Formazione IFEL
per i Comuni

Ciclo formativo 2014

IFEL
Fondazione ANCI

LA TASI E LA TARI
Normativa e applicazione
Le novità dell'estate in materia di IUC

Christian AMADEO ***(Responsabile Servizio Tributi del Comune di VENARIA REALE (TO) - Componente Giunta Esecutiva e Docente Esclusivo A.N.U.T.E.L.)***

Andora, 14 ottobre 2014

Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali
ANUTEL
Equità Fiscale per il Cittadino

LA TASI E LA TARI - Normativa e applicazione- Le novità dell'estate in materia di IUC

di Christian Amadeo

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta ad Andora il 14 ottobre 2014.

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali.

LA TASI E LA TARI
Normativa e applicazione
Le novità dell'estate in materia di IUC

Christian Amadeo

Andora, 14 ottobre 2014

INDICE

1. Introduzione

LA TARI

2. Istituzione, oggetti e soggetti del tributo
3. Rifiuti speciali e assimilati agli urbani
4. Criteri di commisurazione della tariffa
5. Riduzioni ed esenzioni
6. La tariffa avente natura corrispettiva
7. Deliberazioni da adottare: regolamento e tariffe
8. La riscossione della TARI

LA TASI

9. Presupposto, oggetti di imposta e soggetti passivi
10. Le aliquote: margini di scelta e atti deliberativi
11. Le scelte regolamentari
12. Le esenzioni
13. Versamenti del tributo per i servizi indivisibili

LE NORME COMUNI DELLA IUC

14. Dichiarazioni
15. Il funzionario responsabile
16. Accertamenti e sanzioni
17. Ultime novità in materia di IMU

1. Introduzione

Dopo la rivoluzione del 2012, con l'arrivo dell'Imposta Municipale Propria (IMU) al posto dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) e quella del 2013 che ha visto l'istituzione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES) in luogo dei precedenti prelievi sui rifiuti – salvo per quei Comuni che hanno scelto di continuare ad applicare la Tarsu facendo ricorso alla facoltà offerta dal D.L. 102/2013 – i Comuni si sono trovati ad affrontare nel 2014 con il più grande stravolgimento dei tributi locali degli ultimi 20 anni.
La Legge di Stabilità 2014, rubricata al numero 147 del 27 dicembre 2013, ha, da una parte, ridisegnato i due principali tributi comunali (Imu e prelievo sui rifiuti) e, dall'altra, creato una nuova entrata, la Tasi, destinata al finanziamento dei "servizi indivisibili", che concentra elementi tipici sia dell'Imu sia della tassa sui rifiuti. Ed è soprattutto l'ultimo tributo arrivato ad aver evidenziato le maggiori problematiche per le amministrazioni comunali e per i cittadini, emerse soprattutto in fase di avvio, ma che inevitabilmente si ripresenteranno anche nel momento in cui gli uffici tributi comunali inizieranno l'attività di controllo e accertamento.
In questa giornata formativa l'attenzione è concentrata su Tasi e Tari, con cenno sulle novità che hanno investito l'Imu e che comportano effetti sulla Tasi, stante la sempre più stretta connessione tra i due tributi, anche per effetto delle modifiche sostanziali apportate soprattutto dal D.L. 16/2014.

