

L'Imu nel quadro del sistema fiscale

di Livia Salvini

(in "Rassegna tributaria" n. 3 di maggio-giugno 2012, pag. 689)

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** L'ICI come (ambigua) imposta patrimoniale - **3.** L'eliminazione dell'ICI sulla prima casa - **4.** La legge di delega per il federalismo fiscale e la sua attuazione - **5.** Le nuove misure contenute nel "decreto Monti" (d.l. n. 201/2011 conv. dalla l. n. 214/2011) - **6.** Alcune considerazioni sull'attuale sistema.

1. Premessa - Le vicende che hanno caratterizzato gli ultimi anni di vigenza dell'ICI, il varo della legge di delega sul federalismo fiscale e l'emanazione del decreto attuativo sul federalismo municipale con l'istituzione dell'IMU hanno riportato all'attualità alcune questioni che avevano già accompagnato la lunga gestazione dell'ICI, quale tributo immobiliare destinato a finanziare i Comuni. Mi riferisco, in particolare, alle discussioni che hanno portato alla scelta, per molti versi "naturale" ed adottata in molti altri Paesi, di individuare un'imposta di tipo patrimoniale quale base per l'imposizione locale. Certamente gli immobili, in quanto beni "fondati" per definizione, costituiscono la materia ideale per l'imposizione locale, ispirata dal principio di territorialità. Tuttavia fin da subito si pose il problema di stabilire se vi dovesse essere un rapporto tra questa tassazione e la fruizione dei servizi indivisibili offerti dal comune ai possessori degli immobili, e come tale rapporto potesse esprimersi nella struttura del tributo.

Il decreto sul federalismo municipale non ha risolto la questione, nonostante il dibattito sull'istituzione di una *service tax* che si è sviluppato in vista della sua emanazione. Ora, il "decreto Monti", con la nuova configurazione dell'IMU e con l'istituzione della TARES (che invero è frutto di modifiche al decreto sul federalismo municipale già varate dal precedente Governo), sembra dare, per la prima volta, una - ancora molto embrionale - risposta.

2. L'ICI come (ambigua) imposta patrimoniale - La scelta di incentrare l'imposizione comunale su un'imposta immobiliare a carattere patrimoniale ha posto in evidenza il problema della perequazione del carico fiscale con riferimento al godimento dei servizi pubblici indivisibili resi disponibili dai comuni. Ed infatti, quasi contemporaneamente al varo della legge istitutiva dell'ICI fu emanato un disegno di legge delega (atto Senato n. 855 del 17/12/1992) [\(1\)](#) per l'istituzione di un'imposta per i servizi generali resi dal comune (ISCOM), con l'obiettivo di mitigare il prelievo puramente patrimoniale "chiamando tutti indistintamente i potenziali utenti dei servizi generali resi dal comune, indipendentemente dal loro rapporto giuridico con l'immobile insistente sul territorio del comune medesimo, a contribuire agli oneri finanziari sopportati dall'ente locale per assicurare ai propri amministrati la fruibilità di un determinato grado di servizi indivisibili" (così la relazione al ddl). La fiscalità dei comuni si sarebbe così incentrata, in modo organico e razionale, su tre pilastri: un'imposta

patrimoniale immobiliare "pura", cioè l'ICI; un'imposta immobiliare collegata alla fruizione dei servizi indivisibili, cioè l'ISCOM; tasse dovute a fronte dei servizi divisibili (smaltimento rifiuti, disinquinamento delle acque, ecc.). L'ISCOM sarebbe stata anch'essa parametrata al valore dell'immobile, assumendosi che vi fosse una relazione tra l'utilizzo dell'immobile stesso e la fruibilità dei servizi indivisibili [\(2\)](#), ma sarebbe stata applicabile agli abitanti, anche se non possessori dell'immobile (quindi anche ai conduttori).

Il progetto di introduzione dell'ISCOM non fu attuato e quindi, non senza qualche difficoltà, l'ICI assolse le funzioni di ambedue le progettate imposte. Come ha affermato la Corte Costituzionale (sent. n. 111/1997), *"l'imposizione ICI non tende a colpire solo i proprietari ma, più in generale, i titolari delle situazioni previste ... in quanto idonee, nella loro varietà, ad individuare di norma coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei comuni, a beneficio dei quali il gettito viene, a regime, destinato"* [\(3\)](#). Questa argomentazione viene usata dalla Corte anche per giustificare il fatto che la disciplina dell'ICI non consente al possessore di dedurre le passività contratte per l'acquisto dell'immobile: la capacità contributiva connessa al possesso del cespite viene isolata, mediante la individuazione di uno specifico beneficio ritraibile dal possessore dell'immobile, da quella complessivamente manifestata dal soggetto passivo. L'ICI si configura dunque come un'imposta patrimoniale "speciale", mentre - sempre secondo la Corte - solo in un'imposta patrimoniale di carattere generale sarebbe necessario che tali passività trovino riconoscimento, in quanto idonee a ridurre la capacità contributiva complessiva.

