quella certezza di risorse che è presupposto indispensabile per la programmazione (è significativo che il termine per l'approvazione dei bilanci *preventivi* comunali sia stato fissato lo scorso anno al 30 novembre);
- distorce e deprime oltre misura il mercato immobiliare, portato in sofferenza da aumenti delle imposte locali conseguenti a misure decise, come affermato dalla ricordata relazione della Corte dei Conti, dal centro e non “*espressione dell'autonomia impositiva degli enti decentrat?*”.

Per questi motivi era urgente aprire un processo di riforma: dopo varie ipotesi, anziché la riforma del sistema della finanza locale preannunciata nell'*incipit* dei vari interventi che si sono susseguiti dal decreto Salva Italia in poi, si è deciso di lasciare tutto come prima e eliminare, con la legge di stabilità per il 2016, l'imposizione

sulla prima casa, ovvero la Tasi. E' evidente quindi un ulteriore passo indietro rispetto alla situazione attuale: non solo rimane l'anomala compartecipazione statale su una imposta comunale, ma questa risulta in ogni caso prevalentemente (per effetto dell'eliminazione della Tasi) a carico dei non residenti, ovvero dei non elettori della amministrazione comunale.

La soluzione dimostra quanto limitata sia la sensibilità per la democrazia locale, la cui funzionalità si dovrebbe fondare su quel delicatissimo equilibrio che permette ai governati di misurare la responsabilità dei governanti. Il *vulnus* che si genera al sistema è grave e può condurre a danni difficilmente riparabili. Data la situazione che si è venuta a creare sarebbe senz'altro più opportuno resettare il quadro attuale e riconcepirlo in linea con i principi costituzionali, che non solo impongono soluzioni senz'altro di semplificazione, ma richiedono anche una inedita (fino ad oggi) valorizzazione dei principi di responsabilità e di sussidiarietà. Da questo punto di vista appare necessario considerare complessivamente il problema, rivisitando sia il ruolo dello Stato (fino ad oggi assente in relazione ad alcuni suoi precisi compiti istituzionali, quali quello della fissazione dei livelli essenziali delle prestazioni – Lea e Lep – che consentono di calibrare correttamente i livelli di finanziamento e il giusto utilizzo dei fabbisogni standard), sia quello dei Comuni, nei termini della scelta sui livelli di autonomia fiscale accordabili.

Lo stesso giudizio (sic!) riguarda anche la prospettiva della riforma costituzionale che è stata approvata dal Parlamento.

La Relazione finale della Commissione degli Esperti nominata dal governo Letta aveva sviluppato alcune indovinate e articolate osservazioni, che avrebbero senz'altro contribuito ad un salto di qualità dell'assetto attuale.

L'attuale testo della riforma ha tuttavia raccolto poco di quella prospettiva: senz'altro di grande rilievo è stata la decisione (avvenuta però nell'ambito dei lavori del Senato e non nel testo base presentato dal governo) di costituzionalizzare, conformemente a quanto suggerito nella Relazione, costi e fabbisogni standard, denominati, per evitare inglesismi nella Costituzione, "indicatori di riferimento di costo e di fabbisogno che promuovono condizioni di efficienza". Tuttavia, le altre indicazioni sono rimaste lettera morta e la riforma si è limitata a portare (soluzione non suggerita dalla Relazione finale) nella competenza esclusiva statale la materia coordinamento della finanza pubblica: il nuovo art.119 Cost. recita infatti "Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri e dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio, in armonia con la Costituzione e secondo quanto disposto dalla legge dello Stato ai fini del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

E' un passo indietro notevole, che sembra riportare alla vecchia formulazione dell'art.119 della Costituzione, tradendo così le oggettive esigenze di riforma in questo ambito che avrebbero dovuto invece porre le basi per una maggiore (e non certo inferiore) responsabilizzazione delle realtà sub statali.