LA TARI

2. Istituzione, oggetti e soggetti del tributo

Il comma 639 dell'unico articolo della Legge 147/2013 ha istituito la nuova tassa sui rifiuti (Tari), la quale, ai sensi del comma 704 del medesimo articolo, sostituisce e abroga ogni precedente tipo di prelievo sui rifiuti (Tarsu, Tia1, Tia2), compresa la maggiorazione statale applicata nel 2013 e destinata a finanziare i "servizi indivisibili" dei Comuni. In pratica, il cambio di nome del nuovo tributo sui rifiuti si è reso necessario a seguito dell'abrogazione della predetta maggiorazione, sostituita "di fatto" con la Tasi, perlomeno per quanto riguarda la destinazione del gettito al finanziamento dei servizi indivisibili degli enti locali.
Rispetto alle precedenti entrate destinate alla copertura dei costi di gestione dei rifiuti, la Tari ha apportato modifiche meno preoccupanti rispetto all'Imu e soprattutto alla nuova Tasi. Tra i punti critici della tassa sui rifiuti entrata in vigore nel 2014 vi sono certamente gli aspetti legati ai rifiuti speciali e quelli assimilati agli urbani, oltre alla preoccupazione dei Sindaci e dei cittadini per gli aumenti legati all'obbligo di copertura integrale dei costi di gestione dei rifiuti, che interessano in particolare i Comuni che fino al 2013 hanno applicato la Tarsu. Non è da sottovalutare, altresì, il carico di lavoro che ha investito gli uffici tributi, obbligati in ogni caso ad adeguare regolamenti, delibere tariffarie, modulistica e software per la gestione della nuova entrata.

Oggetto della Tari sono i locali e le aree scoperte possedute o detenute a qualsiasi titolo e suscettibili di produrre rifiuti urbani. Una disposizione ripresa dalla normativa Tares, la cui novità saliente è rappresentata dal concetto di "suscettibilità" di produrre rifiuti. Intorno al termine utilizzato dal legislatore

gravitano le maggiori difficoltà interpretative che da molti anni assillano uffici tributi e contribuenti. La “suscettibilità” di produrre rifiuti si lega in sostanza all’”utilizzabilità” dei locali e delle aree soggette al tributo. “Utilizzabilità” che è diversa dal concetto di “utilizzo”, come ormai ribadito in più occasioni dalla Corte di Cassazione, secondo la quale un locale per non essere soggetto al prelievo della tassa sui rifiuti deve essere “inutilizzabile” e non “inutilizzato”. E pertanto la non suscettibilità di produrre rifiuti si lega alla concreta impossibilità di produrli per questioni oggettive e non soggettive.
Sempre in tema di locali e aree tassabili, il secondo periodo del comma 641 identifica le aree non soggette a Tari, riprendendo le tipologie già escluse ai fini Tares: le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva.
Il principio del “vincolo di solidarietà” viene consolidato anche in regime di Tari, mentre le disposizioni dei commi 643 e 644 riprendono le linee dettate per la prima volta ai fini Tares, ossia la detenzione temporanea della durata non superiore a sei mesi che fa ricadere in capo al possessore dei locali e delle aree la soggettività passiva (anziché in capo al detentore) e la responsabilità del versamento a carico del gestore dei servizi comuni per i locali in multiproprietà e per i centri commerciali integrati.
Definita la soggettività passiva, i commi da 645 a 649 della Legge di Stabilità 2014, forniscono le regole per il conteggio delle superfici imponibili e di quelle soggette ad esclusione o riduzione per produzione di rifiuti speciali e assimilati agli urbani.
Le superfici che i Comuni utilizzano in regime di Tari sono le medesime denunciate e/o accertate ai fini dei precedenti prelievi. Non sarà pertanto necessario, con l’entrata in vigore del nuovo tributo, richiedere ai contribuenti di presentare una nuova denuncia. Il calcolo della superficie continua a prendere in considerazione la superficie calpestabile, rimandando l’applicazione del nuovo criterio della superficie catastale al primo gennaio dell’anno successivo a quello in cui verrà emanato un apposito provvedimento dell’Agenzia delle Entrate che attesta l’avvenuta completa attuazione delle operazioni di interscambio con i Comuni finalizzata alla determinazione della superficie catastale. Una volta completati i lavori, i Comuni dovranno procedere con l’aggiornamento di tutte le posizioni Tari, adeguando le superfici al criterio catastale, con il totale della superficie risultante dagli atti catastali da imputare nella misura dell’80%. Un criterio che gli enti locali possono applicare sin da ora, facendo leva sul secondo periodo del comma 646, in base al quale i Comuni, nella loro attività di accertamento possono considerare come superficie assoggettabile a TARI quella pari all’80% della superficie catastale. Il calcolo di tale superficie segue i criteri fissati con D.P.R. 138/1998.
Per rideterminare le superfici catastali viene chiesta la collaborazione dei Comuni, che al termine dell’interscambio dovranno comunicare ai contribuenti le nuove superfici, nel rispetto delle norme stabilite dallo Statuto del Contribuente (conoscenza piena dell’informazione).
Tutto questo concerne le sole unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte nel Catasto Fabbricati nelle categorie A, B e C, mentre per tutte le altre categorie (D ed E) e per le aree scoperte, permarrà il criterio della superficie calpestabile.

