

iFEL

Fondazione ANCI

Il Bilancio 2014

Studi e Ricerche



Il Bilancio 2014

Studi e Ricerche

Il volume è stato realizzato
dal Dipartimento Finanza Locale IFEL
con il coordinamento di *Andrea Ferri*

Hanno contribuito all'analisi dei dati
e alla stesura dei testi:
*Alessandro Beltrami, Laura Chiodini,
Giovanna De Luca Picione, Ennio Dina,
Monia Favi, Giuseppe Ferraina,
Andrea Ferri, Chiara Grasso, Paolo Leonardi,
Pasquale Mirto, Francesca Proia*

Coordinamento editoriale:
Fabrizio Fazioli, Francesca Proia

Dipartimento Finanza Locale IFEL
Tel. 06.68816210/214/218
finanzalocale@fondazioneifel.it
info@fondazioneifel.it
www.fondazioneifel.it

Il volume è stato chiuso il 30 ottobre 2014

ISBN 978-88-6650-111-4

La pubblicazione è liberamente scaricabile
dal portale IFEL - Sezione Studi e Ricerche
nei formati digitali

Progetto grafico:
Giuliano Vittori, Pasquale Cimaroli, Claudia Pacelli
www.backup.it

Indice

Prefazione	5
-------------------------	----------

Capitolo 1

Le novità del 2014. Legge di stabilità e altri interventi normativi	7
1.1. L'equilibrio di parte corrente	10
1.2. I termini e le condizioni di efficacia delle delibere di istituzione o di modifica dei tributi	14
1.3. Recupero di assegnazioni non dovute ai Comuni	17
1.4. Vincoli alla spesa comunale	18
1.5. Limiti all'indebitamento (Legge di stabilità per il 2014)	21
1.6. Nuova disciplina sulle Società partecipate	24

Capitolo 2

Il Patto di Stabilità Interno per il triennio 2014-2016	31
2.1. Gli Enti soggetti al Patto di Stabilità Interno	34
2.2. L'ammontare complessivo della manovra	35
2.3. Gli obiettivi programmatici per Ente	36
2.4. Il saldo finanziario e le esclusioni	37
2.5. Il Patto nel bilancio di previsione e durante la gestione	43
2.6. Il sistema di monitoraggio e controllo	43
2.7. La virtuosità	46
2.8. Sanzioni e premi	48
2.9. Il Patto orizzontale nazionale	54
2.10. Il Patto regionale integrato	56
2.11. Il Patto verticale incentivato	62
2.12. Il Patto regionale	64
2.13. Le prospettive di modifica del Patto di Stabilità Interno	68

Capitolo 3

Le entrate comunali nei bilanci 2014	71
3.1. Introduzione	73
3.2. Istituzione della IUC	76
3.2.1. TARI	77
3.2.2. TASI	89
3.2.3. Norme comuni IUC – TARI – TASI	97
3.2.4. Disciplina dei rimborsi per tutti i tributi locali	105
3.3. Modifiche alla disciplina dell'IMU	107
3.3.1. Le novità in tema di assimilazione all'abitazione principale e di esenzioni	107
3.3.2. Agevolazioni sulla ruralità	112
3.3.3. L'IMU sui terreni agricoli montani	113
3.3.4. Dichiarazione e pagamento degli Enti non commerciali	116
3.3.5. Altre novità in materia di IMU	117
3.4. L'evoluzione della fiscalità immobiliare e i riflessi sulle risorse disponibili	119
3.4.1. Le variazioni delle risorse nel 2014	121
3.4.2. Le risorse standard comunali tra il 2013 e il 2014	126
3.4.3. La gestione nel bilancio 2014 degli effetti finanziari derivanti dalla revisione dell'IMU standard 2013	133
Appendice. Le caratteristiche generali dell'IMU	139
A1. Presupposto impositivo e base imponibile	143
A2. I soggetti passivi	146
A3. La quota di imposta riservata allo Stato	147
A4. La determinazione delle aliquote	149
A5. Limiti alla potestà regolamentare comunale	154
A6. La disciplina dell'abitazione principale	157
A7. Esenzioni e agevolazioni	160
A8. Esenzione per gli enti non commerciali	163
A9. La ruralità nell'IMU	171
A10. Le altre esenzioni e agevolazioni	183
A11. Le norme sulla gestione dell'IMU	185

Prefazione

La gestione finanziaria dei Comuni è stata investita da continui cambiamenti tra il 2011 e il 2014, riguardanti aspetti diversi ma strettamente intrecciati.

Le Amministrazioni comunali, com'è noto, hanno sopportato negli ultimi anni una manovra di oltre 16 miliardi di euro, distribuiti tra tagli ai trasferimenti e incremento dei saldi richiesti dal rispetto del Patto di stabilità interno. In questo contesto, le continue modifiche della disciplina delle entrate che hanno diretti riflessi sulle assegnazioni statali (Fondo di riequilibrio, Fondo di solidarietà, assegnazioni compensative), complicano la gestione dei bilanci e la formulazione di politiche tributarie locali trasparenti ed improntate ai principi della responsabilità fiscale. In questo contesto, la parziale tenuta della capacità di entrata del comparto si realizza con aumenti della pressione fiscale molto accentuati ed in parte ascrivibili a passaggi obbligati: impatto dei tagli; sostituzione dell'ICI con l'Imu, rafforzata sia attraverso il maggior valore imponibile di base, sia per effetto dell'aliquota di base superiore al livello ICI; applicazione della TASI a tutta la platea contributiva.

Questo volume, rivolto agli operatori finanziari dei Comuni, agli studiosi ed agli amministratori, molti dei quali di prima nomina a seguito della tornata elettorale del 2014, si pone in continuità con i precedenti dedicati all'approfondimento delle novità normative che di anno in anno sono intervenute su tutti i temi della finanza locale ed è dedicato all'analisi delle innovazioni intervenute nel 2014 - a partire dalla legge di stabilità - con l'ambizione di fornire una panoramica agile ma per quanto possibile completa di tutti i temi che hanno riflessi diretti sul bilancio di un Comune.

Per quanto riguarda i contenuti del volume, il primo capitolo aggiorna al 2014 la disciplina in materia di predisposizione dei bilanci di previsione, con un focus sulle società partecipate e sugli equilibri di bilancio.

Il secondo capitolo è dedicato al Patto di Stabilità Interno per il triennio 2014-2016, argomento sul quale la Legge di stabilità per il 2014 interviene con modifiche relativamente marginali, lasciandone nel complesso inalterata la struttura. D'altra parte, è ormai generalizzata la consapevolezza della necessità di superare i meccanismi del Patto, così come strutturato, e anche il Governo, da parte sua, ha manifestato in più occasioni la volontà di superare una tale impostazione, ma le condizioni di tale superamento devono permettere il ripristino di effettivi margini di programmazione finanziaria e autonomia gestionale, tanto più considerando gli effetti restrittivi negli equilibri di bilancio che deriveranno dall'attuazione della nuova contabilità pubblica, alla quale IFEL dedica un apposito volume.

Nel terzo capitolo viene trattato l'assetto della fiscalità comunale, con particolare riguardo all'istituzione dell'Imposta unica comunale (IUC), basata su due presupposti impositivi, uno riferito al possesso e commisurato alla natura e al valore dell'immobile (IMU) e l'altro legato all'erogazione e alla fruizione dei servizi (a sua volta articolato in TASI e TARI). I cambiamenti intervenuti tra il 2013 e il 2014 sono inoltre considerati anche sotto il profilo degli effetti sulle assegnazioni delle risorse attraverso il Fondo di solidarietà comunale.

Per quanto riguarda i vincoli di natura ordinamentale e il sistema dei controlli che gravano sui Comuni, è auspicabile che con la Legge di stabilità 2015 si intervenga in modo incisivo a fini di semplificazione e abolizione delle regole lesive dell'autonomia gestionale riconosciuta ai Comuni, a favore di un sistema più snello e centrato su controlli sostanziali e vincoli finanziari condivisi e sostenibili. Contiamo quindi di tornare sull'argomento nei prossimi mesi, con un approfondimento *ad hoc*.

Andrea Ferri

**Le novità del 2014.
Legge di stabilità
e altri interventi
normativi**

1

In questo capitolo si riportano le modifiche disposte dalla Legge di stabilità per il 2014 (L. n. 147 del 2013) e dalle norme emanate nel corso del 2014, che hanno determinato un impatto contabile e gestionale sugli Enti Locali. È opportuno ricordare preliminarmente che dal 2015 i bilanci degli Enti Locali dovranno adeguarsi alle novità previste dalla nuova contabilità disciplinata dal D. lgs 118/2011, modificato ed integrato dal D. lgs 126/2014⁽¹⁾.

Il nuovo regime contabile, già in uso presso poco meno di 400 Comuni sperimentatori, avrà un impatto rilevante sugli equilibri finanziari, paragonabile ad una manovra restrittiva, per effetto dei nuovi e più rigorosi principi contabili, a partire dalle regole di accertamento delle entrate e di formazione dei residui attivi.

Sulla diffusione dei principi e delle tecniche di attuazione della nuova contabilità, l'IFEL è fortemente impegnato con un programma di formazione e con la pubblicazione di un apposito volume. Va qui rilevato che la previsione dei principali effetti della nuova contabilità dovrebbe costituire uno degli elementi per orientare le scelte del Comune nella gestione finanziaria del 2014, così da determinare - per quanto possibile - un processo di avvicinamento al nuovo regime contabile.

1 A tal proposito IFEL ha curato una pubblicazione interamente dedicata all'argomento, dal titolo: "L'armonizzazione dei sistemi contabili. Verso l'attuazione della riforma".

1.1 L'equilibrio di parte corrente

I commi da 441 a 444 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di stabilità per il 2013), che escludono la possibilità di destinare entrate provenienti dalla alienazione di patrimonio comprese le plusvalenze, rimangono in vigore anche per i bilanci 2014; ciò in linea con i principi fissati dal nuovo articolo 81 della Costituzione ed anche in previsione dell'entrata in vigore, a partire dal 2015, del nuovo sistema di contabilità.

Le entrate derivanti da oneri di urbanizzazione possono essere utilizzate per finanziare spesa corrente anche per l'anno 2014, come previsto dall'art. 10 comma 4ter del DL 35/2013 convertito nella legge 64/2013, nella misura del 75%, con il vincolo di non superare il 50% per la quota destinata al finanziamento della spesa corrente in genere e di non superare il 25% per la quota destinata alle manutenzioni ordinarie.

A proposito della alienazione dei beni del patrimonio disponibile degli enti è importante ricordare che il decreto legge n. 69 del 2013 convertito nella legge 98/2013, all'articolo 56-bis comma 11, ha stabilito che è destinato al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato il 10 per cento delle risorse nette derivanti dall'alienazione dell'originario patrimonio immobiliare disponibile degli enti territoriali, salvo che una percentuale uguale o maggiore non sia destinata per legge alla riduzione del debito del medesimo ente. Questa disposizione decorre dal 5 settembre 2013; allo stato attuale non è ancora stato emanato il provvedimento attuativo.

Quindi, salvo la deroga già valida per il 2013 e confermata per il solo 2014, relativa all'utilizzo degli oneri di urbanizzazione, le entrate in conto capitale, contabilizzate al Titolo IV del Bilancio, non possono mai essere utilizzate per il finanziamento delle spese correnti, nemmeno quando l'ente si trova nella situazione prevista dall'articolo 193 del TUEL in occasione della verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio.

L'attuale versione dell'articolo 193 del TUEL prevede che per il riequilibrio di bilancio si possa ricorrere ad incrementi di aliquote e tariffe anche successivamente agli ordinari termini per l'approvazione di bilancio; questi incrementi avranno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento.

I proventi da alienazione di beni patrimoniali potranno essere utilizzati solo per sanare gli squilibri di parte capitale; pertanto non possono essere destinati al finanziamento di squilibri della parte corrente del bilancio, come era invece consentito dalla precedente stesura della norma.

L'insieme di queste disposizioni, unitamente al Fondo svalutazione crediti, ai vincoli introdotti nell'applicazione dell'avanzo di amministrazione e al rinnovato quadro dei controlli interni ed esterni, obbligherà gli Enti ad adottare politiche di bilancio molto più rigorose che, nella pratica, da un lato condizioneranno l'azione amministrativa degli stessi e, dall'altro, faciliteranno il rispetto dei vincoli del Patto di Stabilità Interno. In ogni caso, queste norme, sostanzialmente confermate a tutt'oggi, si configurano indubbiamente come provvedimenti che riducono notevolmente la "flessibilità" dei bilanci comunali.

A proposito degli equilibri di bilancio (al cui approfondimento è dedicato il box 1.1) è opportuno ricordare che l'articolo 6, comma 4 del decreto legge 95 del 2012, convertito nella legge 135/2012, stabilisce che a partire dall'esercizio 2012, gli enti locali debbono allegare al rendiconto una nota informativa contenente la verifica dei crediti e dei debiti reciproci tra ente e società partecipate⁽²⁾. Questa nota deve essere asseverata dai rispettivi revisori dei conti. Eventuali discordanze debbono essere motivate; in questo caso gli Enti adottano senza indugio, e comunque entro il termine dell'esercizio, i provvedimenti necessari per la riconciliazione dei conti.

2 Dal tenore letterale della norma si deve intendere che ci si debba riferire a tutte le società partecipate, anche a quelle con partecipazioni ridotte.

Box 1.1. - Gli equilibri di bilancio degli enti locali

In attuazione alla modifica dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione avvenuta ad opera dell'articolo 1, comma 1, della legge Costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, cambiano gli equilibri di bilancio degli enti locali.

La nuova formulazione dell'articolo 81 prevede che lo Stato deve assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio ed è consentito il ricorso all'indebitamento solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e comunque previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti. Per gli enti locali i criteri per determinare l'equilibrio delle entrate e delle spese e la sostenibilità del debito sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta, nel rispetto dei principi costituzionali. La norma stabilita dal sesto comma del nuovo articolo 81 della Costituzione, è stata approvata in data 24 dicembre 2012, con il numero 243. Coerentemente con quanto stabilito dalla Carta Costituzionale, la citata legge detta disposizioni per l'attuazione del principio di bilancio per tutte le pubbliche amministrazioni. Per gli enti locali, grazie a quanto stabilito dalle disposizioni transitorie e finali (articolo 21) la nuova declinazione del pareggio di bilancio entra in vigore dal 1° gennaio 2016, un anno dopo l'entrata in vigore del nuovo sistema contabile previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Il Capo IV della legge n. 243/2012 disciplina l'equilibrio dei bilancio delle regioni e degli enti locali e il concorso degli stessi enti alla sostenibilità del debito.

In particolare, l'articolo 9 definisce gli enti in equilibrio quando registrano, sia in sede di stesura del bilancio di previsione, sia in sede di approvazione del rendiconto della gestione, i seguenti saldi:

- un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali;
- un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le

entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti.

Tali saldi devono essere attentamente monitorati durante l'anno per evitare che, come stabilito dal successivo comma 2 dell'articolo 9 in commento, l'eventuale valore negativo debba essere recuperato entro il triennio successivo. L'unica eccezione a quanto sopra rappresentato è data dal comma 4 del successivo articolo 10.

Nel caso in cui, a rendiconto, dovesse registrarsi un saldo positivo, questo deve essere destinato prioritariamente all'estinzione del debito maturato dall'ente. La destinazione del surplus a spese di investimento è possibile, nel rispetto dei vincoli europei e dei principi di bilancio, secondo le modalità stabilite dalla legge stessa.

Con apposita legge dello Stato è anche previsto che siano comminate sanzioni a carico degli enti locali che non rispettano gli equilibri così come più sopra declinati, prevedendo, se del caso, anche specifici piani di rientro.

L'obiettivo del mantenimento degli equilibri di bilancio, sia in termini di cassa sia in termini di competenza, rappresenta l'obiettivo minimo per gli enti locali. Il comma 5 dell'articolo 9, infatti, dispone che, con apposita legge statale e tenendo conto di parametri di virtuosità, possano essere previsti ulteriori obblighi a carico degli enti locali, in materia di concorso al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica del complesso delle amministrazioni pubbliche. Questo comma, di fatto, consente di imporre agli enti locali non solo il saldo zero, ma di contribuire positivamente ai saldi di finanza pubblica. In assenza di tale disposizione, agli enti non potrebbe essere più chiesto, come invece accade attualmente, di registrare saldi positivi in termini di patto di stabilità interno. Gli ulteriori obblighi in tema di concorso al conseguimento di obiettivi di finanza pubblica, sono imposti anche alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e Bolzano compatibilmente con le norme dei rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

1.2 I termini e le condizioni di efficacia delle delibere di istituzione o di modifica dei tributi

In linea generale, il termine per la deliberazione del bilancio costituisce termine ultimo per la determinazione delle aliquote o tariffe dei tributi o servizi comunali, come stabilito ordinariamente dall'articolo 1, comma 169 della legge n.296 del 2006 (legge finanziaria 2007): "gli Enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetti dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno". E' utile ribadire che le delibere di istituzione di tributi facoltativi e di modifica delle aliquote possono essere emanate, nelle forme previste ed entro il termine stabilito dalla legge per l'approvazione del bilancio, anche nei casi in cui il bilancio stesso sia già stato approvato dal Comune, predisponendo ovviamente una conseguente variazione di bilancio, preferibilmente entro il termine generale stabilito per l'anno in questione.

Resta vigente l'articolo 13, co.15 del dl 201 del 2011 che, definendo gli obblighi generali di pubblicazione delle delibere e dei regolamenti sul Portale del federalismo fiscale, prevede che dall'anno d'imposta 2012, tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali devono essere inviate da Dipartimento delle finanze del MEF, entro 30 giorni dalla data in cui sono diventate esecutive e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine stabilito per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio resta sanzionato con il blocco delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli enti inadempienti, previa diffida del Ministero dell'Interno, fino all'avvenuto adempimento.

La pubblicazione delle deliberazioni comunali è disposta dal MEF sul proprio sito informatico e sostituisce l'obbligo di avviso in Gazzetta Ufficiale previsto dall'articolo 52, co.2, terzo periodo del decreto legislativo 446/1997.

Vale in questo contesto la regola generale secondo cui l'efficacia delle deliberazioni e dei regolamenti decorre dalla data di pubblicazione degli stessi nel predetto sito informatico.

Nel caso dell'IMU, dell'addizionale comunale all'Irpef⁽³⁾ e – dal 2014 – della Tasi, la legge stabilisce obblighi speciali di pubblicazione, che costituiscono condizione di efficacia dell'istituzione o della variazione della disciplina di tali tributi.

Per l'IMU, la Tasi e la Tari, componenti della neoistituita IUC, si riportano le scadenze dei termini di invio delle deliberazioni e dei regolamenti sul Portale del MEF.

- Per quanto riguarda l'IMU, si ricorda che vale dal 2014 il termine per l'invio al MEF, per via telematica delle deliberazioni di modifica, fissato al 21 ottobre dall'articolo 13 comma 13-bis del dl 201/2011, per la successiva pubblicazione sul Portale MEF entro il 28 ottobre, quale termine ultimo di efficacia delle modifiche per l'intero anno. Nel caso di mancato invio entro la suddetta data, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente.
- Relativamente alla TASI, invece, il termine speciale in vigore per il solo 2014 per l'invio delle deliberazioni al Ministero dell'Economia è rimasto fermo al 10 settembre 2014, ai fini della pubblicazione sul sito dello stesso MEF entro il 18 settembre, che ha diretti riflessi sull'efficacia delle delibere stesse, a norma del comma 688 della Legge di stabilità 2014, come modificato dal dl 16/2014, norma che va considerata "speciale" con specifico riferimento alla TASI. Dal 2015 i termini di pubblicazione delle delibere e dei regolamenti della Tasi si uniformano a quelli dell'IMU, già ricordati.

3 Le scadenze dell'Addizionale comunale all'Irpef sono rimaste invariate. La comunicazione al MEF delle deliberazioni e regolamenti deve avvenire entro il 21 dicembre affinché gli atti abbiano efficacia fin dagli accenti dell'anno successivo. La stessa data costituisce il termine per la comunicazione dei provvedimenti relativi all'anno in corso (la cui applicazione avverrà comunque nell'anno successivo), a pena di inefficacia generale delle modifiche.

- Infine, per la TARI, il termine generale del 30 settembre (scadenza prevista per l'approvazione dei bilanci di previsione) rappresenta il termine ultimo entro il quale approvare le tariffe ed i regolamenti, i quali dovranno essere inviati, ai sensi dell'art. 13 comma 15, del DL n. 201/2013, al Dipartimento delle finanze entro il 30 ottobre 2014. Tale adempimento non costituisce tuttavia condizione di efficacia dei provvedimenti comunali.

L'intreccio di scadenze descritto ha provocato difformità di comportamento negli enti; ciò vale tanto per la deliberazione e pubblicazione delle aliquote della TASI, a causa della convivenza di più termini (generale e speciale) e del relativo mancato coordinamento, quanto per la regolamentazione delle tariffe della TARI. Il comma 683 della Legge di stabilità ribadisce che la delibera di approvazione delle tariffe del tributo deve essere adottata entro il termine fissato dalle norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione; tale termine non sembra essere stato rispettato da un cospicuo numero di enti, con evidenti riflessi di indeterminatezza per l'applicazione del tributo, in particolar modo per gli enti che fino al 2013 applicavano tariffe sulla base della previgente Tarsu. Appare auspicabile che – anche in considerazione delle specificità del prelievo TARI destinato alla copertura del costo del servizio rifiuti – intervenga una norma legislativa che assicuri validità ai provvedimenti intervenuti fuori termine⁽⁴⁾.

4 Nel caso di mancata deliberazione delle tariffe TARI entro i termini ed in assenza di specifico intervento normativo, l'unica via percorribile, dal fondamento normativo assai incerto, sembra quella di continuare ad applicare le tariffe Tares/Tarsu.

A sostegno di questa ipotesi di continuità, pur in presenza di prelievi formalmente diversi tra il 2013 e il 2014, va in primo luogo considerata l'esigenza di non creare irreparabili squilibri di bilancio, a fronte di un servizio non comprimibile e di un'entrata direttamente destinata dalla legge alla copertura dei relativi oneri. Si deve inoltre sottolineare che:

- vige il principio generale in base al quale in caso di mancata approvazione delle tariffe si applicano quelle deliberate l'anno precedente (articolo 1, co. 169, della legge n.296 del 2006);

- la TARI e la Tares hanno di fatto la medesima struttura, medesima finalità, medesimi soggetti passivi e presupposti impositivi. Le variazioni intervenute sono infatti marginali e tale sostanziale identità permette di superare il diverso nomen dei tributi, ai fini dell'applicazione delle tariffe Tares alla TARI;

- rimane comunque fermo il principio che le entrate devono coprire i costi e pertanto, se con le entrate riscosse in base alle tariffe previgenti non si raggiunge l'integrale copertura dei costi, il gap sarà imputato al primo piano finanziario utile.

1.3 Recuperi di assegnazioni non dovute ai Comuni

La legge di stabilità per il 2014 non apporta modifiche alle norme disposte dai commi 128, 129 e 130 della legge n. 228 del 2012 (legge di stabilità per il 2013), concernenti le modalità di recupero di somme a debito dovute a qualsiasi titolo dagli Enti locali al Ministero dell' Interno.

In particolare il comma 128 dispone che dal 1° gennaio 2013 le somme a debito a qualsiasi titolo dovute dagli Enti locali al Ministero dell'Interno sono recuperate a valere su qualunque assegnazione finanziaria dovuta dal Ministero stesso, lasciando inalterata la procedura per la reinscrizione dei residui passivi perenti.

Nei soli casi di recuperi relativi ad alcune fattispecie (ricalcolo minori gettiti ICI categorie D, revisione maggiori gettiti ex decreto legge n. 262 del 2006, contributi per mobilità del personale), anche se determinatisi prima del 2012, viene reso possibile un dispositivo di rateizzazione fino a 5 anni, sulla base di una dichiarazione dell'Ente locale.

Il comma 129 regola i casi – non infrequenti in considerazione del progressivo declino delle assegnazioni statali ai Comuni – di insufficienza delle somme assegnate rispetto ai recuperi da operare. In questi casi di “incapienza”, per soddisfare i crediti nei confronti delle Amministrazioni locali, il Ministero dell'Interno trasmetterà i dati relativi agli importi da recuperare all'Agenzia delle Entrate, che a sua volta tratterà gli importi acquisiti attraverso i pagamenti dell'IMU ai Comuni interessati e, con cadenza trimestrale, li riverserà ad un capitolo dell'entrata di bilancio dello Stato, per poi essere successivamente riassegnati sui capitoli di entrata del Ministero dell'Interno.

Nel caso in cui per qualsiasi motivo l'Agenzia delle Entrate non riesca a procedere nel senso descritto, l'Ente medesimo è obbligato a versare la

Con una nota relativa alla richiesta di effettuare richieste di pagamento in anticipo rispetto alla regolamentazione della Tari, anche l' MEF si era espresso sull'applicabilità, pur provvisoria, delle tariffe Tares previgenti.

somma dovuta direttamente al bilancio dello Stato, dandone comunicazione al Ministero dell'Interno.

Il comma 130 dispone l'abrogazione di disposizioni contrastanti con la disciplina suesposta:

- comma 3 dell'articolo 8 del decreto legge n. 318 del 1986 (legge n. 488 del 1986), che autorizza il Ministero dell'Interno a concedere rateizzazioni dei versamenti dovuti a vario titolo dai Comuni;
- comma 14 dell'articolo 31 della legge n. 289 del 2002 che autorizza il Ministero dell'Interno a provvedere al recupero di somme a qualunque titolo dovute dagli Enti locali, sui trasferimenti erariali o, in caso di insufficienza dei trasferimenti, a prelevare gli importi dalle somme spettanti a titolo di compartecipazione al gettito dell'IRPEF;
- comma 16 dell'articolo 20 del decreto legge n. 98 del 2011, che prevede che il recupero di risorse da parte del Ministero dell'Interno possa essere operato a valere sulle dotazioni del soppresso Fondo Sperimentale di Riequilibrio.

1.4 Vincoli alla spesa comunale

Per quanto riguarda la spesa comunale, sono, da un lato, confermati per il 2014 alcuni vincoli introdotti dalla Legge di stabilità per il 2013 (legge 228 del 2012), e, dall'altro, ne sono stati introdotti degli altri dalla Legge di stabilità per il 2014 (legge 147/2013).

In particolare, sono confermati anche nel 2014 le seguenti disposizioni previste dalla Legge di stabilità 2013:

- 1) il comma 138 stabilisce che le Amministrazioni locali inserite nel conto economico consolidato della Pubblica Amministrazione, come individuate dall'ISTAT:
 - a) a decorrere dal 1° gennaio 2014 *non possono acquistare immobili*, senza che sia prodotta "la documentata indispensabilità e indilazionabilità attestata dal responsabile del provvedimento". La congruità del prezzo deve essere attestata dall'Agenzia del Demanio (previo rimborso delle spese);

- b) sono escluse dalle disposizioni precedenti, fermi restando i vincoli di finanza pubblica, le operazioni di acquisto destinate a soddisfare le *esigenze allocative in materia di edilizia residenziale pubblica*.

Sulle modalità applicative di questo divieto si sono espresse diverse Corti dei conti. In particolare, il parere n. 9 espresso in data 25/01/2013 dalla Corte dei conti Liguria contiene una interpretazione molto restrittiva di queste disposizioni. Anche la Corte dei conti Lazio, con la delibera n. 20/2013, ha sostenuto una interpretazione molto rigorosa di questi divieti. Sul tema si vedano anche i pareri 102/2013 e 151/2013 della Corte dei conti Lombardia, il parere n. 52/2013 della Corte dei conti Piemonte ed il parere n.125/2013 della Corte dei conti Toscana. La Corte dei conti Puglia, con il parere 89/2013, si è espressa nel senso di escludere dal divieto l'acquisto di immobili a seguito di procedure di esproprio. Interessante anche il parere 97/2014 della Corte dei conti Lombardia a proposito di espropri e di permuta;

- 2) il comma 141 dispone che, per gli anni 2013 e 2014, le amministrazioni pubbliche non possono effettuare spese di ammontare superiore al 20 per cento della spesa sostenuta in media negli anni 2010 e 2011 per *l'acquisto di mobili e arredi*, se non destinati all'uso scolastico e dei servizi all'infanzia, salvo che l'acquisto sia funzionale alla riduzione delle spese connesse alla conduzione degli immobili. Il collegio dei revisori dei conti o l'ufficio centrale di bilancio è chiamato a verificare preventivamente i risparmi realizzabili, che devono essere superiori alla minore spesa derivante dall'attuazione del presente comma. Il suddetto limite non si applica ai Comuni che hanno subito il terremoto nel maggio 2012;
- 3) il comma 165 prevede che i limiti stabiliti dal comma 141 non si applicano agli acquisti di mobili e arredi destinati a progetti di sviluppo e coesione;
- 4) il comma 143 stabilisce che fino al 31 dicembre 2015, le pubbliche amministrazioni *non possono acquistare autovetture né stipulare contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto autovetture*. Sono

inoltre revocate le procedure di acquisto iniziate a decorrere dal 9 ottobre 2012;

- 5) ai sensi del successivo comma 144, le disposizioni di cui ai commi 141 e 143, non si applicano per *i servizi della sicurezza pubblica e per i servizi sociali volti a garantire i livelli essenziali di assistenza e*, come stabilito dalla legge di stabilità per il 2014, non si applicano per i servizi istituzionali delle rappresentanze diplomatiche e degli uffici consolari svolti all'estero;
- 6) il comma 146 introduce un ulteriore *limite alle collaborazioni esterne*, stabilendo che le Pubbliche Amministrazioni possono conferire incarichi di consulenza in materia informatica solo in casi eccezionali, adeguatamente motivati, in cui occorra provvedere alla soluzione di problemi specifici connessi al funzionamento dei sistemi informatici. La violazione di questa disposizione è valutabile ai fini della responsabilità amministrativa e disciplinare dei dirigenti;
- 7) il comma 147 precisa che le Pubbliche Amministrazioni possono conferire *incarichi individuali*, con contratti di lavoro autonomo, di natura occasionale o coordinata e continuativa, *solo a esperti altamente qualificati*. La prestazione, però, deve essere di natura temporanea e altamente qualificata e non è ammesso il rinnovo, mentre l'eventuale proroga è consentita solo al fine di completare il progetto. Ciò, però, non deve dipendere da una causa imputabile al collaboratore;
- 8) i commi da 151 a 158, intervenendo sulle disposizioni normative contenute nel decreto legge n. 95 del 2012, modificano ulteriormente la disciplina relativa alla *razionalizzazione degli acquisti di beni e servizi* da parte della Pubblica Amministrazione, imponendo anche alle società a totale partecipazione pubblica inserite nel conto consolidato della Pubblica Amministrazione l'obbligo di utilizzare i sistemi telematici di negoziazione messi a disposizione da Consip e dalle centrali regionali di acquisto.

La Legge di stabilità per il 2014 ha anche introdotto diverse novità in tema di vincoli alle spese degli Enti locali che, in sintesi, sono riconducibili a:

- 1) Comma 388: stabilisce che le PA di cui all'articolo 1, comma 2 della

legge 196/2009 (quindi anche gli enti locali), non possono rinnovare i contratti di locazione di immobili qualora l'Agenzia del demanio non abbia espresso nulla osta 60 giorni prima della data entro cui l'amministrazione locataria può avvalersi della facoltà di comunicare il recesso. L'Agenzia autorizza il rinnovo nel rispetto dei prezzi di mercato, solo se non esistono immobili demaniali disponibili. I contratti sottoscritti in violazione sono nulli;

- 2) Comma 392: regola la cessione della piena proprietà delle aree in diritto di superficie cedute alle cooperative edilizie da parte dei Comuni, che va fatta sulla base dei valori venali dei beni, eventualmente decurtati sino al 50%;
- 3) Comma 572: rende definitivo il divieto da parte degli enti locali di fare ricorso a strumenti derivati. E' però possibile procedere ad estinzioni anticipate, ad operazioni di ristrutturazione dei contratti esistenti e la sottoscrizione di contratti di Cap.

Inoltre, tra le novità introdotte dalle varie disposizioni di legge approvate nel corso del 2014 si segnala che l'articolo 2, comma 3-bis del decreto legge n. 4/2014 convertito nella legge 50/2014 ha stabilito, per il 2014, che l'anticipazione di tesoreria prevista dall'articolo 222 del TUEL è elevata da 3 a 5 dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente.

Infine, l'articolo 12 dello stesso decreto stabilisce, a proposito del contributo straordinario assegnato a seguito della fusione di Comuni, che questo è erogato a decorrere dall'anno successivo alla decorrenza della fusione prevista dal decreto regionale istitutivo. Per le sole fusioni che decorrono dal mese di gennaio dell'anno successivo alla loro istituzione il contributo straordinario decennale viene erogato dallo stesso anno di decorrenza della fusione.

1.5 Limiti all'indebitamento (Legge di stabilità per il 2014)

La riforma costituzionale che ha introdotto il principio del pareggio del bilancio per il complesso delle Amministrazioni pubbliche, ha imposto

ulteriori vincoli agli enti territoriali in tema di indebitamento, che si sovrappongono a quelli fissati dall' articolo 119 della Costituzione e che restringono ulteriormente il livello di indebitamento ammesso.

La Legge di stabilità per il 2014 introduce importanti novità relative al ricorso all'indebitamento da parte degli Enti Locali. In particolare, il comma 735 della legge n. 147 del 2013 novella l'articolo 204 del Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali (TUEL), di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000. Nello specifico, l'articolo 204 comma primo del Testo Unico pone un limite alla possibilità di indebitamento degli enti locali, fissando l'entità della spesa per interessi ad una certa percentuale rispetto alle entrate relative ai primi tre titoli dell'entrata. Sostanzialmente, l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato a condizione che l'importo annuale dei correlati interessi, sommati agli oneri già in essere, non sia superiore ad una determinata percentuale delle entrate correnti. I limiti di cui sopra, devono essere rispettati nell'anno di assunzione del nuovo indebitamento.

L'obiettivo della disposizione è dunque quello di stabilire un limite all'incidenza degli oneri finanziari rispetto alle entrate correnti dell'ente, indicando un livello oltre il quale si ritiene possano essere pregiudicati gli equilibri di bilancio.

Il decreto legge n. 76 del 2013 aveva già modificato il limite previsto dall'articolo 204 del decreto legislativo n. 267 del 2000 per il ricorso all'indebitamento degli Enti locali. In particolare, tale decreto legge stabiliva per il 2013 che il rapporto fra l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui e dei prestiti obbligazionari precedentemente contratti o emessi e a quello derivante da garanzie prestate, al netto dei contributi statali o regionali in conto interessi, e l'importo delle entrate correnti del rendiconto del penultimo anno precedente doveva essere:

- per l'anno 2012, l'8%;
- per l'anno 2013, l'8%;
- a decorrere dal 2014, il 6%.

La Legge di stabilità per il 2014, amplia i limiti precedentemente fissati dal comma 1, art. 204 del TUEL, portando, a decorrere dal 2014, dal 6 all' 8% il valore del rapporto tra l'importo annuale degli interessi (come risultante dall'accensione di mutui e da qualunque altra forma di finanziamento reperibile sul mercato cui l'ente possa accedere), e le spese correnti dell' ente. Come stabilito dal decreto legislativo n. 118 del 2011 e successive modificazioni, i nuovi principi contabili prevedono che "Il rispetto del limite è verificato facendo riferimento anche agli interessi riguardanti i finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi. Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito" .

Il suddetto limite aggiunge al divieto di ricorso al debito per spese che non siano di investimento (articolo 119 della Costituzione), ulteriori vincoli di tipo quantitativo, per impedire agli Enti di impegnarsi alla restituzione di importi di capitale e di interessi cui non siano in grado di far fronte.

Inoltre, l'articolo 5 del decreto-legge n. 16 del 2014, stabilisce che, al fine di favorire gli investimenti degli enti locali per gli anni 2014 e 2015, i medesimi enti possono assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato, oltre i limiti di cui al comma 1 dell'articolo 204 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Tuttavia, il relativo importo non può essere superiore alle quote di capitale dei mutui e dei prestiti obbligazionari precedentemente contratti ed emessi rimborsate nell'esercizio precedente.

Va poi precisato che in base a quanto disposto dall' articolo 203 del TUEL, gli Enti Locali possono ricorrere all'indebitamento solo se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento;
- avvenuta deliberazione del bilancio di previsione nel quale sono iscritti i relativi stanziamenti.

Si ricorda, infine, che resta in vigore la disposizione per cui i mutui e i prestiti obbligazionari devono essere corredati da apposita attestazione da cui risulti il conseguimento degli obiettivi del Patto di stabilità per l'anno precedente. Senza la predetta attestazione l'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito (articolo 30, comma 7, legge n. 183 del 2011).

1.6 Nuova disciplina sulle Società partecipate

La Legge di stabilità per il triennio 2014-2016 (legge 27 dicembre 2013, n. 147), rivede completamente la disciplina previgente in tema di società pubbliche.

Innanzitutto è abrogato il comma 32 dell'articolo 14 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, che disponeva la liquidazione o la cessione delle società pubbliche in relazione alla dimensione dei Comuni, lasciando l'autonomia a livello locale delle decisioni in tal senso. Inoltre, con una modifica agli articoli 18 e 76 del decreto-legge 25 giugno 2008 n. 112 sono riviste le disposizioni in tema di personale delle società partecipate, imponendo, nella fattispecie, vincoli più stringenti e includendo nel calcolo del rapporto tra spese di personale e spese correnti anche le istituzioni e le aziende speciali, oltre alla definitiva eliminazione dall'ambito soggettivo del patto di stabilità interno delle società *in house*. In ultimo, la Legge di stabilità abroga tutta la disciplina vincolistica contenuta negli articoli 4 e 9 del decreto-legge 6 luglio 2012 n. 95.

Secondo quanto disposto dai commi 550 e seguenti della citata legge n. 147/2013, sono soggette ai nuovi vincoli le aziende speciali, le istituzioni e le società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali indicate nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3 della legge 31 dicembre 2009 n. 196, escludendo solo gli intermediari finanziari e le società emittenti strumenti finanziari quotati nei mercati regolamentati e le loro controllate. In particolare, qualora tali soggetti presentino un risultato di esercizio o

saldo finanziario negativo, gli enti locali soci devono accantonare, nell'anno successivo, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione.

L'accantonamento deve avvenire in un apposito fondo del bilancio, non impegnabile e non pagabile, che confluisce nell'avanzo di amministrazione. Con tale meccanismo, quindi, gli effetti finanziari sul bilancio dell'ente socio prescindono dalla decisione di ripianare o meno le perdite registrate dalla società controllata o partecipata: è comunque imposto un accantonamento di risorse correnti.

La norma non definisce cosa debba intendersi per saldo finanziario. Si ritiene che con tale locuzione il legislatore abbia voluto intendere il saldo tra entrate finali e spese finali. Il risultato d'esercizio, al contrario, non lascia dubbi ad interpretazioni alcune: l'accantonamento deve essere calcolato in relazione alla perdita d'esercizio risultante dal conto economico.

A tale principio, fanno eccezione due casi previsti esplicitamente. In caso di società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio. Inoltre, per le società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, compresa la gestione dei rifiuti, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile, ossia il risultato della gestione caratteristica. L'accantonamento (calcolato come di seguito descritto e in relazione alla quota di partecipazione) resta vincolato sia a quando l'ente partecipante ripiana la perdita di esercizio o dismette la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti, l'importo accantonato è reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione.

L'obbligo di accantonare le risorse in bilancio, secondo quanto disposto dal comma 552 dell'articolo unico della legge n. 147/2013, decorre dall'anno 2015, secondo le modalità di seguito descritte:

- per l'ente partecipante di soggetti che hanno registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio negativo, l'accantonamento è pari, in proporzione alla quota di partecipazione, alla differenza tra il risultato conseguito nell'esercizio precedente e il risultato medio 2011-2013 migliorato, rispettivamente, del 25% per il 2014, del 50% per il 2015 e del 75% per il 2016. La locuzione utilizzata dal legislatore non è molto felice, soprattutto quando stabilisce che il miglioramento decorre dal 2014. Questa affermazione potrebbe trarre in inganno rispetto alla tempistica dell'obbligo di accantonamento, ma prevale l'affermazione in base alla quale l'anno dal quale inizia l'accantonamento resta il 2015. L'accantonamento deve essere operato se il triennio 2011-2013 risulta negativo. La procedura descritta deve essere adottata solo nel caso in cui il risultato negativo registrato nel corso dell'esercizio precedente è inferiore della media registrata. In caso contrario, si applica la stessa procedura adottata nel caso in cui la media 2011-2013 non abbia fatto registrare un risultato negativo;
- come detto, nel caso in cui i soggetti partecipati abbiano registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio non negativo gli enti accantonano, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, una somma pari al 25% per il 2015, al 50% per il 2016 e al 75% per il 2017 del risultato negativo conseguito nell'esercizio precedente.

Un esempio può chiarire meglio la quota da accantonare voluta dal legislatore.

Caso 1: risultato medio negativo e risultato 2014 positivo

Media 2011-2013, risultato negativo:	-100
Risultato conseguito nel 2014:	20
miglioramento del 25% sul risultato medio	25
risultato medio migliorato	-75
quota da accantonare (+20 – 75)	55

Caso 2: risultato medio negativo e risultato 2014 negativo ma inferiore alla media

Media 2011-2013, risultato negativo:	-100
Risultato conseguito nel 2014:	-20
miglioramento del 25% sul risultato medio	25
risultato medio migliorato	-75
quota da accantonare (-20 – 75)	95

Caso 3: risultato medio positivo e risultato medio negativo e risultato 2014 negativo superiore alla media

Risultato conseguito nel 2014:	-20
risultato medio migliorato	5
quota da accantonare (25% di 20)	5

Sempre con decorrenza 2015, scattano le sanzioni per i componenti degli organi di amministrazione delle aziende speciali, delle istituzioni e delle società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, degli enti. Nel caso in cui gli enti partecipati siano titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici per una quota superiore all'80% del valore della produzione e, nei tre esercizi precedenti abbiano registrato delle perdite d'esercizio, che nei tre esercizi precedenti abbiano conseguito un risultato economico negativo, gli amministratori di tali soggetti subiscono una

riduzione del 30% del loro compenso. Inoltre, è considerata giusta causa ai fini della revoca degli amministratori, il conseguimento di un risultato economico negativo per due anni consecutivi.

Le sanzioni sopra indicate non si applicano ai soggetti il cui risultato d'esercizio, seppur negativo, sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente controllante.

In ultimo, si sottolinea l'ennesima modifica all'articolo 114, comma 5-bis del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. La nuova formulazione prevede soltanto l'obbligo per le aziende speciali e le istituzioni di iscriversi e depositare i propri bilanci al registro delle imprese o nel repertorio delle notizie economico-amministrative della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno.