La Corte, dunque, mostra di condividere l'opinione, diffusa - anche se non unanimemente condivisa - nella dottrina, secondo cui i tributi locali in genere e l'imposta patrimoniale comunale nello specifico [\(4\)](#) debbano essere connotati dal principio del beneficio; principio inteso, sotto il profilo giuridico, non come alternativo a quello di capacità contributiva, bensì, a completamento di questo, come indice di ragionevolezza del prelievo locale, in particolare proprio sotto il profilo della sua specialità [\(5\)](#).

L'accento messo sul godimento del bene delimita tuttavia l'individuazione del beneficio correlato all'immobile. Si deve infatti considerare ciò che era chiarissimo al legislatore che aveva delineato il dualismo ICI-ISCOM, e cioè che il collegamento tra la fruizione dei servizi indivisibili e l'immobile presenta almeno due diversi aspetti, tra loro anche cumulabili. Se da un lato è vero, infatti, che alcuni servizi indivisibili (viabilità, illuminazione, polizia locale, ecc.) possono riflettersi direttamente nel (maggior) valore degli immobili e quindi avvantaggiare il proprietario, anche se non residente, che vede accrescersi o mantenersi il valore della sua proprietà, è vero anche che gli stessi servizi comportano un'utilità per gli abitanti, anche se non proprietari [\(6\)](#).

Se si condivide la prospettazione della Corte si dovrebbero dunque escludere dall'ambito del beneficio rilevante ai fini della individuazione del presupposto: da un lato, quello di cui gode il nudo proprietario, cioè il beneficio che si riflette *tout court* nel valore del cespite [\(7\)](#), ma che non manifesta attraverso il suo godimento; dall'altro, quello di cui gode l'abitante, anche se non titolare di diritti reali sull'immobile [\(8\)](#).

3. L'eliminazione dell'ICI sulla prima casa - L'equilibrio in qualche modo raggiunto venne minato alle fondamenta con l'abrogazione dell'ICI sulla

prima casa [\(9\)](#). Per quanto qui ci riguarda, appare evidente che ogni collegamento dell'imposta con il beneficio correlato ai servizi indivisibili viene meno laddove proprio coloro che più intensamente hanno la possibilità di usufruirne, cioè i proprietari residenti nel comune, vengono esonerati dal pagamento del tributo.

Il messaggio politico che viene dato per propugnare prima ed attuare poi questa abrogazione è quello dell'odiosità e dell'iniquità dell'imposizione su un bene di primaria importanza e di larga diffusione nelle famiglie italiane, spesso acquistato con i sacrifici di una vita. In questa ottica si perde però completamente il collegamento tra imposizione patrimoniale e beneficio, poiché sono proprio gli abitanti - e dunque i possessori di "prime case" - coloro che ritraggono (insieme ai possessori degli immobili adibiti ad attività commerciali che restano assoggettati al tributo) un maggiore vantaggio potenziale dai servizi indivisibili [\(10\)](#).

Ci si potrebbe chiedere, in questa ottica, se la Corte Costituzionale riuscirebbe ancora a giustificare con il godimento dei servizi indivisibili dei comuni la discriminazione insita nella tassazione speciale del patrimonio immobiliare, quando questa tassazione grava solo su alcune tipologie di immobili. La risposta dovrebbe probabilmente essere negativa, perché a seguito dell'abrogazione dell'ICI sulla "prima casa" l'imposta tende a diventare una patrimoniale "pura", scollegata dal beneficio, che si applica tuttavia solo sulle "seconde case" e sugli immobili delle imprese, con evidenti effetti discriminatori.

Non è dubbio, tuttavia, che l'imposizione immobiliare - costituente in tutti gli altri Paesi la base della tassazione locale - viene ad assumere in Italia dei connotati politico-sociali assolutamente peculiari proprio con riferimento alla "prima casa". È ben noto, infatti, che la carente politica abitativa, sia dal versante dei fitti che dell'edilizia popolare, ha comportato la necessità, più che la volontà, per le famiglie italiane di dotarsi di un'abitazione di proprietà. Di qui un diffuso senso di intolleranza nei confronti dell'applicazione dell'ICI (e ora dell'IMU) su tali abitazioni, applicazione che viene di per sé considerata ingiusta - a prescindere da ogni altra considerazione - in quanto incidente su un bene primario, del quale viene ribadita la funzione necessaria a discapito della pur indubbia manifestazione di ricchezza costituita dal suo possesso [\(11\)](#). Per questi motivi, con un inquinamento per certi versi "necessitato" della natura patrimoniale del tributo e soprattutto del collegamento con la fruizione dei servizi pubblici [\(12\)](#), nell'ICI (così come ora nell'IMU) erano previste, prima dell'abrogazione, riduzioni di imposta in favore delle "prime case".