Già con l'attuale art. 119 il nostro sistema, anche per il fallimento (per motivi prevalentemente esogeni) su questo versante della autonomia impositiva riforma tentata con la legge n. 42 del 2009, si struttura come un modello di *representation without taxation* quanto alle Regioni e di finanza "infernale" (si perdoni il realismo del termine) quanto ai Comuni. Non era quindi il caso di fare passi indietro in quest'ambito.

Peraltro, se non fosse che nell'ambito della competenza regionale residuale il Senato ha modificato il testo governativo, inserendovi la regolazione "sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale, delle relazioni finanziarie tra gli enti territoriali della Regione per il rispetto degli obiettivi programmatici regionali e locali di finanza Pubblica", sarebbe stata scritta la parola fine anche su esperienze virtuose come quella della regionalizzazione del Patto di stabilità.

Portando la materia del coordinamento della finanza pubblica dalla competenza concorrente a quella esclusiva statale, in ogni caso si verifica anche l'effetto perverso di una sostanziale legittimazione dei tagli meramente lineari, dal momento che proprio in base al carattere concorrente della materia la Corte costituzionale era giunta, da un lato, a stabilire limiti a queste prassi obbligando il legislatore statale a porre solo "obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica" e a non prevedere "in modo esaustivo strumenti o modalità per il perseguimento dei suddetti obiettivi (sentenza n. 148 del 2012; conformi, *ex plurimis*, sentenze n. 232 del 2011 e n. 326 del 2010)" e, dall'altro, a imporne il necessario carattere transitorio. Con la modifica inserita nel testo costituzionale i giusti principi enucleati da questa giurisprudenza verrebbero travolti e si avrebbe una nuova legittimazione dei discutibilissimi tagli lineari (la cui efficacia in relazione ad effettivi processi di *spending review* è senz'altro dubbia, avendo spesso prodotto solo l'effetto di scacciare la spesa buona e mantenere quella cattiva).

Inoltre, non viene per nulla considerata l'esigenza di stabilità: eppure, come si è visto, la situazione della finanza territoriale e in particolare quella locale, con la tormentata vicenda dell'Imu, è stata terremotata da continui interventi che hanno devastato le fondamenta stesse dell'autonomia. La soluzione più opportuna per rimediare alle attuali incongruenze sarebbe quella di prevedere una legge bicamerale sugli elementi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, in modo da garantire al sistema quella stabilità che è condizione indispensabile per il suo corretto funzionamento e per la responsabilizzazione (già Hamilton nel *Federalist* definiva l'autonomia impositiva come il potere sufficiente di provvedere a una quantità "regolare e



adeguata” di mezzi finanziari). E’ opportuno ricordare che nella Costituzione tedesca le basi imponibili che spettano ai Comuni e ai Länder sono stabilite nella lunga parte che in essa viene dedicata al sistema di finanziamento delle autonomie (artt. 105 ss. G.G.)¹⁶.

¹⁶ Chi scrive ha suggerito una diversa prospettiva, basata su una legge bicamerale per la definizione degli elementi fondamentali del sistema di finanziamento delle autonomie territoriali. La soluzione ricalcherebbe della LOFCA spagnola: nella legge bicamerale dovrebbero essere indicate le linee fondamentali del sistema di finanziamento (ad esempio quali compartecipazioni o quali basi imponibili vengono assegnate agli enti territoriali, la struttura fondamentale dei tributi e della perequazione, i principi generali e fondamentali di coordinamento del sistema). La legge ordinaria, rispetto alla quale il Senato avrebbe il normale, limitato, potere di intervento, potrebbe poi modulare le aliquote o l’entità delle compartecipazioni, sia per interventi ordinari o anche eventualmente per fare fronte a esigenze straordinarie di manovra pubblica, ma non potrebbe stravolgere il sistema definito dalla legge bicamerale. Cfr. a Antonini L., *Il cosiddetto federalismo fiscale*, cit., 47, ss.