

L'IMU NEL QUADRO DEL FEDERALISMO FISCALE

DI LIVIA SALVINI

1. Premessa.

Le vicende degli ultimi anni di vigenza dell'ICI, del varo della legge di delega sul federalismo fiscale e dell'emanazione del decreto attuativo sul federalismo municipale che ha istituito l'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, 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 fin da subito 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'imposta, 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 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 con la fruizione dei servizi indivisibili ², ma sarebbe stata applicabile agli abitanti, anche se non possessori dell'immobile (quindi anche ai conduttori).

¹ Il testo si può leggere in Corr. Trib. 1993, 532. V. sul punto MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano 2000, 59 ss.; BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in Rass. Trib. 1999, 1354 ss.

² In base al principio di capacità contributiva, il finanziamento delle spese pubbliche destinate ai servizi indivisibili avviene attraverso imposte che colpiscono indici economici di ricchezza. Un tributo destinato a finanziare tali servizi avente natura puramente commutativa dovrebbe invece avere

Questo progetto non fu attuato e quindi, non senza qualche difficoltà, l'ICI assolve le funzioni di ambedue le progettate imposte patrimoniali. Come ha affermato la Corte Costituzionale, “*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. Ed invero, è diffusa, anche se non unanimemente condivisa, la tesi secondo cui i tributi locali in genere e l'imposta patrimoniale comunale nello specifico⁴ 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 sotto il profilo della sua specialità⁵.

Non vi è dubbio, peraltro, che il tema del beneficio, facendo esso capo – come dice la Corte – a chi ha il godimento del bene, è strettamente collegato con quello della rivalsa sull'utilizzatore dell'immobile dell'imposta gravante sul possessore dello stesso⁶. In quanto idonea a spostare l'onere del tributo, in caso di locazione o simili rapporti che assicurano il godimento dell'immobile ad un soggetto diverso dal proprietario, su tale ultimo soggetto, la rivalsa quindi consente di attuare una tendenziale coincidenza tra soggetto inciso e fruitore dei servizi indivisibili (essendo altrimenti tale incisione rimessa solo alle leggi economiche)⁷. Se da un lato è vero, infatti, che alcuni servizi indivisibili (viabilità, parcheggi pubblici, illuminazione, ecc.) possono riflettersi direttamente nel (maggior) valore degli immobili, gli stessi servizi comportano anche un'utilità per gli abitanti in quanto persone.

natura di testatico, cioè essere applicato direttamente sulla persona, assumendosi la sua stessa esistenza come presupposto per l'imposizione. Per evidenti motivi di equità e ragionevolezza del prelievo (si vedano ad esempio le note vicende della *poll tax* - più propriamente, *Community charge*, avente natura di testatico – 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) sembra preferibile ancorare l'imposizione al valore immobiliare.

³ Negli stessi termini la Corte si era espressa con riguardo alla SOCOF nella sent. n. 159/1985. Questa argomentazione viene usata dalla Corte per giustificare il fatto che un'imposta patrimoniale come l'ICI non consenta al possessore di dedurre le passività contratte per l'acquisto dell'immobile. La capacità contributiva connessa al possesso del cespite viene così “isolata” da quella complessivamente manifestata dal soggetto passivo, con la conseguenza che tali passività dovrebbero necessariamente trovare riconoscimento – sempre secondo la Corte – solo in un'imposta patrimoniale di carattere generale. Il collegamento con il beneficio viene anche utilizzato come argomento per giustificare la legittimità dell'imposta in quanto di carattere “speciale”, in quanto cioè colpisce solo una determinata tipologia di cespiti: v. sul punto GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Milano 2005, 348 ss. e la dottrina ivi citata.

⁴ Tra gli altri, v. GALLO, *L'autonomia impositiva degli enti locali*, Bologna 1979, 107 ss..

⁵ DELLA VALLE, *I limiti costituzionali alla sovrapposizione di tributo erariale e tributo locale: capacità contributiva e coordinamento finanziario*, in Riv. Dir. Fin. 1994, 598 ss.; GIOVANARDI, *op. cit.*, 356 ss. GALLO, F. Maffezzoni e l'IVA: *la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in Rass. Trib. 2009, 1263 ss., 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 Nel testo originario dell'ICI (art. 3 d. lgs. n. 504/1992) era previsto un diritto di rivalsa del soggetto passivo concedente sull'utilizzatore degli immobili dati in usufrutto, enfiteusi o locazione finanziaria. Tale previsione fu poi eliminata, avendo dato luogo a dubbi sulla sua congruenza con il presupposto del tributo. La questione veniva tuttavia posta nell'ottica di un'ulteriore ambiguità del presupposto dell'ICI, vertente sulla natura reddituale oppure patrimoniale dell'imposta (e non dunque con riferimento al beneficio). V. per tutti sul punto RANDAZZO, *La rivalsa nella disciplina dell'ICI*, in Riv. Dir. Trib. 1995, I, 257 e, in termini più generali, ID., *Le rivalse tributarie*, Milano 2012, *passim* e spec. 36.