Sotto un altro, correlato e non meno significativo, aspetto l'abrogazione dell'ICI sulla "prima casa" veniva a distorcere il disegno complessivo del sistema fiscale. In questa imposta infatti si manifesta tipicamente, come si è visto, il collegamento tra i soggetti passivi e la fruizione dei servizi forniti dalle amministrazioni locali, il cui operato può essere giudicato mediante il voto, secondo il criterio della controllabilità sociale che è il fondamento del federalismo fiscale. Tale abrogazione ha dunque comportato un vero e proprio paradosso: molti elettori non sono più contribuenti del comune in cui risiedono e votano per le elezioni amministrative [\(13\)](#).

4. La legge di delega per il federalismo fiscale e la sua attuazione - Il ruolo fondamentale del tributo immobiliare per la fiscalità dei comuni viene riconosciuto dall'[art. 12](#), comma I, lett. b) l. 42/2009 che prevede,

come criterio direttivo per i decreti di attuazione del federalismo fiscale, la *"definizione delle modalità secondo cui le spese dei comuni relative alle funzioni fondamentali ... sono prioritariamente finanziate da una o più delle seguenti fonti: ... dalla imposizione immobiliare"*. Si eleva tuttavia a criterio di delega la *"esclusione della tassazione patrimoniale sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo"*, secondo quanto previsto ai fini ICI.

Nella delega, come è noto, vengono fissati principi di carattere generale che si richiamano (oltre che, naturalmente, al principio di territorialità del tributo [\(14\)](#), certamente soddisfatto dalla tassazione immobiliare) espressamente al criterio del beneficio [\(15\)](#) quale ispiratore dei tributi locali e al principio di contenenza [\(16\)](#), che - come è stato giustamente rilevato [\(17\)](#) - può ritenersi strettamente correlato, dal punto di vista dell'ente locale, al beneficio.

La estrema genericità della delega al legislatore statale [\(18\)](#) in punto di istituzione del nuovo tributo immobiliare, solo mitigata dalla previsione contenuta nella stessa legge sulla possibilità di sostituire o accorpore tributi già esistenti e/o di attribuire ai comuni quote di tributi erariali, da un lato, e l'espresso divieto di re-istituire un'imposta patrimoniale sulla prima casa, dall'altro, hanno fatto sì che per l'attuazione della delega si proponessero diverse alternative [\(19\)](#). Tra queste alternative spiccava quella dell'introduzione di una *service tax*, cioè di un'imposta destinata a finanziare i servizi pubblici indivisibili dei comuni, connotata dal principio del beneficio cui, come si è visto, la delega fa espresso riferimento. All'adozione di questa soluzione poteva tuttavia frapporsi in modo decisivo il divieto, posto dal principio da attuare, di colpire la "prima casa" con un'imposizione di tipo patrimoniale: ed infatti, a meno di non costruire un tributo di tipo commutativo (sostanzialmente un testatico) [\(20\)](#), difficilmente si può disgiungere un tale beneficio dal possesso, o comunque dal godimento, di un immobile. Una possibile soluzione - soluzione che il precedente Governo individuò, ma non fece in tempo ad adottare [\(21\)](#) - era dunque quella di assoggettare ad imposizione l'abitante, in relazione alla consistenza dell'immobile occupato, anche se non a titolo di proprietà o altro diritto reale, e dunque anche come semplice inquilino.

L'attuazione della delega ad opera del d.lgs. n. 23/2011 ("Federalismo fiscale municipale") è stata dunque di stampo conservativo: come è noto, l'art. 8 ha istituito a decorrere dal 2014 l'imposta municipale propria, che ha come presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale *"e sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili"*. Nella sostanza, l'IMU o imposta municipale primaria, ricalca il presupposto dell'ICI con esclusione delle "prime case" e assorbe l'IRPEF sugli immobili non locati.

Il quadro dell'imposizione locale è stato completato con l'istituzione, sempre dal 2014, dell'imposta municipale secondaria, destinata a sostituire la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni, nonché il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari, con un tributo avente per presupposto l'occupazione di aree pubbliche e di spazi pubblicitari.