Box 1.2 Novità introdotte dalla Legge di stabilità 2014 in tema di assunzione di personale delle aziende speciali, istituzioni e società a partecipazione pubblica o di controllo o affidatarie di affidamenti diretti senza gara

Il comma 557 della Legge di stabilità 2014 sostituisce l'art. 18, comma 2 bis del DL 112/2008. Le disposizioni che si applicano agli enti locali in tema di divieti e limiti alle assunzioni di personale, si applicano anche alle aziende speciali, alle istituzioni e alle società a partecipazione pubblica o di controllo che siano affidatarie di affidamenti diretti senza gara. A queste società si applicano anche le obbligazioni in tema di contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura contributiva o indennitaria e per consulenze. L'ente controllante deve predisporre atti di indirizzo ai quali uniformare la contrattazione di secondo livello. Il richiamo al rispetto da parte di queste società dei limiti previsti dall'articolo 76 comma 7,

del DL 112, convertito nella legge 133/2008 (si tratta della disposizione che fissa nel 50% il limite delle spese di personale sul totale della spesa corrente, disposizione che, comunque, deve essere rispettata), è stato successivamente abrogato dal decreto 90/2014, convertito nella legge 114/2014. In sostanza, a seguito di questa modifica, le amministrazioni che detengono partecipazioni debbono coordinarne le politiche assunzionali al fine di garantire anche per i medesimi soggetti una graduale riduzione della percentuale di incidenza tra spese di personale e spese correnti. Gli enti possono prevedere, con propria delibera motivata, modalità applicative differenziate al regime limitativo delle assunzioni di personale, per singole aziende speciali o istituzioni che gestiscono servizi socio-educativi, scolastici per l'infanzia, culturali, alla persona e farmacie.

**Il Patto di Stabilità
Interno per il triennio
2014-2016**

2

In questo capitolo vengono discusse le regole riguardanti il Patto di Stabilità Interno, con particolare riferimento alle modifiche, relativamente marginali, introdotte dalla Legge di stabilità 2014 per il triennio 2014-2016 e ad alcuni aspetti di rilievo non modificati dalle norme.

Le principali modifiche riguardano:

- la base di calcolo: l'obiettivo del Patto di Stabilità Interno dev'essere calcolato sulla spesa media corrente del 2009-2011, in sostituzione del triennio 2007-2009;
- viene rifinanziato il Patto verticale incentivato per un importo di 954 milioni di euro, che consente rilevanti interventi regionali di alleggerimento dei vincoli di Patto;
- per i Comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti, inclusi tra gli Enti soggetti al Patto solo dal 2013, è prevista per il 2014 una percentuale per il calcolo del contributo alla manovra uguale a quella applicata dagli Enti di maggiori dimensioni. Viene quindi meno lo sconto di manovra, pari a 180 milioni di euro, riservato nel 2013 ai Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti.

2.1 Gli Enti soggetti al Patto di Stabilità Interno

Il decreto legge n. 138 del 2011 (articolo 16, comma 31) ha esteso, a decorrere dal 2013, il vincolo del Patto di Stabilità Interno ai Comuni con popolazione superiore a 1.000 abitanti. A partire dal 2014, invece, la stessa manovra, come inizialmente modificata dal decreto legge n. 95 del 2012, prevedeva l'assoggettamento alle regole del Patto di tutti i Comuni, anche quelli con popolazione fino a 1.000 abitanti, secondo le regole previste per i Comuni appartenenti alla medesima fascia demografica della corrispondente Unione di comuni.

Pertanto, sono obbligati al rispetto del Patto di Stabilità Interno:

- le Province;
- i Comuni con popolazione superiore a 1.000 abitanti, ma non le Unioni costituite dai Comuni con popolazione fino a 1.000 abitanti, che abbiano esercitato la facoltà di istituire l'Unione di comuni sulla base dell'articolo 16, comma 1 del decreto legge n. 138 del 2011⁽¹⁾.

Per la determinazione della popolazione di riferimento si applica l'articolo 156 del TUEL, ossia si considera la popolazione residente alla fine del penultimo anno precedente secondo i dati ISTAT; quindi, per il 2014 sono soggetti alle regole del Patto di Stabilità Interno i Comuni la cui popolazione, rilevata al 31 dicembre 2012, risulti superiore a 1.000 abitanti.

Sono confermate le regole per gli Enti di nuova istituzione stabilite dall'articolo 31, comma 23 della legge n. 183 del 2011, come modificato dall'articolo 1, comma 540 della Legge di stabilità per il 2014, pertanto:

- gli Enti costituiti successivamente all'anno 2009 saranno assoggettati ai vincoli di finanza pubblica dal terzo anno successivo a quello della

1 Per effetto della modifica introdotta dall'articolo 19, comma 2 del decreto legge n. 95 del 2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 135 del 2012, dal momento che l'articolo 1, comma 104 della legge n. 56 del 2014 ha abrogato la previsione contenuta originariamente nell'articolo 16, comma 3 del decreto legge n. 138 del 2011, come modificato dal citato articolo 19, comma 2 del decreto legge n. 95 del 2012.

loro istituzione assumendo, quale base di calcolo su cui applicare le regole, le risultanze dell'anno successivo all'istituzione;

- gli Enti istituiti negli anni 2009 e 2010 adottano come base di calcolo rispettivamente le risultanze medie del biennio 2010-2011 e le risultanze dell'anno 2011;
- gli Enti istituiti nell'anno 2011 adottano come base di calcolo le risultanze dell'anno 2012.

La Legge di stabilità per il 2013 abroga la norma (comma 24 dell'articolo 31 della legge n. 183 del 2011) che assoggetta al Patto, dall'anno successivo a quello della rielezione degli organi istituzionali, gli Enti commissariati per scioglimento degli organi elettivi a causa di infiltrazioni e condizionamenti di tipo mafioso. Pertanto, a decorrere dall'esercizio 2013 le regole del Patto di Stabilità Interno si applicano anche agli Enti commissariati di cui all'articolo 143 del TUEL, per i quali la determinazione dell'obiettivo programmatico segue le regole valide per la generalità degli Enti.

2.2 L'ammontare complessivo della manovra

La Legge di stabilità per il 2014 fissa in 4,5 miliardi di euro il contributo che il comparto comunale deve apportare al risanamento dei conti pubblici tramite i vincoli imposti con il Patto di Stabilità Interno. Viene infatti meno lo sconto di manovra, pari a 180 milioni di euro, riservato nel 2013 ai Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti.

Il valore dell'obiettivo di Patto comprende l'estensione temporale, via via intervenuta, delle misure di contenimento finanziario già previste per l'anno 2013 dall'articolo 14, comma 2 del decreto legge n. 78 del 2010 (che consistono in 2,5 miliardi per gli anni a decorrere dal 2012).

**Tabella 2.1. Manovre Patto per i Comuni
anni 2011-2014**

Miliardi di euro				
	Anni			
Manovre	2011	2012	2013	2014
Decreto legge 112/2008	2,50	2,50	2,50	2,50
Decreto legge 138/2011		1,18	2,00	2,00
Legge di stabilità 228/2012 (Piccoli Comuni)			-0,18	
Totale	2,50	3,68	4,32	4,50

Fonte: elaborazioni IFEL su dati estratti dalle Relazioni tecniche

2.3 Gli obiettivi programmatici per Ente

La Legge di stabilità per il 2014 modifica la base di calcolo e le relative percentuali utili per la determinazione dello specifico obiettivo di saldo finanziario, introducendo in particolare una soglia diversa per i Comuni sperimentatori del nuovo sistema della contabilità pubblica. Gli Enti locali devono conseguire, per ciascuno degli anni dal 2014 al 2016, un saldo finanziario calcolato in termini di competenza mista non inferiore al valore dell'obiettivo "specifico" che si determina in due passaggi.

Inizialmente tutti i Comuni quantificano la manovra applicando alla media triennale 2009-2011 della spesa corrente (impegni del Titolo I) le seguenti percentuali:

- 14,07% nel 2014 e 14,62% negli anni 2015-2016 per i Comuni sperimentatori della nuova contabilità pubblica;
- 15,07% nel 2014 e 15,62% negli anni 2015-2016 per i Comuni che non partecipano alla sperimentazione della nuova contabilità pubblica.

Il valore così ottenuto va ridotto di un importo pari al taglio delle assegnazioni statali (2,5 miliardi di euro) complessivamente disposto dall'articolo 14, comma 2 del decreto legge n. 78 del 2010.

Il secondo passaggio tiene conto della previsione normativa introdotta dall'articolo 1, comma 533 della Legge di stabilità per il 2014, secondo cui per l'anno 2014 l'obiettivo di saldo finanziario dei Comuni derivante dall'applicazione delle percentuali sopra richiamate viene rideterminato, fermo restando l'obiettivo complessivo assegnato al comparto, con apposito Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da emanare d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali entro il 31 gennaio 2014. Il predetto decreto garantisce che per nessun Ente si realizzi un peggioramento superiore al 15% rispetto all'obiettivo di saldo finanziario 2014 calcolato sulla spesa corrente media 2007-2009 e seguendo le restanti modalità previste dalla normativa previgente.

L'articolo 1, comma 534 della Legge di stabilità per il 2014 introduce poi un'importante previsione normativa in favore dei Comuni capofila nella gestione associata di funzioni e servizi comunali. Infatti, allo scopo di contenere gli effetti negativi sul Patto di Stabilità Interno connessi alla gestione di funzioni e servizi in forma associata, viene disposta la riduzione degli obiettivi programmatici in capo ai Comuni Capofila ed un corrispondente aumento dei rispettivi oneri finanziari richiesti ai Comuni associati non capofila. A tal fine, entro il 30 marzo di ciascun anno l'Anci comunica al Ministero dell'Economia e delle Finanze, tramite il sistema web <http://pattostabilitainterno.tesoro.it> della Ragioneria Generale dello Stato, gli importi in riduzione e in aumento degli obiettivi di ciascun Comune, sulla base delle istanze prodotte dai Comuni interessati entro il 15 marzo di ciascun anno.

2.4 Il saldo finanziario e le esclusioni

Per la determinazione dell'obiettivo programmatico il Patto di Stabilità Interno continua a fare riferimento al saldo finanziario tra entrate finali (Titoli I, II, III, IV) e spese finali (Titoli I, II) - al netto di riscossioni e concessioni di crediti - calcolato in termini di competenza mista, ovvero assumendo per la parte corrente gli accertamenti e gli impegni e per la parte in conto capitale gli incassi e i pagamenti, come riportati nei Certificati di

Conto Consuntivo (articolo 31, comma 3 della legge n. 183 del 2011).

Sono escluse dal saldo finanziario le seguenti voci, tassativamente individuate dal legislatore (che abroga, al comma 17 dell'articolo 31 della Legge di stabilità per il 2012, quelle non richiamate):

ESCLUSIONI GIÀ VIGENTI NEI PRECEDENTI ESERCIZI FINANZIARI

- 1) le risorse provenienti dallo Stato e le relative spese di parte corrente e in conto capitale sostenute dalle Province e dai Comuni per le calamità naturali, a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza (articolo 31, commi 7 e 8 della legge n. 183 del 2011);
- 2) le spese per gli interventi realizzati direttamente dai Comuni e dalle Province in relazione ad eventi calamitosi (a seguito dei quali è stato deliberato dal Consiglio dei Ministri lo stato di emergenza), che risultano effettuate nell'esercizio finanziario in cui avviene la calamità e nei due esercizi successivi (commi 8-bis e 8-ter);
- 3) le risorse provenienti dallo Stato e le spese di parte corrente e in conto capitale realizzate direttamente dagli Enti locali per i "grandi eventi", di cui al comma 5, articolo 5-bis del decreto legge n. 343 del 2001, convertito con modificazioni nella legge n. 401 del 2001 (articolo 31, comma 9 della legge n. 183 del 2011);
- 4) le entrate provenienti direttamente o indirettamente dall'Unione europea e le relative spese di parte corrente e in conto capitale (articolo 31, commi 10 e 11 della legge n. 183 del 2011). L'esclusione non opera per le spese connesse ai cofinanziamenti nazionali;
- 5) per gli Enti affidatari del censimento (compreso quello dell'agricoltura) le entrate trasferite dall'ISTAT e le relative spese per la rilevazione censuaria (articolo 31, comma 12 della legge n. 183 del 2011);
- 6) le spese sui beni ricevuti con il federalismo demaniale, nei limiti degli importi sostenuti dallo Stato per la gestione e la manutenzione degli stessi (articolo 31, comma 15 della legge n. 183 del 2011);
- 7) per gli anni 2013 e 2014 le spese per investimenti infrastrutturali finanziati con il "bonus" per la dismissione delle società partecipate di cui all'articolo 5, comma 1 del decreto legge n. 138 del 2011 (arti-

- colo 31, comma 16 della legge n. 183 del 2011);
- 8) per gli anni 2013 e 2014 sono escluse dal Patto di Stabilità Interno le spese sostenute dai Comuni colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012 per interventi finalizzati a fronteggiare gli eventi sismici e finanziate con risorse proprie dei Comuni, provenienti da erogazioni liberali e donazioni da parte di cittadini privati e imprese (articolo 7, comma 1-ter del decreto legge n. 74 del 2012);
 - 9) per gli anni 2012, 2013 e 2014 sono escluse dal Patto di Stabilità Interno le risorse provenienti dal Fondo per la ricostruzione delle aree terremotate, assegnate alle Regioni ed eventualmente trasferite agli Enti locali terremotati che provvedono, per conto dei Presidenti delle Regioni in qualità di commissari delegati, alla realizzazione di interventi per la ricostruzione. Sono escluse le spese sia di parte corrente sia di parte capitale (articolo 2, comma 6 del decreto legge n. 74 del 2012);
 - 10) i pagamenti per l'attuazione di interventi per specifiche opere nell'area industriale di Piombino e per le finalità infrastrutturali, portuali ed ambientali, finanziati con le risorse statali erogate alla Regione Toscana o al Comune di Piombino, nel limite di 40,7 milioni di euro per l'anno 2013, nonché finanziati con le risorse della Regione Toscana o del Comune di Piombino nel limite di 10 milioni di euro nel 2014 per la quota di rispettiva competenza, individuata dal Commissario straordinario e comunicata al Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (articolo 1, comma 7 del decreto legge n.43 del 2013);
 - 11) per gli anni 2013, 2014 e 2015 i pagamenti relativi all'attuazione degli interventi di riqualificazione del territorio che accompagneranno l'esecuzione del progetto approvato dal CIPE con delibera n. 57 del 3 agosto 2011⁽²⁾, o che in tal senso saranno individuati dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti e dai rappresentanti degli Enti locali interessati all'opera, finanziati con le risorse comunali, regionali e

2 La delibera n. 57 del 3 agosto 2011 riguarda il Programma delle infrastrutture strategiche - legge n. 443 del 2001 - Nuovo collegamento internazionale Torino-Lione - Sezione internazionale. Parte comune Italo-Francese - Tratta in territorio italiano approvazione del progetto preliminare.

statali, nel limite di 10 milioni di euro annui per la quota di rispettiva competenza che sarà individuata dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti e comunicata al Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (articolo 7-quater, comma 1 del decreto legge n. 43 del 2013);

- 12) per gli anni 2013 e 2014 il comma 3 dell'articolo 10-quater del decreto legge n. 35 del 2013 prevede, per un importo rispettivamente di 330 e 270 milioni di euro, l'esclusione dal saldo rilevante ai fini della verifica del Patto di Stabilità Interno del contributo compensativo riconosciuto ai Comuni per effetto dell'assoggettamento degli immobili di proprietà comunale, ubicati nel proprio territorio, all'imposta municipale propria di cui all'articolo 13, comma 1 del decreto legge n. 201 del 2011.

ESCLUSIONI VIGENTI A PARTIRE DAL 2014

- 13) per l'anno 2014 nel saldo finanziario in termini di competenza mista, rilevante ai fini della verifica del rispetto del Patto di Stabilità Interno, l'articolo 1, comma 534 della Legge di stabilità per il 2014 prevede l'esclusione di una quota parte dei pagamenti in conto capitale sostenuti dagli Enti, per un importo complessivo di 850 milioni di euro. Per la distribuzione della predetta esclusione tra i singoli Comuni è assegnato a ciascun Ente uno spazio finanziario in proporzione all'obiettivo programmatico determinato attraverso l'articolo 1, comma 2-quinquies della Legge di stabilità per il 2014, fino a concorrenza del predetto importo. I Comuni avrebbero dovuto utilizzare gli spazi finanziari così ottenuti esclusivamente per pagamenti in conto capitale, da sostenere obbligatoriamente nel primo semestre dell'anno 2014, dandone evidenza mediante il monitoraggio di cui al comma 19 entro il termine perentorio ivi previsto. Tuttavia, sul punto è successivamente intervenuto l'articolo 4, comma 7 del decreto legge n. 133 del 2014, estendendo al 31 dicembre 2014 il termine entro cui gli enti locali possono utilizzare le maggiori disponibilità di spazi finanziari, in ragione della riconosciuta esclusione dei pagamenti effettuati nel primo semestre;

- 14) per l'anno 2014 è prevista in favore di Comuni, Province e Regioni l'esclusione dai vincoli del Patto di Stabilità Interno, per un importo complessivo di 500 milioni di euro, dei pagamenti sostenuti nel corso dell'anno (articolo 1, commi 546-549 della legge n. 147 del 2013):
- per i debiti in conto capitale certi, liquidi ed esigibili alla data del 31 dicembre 2012;
 - per i debiti in conto capitale per i quali sia stata emessa fattura o richiesta equivalente di pagamento entro il 31 dicembre 2012, inclusi i pagamenti delle Regioni in favore degli Enti Locali e delle Province in favore dei Comuni;
 - per i debiti in conto capitale riconosciuti alla data del 31 dicembre 2012 ovvero che presentavano entro tale data i requisiti per il riconoscimento di legittimità;
- 15) per gli anni 2014 e 2015, nel saldo finanziario rilevante ai fini del rispetto del Patto di Stabilità Interno sono escluse le spese sostenute per interventi di edilizia scolastica, nel limite massimo annuo di 122 milioni di euro. Come previsto dall'articolo 48, comma 1 del decreto legge n. 66 del 2014, i Comuni beneficiari dell'esclusione e l'importo della medesima sono individuati entro il 15 giugno 2014 con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali;
- 16) per il 2014, ai sensi dell'articolo 4, comma 3 del decreto legge n. 133 del 2014, sono esclusi dal Patto di Stabilità Interno, nel limite complessivo di 250 milioni di euro, i pagamenti connessi alla realizzazione delle opere segnalate dai Comuni alla Presidenza del Consiglio dei Ministri entro il 15 giugno 2014, a condizione che i pagamenti in questione, da realizzarsi entro il 31 dicembre 2014 e per i quali si chiede l'esclusione, siano relativi ad opere già previste nel Piano Triennale delle opere pubbliche e riguardino opere realizzate, in corso di realizzazione o per le quali sia possibile l'immediato avvio dei lavori. La sussistenza di tali condizioni viene accertata a seguito di apposita istruttoria a cura della Presidenza del Consiglio dei Ministri. Come previsto dal successivo comma 4, i Comuni che beneficiano di tale esclusione e l'importo della medesima sono indicati con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei ministri;

- 17) l'articolo 4, comma 5 del decreto legge n. 133 del 2014 concede ulteriori spazi finanziari ai fini del Patto in favore di Comuni, Province e Regioni, di cui 200 milioni di euro per il 2014 e 100 milioni di euro per il 2015. Sono compresi in questa esclusione i debiti certi, liquidi ed esigibili esistenti al 31 dicembre 2013, quelli per i quali è stata emessa fattura o analogo documento, nonché quelli riconosciuti o con i requisiti per il riconoscimento alla stessa data. Si ritiene che queste definizioni comprendano gli stati di avanzamento lavori delle opere pubbliche locali. La richiesta di maggiori spazi finanziari per il 2014, sulla cui base viene effettuato il riparto, dev'essere formulata entro il 30 settembre 2014, comunicando al Ministero dell'economia e delle finanze, mediante il sito web <http://certificazionecrediti.mef.gov.it> della Ragioneria generale dello Stato, entro il termine del 30 settembre 2014, gli spazi finanziari di cui necessitano per sostenere nel 2014 i pagamenti non effettuati alla data del 13 settembre 2014. Con decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, sulla base delle comunicazioni pervenute, entro il 10 ottobre 2014 e il 15 marzo 2015 sono individuati per ciascun Ente, su base proporzionale, gli importi dei pagamenti da escludere dal Patto di Stabilità Interno rispettivamente nel 2014 e 2015;
- 18) per ciascuno degli anni 2014, 2015 e 2016, nel saldo finanziario di parte corrente rilevante ai fini della verifica del rispetto del Patto di Stabilità Interno del Comune di Campione d'Italia, non sono considerate, nel limite di 10 milioni di euro annui, le spese elencate nel decreto del Ministero dell'interno protocollo n. 09804529/15100-525 del 6 ottobre 1998, riferite alle peculiarità territoriali dell'exclave. Alla compensazione degli effetti finanziari derivanti dal periodo precedente si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo per la compensazione degli effetti finanziari non previsti a legislazione vigente conseguenti all'attualizzazione di contributi pluriennali, di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legge n. 154 del 2008.

2.5 Il Patto nel bilancio di previsione e durante la gestione

A partire dal 2012 vige l'obbligo di allegare al bilancio di previsione - sia annuale sia pluriennale - il prospetto di competenza mista, con il quale l'Ente dà conto del rispetto degli obiettivi del Patto nella fase delle previsioni di bilancio (articolo 31, comma 18 della legge n. 183 del 2011). Il prospetto è conservato dall'Ente.

Ovviamente, l'obbligo del rispetto del Patto di Stabilità Interno dev'essere verificato anche con le successive variazioni nel corso dell'esercizio finanziario. La finalità di tale disposizione è nella volontà di far sì che il rispetto delle regole del Patto rappresenti un vincolo all'attività programmatica dell'Ente, anche al fine di consentire all'organo consiliare di vigilare in sede di approvazione del bilancio.

Relativamente alla gestione della spesa l'articolo 9, comma 1, lettera a), numero 2 del decreto legge n. 78 del 2009 prevede, a carico del funzionario che adotta provvedimenti con impegni di spesa, *"l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica"*. Ne discende, pertanto, che oltre a verificare le condizioni di copertura finanziaria prevista dall'articolo 151 del decreto legislativo n. 267 del 2000, come richiamato anche nell'articolo 183 dello stesso TUEL, il predetto funzionario deve verificare anche la compatibilità della propria attività di pagamento con i limiti previsti dal Patto di Stabilità Interno e, in particolare, deve verificarne la coerenza rispetto al prospetto obbligatoriamente allegato al bilancio di previsione. La violazione dell'obbligo di accertamento in questione comporta responsabilità disciplinare e amministrativa a carico del predetto funzionario.

2.6 Il sistema di monitoraggio e controllo

In tema di adempimenti gli Enti locali devono inviare:

- gli obiettivi programmatici;
- il monitoraggio semestrale;
- la certificazione finale.

L'invio degli obiettivi programmatici deve avvenire sulla base dei prospetti dimostrativi definiti da apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. I dati devono essere trasmessi entro 45 giorni dalla pubblicazione del decreto sulla Gazzetta Ufficiale. Il mancato invio entro il termine prestabilito determina come sanzione la considerazione dell'Ente quale inadempiente, facendo scattare le relative sanzioni (articolo 31, comma 19 della legge n. 183 del 2011).

Il monitoraggio semestrale delle informazioni riguardanti le risultanze in termini di competenza mista deve seguire il prospetto e le modalità definiti con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Pertanto, gli Enti soggetti al Patto devono trasmettere i dati entro 30 giorni dalla fine del periodo di riferimento, utilizzando il sistema web appositamente previsto per il Patto di Stabilità Interno nel sito <http://pattostabilitainterno.tesoro.it>.

La certificazione finale del rispetto degli obiettivi annuali dovrà essere inviata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, firmata digitalmente, ai sensi dell'articolo 24 del codice di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005, dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, secondo un prospetto e con le modalità definiti dal decreto di cui al comma 19. La trasmissione per via telematica della certificazione ha valore giuridico ai sensi dell'articolo 45, comma 1 del decreto legislativo n. 82 del 2005. La mancata trasmissione della certificazione entro il termine prestabilito costituisce inadempimento al Patto di Stabilità Interno, facendo scattare tutte le relative sanzioni previste. Il prospetto dimostrativo dei risultati finali dovrà essere firmato, oltre che dal rappresentante legale e dal responsabile del servizio finanziario, anche dall'organo di revisione economico-finanziario. La certificazione priva delle tre richiamate sottoscrizioni non è ritenuta valida ai fini dell'attestazione del rispetto del Patto di Stabilità Interno.

La Legge di stabilità per il 2013 inasprisce le sanzioni nel caso in cui non vengano trasmesse le certificazioni della verifica del Patto di Stabilità Interno nel termine perentorio del 31 marzo. Nel caso in cui la trasmissione avvenga in ritardo, ma entro i 60 giorni dall'approvazione del consuntivo,

comunque attestando il rispetto del Patto di Stabilità Interno, all'Ente si applica la sanzione di cui al comma 26, lettera d), ossia il divieto di assumere personale a qualsiasi titolo. Decorso il termine dei 60 giorni dall'approvazione del rendiconto il Presidente dei revisori dei conti, in qualità di commissario *ad acta*, provvede entro 30 giorni all'invio della predetta certificazione. L'erogazione delle risorse o trasferimenti erariali è sospesa fino alla data di trasmissione della documentazione da parte del commissario *ad acta*. Si ricorda, inoltre, che la Legge di stabilità per il 2013 ha introdotto il comma 20-bis, il quale stabilisce che i Comuni entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto possono inviare una nuova certificazione, se quest'ultima rileva un peggioramento del rispetto del Patto di Stabilità Interno. I Comuni che accertano successivamente la violazione dei vincoli del Patto di Stabilità Interno devono darne comunicazione entro 30 giorni dall'accertamento dell'inadempienza. Per questi Enti le sanzioni scattano nell'anno successivo all'accertamento del mancato rispetto del Patto.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze potrà, qualora intervengano modifiche legislative alla disciplina del Patto, correggere i termini degli adempimenti relativi al monitoraggio e alla certificazione finale (articolo 31, comma 32 della legge n. 183 del 2011). Resta in vigore la norma secondo la quale, nel caso in cui dai conti della Tesoreria statale degli Enti locali si registrino prelevamenti non coerenti con gli impegni in materia di obiettivi di debito assunti dal Paese con l'Unione europea, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, adotta adeguate misure di contenimento dei prelevamenti (articolo 31, comma 21 della legge n. 183 del 2011).

Il Patto di Stabilità Interno rappresenta uno dei capisaldi dei controlli che le Sezioni regionali della Corte dei conti effettuano tramite i questionari sui bilanci preventivi e consuntivi (commi 166 e seguenti della Legge finanziaria per il 2006), finalizzati:

- all'accertamento del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di Stabilità Interno;
- alla vigilanza sull'adozione da parte dell'Ente locale delle necessarie misure correttive;

- alla vigilanza sull'applicazione delle sanzioni e, affinché l'Ente inadempiente rispetti il limite agli impegni di parte corrente, il divieto di indebitamento, il divieto di assunzione di personale e deliberi la riduzione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza per gli amministratori.

Infine, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, in virtù delle esigenze di controllo e di monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, provvede ad effettuare, tramite i Servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativa e contabile. Tali Servizi ispettivi, essendo chiamati a svolgere verifiche presso gli Enti territoriali allo scopo di rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, si estendono anche al Patto di Stabilità Interno.

2.7 La virtuosità

La Legge di stabilità per il 2013 era intervenuta sugli indicatori di virtuosità introdotti dall'articolo 20, comma 2 del decreto legge n. 98 del 2011, prorogando al 2014 l'applicazione di alcuni parametri e introducendo, a partire dal 2013, due nuovi parametri, al fine di tenere conto del livello socioeconomico relativo al singolo contesto comunale:

- il valore delle rendite catastali;
- il numero degli occupati.

La versione definitiva della griglia dei parametri di virtuosità, chiamati a dividere il comparto dei Comuni in due classi, punta invece sulla valutazione ponderata dei seguenti elementi:

PER L'ANNO 2013

- 1) rispetto del Patto di Stabilità Interno;
- 2) autonomia finanziaria;
- 3) equilibrio di parte corrente;
- 4) rapporto tra le entrate di parte corrente riscosse e accertate;

- 5) valore delle rendite catastali;
- 6) numero degli occupati;

DAL 2014, OLTRE AI PARAMETRI GIÀ INDICATI

- 7) prioritaria considerazione della convergenza tra spesa storica e costi e fabbisogni standard;
- 8) incidenza della spesa del personale sulla spesa corrente dell'Ente in relazione al numero dei dipendenti in rapporto alla popolazione residente, alle funzioni svolte anche attraverso esternalizzazioni nonché all'ampiezza del territorio (la valutazione del predetto parametro tiene conto del suo valore all'inizio della consiliatura e delle sue variazioni nel corso della stessa);
- 9) tasso di copertura dei costi dei servizi a domanda individuale per gli Enti locali;
- 10) effettiva partecipazione degli Enti locali all'azione di contrasto all'evasione fiscale;
- 11) operazione di dismissione di partecipazioni societarie nel rispetto della normativa vigente.

Per la definizione della virtuosità non vengono utilizzati parametri diversi da quelli elencati nel comma in commento. I Comuni virtuosi conseguono un obiettivo strutturale pari a zero, mentre i restanti Enti del comparto si fanno carico degli importi della manovra azzerata agli Enti virtuosi. L'individuazione degli Enti virtuosi è demandata ad un decreto del Ministero dell'Interno, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze e d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

Nella seduta della Conferenza Stato-città ed autonomie locali tenutasi in data 25 settembre 2013, però, è stato reso noto che per l'anno 2013 non si applica il meccanismo della virtuosità (articolo 20, comma 2 del decreto legge n. 98 del 2011). Nell'informativa presentata dalla Conferenza si illustra che, nonostante l'intenso lavoro svolto in sede tecnica, non è stato possibile conseguire nell'individuazione degli Enti "virtuosi" risultati tecnicamente robusti. Anche per il 2014 la virtuosità è sospesa e tutti gli Enti

dovranno applicare la percentuale inizialmente riservata agli Enti non virtuosi (15,07), ad eccezione degli Enti sperimentatori della nuova contabilità (14,07). Infatti, per incentivare la partecipazione degli Enti locali alla fase di sperimentazione della nuova contabilità pubblica, il decreto legge n. 102 del 2013 all'articolo 9, comma 6, lettera a) ha disposto un forte sistema premiale. Attraverso la sospensione dell'articolo 20, commi 2, 2-bis e 3 del decreto legge n. 98 del 2011 (vantaggi in termini di saldo finanziario per gli Enti che risultano virtuosi in base ai parametri stabiliti annualmente con apposito decreto ministeriale) e con ulteriori 120 milioni stanziati nel bilancio dello Stato, nel 2014 gli Enti sperimentatori beneficiano di una riduzione del saldo programmatico complessivamente pari a circa 620 milioni di euro, la cui distribuzione è stata resa nota con apposito decreto ministeriale.

2.8 Sanzioni e premi

La Legge di stabilità per l'anno 2014 conferma l'impianto del precedente sistema sanzionatorio:

- 1) il taglio delle risorse statali in misura pari allo scostamento rispetto all'obiettivo programmatico. In caso di incapienza dei fondi gli Enti devono versare la differenza all'entrata del bilancio dello Stato. La sanzione non si applica nel caso in cui il superamento degli obiettivi del Patto di Stabilità Interno sia determinato dalla maggiore spesa per interventi realizzati con la quota di finanziamento nazionale e correlati ai finanziamenti dell'Unione europea rispetto alla media della corrispondente spesa del triennio precedente;
- 2) il divieto di impegnare spese correnti in misura superiore all'importo medio dell'ultimo triennio. Il triennio da prendere in considerazione è quello precedente all'anno di applicazione della sanzione, pertanto l'Ente inadempiente al Patto 2013 non può impegnare nel 2014 oltre l'importo della spesa media 2011-2013. Tale limite non può essere superato neppure per introitare contributi assegnati da altri Enti e da destinare in maniera vincolata su capitoli di spesa corrente (deliberazione n. 21 del 2011 della Corte dei conti del Piemonte);

- 3) il divieto di ricorrere all'indebitamento, pertanto i mutui e i prestiti obbligazionari posti in essere con istituzioni creditizie o finanziarie devono essere corredati da apposita attestazione, da cui risulti il conseguimento del Patto nell'anno precedente. In assenza della predetta attestazione, l'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito. A tal riguardo, costituiscono indebitamento le operazioni di cui all'articolo 3, comma 17 della legge n. 350 del 2003, per cui rientrano nel divieto:
 - quelle volte alla ristrutturazione di debiti verso fornitori che prevedano il coinvolgimento diretto o indiretto dell'Ente locale nonché ogni altra operazione contrattuale che, di fatto, anche in relazione alla disciplina europea sul partenariato pubblico-privato, si traduca in un onere finanziario assimilabile all'indebitamento per l'Ente locale;
 - operazione di indebitamento in leasing finanziario quando l'Ente non ha la facoltà, bensì l'obbligo, di riscattare il bene al termine del contratto;
- 4) il blocco delle assunzioni di personale. Il divieto di assunzioni abbraccia il personale assunto a qualsiasi titolo. Sono inoltre vietati i contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi del blocco;
- 5) la riduzione del 30% delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza rispetto all'importo risultante al 30 giugno 2010.
- 6) Nel caso in cui la violazione del Patto di Stabilità Interno sia accertata successivamente all'anno seguente a quello cui la violazione si riferisce:
 - gli Enti locali sono tenuti a comunicare l'inadempienza entro 30 giorni dall'accertamento della violazione del Patto di Stabilità Interno (articolo 31, comma 29 della legge n. 183 del 2011);
 - si applicano tutte le sanzioni, con la precisazione che la rideterminazione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza è applicata agli amministratori che erano in carica nell'esercizio in cui è avvenuta la violazione del Patto (articolo 31, comma 28 della legge n. 183 del 2011).

Sono inoltre previste ulteriori sanzioni per i fenomeni elusivi delle regole del Patto di Stabilità Interno:

- nullità dei contratti elusivi del Patto;
- responsabilità di tipo amministrativo.

La nullità dei contratti e degli atti elusivi delle regole del Patto decorre dal 6 luglio del 2011, data di entrata in vigore del decreto legge di riferimento (articolo 20, commi 10 e 11 del decreto legge n. 98 del 2011, ripresa dall'articolo 31, comma 30 della legge n. 183 del 2011).

L'ulteriore sanzione pecuniaria direttamente a carico degli amministratori e del responsabile del servizio economico-finanziario (articolo 31, comma 31 della legge n. 183 del 2011) è di ammontare pari fino a dieci volte l'indennità di carica percepita al momento dell'elusione per i primi, fino a tre volte la mensilità (al netto degli oneri fiscali e previdenziali) per i secondi. La sanzione sarà stabilita dalle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, nei casi in cui accertino che il rispetto del Patto è stato raggiunto mediante imputazioni contabili "scorrette" o attraverso altre forme elusive.

Estratto della circolare n. 6 del 18 febbraio 2014 della Ragioneria Generale dello Stato, contenente le misure antielusive delle regole del Patto di Stabilità Interno (I.3)

I commi 30 e 31 dell'articolo 31 della legge n. 183 del 2011 introducono misure volte ad assicurare il rispetto della disciplina del patto di stabilità interno da parte degli enti locali impedendo comportamenti elusivi.

In generale, si configura una fattispecie elusiva del patto di stabilità interno ogni qualvolta siano attuati comportamenti che, pur legittimi, risultino intenzionalmente e strumentalmente finalizzati ad aggirare i vincoli di finanza pubblica. Ne consegue che risulta fondamentale, nell'individuazione della fattispecie di cui ai richiamati commi 30 e 31,

la finalità economico-amministrativa del provvedimento adottato. In particolare, il comma 30 dispone la nullità dei contratti di servizio e degli altri atti posti in essere dagli enti locali che si configurino elusivi delle regole del patto.

L'elusione delle regole del patto di stabilità interno realizzata attraverso l'utilizzo dello strumento societario, si configura, ad esempio, quando spese valide ai fini del patto sono poste al di fuori del perimetro del bilancio dell'ente per trovare evidenza in quello delle società da esso partecipate e create con l'evidente fine di aggirare i vincoli del patto medesimo. Sempre a fini esemplificativi, appaiono riconducibili alle forme elusive anche le ipotesi di evidente sottostima dei costi dei contratti di servizio tra l'ente e le sue diramazioni societarie e para-societarie, nonché l'illegittima traslazione di pagamenti dall'ente a società esterne partecipate, realizzate, ad esempio, attraverso un utilizzo improprio delle concessioni e riscossioni di crediti.

Il comma 31, invece, introduce sanzioni pecuniarie per i responsabili di atti elusivi delle regole del patto di stabilità interno o del rispetto artificioso dello stesso.

In particolare, il comma in parola assegna alle Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti - qualora accertino che il rispetto del patto di stabilità interno sia stato artificialmente conseguito mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio o altre forme elusive - il compito di irrogare le seguenti sanzioni pecuniarie:

- 1) agli amministratori che hanno posto in essere atti elusivi: fino a dieci volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione dell'elusione;
- 2) al responsabile del servizio economico-finanziario: fino a tre mensilità del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali.

Al riguardo, si segnala che le verifiche della Corte dei conti dirette ad accertare il rispetto del patto di stabilità interno possono esten-

dersi all'esame della natura sostanziale delle entrate e delle spese escluse dai vincoli in applicazione del principio generale di prevalenza della sostanza sulla forma.

A titolo di esempio, una comune modalità di elusione potrebbe essere rappresentata dall'imputazione di poste in sezioni di bilancio – in entrata e in uscita – non rilevanti ai fini del patto che, al contrario, avrebbero dovuto essere imputate altrove. Ci si riferisce, ad esempio, all'allocazione tra le spese per servizi per conto di terzi di poste che avrebbero dovuto trovare corretta appostazione tra le spese correnti, sulla base di quanto indicato nei principi contabili elaborati dall'Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali, o della contabilizzazione tra i servizi per conto di terzi di pagamenti relativi alla realizzazione di opere pubbliche finanziate, anche integralmente, da contributi in conto capitale ricevuti da parte di altri enti pubblici. In relazione a quest'ultima fattispecie, si segnala che il contributo in conto capitale ricevuto da parte dello Stato, della regione o da altro ente pubblico va contabilizzato al Titolo IV dell'entrata, mentre le relative spese vanno contabilizzate al Titolo II della spesa, così come vanno contabilizzati ai medesimi Titoli le riscossioni ed i pagamenti effettuati. Non è consentito in alcun modo imputare i pagamenti tra i servizi per conto di terzi, anche quando esiste uno sfasamento temporale tra la riscossione del contributo concesso ed il pagamento delle relative spese, ipotesi che si realizza, ad esempio, quando un ente locale anticipa 'per cassa' i pagamenti a causa di un ritardo nell'erogazione della provvista economica da parte del soggetto finanziatore.

Peraltro, l'impropria gestione delle partite di giro non rappresenta l'unica ipotesi in cui l'elusione delle regole del patto di stabilità si associa ad una non corretta redazione dei documenti di bilancio.

Un ulteriore esempio di fattispecie elusiva ricorre nei casi di evidente sovrastima delle entrate correnti o nei casi di accertamenti effettuati in assenza dei presupposti indicati dall'articolo 179 del decreto legislativo 267 del 2000.

Dal lato delle uscite, invece, rientrano tra le fattispecie elusive l'imputazione delle spese di competenza di un esercizio finanziario ai bilanci dell'esercizio o degli esercizi successivi ovvero quali oneri straordinari della gestione corrente (debiti fuori bilancio). Quest'ultimo fenomeno, qualora riguardi spese non previste di cui l'ente era a conoscenza entro il termine dell'esercizio di riferimento (da cui l'obbligo giuridico di provvedere alla loro contabilizzazione), può avere effetti elusivi dei limiti del patto.

Sempre a fini esemplificativi, sono da ritenersi elusive, nell'ambito delle valorizzazioni dei beni immobiliari, anche le operazioni poste in essere dagli enti locali con le società partecipate o con altri soggetti con la finalità esclusiva di reperire risorse finanziarie senza giungere ad una effettiva vendita del patrimonio.

In proposito, si ricorda che, in base ai principi contabili europei, SEC 95, se l'acquisto da parte di un soggetto pubblico, non appartenente alle pubbliche amministrazioni, di un cespite ceduto da una Pubblica amministrazione, che controlla tale soggetto, avviene con finanziamento della predetta pubblica amministrazione, non dà luogo ad una vendita ma solo ad una cessione patrimoniale.

La Legge di stabilità per il 2014 conferma il precedente meccanismo della cosiddetta "premieria". Introdotta dall'articolo 1, comma 122 della legge n. 220 del 2010, come sostituito dall'articolo 7, comma 5 del decreto legislativo n. 149 del 2011 e successivamente modificato dall'articolo 1, comma 438 della legge n. 228 del 2012, anche per l'esercizio finanziario in corso viene rinnovata ai Comuni la possibilità di ridurre gli obiettivi programmatici del Patto di Stabilità Interno, per un importo complessivo commisurato agli effetti finanziari determinati dall'applicazione della sanzione operata a valere sul Fondo di Solidarietà Comunale per il 2014, nonché sui trasferimenti erariali destinati ai Comuni di Sicilia e Sardegna, in caso di mancato rispetto del Patto di Stabilità Interno nel 2013, secondo le modalità da individuare con apposito decreto ministeriale.

Diversi provvedimenti normativi intervenuti nel corso dell'anno, tuttavia, modificano per il 2014 alcuni aspetti applicativi piuttosto rilevanti dello strumento considerato. L'articolo 41, comma 3 del decreto legge n. 66 del 2014, convertito con la legge n. 89 del 2014, limita la riduzione degli obiettivi esclusivamente agli enti locali che risultano rispettosi dei tempi di pagamento previsti dal decreto legislativo n. 231 del 2002, come rilevato nella certificazione del Patto di Stabilità Interno. Questa disposizione, però, troverà applicazione solo a partire dal 2015. Sulla base di quanto disposto dall'articolo 43, comma 3-bis del decreto legge n. 133 del 2014, la sanzione prevista dall'articolo 31, comma 26, lettera a) della legge n. 183 del 2011 si applica nel 2014 fino ad un importo pari al 3 per cento delle entrate correnti registrate nell'ultimo consuntivo disponibile del Comune inadempiente. Inoltre, su richiesta dei Comuni che hanno attivato nell'anno in corso la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale prevista dall'articolo 243-bis del TUEL, nonché di quelli che hanno deliberato nel 2014 il dissesto finanziario, il pagamento della sanzione può essere rateizzato in dieci anni e gli effetti finanziari determinati dalla sua applicazione non concorrono alla riduzione degli obiettivi del Patto di Stabilità Interno. Nel 2014 il *plafond* della premialità si riduce ulteriormente in ragione di quanto stabilito dall'articolo 7 del decreto legge n. 119 del 2014, convertito con modificazioni dalla legge n. 146 del 2014. Per effetto di questa disposizione, infatti, il 50 per cento delle sanzioni derivanti dall'inadempienza del Patto di Stabilità Interno del 2013 sarà destinato al finanziamento dell'esclusione dal Patto di Stabilità Interno, per un ammontare di pari importo, delle spese connesse alla pressione migratoria sostenute dai Comuni di Agrigento, Augusta, Caltanissetta, Catania, Lampedusa, Mineo, Palermo, Porto Empedocle, Pozzallo, Ragusa, Siculiana, Siracusa e Trapani.