⁷ TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in Riv. Dir. Trib. 1995, I, 33 ss.

Attraverso il collegamento con il beneficio, la patrimonialità dell'ICI si connota dunque in modo peculiare.

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 casa⁸. 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 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. 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 (al lordo delle relative passività), quando questa grava solo su alcune tipologie di immobili. La risposta dovrebbe probabilmente essere negativa.

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, con 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 tributo⁹, certamente soddisfatto dalla tassazione immobiliare) espressamente al criterio del beneficio¹⁰ quale ispiratore dei tributi locali e al principio di continenza¹¹, che – come è stato giustamente rilevato¹² – può ritenersi strettamente correlato, dal punto di vista dell'ente locale, al

⁸ Mi sono già soffermata su questo tema in un altro lavoro, cui rinvio eventuali interessati: SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Fiscalità immobiliare. Atti del convegno (Siena 12 febbraio 2010)*, a cura di PISTOLESI, Milano 2011, 81 ss., 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.

⁹ Secondo FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in Riv. Dir. Trib. 2011, I, 277 ss., 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.

¹⁰ 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”*.

¹¹ Su cui v. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in Dir. Prat. Trib. 2009, I, 219 ss.

¹² LOVECCHIO, *I principi del coordinamento tributario nel disegno di legge delega sul federalismo fiscale*, in Comuni d'Italia 2009, 56; GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in Riv. Dir. Trib.

beneficio.

La estrema genericità della delega al legislatore statale ¹³ in punto di istituzione del nuovo tributo immobiliare, solo mitigata dalla previsione contenuta nella stessa legge sulla possibilità di sostituire o accorpare 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 ¹⁴. 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 sembrava tuttavia frapporsi in modo decisivo il divieto, posto dal principio da attuare, di colpire la "prima casa" con un'imposizione di tipo patrimoniale: come si è visto, infatti, a meno di non costruire un tributo di tipo commutativo (sostanzialmente un testatico), difficilmente si può disgiungere un tale beneficio dal possesso, o comunque dal godimento, di un immobile.

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"*.

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) e considerazioni conclusive.

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 ¹⁵, per attenersi al tema di questo intervento, le principali modifiche attengono: in primo luogo, all'assoggettamento all'imposta della "prima casa" ¹⁶; 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."*

2010, I, 44.

¹³ 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, 213 ss.

¹⁴ Cfr. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili cit.*

¹⁵ 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* 2012, 1608.

¹⁶ 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".

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 preesistente¹⁷. 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.

La prima è costituita dalla nuova TARES, tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (art. 14 d.l. cit.) applicabile dal 2013, che detta una disciplina più organica dei tormentati, vigenti prelievi per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti. Una “importante novità”¹⁸, 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).

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 accentratamente riduttivi dell’autonomia locale¹⁹, 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.

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’impronta del governo Monti di attuare, sia pure in modo frammentato e non progressivo attraverso diverse imposte “speciali”, quell’imposizione dei patrimoni da più parte invocata²⁰. Ciò emergerebbe dalla riserva allo Stato di una quota dell’IMU sugli immobili diversi dalle “prime case”, riserva che potrebbe sancire un parziale svincolo, per questi immobili, del presupposto del tributo

¹⁷ 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 e PORCELLI, *La difficile coabitazione di due imposte patrimoniali: perché non guardare al modello britannico?* in www.nelmerito.com.

¹⁸ 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.

¹⁹ V. per tutti sul punto 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.

²⁰ SALVINI, *L’imposizione patrimoniale e la “progressione” dell’ICI nella manovra Monti*, in www.nelmerito.com.

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 ²¹. Nell'ottica della "patrimonializzazione" dell'IMU si collocherebbe anche la – per molti versi simmetrica - imposizione patrimoniale degli immobili siti all'estero.

In questa ottica – quella cioè di accentuare la natura patrimoniale dell'IMU rispetto all'ICI (quando ad essa erano soggette le "prime case"), 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 ss., 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.

In questo modo, seppure incerto e faticoso, si recupererebbero le linee fondamentali 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 (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).

²¹ Devo peraltro osservare che, se questa è effettivamente la logica della riserva, non sembra logico riservare allo Stato anche una quota del gettito degli immobili di impresa.