5. Le nuove misure contenute nel "decreto Monti" (d.l. n. 201/2011 conv.)

dalla l. n. 214/2011) - Il "decreto Monti" non ha solo anticipato "in via sperimentale" dal 2012 l'IMU, ma ha impresso una notevole modificazione all'impianto preesistente, appena creato, dell'intera imposizione municipale.

Prescindendo qui dalle notevoli problematiche applicative ed interpretative del nuovo tributo, che denotano la fretta ed una certa approssimazione del suo varo (22), per attenersi al tema di questo lavoro, le principali modifiche attengono: in primo luogo, all'assoggettamento all'imposta della "prima casa" (23); in secondo luogo, alla riserva, a favore dello Stato e con versamento diretto ad esso, della "quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell'abitazione principale e delle relative pertinenze ..., nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale ..., l'aliquota di base ... Le detrazioni previste dal presente articolo, nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato di cui al periodo precedente."

È ben possibile, dato il contesto in cui il provvedimento è maturato, che queste due misure siano soprattutto ispirate ad esigenze di risanamento dei conti pubblici. Specialmente la riserva allo Stato di una quota del tributo locale pare mirata non solo a far "riappropriare" l'erario del gettito dell'IRPEF sui redditi fondiari dei beni non locati, assorbita nell'IMU, ma ad incrementare notevolmente le entrate rispetto alla situazione preesistente (24). Tuttavia, mi sembra che la loro importanza sistematica sia notevole. Ma prima di formulare alcune considerazioni in merito, il quadro delle novità del "decreto Monti" che qui interessano va completato con altre due misure (25).

La prima è costituita dalla istituzione della TARES, tributo comunale sui rifiuti e sui servizi applicabile dal 2013, con una norma (art. 14 d.l. cit.) che detta una disciplina più organica dei tormentati, vigenti prelievi per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti. Una "importante novità" (26), che si riflette anche nella denominazione del tributo, è costituita dal fatto che esso è destinato non solo alla "copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto in regime di privativa dai comuni", ma anche, attraverso un'apposita maggiorazione, alla copertura "dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni".

La seconda misura che qui interessa è l'istituzione di un'imposta patrimoniale sul valore degli immobili situati all'estero a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche (art. 19, commi 13 ss., d.l. cit.), cui si applicano, in virtù di successive modifiche (art. 19, comma 15-bis), le detrazioni per l'abitazione principale analoghe a quelle previste per l'IMU (a conferma della natura omogenea dei due prelievi).

6. Alcune considerazioni sull'attuale sistema - Sul sistema dell'imposizione immobiliare che ne risulta posso dunque conclusivamente formulare le seguenti considerazioni, che si muovono su due livelli.

Il primo è quello che riguarda l'attuazione dei principi del federalismo fiscale. L'IMU, come caposaldo dell'imposizione locale prevista da una legge di delega ispirata da principi accentuatamente riduttivi dell'autonomia locale (27), non può che conformarsi - naturalmente - a tale impostazione. Viene dunque riproposto, come se il Titolo V della Costituzione non fosse stato mai riformato, lo schema dell'ICI, cioè di un tributo che costituisce il fondamento della finanza locale istituito e regolato dalla legge statale, con ridotti margini di autonomia dei comuni nella fissazione delle aliquote,

nonché nelle deduzioni e detrazioni.

Sotto questo profilo, costituisce senza dubbio una (ulteriore) involuzione il fatto che sia prevista la devoluzione di una quota del gettito per gli immobili diversi dalle "prime case" all'erario; quota che, tra l'altro, è "insensibile" alle decisioni dei comuni in ordine alla misura dell'aliquota, alle deduzioni e alle detrazioni (28). È vero che, in astratto, tale principio risponde ai criteri dell'imposizione multilivello, per i quali il gettito delle quote di tributo rispettivamente di spettanza di ciascun livello di governo non deve essere influenzato dalle decisioni dell'altro. Tuttavia, questa previsione si colloca in un sistema che è già fortemente sbilanciato a favore dello stato che si è riservato la disciplina di quasi tutti gli aspetti del tributo: la riserva di una parte del gettito a prescindere dalle decisioni prese dai comuni incide in maniera pesante sulla loro già ridotta autonomia.

Ed anche per quanto riguarda la TARES, si è replicato lo schema previgente dei tributi sui rifiuti, di fonte legislativa statale, benché essi presentino una accentuata natura commutativa (29). Né risulta che vi sia stata alcuna concertazione con le autonomie locali per il varo di questo nuovo tributo.