2.9 Il Patto orizzontale nazionale

Dopo la sospensione per il 2013, la Legge di stabilità per il 2014 (articolo 1, comma 544) ripropone un ulteriore strumento nella redistribuzione degli obiettivi programmatici assegnati al comparto comunale, vale a dire il

Patto orizzontale alla scala nazionale fra i Comuni che hanno spazi finanziari da cedere e quelli che ne fanno richiesta, introdotto dall'articolo 4-ter del decreto legge n. 16 del 2012, successivamente modificato dall'articolo 16 del decreto legge n. 95 del 2012.

Il Patto orizzontale nazionale consente ai Comuni che prevedono di conseguire un differenziale negativo, rispetto all'obiettivo programmatico previsto dalla normativa nazionale, di comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze, entro il termine perentorio del 15 giugno e mediante il sito web <http://pattostabilitainterno.tesoro.it> appositamente predisposto, l'entità degli spazi finanziari di cui necessitano nell'esercizio in corso per sostenere il pagamento di residui passivi in conto capitale. Al contrario, i Comuni che prevedono di conseguire un differenziale positivo possono comunicare, entro la stessa data e tramite le medesime modalità, gli spazi finanziari che intendono cedere. Agli Enti che cedono spazi finanziari viene riconosciuta, nel biennio successivo, una modifica migliorativa dell'obiettivo commisurata annualmente alla metà del valore degli spazi finanziari ceduti. A questo miglioramento, ovviamente, corrisponde un peggioramento degli obiettivi per gli Enti che acquisiscono maggiori spazi finanziari, per un importo annuale pari alla metà del miglioramento ottenuto nell'anno in cui è stata fatta la richiesta.

Nel caso in cui la richiesta di spazi finanziari fosse superiore rispetto a quelli ceduti, l'attribuzione viene effettuata in misura proporzionale ai maggiori spazi finanziari richiesti. Sulla base delle richieste pervenute al Ministero dell'Economia e delle Finanze, la Ragioneria Generale dello Stato entro il 10 luglio aggiorna il prospetto degli obiettivi programmatici degli Enti interessati dalla rimodulazione dell'obiettivo.

Restano valide anche le finalità del Patto di stabilità orizzontale nazionale individuate dalla legge, ovvero gli spazi finanziari acquisiti devono obbligatoriamente essere utilizzati per il pagamento dei residui passivi in conto capitale. A tal fine il rappresentante legale, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione economico-finanziaria devono attestare tale

circostanza con la certificazione del rispetto del Patto da trasmettere entro il 31 marzo, pena il mancato riconoscimento dei maggiori spazi ricevuti e la validità dei peggioramenti dei saldi obiettivo per il biennio successivo.

2.10 Il Patto regionale integrato

Secondo quanto disposto dalla Legge di stabilità per il 2014 (articolo 1, comma 505), a partire dall'anno 2015 le modalità di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica delle Regioni, delle Province autonome e degli Enti locali del territorio possono essere concordate tra lo Stato e le Regioni (comprese le Province autonome), previo accordo in sede di CAL (Consiglio delle autonomie locali) e, ove non istituito, con i rappresentanti delle ANCI e delle UPI regionali.

Il Patto regionale integrato deve rispettare i criteri europei nella individuazione delle entrate e delle spese da considerare nel saldo valido per il Patto di Stabilità Interno. La Regione risponderà del mancato raggiungimento dell'obiettivo nei confronti dello Stato attraverso un maggiore concorso alla manovra nell'anno successivo, in misura pari all'importo sfiorato rispetto all'obiettivo complessivo. Sono confermate le sanzioni vigenti a carico degli Enti inadempienti e il monitoraggio a livello centrale, nonché il termine perentorio del 31 ottobre per la comunicazione degli obiettivi "regionalizzati" riferiti a ciascun Ente. Entro il 30 novembre 2014 un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, d'intesa con la Conferenza unificata, definirà le modalità di attuazione delle nuove regole e l'eventuale esclusione delle Regioni che, in uno dei tre anni precedenti, siano state inadempienti al Patto di Stabilità Interno o sottoposte ai piani di rientro dai *deficit* sanitari.

Estratto della Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 6 del 18 febbraio 2014 (F6)

Il comma 505 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2014 pospone al 2015 l'avvio del cosiddetto patto regionale integrato previsto dall'articolo 32, comma 17, della legge n. 183 del 2011 che rappresenta un'evoluzione del patto regionalizzato. Tale strumento, infatti, superando il meccanismo delle compensazioni verticali ed orizzontali, prevede la possibilità, per ciascuna regione e provincia autonoma, di concordare direttamente con lo Stato le modalità di raggiungimento dei propri obiettivi di finanza pubblica, espressi in termini di saldo eurocompatibile, ossia conformi ai criteri contabili europei (vedi oltre), esclusa la componente sanitaria, e quelli degli enti locali del proprio territorio, previo accordo concluso in sede di Consiglio delle autonomie locali e, ove non istituito, con i rappresentanti dell'ANCI e dell'UPI regionali.

La norma prevede, inoltre, che la regione o la provincia autonoma che applica il patto integrato o risponde direttamente allo Stato del mancato raggiungimento degli obiettivi attraverso un maggior concorso nell'anno successivo a quello di riferimento, in misura pari alla differenza tra l'obiettivo complessivo assegnato ed il risultato complessivo conseguito. Restano ferme le vigenti sanzioni a carico dei singoli enti responsabili del mancato rispetto del patto di stabilità interno e le disposizioni in materia di monitoraggio a livello centrale, nonché il termine perentorio del 31 ottobre per la comunicazione della rimodulazione degli obiettivi, con riferimento a ciascun ente.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza unificata, da adottare entro il 30 novembre 2014, saranno stabilite le modalità per l'attuazione del patto integrato dal 2015, nonché le modalità e le condizioni per l'eventuale esclusione dall'ambito di applicazione del patto concordato delle regioni che in

uno dei tre anni precedenti non hanno rispettato il patto di stabilità interno o siano sottoposte al piano di rientro dal deficit sanitario.

L'applicazione del patto regionale integrato è stata posticipata al 2015 non essendo disponibili le informazioni necessarie per il calcolo del saldo obiettivo delle regioni al netto della gestione sanità in coerenza con i criteri europei e secondo le modalità previste dal Titolo II del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Già con l'articolo 20 del decreto legge n. 98 del 2011 è stata prevista la definizione di un nuovo patto di stabilità interno che, nel rispetto dei principi del federalismo fiscale di cui all'articolo 17, comma 1, lettera c), della legge 5 maggio 2009, n. 42, si fonda sui saldi, sulla virtuosità degli enti e sulla riferibilità delle regole a criteri europei ai fini dell'individuazione delle entrate e delle spese valide per il patto, ed in particolare alle regole del Sistema dei Conti europei (SEC) utilizzate per la costruzione dell'aggregato dell'indebitamento netto. Le poste che determinano l'indebitamento netto sono registrate secondo il criterio della competenza economica che si basa sul momento in cui maturano gli effetti economici e non su quello in cui la transazione avviene formalmente o dà luogo a flussi di fondi. In assenza di sistematiche ed ordinarie rilevazioni dei fatti di gestione secondo le regole della competenza economica vengono assunti come riferimento il momento dell'impegno o del pagamento della spesa in relazione al criterio di classificazione (competenza giuridica o cassa) che, per la specifica natura della spesa, più si avvicina alle regole europee (SEC '95).

Si ritiene, pertanto, utile fin d'ora indicare le principali modalità ritenute idonee per ricondurre al criterio della competenza economica (accrual), secondo il sistema SEC '95, le singole poste di bilancio, registrate dagli enti territoriali, in vista della futura introduzione del saldo eurocompatibile.

Dal lato delle spese, non sono considerate le partite finanziarie relative alle partecipazioni e ai conferimenti, ad eccezione dei con-

ferimenti per ripiano perdite delle società partecipate, ritenuti trasferimenti a fondo perduto in conto capitale alle imprese e, quindi, registrati per cassa. Analogamente, sono registrate per cassa le spese sostenute per ripiano perdite e inserite tra gli oneri straordinari della gestione corrente, nell'ambito delle spese correnti.

Dal lato delle entrate, le sanzioni per violazione del codice della strada sono considerate come trasferimenti da famiglie, mentre le entrate per permessi da costruire sono considerate come imposte sulla produzione. Le alienazioni di titoli e di partecipazioni sono escluse dal saldo.

In base ai predetti criteri, tutti i trasferimenti, comprese le partecipazioni, le entrate devolute, i tributi speciali e le altre entrate tributarie proprie e le voci assimilate ai trasferimenti come sopra descritto, sia in entrata che in uscita rilevano per cassa, mentre le entrate da imposte, comprese le entrate per permessi da costruire, vengono registrate per competenza.

Lo schema che segue riassume le riclassificazioni appena descritte.

SALDO EURO COMPATIBILE				
		SPESE	IMPEGNI	PAGAMENTI (competenza + residui)
a	+	TITOLO I	x	
b	-	Trasferimenti correnti	x	
c	+	Trasferimenti correnti		x
d	-	Oneri straordinari della gestione corrente (oneri diversi dai consumi intermedi)	x	
e	+	Oneri straordinari della gestione corrente (oneri diversi dai consumi intermedi)		x
f	-	Imposte e tasse	x	
g	+	Imposte e tasse		x
h=a-b+c-d+e-f+g		TOTALE TITOLO I		
i	+	TITOLO II		x
l	-	Acquisizione di titoli		x
m	-	Partecipazioni azionarie		x
n	-	Conferimenti di capitali NON per ripiano di perdite		x
o	-	Concessione crediti a anticipazioni		x
p=i-l-m-n-o		TOTALE TITOLO II		
		TOTALE SPESE		

segue

		ENTRATE	ACCERTA- MENTI	INCASSI (competenza + residui)
q	+	TITOLO I	x	
r	-	Compartecipazioni tributi	x	
s	+	Compartecipazioni tributi		x
t	-	Entrate devolute (Fondo sperimentale di riequilibrio)	x	
u	+	Entrate devolute (Fondo sperimentale di riequilibrio)		x
v	-	Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie	x	
z	+	Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie		x
aa=q-r+s-t+u-v+z		TOTALE TITOLO I		
ab	+	TITOLO II		x
ac	+	TITOLO III	x	
ad	-	Sanzioni amministrati- ve, ammende, oblazioni (comprese le sanzioni per violazioni del codice della strada)	x	
ae	+	Sanzioni amministrati- ve, ammende, oblazioni (comprese le sanzioni per violazioni del codice della strada)		x
af	-	Proventi diversi	x	
ag	+	Proventi diversi		x
ah=ac-ad+ae-af+ag		TOTALE TITOLO III		
		TOTALE ENTRATE CORRENTI		

segue

		ENTRATE	ACCERTA- MENTI	INCASSI (competenza + residui)
ai	+	TITOLO IV		x
al	-	Entrate da permessi di costruire		x
am	+	Entrate da permessi di costruire	x	
an	-	Alienazione di titoli		x
ao	-	Riscossione crediti		x
ap=ai-al+am-an+ao		TOTALE TITOLO IV		
		TOTALE ENTRATE		

2.11 Il Patto verticale incentivato

La Legge di stabilità per il 2013 (articolo 1, commi 122 e seguenti) ha confermato per gli anni 2013 e 2014 il meccanismo del Patto verticale incentivato. La norma, modificata successivamente dal decreto legge n. 35 del 2013, stabilisce per le Regioni a statuto ordinario, Sicilia e Sardegna un contributo massimo di 1.272 milioni di euro destinato all'estinzione, anche parziale, del debito regionale. Dei 1.272 milioni di euro 954 milioni sono destinati ai Comuni, dei quali il 50 per cento dev'essere distribuito da ciascuna Regione ai Comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti, fino al conseguimento del saldo obiettivo pari a zero. Gli eventuali spazi non assegnati a valere sulla predetta quota del 50 per cento sono comunicati, entro il 10 aprile 2014, da ciascuna Regione alla Ragioneria Generale dello Stato, affinché gli stessi siano attribuiti, entro il 30 aprile 2014 e con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentita la Conferenza unificata, in favore dei Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti di tutte le regioni, purché presentino un saldo obiettivo positivo (articolo 1, comma 542 della Legge di stabilità per il 2014, isti-

tutivo del cosiddetto “Patto nazionale verticale”). L’attribuzione è operata in misura proporzionale ai valori positivi dell’obiettivo programmatico, in favore dei Comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti. In particolare, tenuto conto del fatto che le Regioni sono destinatarie di un contributo pari all’83,33% degli spazi finanziari ceduti ai Comuni nei limiti degli importi indicati per ciascuna Regione nella tavola di seguito riportata, si evince che nel complesso per il comparto comunale avrebbero potuto essere disponibili almeno 1.145 milioni di euro, qualora tutte le Regioni coinvolte avessero deciso di implementare nell’esercizio finanziario in corso lo strumento considerato. Dal momento che la Regione Sardegna non ha inteso utilizzare per il 2014 lo strumento considerato, la cifra prima indicata si riduce a 1.073 milioni di euro.

Tabella 2.2. Contributo statale per il Patto verticale incentivato		
Regione	Ripartizione dell’incentivo per spazi ceduti alle Province	Ripartizione dell’incentivo per spazi ceduti ai Comuni
Abruzzo	7.289.390	21.868.169
Basilicata	4.897.789	14.693.366
Calabria	12.125.555	36.376.664
Campania	28.041.606	84.124.817
Emilia Romagna	20.758.984	62.276.952
Lazio	31.905.284	95.715.851
Liguria	7.758.771	23.276.313
Lombardia	44.297.820	132.893.461
Marche	7.812.199	23.436.598
Molise	2.561.057	7.683.171
Piemonte	21.819.041	65.457.123
Puglia	20.152.051	60.456.152
Sardegna	19.867.953	59.603.858
Sicilia	48.133.617	144.400.852
Toscana	18.667.569	56.002.706
Umbria	5.387.532	16.162.597
Veneto	16.525.353	49.576.059
TOTALE	318.001.570	954.004.710

Fonte: decreto legge n. 35 del 2013

Gli spazi finanziari sono ceduti dalle Regioni attraverso le stesse modalità definite dall'articolo 1, comma 138 della legge n. 220 del 2010, ossia con il cosiddetto "Patto regionale verticale". Le Regioni hanno tempo fino al 15 marzo 2014 per comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze gli spazi finanziari ceduti a ciascun Comune e gli elementi informativi necessari per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica.

I Comuni possono utilizzare gli spazi finanziari ceduti dalla Regione per favorire il pagamento di obbligazioni in conto capitale. Per gli Enti sperimentatori della nuova contabilità pubblica, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo n. 118 del 2011, si precisa che "i maggiori spazi finanziari sono destinati anche ai pagamenti per impegni in conto capitale già assunti al 31 dicembre 2013, con imputazione all'esercizio 2014". Questa puntualizzazione consente agli Enti locali in sperimentazione di allocare correttamente la spesa secondo il principio generale della competenza finanziaria, senza restare esclusi dalla facoltà concessa dalla norma. Secondo il principio, infatti, le somme già iscritte a residuo devono essere reimputate nell'esercizio in cui le obbligazioni giuridiche passive scadono, eliminando contestualmente i residui (passivi).

2.12 Il Patto regionale

Sono confermati anche per il 2014 i due sistemi di Patto regionale previgenti (verticale e orizzontale). Le Regioni possono, pertanto, continuare ad intervenire con gli Enti locali del proprio territorio in base a quanto stabilito dalla Legge di stabilità per l'anno 2011 (legge n. 220 del 2010), avvalendosi sia del Patto regionale "verticale" - in via autonoma rispetto al Patto verticale incentivato - sia del Patto regionale "orizzontale".

In particolare il Patto regionale verticale, disciplinato dai commi 138, 138-bis, 139, 140 e 143 dell'articolo 1 della legge n. 220 del 2010, prevede che la Regione possa riconoscere maggiori spazi di spesa ai propri Enti

locali, compensandoli con un peggioramento del proprio obiettivo programmatico eurocompatibile. I maggiori spazi di spesa si concretizzano, per gli Enti locali, in un aumento dei pagamenti in conto capitale; contestualmente le Regioni procedono a rideterminare il proprio obiettivo programmatico eurocompatibile. A tal fine, ai sensi del comma 138-bis, le Regioni definiscono i criteri di virtuosità e le modalità operative, previo confronto in sede di Consiglio delle autonomie locali e, ove non istituito, con i rappresentanti regionali delle autonomie locali.

Per accedere al Patto regionale verticale la Legge di stabilità per il 2014 prevede che gli Enti locali comunichino all'Anci, all'Upi, alle Regioni e alle Province autonome, entro il 1° marzo di ciascun anno, l'entità dei pagamenti che possono effettuare nel corso dell'anno. Le Regioni e le Province autonome, entro il termine perentorio del 15 marzo, comunicano al Ministero dell'Economia e delle Finanze, con riguardo a ciascun Ente beneficiario, gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica. A seguito delle modifiche apportate dall'articolo 42, comma 3 del decreto legge n. 133 del 2014, i due termini da ultimo indicati sono posticipati, solo per il 2014, rispettivamente al 30 settembre e 15 ottobre.

La cessione degli spazi finanziari da parte della Regione e l'utilizzo dei relativi spazi finanziari da parte dei Comuni sono disciplinati dall'articolo 1, comma 138 della legge n. 220 del 2010, che a sua volta rinvia alla disciplina regionale, in ogni caso con la finalità di favorire soltanto i pagamenti in conto capitale.

Tabella 2.3. I Patti di solidarietà territoriale nel 2014

Definizione	Riferimenti normativi
Patto orizzontale nazionale	articolo 4-ter commi da 1 a 8 decreto legge n. 16 del 2012
Patto verticale incentivato	articolo 1 commi da 122 a 125 legge n. 228 del 2012
Patto orizzontale regionale	articolo 1 commi 141-142 legge n. 220 del 2010
Patto verticale regionale	articolo 1 commi 138-140 legge n. 220 del 2010
Patto regionale integrato	articolo 32 comma 17 legge n. 183 del 2011

	Contenuto	Scadenze
	<p>I Comuni possono cedere e acquisire spazi finanziari in base al differenziale che prevedono di conseguire rispetto all'obiettivo del Patto di Stabilità Interno a favore di tutti gli altri Comuni del territorio nazionale</p>	<p>15 giugno: i Comuni indicano la cessione o la richiesta di spazi finanziari;</p> <p>10 luglio: la RGS aggiorna i prospetti del monitoraggio</p>
	<p>La Regione cede spazi ai Comuni per effettuare pagamenti in conto capitale e riceve in cambio dallo Stato un contributo per ridurre il debito regionale</p>	<p>15 marzo: le Regioni possono modificare la tabella 2.2;</p> <p>15 marzo: le Regioni devono comunicare gli importi destinati ai singoli Comuni;</p> <p>I Comuni devono comunicare le richieste di spazi prima della comunicazione della Regione alla RGS</p>
	<p>I Comuni possono cedere e acquisire spazi finanziari in base al differenziale che prevedono di conseguire rispetto all'obiettivo del Patto di Stabilità Interno a favore dei Comuni della propria regione</p>	<p>15 ottobre: i Comuni comunicano gli spazi che cedono o intendono acquisire;</p> <p>31 ottobre: le Regioni comunicano il nuovo obiettivo agli Enti locali e alla RGS</p>
	<p>La Regione cede spazi ai Comuni per effettuare pagamenti in conto capitale</p>	<p>30 settembre: l'Ente locale comunica l'entità dei pagamenti che può effettuare;</p> <p>15 ottobre: la Regione comunica agli Enti e alla RGS gli spazi finanziari concessi</p>
	<p>Unico obiettivo per tutti gli Enti locali della regione. Saldo eurocompatibile</p>	<p>A decorrere dal 2015</p>

2.13 Le prospettive di modifica del Patto di Stabilità Interno

L'articolo 28, comma 11-ter del decreto legge n. 201 del 2011 introduce, infine, la prospettiva di rivedere le vigenti regole del Patto di Stabilità Interno, con lo scopo di potenziare l'efficacia dello strumento nel coordinamento della finanza pubblica.

L'Anci ha sempre manifestato l'opportunità di utilizzare in modo appropriato la previsione normativa sopra richiamata, ponendo strutturalmente fine alle distorsioni generate sui bilanci comunali dal vincolo finanziario imposto con le attuali regole del Patto di Stabilità Interno. Il tema è stato al centro del confronto tra Comuni e Governo nel corso degli ultimi mesi, affrontato anche alla luce degli effetti finanziari che il nuovo sistema della contabilità pubblica (decreto legislativo n. 118 del 2011, integrato dal decreto legislativo n. 126 del 2014) determinerà sui bilanci comunali a partire dal 2015. A tal riguardo, si ritiene utile evidenziare che il primo atto dell'applicazione dei nuovi principi contabili sarà costituito dal riaccertamento straordinario dei residui attivi, al fine di pervenire ad una gestione più aderente all'effettiva dinamica delle entrate e dei rispettivi incassi. A seguito di questa operazione e poi di anno in anno, la massa di residui in bilancio che eccede la dimensione di ragionevoli previsioni di realizzo, anche postposto nel tempo, verrà sterilizzata attraverso la formazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, che si sostanzierà in una contrazione della spesa di pari importo.

Valutando attentamente l'impatto complessivo del nuovo scenario che andava delineandosi, fin dai primi incontri con il Governo (maggio 2014) l'Anci ha sostenuto la tesi secondo cui la costituzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità è di per sé una manovra finanziaria restrittiva di dimensioni rilevanti, incompatibile con il mantenimento dei vincoli posti al comparto mediante il Patto di Stabilità Interno. Anche il Governo ha manifestato in più occasioni questa posizione politica e, a livello tecnico, tale orientamento è stato confermato in diverse sedi. La soluzione prospettata comportava il superamento del Patto e l'utilizzo anticipato di

alcuni dei saldi previsti dagli equilibri di bilancio costituzionali, cioè dalla legge n. 243 del 2012, di cui è tuttora prevista l'entrata in vigore a partire dal 2016. Tale ipotesi, per risultare sostenibile, avrebbe avuto bisogno di un'attenta calibratura degli sforzi richiesti al singolo Ente, in particolare sul versante degli equilibri di cassa. Da un lato, infatti, appare evidente che non sarebbe stato possibile, per diversi Comuni, raggiungere nell'immediato un saldo di cassa corrente non negativo (anche per effetto delle mancate riscossioni che ogni anno si registrano nei trasferimenti statali e regionali), dall'altro è altrettanto avvertita la necessità di consentire ai Comuni un saldo "finale" di cassa negativo fino ad una certa soglia, per assicurare le condizioni di realizzazione di nuovi investimenti utilizzando le risorse fin qui bloccate dal Patto di Stabilità Interno.

Il DDL stabilità 2015 - almeno nella versione attualmente disponibile - compie invece una scelta diversa, forse in relazione ad un'ipotesi di prossimo abbandono della regolazione del bilancio in pareggio per gli Enti locali, a favore di altri e non ancora precisati strumenti di *governance* della finanza locale. Le norme proposte, infatti, prevedono per gli Enti locali una soluzione in forte continuità con il Patto di Stabilità Interno finora vigente, con obiettivi programmatici ridotti in ragione della stretta finanziaria derivante dalla nuova contabilità, così come valutata dal Governo. Tuttavia, la riduzione nominale dell'obiettivo programmatico viene in parte vanificata di un importo pari agli accantonamenti per dubbia esigibilità delle entrate contabilizzati dal singolo Comune, dal momento che questa voce viene inserita tra le spese correnti che rilevano ai fini del Patto. Considerando anche gli altri effetti restrittivi del nuovo sistema contabile, in definitiva la manovra da Patto richiesta ai Comuni nel 2015 potrebbe non essere molto dissimile da quella del 2014. È auspicabile che nel corso della definizione della Legge di stabilità vengano modificate le modalità di aggiustamento del Patto fin qui individuate dal Governo, così da tenere nel giusto conto lo sforzo al quale i Comuni saranno sottoposti per l'effetto combinato della nuova contabilità pubblica e del revisionato vincolo connesso al Patto di Stabilità Interno.

Le entrate comunali nei bilanci 2014

3

3.1 Introduzione

Nell'ultimo quinquennio, l'assetto delle entrate comunali è stato oggetto di continui cambiamenti, riguardanti sia l'ammontare delle risorse disponibili, sia la disciplina dei principali tributi.

Per quanto riguarda le risorse disponibili, tra il 2011 e il 2015, a legislazione vigente, la riduzione operata sulle assegnazioni statali supera gli 8 mld. di euro.

Tabella 3.1. La manovra del comparto comunale - I tagli 2011-2015 (in mln. di euro)			
		Importo	Periodo
Totale tagli, di cui:		8.052	
D.L. 78/2010	Riduzione trasferimenti totali	2.500	2011-12
D.L. 201/2011	in % base IMU	1.450	2012
Errate stime ICI	Sottovalutazione ICI 2010	464	2012
<i>Spending review</i> D.L. 95/2012	Spese intermedia Siope 2010-12	2.600	2012-15
<i>Spending review</i> D.L. 66/2014	Spesa Siope 2011-13 + correttivi	563	2014-15
Altri tagli minori (valutazione di massima)	(*)	475	
(*)comprende: costi della politica, taglio 172 mln. 2014, restituzione IMU immobili comunali, unioni comuni e minori immigrati 2013, più altre riduzioni stimate su assegnazioni extra federalismo.			
Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Interno e Ministero dell'Economia e delle Finanze. Valori in milioni di euro			

Le riduzioni aggiuntive già previste da norme vigenti per il 2015 ammontano a circa 300 mln. di euro, a cui rischia di aggiungersi l'ulteriore taglio (1,2 mld. di euro) previsto nella prima formulazione della legge di stabilità 2015. Nel corso del 2014 sono state disposte riduzioni strutturali (cioè con effetto anche sugli anni successivi per 547 mln. di euro (dl 66 e riduzione di 171 mln. connessa alla revisione dell'IMU 2013).

Il contributo dei Comuni alla finanza pubblica avviene inoltre attraverso i vincoli del Patto di stabilità, che ha prodotto nel periodo 2007-2014 un miglioramento complessivo di oltre 8,7 miliardi di euro, di cui si auspica il netto superamento, anche in relazione all'avvio del nuovo sistema contabile dal 2015 (Armonizzazione dei bilanci pubblici).

Ai tagli veri e propri, poi, si sono aggiunte le variazioni compensative delle assegnazioni statali, cioè gli aggiustamenti operati a fronte di cambiamenti delle norme sui tributi comunali (di solito calcolate a gettiti standard), ovvero le integrazioni compensative di agevolazioni stabilite per legge (di solito calcolate sul gettito effettivo). Si tratta di interventi, riassunti di seguito, determinati dalle continue modifiche all'assetto delle entrate comunali e, in particolare, alla struttura del gettito dei tributi a base immobiliare.

Tabella 3.2. Le variazioni compensative 2011-2015 - Comuni delle RSO e Isole

		Importo	Periodo
Totale variazioni compensative, di cui:		- 3.223	
D.L. 201/2011	Compensazione ICI-IMU	- 3.059	2012
D.L. 66/2014	Revisione IMU terreni montani	- 350	2014
L. Stabilità 2014	Agevolazioni ruralità	111	2014
D.L. 133/2013	Agevolazioni IMU non coperte da Tasi	75	2014
Totale variazioni compensative una tantum		4.980	
D.L. 16/2014	Integrazione sforzo fiscale Tasi	625	solo 2014
D.L. 102 - D.L. 133/2013	Abolizione IMU ABP 2013 (poi coperta da Tasi per 3,7 mld.)	4.355	solo 2013

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Interno e Ministero dell'Economia e delle Finanze. Valori in milioni di euro

La principale voce di compensazione negativa (compensazione ICI-IMU ex dl 201/2011), di oltre 3 mld. di euro ha avuto carattere strutturale e permanente ed ha assicurato allo Stato l'intero maggior gettito ad aliquote di base che è derivato, a decorrere dal 2012, dal passaggio dall'ICI all'IMU, comprensivo dell'estensione del prelievo all'abitazione principale.

Vanno inoltre menzionati i rilevanti spostamenti di risorse all'interno del comparto operati attraverso la diversa determinazione delle "assegnazioni da federalismo" (FSR e FSC) – spesso ad esercizio finanziario concluso – in corrispondenza delle revisioni delle stime IMU (in particolare 2012), del riassetto del gettito IMU del 2013 (attribuzione allo Stato dei fabbricati D ad aliquota base e ai Comuni di tutto il resto) e dell'introduzione della TASI in sostituzione dell'IMU sull'abitazione principale (2014).

Nel complesso, tra il 2010 e il 2013, le variazioni riguardanti il "perimetro" delle risorse che rilevano ai fini dell'attuazione del federalismo fiscale sono così sintetizzabili:

- le entrate tributarie comunali rilevanti (ICI-IMU-TASI) sono passate dai circa 9,6 mld. di euro dell'ICI 2010 a circa 20,1 mld. dell'IMU 2013, comprensivi delle compensazioni statali per l'abolizione del prelievo sull'abitazione principale (e su parte di terreni agricoli);
- dal 2013 l'IMU comprende la quota destinata all'alimentazione del Fondo di solidarietà comunale, per ben 4,7 mld. di euro. I Comuni si stanno quindi facendo carico della maggior parte delle esigenze di riequilibrio di comparto;
- i trasferimenti statali complessivi sono passati da circa 16,5 mld. di euro del 2010 a 2,5 miliardi di euro del 2013.

In sostanza, la parziale tenuta delle capacità di entrata del comparto si realizza con aumenti della pressione fiscale locale molto accentuati e in larga parte ascrivibili a passaggi obbligati: impatto dei tagli; sostituzione dell'ICI con l'IMU, rafforzata sia attraverso il maggior valore imponibile di base, sia per effetto dell'aliquota di base superiore al livello ICI; applicazione della TASI a tutta la platea contributiva.

Nel capitolo che segue verranno trattate le novità relative all'assetto della fiscalità immobiliare ridefinito dalla introduzione della IUC. In costanza del quadro normativo, per gli altri tributi locali (Addizionale comunale all'Irpef, Imposta di scopo, Imposta di soggiorno e sbarco) si rimanda a quanto già trattato nel precedente volume "Il bilancio 2013- Istruzioni per l'uso".

3.2 Istituzione della IUC

La Legge di stabilità per il 2014 (legge 27 dicembre 2013, n. 147, co. 639) istituisce l'imposta unica comunale (IUC) basata su due presupposti impositivi: uno riferito al possesso e commisurato alla natura e al valore dell'immobile e l'altro all'erogazione e alla fruizione dei servizi comunali.

In base a questi presupposti, la IUC si compone di:

- una imposta di natura patrimoniale - l'IMU - dovuta dal possessore di immobili (con esclusione delle abitazioni principali non di lusso);
- una componente riferita ai servizi che a sua volta si articola in:
 - TASI - relativa ai servizi indivisibili dei Comuni (illuminazione pubblica, vigilanza urbana, manutenzione delle strade e del verde ecc.) a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile;
 - TARI - relativa al finanziamento dei costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

È stata (inopportuna) abolita la definizione di soggetto attivo del tributo già presente con riferimento alla IUC nelle prime versioni della legge, che individuava il soggetto attivo nel "comune nel cui territorio insiste, interamente o prevalentemente, la superficie degli immobili".

Nel presente paragrafo sono illustrate le novità relative alla TASI e alla TARI. Il successivo paragrafo tratta invece delle modifiche intervenute nel corso del 2014 nella disciplina dell'Imu, mentre i riflessi dell'evoluzione della fiscalità immobiliare sulle risorse a disposizione dei Comuni trovano collocazione nel quarto paragrafo.

Ad una esposizione sistematica della disciplina dell'IMU è dedicata l'Appendice a questo capitolo, così da facilitare una migliore comprensione dei contenuti e dell'evoluzione del principale tributo comunale nei primi tre anni di vigenza.

3.2.1 TARI

La componente TARI della IUC costituisce l'ulteriore evoluzione del prelievo connesso al servizio rifiuti, i cui antecedenti sono la Tarsu, la TIA (nelle due versioni, ex d.lgs. n. 22 del 1997 e d.lgs. 152 del 2006, art. 238) e la Tares, rimasta in vigore per il solo 2013.

Il presupposto della TARI è indicato dal comma 641, alternativamente, nel possesso e nella detenzione di locali o aree scoperte, indipendentemente dal loro effettivo uso, purché si tratti di immobili potenzialmente in grado di produrre rifiuti urbani. La normativa, in continuità con i previgenti prelievi sui rifiuti e con consolidata giurisprudenza di legittimità, valorizza dunque la mera attitudine degli immobili a produrre rifiuti, indipendentemente dalla circostanza che vi sia un effettivo utilizzo del servizio pubblico.

Non viene ripreso, all'interno della formulazione della nuova TARI, il concetto di "occupazione", presente nei regimi impositivi precedenti. Il comma 641 dispone, inoltre, l'esclusione dal pagamento della TARI delle aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e delle aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute in via esclusiva.

Il comma 642 disciplina il soggetto passivo del tributo che rimane, così come nella Tares, il possessore o il detentore dell'area o del fabbricato suscettibile di produrre rifiuti urbani; sparisce anche qui la figura dell'occupante. In caso di pluralità di possessori o di detentori, vi è una responsabilità solidale tra tutti coloro che, distintamente, possiedono o detengono i locali e le aree soggette al pagamento del tributo.

Considerato che il comma 639 colloca la TARI nella componente IUC riferita ai servizi, a differenza dell'IMU di natura patrimoniale, è da ritenere che in presenza di detentori diversi dai possessori, la responsabilità solidale debba essere riferita a coloro che detengono l'immobile, a cui è riferibile la produzione (o l'attitudine alla produzione) dei rifiuti urbani e la partecipazione ai relativi costi. In caso contrario, la nozione di responsabilità solidale verrebbe estesa comunque ai possessori non detentori, con effetti impropri sulla natura del tributo, che non è di natura patrimoniale e deve restare ancorata alla fruizione di un servizio. A conferma di tale interpretazione, il comma 643, corrispondente alla normativa Tares, assegna la responsabilità del tributo al possessore solo nel caso di utilizzo temporaneo di un locale o di un'area, da parte di un affittuario o altro soggetto terzo, di durata inferiore ai sei mesi nell'arco dell'anno solare. E' dunque da escludere la responsabilità solidale 'incrociata'.

Come nella disciplina Tares, nel caso di centri commerciali integrati e di multiproprietà, si prevede che il soggetto passivo del tributo (comma 644) resta il singolo titolare dei locali o delle aree ad uso esclusivo, mentre viene posta a carico dell'amministratore la responsabilità del pagamento del tributo e del connesso obbligo di presentazione della dichiarazione, sia per i locali comuni che per quelli ad uso esclusivo.

I commi da 645 a 648 riguardano l'ordinaria determinazione della superficie assoggettabile alla TARI e riprendono quanto già stabilito per la Tares. In particolare, fino alla completa attuazione delle procedure previste dal comma 647, relative all'interscambio tra i Comuni e l'Agenzia delle entrate dei dati relativi alla superficie delle unità immobiliari ai fini dell'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun Comune, la superficie assoggettabile al tributo "è costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati". Successivamente al completamento delle anzidette procedure, la superficie imponibile sarà pari all'80% della superficie catastale. Per le unità immobiliari a destinazione catastale "speciale" (gruppi catastali D ed E), la superficie imponibile resta quella calpestabile.

La lettera *d-bis*, articolo 1, del decreto legge 6 marzo 2014, n. 16 (di seguito dl 16) aggiunge un periodo al comma 645 della legge di stabilità 2014, specificando che l'uso delle superfici catastali per il calcolo della TARI decorre dal 1° gennaio successivo alla data di emanazione dell'apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, previo accordo da sancire in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali che attesti l'avvenuta attuazione delle disposizioni di cui al comma 647 della legge 147/2013.

La precisazione recata dalla modifica in commento conferma che l'applicazione generalizzata della superficie imponibile catastale ai fini TARI deve avvenire a seguito dell'allineamento dei dati per l'insieme delle unità immobiliari ordinarie, ferma restando ovviamente la piena validità dei casi già considerati sulla base dell'80% della superficie catastale per effetto di attività di controllo, avviate da tempo dai Comuni sulla base delle disposizioni di cui agli articoli 70, comma 3, del d.lgs. n. 507/1993 e 1, comma 183, della legge n. 296/2006.

Il comma 646 permette di considerare anche ai fini dell'applicazione della TARI le superfici dichiarate o accertate ai fini dei previgenti prelievi sui rifiuti (Tarsu, Tia 1, Tia 2, Tares), mentre, per l'attività di accertamento da parte dei Comuni, viene ripresa, come nella Tares, la norma del comma 340 della Legge finanziaria 2005, come era stata intesa ed applicata dai Comuni, prevedendo che *"relativamente all'attività di accertamento, il comune ... può considerare come superficie assoggettabile alla TARI quella pari all'80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento"* di cui al DPR n. 138 del 1998. Nell'attuale formulazione del comma è stata abolita la restrizione che limitava l'accertamento su base catastale agli immobili *"a destinazione ordinaria"*. Sembra, quindi, possibile operare accertamenti sulla base della superficie catastale convenzionale anche con riferimento ai fabbricati a destinazione speciale di cui ai gruppi catastali D ed E. In realtà sembra trattarsi di norma mal formulata in quanto per i fabbricati a destinazione speciale non è previsto il calcolo della superficie catastale (si veda l'allegato "C" al DPR n. 138 del 1998), pur potendosi operare sulla base dello sviluppo delle planimetrie catastali.

Il comma 648 prevede comunque che, per i locali e le aree diversi da quelle a destinazione ordinaria, la superficie assoggettabile alla TARI rimane quella calpestable.

Il comma 649, profondamente innovato rispetto alla precedente formulazione, precisa che nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI, non viene considerata quella parte dove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere i relativi produttori.

La lettera *e-bis*) dell'art. 2 del dl 16, interamente sostituita durante l'esame parlamentare, interviene sul secondo periodo del comma 649, precisando che il Comune, mediante proprio regolamento, disciplina la riduzione della quota variabile della TARI in proporzione alle quantità di rifiuti speciali assimilati avviati al riciclo da parte del produttore, direttamente o per il tramite di soggetti autorizzati. Diversamente dalla precedente versione della norma, pertanto, il Comune ha ora l'obbligo di intervenire in materia di agevolazioni per i rifiuti assimilati autorizzati, ma lo deve fare con espresso riferimento alla "quota variabile" della TARI e nell'ambito delle proprie facoltà regolamentari, definendo nel modo più appropriato (anche alla luce della realtà locale della gestione dei rifiuti) in che modo debba articolarsi l'agevolazione e computarsi il totale dei rifiuti prodotti al quale proporzionare il beneficio.

Il regolamento comunale deve inoltre individuare anche le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e merci ai quali si estende il divieto di assimilazione. Rispetto alla previgente disciplina, che contemplava con certezza i soli locali di produzione di rifiuti speciali, la norma sembra estendere il divieto di assimilazione anche ai magazzini "funzionalmente ed esclusivamente collegati" alla produzione stessa, nozione sulla quale il regolamento comunale dovrà indicare gli esatti contorni. Nella formulazione della norma regolamentare il Comune dovrà considerare che l'esclusione dei magazzini può operare solo con riferimento a quelli connessi ad aree di produzioni di rifiuti speciali non

assimilabili; restano, quindi, escluse dall'ambito di applicazione del beneficio i magazzini funzionalmente collegati ad aree di produzione di rifiuti speciali assimilati o di rifiuti speciali assimilabili anche se non assimilati. Qualora i rifiuti speciali non assimilati siano conferiti al servizio pubblico di raccolta di rifiuti urbani, in assenza di apposita convenzione con il Comune o con l'ente gestore, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 256, comma 2 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152.

Il nuovo dispositivo mitiga la tendenza riscontrata in diverse occasioni - e da ultimo dalle modifiche introdotte nella versione originaria dello stesso dl 16 - ad escludere rilevanti superfici produttive dal computo degli imponibili relativi al prelievo sui rifiuti, senza rivedere in modo organico i criteri di prelievo che restano ancorati al DPR 158 del 1999.

I commi 650 e 651 ricalcano esattamente i contenuti della Tares. In particolare, il tributo TARI "è corrisposto in base a tariffa commisurata ad anno solare, cui corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria"; mentre i criteri di determinazione delle tariffe fanno riferimento al metodo normalizzato tipico della Tia, sempre attraverso il dettato del DPR 158 (comma 651).

Il comma 652 introduce un'alternativa al criterio dell'applicazione del metodo normalizzato (DPR 158/99) nella determinazione della tariffa, prevedendo che il Comune può stabilire di applicare la TARI, nel rispetto del principio "chi inquina paga" sancito dall'articolo 14 della Direttiva 2008/98/CE relativa ai rifiuti, secondo alcuni criteri legati alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie ed a coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti per ogni categoria o sottocategoria omogenea, di fatto richiamando il dispositivo Tarsu, ed in particolare l'art. 65 del d.lgs 507/1993.

L'alternativa proposta dal comma 652 - pur con l'intento di rendere meno rigido ed obbligato il passaggio all'applicazione dei criteri del DPR 158 - rischia però di risultare inapplicabile, in quanto il richiamo a diversi criteri operativi di graduazione delle tariffe non esime il Comune dal dimostrar-

ne la razionalità in relazione alla situazione locale della produzione di rifiuti per le diverse categorie, dei costi e della gestione del servizio.

La lettera e-bis) dell'art. 2 del dl 16, novellando il comma 652, aggiunge ai dispositivi ordinari sopra menzionati un meccanismo transitorio di determinazione delle tariffe, consentendo ai Comuni, per gli anni 2014 e 2015:

- di utilizzare coefficienti per la determinazione della TARI superiori o inferiori fino al 50 per cento rispetto ai limiti indicati dal cd. "metodo normalizzato" di cui all'allegato 1 del DPR 158 del 1999;
- di non considerare i coefficienti previsti dalle tabelle relative alla parte fissa della tariffa riservata alle utenze domestiche.

Questa norma assicura uno strumento transitorio tendente ad evitare gli eccessivi e repentini aumenti del prelievo che possono colpire alcune attività economiche, oltre che le famiglie numerose, nel passaggio all'applicazione dei criteri di graduazione delle tariffe propri della TARI, argomento che ha rappresentato un forte elemento di disturbo già nel 2013 nella prima applicazione della Tares. La transitorietà della norma suggerisce l'esigenza che i Comuni che decideranno di avvalersene prevedano un percorso di avvicinamento alle variazioni ordinariamente ammesse dal DPR 158 nell'adozione dei coefficienti tariffari. Inoltre, l'evidente intento di assicurare la sostenibilità del passaggio al nuovo regime tariffario rende ammissibile l'adozione di coefficienti non uniformi tra una categoria e l'altra, motivandone l'articolazione in ragione dell'esigenza di pervenire gradualmente all'assetto a regime del prelievo, che comporterà l'applicazione dei coefficienti rientranti nella forbice indicata dal DPR 158. Anche a questo proposito va sottolineata l'esigenza di modificare l'impianto del regolamento statale, ormai datato, al fine di aggiornarlo all'evoluzione dei sistemi di gestione dei rifiuti, esigenza peraltro recepita dalla modifica in commento del comma 652, che viene introdotta "nelle more" della revisione del DPR 158.

L'ultimo periodo del comma 652 permette, quindi, di attuare la TARI mediante criteri di derivazione sia TARSU che TIA, di fatto risolvendo il problema dell'individuazione dei coefficienti di produttività quantitativa e

qualitativa dei rifiuti richiesti nella prima versione del comma in esame, nonché prescindendo, per le utenze domestiche, dall'articolazione tariffaria per numero dei componenti del nucleo familiare.

Va comunque precisato che la possibilità di aumentare o ridurre del 50 per cento i coefficienti di cui alle tabelle allegate al DPR 158 è nella sostanza finalizzata a permettere un'applicazione transitoria della TARI, in particolare per i Comuni che, provenendo da un regime TARSU o Tia sperimentale, non intendono applicare fin da subito, per le ragioni sopra esposte, il criterio normalizzato. Tale possibilità, comunque non esclusa per la generalità dei Comuni, dovrebbe essere utilizzata solo marginalmente nei casi di consolidata applicazione del "metodo normalizzato", nel cui ambito l'utilizzo dell'ulteriore spazio di manovrabilità dovrebbe avvenire solo sulla base di solide motivazioni della non coerenza di taluni dei coefficienti ministeriali.

Il comma 653 di nuova istituzione, introduce tra i criteri di calcolo dei costi le risultanze dei fabbisogni standard, evidentemente relativi al servizio rifiuti, ma a decorrere dal 2016.

Viene confermata la previsione, già contenuta nella norma istitutiva della Tares, secondo la quale in ogni caso deve essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio rifiuti (comma 654), ricomprendendovi anche i costi per lo smaltimento in discarica (costi di realizzazione e di esercizio dell'impianto, costi sostenuti per la prestazione della garanzia finanziaria e costi stimati di chiusura, nonché costi di gestione successiva alla chiusura) previsti dall'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36, di attuazione della direttiva 1999/31/CE relativa alle discariche di rifiuti. Viene inoltre specificato che da tali costi sono esclusi i costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 184, comma 3, del d.lgs. 152/2006 sono rifiuti speciali:

- i rifiuti da attività agricole e agro-industriali;

- i rifiuti derivanti dalle attività di demolizione, costruzione e di scavo;
- i rifiuti da lavorazioni industriali, artigianali, da attività commerciali, di servizio e sanitarie;
- i rifiuti derivanti dalla attività di recupero e smaltimento di rifiuti, i fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle acque, dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento di fumi.

Per le istituzioni scolastiche statali, la disciplina TARI conferma il criterio forfetario già vigente dal 2008 e via via confermato in ambito Tia e Tares. Infatti, il comma 655 richiama l'art. 33-bis del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248, per effetto del quale le istituzioni scolastiche statali non sono tenute al pagamento, poiché è il Ministero dell'istruzione a corrispondere direttamente ai Comuni la somma concordata in sede di accordo raggiunto in Conferenza Stato-città ed autonomie locali nelle sedute del 22 marzo e del 6 settembre 2001 (pari ad € 38,7 milioni di euro). L'importo versato è un importo forfetario complessivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti, che di fatto sostituisce il tributo. Il contributo sostitutivo statale è determinato, dunque, non in base alla superficie convenzionale dei locali utilizzati dagli istituti scolastici, ma in base al numero degli alunni. Pur non essendo esplicitamente definito il perimetro di riferimento del contributo statale, il richiamo al dl n. 248 del 2007 permette di confermare che il contributo sostitutivo – e quindi l'inapplicabilità della TARI – si deve riferire esclusivamente alle scuole statali e non quindi ad istituti scolastici appartenenti ad altri enti pubblici o a soggetti privati.

La norma specifica altresì che "il costo relativo alla gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche è sottratto dal costo che deve essere coperto con il tributo comunale sui rifiuti". In tal modo, la quota dei relativi oneri che non trova copertura nell'importo erogato dal Ministero sembra dover restare a carico del bilancio comunale e non traslata sulla tariffa applicata alle altre categorie di contribuenti. Si ricorda, tuttavia, che nei regimi Tarsu e Tia si era invece ritenuto che l'ammontare del costo eccedente rispetto ai proventi del contributo statale dovesse rimanere a carico dei contribuenti (cfr. Corte dei Conti Veneto, parere n. 60 del 17 luglio 2008). Lo stesso

Dipartimento delle finanze, sia nelle Linee guida alla redazione del regolamento sia in quelle relative al Piano finanziario, sembra arrivare ad analogo conclusione, in quanto viene data l'indicazione di sottrarre dai costi da finanziare con la TARI l'importo ricevuto, portandolo in deduzione dai costi comuni diversi (CCD). Così operando, la parte dei costi non coperti dal contributo MIUR viene posta a carico degli altri contribuenti.

I commi 656, 657 e 658 disciplinano le riduzioni tariffarie connesse alla fruizione del servizio di gestione dei rifiuti. Anche in questo caso vengono ripresi i contenuti della disciplina TARES, con riferimento ai locali o aree ubicati in zone non servite, o nei casi di effettuazione della raccolta differenziata e di rifiuti avviati al recupero. I tre commi citati non fanno riferimento al regolamento come mezzo normativo per prevedere le riduzioni, anche se ciò appare pleonastico. Le riduzioni in questione sono obbligatorie e riguardano:

- il caso di mancato svolgimento del servizio o di grave violazione delle norme in materia (comma 656, la misura massima del tributo è il 20%), sempre in analogia con la disciplina TARES;
- I caso di zone nelle quali non è effettuata la raccolta dei rifiuti; la misura massima del tributo è in questo caso il 40% (co. 657), graduabile in ragione della distanza dal più vicino punto di raccolta rientrante nella zona servita.

Il comma 658 prevede un'agevolazione obbligatoria (sia pure senza indicazione della dimensione) a favore della raccolta differenziata delle utenze domestiche. Tale obbligo appare incongruo, in quanto la raccolta differenziata è in generale estensione e tende a coinvolgere tutte le utenze domestiche. Peraltro, i Comuni possono comunque istituire agevolazioni specifiche, ad esempio in caso di avvio di nuovi sistemi di differenziazione.

Il comma 659 individua gli aspetti della disciplina facoltativa delle riduzioni ed agevolazioni in generale, fino all'esenzione, che confluiscono nella disciplina regolamentare della TARI. Le materie demandate alla regolamentazione comunale sono le seguenti:

- a) abitazioni con unico occupante;

- b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;
- c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;
- d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero;
- e) fabbricati rurali ad uso abitativo.

Rispetto alla disciplina TARES, che prevedeva riduzioni nella misura massima del 30 per cento, la nuova disposizione non solo non prevede alcun limite percentuale ma prevede anche la possibilità di disporre l'esenzione. Il dl 16 (art. 2, lett. e-ter), sostituendo il comma 660, stabilisce che il Comune può deliberare ulteriori riduzioni o esenzioni rispetto a quelle di cui al comma 659, con possibilità di disporre la copertura con risorse derivanti dalla fiscalità generale comunale.

Va evidenziato che rispetto alla disciplina TARES (art. 14, comma 19 del dl n. 201/2011), nella quale era pacifica la possibilità per i Comuni di porre a carico della platea dei contribuenti del tributo l'onere delle ulteriori agevolazioni regolamentate, seppur nel limite del 7 per cento del costo complessivo del servizio, la disciplina TARI appare ambigua, in quanto, da un lato, prevede che la copertura delle ulteriori agevolazioni "può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa" e, dall'altro lato, che la copertura stessa "deve essere assicurata da risorse della fiscalità generale del comune".

L'incertezza coinvolge anche la possibilità di riparto degli oneri delle eventuali agevolazioni di carattere sociale disposte dal Comune, pur previste ai fini TARI dal comma 682 della Legge di stabilità 2014 (facoltà di adottare agevolazioni "che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE"). Tale eventuale esclusione sarebbe tuttavia incongrua, in quanto si tratta di una fattispecie, pur facoltativa, espressamente prevista dalla legge, allo stesso modo delle agevolazioni di cui al comma 659. Si ritiene pertanto che ai fini degli ob-

blighi di copertura di cui alla nuova formulazione del comma 660, anche le agevolazioni sociali facoltative di cui alla lettera a), n. 4 del comma 682 rientrano nella possibilità di copertura attraverso la ripartizione dell'onere sulla generalità dei contribuenti TARI.

Il dl 16 (art. 2 lett. e-*quater*) abroga il comma 661, che prevedeva che la TARI fosse obbligatoriamente non dovuta in relazione alle quantità di rifiuti assimilati avviati al recupero dal produttore. L'abrogazione va letta in collegamento con la nuova formulazione del comma 649.

I commi da 662 a 665 relativi alla tariffa giornaliera per il servizio di gestione dei rifiuti assimilati, applicabile ai soggetti che occupano o detengono temporaneamente locali o aree pubbliche, ricalcano sostanzialmente, con alcune semplificazioni, la normativa TARES, con la possibilità di aumentare sino al 100% la tariffa giornaliera calcolata su base annuale. La norma relativa alla riscossione, collegata alle modalità di gestione della Tosap, non tiene conto del fatto che molti Comuni hanno istituito il Canone in sostituzione della Tosap e, anche se il Canone non ha natura tributaria, sarebbe stato opportuno prevedere la possibilità di riscossione congiunta delle due entrate. Al riguardo occorre tenere conto che la riscossione autonoma della TARI giornaliera sarebbe di importi talmente ridotti da risultare antieconomica. I Comuni possono naturalmente ovviare con una apposita norma regolamentare.

Il riferimento al comma "666" indicato dal comma 665 sembra dovuto alla volontà di applicare anche alla TARI temporanea il tributo provinciale di cui al comma 666 che prevede il mantenimento, come avveniva nella Tares, del tributo per l'esercizio di funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente anche in riferimento alla TARI. Il tributo provinciale, istituito dal d.lgs. n. 504 del 1992 (art. 19, espressamente richiamato) è applicato nella misura percentuale deliberata dalla provincia sull'importo del tributo determinato dal Comune. In proposito, va osservato che il legislatore, come già avvenuto in relazione alla Tia, definisce il tributo provinciale "commisurato alla superficie", mentre l'applicazione effettiva è in percentuale dell'importo stabilito dal Comune (tecnicamente, si tratta di una "sovrimposta"),

che può introdurre nella determinazione della tariffa elementi diversi dalla superficie (condizioni d'uso, fruizione del servizio, agevolazioni sociali).

I commi 667 e 668 si riferiscono alla tariffa puntuale commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati. In particolare, viene demandato ad un regolamento ministeriale, che doveva essere emanato entro il mese di giugno 2014, il compito di stabilire i criteri per la realizzazione da parte dei Comuni di sistemi di misurazione puntuale di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad "un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati". Non è chiaro se l'emanazione di queste nuove regole debba comportare una revisione della natura del prelievo, con particolare riguardo al tributo TARI.

Con il comma 668, i Comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico, possono con regolamento, prevedere l'applicazione della tariffa avente natura corrispettiva, al posto della TARI. Il Comune può comunque tenere conto dei criteri di cui al DPR 158/1999 nella commisurazione della tariffa, che viene applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

Il comma 683 prevede infine che le tariffe della TARI devono essere determinate tenendo conto del contenuto del piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, redatto dal soggetto che svolge il servizio stesso e approvato "dal consiglio comunale o da altra autorità competente". Tale dispositivo accoglie una proposta di modifica formulata dall'Anci già in fase di conversione in legge del dl 102 del 2013, riguardante la Tares, consistente nella richiesta di menzionare espressamente il Consiglio comunale quale autorità preposta all'approvazione del Piano finanziario, facendo salva l'eventualità che le norme regionali indichino una diversa autorità in tale materia (ATO e altri simili organismi di gestione di area vasta). Nella precedente versione della norma, infatti, il Consiglio comunale non veniva

espressamente citato, con il rischio di indeterminazione delle competenze relative all'approvazione del piano finanziario nel caso di regioni che non avessero ancora provveduto ad applicare le norme relative alla regolazione dei servizi pubblici locali in ambiti organizzativi sovra comunali.

3.2.2 TASI

La TASI è un tributo a base patrimoniale, il cui presupposto non è il possesso dell'immobile, bensì la fruizione di servizi comunali indivisibili. Si applica quindi all'intera platea dei detentori di immobili siti nel territorio comunale, possessori e non, con ampie facoltà di graduazione e di non applicazione attribuite ai Comuni. Il gettito della TASI sostituisce l'IMU sull'abitazione principale abolita nel corso del 2013.

In materia di campo di applicazione della TASI, con particolare riguardo ai terreni, il dl 16 (articolo 2, lett. f) riformula il comma 669 e abroga il 670 della legge di stabilità 2014, chiarendo definitivamente l'esclusione dei terreni non edificabili. Viene altresì evitato l'ambiguo riferimento alle "aree scoperte", formalizzando opportunamente un orientamento del Ministero dell'economia e delle finanze, in precedenza solo informalmente comunicato. Le incertezze circa il regime TASI da riservare alle aree edificabili che in regime IMU sono fiscalmente considerate come terreni agricoli in presenza dei requisiti soggettivo/oggettivi previsti per questi ultimi sono state risolte dal Dipartimento delle finanze, nelle FAQ IMU/TASI pubblicate a giugno, nel senso della non imponibilità ai fini TASI di tali fattispecie.

La lettera g) abroga il comma 670 che escludeva dall'imposizione le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali imponibili, non operative e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva. L'abrogazione appare coerente, poiché rende più omogenea la base imponibile TASI con quella dell'IMU evitando malintesi e ambiguità, anche alla luce dell'esclusione dei terreni dal campo di applicazione della TASI.

Il comma 671 della legge di stabilità individua tra i soggetti passivi non solo i proprietari degli immobili, ma anche i detentori. La norma stabilisce, inoltre, che in caso di pluralità di possessori o di detentori essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'obbligazione tributaria. La solidarietà opera autonomamente solo con riferimento alle singole categorie "pluralità di possessori" e "pluralità di detentori"; non potendo chiedersi al possessore anche la quota non versata dal detentore. Questa impostazione appare coerente con il successivo comma 681, che chiarisce che, nel caso in cui l'unità immobiliare sia occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare, quest'ultimo e l'occupante sono titolari di "un'autonoma obbligazione tributaria".

Il comma 672 chiarisce la soggettività passiva del locatario nella TASI, nel contratto di locazione finanziaria. La soggettività passiva decorre dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. La norma specifica poi che la durata del contratto di locazione finanziaria include l'eventuale periodo di avvenuta conclusione del contratto ma di mancata restituzione del bene e si conclude con il verbale di riconsegna dell'immobile. Ovviamente, tale specificazione non opera ai fini IMU, stante la diversa finalità dei due prelievi e il regime di specialità dei due ambiti tributari⁽¹⁾.

Il comma 673 prevede che in caso di detenzione non superiore ai sei mesi (nell'arco dell'anno solare), la TASI è dovuta solo dal possessore a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie. Nel caso di utilizzi inferiori ai sei mesi ma non riconducibili ad un utilizzo temporaneo, come nell'ipotesi di un contratto di locazione quadriennale che inizia ad ottobre, si ritiene che la soggettività passiva sia comunque in capo all'utilizzatore per tutta la durata della detenzione.

1 Sulla soggettività passiva ai fini dell'IMU in caso di locazione finanziaria, ved. la nota IFEL del novembre 2013 (<http://www.fondazioneifel.it/appuntamenti-e-news/item/1468-nota-ifel-di-approfondimento-sulla-soggettivita-passiva-ai-fini-dell-imu>)

Il comma 674 disciplina il caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali, attribuendo all'amministratore la responsabilità del versamento della TASI per i locali e le aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori o detentori. Restano fermi gli obblighi per i possessori e detentori derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree ad uso esclusivo.

Il comma 675 interviene sulla base imponibile stabilendo che è la stessa prevista per l'applicazione dell'IMU.

Con il comma 676, il vincolo alla manovrabilità delle aliquote TASI a regime è stato fortemente ristretto rispetto alla versione iniziale del ddl Stabilità:

- l'aliquota base TASI resta fissata all'1 per mille;
- l'aliquota TASI applicata a ciascuno dei due comparti principali (Altri immobili, e Abitazione principale), sommato alla corrispondente aliquota IMU, non può superare il valore dell'aliquota IMU massima (10,6 per mille per gli Altri immobili; 6 per mille per l'ABP); nella precedente versione del ddl Stabilità, il limite per gli Altri immobili era maggiorato di un punto (11,6);
- per il 2014 l'aliquota massima TASI non può superare il 2,5 per mille;

Ciò significa che i Comuni che hanno deliberato un'aliquota ordinaria "Altri immobili" al massimo o vicina al massimo di 10,6 per mille, non sono in grado di applicare l'aliquota TASI di base su tale comparto e, per riottenere il gettito perduto, devono attivare la propria leva fiscale esclusivamente sull'abitazione principale. Nei casi di aliquote IMU già portate su livelli alti nel 2013 questa manovra resta comunque di portata inferiore a quella disponibile in regime IMU 2013.

La norma non reintroduce una detrazione equivalente a quella già in vigore per l'IMU sull'abitazione principale, come da più parti auspicato soprattutto con riferimento alle abitazioni con rendita catastale molto bassa, per questo di fatto escluse dall'IMU. La soluzione al problema del finanziamento delle detrazioni TASI sull'abitazione principale, introdotta dal 16/2014 (art.1, co. 1, lett. a), che interviene a modificare l'ultimo pe-

riodo del comma 677 della legge finanziaria 2014, lascia ai Comuni la responsabilità di introdurre tali detrazioni e permette, a tale scopo ed al verificarsi di determinate condizioni, di accedere per il solo 2014 al superamento dei limiti massimi dell'aliquota TASI, sopra riportati, per un ulteriore 0,8 per mille complessivo, di fatto ripartibile a discrezione del Comune tra Abitazione principale e Altri immobili.

Va precisato che l'incremento dello 0,8 per mille viene riferito "complessivamente" sia al limite della sommatoria delle aliquote IMU e TASI sia al limite che fissa al 2,5‰ l'aliquota massima TASI per il 2014. Ciò implica che il Comune potrebbe deliberare l'aliquota TASI al 3,3, fermo restando tuttavia che in tale ipotesi la sommatoria delle aliquote TASI e IMU non potrà essere superiore a quella massima prevista dalla normativa IMU, per le singole categorie di immobili. Parimenti, il Comune potrebbe mantenere ferma l'aliquota TASI al 2,5 ma aumentare il tetto della sommatoria delle aliquote IMU e TASI fino all'11,4. Sono poi possibili aumenti su due limiti (TASI al 2,9 e sommatoria aliquote all'11), fermo restando che non potrà essere superato l'incremento complessivo dello 0,8. Su questo punto, si veda la circolare MEF n.2/DF del 29 luglio 2014.

L'adozione della maggiorazione di aliquota è condizionata all'introduzione di detrazioni o di analoghe agevolazioni sull'abitazione principale. Va tuttavia osservato che la norma non vincola il Comune all'integrale utilizzo del gettito da maggiorazione straordinaria al finanziamento delle agevolazioni per l'abitazione principale.

Va altresì osservato che, già nella versione iniziale del decreto legge n.16, il dispositivo che stabilisce la condizione di accesso all'aumento di aliquota collegato al sistema delle detrazioni non era chiaro, risultando di difficile pubblica verificabilità. La norma imponeva infatti di applicare benefici al comparto dell'abitazione principale e delle unità ad essa assimilate *"tali da generare effetti sul carico di imposta TASI equivalenti a quelli determinatisi con riferimento all'IMU"* sui medesimi fabbricati. A seguito dell'esame parlamentare, al testo originario è stato aggiunto

l'inciso "o inferiori" con riferimento agli effetti del carico di imposta TASI che dovranno quindi essere garantiti in misura equivalente o inferiore a quelli determinatisi con l'IMU, qualora il Comune deliberi l'ulteriore 0,8 per mille. Anche la novità sopra descritta appare poco chiara e potenzialmente in grado di dar luogo ad incertezze applicative.

La modifica introdotta sembra infatti determinare la più ampia libertà, anche per i Comuni che intendano avvalersi dell'applicazione dell'aliquota maggiorata, nella determinazione del sistema agevolativo TASI da riservare all'abitazione principale e alle abitazioni ad essa assimilate. Infatti, il requisito definitivamente modificato permette ora di assicurare effetti agevolativi anche "inferiori" a quelli a suo tempo vigenti per l'IMU e non necessariamente "equivalenti". Il Comune potrebbe dunque introdurre detrazioni di minor impatto rispetto al livello "equivalente", pur applicando la maggiorazione di aliquota permessa dalla legge. Il riferimento alla legge istitutiva dell'IMU, posto alla fine della lettera a) ("anche tenendo conto di quanto previsto dall'articolo 13 del citato decreto-legge n. 201, del 2011") sembra in ogni caso ancorare il concetto di equivalenza al livello standard dell'IMU.

Il livello di detrazioni TASI "equivalenti" all'IMU dovrebbe quindi essere commisurato ad un assetto standard delle due imposte, al fine di non determinare ingiustificate disparità tra Comuni a seconda dell'aliquota IMU raggiunta fino al 2013 e dell'aliquota TASI che si ritiene di dover applicare in ragione di molteplici fattori di variazione delle risorse disponibili. Nella generalità dei casi l'aliquota standard TASI-abitazione principale di riferimento è ovviamente l'1‰ indicato dal comma 676 della Legge di stabilità 2014 (L. n. 147 del 2013). Nei casi di utilizzo della maggiorazione di cui alla norma in commento, il riferimento allo standard sembra dover essere maggiorato della maggior aliquota effettivamente applicata sull'abitazione principale. In questa interpretazione il massimo livello di aliquota TASI, da comparare con il livello standard dell'aliquota IMU (4‰), può raggiungere la misura dell'1,8‰. Le detrazioni di riferimento "equivalenti" IMU dovrebbero quindi variare tra 50 euro e 90 euro corrispondenti alla formula:

aliquota TASI di riferimento (min 1‰; max 1,8‰)

diviso **aliquota IMU base (4‰)**

moltiplicato **detrazione di base.**

Volendo considerare anche la quota di detrazione destinata ai figli conviventi di età non superiore a 26 anni (beneficio obbligatorio a norma dell'art. 13 del dl 201 per i soli anni 2012 e 2013), agli importi indicati si dovrà aggiungere una detrazione-figli variabile tra 12,5 e 22,5 euro, a seconda dell'aliquota TASI effettiva come in precedenza definita.

Va ricordato che il Comune potrà ovviamente decidere di elevare tali livelli, esattamente come avveniva nel regime IMU, mentre sulla base della normativa ordinaria della TASI può determinare liberamente le agevolazioni sull'abitazione principale (e, al limite, non applicarle) nel caso di mantenimento delle misure di aliquota entro i limiti stabiliti per il 2014 dai commi 676 e 677 della Legge di stabilità 2014.

Infine, per completezza di esposizione, si sottolinea che l'obbligo di applicazione di agevolazioni TASI sull'abitazione principale di cui alla lettera a) in commento non si concretizza necessariamente con l'introduzione di una detrazione fissa uguale per tutti. Una volta determinato l'onere da detrazione fissa equivalente (ad esempio come suggerito nel presente commento), tale onere potrà essere attribuito alla platea dei contribuenti possessori dell'abitazione principale (e assimilate) sulla base di criteri differenziati con riferimento, ad esempio, alle condizioni socio-economiche del nucleo familiare, ovvero al valore dell'immobile o all'ammontare della rendita catastale.

A completamento del dispositivo di sostenibilità del passaggio alla TASI e dell'introduzione di detrazioni, interviene inoltre lo stesso dl 16 (art.1, co. 1, lett. d), che sostituisce il comma 731 della Legge di stabilità. La norma, applicabile per il solo 2014, modifica l'integrazione aggiuntiva già istituita (per un importo di 500 mln. di euro) dal comma 731, portando lo stanziamento a 625 milioni. Viene inoltre abolito il vincolo di destinazione che destinava l'assegnazione aggiuntiva all'introduzione di detrazioni TASI

sull'abitazione principale. Il criterio di ripartizione introdotto fa riferimento ad una metodologia demandata al MEF sentita la Conferenza Stato-Città, che tenga conto "dei gettiti standard ed effettivi dell'IMU e della TASI". Questa formulazione permette di graduare il contributo a favore dei Comuni che con i limiti di aliquota TASI stabiliti dalla legge – anche considerando il menzionato incremento dello 0,8 per mille e, dal lato del fabbisogno, un onere standard per l'introduzione di detrazioni – non hanno la possibilità di ricostituire attraverso la TASI l'ammontare di risorse perduto con l'abolizione dell'IMU sull'abitazione principale. Tra i Comuni che presentano maggiori fabbisogni vanno considerati quelli che hanno applicato aliquote IMU sull'abitazione principale più elevate nel biennio 2012-13 e che inoltre ricadono nella non applicabilità (in tutto o in parte) dell'aliquota standard TASI (1‰), con riferimento al comparto degli "Altri immobili", per effetto del vincolo di cui al comma 677 della Legge di stabilità.

Il riparto di tale fondo integrativo è stato determinato a seguito della presa d'atto della metodologia avvenuta in occasione della Conferenza Stato-Città del 30 luglio 2014 ed ha riguardato oltre 1.800 Comuni.

L'aliquota massima TASI per i fabbricati rurali ad uso strumentale, come novellato dal comma 679, non può eccedere l'aliquota di base, pari all'uno per mille. Tale limitazione va letta in coordinamento con l'abolizione dell'IMU sui fabbricati rurali strumentali (comma 708), che avrebbe consentito di adottare un'aliquota TASI su tale comparto fino al 2 per mille. In sostanza, nonostante l'esclusione dall'IMU, i Comuni non potranno portare l'aliquota TASI oltre l'uno per mille per i fabbricati rurali strumentali. Tale limitazione sembra dover valere anche nell'ipotesi di utilizzo dell'incremento dello 0,8 di aliquota previsto dal DL 16, in quanto il limite in questione appare "speciale", nel senso che sfugge ad ambedue le definizioni di cui al comma 677: è inferiore ed autonomo rispetto al limite generale del 2,5 per mille; non è reportabile al limite-somma delle aliquote TASI più IMU .

La lettera h) dell'articolo 2 del dl 16 sopprime la lettera f) del comma 679 che prevedeva la possibilità per il Comune di applicare riduzioni ed

esenzioni TASI nel caso di *“superfici eccedenti il normale rapporto tra produzione di rifiuti e superficie stessa”*. L'abolizione appare quanto mai opportuna poiché la formulazione della lettera f) era stata ereditata da una precedente versione delle casistiche di agevolazione della TARI, evidentemente incoerente con il carattere della componente TASI, tributo a base patrimoniale, nel cui ambito appare incongruo introdurre distinzioni in base alle superfici degli immobili imponibili.

Con il comma 680, viene spostato al 24 gennaio il termine di pagamento del 40% dell'aumento di aliquota 2013 rispetto alle aliquote di base delle fattispecie esentate dall'IMU con il dl 133 del 2013 (la cosiddetta “mini-IMU”). Alla stessa data viene obbligatoriamente posto il termine per il pagamento della maggiorazione Tares, se non pagata al 16 dicembre 2013.

Il comma 681 sancisce che, in caso di immobili occupati da soggetti diversi dal titolare del diritto reale, l'occupante versa una quota della TASI, stabilita dal Comune nel regolamento, compresa tra il 10 e il 30 per cento; il resto rimane a carico del possessore.

Va osservato, in proposito, il rischio di polverizzare una parte minoritaria dell'imposta dovuta su un'ampia platea di affittuari con la conseguenza di dover richiedere pagamenti inferiori alle entità minime attualmente considerate dalla legge e dai regolamenti comunali e pari a 12 euro per i pagamenti spontanei, anche se si tratta di importo regolamentabile dal Comune. Il limite di 30 euro per i pagamenti richiesti con accertamento è invece escluso nel caso di tributi locali per effetto del successivo comma 736.

Il comma 3 dell'articolo 1 del dl 16 uniforma sostanzialmente le esenzioni TASI a quelle in vigore per l'IMU. Si dispone, anzitutto, l'esenzione dalla TASI per gli immobili posseduti dallo Stato e, nel proprio territorio, da regioni, province, comuni, comunità montane, enti del servizio sanitario nazionale, destinati ad attività istituzionali. In sede di conversione del dl 16 l'esenzione è stata anche estesa ai rifugi alpini non custoditi, ai punti di appoggio ed ai bivacchi. Viene inoltre espressamente introdotta anche

nel regime TASI l'esenzione degli immobili previsti dall'articolo 7 comma 1, lettere b), c), d), e), f) e i) del d.lgs. n. 504 del 1992, già richiamata dalla normativa IMU. Tali esenzioni comprendono gli immobili posseduti da enti non commerciali (associazioni, enti ecclesiastici e simili) utilizzati direttamente dai possessori per attività meritorie (sanitarie, didattiche, ricreative, previdenziali, ecc.) svolte in forma non commerciale. Con riferimento alla lettera i), riguardante gli immobili posseduti dagli enti non commerciali, l'esenzione è da riferirsi alla parte non utilizzata per finalità commerciali. L'esclusione della fattispecie recata dalla lettera h), articolo 7 del d.lgs. 504/1992, relativa ai terreni siti in territori montani, è ovviamente dovuta all'esclusione generale dei terreni non edificabili dal campo di applicazione della TASI.

Il dl 16 non richiama l'articolo 9, comma 6-quinquies del dl 174 del 2012, il quale dispone che "in ogni caso" l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al d.lgs. n. 153 del 1999. Ciò implica che gli immobili delle fondazioni bancarie, se rispettano le condizioni previste dalla citata lett. i) della disciplina Ici-IMU, sono comunque da considerarsi esenti da TASI. Inoltre, non è stata richiamata l'esenzione prevista, dall'art. 9, comma 8, del d.lgs. n. 23 del 2011 per i fabbricati rurali strumentali ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani. Questi fabbricati, quindi, al pari, degli altri fabbricati rurali strumentali di pianura, sono assoggettati alla TASI, pur con aliquota non superiore all'1 per mille.

Alla TASI, infine, non si applica l'esenzione per gli immobili-merce (fabbricati posseduti da imprese edilizie, destinati alla vendita e non locati, rimasti invenduti), prevista per l'IMU dall'art. 13, comma 9-bis, del dl n. 201 del 2011.

3.2.3 Norme comuni IUC - TARI - TASI

Al comma 682 vengono definiti i contenuti del regolamento comunale per l'applicazione della IUC, relativamente alle componenti TARI e della

TASI. Va infatti ricordato che, per espressa indicazione della legge (co. 703), la disciplina dell'IMU resta autonoma, nonostante la formale inclusione nella IUC.

Con riferimento alla TARI (lett. a), oltre ai criteri di tariffazione, la classificazione delle utenze in categorie omogenee e il sistema delle riduzioni, si menziona la disciplina di riduzioni facoltative di natura sociale con riferimento alla capacità contributiva familiare ed all'applicazione dell'ISEE (punto 4).

Viene inoltre opportunamente esplicitata la facoltà di determinare percentuali di superfici da considerare forfetariamente riconducibili alla produzione di rifiuti speciali, nei casi in cui non risulti agevole la determinazione analitica di tali superfici (da escludere dal computo della TARI).

Con riferimento alla TASI (lett. b), oltre alla riproduzione della già menzionata facoltà di introduzione di agevolazioni sociali, si introduce l'obbligo di elencare nel regolamento i servizi indivisibili al cui finanziamento la TASI concorre, con l'indicazione dei relativi costi (punto 2).

3.2.3.1 Le scadenze della IUC: versamenti e dichiarazioni

I termini di versamento indicati dalla legge rilevano in modo particolare con riferimento alla TASI, in quanto la TARI viene liquidata nella quasi totalità dei casi mediante l'emissione di avvisi precompilati da parte dei Comuni.

Va anche ricordato, in materia di scadenze, che i termini di deliberazione delle aliquote e dei regolamenti sono trattati nel precedente Capitolo 1 (par. 1.2), in particolare per ciò che riguarda le regole speciali in vigore nel 2014.

La riformulazione del comma 688, recata dal dl 16 del 2014, differenzia strutturalmente le due componenti dell'imposta "unica" IUC. Nel regime ordinario, infatti, le scadenze di pagamento TASI vengono uniformate a

quelle in vigore per l'IMU (acconto entro il 16 giugno e saldo entro il 16 dicembre), riprendendo inoltre le medesime regole per la commisurazione dei pagamenti in acconto. Anche per la TASI, dunque, nel regime ordinario:

- l'acconto dovrà essere calcolato sempre in base alle misure dell'imposta in vigore per l'anno precedente;
- ai fini dell'efficacia delle aliquote decise dal Comune, le relative deliberazioni dovranno essere obbligatoriamente comunicate al Ministero dell'economia e delle finanze entro il 21 ottobre, per la pubblicazione sull'apposito sito entro il 28 dello stesso mese. Soltanto le deliberazioni pubblicate entro tale termine costituiscono obbligo per il calcolo dell'imposta a saldo (con eventuale conguaglio) e dell'acconto dell'anno successivo;

Per il solo 2014, invece, viene previsto un complesso dispositivo, che – nella prima formulazione - differenziava i pagamenti TASI con riferimento all'abitazione principale e agli altri immobili a seconda dell'avvenuta deliberazione comunale entro il termine del 23 maggio 2014. Tale previsione è stata poi superata da un diverso dispositivo, comunque speciale e valido per il solo 2014⁽²⁾. La vigente disciplina dei pagamenti e degli obblighi di comunicazione dei provvedimenti relativi alla TASI è dunque così riassumibile:

- per i Comuni che hanno inviato le delibere entro il 23 maggio 2014, la scadenza della rata di acconto resta fissata al 16 giugno, senza alcuna distinzione tra abitazione principale e altri immobili;
- per i Comuni che non hanno inviato le delibere entro maggio, la nuova scadenza della rata di acconto 2014 è fissata al 16 ottobre, a condizione però che le delibere siano inviate al MEF entro il termine del 10 settembre, ai fini della pubblicazione sul sito entro il 18 settembre;
- in caso di mancato invio entro tale data, il versamento della TASI è effettuato in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2014, applicando

2 L'ulteriore modifica del comma 688 è stata disposta dal comma 12-quater, articolo 4, del dl 24 aprile 2014, n. 66, introdotto in fase di conversione in legge (l. 23 giugno 2014, n. 89).

l'aliquota di base dell'1 per mille a tutti gli oggetti imponibili, fermo restando comunque il rispetto del limite complessivo in base al quale la somma delle aliquote IMU e TASI gravanti sul medesimo immobile non può superare l'aliquota massima prevista per l'IMU. Sempre in questo caso, il detentore non possessore dell'immobile è obbligato al pagamento nella misura del 10% della TASI complessivamente dovuta, calcolata in base alle condizioni del titolare del diritto reale.

Va pertanto sottolineato che, pur in presenza della ulteriore proroga dei termini per la deliberazione dei bilanci, fissati al 30 settembre, la comunicazione al MEF delle delibere riguardanti le aliquote ed i regolamenti della TASI entro il termine speciale del 10 settembre costituisce – per il solo anno 2014 - condizione essenziale per l'efficacia delle decisioni comunali in materia di TASI.

A fronte della posposizione dei termini di pagamento TASI, è stata disposta l'erogazione, entro il 20 giugno 2014, di un anticipo pari al 50% del gettito annuo di base della TASI, stimato dal MEF, riservato ai Comuni delle Regioni a statuto ordinario e delle Isole che non hanno deliberato le aliquote TASI entro il 23 maggio. L'acconto è stato concesso "a valere sul Fondo di solidarietà comunale" e verrà recuperato nella seconda parte dell'anno mediante detrazioni sull'importo spettante del Fondo, ovvero – in caso di incapacienza – mediante trattenute a cura dell'Agenzia delle entrate sugli incassi dei tributi acquisiti attraverso il circuito F24⁽³⁾.

Per ciò che riguarda la TARI, resta in vigore la normativa già definita con la Legge di stabilità 2014: viene lasciata al Comune la possibilità di determinare il numero e le scadenze di pagamento del tributo, assicurando "di norma" almeno due rate a scadenza semestrale.

3 L'erogazione dell'acconto TASI è stata disposta attraverso il dl 9 giugno 2014, n. 88, contenente anche le descritte modifiche sui termini di pagamento e di comunicazione delle deliberazioni. Il decreto è poi decaduto, mentre il suo contenuto normativo è stato inserito nella conversione in legge del dl 66 (l. 23 giugno 2014, n. 89).

Resta altresì in vigore la disposizione in base alla quale è nella facoltà del contribuente provvedere al versamento della TASI e della TARI in unica soluzione annuale, entro la data di acconto del 16 giugno. Con il comma 689 si prevede l'emanazione di decreti ministeriali riguardanti le modalità di pagamento TARI e TASI, senza menzionare l'obbligo di contestualità del pagamento delle due componenti. In ottemperanza a tale disposizione, con decreto interministeriale del 23 maggio 2014 del Ministero dell'economia è stato approvato il bollettino di conto corrente postale per il versamento TASI.

Il dl 16 (articolo 1, comma 1, lettera b) sostituisce il comma 688 della legge di stabilità ed interviene a diversificare le *modalità di pagamento* TARI e TASI. Per la TASI la riscossione viene ricondotta esclusivamente al circuito F24, comprendente anche lo strumento del bollettino postale analogo al modello F24 (come stabilito per l'IMU). Per la TARI, invece, si ammette, oltre all'F24, anche l'utilizzo delle "altre modalità offerte dai servizi elettronici interbancari/postali" già introdotte per il 2013 nel dispositivo Tares, nonché del bollettino postale semplice.

Tale differenziazione sembra riconducibile all'obiettivo della conoscenza tempestiva del dato di pagamento TASI che, tuttavia, avrebbe potuto essere ugualmente raggiunto assegnando alle banche e a Poste italiane, quali intermediari del pagamento, l'obbligo di invio di rendicontazioni omogenee a quelle dell'F24, come già previsto sempre dallo stesso comma 688 (terzo periodo), anche nella versione originaria della norma.

Con riferimento all'invio di bollettini precompilati, lo stesso comma 688 prevede per la TASI che a decorrere dall'anno 2015, i Comuni assicurano la massima semplificazione degli adempimenti dei contribuenti rendendo disponibili i modelli di pagamento preventivamente compilati su loro richiesta, ovvero procedendo autonomamente all'invio degli stessi modelli. Si deve sottolineare che la norma in questione dà impulso ad iniziative di assistenza al contribuente da parte dei Comuni, ma non obbliga all'invio di modelli precompilati. La realizzazione di tale obiettivo

necessita infatti di una rilevante evoluzione delle banche dati catastali e comunali, con riferimento all'aggiornamento ed allineamento dei dati di localizzazione, possesso ed uso di ciascuna unità immobiliare.

Il comma 684 stabilisce un *termine temporale unico per la dichiarazione della IUC*, fissandolo al 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio occupazione o possesso dei locali o aree imponibili. Nel caso di "occupazione in comune" la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti.

Il comma 685, prevede che, come per i precedenti regimi impositivi, la dichiarazione, redatta su modello messo a disposizione da ciascun Comune, ha effetto anche per gli anni successivi, finché non si verificano modificazioni da cui consegua un diverso ammontare del tributo. Anche in caso di variazione, la dichiarazione dovrà essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le modificazioni.

Inoltre, al fine di allineare le informazioni catastali con quelle della toponomastica e delle numerazione civica, nella dichiarazione dovranno essere contenuti anche i dati catastali, oltre che l'indirizzo degli immobili, comprensivo del numero civico ed dell'interno.

Il comma 686 assicura l'utilizzabilità anche in materia di TARI delle superfici dichiarate o accertate ai fini dei previgenti prelievi sui rifiuti. La norma permette la generale applicazione, ai fini della gestione della TARI, di tutti gli elementi informativi desunti dalle dichiarazioni e dagli accertamenti in possesso del Comune.

Il comma 687 prevede che le disposizioni sulla dichiarazione IMU siano applicabili anche alla TASI, in considerazione delle ampie analogie esistenti tra i due prelievi.

Anche alla luce dei commi 686 e 687, appare forzata l'uniformazione delle scadenze della dichiarazione in un unico termine annuale stabilito per

legge, come stabilito dai commi 684 e 685, anziché collegare l'adempimento al mutamento di uso o possesso dell'immobile. Il termine unificato al 30 giugno dell'anno successivo non facilita gli adempimenti dei contribuenti e ostacola la gestione del rapporto tributario e dei controlli da parte dei Comuni.

3.2.3.2 Modalità di gestione della IUC

I commi 690 e 691 riprendono con qualche variante il dispositivo Tares introdotto dal dl 35 del 2013. Viene confermata la titolarità del Comune per l'applicazione e la riscossione della IUC, fatta eccezione per la tariffa di natura corrispettiva che è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

Il dl 16 del 2014 (art. 1, co. 1, lett. c) riformula il comma 691 della Legge di Stabilità 2014 migliorando per alcuni aspetti la versione iniziale della norma riguardante le possibilità di affidamento a soggetti esterni della gestione della TARI e della TASI. Non viene tuttavia risolta l'intera problematica della continuità degli affidamenti in essere.

In particolare, per la TARI:

- viene precisato il dispositivo che permette di mantenere in capo alle aziende di gestione dei rifiuti anche la gestione del nuovo prelievo, ivi inclusa la gestione della tariffa di natura corrispettiva, estendendo lo stesso meccanismo anche per le alle aziende affidatarie della gestione del solo prelievo;
- viene però esclusa la possibilità a regime di affidare la gestione del prelievo TARI al soggetto gestore del servizio rifiuti, essendo prevista solo la possibilità di affidamento ai soggetti gestori alla data del 31 dicembre 2013, fino alla scadenza del contratto.

Per ciò che riguarda la TASI, viene invece esclusa ogni opzione in continuità con gli affidamenti relativi all'IMU. Tale limitazione costringe i Comuni che hanno esternalizzato la gestione dell'IMU a intraprendere nuovi af-

fidamenti nel caso volessero acquisire servizi analoghi relativi alla TASI, nonostante l'obiettivo contiguità tra la TASI e l'IMU, con evidente aggravio di oneri amministrativi ed economici.