Il secondo livello di considerazioni riguarda la struttura del sistema impositivo dei patrimoni e dei cespiti immobiliari più in particolare.

Mi sembra, in primo luogo, che si stia rafforzando - rispetto all'ICI - una natura più genuinamente patrimoniale dell'IMU, in linea con l'intento del governo Monti di attuare, sia pure in modo frammentato e non progressivo attraverso diverse imposte "speciali", quell'imposizione dei patrimoni da più parte invocata (30). Ciò emergerebbe dalla riserva allo Stato di una quota dell'IMU sugli immobili diversi dalle "prime case" (31), riserva che potrebbe sancire un parziale svincolo, per questi immobili, del presupposto del tributo dal beneficio collegato ai servizi indivisibili predisposti dai comuni. Più precisamente, si potrebbe ritenere che tale riserva sia il riconoscimento normativo del fatto che di questi servizi, in quanto prestati non solo all'immobile, ma all'abitante, beneficino in misura minore gli immobili diversi dalle "prime case"; minore remunerazione spetterebbe dunque, per essi, ai comuni (32).

Nell'ottica della "patrimonializzazione" dell'imposizione sugli immobili, e quindi dell'IMU riservata allo stato, si collocherebbe anche l'imposizione degli immobili siti all'estero, istituita dall'art. 19 del decreto in esame. Come si è visto, anche per evidenti motivi di non discriminazione, sotto il profilo dell'aliquota e delle detrazioni questa forma di imposizione si presenta analoga all'IMU. E poiché, ovviamente, l'imposizione delle abitazioni all'estero non può in alcun modo essere ricollegata alla fruibilità dei servizi indivisibili, deve ritenersi che essa costituisca per questo tipo di immobili un *pendant* di un'imposizione puramente patrimoniale degli immobili siti in Italia.

In questa ottica - quella cioè di accentuare la natura patrimoniale dell'IMU rispetto all'ICI, a parziale detrimento della componente del beneficio relativo ai servizi indivisibili comunali - si collocherebbe anche la componente della TARES destinata alla copertura dei costi dei servizi indivisibili. Devo dire che il disegno di quest'ultimo tributo, per effetto dei miei limiti, della quantomeno articolata e variegata struttura dei prelievi (TARSU, TIA1 e TIA2) sostituiti e dell'assenza di qualsiasi spiegazione nella relazione governativa, non è chiarissimo, soprattutto con riferimento alla componente dei servizi indivisibili che qui interessa. Dovrebbe comunque ritenersi che tali servizi non siano quelli relativi alla componente indivisibile che si può ravvisare nella TARSU e nella TIA1. Come

ha affermato C. Cost. [n. 238/2009](#), infatti, la componente relativa alla raccolta e smaltimento dei rifiuti "esterni", cioè quelli rinvenibili nelle aree pubbliche, che costituisce remunerazione di servizi indivisibili, assorbe anche la natura commutativa della parte relativa ai rifiuti "interni", facendo assumere natura tributaria all'intero prelievo. Se ne dovrebbe dedurre che, avendo la TARES natura tributaria per espressa definizione normativa, essa inglobi già la copertura dei servizi indivisibili relativi ai rifiuti.

Se così è, dunque, la maggiorazione della TARES prevista a fronte dei servizi indivisibili dovrebbe essere relativa ad "altri" servizi indivisibili, diversi da quelli relativi ai rifiuti. Nel quadro che tento di delineare deve inserirsi anche la circostanza che i comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo, ma possono comunque applicare il tributo sui servizi indivisibili (art. 14, commi 29 e seguenti, d.l. cit.).

La TARES, così come le entrate che è destinata a sostituire, è dovuta dagli abitanti/occupanti degli immobili, in ragione della consistenza degli immobili stessi. Potrebbe allora ritenersi che la maggiorazione in esame costituisca, come si è anticipato, un completamento organico della disciplina dell'IMU "patrimonializzata", facendo gravare, sia in pure in parte, gli oneri derivanti dai servizi indivisibili comunali sugli utilizzatori degli immobili [\(33\)](#).

In questo modo, seppure incerto e faticoso e comunque embrionale, si recupererebbero le linee fondamentali del sistema dell'imposizione immobiliare così chiaramente delineate nelle vecchie proposte di introduzione dell'ISCOM: un'imposta patrimoniale immobiliare "pura" o tendenzialmente tale (l'IMU); un'imposta sui servizi indivisibili dei comuni collegati all'immobile (l'addizionale TARES sui servizi indivisibili; la TARES sui rifiuti per i comuni che non hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti); entrate commutative sui servizi divisibili (tariffa sui rifiuti per i comuni che hanno realizzato tali sistemi; imposta municipale secondaria per l'occupazione di spazi pubblici e pubblicità).