Il comma 692 prevede la designazione da parte del Comune di un *funzionario responsabile del tributo*, al quale sono attribuiti "tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative al tributo stesso". Quest'ultima previsione, ripresa dalla disciplina Tares, è innovativa rispetto alla figura del funzionario responsabile della Tarsu e degli altri tributi comunali, costituendo di fatto una deroga alla regola generale dettata dalla legge n. 88 del 2005, che affida la rappresentanza in giudizio nel processo tributario al Sindaco o al dirigente o titolare di posizione organizzativa dei tributi.

In base a quanto sancito dai commi 693 e 694, nell'esercizio dei compiti ad esso attribuiti, il funzionario responsabile può:

- inviare questionari ai contribuenti;
- richiedere dati e notizie ad uffici pubblici o ad enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione di spese e diritti
- disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni.

Nel caso di mancata collaborazione da parte del contribuente o di altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può essere effettuato in base a presunzioni semplici (articolo 2729 cod. civ.).

I commi da 695 a 702 si riferiscono alle sanzioni in caso di non adempimento degli obblighi derivanti dalla IUC.

In base al comma 700, i Comuni possono adottare per via regolamentare circostanze attenuanti o esimenti ai fini dell'applicazione delle sanzioni, nel rispetto dei principi stabiliti in materia dalla legge statale.

Nel comma 701 vengono richiamate le disposizioni di cui al cosiddetto "mini testo unico" dei tributi locali, contenute nell'art. 1, commi da 161 a 170 della legge n. 296 del 2006, che attengono all'accertamento, alla riscossione, ai rimborsi ed al contenzioso.

Viene infine espressamente confermata l'applicabilità alla IUC dell'articolo 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, e con essa l'*ampia autonomia regolamentare* nella determinazione delle aliquote, delle agevolazioni e delle modalità applicative dei tributi (co. 702).

Il comma 703 conferma espressamente la validità della disciplina dell'IMU (ulteriormente innovata da successive disposizioni della stessa Legge di Stabilità), che non viene quindi sostituita dalla IUC, ma da questa inglobata, mantenendo sostanziale autonomia disciplinare e normativa.

Viene invece abrogato (co. 704) l'articolo 14 del dl 201, istitutivo della Tares, che esplica i suoi effetti solo con riferimento all'anno d'imposta 2013.

Si deve infine ricordare che, anche a seguito delle difficoltà connesse ai pagamenti di misura minima riconducibili, in particolare, alla maggiorazione Tares e alla quota TASI dovuta dai detentori non possessori dell'immobile, la Legge di stabilità (co. 736) ha escluso i tributi locali dall'applicazione della soglia minima di 30 euro per l'accertamento e la riscossione coattiva.

3.2.4 Disciplina dei rimborsi per tutti i tributi locali

I commi da 722 a 727 disciplinano i rimborsi dell'IMU, resi più complicati dall'esistenza di quote dovute allo Stato, dall'intreccio tra gettito di base e assegnazioni statali e dai diffusi errori nell'indicazione dei codici tributo e Comune richiesti dal pagamento via F24.

I commi 722 e 723 disciplinano i casi di erroneo versamento di imposta tra Comuni. Il Comune che riceve la segnalazione dal contribuente attiva le procedure di riversamento delle somme percepite indebitamente a fa-

vore del Comune soggetto attivo dell'IMU. Il contribuente deve indicare gli estremi del versamento e l'importo versato, i dati catastali e i Comuni interessati. Per gli anni di imposta dal 2013 e seguenti, gli enti locali comunicano gli esiti delle procedure ai Ministeri dell'economia e dell'interno al fine delle successive regolazioni del fondo di solidarietà e degli accantonamenti dei fondi regionali per i Comuni delle autonomie speciali del Nord.

Il comma 724 prevede che a decorrere dall'anno di imposta 2012, in caso di versamento di imposta maggiore del dovuto da parte del contribuente, il Comune destinatario dell'istanza di rimborso, a chiusura dell'istruttoria, avvia le procedure di restituzione e ne dà comunicazione ai Ministeri dell'economia e dell'Interno.

L'erario effettuerà l'eventuale rimborso della quota di pertinenza statale ai sensi dell'articolo 68 delle istruzioni del servizio di tesoreria dello Stato di cui al DM 29 maggio 2007.

Il comma 725 prevede che dall'anno 2012, l'eventuale errato versamento allo Stato di una somma spettante al Comune sia comunicato al Ministero dell'economia e delle finanze e al Ministero dell'Interno ai fini delle regolazioni che per l'anno 2012 avverranno su di un apposito capitolo di spesa, mentre dal 2013 comporteranno variazioni del Fondo di solidarietà comunale o degli accantonamenti spettanti alle province autonome e alle regioni a statuto speciale del Nord.

Il comma 726 prevede che sempre a decorrere dall'anno di imposta 2012, si applica la stessa procedura del comma 724 anche in caso di erroneo versamento allo Stato di somme spettanti al Comune, con regolarizzazione del pagamento attraverso un ulteriore versamento allo stesso Comune.

All'esito dell'istruttoria, il Comune dà notizia dell'importo che risulta pagato in eccesso allo Stato ai Ministeri dell'economia e dell'Interno, che provvede allo stanziamento delle somme da restituire su apposito capitolo. Per le somme da restituire dall'anno 2013 e seguenti, la regolazione

avviene mediante variazioni al fondo di solidarietà comunale o agli accantonamenti spettanti alle Autonomie speciali del Nord.

Il comma 4 dell'articolo 1 del dl 16 estende il meccanismo dei rimborsi IMU introdotto dai commi da 722 a 727 della legge di stabilità 2014, a tutti i tributi locali, ivi incluse quindi la TASI, la TARI, nonché la Tares, in vigore per il solo 2013, che prevedeva il versamento della maggiorazione di 0,30 €/mq destinata allo Stato e che aveva dato luogo a diversi errori di versamento da parte dei contribuenti, per il recupero dei quali non era prevista alcuna metodologia. Le modalità applicative (necessariamente non semplici) delle disposizioni in parola restano demandate ad un apposito decreto del Ministro dell'Economia di concerto con il Ministro dell'Interno, sentita la conferenza Stato città ed autonomie locali, non ancora emanato.

3.3 Modifiche alla disciplina dell'IMU

Con le modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2014, l'IMU – a due anni dalla sua introduzione in forma sperimentale – diventa definitiva e assume una fisionomia in parte diversa da quella disegnata dal legislatore nel 2011. La normativa dell'IMU ha subito in questi due anni di vigenza numerosi interventi modificativi e anche al momento di diventare definitiva subisce alcune modifiche sostanziali. E' altresì probabile che anche nel prossimo futuro intervengano ulteriori modifiche.

3.3.1 Le novità in tema di assimilazione all'abitazione principale e di esenzioni

Il comma 707 della legge di stabilità 2014 introduce rilevanti innovazioni, consolidando anzitutto diverse modifiche introdotte con i decreti 102 e 133 nel corso del 2013.

In particolare, alla lett. b), punti 1 e 2, viene stabilito che l'abitazione principale non è più oggetto di imposizione IMU, ad esclusione delle unità

classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali restano in vigore le aliquote del comma 7 e le detrazioni del comma 10 dell'articolo 13 del decreto legge 201/2011: aliquota base 4 per mille, riducibile sino al 2 per mille ed elevabile sino al 6 per mille; detrazione di 200 euro, aumentabili sino all'azzeramento del tributo.

Il punto 3 prevede la possibilità per il Comune di ampliare la nozione di abitazione principale ad altre possibili categorie, attraverso decisioni di assimilazione che possono riguardare:

- a) l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che l'abitazione non risulti locata;
- b) l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale, prevedendo che l'agevolazione operi o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500, oppure nel solo caso in cui il comodatario appartenga a un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui. In caso di più unità immobiliari, l'agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare.

Quest'ultimo punto desta forti perplessità poiché la norma sembra indicare soglie obbligatorie per l'ISEE e per la rendita catastale, su scala nazionale, mentre le condizioni socioeconomiche familiari e le classificazioni catastali sono caratterizzate da forti variabilità territoriali. Anche se la norma non lo esplicita chiaramente si deve ritenere che l'assimilazione si applica anche alle pertinenze nel rispetto delle norme previste dalla definizione di abitazione principale.

Circa la possibilità per i Comuni di disporre per via regolamentare l'assimilazione all'abitazione principale dell'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani residenti all'estero, si ricorda che la legge di stabilità per il 2014 ne aveva inizialmente confermato l'assimilabilità. Tale

possibilità tuttavia è stata abrogata dall'art. 9-bis del dl n. 47 del 2014 a favore di un sistema stabile ed obbligatorio, anche se di minor estensione. Il decreto, infatti, aggiunge al comma 2 dell'art. 13 del dl n. 201 del 2011, il seguente nuovo periodo: *«A partire dall'anno 2015 è considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso»*. Le modifiche della disciplina delle proprietà dei residenti all'estero risultano nel complesso meno favorevoli al contribuente rispetto al regime previgente. Infatti, mentre in passato era possibile per il Comune disporre con norma regolamentare l'assimilazione all'abitazione principale di un immobile abitativo non locato – e questo avrebbe determinato, a decorrere dal 2014 l'esclusione dal versamento dell'IMU – ora l'esclusione opera sì per legge, ma con riferimento ad una ristretta categoria di residenti all'estero, ovvero quelli "già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza", oltre all'ulteriore requisito che l'abitazione deve risultare anche a disposizione del soggetto passivo, non operando il beneficio in caso di concessione in comodato. Resta fermo che il Comune potrà disporre agevolazioni simili all'assimilazione più estese di quanto stabilito obbligatoriamente dalla legge, attraverso l'esercizio del potere regolamentare.

La stessa norma dispone che sull'unità immobiliare di cui sopra, la TARI e la TASI sono applicate in misura ridotta di due terzi. Con riferimento a quest'ultima previsione va evidenziato, che a differenza della prima non è fissata una data di decorrenza, pertanto sulla base del dato testuale essa sembra doversi considerare immediatamente operativa dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, e quindi potrebbe ritenersi applicabile già dal 2014. Tuttavia una valutazione sistematica delle disposizioni in esame, considerato che il comma 2, dell'art. 9-bis del dl n. 47 del 2014, rimanda agli immobili di cui al comma 1 (quindi al regime in essere dal 2015) e che il comma 3 riconosce un contributo ai Comuni solo

a decorrere dal 2015, porta a ritenere che per il 2014 la TASI e TARI vadano applicate in misura piena e che le nuove disposizioni, con riferimento all'IMU, alla TASI ed alla TARI, siano tutte applicabili dal 2015.

Il comma 707 stabilizza inoltre le ulteriori esenzioni disposte con il decreto legge 102/2013, per le seguenti fattispecie, assimilate *ex lege* all'abitazione principale:

- a) unità immobiliari di cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, con le relative pertinenze;
- b) abitazioni destinate ad "alloggi sociali" come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia e il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008 (G.U. n. 146 del 2406/2008);
- c) casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- d) abitazione posseduta e non concessa in locazione (nella misura di una unità per contribuente), dal personale delle Forze armate, di polizia, del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e dal personale appartenente alla carriera prefettizia, che viene considerata abitazione principale anche in assenza dei requisiti della dimora abituale e della residenza anagrafica.

Mentre è chiara e già ampiamente collaudata l'individuazione degli immobili appartenenti alla lettera a) qualche problema potrebbe sorgere per l'individuazione degli alloggi appartenenti alle altre categorie.

Per quel che riguarda gli "alloggi sociali" la definizione contenuta dal D.M. 22 aprile 2008, è estremamente generica. Tuttavia, poiché nella realizzazione degli alloggi sociali intervengono finanziamenti pubblici e i canoni di locazione e i requisiti di assegnazione sono definiti dalla Regione, si deve ritenere che gli alloggi sociali assumano un rilievo riconoscibile a livello ufficiale.

Non è chiaro se nell'ambito degli alloggi sociali siano compresi quelli di proprietà degli IACP ed enti e agenzie corrispondenti destinati ad edilizia residenziale pubblica. La definizione contenuta nel DM citato dalla norma, sembrerebbe confermare il possesso dei requisiti di "alloggio sociale" da parte degli alloggi IACP. Al riguardo il MEF, in una risposta ad un quesito sull'argomento, ha fatto presente che "nel caso in cui" gli immobili posseduti dagli istituti in questione abbiano le caratteristiche di alloggio sociale di cui al dm. 22 aprile 2008, a partire dal 1° gennaio 2014, si applica lo stesso regime dell'abitazione principale. In caso contrario, si applica la sola detrazione prevista per l'abitazione principale. Tuttavia occorre far presente che nei provvedimenti di carattere finanziario non si è affatto tenuto conto della perdita di gettito determinata dall'esenzione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica di proprietà degli IACP ed enti assimilati⁽⁴⁾.

Per quel che riguarda la casa coniugale assegnata al coniuge (punto c) continuano a sussistere dubbi interpretativi nel caso in cui l'abitazione sia di proprietà di un terzo soggetto, e come tale detenuta, ad esempio, in base ad un contratto di comodato. Sul punto si continua a ritenere che l'assimilazione opera nei limiti delle quote di possesso degli ex coniugi, non potendosi ritenere che l'assimilazione, e quindi l'esenzione, operi anche nei confronti di soggetti terzi.

Per quel che riguarda il punto d) si ritiene che per Forze di polizia ad ordinamento militare e ad ordinamento civile si intendono l'Arma dei Carabinieri, La Polizia di Stato, la Guardia di Finanza, la Polizia Penitenziaria e il Corpo Forestale dello Stato.

Relativamente al personale appartenente alla carriera prefettizia non è chiara la casistica di esclusione con riferimento a quanto previsto dall'art. 28, comma 1 del dl n. 139 del 2000, il quale prevede materie di negoziazione relative al contratto di lavoro degli appartenenti alla carriera prefettizia.

4 La stima MEF del gettito IMU delle abitazioni regolarmente assegnate di proprietà degli IACP ed enti simili ammonta a circa 76 mln. di euro su base annua, mentre il valore dell'esenzione IMU degli "alloggi sociali" è stimato in soli 20 milioni di euro.

L'unica ipotesi interpretativa possibile al riguardo è che l'esclusione riguardi coloro a favore dei quali o è prevista l'assegnazione di un alloggio di servizio o sono comunque corrisposte risorse finalizzate a coprire il costo di una abitazione a causa di un trasferimento lontano dal luogo di residenza. Si deve osservare il rischio di contenzioso relativo al punto d), nonché la possibilità di rilevanti fenomeni elusivi, a causa del mancato vincolo che l'abitazione da esentare sia comunque l'unica individuabile come abitazione principale appartenente al nucleo familiare.

3.3.2 Agevolazioni sulla ruralità

Il punto c) del comma 707 della legge di stabilità 2014 prevede che il moltiplicatore da applicare per i terreni agricoli, anche se non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola è pari a 75, invece che 110, come previsto nella versione precedente del comma, con una riduzione di oltre il 30% dell'imposta dovuta.

Con il comma 708 viene inoltre prevista l'esenzione dall'IMU dei fabbricati rurali strumentali a decorrere dal 1° gennaio 2014. La norma è chiara e interviene senza circonlocuzioni a esplicitare la volontà del legislatore. Restano tuttavia meno chiare le norme relative ai requisiti e alle procedure per il riconoscimento dei fabbricati rurali su cui è intervenuta in più occasioni la corte di Cassazione e su cui ci soffermeremo nell'appendice a questo capitolo. Sarebbe opportuno che il legislatore intervenisse per chiarire l'attuale garbuglio normativo, regolamentare e giurisprudenziale.

Resta fermo, infine, l'assoggettamento all'aliquota ordinaria IMU per i fabbricati rurali abitativi definiti dall'art. 9, co. 3 del dl n. 557 del 1993, fatta eccezione per le abitazioni utilizzate dai dipendenti assunti a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiori a cento, da qualificarsi come fabbricati strumentali per quanto disposto dall'art. 9, co. 3-bis, lett. f), del dl n. 557 del 1993, con l'ulteriore precisazione che l'abitazione rurale utilizzata come abitazione principale dal

possessore seguirà lo stesso trattamento delle altre abitazioni principali. La copertura del minor gettito derivante sia dall'esclusione dei fabbricati rurali strumentali, sia dalla riduzione dei moltiplicatori dei terreni agricoli condotti direttamente, viene regolata dai commi 709 e 710.

Secondo la legge, l'esenzione sui fabbricati rurali ad uso strumentale riduce il gettito per circa 64 mln di euro (compresi i fabbricati D10, inclusi nella riserva statale dal 2013), mentre la riduzione del coefficiente sui terreni comporta una perdita di 52,5 mln.

Nel complesso la perdita indicata dalla legge ammonta a 116,5 mln. di euro, di cui 110,7 milioni si riferiscono ai Comuni delle Regioni a statuto ordinario, della Sicilia e della Sardegna, mentre i restanti 5,8 milioni sono relativi ai Comuni delle altre autonomie speciali.

Il comma 709 individua i mezzi di copertura, tra i quali figura la diversa modulazione delle agevolazioni per il settore agricolo (indicata al co. 710).

Gli importi spettanti ai Comuni sono stati determinati nella Conferenza Stato-città ed autonomie locali dell'11 settembre 2014 e gli elenchi dei Comuni beneficiari sono stati pubblicati sul sito del Ministero dell'Interno, essendo tuttora non emanato il decreto ministeriale di erogazione.

3.3.3 L'IMU sui terreni agricoli montani

L'art. 22, comma 2, del dl n. 66 del 2014 riscrive l'art. 4, comma 5-bis del dl n. 16 del 2012 prevedendo che con decreto del Ministero dell'economia, di concerto con i Ministri delle politiche agricole e dell'Interno, sono individuati i Comuni nei quali a decorrere dall'anno d'imposta 2014 si applica l'esenzione prevista dalla lett. h) del comma 1 dell'art. 7 del d.lgs. n. 504 del 1992, sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'ISTAT, diversificando tra terreni posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, e gli altri.

Dalla revisione dell'esenzione IMU dei terreni agricoli montani è stato stimato un maggior gettito annuo non inferiore a 350 milioni, importo che verrà recuperato dallo Stato attraverso una corrispondente riduzione del Fondo di solidarietà comunale a carico dei Comuni coinvolti dalla modifica.

In sede di conversione in legge del dl 66 è stata altresì prevista l'esenzione IMU per i *"terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che, in base al predetto decreto, non ricadano in zone montane o di collina"*. Con apposito decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia, saranno stabilite le modalità di compensazione del minor gettito in favore dei Comuni nei quali opera la nuova esenzione. Questo decreto, come quello previsto per la riscrittura dei parametri che determinano l'esenzione IMU dei terreni montani, doveva essere emanato entro 90 giorni dalla legge di conversione (l. 23 giugno 2014, n. 89), ovvero entro il 22 settembre 2014.

Con Decreto del Direttore Generale delle Finanze del 29 luglio 2014, i Comuni sono stati chiamati a fornire le informazioni relative ai terreni a proprietà collettiva insistenti sul proprio territorio, ivi compresi i Comuni montani.

Va rilevato che l'adempimento chiesto ai Comuni con il provvedimento del 29 luglio 2014, oltre a non essere specificatamente previsto dalla norma primaria, non appare coordinato con quanto disposto dal dl n. 66 del 2014, in quanto la compensazione del gettito è prevista per i soli terreni a proprietà collettiva che non ricadono in zone montane, così come saranno definite da apposito decreto, non ancora emanato.

L'anticipazione della certificazione rispetto alla nuova definizione del perimetro dei Comuni montani esenti costringe difatti anche i Comuni inclusi nell'allegato alla circolare 14 giugno 1993, n. 9, a presentare la certificazione, così come peraltro ribadito dal Dipartimento delle finanze con la nota prot. 30881/2014 dell'8 settembre 2014.

Tale adempimento ha generato ulteriori difficoltà, non solo perché la scadenza è stata fissata una settimana prima della data in cui dovevano es-

sere individuati i nuovi Comuni montani – mentre l'individuazione di una data successiva alla pubblicazione del decreto avrebbe evitato la certificazione a migliaia di Comuni – ma anche perché nei Comuni già montani in base alla disciplina ICI, difficilmente potevano essere comunicate le informazioni richieste in quanto in vigore del regime ICI non sussisteva l'obbligo di presentare la dichiarazione per i terreni esenti ex articolo 7 del d.lgs. n. 504 del 1992.

Pertanto, vi potranno essere numerosi casi di carenza informativa sull'argomento anche presso il Comune, che potrebbe non essere in grado di conoscere una serie di elementi essenziali, quali ad esempio la qualifica del proprietario (se IAP, coltivatore diretto, o altro) e tali informazioni ovviamente non potranno essere desunte dai dati catastali, come pure non potranno essere desunti i soggetti passivi allorché l'imposta comunale sia in capo all'assegnatario.

Non può dunque ritenersi fondata sotto il profilo normativo l'affermazione contenuta nella nota del Dipartimento delle finanze che equipara il mancato inserimento dei dati entro il 15 settembre (data poi postposta di qualche giorno) ad attestazione dell'inesistenza nel territorio comunale di terreni a proprietà collettiva, con conseguente perdita del diritto alla compensazione del mancato gettito IMU. È invece prevedibile che, considerata la diffusa carenza di informazione su questo specifico fenomeno e - più in generale - sulla consistenza e la distribuzione territoriale dei terreni montani, il tema delle compensazioni di gettito attraverso corrispondenti variazioni delle assegnazioni statali si trascinerà nel tempo, dando luogo a una o più rettifiche ed aggiustamenti, come purtroppo avvenuto in precedenti analoghe occasioni.

Per quanto riguarda i terreni montani già esenti in base alla lett. h) dell'art. 7 della normativa ICI, la rata di acconto non doveva essere versata, stante la mancata approvazione in tempo utile del decreto. L'importo complessivamente dovuto per il 2014 sarà pertanto conguagliato con la rata di saldo, così come peraltro ritenuto anche dal Dipartimento delle finanze nelle FAQ IMU-TASI del 4 giugno 2014.

Per quanto riguarda invece i terreni a proprietà collettiva indivisibile si rileva che poco opportunamente il dl 66 ne prevede l'esenzione dal 1° gennaio 2014, a rata di acconto già scaduta, con un inutile aggravio dell'attività dei Comuni interessati che dovranno provvedere al rimborso di quanto versato.

La revisione del prelievo sui territori agricoli montani desta forti preoccupazioni per l'ulteriore instabilità che induce nel sistema di determinazione delle risorse comunali per il 2014. Sui terreni agricoli e sulla relativa struttura proprietaria, inoltre, non sono disponibili dati certi nemmeno per i territori fin qui non esenti e la stessa indicazione del gettito ottenibile (oltre 350 milioni di euro) non appare suffragata da informazioni affidabili. L'innovazione introdotta dal dl 66 costituisce pertanto un rischio rilevante per i comuni di minor dimensione demografica e con ampia estensione territoriale, sui quali una determinazione inesatta delle nuove basi imponibili può risultare di grande impatto sulle risorse, fino a configurarsi come un vero e proprio taglio occulto, senza adeguata contropartita in termini di maggior gettito.

3.3.4 Dichiarazione e pagamento degli Enti non commerciali

I commi da 719 a 721 introducono una disciplina specifica per la dichiarazione e il pagamento dell'IMU da parte degli enti non commerciali.

Il comma 719 stabilisce che gli enti non commerciali sono obbligati a presentare la dichiarazione esclusivamente in via telematica.

La dichiarazione per l'anno 2012, finora impedita dall'assenza di disposizioni attuative previste dalla legge, deve essere presentata con gli stessi termini e modalità di quella per l'anno 2013. Il termine di presentazione sarebbe pertanto fissato al 30 giugno 2014. Tuttavia, il decreto 26 giugno 2014, di approvazione del modello di dichiarazione dell'IMU e della TASI per gli enti non commerciali, ha fissato al 30 settembre 2014 il termine di presentazione della dichiarazione relativa agli anni 2012 e 2013, termine

ulteriormente prorogato al 30 novembre 2014 con decreto 23 settembre 2014 (in G.U. n. 226 del 29 settembre 2014).

Il comma 720 estende, senza obbligo, la possibilità di presentare la dichiarazione in via telematica anche agli altri enti soggetti passivi dell'IMU.

Il comma 721 della legge finanziaria 2014 ha previsto norme specifiche per i versamenti effettuati dagli enti non commerciali. La norma prevede che il versamento dell'IMU sia effettuato dagli enti non commerciali esclusivamente attraverso il circuito F24 e in tre rate di cui le prime due, di importo pari ciascuna al 50 per cento dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente, devono essere versate al 16 giugno e al 16 dicembre, e l'ultima, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento. Gli enti non commerciali eseguono i versamenti del tributo con eventuale compensazione dei crediti, nei confronti dello stesso comune nei confronti del quale è scaturito il credito.

3.3.5 Altre novità in materia di IMU

La deducibilità dell'IMU. I commi 715 e 716 prevedono la parziale deducibilità (20 per cento) dell'IMU relativa agli immobili strumentali ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito da arti e professioni. L'IMU resta indeducibile ai fini IRAP. In particolare, il comma 716 prevede per l'anno di imposta 2013 l'elevazione al 30 per cento della misura della deducibilità. La copertura è indicata attraverso la riduzione di 237,9 milioni di euro del Fondo per gli interventi strutturali per l'anno 2014. Lo stesso fondo è invece reintegrato di 100,7 milioni per l'anno 2015.

La normativa previgente prevedeva l'esenzione dall'IRPEF degli immobili non locati, soggetti ad IMU. I commi 717 e 718, introducono invece, a decorrere dall'anno d'imposta 2013, *la tassazione al 50 per cento ai fini IRPEF dei redditi delle abitazioni non locate*, limitandola però a quelle ubicate "nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione

principale". Restano dunque escluse dall'applicazione dell'Irpef le abitazioni a disposizione site al di fuori del comune di residenza del possessore.

Pagamento IMU delle multiproprietà. Il comma 728-bis della legge di stabilità, introdotto dalla conversione in legge del dl n. 16 del 2014 interviene in maniera razionale, e retroattivamente dal 2013 probabilmente per sanare situazioni di fatto, per regolamentare il versamento dell'IMU relativa ai locali posseduti in "multiproprietà". La norma prevede che a decorrere dall'anno d'imposta 2013, per i beni immobili sui quali sono costituiti diritti di godimento a tempo parziale, di cui all'articolo 69, comma 1, lettera a), del codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, e successive modificazioni, il versamento dell'imposta municipale propria è effettuato da chi amministra il bene. Questi è autorizzato a prelevare l'importo necessario al pagamento dell'imposta municipale propria dalle disponibilità finanziarie comuni attribuendo le quote al singolo titolare dei diritti con addebito nel rendiconto annuale.

Esenzione dei "fabbricati merce". Il comma 9-bis del dl n. 201 del 2011, introdotto con il dl n. 102 del 2013, prevede che dal 1° gennaio 2014 siano esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

Si ricorda che per tali fabbricati il dl 102 del 2013 prevedeva l'esenzione già a decorrere dalla seconda rata IMU 2013, a condizione però che venisse presentata la relativa dichiarazione "a pena di decadenza" entro il 30 giugno 2014. Tale condizione resta necessaria anche nel regime ordinario.

Si ricordano infine le seguenti ulteriori disposizioni:

- il comma 714 della legge di stabilità 2014 prevede lo *slittamento al 2015 dell'imposta municipale secondaria*, riguardante il riordino in una nuova forma di prelievo dei tributi o canoni sull'occupazione di spazi pubblici e sulla pubblicità comunale;
- Il comma 728 ha previsto la *non applicazione di sanzioni e interessi nel caso di insufficiente versamento della seconda rata dell'IMU do-*

vuta per l'anno 2013, qualora la differenza sia versata entro il termine di versamento della prima rata dell'IMU per il 2014 (16 giugno 2014). La norma sembra riguardare i soli casi di pagamento insufficiente della seconda rata IMU 2013.

3.4 L'evoluzione della fiscalità immobiliare e i riflessi sulle risorse disponibili

Le modificazioni dell'assetto della fiscalità immobiliare comunale intervenute nel 2014 non hanno modificato i criteri di fondo per l'alimentazione ed il riparto del Fondo di solidarietà comunale. L'introduzione del nuovo tributo sui servizi indivisibili (Tasi), che si aggiunge all'IMU (dal cui campo di applicazione viene esclusa l'abitazione principale) determina una diversa articolazione dei gettiti standard di ciascun Comune, in base ai quali vengono quantificate le assegnazioni da FSC.

Nel nuovo sistema di determinazione delle risorse complessive, la Tasi "standard" è destinata a sostituire l'IMU abolita sulle abitazioni principali (sempre intesa al livello standard) e le relative assimilazioni facoltative ed obbligatorie.

In linea teorica quindi, la Tasi deve fornire a livello standard il gettito dell'IMU abolita, nonché garantire ai Comuni il medesimo margine di manovrabilità in aumento o in diminuzione. La prima condizione è in sostanza assicurata dall'aliquota di base della Tasi: il gettito derivante dall'aliquota dell'1 per mille su tutte le fattispecie imponibili ammonta a circa 3,8 miliardi di euro, dimensione che equivale, su scala nazionale, al gettito dell'IMU sull'abitazione principale, aumentato delle detrazioni per figli conviventi (circa 400 mln. di euro), il cui finanziamento era assicurato per il solo biennio 2012-13 dal dl n. 201 del 2011. La stessa equivalenza non si verifica invece per ciò che riguarda la seconda condizione: i limiti

alla determinazione delle aliquote massime della Tasi⁽⁵⁾ fanno sì che per un rilevante numero di Comuni risulti impossibile ricostituire con il gettito Tasi le risorse perdute con l'abolizione dell'IMU sull'abitazione principale. Si tratta degli enti (tra i 1.600 e i 1.800 Comuni) che hanno già attivato in modo sostanzioso la leva fiscale sull'abitazione principale tra il 2012 e il 2013 e che coinvolgono circa la metà della popolazione italiana⁽⁶⁾.

La disciplina della Tasi, inoltre, diversamente dall'IMU, non prevede una misura standard per la detrazione sull'abitazione principale. Il gettito standard della Tasi è quello derivante dall'aliquota dell'1 per mille su tutte le fattispecie imponibili, abitazione principale compresa. Anche questa innovazione si è subito rivelata di difficile gestione e con possibili conseguenze indesiderate. L'esigenza di mantenere un certo grado di protezione per le fasce di possessori di abitazione principale che fin dal regime ICI sono sempre risultate esenti per effetto della detrazione standard ha trovato una provvisoria soluzione con il dl 16 del 2014.

Le misure straordinarie, in quanto valide per il solo 2014, introdotte dal dl 16 (art. 1, co. lett.a e lett.d) nel regime Tasi per assicurare risorse utilizzabili per compensare i più severi limiti di aliquota e per incentivare i Comuni all'adozione di detrazioni sull'abitazione principale, sono di seguito riassunte:

- un aumento facoltativo dell'aliquota massima (+0,8‰ complessivo da ripartire discrezionalmente tra abitazione principale e altri immo-

5 Per una più ampia trattazione dei limiti di aliquota Tasi, ved. il precedente paragrafo 3.2.2.

6 Circa l'attivazione di aumenti dell'aliquota IMU sull'abitazione principale nel corso del 2013, molti osservatori anche nel campo dei Comuni hanno stigmatizzato i possibili comportamenti opportunistici delle Amministrazioni in considerazione del processo di abolizione del tributo annunciato fin dalla fine del 2013. Va tuttavia ben considerato il contesto giuridico-finanziario nel quale le decisioni sul livello di tassazione sono maturate: da un lato, il prelievo IMU sull'abitazione principale è restato formalmente in vigore fino a novembre inoltrato. La formalizzazione dell'abolizione, dopo la sospensione del pagamento (dl 54/2013) e poi l'abolizione della prima rata (dl 102/2013) è avvenuta solo con il dl 30/11/2013, n. 133, che recava anche il dispositivo di ristoro. Per effetto della generale incertezza sulle risorse disponibili, inoltre, i termini per la deliberazione del bilancio di previsione – e con esso della fissazione delle aliquote dei tributi – veniva ripetutamente prorogato, da ultimo al 30 novembre 2013.

bili), condizionato all'introduzione di detrazioni o altre simili agevolazioni sull'abitazione principale⁷⁾;

- istituzione di un fondo di 625 mln. di euro finalizzato a compensare il gettito standard Tasi effettivamente acquisibile, che risulta ridotto per i limiti di aliquota;
- l'abolizione del vincolo di destinazione che nella Legge di Stabilità riferiva l'assegnazione aggiuntiva (all'epoca quantificata in 500 mln. di euro) all'introduzione di detrazioni sull'abitazione principale;
- il criterio di ripartizione del Fondo fa riferimento ad una metodologia che dovrà tenere conto *"dei gettiti standard ed effettivi dell'IMU e della TASI"*

La pur generica indicazione per il riparto del fondo ha permesso di graduare il contributo a favore dei Comuni che presentano maggiori fabbisogni in relazione alla non applicabilità dell'aliquota standard TASI (1%), con particolare riferimento al comparto degli "Altri immobili", per effetto del vincolo di cui al comma 677 della Legge di stabilità. Va precisato che il Fondo integrativo da 625 mln. è autonomo rispetto all'FSC ed è attribuito, in base alla norma attualmente vigente, per il solo 2014.

3.4.1 Le variazioni delle risorse nel 2014

Diversi altri interventi, in parte previsti già nella legge di stabilità 2014 o da norme previgenti e in parte maggiore derivanti da norme intervenute in corso d'anno, hanno inciso sulla dimensione e sulla ripartizione delle risorse comunali 2014. Ne riportiamo un sintetico commento di seguito, a cominciare dalle voci riconducibili a legislazione vigente ad inizio d'anno:

- 1) accantonamenti dal Fondo di solidarietà per *incentivo alle Unioni e fusioni di Comuni* (co. 730, Legge di Stabilità 2014), per 60 mln. di euro. Tali risorse sono oggetto di separata assegnazione: un impor-

⁷ Per quanto riguarda la condizione di applicabilità dell'extra-aliquota Tasi dello 0,8 per mille, ved. il precedente paragrafo 1.2.2 e la Circolare Mef/DF n. 2 del 2014 (<http://www.fondazioneifel.it/appuntamenti-e-news/item/2011-circolare-mef-n-2-df-del-29-luglio-2014-maggiorazione-tasi-0-8-per-mille>).

to pari a 30 milioni di euro, è destinato ad incrementare il contributo spettante alle unioni di comuni ai sensi dell'articolo 53, comma 10, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e una quota non inferiore a 30 milioni di euro è destinata, ai sensi dell'articolo 20 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, ai Comuni istituiti a seguito di fusione;

- 2) accantonamento dal Fondo di solidarietà per ristoro oneri da affidamento *minori immigrati non accompagnati* (co. 203, Legge di Stabilità 2014), per 30 mln. di euro. Anche questa quota è oggetto di specifica assegnazione ai Comuni coinvolti nel fenomeno (fondo di cui all'articolo 23, comma 11, quinto periodo, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135);
- 3) nel 2014 trova attuazione un'ulteriore quota dei tagli previsti dalla *spending review* 2012 (dl n. 95 del 2012), per un ammontare di 250 milioni di euro. Salvo variazioni dovute alla necessità di rielaborare il taglio considerando l'intera quota complessivamente prevista di 2,5 miliardi di euro (2,25 già applicati fino al 2013, più i 250 mln. incrementali per il 2014), nonché alle diverse esclusioni operanti tra i due anni⁽⁸⁾, la ripartizione del taglio ha seguito i criteri già adottati per la stessa voce nel 2013⁽⁹⁾;
- 4) diversa ripartizione del taglio da cosiddetti *costi della politica* (art. 9 del dl 16/2014) A seguito dell'abolizione degli ultimi due periodi del comma 183 della legge finanziaria per il 2010 (l. n. 191/2009), non

8 In particolare, per il 2013 venivano esclusi i Comuni coinvolti nel terremoto dell'Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto (2012), mentre per il 2014 l'esclusione riguarda i Comuni del "cratere" del terremoto dell'Aquila del 2009.

9 Sulla base delle modifiche introdotte dal decreto legge n. 35 del 2013, con riferimento al taglio ex decreto legge n. 95 del 2012, per gli anni 2013 e successivi le riduzioni sono determinate in proporzione alla media delle spese per consumi intermedi (desunte dal SIOPE) sostenute nel triennio 2010-2012, fermo restando che la riduzione per abitante applicata al singolo Ente non può assumere un valore superiore al 250% della media costituita dal rapporto fra riduzioni calcolate sulla base dei predetti dati SIOPE 2010-2012 e la popolazione residente in tutti i Comuni, per classe demografica. A tale criterio si è aggiunta un'ulteriore clausola di salvaguardia che limitava le variazioni del taglio rispetto alle regole già introdotte nel dl 95 (riferimento al solo anno 2012 per il calcolo del taglio).

ha più effetto la precedente ripartizione degli oneri per “costi della politica” limitata ai soli enti coinvolti dal rinnovo degli Organi eletti. Con la nuova ripartizione, i tagli subiti da tali enti nel triennio 2010-12 vengono reintegrati nel calcolo delle risorse di riferimento 2014 di ciascun Comune e sostituiti dal menzionato taglio uniforme e generalizzato, pari a circa 2,06 euro per abitante, in costanza dell’importo complessivo di 118 mln. di euro.

- 5) attraverso una decisione amministrativa (che non trova cioè riscontro in norme specifiche), è stato riassegnato in modo strutturale ai Comuni l’importo dell’IMU sugli immobili comunali. Si tratta, come è noto del “gettito” dell’IMU virtualmente derivante dagli immobili posseduti dagli stessi Comuni sul proprio territorio e non utilizzati per compiti istituzionali. Tale importo, pari a 303,9 milioni di euro (su scala nazionale) era stato incluso nelle stime del gettito dell’IMU standard fin dal 2012 e aveva comportato una corrispondente riduzione delle assegnazioni statali via Fondo sperimentale di riequilibrio (2012) e Fondo di solidarietà comunale (2013). Va peraltro ricordato che con il dl 35 del 2013 era già stato riconosciuto ai Comuni un ristoro commisurato a tale taglio implicito di risorse subito nel biennio 2012-2013 per complessivi 600 mln. di euro, di cui 330 a valere sul 2012 (erogati nel 2013) e 270 milioni a valere sul 2013 (erogati nel 2014). L’importo del ristoro annuale relativo ai Comuni dei territori delle regioni a statuto ordinario e delle Isole è pari a 287,8 mln. di euro. La decisione va forse messa in relazione con il contenzioso incardinato da alcuni Comuni e dall’Anci presso la giustizia amministrativa in materia di quantificazione dei fondi 2012, che ha visto una prima occasione di soddisfazione per i Comuni con la sentenza del Tar Lazio n. 3804 dell’8 aprile 2014, che ha riconosciuto l’incongruità del computo del gettito degli immobili di proprietà comunale nelle stime dell’IMU standard.

Fin qui le variazioni già note all’inizio del 2014, sulla cui base le risorse standard comunali sarebbero rimaste complessivamente quasi invariate rispetto al 2013: circa 52 milioni di euro in meno su circa 17,4 mld. di

euro. Purtroppo, in corso d'anno sono stati attivati diversi altri interventi che hanno prodotto significative riduzioni:

- 6) con il dl 66 (*spending review 2014*) è stata disposta una riduzione di risorse pari a 375,6 mln. di euro con criteri e riferimenti in larga parte innovativi rispetto alle precedenti analoghe iniziative (si veda il focus sull'argomento alla fine di questo paragrafo);
- 7) la vicenda della *revisione del gettito dell'IMU 2013*, conclusasi a fine giugno 2014, ha prodotto in primo luogo una diversa ripartizione dei gettiti standard 2013 (e conseguentemente dell'FSC relativo al medesimo anno). L'esigenza della revisione già ipotizzata con l'accordo in Conferenza Stato-Città del 25 settembre 2013 è stata poi ripresa con il dl 16 del 2014 (art. 7) è scaturita dalle incertezze riguardanti le stime del gettito da fabbricati D, che dal 2013 viene assegnato interamente allo Stato e sul quale non sono disponibili dati di riscontro sotto il profilo dei versamenti 2012. L'analisi dei pagamenti 2013 ha permesso di riscontrare diversi casi di ampio scostamento rispetto alle stime che hanno determinato quantificazioni improprie dell'FSC, con particolare riferimento a Comuni di minori dimensioni con basi imponibili più fortemente influenzate dai fabbricati di categoria D⁽¹⁰⁾.

La revisione del gettito IMU 2013 ha inoltre costituito la base per la determinazione delle risorse standard 2014 di ciascun Comune e per l'assegnazione della relativa quota di FSC. Le problematiche di attuazione della revisione, con particolare riferimento ai Comuni che hanno subito una riduzione di risorse da FSC non preventivata, sono state oggetto di interventi anche normativi di cui si darà conto nel seguito di questo paragrafo. Va ora sottolineato che la revisione è avvenuta, per espressa previsione della legge, ad invarianza di risorse da assegnare con l'FSC 2013 al complesso dei Comuni. Pertanto, a fronte di un ammontare fisso dell'IMU standard

¹⁰ La complessa metodologia di revisione concordata dal MEF con Anci-Ifel è pubblicata sul sito della Conferenza Stato-Città (http://www.conferenzastatocitta.it/Documenti/DOC_017962_atto%20n.%20309.pdf).

(quota comunale più quota statale), le variazioni dell'IMU da fabbricati D (il cui standard è diminuito per circa 171 milioni di euro), pur determinando un corrispondente aumento dello standard IMU comunale complessivo, non si sono tradotte in riduzioni dell'FSC. La quota di 171 mln. di euro è stata riassegnata a tutti i Comuni in proporzione dell'IMU standard 2013 di ciascuno. La base di partenza delle risorse 2014 comprendeva tale quota. Nel corso del 2014, con l'accordo sulla ripartizione dell'FSC (Conferenza Stato-Città del 19 giugno 2014), veniva mantenuto il livello delle risorse da assegnazioni statali comprensivo dei 171 milioni di euro, che anzi costituiva condizione per l'adesione dell'Anci all'accordo stesso.

Successivamente, il Governo dichiarava di non poter mantenere tale condizione e di voler attivare la norma che consente al Ministro dell'economia e delle finanze, in assenza di concertazione, di ridurre l'assegnazione statale ai Comuni in relazione al minor gettito da fabbricati D realizzato dallo Stato⁽¹¹⁾. Tale orientamento è stato seguito dalla pubblicazione dei nuovi dati dell'FSC 2014 (sito Min. Interno comunicato del 16 settembre), mentre il DPCM di formalizzazione del Fondo di solidarietà è tuttora in via di emanazione. L'ulteriore riduzione da registrare per il comparto dei Comuni è dunque pari a circa 171 milioni di euro.

Va segnalato in proposito che, contestualmente a tale riduzione, è stato disposto uno stanziamento a favore dei Comuni (art. 43, co. 5 del dl n. 133 del 2014) per 49,4 milioni di euro, che dovrebbe consentire di contenere la riduzione da revisione IMU in 122 mln. di euro. Lo stanziamento agisce per il solo 2014 e il relativo riparto non è ancora stato definito;

- 8) Va infine ricordata la disposizione contenuta nello stesso nel dl 66 (art. 22), tuttora non attuata, in base alla quale vengono rivisti i criteri di montanità, già definiti da una circolare ministeriale del

11 Si tratta del quarto periodo, lett. a, del comma 380-ter della legge n. 228 del 2012 (Stabilità 2013), come modificato dalla Legge di Stabilità 2014 (L. n. 147 del 2013, co. 730): "Con la legge di assestamento o con appositi decreti di variazione del Ministro dell'economia e delle finanze, sono adottate le variazioni compensative in aumento o in diminuzione della dotazione del Fondo di solidarietà comunale per tenere conto dell'effettivo gettito dell'imposta municipale propria derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D."

1993, che determinano l'esenzione dall'IMU dei terreni agricoli⁽¹²⁾. A seguito di tale previsione, ulteriormente complicata dalla contemporanea previsione di esenzione di tutti i terreni a proprietà collettiva indivisibile, anche in territori di pianura, *il Fondo di solidarietà 2014 sarà ridotto di 350 milioni di euro*, importo che la legge stessa indica come obiettivo di maggior gettito. La riduzione riguarderà ovviamente i soli comuni già considerati montani e dovrebbe risultare corrispondente al nuovo gettito IMU. È facile prevedere che l'assenza di informazioni consolidate su un cespite da sempre esente dal prelievo immobiliare comunale determinerà la necessità di verifiche e revisioni successive alle prime disposizioni attuative ministeriali. Il decreto ministeriale di revisione e di individuazione dei tagli "compensativi" per i Comuni già considerati montani è atteso nei giorni successivi alla chiusura di questo volume.

3.4.2 Le risorse standard comunali tra il 2013 e il 2014

I criteri per il calcolo delle risorse standard 2014, pur con le complicazioni derivanti dalle variazioni esposte al paragrafo precedente, sono gli stessi del 2013⁽¹³⁾. Devono essere in primo luogo determinate le risorse standard complessivamente spettanti:

RISORSE std 2013
meno / più
TAGLI e altre variazioni 2014
uguale
RISORSE std 2014

¹² Sull'argomento cfr. il precedente paragrafo 3.3.3.

¹³ Il ragionamento (come anche gli importi via via riportati) va ovviamente riferito ai Comuni delle Regioni a statuto ordinario e delle Isole, per i quali si applica il Fondo di solidarietà. Per i Comuni della Valle d'Aosta, Trentino-Alto Adige e Friuli-Venezia Giulia, continua ad applicarsi il meccanismo compensativo di cui all'articolo 13, comma 17 del dl n. 201 del 2011, che compensa le variazioni del gettito standard che intervengono di anno in anno. Le rispettive amministrazioni possono altresì modificare le compensazioni sulla base del proprio ordinamento.

Va osservato che l'ammontare delle risorse standard 2013 è quello determinato dalla revisione dell'IMU e dell'FSC intervenuto nel corso del 2014. Anche per il 2014, quindi, il primo passaggio da considerare è la dimensione complessiva delle risorse standard, che subiscono le variazioni di legge, a prescindere dalla loro composizione in gettito tributario e assegnazione da FSC.

Le voci che incidono in diminuzione o in aumento sul dato di partenza rappresentato dalle "Risorse std 2013" sono riepilogate di seguito:

Segno	Riduzioni e variazioni delle risorse	Fonte/criterio	Ammontare complessivo
<i>meno</i>	Taglio/accantonamento per fusioni e Unioni	In previsione, 0,344% delle risorse totali 2013	- 60 mln.
<i>meno</i>	Taglio da emergenza immigrazione/minori non accompagnati	In previsione, 0,172% delle risorse totali 2013	- 30 mln.
<i>meno</i>	Taglio da dl 95/2012 (c.d. <i>spending review</i> 2012)	In previsione, 10,96% del taglio 2013	- 250 mln.
<i>più</i>	Taglio da "costi della politica" subito in precedenza	Min. Interno spettanze 2013	+ 118 mln.
<i>meno</i>	Taglio da costi della politica uniforme per tutti i Comuni	2,06 €/abitante	- 118 mln.
<i>più</i>	Restituzione "gettito" IMU da immobili comunali	IFEL Area riservata (stime IMU MEF 2012)	+ 287,9 mln.
<i>meno</i>	Taglio da dl 66/2014 (c.d. <i>spending review</i> 2014)	Riparto definito a set 2014	- 375,6 mln.
<i>meno</i>	Taglio da recupero statale IMU fabbricati D	1,1% circa dell'IMU comunale lorda 2013	- 170,7 mln.
somma	Totale riduzioni e variazioni 2014		- 598,4 mln.

A fronte di risorse standard 2013 complessive (post revisione) pari a circa 17,6 mld. di euro, le risorse 2014 diminuiscono per quasi 600 mln., arrivando a circa 17 miliardi, senza considerare la variazione compensativa (-350 mln.) per la revisione dell'esenzione dei terreni montani, né l'integrazione di 49,4 mln. (art. 43, co 5 del dl 133), non ancora attuate.

È poi necessario considerare la dimensione e la composizione del gettito tributario, che viene modificata dal nuovo assetto (IMU priva dell'abitazione principale e introduzione della Tasi), mentre l'ammontare delle assegnazioni statali (FSC 2014) deve essere ottenuto per differenza (Risorse *meno* gettiti standard).

Con l'introduzione della Tasi, le risorse standard 2014 sono costituite dal gettito IMU ad aliquota di base, incluso il gettito delle abitazioni principali classificate nelle categorie A1, A8 e A9 che non è stato abolito, più il gettito TASI ad aliquota dell'1 per mille sia sulle abitazioni principali, sia sugli altri immobili. Anche per il 2014 vale il principio della variazione compensativa, secondo cui maggiore è il gettito delle entrate da IMU e TASI e minore sarà l'assegnazione da FSC e viceversa.

Per quanto attiene il gettito fiscale standard 2014, la composizione è ripilogata dal seguente schema:

Calcolo IMU standard LORDA e TASI	Fonte	Ammontare complessivo
IMU totale 2014 ad aliquota di base (quota Comune al lordo dell'alimentazione FSC 2014)	Sito Min. Interno; IFEL Area riservata	12.345,5 mln.
<i>più</i>		
TASI ad aliquota di base	stima MEF pubblicata sul sito Min. Interno	3.582,7 mln.
<i>uguale</i>		
Gettito standard 2014 LORDO		15.928,2 mln.

Il gettito dell'IMU standard "lordo" è quello determinato ad aliquota di base sulla base delle stime MEF 2013: IMU std comunale 2013 meno IMU std ABP 2013 (ma senza considerare il gettito std delle A1-8-9, che non è abolito).

Nel calcolo, non vanno considerate le riduzioni già oggetto di ristoro attraverso appositi contributi, che saranno probabilmente integrate nello standard 2015.

L'IMU "netta" è il gettito acquisito direttamente dal Comune a titolo di IMU, al netto della quota che alimenta il FSC, che anche per il 2014 è pari a 4.718 mln. su scala nazionale (la percentuale da applicare cambia rispetto al 2013 ed è ora pari al 38,76% dell'IMU std di ciascun Comune):

Calcolo IMU standard NETTA	Fonte/criterio	Ammontare complessivo
IMU standard 2014 LORDA		12.345,5 mln.
<i>meno</i>		
Alimentazione FSC	38,22% dell'IMU standard lorda post revisione 2013	- 4.717,9 mln.
<i>uguale</i>		
IMU standard 2014 NETTA		7.627,6 mln.

Si ricorda che l'importo dell'alimentazione FSC, in valore assoluto, dovrebbe essere trattenuto dal gettito dell'IMU in misura pari al 50% per ciascuna rata, a cura della Struttura di gestione F24 dell'Agenzia delle Entrate. Anche per il 2014, tuttavia, non essendo tempestivamente intervenuta la determinazione dell'FSC, la trattenuta avverrà in unica soluzione a valere sul saldo IMU di dicembre.

La determinazione dell’FSC 2014, come per l’anno precedente, avviene per differenza:

Calcolo FSC 2014	Ammontare complessivo
RISORSE 2014	17.006,5 mln.
<i>meno</i>	
IMU standard 2014 NETTA	- 7.627,6 mln.
<i>meno</i>	
TASI standard	- 3.582,7 mln.
<i>uguale</i>	
FSC 2014	5.796,2 mln.

L’ammontare complessivo dell’FSC è la risultante di importi positivi assegnati alla grande maggioranza dei Comuni e di importi negativi, cioè di ulteriori quote fornite da una minoranza di Comuni (circa 400 enti “incapienti”) le cui risorse standard sono inferiori al gettito fiscale standard e che quindi si trovano a dover contribuire al Fondo con quote della propria IMU ulteriori rispetto alla ordinaria quota di alimentazione uguale per tutti.

Come più volte sottolineato fin dal 2013, le risorse effettive da iscrivere in bilancio dipendono dalle aliquote applicate e dalla concreta dinamica dei gettiti di ciascun Comune. Il procedimento fin qui esposto serve esclusivamente per determinare l’ammontare dell’importo di alimentazione comunale dell’FSC (in percentuale fissa del gettito IMU standard) e l’ammontare dell’FSC assegnato al Comune stesso. La previsione delle risorse (IMU e FSC) terrà conto delle stime della TASI e dell’IMU effettive derivanti dalle previsioni del Comune, oltre che della quota di alimentazione dell’FSC e del valore dell’FSC derivanti dal precedente calcolo basato sulle quantità standard.

Lo schema delle risorse iscritte in bilancio (nel “perimetro” di riferimento qui considerato) viene di seguito riportato.

Calcolo IMU e FSC in bilancio	Fonte
TASI 2014 prevista dal Comune	Stima Comune, secondo le aliquote stabilite per il 2014
<i>più</i>	
IMU 2014 prevista dal Comune	Stima Comune, secondo le aliquote stabilite per il 2014
<i>meno</i>	
Alimentazione FSC	Da calcolo standard
<i>uguale</i>	
Gettito effettivo NETTO	
<i>più</i>	
FSC 2014	Da calcolo standard
<i>uguale</i>	
Totale risorse effettive 2013	Nel «perimetro» IMU-TASI-FSC

Tra le risorse comunali per il 2014, vanno infine considerate diverse voci derivanti dalle agevolazioni stabilite dalla legge tra il 2013 e il 2014, non ricomprese nell’FSC, che sono di seguito riepilogate.

Legge di stabilità 2014:

- assegnazioni per riduzioni IMU decorrenti dal 2014 (116,5 mln.) che derivano da:
 - a) abolizione IMU su rurali strumentali, pari agli incassi 2012, depurati dalla quota riconducibile ai fabbricati D10 già assegnati allo Stato;
 - b) riduzione moltiplicatore terreni posseduti e condotti da agricoltori professionali iscritti alla previdenza agricola, da 110 a 75.

DI 35/2013

- ristoro immobili comunali 2013 (fuori patto, 270 mln. di euro). Il contributo è stato già determinato ed è pari al contributo erogato allo stesso titolo per il 2013 (per complessivi 330 mln. di euro), riproporzionato a 270 mln.

DI 102/2013

- riparto del residuo ristoro della prima rata 2013 ex DM 27/9/13 (25 mln., di cui 6,6 per aggiustamenti stime IMU), pari allo 0,16% del gettito std IMU 2013;
- assegnazioni per il 2014 relative alle riduzioni /abolizioni dell'IMU decorrenti dalla seconda rata 2013 (assimilazioni cooperative a proprietà indivisa, comparto sicurezza, alloggi sociali; esenzione ricerca e «fabbricati-merce». In totale 75,7 mln, più 3,6 per le RSS Nord. Va segnalata la grave sottostima del gettito perduto per l'esenzione dei cosiddetti fabbricati-merce, valutati dal MEF in circa 38 mln. di euro annui.

DI 133/2013

- Assegnazioni relative al 2013 ex dl 133 per residuo ristoro da esenzione IMU dell'abitazione principale e dei terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori professionali, nei casi di aumento di aliquote oltre il livello base. In totale 348 mln. di euro;
- Assegnazioni da assimilazioni per comodati a parenti di primo grado (una tantum, solo per il 2° semestre 2013, pari a 18,5 mln.). Sui criteri di ripartizione di questa quota è intervenuto l'accordo in Conferenza unificata del 5 agosto 2014, ma l'elenco dei Comuni beneficiari non è stato ancora pubblicizzato.

Il passaggio all'esenzione delle abitazioni delle cooperative indivise, alloggi sociali, comparto sicurezza e assegnate ai coniugi per separazione o divorzio (Legge di Stabilità 2014, per complessivi 33 mln.), è coperto dal gettito TASI.

I riparti dei ristori sopra indicati sono stati definiti e pubblicati dal Ministero dell'Interno o dalla Conferenza Stato-Città, ad eccezione della quota comodati gratuiti. Non sono state ancora erogate, oltre alle assegnazioni da Fondo integrativo di 625 mln., anche le assegnazioni per agevolazioni alla ruralità, per conguaglio esenzioni IMU 2013 e per i comodati gratuiti.

3.4.3 La gestione nel bilancio 2014 degli effetti finanziari derivanti dalla revisione dell'IMU standard 2013

Veniamo ora ad affrontare alcuni aspetti critici della revisione del gettito IMU 2013.

L'articolo 7 del dl 6 marzo 2014, n. 16 ha previsto che per assicurare la più precisa ripartizione del fondo di solidarietà comunale, il Ministero dell'economia e delle finanze provvede alla verifica del gettito dell'IMU 2013 - sulla base di una metodologia concordata con Anci - con particolare riferimento agli incassi relativi ai fabbricati di categoria D, ferme restando le dotazioni del Fondo di solidarietà previste a legislazione vigente (6.647,1 mld di euro). La revisione si è resa necessaria in relazione alle imprecisioni delle stime dei fabbricati D, sulla base delle quali erano state inizialmente determinate le risorse standard riconosciute al singolo Ente per l'esercizio finanziario di riferimento.

In particolare, alla luce delle modifiche normative apportate dal dl 16/2014, nel caso in cui, a seguito delle verifiche sopra richiamate, il Comune risulti tenuto a versare ulteriori importi al Fondo di solidarietà comunale 2013, in assenza di impegni di spesa già contabilizzati dal Comune stesso a tale titolo nel 2013, queste somme devono essere imputate quale apposito impegno di spesa sull'annualità 2014.

Va segnalato in proposito che la revisione ha riguardato circa 2.700 enti. Per alcune centinaia di essi sono emerse somme a debito di entità rilevante, il cui effetto sui bilanci 2014 (restituzione della quota non dovuta dell'FSC 2013 e conseguente riduzione dell'FSC 2014), a esercizio ormai inoltrato, può determinare squilibri non sostenibili.

A seguito di ripetute richieste dell'Anci, attraverso un emendamento governativo al dl 133 (Sblocca Italia), tuttora in corso di esame parlamentare, le somme non ancora recuperate potranno essere rateizzate nel triennio 2015-17 a semplice richiesta del Comune interessato. Si ritiene

che tale dispositivo permetta di diluire nel medesimo triennio anche l'impegno di spesa necessario per la restituzione, assicurando una maggiore sostenibilità della correzione, anche ai fini del rispetto del Patto di stabilità, per i Comuni debitori di somme più rilevanti.

Il taglio spending review per l'anno 2014 ex decreto legge n. 66 del 2014

Il quadro normativo

L'articolo 47, comma 9 del decreto legge n. 66 del 2014 stabilisce che i Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario, della Sicilia e della Sardegna devono assicurare nel 2014 un contributo alla finanza pubblica per 375,6 milioni di euro, dei quali:

- a) 360 milioni sulla base delle spese per l'acquisto di beni e servizi rilevate dal SIOPE nel triennio 2011-2013 (con esclusione delle voci "Contratti di servizio per trasporto", "Contratti di servizio per smaltimento rifiuti" e "Altri corsi di formazione"),*
- b) 14 milioni sulla base delle spese per incarichi di consulenza, studio e ricerca e per i contratti di collaborazione coordinata e continuativa,*
- c) 1,6 milioni con riferimento alle spese per autovetture.*

Per quanto concerne la spesa per l'acquisto di beni e servizi, la norma prevede anche un malus del 5% per i Comuni con ritardi nei tempi medi di pagamento superiori a 90 giorni e per gli Enti che hanno fatto ricorso agli strumenti di acquisto messi a disposizione da CONSIP S.p.A. e dalle centrali di committenza regionale in misura inferiore ad una soglia mediana, con un beneficio di pari importo per i Comuni ritenuti virtuosi sotto questi aspetti. Per quanto riguarda invece i tagli connessi agli incarichi di consulenza ed al possesso di autovetture, la norma stabilisce che le rispettive decurtazioni vengono ripartite fra i Comuni interessati sulla base delle informazioni comunicate al Ministero dell'Interno dal Dipartimento della Funzione Pubblica.

La posizione dell'ANCI

Come previsto dal comma 10 dello stesso articolo 47, le modalità applicative del taglio possono essere modificate su proposta dell'Anci mediante accordo da sancire presso la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

Accogliendo tale previsione, l'Anci ha ritenuto opportuno intervenire con una proposta modificativa dei criteri di riparto del taglio indicati al comma 9, al fine di porre rimedio ad alcune criticità rilevate nei criteri di legge, di seguito brevemente richiamate:

1) l'iniquità degli effetti determinati dal mutato arco temporale (2011-2013 anziché 2010-2012, triennio considerato per i tagli ex dl 95/2012) per quanto concerne la base di calcolo SIOPE utilizzata per ripartire il taglio tra i Comuni;

2) la più generale difficoltà di valutare attraverso SIOPE la dimensione ordinaria della spesa di ciascun Comune;

3) l'assenza di una clausola di salvaguardia volta a contenere le distanze, in termini di taglio alle risorse, fra gli Enti coinvolti dal provvedimento esaminato (secondo quanto disposto dal comma 9, infatti, i tagli pro-capite varierebbero da pochi euro a oltre 100, in media 6,57 euro per abitante);

4) le quote del taglio riferite alla spesa per incarichi di consulenza e alla dotazione di autovetture si basano su dati di dubbia attendibilità per gli scopi in questione (in particolare, inadeguata definizione del parco auto e assenza di valori medi annui per le spese di consulenza riscontrate nella rilevazione del FORMEZ per conto del Dipartimento della Funzione Pubblica). Inoltre, l'aggiornamento della base di calcolo SIOPE - ovvero l'introduzione dei pagamenti riferiti all'anno 2013 in sostituzione della cassa 2010 - comporta un maggiore aggravio concentrato sugli Enti che nel 2013 hanno fatto ricorso all'anticipazione di liquidità prevista dal decreto legge n. 35 del 2013, per i quali lo sforzo di carattere straordinario volto ad immettere liquidità nel tessuto economico-pro-

duttivo del Paese si tramuterebbe in un'ulteriore stretta di bilancio a valenza strutturale. Tale differenziazione si accompagna agli effetti dell'esclusione delle voci di spesa relative a "Contratti di servizio per il trasporto", "Contratti di servizio per lo smaltimento dei rifiuti" e "Altri corsi di formazione," il cui principale effetto distributivo - almeno in termini aggregati - consiste in un minore taglio per i Comuni di maggiori dimensioni, per i quali il peso delle voci escluse incide in modo più accentuato rispetto ai Comuni minori.

La metodologia alternativa proposta dall'ANCI per il riparto del taglio

In applicazione della possibilità di intervenire con una proposta modificativa dei criteri di riparto del taglio indicati al comma 9, l'impianto metodologico proposto dall'Anci ed accolto in sede di Conferenza Stato-Città ha previsto un ancoraggio del nuovo taglio a quello operato con il dl 95, nonché l'utilizzo di riferimenti più appropriati per i criteri di riduzione relativi a parco auto e consulenze, in considerazione dell'insufficienza delle basi informative indicate dalla legge. Pertanto, pur mantenendo l'impianto dell'articolo 47 e - in particolare - le penalizzazioni e gli sgravi di taglio dovuti ai bonus/malus sopra descritti, il rapporto tra il taglio complessivo subito da ciascun Comune con il dl 66 e quello subito fino al 2014 per effetto del dl 95 è stato limitato ad una percentuale massima del 20%, a fronte di una percentuale complessiva pari al 15% circa. È stata inoltre dimezzata la percentuale massima per i comuni colpiti dai terremoti già considerati dal dl 95, mentre non è stato applicato il criterio del ricorso a Consip o ad altre centrali di committenza regionali per i Comuni inferiori a 10.000 abitanti in considerazione della prevalenza di acquisti "sotto soglia" in base alla normativa fin qui vigente. La metodologia completa per il calcolo del taglio è pubblicata nel decreto attuativo (sito Ministero Interno, <http://finanzalocale.interno.it/docum/comunicati/com050914all.pdf>).

La gestione del taglio

Il comma 12 dell'articolo 47 prevede che i Comuni, rispetto alle indicazioni contenute al comma 9 del medesimo articolo, "possono rimodulare o adottare misure alternative di contenimento della spesa corrente, al fine di conseguire risparmi comunque non inferiori a quelli prestabiliti". L'impostazione della norma e, in particolare, il citato comma 12 stanno determinando forti dubbi interpretativi tra gli Amministratori, i funzionari e gli Organi preposti ai controlli della gestione finanziaria, che muovono dall'incertezza circa quale dimostrazione i Comuni debbano dare dell'ottemperanza alla norma di contenimento della spesa in questione. Ad avviso dell'Anci, non appare coerente con l'ordinamento degli Enti locali qualsiasi interpretazione che imponesse specifici vincoli nella trasposizione in bilancio dei tagli erariali derivanti dal decreto legge n. 66 del 2014, in conformità con la gestione degli analoghi tagli derivanti dal decreto legge n. 95 del 2012 subito dai Comuni tra il 2013 e il 2014, anch'essi modulati e ripartiti all'interno del comparto comunale sulla base di informazioni contabili desunte dalla banca dati SIOPE e governati dai Comuni senza particolari vincoli allocativi. La diversa modulazione dei risparmi attesi, unitamente alla normale variabilità della spesa comunale, potrebbero infatti dare luogo a variazioni anche in aumento di determinate voci di costo comprese nella tabella A allegata all'articolo 47 del decreto legge n. 66 del 2014, dovute alla diversità delle condizioni di acquisizione dei beni o servizi, ovvero alla diversa qualità o dimensione degli acquisti decisi dal Comune. Pertanto, tale eventuale andamento della spesa non dovrebbe comportare di per sé la violazione degli obblighi di risparmio insiti nella norma in questione, la cui dimostrazione dovrebbe essere comunque evidenziata con riferimento alle misure di contenimento adottate dall'Ente. Né può essere sottovalutata la circostanza che la norma di contenimento è stata emanata in corso d'anno ed è stata sottoposta a rilevanti modifiche in occasione della conversione

in legge del provvedimento esaminato, circostanza che accentua la difficoltà dei Comuni di introdurre revisioni contrattuali e modifiche agli approvvigionamenti di beni e servizi già programmati. In attesa che tale interpretazione della norma venisse confermata dalle strutture ministeriali competenti, l'Anci ha inteso tutelare l'autonomia finanziaria e gestionale dei Comuni anche attraverso una proposta normativa, che non ha ancora ricevuto l'accoglimento auspicato.

Appendice

**Le caratteristiche
generali dell'IMU**

In questa Appendice verranno trattate le caratteristiche generali dell'IMU, al fine di offrire una panoramica completa del tributo per un più agevole inquadramento complessivo.

L'IMU deve essere applicata in tutti i Comuni italiani, compresi quelli ubicati nelle Regioni a Statuto Speciale, senza la mediazione di leggi regionali⁽¹⁾. L'IMU, è un tributo comunale obbligatorio, la cui istituzione è stabilita direttamente dalla legge nazionale. L'adozione di atti regolamentari comunali non costituisce dunque condizione per l'applicazione del tributo, che è pienamente in vigore. Ovviamente, in assenza di regolamentazione ex art. 52, decreto legislativo n. 447 del 1997, l'IMU verrà applicata esclusivamente sulla base delle aliquote e agevolazioni "di base" indicate dalla legge.

La normativa IMU non disciplina in maniera esplicita il "soggetto attivo" del tributo. Naturalmente l'intero impianto dell'IMU, a partire dal contesto legislativo della sua istituzione, individua nel Comune l'ente impositore e il gestore dello stesso. Tuttavia, l'assenza di una previsione esplicita analoga a quella dell'ICI (articolo 4 del decreto legislativo n. 504 del 1992)

1 Fa eccezione la Provincia autonoma di Bolzano che, sulla base delle prerogative del proprio Statuto, ha istituito un'imposta comunale autonoma, l'Imposta municipale immobiliare (IMI).

impedisce di risolvere a priori le problematiche create dagli immobili la cui superficie insiste sul territorio di più Comuni, casistica abbastanza rara, ma in grado di determinare un potenziale contenzioso tra Comuni, almeno per immobili con base imponibile elevata, nonché anomalie e complicazioni nell'applicazione del tributo. Non risulta parimenti regolato il caso di cambiamento della circoscrizione territoriale dei Comuni, che nell'ICI era risolto assegnando il gettito all'ente titolare al 1° gennaio dell'anno (art. 4, decreto legislativo n. 504 del 1992).

Sul tema si segnala che l'art. 1, co. 132 della legge 7 aprile 2014, n. 56, dispone che i Comuni risultanti da una fusione, ove istituiscano municipi, possono mantenere tributi e tariffe differenziati per ciascuno dei territori degli enti preesistenti alla fusione, non oltre l'ultimo esercizio finanziario del primo mandato amministrativo del nuovo comune.

Una rilevante quota del gettito dell'IMU, anche con le modifiche introdotte nel 2013, viene riservata allo Stato. Questo elemento, oltre a diverse problematiche di ordine applicativo e quantitativo di cui si dirà più avanti, genera un'inedita commistione tra soggetti beneficiari, con effetti negativi sulla percezione del prelievo presso i contribuenti. Questi, infatti, vengono investiti da un forte incremento del prelievo immobiliare attraverso un tributo definito nel suo insieme "comunale", mentre una quota consistente di esso alimenta il bilancio dello Stato. Né va sottovalutata la non immediata percezione da parte dei cittadini del fatto che anche l'incremento di gettito di pertinenza dei Comuni rispetto all'ICI finora applicata non contribuisce ad aumentare le effettive disponibilità finanziarie locali, in quanto interamente "compensato" da variazioni di segno opposto delle risorse assegnate ai Comuni tramite il Fondo Sperimentale di Riequilibrio prima ed il Fondo di Solidarietà comunale poi.

La normativa dell'IMU vigente nel 2014 è il risultato di un complesso sviluppo normativo. L'IMU "sperimentale" si basava su tre differenti ambiti normativi: l'articolo 13 del decreto legge n. 201; gli articoli 8 e 9 del decreto legislativo n. 23, richiamati "in quanto compatibili" e quindi sempre

applicabili per le parti non esplicitamente contraddette o superate con le disposizioni dell'articolo 13, le norme relative all'ICI (decreto legislativo n. 504), se espressamente richiamate dalla normativa appena citata.

Su questo iniziale impianto si sono innestati diversi successivi interventi, tra i quali si segnalano, senza pretesa di completezza:

- il decreto legge n.16 del 2012 (art. 4) che definitivamente convertito in legge il 26 aprile (legge n. 44) ha modificato e integrato diversi e importanti aspetti dell'IMU nella sua versione sperimentale, nonché della stessa disciplina ordinaria del tributo, normata dal decreto legislativo n. 23 del 2011 (articoli 8 e 9);
- l'art. 91-*bis* del dl n. 1 del 2012, come modificato dall'art 9, comma 6 del dl n. 174 del 2012, che con il decreto ministeriale n. 200 del 2012 hanno integrato la normativa sull'esenzione degli immobili posseduti dagli enti non commerciali prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs. n. 504 del 1992;
- il dm 30 ottobre 2012, con cui è stato approvato il modello per la dichiarazione IMU e sono state fornite le relative istruzioni;
- i decreti legge n. 102 e 133 del 2013;
- la legge di stabilità 2013 (legge 24 dicembre 2012, n. 228), che, dopo un solo anno di applicazione, come già accennato, ha modificato alcuni aspetti sostanziali della normativa IMU ;
- la legge di stabilità 2014 (legge 27 dicembre 2013, n.147);
- il decreto legge 6 marzo 2014, n.16;
- il decreto legge 24 aprile 2014, n.66;
- il decreto 26 giugno 2014 concernete l'approvazione del modello di dichiarazione dell'IMU e della TASI per gli enti non commerciali, con le relative istruzioni.

A1 Presupposto impositivo e base imponibile

Il presupposto dell'IMU riguarda il possesso di tutti gli immobili, non solo quelli espressamente definiti dall'art. 2 del decreto legislativo n. 504 del 1992. Quest'ultima norma viene tuttavia richiamata ai fini definitivi. Diventano così oggetto imponibile dell'IMU anche i terreni incolti (cioè

quelli che non sono né area fabbricabile, né terreno agricolo secondo le definizioni, confermate, del decreto legislativo n. 504). Con la legge di stabilità 2014 vengono esclusi dall'IMU i fabbricati destinati ad abitazione principale e le relative pertinenze e quelli assimilati per legge o con regolamento comunale, con esclusione di quelli accatastati in categoria A/1, A/8 e A/9. La normativa definisce in maniera specifica, come vedremo nell'apposito paragrafo, l'abitazione principale e le sue pertinenze.

Con la legge di stabilità 2014 sono esentati dall'IMU i fabbricati rurali strumentali. Restano invece imponibili le abitazioni con il requisito di ruralità a meno che non siano abitazione principale o assimilata.

L'occasione di ridefinizione del presupposto impositivo avrebbe potuto essere colta dal legislatore, anche per mettere a punto alcuni aspetti tuttora poco chiari, quali, ad esempio, l'imponibilità o meno delle aree fabbricabili pertinenze di fabbricato, problematica sulla quale è intervenuta in più occasioni e con una giurisprudenza evolutiva la Corte di Cassazione, comunque applicabile al regime IMU, stante l'espressa adozione della stessa definizione generale di area fabbricabile, giurisprudenza che, come noto, richiede l'accatastamento unitario dell'area al fabbricato al fine di far valere il nesso pertinenziale.

Il richiamo all'intero articolo 2 del decreto legislativo n. 504, ai fini delle definizioni degli oggetti imponibili ivi riportate, rende applicabile anche all'IMU la possibilità di considerare terreni agricoli le aree fabbricabili possedute da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli "che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti" .

La base imponibile dell'IMU si determina secondo un procedimento del tutto analogo a quello vigente per l'ICI. Il decreto legge n. 201 (articolo 13, commi 4 e 5) ha modificato, però, in maniera sostanziale i moltiplicatori della rendita catastale (sempre rivalutata del 5% ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge n. 662 del 1996). I parametri da applicare, comprensivi delle ulteriori modifiche apportate dal decreto legge n.16 del 2012, e dalla legge di stabilità 2014 sono riportati nella tavola seguente, anche a confronto con i valori applicati con l'ICI:

Tabella 1.A.			
Classificazioni catastali	Nuovo moltiplicatore IMU (Art. 13, co. 4)	Moltiplicatore ICI	Variazione percentuale
Abitazioni (fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10)	160	100	60%
Caserme, comunità, edifici pubblici (fabbricati classificati nel gruppo catastale B)	140	140	0%
Laboratori artigiani e altri fabbricati ad uso sportivo e balneare senza fini di lucro (fabbricati classificati nel gruppo catastale C/3, C/4 e C/5)	140	100	40%
Uffici (fabbricati classificati nel gruppo catastale A/10)	80	50	60%
Edifici industriali e commerciali (fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusa la categoria D/5). Dal 2013 si applica il moltiplicatore 65 (+30%)	60	50	20%
Banche, assicurazioni (categoria D/5)	80	50	60%
Negozi (fabbricati classificati nel gruppo catastale C/1)	55	34	61,80%
Terreni agricoli condotti direttamente (coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, compresi i terreni incolti)	75	75	0%
Terreni agricoli (altri casi, comprende i terreni incolti)	135	75	80%

Nella definizione delle basi imponibili e delle relative modalità di calcolo, la disciplina dell'IMU mantiene alcuni nodi non risolti del regime ICI. Tra questi, va certamente menzionato il mancato trattamento dei casi di fabbricati imponibili ai quali, per qualsiasi motivo, non risulti attribuita la rendita catastale. L'abolizione della nozione di "rendita presunta", determinatasi a suo tempo con l'abrogazione del comma 4, articolo 5, del decreto legislativo n. 504, ha, come è noto, prodotto interpretazioni divergenti circa la sostanziale imponibilità di tali fabbricati. Su tali interpretazioni è più volte intervenuta la Corte di Cassazione rafforzando, pur nell'ambito di valutazioni specifiche sui casi sottoposti a scrutinio, l'ipotesi che il Comune, nell'ambito della propria attività di accertamento dell'ICI, possa applicare una rendita presunta, appositamente calcolata dall'Ente con riferimento a immobili simili a quello oggetto di accertamento privo di rendita catastale. Con l'introduzione dell'IMU sarebbe stato opportuno dare sistemazione normativa alla questione, alla luce della presa di posizione della Suprema Corte, anche considerando che lo stesso legislatore IMU ha inizialmente considerato la rendita presunta ai fini della quantificazione della base imponibile dei fabbricati rurali non ancora accatastati (art. 13, co. 14-ter del dl n. 201 del 2011).

Un ulteriore aspetto, correlato al precedente, riguarda i termini di decorrenza e di efficacia dell'attribuzione o della variazione delle rendite catastali, elemento non trattato nella disciplina dell'IMU, che genera tuttora comportamenti elusivi e rilevanti controversie in sede di contenzioso.

A2 I soggetti passivi

La normativa IMU, riprende con alcune differenze di lieve entità la preesistente normativa ICI relativa all'individuazione dei soggetti passivi del tributo.

I soggetti passivi dell'IMU sono i proprietari di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero i titolari di diritti reali di godimento, quali l'usufrutto, i diritti di

uso, abitazione e superficie, l'enfiteusi. Sono altresì compresi tra i soggetti passivi i concessionari di immobili demaniali e i titolari di immobili acquisiti in regime di locazione finanziaria, a decorrere dalla stipula e per tutta la durata del contratto.

La differenza formale rispetto alla omologa disciplina dell'ICI consiste nel non aver ribadito la soggettività passiva anche dei possessori di immobili non residenti nel territorio dello Stato, non aventi nello stesso la sede legale o amministrativa o che non vi esercitano l'attività. Questa omissione, che non sembra determinare un vero e proprio vuoto normativo, potrebbe tuttavia determinare casistiche di contenzioso da parte di contribuenti già tendenti a comportamenti elusivi o evasivi.

Il comma 728-*bis* della legge di stabilità, introdotto dalla conversione in legge del dl n. 16 del 2014 interviene in maniera razionale, e retroattivamente dal 2013 probabilmente per sanare situazioni di fatto, per regolamentare il versamento dell'IMU relativa ai locali posseduti in "multiproprietà". Per quel che riguarda l'IMU crea per questa casistica un responsabile del versamento dell'imposta diverso dal soggetto passivo. La norma prevede che a decorrere dall'anno d'imposta 2013, per i beni immobili sui quali sono costituiti diritti di godimento a tempo parziale, di cui all'articolo 69, comma 1, lettera a), del codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, e successive modificazioni, il versamento dell'imposta municipale propria è effettuato da chi amministra il bene. Questi è autorizzato a prelevare l'importo necessario al pagamento dell'imposta municipale propria dalle disponibilità finanziarie comuni attribuendo le quote al singolo titolare dei diritti con addebito nel rendiconto annuale.

A3 La quota di imposta riservata allo Stato

La disciplina riguardante la quota di imposta riservata allo Stato è stata modificata in maniera sostanziale tra il 2012 e il 2013. Per il 2014 resta in vigore la normativa varata per il 2013, anche se nel meccanismo compensativo si inserisce il gettito standard relativo alla TASI, come approfonditamente descritto nel precedente paragrafo 3.4.

Si ricorda in proposito che l'articolo 13, comma 11, del decreto legge n. 201 del 2011 prevedeva che fosse "riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando l'aliquota di base di cui al comma 6 alla base imponibile di tutti gli immobili", ad eccezione dell'abitazione principale e dei fabbricati rurali ad uso strumentale. Il decreto legge n. 16 del 2012 aveva previsto ulteriori casi nei quali non operava la riserva statale sul gettito:

- A. l'importo relativo all'IMU sulle abitazioni adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari delle cooperative edilizie a proprietà indivisa, nonché sugli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari/ATER;
- B. il gettito derivante dalle fattispecie abitative seguenti:
 - a) l'abitazione di anziani o di disabili che, a seguito di ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, acquisiscano la propria residenza in tali istituti;
 - b) l'abitazione posseduta da cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, purché non siano locate e a condizione che il Comune abbia deliberato di considerare tali abitazioni come quelle direttamente adibite ad abitazioni principali.

Il decreto legge n.16 del 2013, è intervenuto poi a chiarire l'esclusione dal pagamento dell'Imposta degli immobili di proprietà del Comune e siti sul suo territorio, indipendentemente dall'utilizzo per compiti istituzionali.

La legge di stabilità 2013, legge n. 228 del 2012, ha modificato radicalmente la normativa in materia con l'abrogazione del comma 11 dell'art. 13 del dl n. 201 del 2011 e con la conseguente abolizione della riserva di gettito allo Stato nei termini sopra illustrati.

La lettera f) del comma 380 dell'art. 1 della legge in questione prevede in sostituzione del riparto di gettito previsto dal comma 11 del dl n. 201 del 2011 la riserva per lo Stato del gettito dell'IMU derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota standard dello 0,76 per cento.

Il punto g) dello stesso comma prevede che, per i medesimi immobili, i Comuni possono aumentare sino a 0,3 punti percentuali l'aliquota standard, con acquisizione del relativo gettito.

Da quanto sopra deriva una sostanziale semplificazione della ripartizione di gettito con l'eventuale condivisione sullo stesso immobile solo per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D nel caso in cui il Comune preveda un aumento dell'aliquota base.

Questa modifica determina alcuni effetti significativi oltre che sul gettito, anche sulla determinazione delle aliquote e sull'operatività di alcune riduzioni, come vedremo negli appositi paragrafi.

A4 La determinazione delle aliquote

La normativa ICI in materia di aliquote era stata inizialmente concepita in maniera rigida e immutabile. La prima stesura dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 504 del 1992 prevedeva una aliquota unica, da determinare da parte del Comune entro una forbice preordinata, senza alcuna previsione di meccanismi di variazione autonomi rispetto alle prescrizioni legislative. La norma iniziale fu ben presto modificata con l'introduzione della facoltà per il Comune di introdurre una aliquota differenziata, destinata all'abitazione principale. La normativa ha subito nel corso degli anni successivi numerose variazioni che hanno consentito ai Comuni di determinare, mediante regolamento, una articolazione amplissima di aliquote e di agevolazioni a seconda delle caratteristiche degli immobili.

Con l'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, che costituisce tuttora la norma di riferimento per il potere di autonoma regolamentazione delle proprie entrate da parte dei Comuni, venivano poi indicati principi generali molto ampi all'interno dei quali le scelte comunali si devono sempre collocare.

Per quel che riguarda l'IMU, la normativa relativa alla determinazione delle aliquote si presenta più rigida in confronto all'ampia manovrabilità raggiunta nel tempo dalla disciplina dell'ICI, senza tuttavia intaccare il principio di autonomia di cui al citato articolo 52.

Il decreto legge n. 201 fissa tre diverse misure di base per le aliquote dell'IMU:

- l'aliquota ordinaria ("di base") nella misura dello 0,76% (comma 6 dell'articolo 13);
- l'aliquota "ridotta" dello 0,4% per l'abitazione principale e relative pertinenze (comma 7);
- l'aliquota "ridotta" dello 0,2% per i fabbricati rurali ad uso strumentale (comma 8), la quale tuttavia deve ritenersi inapplicabile a decorrere dal 1° gennaio 2014 a seguito dell'esenzione stabilita per i medesimi fabbricati dal comma 708 della legge di stabilità per il 2014.

I Comuni possono, entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione modificare le aliquote nell'ambito di campi di variazione delle misure di base, che la legge predetermina per ciò che riguarda sia l'aumento che la diminuzione: fino a 0,3 punti percentuali, per ciò che riguarda l'aliquota ordinaria, (quindi tra lo 0,46% e l'1,06%); fino a 0,2 punti l'aliquota per l'abitazione principale (tra lo 0,2% e lo 0,6%).

A decorrere dal 2013 è data possibilità ai Comuni per il ripristino degli equilibri di bilancio, in deroga all'art. 1, co. 169, della legge n. 296 del 2006, di modificare le tariffe e le aliquote relativi ai tributi di proprio competenza entro la data di salvaguardia degli equilibri di bilancio (art. 193 del TUEL, come modificato dall'art. 1, co. 444 della legge n. 228 del 2012). Infine, per espressa previsione del decreto legge n. 201 (articolo 13, comma 9), i Comuni possono prevedere la riduzione sino allo 0,4% dell'aliquota dell'IMU per gli immobili non produttivi di reddito fondiario (ai sensi dell'articolo 43 del TUIR) o per gli immobili posseduti da soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, o per gli immobili dati in affitto. Questa previsione, con la stabilizzazione dell'IMU "sperimentale" sostituisce ed elimina le diverse disposizioni di cui al comma 6 e alla prima parte del comma 7, articolo 8, del decreto legislativo n. 23 del 2011, che stabilivano:

- la generalizzata riduzione alla metà dell'aliquota ordinaria dell'IMU nel caso di immobili dati in affitto;

- la facoltà dei Comuni di adottare un'analogia riduzione per le altre fattispecie sopra indicate, in questo caso fino al limite massimo del dimezzamento dell'aliquota ordinaria.

Le modifiche introdotte con la legge di stabilità 2013 influiscono in maniera significativa sulla facoltà del Comune di modificare le aliquote IMU in particolare per i fabbricati classificati nella categoria catastale D.

Infatti per i fabbricati D, pur non essendo stata prevista una modifica specifica della norma di carattere generale sulla variabilità delle aliquote IMU, né di quelle specifiche di riduzione delle aliquote per determinate tipologie di fabbricati, è da ritenere che il Comune non possa modificare in riduzione l'aliquota base del 7,6 per mille. Infatti la norma contenuta nel punto g) del comma 380 dell'art. 1 della legge di stabilità n. 228 del 2012 prevede esclusivamente la possibilità, per i Comuni, di elevare l'aliquota sino al 10,6 per mille, con il differenziale di gettito a loro riservato.