Note:

[\(1\)](#) Il testo si può leggere in "Corr. Trib." 1993, pag. 532. V. sul punto MARINI, Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili, Milano 2000, pagg. 59 e seguenti; BASILAVECCHIA, Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili, in "Rass. Trib." 1999, pagg. 1354 e seguenti.

[\(2\)](#) In ossequio al principio di capacità contributiva, il finanziamento delle spese pubbliche destinate ai servizi indivisibili avviene attraverso imposte che colpiscono indici economici di ricchezza. Pertanto, laddove si tratti di servizi indivisibili ricollegabili al possesso degli immobili e/o al loro utilizzo, appare comunque necessario - anche in base al principio di ragionevolezza - che il presupposto dell'imposta sia riconducibile ad indici quali il valore dell'immobile, la sua consistenza, ecc. Un tributo destinato a finanziare tali servizi avente natura puramente commutativa dovrebbe invece avere le caratteristiche del testatico, cioè essere applicato direttamente sulla persona, assumendosi la sua stessa esistenza come presupposto per l'imposizione. Per evidenti motivi di equità fiscale e di ragionevolezza del prelievo sembra certamente preferibile ancorare

l'imposizione al valore immobiliare. Si vedano ad esempio le note vicende della poll tax - più propriamente Community charge, avente natura di testatico e destinata a finanziare i servizi degli enti locali con il pagamento di una somma in misura fissa dovuta da ciascun abitante - la cui introduzione nel 1990 nel Regno Unito portò a sollevazioni popolari che contribuirono alle dimissioni del primo ministro Thatcher; il suo successore la sostituì con la Council tax, destinata a finanziare i servizi locali indivisibili attraverso l'imposizione sulla proprietà immobiliare.

(3) Negli stessi termini la Corte si era espressa con riguardo alla SOCOF nella sent. n. 159/1985. La natura patrimoniale dell'ICI è stata espressamente riconosciuta da C. Cost., sent. n. 113/1996, in banca dati "fisconline"; in dottrina, ampiamente, MARINI, op. cit., passim e spec. pagg. 133 e seguenti.

(4) Tra gli altri, v. GALLO, L'autonomia impositiva degli enti locali, Bologna 1979, pagg. 107 e seguenti; MARINI, op. loc. cit..

(5) DELLA VALLE, I limiti costituzionali alla sovrapposizione di tributo erariale e tributo locale: capacità contributiva e coordinamento finanziario, in "Riv. Dir. Fin." 1994, pagg. 598 e seguenti; GIOVANARDI, L'autonomia tributaria degli enti locali, Milano 2005, pagg. 356 e seguenti e dottrina ivi citata. GALLO, F. Maffezzoni e l'IVA: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi, in "Rass. Trib." n. 5/2009, pagg. 1263 e seguenti, sottolinea che nella più ampia nozione di capacità contributiva come mero criterio di riparto, e non come capacità economica qualificata, il godimento del pubblico servizio costituisce un utile criterio distributivo.

(6) V. per tutti GIARDINA, Autonomia tributaria e forme alternative di finanziamento degli enti locali, in Autonomia impositiva degli enti locali, Atti del Convegno di Taormina del 26-27 marzo 1982, Padova 1983, pagg. 40 e seguenti; GALLO, Il federalismo fiscale cooperativo, in "Rass. Trib." 1995, pag. 283. Per alcune considerazioni critiche di carattere generale sul riflesso dei servizi indivisibili sul valore del patrimonio: MARELLO, Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio, Milano, 2006, pagg. 193 e seguenti.

(7) La scelta del legislatore di non assoggettare ad imposta il nudo proprietario ha indotto a configurare l'ICI (non senza stigmatizzare l'incertezza del legislatore nell'individuazione del presupposto) come un'imposta sul patrimonio immobiliare (astrattamente) idoneo alla produzione del reddito (così PERRONE, L'imposta comunale sugli immobili: primi spunti critici, in "Riv. Dir. Trib." 1994, I, pagg. 745 e seguenti). La questione, così prospettata, si inserisce nell'alveo della problematica configurazione del tributo come imposta patrimoniale oppure essenzialmente reddituale, su cui v. MARELLO, Contributo cit., pagg. 107 e seguenti. A tale prospettiva è anche possibile ricondurre la questione della rivalsa (RANDAZZO, La rivalsa nella disciplina dell'ICI, in "Riv. Dir. Trib." 1995, I, pag. 257), su cui v. la nota successiva. Questa ulteriore ambiguità della definizione del presupposto sembra tuttavia superata dalle ricordate pronunce della Corte Costituzionale, che sposano senza dubbi la tesi della natura patrimoniale.