Le eventuali riduzioni che il Comune abbia stabilito, ad esempio per gli immobili non produttivi di reddito fondiario (ai sensi dell'articolo 43 del TUIR) o per gli immobili posseduti da soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, o per gli immobili dati in affitto (art. 13, comma 9 del dl n. 201 del 2011).

Questo quadro normativo ha portato a poter prevedere da parte del Comune una riduzione delle aliquote, prevista dalla normativa vigente sopra evidenziata, solo per i fabbricati non classificati nella categoria catastale D, con una grave violazione del principio della parità di trattamento. D'altra parte, l'alternativa dell'applicabilità di riduzioni di aliquota anche ai fabbricati D, con un riversamento risarcitorio da parte del Comune allo Stato, per mantenere il livello di gettito previsto dalla norma del punto f) del comma 380 dell'art. 1 della legge di stabilità, porrebbe evidenti problemi di gestibilità.

Una seconda conseguenza della modifica della riserva di gettito per lo Stato è che viene ampliata la possibilità per i Comuni di intervenire sulle aliquote di tutti gli immobili, con l'eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D, con ovvia valutazione dei conseguenti effetti finanziari. Più in generale, si pone la questione se la disciplina dell'IMU possa con-

templare la facoltà dei Comuni di differenziare le misure dell'aliquota (in linea di principio "delle aliquote"), in ragione di caratteristiche soggettive e oggettive dei soggetti passivi e degli immobili tassati. La risposta non può che essere affermativa, pur con alcune specificazioni e cautele.

In primo luogo, va osservato che la generica possibilità di differenziazione delle aliquote viene esplicitamente evocata dal decreto legge n. 201 (comma 10, articolo 13, terz'ultimo periodo), quando l'applicazione della facoltà di aumento della detrazione riservata all'abitazione principale "fino a concorrenza dell'imposta dovuta" viene controbilanciata dal divieto di "stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione". Viene in tal modo delineato un insieme molto specifico di immobili (le "unità immobiliari tenute a disposizione" che, si ritiene, debbano essere collegate alla omonima nozione rilevante ai fini dell'IRPEF), per i quali si ammette che il Comune possa adottare un'aliquota più elevata, evidentemente in ragione del carattere "non meritorio" del loro (mancato) utilizzo in funzione delle necessità abitative familiari, e della loro mancata immissione nel mercato degli affitti.

Tale autonoma facoltà non trova un diretto aggancio in norme specifiche relative all'IMU e va quindi considerata come una possibilità, tra le altre, di differenziazione dell'aliquota che i Comuni possono facoltativamente adottare.

In secondo luogo e sotto un più generale profilo, la vigenza dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 non è minimamente messa in discussione, né dal decreto legislativo n. 23, che anzi la richiama espressamente in via generale (articolo 14, comma 6), né dal decreto legge n. 201, che, quando intende limitarne la portata, come nel caso dell'obbligo di versamento attraverso il modello F24 (comma 12, articolo 13), considera esplicitamente tale prescrizione dettata "in deroga all'articolo 52" del decreto legislativo n. 446. Anche l'abrogazione dell'art. 59 del medesimo decreto legislativo n. 446, che pure determina effetti negativi di cui si dirà tra poco, sembra da ricondurre alla prevalenza delle facoltà generali di

regolamentazione delle entrate di cui all'art. 52, rispetto alle facoltà specifiche sull'ICI ex art. 59.

In assenza di espliciti divieti di differenziazione delle aliquote, in deroga agli ordinari poteri regolamentari, l'ipotesi di differenziazione per decisione autonoma del Comune appare dunque pienamente applicabile. Naturalmente, l'esercizio di tale facoltà deve sempre misurarsi non solo con criteri di necessaria logicità e coerenza con il più generale ordinamento tributario, ma anche con le numerose indicazioni di obbligatoria differenziazione di prelievo già presenti nella norma di legge. Così, ad esempio e per assurdo, non appare coerente che in forza delle forchette di variazione delle aliquote stabilite dal decreto legge n. 201, il Comune adotti per l'abitazione principale un'aliquota superiore a quella adottata per gli altri immobili.

Altrettanto incoerente appare qualsiasi ipotesi di penalizzazione degli immobili di cui la legge prevede espressamente soltanto facoltà di riduzione e quindi indica l'opportunità di un'agevolazione: è il caso degli immobili dati in affitto o di quelli posseduti da imprese, che anche in caso di differenziazione dell'aliquota al fine di favorire l'uno o l'altro dei settori dovranno mantenersi su un livello comunque non superiore all'aliquota ordinaria adottata dal Comune. Nello specifico dei regimi di locazione, un trattamento più favorevole per i contratti di affitto abitativo "concordati" ex legge n. 431 del 1998, rispetto ad altre tipologie contrattuali, appare pienamente ammissibile, sempre assicurando che le altre tipologie menzionate siano gravate da un'aliquota non superiore a quella fissata come ordinaria.

Nella pratica, ai fini dell'ICI si è diffusa l'applicazione di aliquote maggiorate per le abitazioni non locate. Tale volontà di penalizzazione, che già aveva bisogno di qualche specificazione ulteriore (intervallo di tempo nel quale si protraeva lo stato di non locazione, esclusione dei casi di affidamento in uso gratuito, ecc.) deve ora concretizzarsi in dispositivi più articolati che tengano conto del vincolo a mantenere il prelievo ad un livello comunque non superiore all'aliquota ordinaria su quella parte della stessa tipologia di patrimonio immobiliare posseduta dalle imprese.

Le differenziazioni direttamente collegate alle categorie catastali dovrebbero essere considerate con estrema cautela, al fine di evitare ogni soluzione che ipotizzi di "riequilibrare" attraverso la differenziazione del livello del prelievo le distorsioni riscontrate nelle valorizzazioni catastali. Tale approccio, in apparenza virtuoso, ben difficilmente potrà realizzare un equilibrio logicamente sostenibile a fronte di sperequazioni che, di norma, attraversano tutte le categorie e tutte le zone territoriali catastali. Alle esigenze di logicità e coerenza con la normativa e con l'ordinamento fiscale si aggiungono le cautele dovute all'assenza di una giurisprudenza specifica che - come è accaduto in occasione dell'introduzione di diversi nuovi tributi - non permette di escludere giudizi di illegittimità su terreni non compiutamente trattati dalla normativa primaria.

A5 Limiti alla potestà regolamentare comunale

Appare opportuno richiamare in questo paragrafo alcune problematiche relative alla potestà regolamentare comunale, derivanti dalla abolizione dell'articolo 59 del decreto legislativo n.446 del 1997, avvenuta nella fase di conversione in legge del decreto legge 16. Come si è accennato, è possibile che tra le motivazioni dell'abolizione figurino la preminenza delle facoltà regolamentari generali di cui all'articolo 52 del medesimo provvedimento, rispetto a quelle specifiche ora abrogate. Tale preminenza è tuttavia soltanto parziale, in quanto riguarda solo alcuni dei dispositivi indicati dall'art. 59. In altri casi invece, l'indicazione di facoltà espresse di autonoma regolamentazione va ricondotta all'impossibilità di operare attraverso la regolamentazione su materie oggetto della riserva di cui allo stesso art. 52.

Guardando alle principali facoltà che possono avere rilevanza nel regime IMU, si rileva anzitutto che i soli dispositivi già considerati dall'art. 59 che risultano espressamente mantenuti riguardano:

- la regolamentazione delle caratteristiche di fatiscenza dei fabbricati ai fini dell'agevolazione reintrodotta con il decreto legge 16 in relazione all'inagibilità/inabitabilità (ripresa dall'art.13, comma 3, lett. b) del decreto legge 201);

- l'applicabilità dell'accertamento con adesione (lettera m), nel testo ripreso già dal comma 5, art. 9, del decreto legislativo n. 23, con la specificazione ulteriore della facoltà di non applicare interessi in caso di adesione.

Risulta effettivamente influente l'abolizione dei riferimenti delle seguenti facoltà, non più espressamente menzionate dalla legge primaria per effetto dell'abolizione in questione:

- stabilire che si considerano regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un contitolare anche per conto degli altri (già lett. i) dell'art. 59);
- stabilire differimenti di termini per i versamenti, per situazioni particolari (già lett. o).

Tali facoltà risultano infatti adottabili nell'ambito delle più generali facoltà concesse dall'art. 52, pur con le complicazioni che possono derivare, in particolare nel primo caso, dalla concorrenza nello stesso versamento di una quota destinata al Comune - sulla quale ovviamente vale la piena potestà di compensazione tra debiti e crediti dovuti ad errori nell'intestazione dei versamenti o nella compilazione dei campi del modulo di versamento - e di una quota statale non disponibile senza una adeguata regolamentazione governativa.

Risultano invece ora precluse alcune facoltà che appaiono necessarie anche nella regolazione e gestione dell'IMU, in quanto riguardanti interventi sulla determinazione delle basi imponibili e sull'incentivazione del personale, che non possono essere facilmente ricomprese nell'autonomia regolamentare generale. Riprendendo le argomentazioni su cui si fondava la proposta ANCI di esplicitazione di tali facoltà, purtroppo non considerata dal Governo e dal Parlamento, possono indicarsi i seguenti punti già compresi nell'art. 59:

- facoltà di stabilire ulteriori condizioni per non considerare terreni edificabili i terreni ove si svolge un'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile (già lettera a) dell'art. 59);

- facoltà di attribuire il diritto al rimborso dell'imposta pagata per le aree successivamente divenute inedificabili, stabilendone termini, limiti temporali e condizioni (già lett. f);
- determinazione parametrica, per aree omogenee, dei valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, con l'effetto di limitare l'accertamento ai casi di pagamento in base a valori inferiori a quelli deliberati, con finalità di semplificazione e riduzione del contenzioso (già lettera g).

Questo tipo di interventi appaiono oggi sostanzialmente preclusi all'autonomia regolamentare in quanto implicano, in modo più o meno diretto, modificazioni della base imponibile o della debenza del tributo, in possibile contrasto con i limiti pur generali dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446.

Per quanto riguarda la determinazione di valori parametrici delle aree è tuttavia possibile mantenerne l'effetto in termini di indirizzo per l'attività di accertamento svolta dagli uffici. Tale attività non potrà risultare espressamente preclusa nel caso di assolvimento dell'IMU sulla base di valori uguali o superiori ai valori-soglia, come previsto dalla norma abolita, ma tuttavia potrà essere orientata prioritariamente ai casi opposti, nei quali il valore applicato risulti inferiore alla soglia, mantenendo un effetto di orientamento degli stessi contribuenti e di deterrenza nei confronti delle sottovalutazioni degli imponibili. Il provvedimento di indirizzo non si configurerà come un regolamento ex articolo 52, ma come un atto organizzativo, di competenza della Giunta, e potrà riprendere i contenuti tecnici del regolamento eventualmente già adottato in applicazione della facoltà concessa dall'articolo 59.

Va anche segnalata l'abolizione della facoltà già prevista alla lettera p) dell'articolo 59, che nel confermare il comma 57, art. 3, della legge n. 662 del 1996, ai fini della facoltà di riservare una percentuale del gettito dell'ICI al potenziamento degli uffici tributari comunali, estendeva esplicitamente tale possibilità alla attribuzione di incentivazioni al personale.

L'espresso riferimento all'ICI di ambedue le norme permette ancora di applicare l'istituto in relazione al solo gettito da recupero di arretrati dell'ICI stessa, ma non consente di riferire all'IMU l'intero dispositivo senza un intervento normativo tanto più auspicabile in considerazione delle forti restrizioni vigenti sulla spesa, sul turn-over e, in generale, sulla gestione del personale dei Comuni.

A6 La disciplina dell'abitazione principale

Come già anticipato nelle novità per il 2014 l'abitazione principale e le relative pertinenze, con esclusione di quelle accatastate in categoria A/1, A/8 e A/9, sono esenti dall'IMU. La disciplina prevista dalla normativa IMU e quella sulle pertinenze resta essenziale al fine di individuare i fabbricati esentati dal tributo.

La nozione di abitazione principale adottata dalla legge ai fini dell'IMU e recentemente modificata dal decreto legge n.16 del 2012, si differenzia sostanzialmente da quanto stabilito per l'ICI. Per abitazione principale si intende ora l'unità immobiliare nella quale "il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente", come indicato dal comma 2, art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011, modificato dal decreto legge n.16 del 2012. La norma specifica inoltre che "le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile", anche nel caso in cui i componenti del nucleo abbiano stabilito in domicili diversi la propria dimora e la propria residenza.

Giova ricordare che la definizione di abitazione principale prevista dalla normativa ICI (quella "nella quale il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente" e, "salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica") ha determinato nel tempo alcune problematiche con conseguente contenzioso, solo recentemente risolte da sentenze interpretative della Corte di Cassazione.

Una prima casistica riguarda le abitazioni principali costituite da due o

più unità immobiliari urbane iscritte separatamente nel catasto. Al riguardo, la Cassazione ha ritenuto che le distinte unità, purché costituenti effettivamente un'unica struttura abitativa, debbano essere considerate come se fossero una sola abitazione principale. Con la sentenza n. 25902 del 29 ottobre 2008 la Corte sostiene che "deve affermarsi il principio secondo cui ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), il contemporaneo utilizzo di più di una unità catastale come "abitazione principale" non costituisce ostacolo all'applicazione, per tutte, dell'aliquota prevista per l'abitazione principale, ... , ferma restando, ovviamente, la spettanza della detrazione prevista ... una sola volta per tutte le unità" .

Una seconda casistica riguarda invece il caso di due coniugi, che ritengono di avere due abitazioni principali diverse avendo posto la residenza separatamente in entrambe. La Cassazione ha ritenuto di escludere questa possibilità, fondando la sua tesi sulla definizione di abitazione principale come quella in cui "il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente". Infatti la sopra richiamata sentenza n. 14389/2010 della Cassazione ha affermato che: "il concetto di "abitazione principale" considerato dalla norma - tenuto conto della identità della ratio ispiratrice, tesa comunque a tutelare una specifica situazione fattuale involgente i membri della famiglia -, all'evidenza, richiama quello tradizionale di "residenza della famiglia" desumibile dall'articolo 144 c.c., comma 1, (testo sostituito dalla L. 19 maggio 1975, n. 151, articolo 26: "i coniugi concordano tra loro l'indirizzo della vita familiare e fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelle preminenti della famiglia stessa") ..."

Nel caso dell'IMU la definizione di abitazione principale interviene su questi due aspetti individuando una soluzione parzialmente differente. Infatti, per quel che riguarda gli aspetti catastali, prevede che l'abitazione sia costituita da una unica unità immobiliare, con ciò escludendo anche casi di impossibilità tecnica di considerare unitariamente l'unità immobiliare distinta in due (o più) componenti catastali per meri motivi tecnico-amministrativi (diverso titolo di proprietà o appartenenza territoriale a più di un Comune delle porzioni immobiliari componenti).

Per quel che riguarda gli aspetti relativi al requisito della residenza, pur riprendendo la definizione prevista per l'ICI, la disciplina dell'IMU sembrerebbe impedire l'applicazione dei benefici a più abitazioni principali nell'ambito dello stesso nucleo familiare solo se la pluralità di residenze (tipicamente la residenza disgiunta dei coniugi) si verifica nell'ambito dello stesso Comune. Tuttavia, quanto evidenziato nella citata sentenza n. 14389/2010 non appare superato dalla definizione della norma IMU. In altri termini, nonostante il tenore letterale della definizione IMU, si ritiene che l'unicità dell'abitazione principale rispetto a ciascun nucleo familiare vada considerata per l'intero territorio nazionale, a meno di comprovate esigenze di diversa collocazione della residenza, ad esempio per motivi di lavoro. A prescindere dalle possibili interpretazioni giurisprudenziali della nuova norma, va comunque sottolineato che la residenza deve essere reale e non acquisita per finalità di elusione fiscale.

Una terza casistica di qualche rilievo riguarda il trattamento fiscale dei fabbricati destinati a pertinenze dell'abitazione principale. La normativa IMU prevede in proposito che possano essere considerati tra le pertinenze fino a una unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali C/2 (magazzini e locali di deposito), C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse senza fine di lucro) e C/7 (tettoie e posti auto coperti). La disciplina legislativa dell'ICI non prevede nulla al riguardo e ha suscitato un ampio dibattito e numerosi contenziosi ancorati al più ampio criterio definitorio di origine civilistica. La problematica è stata risolta con il rinvio alle norme regolamentari comunali, operato da pronunciamenti del contenzioso tributario e del Consiglio di Stato e, poi, con la previsione normativa espressa inserita nel decreto legislativo n. n. 446 del 1997 (articolo 59, comma 1, lettera d). Anche la normativa IMU appare a rischio di contenzioso in quanto non prevede una definizione precisa di ciò che costituisce pertinenza, in termini sia di dimensione (un garage o un deposito di centinaia di metri quadrati può essere pertinenza di una abitazione) che di distanza tra l'abitazione e i fabbricati che di essa sono dichiarati pertinenza (un box o una cantina ubicati a chilometri di distanza da un'abitazione possono esserne considerati pertinenza?). La specificazione di requisiti

ulteriori per la definizione di ciò che può essere considerato pertinenza, ferme restando le prescrizioni di legge circa il numero massimo e la tipologia di immobili pertinentziali agevolabili, può quindi costituire un ambito di regolamentazione comunale.

Per quel che riguarda l'assimilazione all'abitazione principale di altre tipologie di abitazione ai fini dell'equiparazione del trattamento fiscale (esenzione o aliquota ridotta e detrazione in misura fissa) la normativa IMU prevede – a seguito delle modifiche introdotte con il decreto legge 16 e dalla legge di stabilità 2014 – una casistica tassativa e articolata diversamente rispetto a quella prevista per l'ICI.

La legge di stabilità 2014 ha previsto - come indicato nell'apposito paragrafo dedicato, cui si rimanda - altre forme di assimilazione ope legis oltre quelle in cui il Comune conserva la possibilità di assimilazione.

In tutti i casi è opportuno che il Comune controlli che l'applicazione dell'esenzione, che riguarda una unica abitazione, non venga richiesta in più comuni.

A7 Esenzioni e agevolazioni

Il complesso delle norme che regolano le agevolazioni e le esenzioni dell'IMU, ha avuto una continua e caotica evoluzione nel corso di questi due anni di vita dell'imposta. Come già ricordato nel paragrafo relativo alle novità per il 2014, da quest'anno sono esenti dall'imposta le abitazioni principali e loro pertinenze, con l'esclusione di quelle accatastate nelle categorie A/1, A/8 e A/9, i fabbricati rurali strumentali e i cosiddetti "fabbricati merce", cioè le i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

Per quanto riguarda la disciplina delle esenzioni, la disciplina iniziale dell'IMU riprendeva ampiamente quella dell'ICI (articolo 7, comma 1 del decreto legislativo n. 504), con la conferma di quasi tutti i contenuti e alcune riformulazioni ad opera dell'articolo 9, comma 8 del decreto le-

gislativo n. 23. Inoltre sembrava non prevedere l'esclusione dalla nuova imposta per gli immobili di proprietà del Comune e siti sul suo territorio, indipendentemente dall'utilizzo per compiti istituzionali.

In primo luogo, la riformulazione dell'esenzione riservata alle proprietà di Enti pubblici e territoriali (lettera a), art. 7, del decreto legislativo n. 504) comporta l'esclusione dal beneficio delle Camere di commercio, che quindi risultano ora pienamente soggette all'IMU. Inoltre l'esenzione degli immobili pubblici è limitata – diversamente da quanto disposto per l'ICI – a quelli ubicati nei rispettivi territori e destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

Il problema dell'assoggettamento alla quota di imposta dovuta allo Stato per gli immobili, non destinati ad attività istituzionale, posseduti dai Comuni siti sul proprio territorio, era stato risolto in maniera non del tutto convincente, soprattutto per quel che riguarda gli effetti finanziari, con il dl n. 16 del 2012, che aveva modificato il comma 11 del dl n. 201 del 2011. L'abrogazione del comma 11 in questione e la modifica della quota di gettito riservata allo Stato, prevista dalla legge di stabilità 2013, non implicano il ripristino dell'obbligo di versamento allo Stato in quanto l'art. 1, comma 380, lett. f) della legge n. 228 del 2012, precisa espressamente la riserva della quota statale non si applica agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D posseduti dai Comuni e che insistono sul rispettivo territorio, senza far cenno all'utilizzo per fini istituzionali.

Per le altre esenzioni, la normativa IMU richiama direttamente le norme dell'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo n.504 del 1992, lettere da b) a i), con la sola esclusione della lettera g), che non è quindi applicabile. Si tratta dell'esenzione, di scarso impatto effettivo, già applicabile ai fini dell'ICI sui fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n 104, limitatamente al periodo in cui sono effettivamente adibiti allo svolgimento di tali attività.

Per memoria si riporta di seguito l'elenco delle esenzioni ex art. 7 del de-

creto legislativo n. 504 che sono espressamente richiamati anche ai fini dell'IMU:

- b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-*bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 601;
- d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
- e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge n. 810 del 1929;
- f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- g) ... [esenzione non confermata];
- h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984;
- i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi (DPR 22 dicembre 1986, n. 917, ora art. 73) destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge n. 222 del 1985.

Con riferimento all'esenzione di cui alla lettera i) va evidenziato che dal 1° gennaio 2014, a seguito delle modifiche recate con l'art. 2, co. 3 del dl 102 del 2012, è stata inclusa l'attività di ricerca scientifica e che l'art. 11-*bis* del dl n. 149 del 2013 ha escluso dall'esenzione gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile.

Infine, va considerata l'esenzione introdotta dall'art. 22, co. 3, del dl n. 66 del 2014, relativa ai terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pasto-

rale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che non ricadano in zone montane o di collina, di cui si è già detto.

A8 Esenzione per gli enti non commerciali

Un'altra casistica di esenzione che ha avuto nel corso del 2012 e del 2013 numerosi interventi modificativi e integrativi, sotto forma di leggi, regolamenti, circolari e risoluzioni, è quella che riguarda gli enti non commerciali, prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs n. 504 del 1992.

La dizione originaria della norma, già oggetto di interventi modificativi e interpretativi in vigore dell'Ici, ora abrogati, è stata oggetto di riformulazione da parte dell'art. 91-*bis* del decreto legge n.1 del 2012, che ha inserito le parole "con modalità non commerciali" nella descrizione dei requisiti oggettivi necessari per l'esenzione (comma 1 dell'art. 91-*bis*). Tale inserimento, unitamente all'abolizione dell'interpretazione autentica di cui al comma 2-*bis*, art. 7, del decreto legge 203 del 2005 ripristina un quadro di maggior rigore nell'inclusione nel prelievo degli immobili degli enti non commerciali e religiosi. Con il dl n. 102 del 2013 l'elencazione delle attività previste dal punto i) del comma 1 dell'art. 7 del d.lgs n. 504 del 1992 è stata arricchita da quelle "di ricerca".

Pertanto ai fini dell'IMU, salvo le eccezioni derivanti dalla disciplina speciale degli utilizzi misti (attività commerciali e non commerciali svolte nel medesimo immobile), di cui si dirà di seguito, possono godere dell'esenzione richiamata con la lettera i) dell'art. 7 del d.lgs. 504 le unità immobiliari per le quali si verificano simultaneamente i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti: l'appartenenza ad un ente non commerciale di cui all'art. 87 del Testo unico delle imposte sui redditi e lo svolgimento, in forma non commerciale, da parte del medesimo ente di una delle attività meritorie ai fini dell'esenzione a norma della stessa lettera i) .

La normativa in questione è stata integrata, in maniera sostanzialmente interpretativa, da un apposito regolamento (dm n. 200 del 2012), che inizialmente avrebbe dovuto stabilire esclusivamente le modalità e i conte-

nuti della dichiarazione da presentare nel caso di utilizzo promiscuo di un fabbricato con modalità commerciali e non commerciali, ma che in seguito alla modifica normativa dell'art. 91-*bis* del dl n. del 1/2012, prevista dall'art. 9, comma 6, del dl n. 174 del 2012, ha potuto prevedere anche le modalità per definire quali attività sono svolte in maniera commerciale o meno.

I requisiti che caratterizzano lo svolgimento dell'attività istituzionale dell'ente non commerciale in maniera "non commerciale" sono suddivisi tra quelli di carattere generale, che riguardano l'ente in sé, e quelli di carattere specifico, che riguardano le modalità con cui l'ente svolge l'attività istituzionale e che sono differenziati per le diverse tipologie di attività elencate dalla lettera i) dell'art. 7 del d.lgs. n. 504 del 1992.

I requisiti di carattere generale prevedono che le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

- a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;
- b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;
- c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

Si ricorda che per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, ai quali, come ritiene la risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012, non può essere richiesta né la predisposizione né l'adeguamento dello statuto, devono

comunque conformarsi a quanto previsto dall'art. 3 del regolamento con scrittura privata registrata.

Lo stesso regolamento prevede all'art. 7 che gli enti non commerciali dovessero predisporre o adeguare lo statuto o il regolamento entro il 31/12/2012. Ciò evidentemente ai fini della valenza retroattiva degli effetti.

I requisiti specifici per ciascuna tipologia, previsti dall'art. 4 del regolamento sono i seguenti:

Lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:

- a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;
- b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

- a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al

personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;

- c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Lo svolgimento di attività culturali e attività ricreative si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Lo svolgimento di attività sportive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le medesime attività sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Nello stesso decreto trova attuazione quanto previsto nel caso in cui vi sia utilizzo misto, commerciale e non commerciale, in un unico fabbricato non separabile catastalmente, la cui disciplina è prevista dai commi 2 e 3 dell'articolo 91-*bis* del dl n. 1 del 2012. Con il comma 2) si ammette che l'utilizzo di un'unità immobiliare unitariamente censita presso il catasto in parte per attività commerciali e in parte per attività meritevoli

di esenzione, sia soggetta all'imposizione per la sola porzione utilizzata commercialmente. Di norma però, tale situazione dovrà trovare riscontro in una variazione catastale a cura del proprietario, se risulti chiaramente identificabile la porzione ad utilizzo commerciale "in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente". Ai fini del riaccatastamento la norma fa riferimento alle procedure di cui al decreto legge n. 262 del 2006 (art. 2, commi 41, 42 e 44) , che si riferiscono al riclassamento catastale obbligatorio tramite DOCFA di immobili o porzioni di immobili di categoria E (esenti dall'imposta immobiliare e tipicamente: stazioni ferroviarie, porti, aeroporti, distributori di carburante, chiese), che siano caratterizzate da autonomia funzionale e capacità di utilizzo a fini di produzione di reddito. Solo nel caso in cui l'utilizzo misto non sia chiaramente riconducibile alle rispettive porzioni della stessa unità immobiliare, il comma 3 stabilisce che "l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione", mentre le modalità e i contenuti della dichiarazione sono contenuti nel regolamento sopra ricordato.

Il regolamento, in quest'ultimo caso, prevede che la proporzione sia prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, e delle attività di cui alla citata lettera i), svolte con modalità commerciali, rapportata alla superficie totale dell'immobile.

Per le unità immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione è determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività.

Nel caso in cui l'utilizzazione mista è effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione è determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo

n. 504 del 1992, ovvero delle attività di cui alla citata lettera i) svolte con modalità commerciali.

Le percentuali determinate in base ai rapporti che risultano dall'applicazione delle disposizioni precedenti debbono essere dichiarate con l'apposito modello approvato con decreto ministeriale 26 giugno 2014, e si applicano alla rendita catastale dell'immobile in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'IMU dovuta.

In ambedue i casi di cui ai commi 2 e 3 le rendite revisionate o riproporzionate in relazione alla parte imponibile dell'immobile si applicano, secondo l'attuale formulazione della norma, dal 1° gennaio 2013. Il differimento riguarda pertanto esclusivamente l'applicabilità dell'"esenzione parziale" nei casi di utilizzo misto, mentre fin dal 2012 si applica il regime ordinario anche a tali immobili che – in assenza di norme esplicite di diverso tenore – devono essere considerati interamente assoggettabili all'IMU, sulla base delle attuali registrazioni catastali.

Sul tema dell'esenzione IMU prevista per gli enti non commerciali di cui si è pocanzi parlato è intervenuto il MEF con due risoluzioni che rischiano di creare problemi gestionali ai Comuni.

Con la risoluzione n. 3/DF del 4 marzo 2013, il Ministero sostiene che il termine del 31 dicembre 2012 previsto dall'art. 7 del regolamento n. 200 del 2012 per la predisposizione o l'adeguamento dello statuto o del regolamento dell'ente non commerciale prevista dall'art. 3 dello stesso regolamento è ordinatorio, in quanto la sua valenza è puramente dichiarativa essendo strumentale esclusivamente all'attività di accertamento del Comune. Di conseguenza basterebbe che la predisposizione o l'adeguamento dello statuto avvengano a seguito di un'attività di accertamento del Comune in quanto i requisiti richiesti sarebbero ontologicamente posseduti da ogni ente commerciale. Inoltre la mancanza di una sanzione esplicita avvalorerebbe la tesi della non perentorietà del termine, anche in considerazione della sua eccessiva vicinanza alla data di pubblicazione sulla G.U. del regolamento.

Tale tesi non appare condivisibile in quanto il regolamento contiene, come abbiamo già illustrato, i criteri, generali e di settore, che devono caratterizzare gli enti non commerciali e le modalità di svolgimento delle attività al fine che le stesse possano essere considerate come svolte in modalità non commerciale.

Appare evidente di conseguenza che le modifiche e/o integrazioni che gli enti interessati devono effettuare ai propri statuti o regolamenti o alle eventuali scritture private registrate alternative hanno valore costitutivo e probatorio ai fini della qualificazione non commerciale dell'attività svolta e possano esplicitare i loro effetti solo dopo che siano stati effettuati. Il regolamento, al fine di consentire una valenza retroattiva per tutto l'anno alle previste regolarizzazioni, ha stabilito che gli stessi atti, per gli enti non commerciali già operanti, fossero portati a termine entro il 31/12/2012, un termine forse troppo breve, ma sicuramente perentorio.

Le motivazioni a supporto della tesi ministeriale sono evidentemente molto deboli e in contrasto con il chiaro dettato prescrittivo del regolamento. Errato anche sostenere che il mancato rispetto del termine non abbia sanzioni in quanto comporta la impossibilità di usufruire dell'esenzione. L'unica motivazione tra quelle evidenziate dal Ministero, giuridicamente non rilevante ma di buon senso, è quella che il tempo a disposizione per gli enti per regolarizzare statuti, regolamenti o scritture private registrate era molto breve. Ma a questo proposito il Governo ha a disposizione la possibilità di intervenire, in sanatoria, con una modifica al regolamento in questione, con un nuovo decreto ministeriale che preveda tempi congrui, ma ragionevoli, per portare a termine gli adempimenti previsti.

Il secondo intervento, con la risoluzione n. 4/DF del 4 marzo 2013, affronta invece un tema sicuramente delicato su cui anche i Comuni sono molto interessati. Si tratta della operatività dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i) nel caso in cui l'ente possessore, in possesso di tutti i requisiti, conceda in comodato ad un altro ente non commerciale per un'attività prevista dalla norma citata e in particolare nel caso in cui l'ente comodatario ap-

partenga alla stessa struttura dell'ente concedente. Molto spesso situazioni di questo tipo hanno visto i Comuni coinvolti direttamente e in difficoltà ad accertare l'imposta a fronte di un utilizzo non commerciale del bene, sia per la mancanza di remunerazione del comodato sia per l'utilizzo per uno degli scopi che la legge ha ritenuto meritevoli di tutela. Tuttavia la giurisprudenza costante sia della Corte Costituzionale che della Corte di Cassazione ha sempre ritenuto che nei casi in questione, presi in considerazione in più occasioni, anche quando il bene è concesso in comodato, il vincolo della coincidenza tra possessore e utilizzatore, fosse prevalente sugli aspetti di sostanza.

Le forzature interpretative introdotte dal MEF, peraltro anche trasfuse nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione ENC, appaiono purtroppo piuttosto deboli e lo spazio individuato per una interpretazione favorevole alla tesi della esenzione in caso di comodato non pare condiviso dalla Cassazione che, con ordinanza 15 febbraio 2013, n. 3843, in relazione ad un fabbricato concesso in comodato ad un'associazione che svolgeva attività ricettive e ricreative, ha specificato che il beneficio in oggetto esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione alle specifiche attività non produttive di reddito individuate dalla legge .

La tesi ministeriale, appare forse applicabile nel caso in cui l'ente comodatario appartenga alla stessa struttura dell'ente concedente. In questo caso appare comunque opportuno effettuare i dovuti approfondimenti per definire esattamente le casistiche riguardo i tipi di rapporti tra l'ente concedente e quello comodatario in cui la norma di esenzione possa essere applicata.

Una soluzione percorribile al problema affrontato dalla risoluzione in questione, potrebbe essere quella dell'esenzione con norma regolamentare ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, meglio se confortata da un'apposita norma di legge. Tale norma, pur sembrando in contrasto con le sentenze di Cassazione e delle ordinanze della Corte Costituzionale citate nella risoluzione ministeriale, in realtà ne rispetterebbe lo spirito in quanto consentirebbe un ampliamento motivato da esigenze di pubblico

interesse della esenzione in questione, basato su una norma dell'ente impositore e non su una interpretazione di dubbia legittimità.

A9 La ruralità nell'IMU

Un insieme di norme direttamente ed indirettamente connesse all'IMU determinano un radicale mutamento, rispetto alla disciplina ICI, nella considerazione della ruralità ai fini dell'imposizione patrimoniale. Tali modifiche hanno l'effetto di determinare in modo inequivoco l'inclusione dei fabbricati rurali abitativi e l'esclusione dei fabbricati rurali strumentali dal campo di applicazione dell'IMU, sia pure con eccezioni di rilievo e sulla base di un regime attenuato, mentre per i terreni agricoli nel passaggio dall'una all'altra disciplina, l'imposizione non cambia in materia significativa.

Va preliminarmente sottolineato che l'IMU attrae ad imposizione i terreni agricoli ed i terreni cosiddetti "incolti". Per "terreno incolto" va inteso ogni appezzamento nel quale non si svolge alcuna delle attività elencate nell'articolo 2135 del codice civile, che richiede l'esistenza di un soggetto professionalmente dedicato alle attività stesse. Non è pertanto sufficiente la coltivazione non professionale di un terreno per qualificarlo come "agricolo" ai fini fiscali. In sostanza, i "terreni incolti" (o, per meglio dire, i "terreni" senza altre qualificazioni), sono l'insieme delle particelle non edificate, che non sono qualificabili né come "terreni agricoli" né come "aree fabbricabili" in base alle definizioni di cui all'articolo 2 del d.lgs. 504.

I terreni agricoli

Per terreno agricolo si adotta la stessa definizione valida per l'ICI: "il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile" (art. 2 del d.lgs. 504 del 1992). Si tratta di attività di coltivazione silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse, ivi comprese la "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione" dei prodotti ottenuti dall'esercizio dell'attività agricola mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività stessa.

L'aliquota di base applicabile ai terreni agricoli o incolti è quella ordinaria del 7,6 per mille, modificabile dal Comune tra il 4,6 e il 10,6 per mille.

Va anzitutto ricordato che resta in vigore solo fino all'annualità d'imposta 2013 l'esenzione dei terreni agricoli ricadenti in zona montana o collinare già vigente ai fini ICI, attraverso il richiamo alla lettera h) dell'articolo 7 del d.lgs. n. 504, ad opera dell'articolo 9, comma 8 del decreto legislativo n. 23 del 2011. Si tratta di un'esenzione di carattere oggettivo che si applica a tutti i terreni agricoli come definiti dall'art. 2 del d.lgs. 504, indipendente dalle modalità di conduzione del fondo. L'elenco dei Comuni nei quali si applica il beneficio, limitatamente agli anni 2012 e 2013, resta quello pubblicato in allegato alla circolare del Ministero delle Finanze n. 9 del 14 giugno 1993. Come già rilevato, dal 2014 il dl n. 66 del 2014 prevede la riscrittura dell'elenco dei Comuni montanti con terreni esenti ad opera di un decreto ministeriale ancora non approvato.

L'esenzione dei terreni ricadenti in zona montana o collinare è riservata ai soli "terreni agricoli" - come sopra definiti - e conseguentemente non si applica ai terreni incolti.

Fatte queste premesse, va altresì osservato che tutti i benefici previsti dalla legge per i terreni sono invariabilmente riferiti, in modo espresso ed inequivoco alla fattispecie "terreni agricoli". L'agevolazione riguardante il calcolo della base imponibile per scaglioni di valore (co. 8-*bis*, art. 13, d.l. 201) è infatti riservata ai "terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali ... iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti", così come è riservata ai "terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina" l'esenzione di cui alla lettera h), art. 7, del d.lgs. 504, richiamata dalle norme vigenti sull'IMU sperimentale, che rimanda all'elenco della circolare Min. Finanze n. 9 del 14 giugno 1993.

Infine l'agevolazione insita nell'applicazione del coefficiente moltiplicativo ridotto (110 fino al 2013 e 75 dal 2014) ai fini del calcolo del valore imponibile, pur riservata ai terreni agricoli "posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola", si estende anche ai terreni "non coltivati" nelle medesime condizioni di possesso. (co. 5, art. 13, del d.l. 201).

I documenti prodotti dal MEF con riferimento alla materia trattata (in sostanza, la Circolare n. 3 del 2012 e le istruzioni al modello di dichiarazione IMU di cui al dm 30 ottobre 2012) si prestano a qualche ambiguità di interpretazione circa l'effettiva imponibilità di tale fattispecie residuale.

In particolare, le istruzioni alla dichiarazione non fanno alcuna differenziazione tra terreno agricolo e terreno cosiddetto "incolto", ingenerando la falsa impressione che i proprietari di tali immobili non siano soggetti alla dichiarazione e, al limite, neanche al pagamento dell'IMU. È probabile che la radice di questa ambiguità vada ricercata nell'assenza nello stesso testo della legge, di un'espressa definizione della base imponibile dei terreni "incolti". Infatti, l'unico riferimento si ha indirettamente quando viene prevista l'agevolazione, per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella previdenza agricola, di utilizzare il moltiplicatore ridotto 110, invece di quello ordinario 135, non solo per i terreni agricoli posseduti e condotti direttamente, ma anche per quelli "non coltivati", eventualmente posseduti dai medesimi soggetti (comma 5, art. 13, del d.l. 201). Ciò può portare all'erronea conclusione che vi sia una sostanziale identificazione tra i terreni agricoli e i terreni incolti sotto il profilo generale del regime di imposizione applicabile. Tale identificazione appare, peraltro, irrilevante quando entrambi sono soggetti IMU, mentre comporta non pochi problemi e rischi quando i terreni incolti sono ubicati in terreni montani o semimontani, nei quali è prevista l'esenzione per i terreni agricoli.

Nel richiamare la norma di riferimento riguardante l'esenzione (la citata lettera h), art. 7 del d.lgs. 504), ad esempio, le istruzioni non riportano dopo la parola "terreni" la qualificazione "agricoli" recata dalla norma medesima, con la conseguenza che i terreni ubicati in tali comuni sembrerebbero sottratti all'applicazione dell'IMU indipendentemente dalla loro qualifica. Tanto più che il provvedimento ministeriale sembra avallare l'ipotesi che per questi terreni non sia previsto l'obbligo di dichiarazione, cosa che impedirebbe ai Comuni una spedita individuazione della fattispecie, ostacolando non poco i necessari controlli.

Per quanto autorevole sia da considerare la fonte, non appare tuttavia pensabile che un provvedimento amministrativo, improntato all'applicazione di criteri di semplificazione ed alla massima diffusione delle norme fiscali verso i contribuenti e gli operatori, possa modificare tacitamente l'impostazione normativa che reca con chiarezza l'imponibilità dei terreni c.d. incolti anche nei casi in cui operino dispositivi di agevolazione ed esenzione. È in proposito ben noto il principio di carattere generale, recato dall'articolo 14 delle Disposizioni Preliminari al Codice Civile secondo cui le norme tributarie di esenzione o di agevolazione debbono considerarsi eccezionali e l'interpretazione di esse deve essere rigorosamente ancorata alla legge ed esclude il procedimento analogico. Il citato principio è stato poi ribadito in numerose pronunce della Corte di Cassazione.

Il fatto che il dl 201 non richiami con riferimento alla generalità dei terreni c.d. incolti le modalità di individuazione della base imponibile non può rappresentare in alcun modo dimostrazione della loro esclusione, in quanto è perfettamente coerente con l'impianto normativo applicare a tali fattispecie il medesimo percorso di determinazione dell'imponibile da sempre osservato per i terreni agricoli: reddito dominicale rivalutato per il moltiplicatore 135, salvo il caso particolare di detenzione da parte di un agricoltore professionale. L'alternativa sarebbe, peraltro, non già l'esclusione dall'imposizione, bensì l'individuazione di un valore di mercato, atteso che la definizione generale di base imponibile ai fini dell'IMU (in questo caso direttamente richiamata dal regime ICI) è "il valore degli immobili" (art. 5, co. 1, d.lgs. 504, richiamato dal d.lgs. 23, compatibile con l'art. 13 del dl 201 e pertanto vigente ai fini dell'IMU sperimentale). Le diverse specificazioni del calcolo dell'imponibile, di cui la più diffusa è l'applicazione di coefficienti e moltiplicatori al valore della rendita iscritta in catasto, costituiscono, infatti, casi particolari di quella definizione generale.

Concludendo, si deve ritenere che i terreni c.d. incolti, in quanto non qualificabili come "agricoli" né "fabbricabili" a norma dell'art. 2 del d.lgs. 504, siano imponibili ai fini dell'IMU e che le esenzioni riservate ai terreni agricoli non siano ad essi applicabili.

Al fine di rispettare la normativa di favore nei confronti di chi esercita attività agricola in modo professionale, consistente, come detto, nell'applicazione del moltiplicatore ridotto al 75 e di un sistema di esenzione/riduzione dell'imposta per i terreni agricoli di pianura e di un'esenzione piena per i terreni agricoli che ricadono in comuni montani, si ritiene conforme alla ratio della norma primaria considerare esenti i terreni incolti montani allorquando questi siano posseduti da agricoltori professionali, unitamente a terreni qualificabili come agricoli.

Nella determinazione del livello del prelievo sui terreni agricoli assume inoltre rilevanza la natura del possessore, come riportato nel seguito, dopo la rassegna delle principali agevolazioni.

Il calcolo della base imponibile dei terreni agricoli, si basa sulla determinazione di un valore convenzionale ottenuto moltiplicando il reddito dominicale (così come risulta dal catasto), da rivalutare del 25%, per i seguenti coefficienti, che valgono solo per l'IMU:

- 110 o 75 a decorrere dal 2014, nel caso di terreni (anche se incolti) appartenenti ed utilizzati da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola;
- 135, per tutti gli altri terreni.