(8) L'individuazione del presupposto dell'ICI - possibile in via sistematica solo esaminando congiuntamente le disposizioni sul presupposto e quelle sui soggetti passivi del tributo ([artt. 1 e 3](#) d. lgs. n. 504/1992) - è stata oggetto di significative modifiche, proprio in relazione al profilo che qui interessa. Nel testo originario dell'art. 3 era infatti previsto un diritto di rivalsa del soggetto passivo concedente sull'utilizzatore degli immobili dati in usufrutto, enfiteusi o locazione finanziaria, al fine di dare giuridico rilievo al collegamento tra il prelievo e la fruizione dei

servizi pubblici. Tale previsione normativa costituiva il "residuo" di un'ipotesi, contenuta nell'originario disegno di legge delega istitutivo dell'ICI, di attribuire al proprietario il diritto di rivalsa sull'inquilino; ipotesi che aveva dato luogo ad un acceso dibattito (DE MITA, L'ICI dell'inquilino viola la Costituzione, in "Dir. Prat. Trib." 1992, I, pag. 2449; MARONGIU, L'inquilino paghi, in Dir. Prat. Trib. 1992, I, 2508; per un commento sulla vicenda MARINI, op. cit. pagg. 161 e seguente) e che poi non fu recepita nel testo definitivo. Anche la rivalsa nei confronti dei titolari di diritti reali fu poi eliminata, individuando direttamente questi ultimi come soggetti passivi del tributo.

(9) Mi sono già soffermata su questo tema in un altro lavoro, cui rinvio eventuali interessati: SALVINI, Federalismo fiscale e tassazione degli immobili, in "Rass. Trib." n. 6/2010, pagg. 1607 e seguenti, in cui si mette tra l'altro in evidenza come l'abrogazione dell'ICI sulla prima casa costituisca una grave alterazione, se non un vero e proprio tradimento, dei principi fondanti del federalismo fiscale.

(10) La questione si fa senza dubbio più complessa se si considera il fatto che i residenti nel territorio comunale (che però naturalmente non coincidono in toto con coloro che abitano in case di proprietà) contribuiscono alle spese indivisibili dei comuni mediante le addizionali IRPEF. È peraltro certo che non potrà farsi chiarezza (neanche) sotto questo profilo finché non saranno state individuate in via definitiva le funzioni fondamentali che i comuni debbono svolgere e che debbono quindi essere finanziate. Come è noto, infatti, tali funzioni sono state individuate solo "in via provvisoria" dall'[art. 21](#), comma 3, l. n. 42/2009.

(11) La diffusione della proprietà immobiliare anche nei ceti meno avvantaggiati rende inoltre problematico il reperimento di risorse per fare fronte al pagamento dell'imposta. Il tema è quello, più generale, della necessità che la ricchezza manifestata dal presupposto sia liquida, e renda quindi di per sé possibile l'erogazione delle somme necessarie al pagamento. Con riferimento all'ICI, la Corte Costituzionale (sent. n. 111/1997) ha affermato che tale necessità non sussiste, essendo il contribuente tenuto ad adempiere all'obbligazione con tutte le sue risorse economiche, e non solo con quelle ritraibili dal presupposto della specifica imposta di cui si tratta. Su questo tema, anche per le diverse opinioni dottrinarie, cfr. per tutti MARELLO, Contributo cit., pagg. 195 e seguenti.

(12) BASILAVECCHIA, Profili cit., pag. 1363.

(13) muraro, Il riordino dell'imposizione sugli immobili, in La finanza pubblica, Rapporto 2009, Bologna 2009, pagg. 325 e seguenti, che basa questa considerazione su dati statistici, riferiti anche all'addizionale IRPEF comunale.

(14) Secondo FRANSONI, Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega, in "Riv. Dir. Trib." 2011, I, pagg. 277 e seguenti, il principio di territorialità è insito nel precetto dell'[art. 53](#) Cost., per cui la sua previsione nell'ambito della legge delega potrebbe servire solo a ribadire che esso si applica anche nei rapporti interni inerenti la ripartizione dell'autonomia impositiva tra i diversi livelli di governo e non solo con riferimento ai profili internazionali.

(15) Definito dall'[art. 2](#), comma 2, lett. p) l. n. 42/2009 quale "tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa".

(16) Su cui v. GALLO, I capisaldi del federalismo fiscale, in "Dir. Prat. Trib." 2009, I, pagg. 219 e seguenti.