Inoltre, il decreto legge n.16, introducendo un nuovo comma 8-bis all'articolo 13 del decreto legge n.201, interviene sulla base imponibile dei terreni agricoli posseduti e condotti direttamente dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, che risultano soggetti all'imposta per scaglioni di valore, con la seguente modalità:

- per un valore fino a 6.000 euro sono esenti;
- per un valore oltre 6.000 euro e fino a 15.500, la base imponibile è ridotta del 70 per cento;
- per un valore superiore a 15.500 euro e fino a 25.500, la base imponibile è ridotta alla metà;
- per la parte di valore che eccede l'importo di 25.500 fino a 32.000 euro, l'imponibile IMU è ridotto del 50 per cento.

È stata così reintrodotta, sia pure in forma attenuata, l'agevolazione sui terreni agricoli già prevista nel regime ICI (art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992) che incide in modo più intenso sulle proprietà agricole di minor valore ed estensione.

Si considerano agricoli i terreni compresi in aree edificabili, se posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti alla previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale, mediante l'esercizio delle connesse attività (effetto del richiamo alle definizioni di cui all'articolo 2, comma 2, del d.lgs. n.504 del 1992).

Ai fini dell'esatta definizione di imprenditore agricolo professionale (IAP), che rileva in particolare per le agevolazioni sui terreni, il comma 2, art. 13, del decreto legge 201 (come integrato dal decreto legge 16 del 2012) richiama ora l'articolo 1, del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, in base al quale tale qualifica è attribuibile in presenza di determinate condizioni a diverse tipologie di soggetti:

- nel caso di persona fisica: "è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, [...], dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro."; la stessa qualifica spetta ai soci di società di persone o cooperative, nonché agli amministratori di società di capitali, in presenza dei requisiti sopra richiamati;
- nel caso di società di persone, cooperative e di capitali, la qualificazione di IAP è applicabile se lo statuto prevede quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e ricorrono ulteriori requisiti riguardanti: il possesso della qualifica di IAP da parte di almeno un socio (eventualmente accomandatario), per le società di persone; il possesso della medesima qualifica da parte di almeno un amministratore per le società cooperative e di capitali.

Appare pertanto chiaro che la qualifica di IAP può essere attribuita a soggetti societari e non solamente alle persone fisiche operanti professionalmente in agricoltura.

Meno evidente appare invece la riconoscibilità a soggetti diversi dalle persone fisiche del requisito di "iscritto alla previdenza agricola", richiesto per l'applicabilità di ampia parte delle agevolazioni relative ai terreni agricoli. Tale requisito è direttamente collegato alla qualifica in questione nel caso delle persone fisiche, in quanto l'iscrizione è prevista obbligatoriamente dalla legge, mentre nessun richiamo normativo aiuta a chiarire come possa estendersi al caso di società. E' ben nota la necessità che sia la norma primaria ad individuare tassativamente i casi di agevolazione ed esenzione, non potendosi in questo campo procedere attraverso analogie ed estensioni basate sulla mera logica. Non può pertanto ritenersi acquisita alla disciplina dell'IMU l'estensione alle società di capitali, pur qualificabili come IAP, dei benefici ancorati al requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola.

Fabbricati rurali strumentali

Come sopra anticipato, nel campo dei fabbricati, la disciplina dell'IMU riconosce l'esenzione ai soli fabbricati strumentali. Le abitazioni "rurali", rientrano nel regime normale e sono sottoposte a prelievo nel regime di base dell'IMU, e sono esenti solo se hanno la qualifica di abitazione principale, salvo che si tratti di abitazioni occupate da dipendenti assunti a tempo indeterminato o a tempo determinato per più di cento giornate lavorative, nel qual caso devono comunque essere considerati fabbricati strumentali rurali, in quanto rientranti nell'elencazione di cui all'art. 9, co-3-bis del dl n. 557 del 1993.

La nozione di fabbricato rurale strumentale

Per la definizione di fabbricato rurale strumentale la norma fa diretto riferimento all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto legge n. 557 del 1993. Si tratta della norma istitutiva del catasto dei fabbricati, strumento per l'inventariazione "completa ed uniforme" del patrimonio edilizio, anche con

riferimento alle fattispecie fino ad allora non obbligate all'iscrizione in catasto, la cui completa attuazione è stata più volte prorogata nel tempo, in particolare per quel che riguarda le situazioni di ruralità. Il comma 3-bis identifica le condizioni per il riconoscimento del carattere di ruralità "alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile". Nel caso dei fabbricati rurali il carattere strumentale è di tipo oggettivo, basato sulle condizioni d'uso del bene, e quindi non necessita della coincidenza tra contribuente (detentore di un diritto reale) e utilizzatore (affittuario, enfiteuta o altro tipo di rapporto). Tra gli usi meritevoli ai fini dell'acquisizione del requisito di strumentalità, vanno segnalati quelli relativi all'agriturismo ("in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96"), all'abitazione di dipendenti impegnati nell'attività agricola a tempo indeterminato o comunque per almeno cento giornate nell'anno, alle attività amministrative dell'azienda, nonché alla "manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli", anche a cura di cooperative o consorzi. Tale ampia definizione, che nel regime Ici ha comportato, con l'interpretazione autentica prevista dal comma 1-*bis* dell'art. 23 del dl n. 207 del 2008, nel caso di riconoscimento catastale della ruralità, l'esclusione dal prelievo, è ora l'oggetto principale del netto cambio di orientamento della normativa sul tributo immobiliare locale in materia di fabbricati rurali (strumentali e non), come segnalato da tre importanti modifiche di portata generale:

- l'abrogazione, "dal 1° gennaio 2012", della norma di interpretazione autentica introdotta dall'articolo 23, comma 1-*bis* del decreto legge n. 207 del 2008, convertito nella legge n.14 del 2009, per effetto della quale non si dovevano considerare fabbricati le unità immobiliari in possesso dei requisiti di ruralità, che venivano quindi esclusi dal campo di applicazione dell'ICI i fabbricati1;
- la generalizzazione degli obblighi di iscrizione al catasto dei fabbricati di tutti gli immobili - recata dal comma 14-*ter*, art. 13, del decreto legge 201 - compresi quelli per i quali era finora sufficiente la menzione nel catasto dei terreni, procedura che porta a compimento le previsioni del citato decreto legge 557 del 1993;

- la specificazione riguardante l'accatastamento delle unità abitative rurali, di cui al comma 14-*bis*, in base alla quale la procedura di riconoscimento della ruralità, avviata con il decreto legge 70 e riformulata con il decreto legge 201, e dal 1 gennaio 2012 abrogata, non deve alterare il "classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo".

La disciplina dell'ICI, invece, escludeva dal campo di applicazione dell'imposta l'insieme dei fabbricati rurali, sia abitativi che strumentali. La sentenza della Corte di Cassazione n.18565 del 21 agosto 2009, ancorava fortemente gli effetti fiscali della ruralità alla posizione catastale del ceppite immobiliare, che riteneva pregiudiziale e vincolante per le parti del rapporto tributario e per il giudice investito della causa fiscale. In particolare, la sentenza ravvisa i requisiti di ruralità unicamente per i fabbricati classificati nelle categorie A/6 e D/10.

Tale situazione era stata normativamente riconosciuta con il decreto legge n. 70 del 2011 (comma 2-*bis*, art. 7), che prevedeva la possibilità di presentare domande di variazione al fine di ottenere il riconoscimento catastale della ruralità mediante l'attribuzione della categoria catastale D/10, fondate sull'autocertificazione dei requisiti per un periodo di cinque anni continuativi. Ai fini dell'individuazione dei fabbricati agevolabili in quanto rurali strumentali, la situazione non è mutata alla luce del nuovo quadro normativo.

L'articolo 13, comma 14-*bis*, del decreto legge 201/2011, nel riorganizzare la procedura di riconoscimento ha previsto, infatti, che attraverso un Decreto del Ministro dell'Economia "sono stabilite le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo", confermando così l'esigenza che la caratteristica di ruralità risulti negli atti catastali. L'emanazione del provvedimento è avvenuta il 26 luglio 2012, con contenuti di seguito discussi.

Il riconoscimento dei requisiti di fabbricato rurale strumentale

La procedura prevista dall'articolo 7, commi 2-*bis*, 2-*ter* e 2-*quater* del decreto legge n. 70 del 2011, prevedeva che, ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili ai sensi dell'art.9 del decreto legge n. 557 del 1993, i soggetti interessati potessero presentare all'Agenzia del Territorio una "domanda di variazione" della categoria catastale per l'attribuzione della categoria A/6, per gli immobili rurali ad uso abitativo o della categoria D/10, per gli immobili rurali ad uso strumentale.

Alla domanda, la cui presentazione era inizialmente prevista entro il 30 settembre 2011, avrebbe dovuto essere allegata un'autocertificazione che attestasse il possesso dei requisiti di ruralità, in via continuativa a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda.

Veniva inoltre istituito un complesso percorso di convalida, a cura dell'Agenzia del territorio, da espletare entro termini molto ristretti, prima prorogati dall'articolo 13, comma 21, del dl 201 e poi definitivamente abrogati in sede di conversione in legge dallo stesso dl 201. L'Agenzia avrebbe dovuto convalidare le domande di variazione entro il 30 giugno 2012 e, in assenza di pronunciamento dell'Agenzia, il contribuente avrebbe potuto assumere in via provvisoria l'avvenuta attribuzione della categoria catastale richiesta, fermo restando che, in caso di diniego dell'Agenzia stessa entro i successivi 12 mesi (quindi entro giugno 2013), il richiedente sarebbe stato tenuto al pagamento delle imposte non versate, degli interessi e delle sanzioni in misura raddoppiata. Tale procedura ha tuttavia registrato un avvio faticoso, a cominciare dal ritardo nell'emanazione del prescritto decreto attuativo, approvato soltanto il 14 settembre 2011.

Il comma 14-*bis* dell'art. 13 del decreto legge 201, nell'abrogare la procedura appena descritta, ha tuttavia fatto salvi gli effetti delle domande di variazione della categoria catastale già presentate, anche dopo la scadenza dei termini originariamente posti, prorogati più volte e fissati, da ultimo, al 30 settembre 2012 per effetto del decreto legge n. 95 del 2012 (art. 3, co. 19). Il comma 14-*bis* ha rinviato ad un decreto del Ministero dell'econo-

mia e delle finanze l'individuazione delle modalità per l'inserimento negli atti catastale della sussistenza del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo. Si conferma, quindi, che la ruralità deve comunque essere rappresentata catastalmente, anche se non più e non solo dalle categorie catastali rurali (A/6 e D/10).

La procedura e la tempistica di convalida delle domande di variazione disegmata dal dl n. 70 del 2011 sono state cancellate, ed il dm 26 luglio 2012 prevede ora un controllo a campione da esercitarsi entro un lasso di tempo non meglio definito. Unico riferimento è il rinvio alla procedura di cui al dm n. 701 del 1994 (modello DOCFA) che prevede la possibilità di rettificare gli accatastamenti proposti entro il termine ordinatorio di un anno. Il provvedimento del 26 luglio 2012 individua le nuove modalità di inserimento negli atti catastali del requisito di ruralità unitamente alle procedura per la presentazione delle istanze di variazione per l'ottenimento del riconoscimento del requisito di ruralità, confermando la necessità di un'auto-certificazione attestante il possesso a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda dei requisiti di ruralità.

Con il nuovo decreto viene dunque superato l'obbligo della classificazione dei fabbricati rurali strumentali nella categoria catastale D10. L'articolo 1 dispone che, ai fini della sussistenza dei requisiti di ruralità per le costruzioni diverse da quelle censibili nella categoria D10, è apposta una specifica annotazione negli atti catastali, mantenendo tuttavia integra la categoria originaria. Ciò implica che ai fini IMU la determinazione della base imponibile deve essere attuata considerando i moltiplicatori previsti per le singole categorie catastali. Quindi, ad esempio, l'ufficio aziendale rimane classificato in A10, con l'annotazione di "fabbricato rurale strumentale" e la base imponibile dovrà essere determinata, considerando il coefficiente 80, salvo poi applicare in ogni caso l'aliquota base pari allo 0,2 per cento, almeno fino al 2013, considerata l'esenzione disposta a decorrere dal 2014. Viene dunque confermata la necessità che la ruralità sia riscontrata anche catastalmente, non più attraverso la sola attribuzione della categoria D/10 (così come ancora previsto dal dpr n. 139 del 1998 e ripreso da ormai numerose sentenze della Corte di Cassazione), ma anche

attraverso l'annotazione catastale ora disposta dal decreto ministeriale. Sembra quindi che il dm in questione, che avrebbe dovuto dare semplicemente esecuzione ad alcuni aspetti di una procedura di riconoscimento di ruralità ora abrogata, diventi il cardine per il riconoscimento catastale della ruralità in via definitiva, anche se tutto l'impianto normativo previsto dal dl 70 del 2011 è stato abrogato e il dm dovrebbe essere considerato decaduto, e quindi dovrebbe essere tornata in vigore la normativa previgente circa il riconoscimento di ruralità.

Dal lato del controllo delle domande di variazione la disciplina dettata dal decreto del Ministero dell'economia appare più blanda, essendo ora previsto un controllo "a campione" e non puntuale su tutte le domande presentate, come era invece previsto dal decreto legge 70, il quale prevedeva, in caso di infedeltà, anche l'applicazione delle sanzioni nella misura massima prevista per ogni tributo. Se da un lato è condivisibile – e perfino ovvio il coinvolgimento dei comuni nell'attività di controllo, mediante la pubblicazione delle domande di variazione sul portale per i comuni gestito dalla medesima Agenzia del territorio, dall'altro lato, sarebbe stato opportuno prevedere una procedura più dettagliata e più vincolante per l'Agenzia, con tempi definiti, relativamente alle segnalazioni effettuate dai comuni.

Il dl n. 102 del 2013 ha previsto che le domande di variazione catastale presentate ai sensi dell'articolo 7, comma 2-bis, del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, e l'inserimento dell'annotazione negli atti catastali producono gli effetti previsti per il riconoscimento del requisito di ruralità di cui all'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni, a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda. Su tale specifico punto la Corte di Cassazione ha già avuto modo di adeguarsi alla norma di interpretazione autentica specificando che l'effetto retroattivo opera fino al 2006 (quinto anno antecedente al 2011), ma confermando, al contempo, per le annualità 2005 ed antecedenti, l'obbligo di iscrizione in catasto nelle categorie catastali D/10 e A/10 .

L'iscrizione in catasto di tutti i fabbricati rurali

La risistemazione normativa riguardante gli immobili rurali si estende, come sopra accennato, ad un'azione più incisiva di impulso alla completa e corretta iscrizione in catasto di tale settore, condizione essenziale per garantire l'uniforme applicazione delle norme tributarie e dell'IMU in particolare.

Lo stesso decreto legge 201, (commi 14-*ter* e 14-*quater* dell'art. 13), punta a portare finalmente a compimento il disegno dell'onnicomprensività del catasto dei fabbricati, introdotto dall'articolo 9 del decreto legge 557 del 2008. L'iscrizione al "catasto edilizio urbano" dei fabbricati rurali ancora iscritti al catasto terreni, mediante dichiarazione Docfa doveva avvenire entro il 30 novembre 2012 (comma 14-*ter*). L'obbligo di assolvimento dell'IMU, a titolo di acconto, sulla base di una rendita presunta stimata in relazione alle unità simili già iscritte (comma 14-*quater*) è stato di fatto superato dalla modifica introdotta dal decreto legge 16 al comma 8 dello stesso articolo 13, in base alla quale "per l'anno 2012", il versamento dell'IMU era ammesso in unica soluzione al momento del saldo di dicembre. In caso di mancata dichiarazione della parte, viene espressamente confermata l'applicabilità delle procedure di ingiunzione di cui al comma 336, art. 1, della legge finanziaria per il 2005 (l. n. 311 del 2004), con l'eventuale conseguente surroga da parte degli uffici dell'Agenzia del Territorio ed applicazione delle relative sanzioni ed addebito di spese.

A10 Le altre esenzioni e agevolazioni

In base all'articolo 4, co. 5-*octies* del decreto legge n.16, e all'articolo 8, co.3 del decreto legge n.74 del 2012, i fabbricati ubicati nelle zone colpite dai terremoti rispettivamente dell'Abruzzo e dell'Emilia, distrutti o tuttora inagibili, non concorrono alla produzione del reddito imponibile e sono esenti dell'IMU. Le due disposizioni, riportate in nota, si differenziano significativamente posto che l'esenzione stabilita per l'Abruzzo è prevista fino alla definitiva ricostruzione degli immobili inagibili, mentre quella dell'Emilia, pur essendo identica la causa che ha determinato l'inagibilità, è disposta solo fino al 31 dicembre 2014. È evidente che in base ai più basilari principi dell'eguaglianza e della capacità contributiva le due fatti-

specie dovrebbero essere riportate all'unità, prevedendo che l'esenzione perduri fintanto che l'immobile non torni ad essere agibile.

Il regime di base dell'IMU non considera alcune delle agevolazioni facoltative tipiche della normativa ICI, con l'esclusione di quella riguardante l'assimilazione all'abitazione principale di quella concessa in comodato a parenti, introdotta dalla legge finanziaria 2014, come si è già detto, in una forma molto restrittiva:

- A. possibilità di considerare abitazioni principali, assimilandole in tutto o in parte al regime agevolato per queste previsto, le abitazioni concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, entro un grado di parentela definito dal Comune (lett. e), art. 59, del decreto legislativo n. 446);
- B. possibilità di prevedere un'aliquota ridotta per le abitazioni locatate, con contratto registrato, ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale (articolo 4, comma 1, decreto legge n. 437 del 1996);
- C. possibilità di prevedere aliquote agevolate per contratti di locazione per abitazione principale stipulati in base agli accordi ex legge n. 431 del 1998;
- D. possibilità di prevedere aliquote agevolate per interventi di recupero di fabbricati inagibili o inabitabili e di immobili di interesse storico o architettonico ubicati nei centri storici (comma 5, art. 1, della legge n. 449 del 1997);
- E. possibilità di fissare un'aliquota agevolata, anche inferiore al 4 per mille, per i soggetti passivi che installino impianti a fonte rinnovabile per la produzione di energia elettrica o termica per uso domestico, limitatamente alle unità immobiliari oggetto di detti interventi e per la durata massima di tre anni per gli impianti termici solari e di cinque anni per tutte le altre tipologie di fonti rinnovabili (comma 6, art. 1, della legge n. 247 del 2007).

Le agevolazioni indicate, possono essere reintrodotte dal Comune con norma regolamentare e comporteranno riduzioni di gettito integralmente a carico del Comune.

Restano in vigore le facoltà di agevolazione di tipo particolare, applicabili anche all'IMU, in quanto riguardanti il complesso dei tributi locali o comunali:

- ridurre o esentare gli immobili di proprietà delle ONLUS, a prescindere dai requisiti di utilizzo di cui all'art. 7 del decreto legislativo n. 504, in base all'art. 21 del decreto legislativo n. 460 del 1997;
- ridurre o esentare "gli esercizi commerciali e artigianali situati in zone precluse al traffico a causa dello svolgimento di lavori per la realizzazione di opere pubbliche che si protraggono per oltre sei mesi" (comma 86, art. 1, della legge n. 549 del 1995);
- ridurre o esentare gli immobili delle "istituzioni riordinate in aziende pubbliche di servizi alla persona o in persone giuridiche di diritto privato", in base al comma 5, art. 4, del decreto legislativo n. 207 del 2001.

Le facoltà richiamate sono riferite ai tributi "di pertinenza" (o "di competenza") dei Comuni. Vale la pena di intendere tale specificazione, ovvia in assetti ordinari dei tributi locali, come riferita al gettito di competenza comunale, escludendo così, anche in questo caso, la possibilità che l'agevolazione disposta dal Comune possa incidere sulla quota del gettito dell'IMU "di pertinenza" statale per quel che riguarda i fabbricati di categoria D.

A11 Le norme sulla gestione dell'IMU

La legge, oltre ad indicare alcune regole innovative, richiama espressamente un'ampia serie di norme sia di carattere generale, applicabili per tutti i tributi locali, sia tratte dalla disciplina dell'ICI (comma 7, art. 9, del decreto legislativo n. 23). Nel complesso, dunque le principali pratiche gestionali dell'IMU presentano forti caratteri di continuità rispetto a quanto svolto dai Comuni ai fini dell'ICI.

È anzitutto opportuno sottolineare che spetta ai Comuni la gestione di tutti gli aspetti del tributo. La riserva statale su parte del gettito non modifica la potestà gestionale interamente assegnata al Comune, tranne che per ciò che riguarda la determinazione per legge delle modalità di riscossione. L'assenza di disposizioni di carattere attuativo rende più complessa e incerta la fattuale capacità del Comune di trattare taluni aspetti gestionali

(ad esempio i rimborsi), ma non mette in discussione il principio generale dell'esclusività della competenza comunale.

L'abrogazione del comma 11 del dl 201, il quale prevedeva esplicitamente che le attività di accertamento e riscossione anche per la quota destinata allo Stato fossero svolte dal Comune e che di conseguenza spettassero allo stesso le maggiori somme derivanti da tale attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni, non determina effetti sull'attività di recupero dell'evasione, posto che non rileva l'anno in cui viene notificato l'atto di accertamento ma solo l'anno d'imposta oggetto di accertamento e quindi le regole vigenti in quell'anno, in base al noto principio del *tempus regit actum*.

Le norme di carattere generale espressamente richiamate in materia procedurale sono l'articolo 1, commi da 161 a 170, della legge n. 296 del 2006, che si riferisce a tutti i tributi locali, toccando i seguenti campi:

- modalità e termini per l'emissione di avvisi di accertamento, per l'irrogazione delle sanzioni e per la riscossione coattiva (commi 161-163), argomenti sui quali non si ravvisano innovazioni, se non per sottolineare che l'intero gettito da recupero di evasione è destinato al Comune. Si ricorda, inoltre, che tra le facoltà regolamentari valevoli ai fini dell'IMU, figura la possibilità di introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso, in base al decreto legislativo n. 218 del 1997, prevedendo anche, in tale ambito, la rateizzazione delle somme dovute senza applicazione di interessi (comma 5, art. 9, del decreto legislativo n. 23);
- termini per la richiesta di rimborso e per la determinazione della misura degli interessi (commi 165-165). L'istituzione di una quota riservata allo Stato produce problematiche specifiche, esposte più avanti; arrotondamento all'euro per il pagamento dei tributi locali (comma 166). L'articolazione del pagamento dell'IMU attraverso il modello F24 rende necessario effettuare l'arrotondamento per ciascuna delle quote esposte nel modello in corrispondenza dei diversi codici tributo, anziché a livello del pagamento complessivamente dovuto (al Comune e allo Stato), come avveniva per l'ICI. Gli importi da iscrivere accanto a

ciascun codice vengono infatti sommati e non sembra possibile effettuare l'arrotondamento sui totali ottenuti da importi non arrotondati;

- regolamentazione della compensazione delle somme a credito con quelle dovute al Comune a titolo di tributi locali (comma 167);
- regolamentazione, per ciascun tributo locale, di una misura minima fino a concorrenza della quale non sono dovuti versamenti né effettuati rimborsi (comma 168). In mancanza di deliberazione, la misura minima è fissata in 12 euro, il livello stabilito "in sede di prima applicazione" dall'articolo 25 della legge n. 289 del 2002. La misura minima va intesa, ovviamente con riferimento al dovuto annuo e non a quanto risultante dal calcolo di ciascuna rata dell'IMU;
- deliberazione delle aliquote e delle altre misure di regolazione del prelievo entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione, con effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento; proroga automatica delle misure già in vigore in caso di mancata deliberazione entro il termine (comma 169). Questa regola, essenziale per l'ordinato svolgimento del processo di determinazione del bilancio viene contraddetta dal comma 13-*bis* art. 13, del decreto legge 201, che dal 2013 impone l'invio della deliberazione entro il 21 ottobre, pena l'inefficacia;
- obblighi di comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze dei dati relativi al gettito (comma 170). La norma è stata attuata, con riferimento all'Ici e all'imposta di scopo e armonizzando altre analoghe disposizioni di legge, con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento delle Finanze) del 10 dicembre 2008. Il provvedimento stabilisce, per ovvi motivi di semplificazione nell'acquisizione dei dati, che l'obbligo di comunicazione non si applica ai versamenti effettuati mediante l'utilizzo del modello F24 (art. 1, comma 2). Pertanto fino al ripristino di modalità diversificate di riscossione ordinaria dell'IMU, non sussiste alcun obbligo in capo ai Comuni in materia di comunicazione dei dati di versamento. La stessa considerazione vale per gli analoghi obblighi riferiti all'imposta di scopo, la cui regolazione segue le stesse modalità dell'IMU (comma 2, art. 6, del decreto legge 16).

Dalla disciplina dell'ICI, il decreto legislativo n. 504 del 1992, sono inoltre espressamente richiamate le seguenti norme:

- articolo 10, comma 6, che obbliga il curatore o il commissario liquidatore del fallimento o della liquidazione coatta a dichiarare l'avvenuto avvio della procedura ai Comuni di ubicazione degli immobili coinvolti nella procedura stessa e a provvedere al versamento delle somme dovute successivamente alla conclusione del procedimento;
- articolo 11 comma 3, riguardante la facoltà del Comune di inviare questionari o richiedere ai contribuenti la trasmissione o esibizione di atti e documenti nell'ambito delle attività di controllo, nonché, ai medesimi fini, di richiedere informazioni agli "uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti";
- articolo 11, comma 4, riguardante la designazione di un funzionario responsabile, mediante delibera della Giunta comunale, al quale sono conferiti "le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi". Non viene rinnovato l'obbligo di comunicare al "Ministero delle finanze" il nominativo del funzionario designato (art. 18-*bis* del decreto legge n. 8 del 1993, non richiamato);
- articolo 11, comma 5, riguardante l'interscambio informativo tra i Comuni e il sistema informativo dell'amministrazione finanziaria, prescrizioni oggi da considerare in gran parte coperte dalle norme sull'interscambio successivamente intervenute;
- articolo 12, che dispone la riscossione coattiva delle somme non pagate a seguito della notifica di avvisi di accertamento "mediante ruolo"; norma superata dalle previsioni dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 e ora pressoché inapplicabile, alla luce della riforma della riscossione e dell'incombente entrata in vigore della fuoriuscita degli agenti della riscossione (aziende del gruppo Equitalia) dalla riscossione delle entrate comunali;
- articolo 14, relativo alle sanzioni, integrato dal comma 13, art. 13, del decreto legge 201, con il riferimento diretto agli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997 in materia di riduzione delle sanzioni

in caso di adesione all'avviso emesso; gli interessi (che ancora figurano nella rubrica dell'articolo), sono oggetto del comma 6, abolito in concomitanza con l'adozione della norma generale sugli interessi di cui al citato comma 165, art. 1, della legge 296 del 2006;

- articolo 15, che rimanda le controversie al giudice tributario, pur risultando non aggiornati i riferimenti alla legislazione riformata del contenzioso tributario (i decreti legislativi nn. 545 e 546 del 1992, in luogo del DPR n. 636 del 1972, letteralmente citato dalla norma).

Infine, va valutata l'applicabilità all'IMU della disciplina comune alla IUC recata dai commi da 692 a 703 della legge di stabilità per il 2014. Il dubbio interpretativo nasce dal comma 703 il quale prevede espressamente che "l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU". Tale precisazione potrebbe portare a concludere che le norme comuni alla IUC non si rendano applicabili all'IMU, ma solo alla TASI ed alla TARI. Tale interpretazione sarebbe però incoerente con la stessa istituzione di un'imposta unica comunale, che di unico avrebbe quindi ben poco. Più conforme alla ratio del nuovo tributo unico è invece l'interpretazione che vede il comma 703 come norma che determina l'inglobamento nella IUC di tutta la disciplina IMU, con l'ulteriore conseguenza che un'eventuale contrasto tra la disciplina IMU e la disciplina IUC andrebbero risolto dando rilievo alla norma successiva. Il problema si pone soprattutto con riferimento ai poteri del funzionario responsabile, che nella IUC ha il potere di rappresentare direttamente in giudizio il Comune, diversamente da quanto previsto per l'ICI e quindi per l'IMU, che rimanda espressamente alla figura del funzionario responsabile ICI. Ulteriori problemi si hanno poi sul piano sanzionatorio, dove si registrano differenze con riferimento alla sanzione per mancata risposta al questionario, ed altre di minor impatto. Stante la delicatezza del dubbio sarebbe quanto mai opportuno un chiarimento per via normativa.

La dichiarazione

L'obbligo di dichiarazione non era inizialmente considerato in modo esplicito dalla disciplina dell'IMU, non figurando nemmeno tra le norme richiamate vigenti ai fini ICI.

La lacuna è stata colmata dal decreto legge n.16 del 2012, che ha istituito l'obbligo di dichiarazione da presentarsi entro 90 giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta (nuovo comma 12-ter, art. 13, decreto legge 201). Tale termine è stato poi modificato nel 30 giugno dell'anno successivo alla data in questione. La dichiarazione, come previsto per l'Ici, non deve essere presentata nel caso in cui l'acquisizione o la modifica del possesso dell'immobile sia stata comunicata alla pubblica amministrazione mediante MUI. Le dichiarazioni presentate ai fini Ici sono considerate valide, in quanto compatibili.

La dichiarazione iniziale avrebbe dovuto essere presentata entro il 30 novembre 2012, ma a causa dei ritardi nella pubblicazione del modello di dichiarazione e delle relative istruzioni, la scadenza della presentazione è stata spostata al 4 febbraio 2013 dal 30 ottobre 2012, con cui è stato approvato il modello di dichiarazione e le relative istruzioni. Lo spostamento del termine al 30 giugno dell'anno successivo ha poi reso ininfluente la data del 4 febbraio 2013.

La pubblicazione del modello per la dichiarazione IMU e delle relative istruzioni, nonostante l'obbligo di concerto con l'Anci, e le osservazioni formulate dall'Associazione al riguardo, ha comportato la diffusione di indicazioni non del tutto condivisibili e alcuni errori di compilazione del modello. Per quel che riguarda il modello e le relative istruzioni rinviamo ai documenti reperibili sul sito del MEF (www.finanze.it).

Le istruzioni relative alla dichiarazione IMU fornite dal decreto del MEF richiamano correttamente le norme relative alle casistiche in cui la dichiarazione non deve essere presentata, ma giungono a conclusioni che appaiono imprecise e fuorvianti, che rischiano di rendere difficoltoso il rapporto con il contribuente. Per questo motivo riteniamo opportuno che ciascun Comune, anche tenendo conto delle aliquote fissate e delle proprie norme regolamentari, provveda per tempo a informare correttamente i propri cittadini contribuenti sull'obbligo di presentazione della dichiarazione. Ciò appare

essenziale al fine di evitare che nella fase di controllo vengano emessi avvisi di accertamento non corretti o che vengano rilevate inadempienze da parte dei contribuenti indotte da una informazione parziale e non corretta.

Le istruzioni di fonte ministeriale citano correttamente le casistiche in cui la dichiarazione non deve essere presentata in quanto l'esclusione è prevista da una norma di legge e cioè:

- a) dichiarazione presentata ai fini Ici e compatibile ai fini IMU;
- b) modifiche rispetto ai diritti reali relativi ad un immobile forniti al Comune tramite MUI.

Viene poi richiamata la esclusione dall'obbligo di dichiarazione nel caso di presentazione di dichiarazione di successione riguardante beni immobili, in quanto l'agenzia delle entrate trasmette a ciascun comune interessato copia della dichiarazione. L'esclusione era prevista ai fini Ici, ma può logicamente essere estesa anche ai fini IMU, pur in assenza di una disposizione espressa. Però nel momento di fornire indicazioni pratiche a chi deve o dovrebbe presentare la dichiarazione, sulla scorta di un asserito principio generale, si afferma che non deve essere presentata la dichiarazione IMU anche nei casi in cui il Comune, anche se in maniera indiretta e con apposite ricerche, anche puntuali, in banche dati più o meno disponibili, è in grado di avere notizia dell'avvenuta modifica di uno stato di fatto rilevante ai fini IMU.

Questo principio non è previsto dalle norme di legge e rischia di rendere l'attività di controllo da parte dei Comuni, come già detto, estremamente difficoltosa e con il rischio di effetti negativi anche nei confronti dei contribuenti.

Pertanto, si ritiene che possa essere accettabile, anche se non è previsto dalla normativa, prevedere l'esclusione dalla dichiarazione per la generalità degli immobili utilizzati come abitazione principale, con l'eccezione del caso di due abitazioni, ubicate nello stesso Comune, possedute da due coniugi con residenza diversa ubicata nelle due abitazioni (casistica che deve essere dichiarata indicando quale delle due abitazioni è ritenuta abitazione principale).

Per tutti gli altri casi è necessario prevedere la dichiarazione.

Oltre alle casistiche indicate nelle istruzioni ministeriali si ritiene necessario prevedere la presentazione della dichiarazione nei seguenti casi:

- edifici di nuova costruzione;
- immobili locati, nel caso in cui il Comune preveda una aliquota agevolata;
- insorgenza del diritto di abitazione in caso di assegnazione dell'abitazione ex coniugale;
- tutti gli immobili esenti, con la sola esclusione di quelli identificabili in maniera univoca, come i fabbricati di cat. E;
- le pertinenze dell'abitazione principale quando non siano già state dichiarate ai fini Ici;
- i fabbricati rurali di carattere strumentale, con l'esclusione di quelli classificati in D/10;

Al riguardo si fa presente che il MEF ha escluso dalla dichiarazione i fabbricati rurali strumentali ritenendo che gli stessi possano essere identificati dalle annotazioni in catasto, ma non valuta la pratica impossibilità di estrazione di questi dati.

- i terreni incolti.

Le istruzioni non fanno alcuna differenziazione tra terreno agricolo e terreno cosiddetto "incolto". La norma che consente ai coltivatori diretti e agli IAP, iscritti nella previdenza agricola, di utilizzare il moltiplicatore 110 (e 75 dal 2014), invece di 135, non solo per i terreni agricoli posseduti, ma anche per quelli incolti, ha portato il MEF a concludere che vi sia una sostanziale identificazione tra terreni agricoli e terreni incolti. Tale identificazione appare irrilevante quando entrambi sono soggetti IMU, ma sorgono non pochi problemi quando i terreni incolti sono ubicati in terreni montani o semimontani nei quali, contrariamente a quanto sostenuto dal MEF, come già detto, non sono esenti. Per questi terreni non è previsto l'obbligo di dichiarazione impedendo in questo modo ai Comuni di individuare quali sono i terreni agricoli e quali no.

Comunicazione e assistenza

Una specifica riflessione meritano le procedure connesse alla pubblicazione del tributo finalizzate alla facilitazione degli adempimenti di pagamento. Le norme sull'IMU non riprendono la prescrizione di cui al decreto legislativo n. 504, in base alle quali "al fine di agevolare il pagamento, il concessionario invia ai contribuenti moduli prestampati per il versamento" (art. 10, comma 3). Tale prescrizione, anche nei casi in cui la riscossione ordinaria dell'ICI non è curata da un "concessionario", si è affermato come prassi corrente e generalizzata.

L'invio di comunicazioni dettagliate e personalizzate sulle scelte del singolo Comune, magari accompagnate da moduli di pagamento preintestati, se non predeterminati anche nell'importo dovuto, non è stata praticabile nei primi due anni di applicazione dell'imposta.

Il ripristino dell'invio di una informativa dettagliata per il calcolo della nuova imposta è del tutto augurabile.

Scadenze e modalità di pagamento

L'imposta, dovuta per anni solari cui corrisponde singolarmente un'autonoma obbligazione tributaria, è determinata in proporzione alla quota di proprietà o altro diritto reale e al numero dei mesi nei quali si è protratto il possesso. Le scadenze di pagamento ordinariamente previste articolavano l'adempimento in "due rate di uguale importo" (il 16 giugno e il 16 dicembre) oppure un unico versamento il 16 giugno (commi 2 e 3, art. 9, del d.lgs. 23); Successivamente la normativa è stata modificata e attualmente il versamento della prima rata deve essere eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente. Il versamento della seconda deve essere eseguito, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata versata, sulla base degli atti pubblicati nel sito del MEF alla data del 28 ottobre di ciascun anno di imposta; a tal fine il comune è tenuto a effettuare l'invio di cui al primo periodo entro il 21 ottobre dello stesso anno. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 28 ottobre, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente.

Il comma 721 della legge finanziaria 2014 ha previsto norme specifiche per i versamenti effettuati dagli enti non commerciali. La norma prevede che il versamento dell'IMU è effettuato dagli enti non commerciali esclusivamente secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in tre rate di cui le prime due, di importo pari ciascuna al 50 per cento dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente, devono essere versate al 16 giugno e al 16 dicembre, e l'ultima, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento. Gli enti non commerciali eseguono i versamenti del tributo con eventuale compensazione dei crediti, nei confronti dello stesso comune nei confronti del quale è scaturito il credito, risultanti dalle dichiarazioni presentate successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge.

Il versamento dell'imposta, in deroga all'articolo 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, si effettua esclusivamente mediante l'utilizzo del modello F24, con le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (articolo 13, comma 12 del decreto legge n. 201). Dal 1° dicembre 2012 è possibile effettuare il versamento dell'IMU anche con bollettino postale al quale si applicano le disposizioni previste per l' F24, in quanto compatibili.

La liquidazione dell'IMU nell'ambito delle procedure previste ai fini dell'IRPEF al capo III del d.lgs. n. 241 del 1997 è confermata attraverso il richiamo al comma 55, art. 39 del decreto legge n. 223 del 2006, collocato, in modo un po' incongruo, nel comma 12-ter dell'art. 13 del decreto legge 201, riguardante la dichiarazione. Secondo il Capo III del d.lgs. 241 del 1997, i contribuenti *"eseguono versamenti unitari delle imposte [attraverso il modello F24, n.d.r.], dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate..."* (art. 17, comma 1).

Le modalità compensazione non sono pertanto determinate in modo automatico per effetto della mera possibilità di utilizzare il “versamento unitario” e quindi il modello F24. Nel caso dell'ICI e ora dell'IMU, non è ad esempio applicabile la piena compensazione tra debiti e crediti. Infatti, come correttamente riportato nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 71336 del 2007, che ha dato attuazione al citato comma 55, “non sono ammessi in compensazione i crediti relativi ai tributi e alle altre entrate degli enti locali, ad esclusione dei crediti relativi alle addizionali all'Irpef” (art. 1), mentre in caso di credito derivante dalla liquidazione delle imposte sui redditi, “nel modello di dichiarazione 730 il contribuente può indicare di voler utilizzare in tutto o in parte l'ammontare del credito per il versamento dell'I.C.I.”

Va osservato che tale asimmetria non emerge con altrettanta chiarezza nelle istruzioni ai modelli di pagamento, che dovrebbero meglio evidenziare che la colonna “importi a credito compensati” non è utilizzabile nel caso dei tributi comunali - e in particolare dell'IMU, dell'ICI e dell'Imposta di scopo.

Sempre in materia modalità di pagamento, va segnalato che il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 53909 del 12 aprile 2012 richiama il comma 49, art. 37 del decreto legge n. 223 del 2006, in base al quale per i soggetti titolari di partita IVA vale l'obbligo di effettuare i versamenti esclusivamente con modalità telematiche.

Infine, alcune disposizioni di prassi regolano gli obblighi di pagamento dell'IMU per i contribuenti residenti all'estero (cittadini italiani e non). Va in primo luogo ricordato che non è stata richiamata nella disciplina dell'IMU la possibilità di pagamento in unica soluzione entro il termine del saldo di dicembre. Va tuttavia osservato che l'ampia disponibilità di canali telematici per il pagamento via F24 permette di operare attraverso i sistemi di home banking delle principali banche italiane e attraverso il sistema disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.

In alternativa, i contribuenti non residenti in Italia possono versare, mediante bonifico bancario in euro, separatamente la quota dell'IMU spett-

tante al Comune (o ai Comuni) e la quota spettante allo Stato, secondo le istruzioni recate dal comunicato stampa del MEF (Dipartimento Finanze) del 31 maggio 2012. Il comunicato indica i codici BIC e IBAN relativi alla quota statale e specifica che per gli analoghi codici relativi alla quota comunale i contribuenti devono contattare direttamente il Comune beneficiario. Vengono inoltre indicate le informazioni da riportare nella causale dei bonifici, comprensive dei codici tributo F24, e specificato che copia delle operazioni effettuate deve essere inviata al Comune (o ai Comuni) di ubicazione degli immobili oggetto del pagamento per i successivi controlli. Il comma 4-bis, art.1, del decreto legge n. 16 del 1993, permetteva alle "persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato" l'effettuazione del pagamento dell'ICI "in unica soluzione ..., con applicazione degli interessi nella misura del 3 per cento" entro la scadenza del saldo di dicembre.

Ripartizione e accreditamento delle somme riscosse

La Struttura di gestione istituita presso l'Agenzia delle Entrate e preposta alla movimentazione delle somme acquisite via F24 e dei relativi flussi informativi (art. 22, comma 3, del decreto legislativo n. 241 del 1997) accredita ai Comuni le somme ad essi spettanti, secondo i codici di riferimento indicati dai contribuenti nei modelli F24.

A seguito del ripristino della Tesoreria unica per il triennio 2012-2014 con riferimento alla quasi totalità dei Comuni (art. 35, comma 8, del decreto legge n.1 del 2012), la Struttura di gestione procederà a riversare le somme di spettanza comunale secondo modalità attuative indicate dal il Ministero dell'economia e finanze, Ragioneria generale dello Stato (Circolare n.11 del 24 marzo 2012). Le entrate di spettanza dei Comuni e degli Enti locali in genere sono accreditate dal 17 aprile 2012 sulle contabilità speciali intestate a ciascun ente, sottoconto fruttifero, istituite presso le sezioni di tesoreria provinciale della Banca d'Italia (comunicazione dell'Agenzia delle Entrate n. 53553 del 10 aprile 2012).

Per quanto invece riguarda la comunicazione dei flussi informativi dell'IMU, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53909 del 12 aprile 2012

chiarisce tali flussi verranno trasmessi con cadenza settimanale, esclusivamente con modalità telematiche, con riferimento alle seguenti informazioni:

- a) dati analitici dei versamenti eseguiti dai contribuenti;
- b) estremi delle operazioni di accreditamento delle quote di gettito spettanti;
- c) dati dei versamenti annullati successivamente alla presentazione del modello F24 su richiesta degli intermediari della riscossione e, laddove previsto, dai contribuenti stessi;
- d) dati delle regolazioni contabili effettuate dalla struttura di gestione per effetto delle operazioni di cui alla lettera c).

iFEL Fondazione ANCI

**Istituto per la Finanza
e l'Economia Locale**

Piazza San Lorenzo in Lucina 26

00186 Roma

Tel. 06.688161

Fax 06.68816268

e-mail: info@fondazioneifel.it

www.fondazioneifel.it



ISBN 978-88-6650-111-4



9 788866 501114