(17) LOVECCHIO, I principi del coordinamento tributario nel disegno di

legge delega sul federalismo fiscale, in *Comuni d'Italia* 2009, pag. 56; GIOVANARDI, Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale, in *"Riv. Dir. Trib."* 2010, I, pag. 44.

(18) Sul sistema della delega quanto ai tributi propri dei comuni rinvio a SALVINI, I tributi propri di Regioni, Province e Comuni, in *Il federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA, PIZZETTI, SCOZZESE, Roma 2009, pagg. 213 e seguenti.

(19) Cfr. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili* cit.

(20) V. retro nota 2.

(21) LOVECCHIO, *Proposte correttive per "service tax" comunale e imposta di soggiorno*, in *"Corr. Trib."* 2011, pag. 3756. La soluzione proposta coincide con la RES (o TARES) adottata con il "decreto Monti", su cui v. oltre.

(22) Si v. le considerazioni critiche dell'IFEL illustrate da BARUZZI, *Imu: le principali problematiche interpretative analizzate dall'Ifel nella "Guida al bilancio 2012"*, in *"il fisco"* n. 11/2012, fascicolo n. 1, pag. 1608.

(23) Trattandosi di un'autonoma iniziativa legislativa e non di un decreto di attuazione della legge di delega [n. 42/2009](#), è stato possibile superare il divieto, posto da quest'ultima, dell'introduzione di un tributo analogo all'ICI sulla "prima casa".

(24) La relazione tecnica stima in 2 miliardi di euro annui l'incremento di gettito per i comuni derivante - si ritiene - soprattutto dall'assoggettamento ad IMU della prima casa; a questo incremento corrisponde naturalmente una minore assegnazione ai comuni di risorse statali. È invece stimato in ben 9 miliardi di euro annui l'incremento di entrate per lo Stato (essendo di 1,6 miliardi di euro il gettito complessivo tra IRPEF e addizionali regionali e comunali sugli immobili non locati) a seguito della riserva di quota. Si vedano su questo punto e sul raffronto tra decreto sul federalismo municipale e decreto Monti in materia di tassazione degli immobili non locati le penetranti osservazioni critiche di LONGOBARDI-PORCELLI, *La difficile coabitazione di due imposte patrimoniali: perché non guardare al modello britannico?* in www.nelmerito.com.

(25) Non sembra invece direttamente rilevante ai fini del discorso che si sta svolgendo un'ulteriore forma di imposizione che assume comunque la medesima base imponibile dell'ICI e ora dell'IMU, e cioè l'imposta comunale di scopo.

(26) Così definita dalla relazione governativa al d.l., la quale peraltro non individua in alcun modo i contorni di questa novità, limitandosi a parafrasare il dettato normativo.

(27) V. tra gli altri sul punto: FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *"Rass. Trib."* n. 6/2010, pagg. 1535 e seguenti; GALLO, *Il federalismo fiscale delineato dalla legge delega [n. 42](#) del 2009: tra autonomia tributaria coordinata e competenza legislativa regionale "primaria"*, in corso di pubblicazione. Sempre in senso critico, con specifico riguardo all'autonomia degli enti locali, BASILAVECCHIA, *Il Fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *"Corr. Trib."* 2011, pagg. 1105 e seguenti.

(28) Nonché alla scelta dei comuni di considerare come abitazione principale quella delle persone ricoverate in via permanente in case di cura ed ivi residenti.

(29) Natura che si manifesta anche se "assorbita" dalla componente del tributo avente natura di imposta in quanto relativa ai servizi indivisibili resi dai comuni per lo smaltimento dei rifiuti e per l'igiene delle aree

pubbliche (C. Cost. [n. 238/2009](#), in banca dati "fisconline").

[\(30\)](#) SALVINI, L'imposizione patrimoniale e la "progressione" dell'ICI nella manovra Monti, in www.nelmerito.com.

[\(31\)](#) Sembra emergere nelle intenzioni del Governo il progetto di separare anche formalmente, dal prossimo anno, la quota patrimoniale statale dalla quota dell'IMU destinata ai comuni. Il che sarebbe auspicabile sia in relazione alla differente ratio delle due quote (che potrebbe risolversi in due presupposti non coincidenti, come si è osservato nel testo), sia per chiarire il meccanismo e la portata della riduzione degli attuali trasferimenti erariali ai comuni commisurata alla quota di loro spettanza.

[\(32\)](#) Devo peraltro osservare che, se questa è effettivamente la logica della riserva, non sembra coerente con essa la riserva allo stato anche di una quota del gettito degli immobili di impresa.

[\(33\)](#) Come si è osservato, sembrava questo, del resto, il disegno del precedente Governo.