3. Rifiuti speciali e assimilati agli urbani.

Una delle questioni più spinose legate alla TARI si riferisce alla gestione delle posizioni tributarie laddove vi sia una produzione di rifiuti speciali e rifiuti assimilati agli urbani.
Circa i rifiuti speciali, il primo periodo del comma 649 dispone che nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, "in via continuativa e prevalente", rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Il virgolettato inserito nella frase serve ad evidenziare la differenza di terminologia usata dal legislatore della TARI rispetto a quanto enunciato in materia di TARES e di TARSU. Per questi ultimi tributi il riferimento alla produzione di rifiuti speciali era legato al "di regola". Se il termine "continuativa" può in qualche modo associarsi al "di regola", il termine "prevalente" assume invece carattere di innovazione assoluta. Secondo il dettato letterale della norma è sufficiente che il 51% dei rifiuti sia di tipo speciale per detassare la relativa superficie, con evidenti effetti sulla base imponibile complessiva riferita alle utenze non domestiche.
Per quanto attiene i rifiuti speciali assimilati agli urbani la faccenda si complica ulteriormente, anche se per fortuna il legislatore ha posto rimedio al contrasto di norme creato nella versione originaria dei commi 649 e 661: da una parte veniva data facoltà ai Comuni di prevedere riduzioni sulla parte variabile della tariffa per i produttori di rifiuti avviati al recupero e dall'altra si disponeva che il tributo non era dovuto in relazione alle quantità di rifiuti che il produttore dimostrava di aver avviato al recupero. L'attuale versione del comma 649 prevede invece una riduzione della quota variabile del tributo proporzionale alla quantità di rifiuti avviata al "riciclo". Si è tornati dunque ad un previsione simile al previdente regime Tares, con applicazione di una riduzione di quota variabile legata questa volta però al "riciclo" dei rifiuti non più al "recupero".
Ancora più determinante sempre in tema di rifiuti speciali e di rifiuti speciali assimilati agli urbani è l'ultima modifica apportata al citato comma 649 che impone ai Comuni di individuare, con proprio regolamento, le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e – soprattutto – i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio delle attività produttive. Per queste tipologie viene precisato che si estende il divieto di assimilazione. Nulla di innovativo per quanto concerne la prima tipologia (aree di produzione di rifiuti speciali), mentre per i magazzini la norma detta nuovi indirizzi, che si pongono in aperto contrasto con un principio ormai consolidato di giurisprudenza, in base al quale i magazzini sono soggetti alla tassazione sui rifiuti.

4. Criteri di commisurazione della tariffa.

Sull'esperienza del 2013 con la Tares, tenendo conto in particolare delle preoccupazioni dei Comuni che arrivavano da una gestione Tarsu e che si sarebbero trovati ad affrontare uno stravolgimento tariffario che avrebbe colpito in particolare le utenze alimentari e di fiori, il legislatore ha istituito la TARI garantendo sin dall'origine una doppia facoltà ai sindaci: la regola di base prevede che i Comuni adottino i criteri fissati dal D.P.R. 158/1999, il cosiddetto "metodo normalizzato" istituito in relazione alla TIA1. Come è noto, detto metodo prevede, oltre ad una già consolidata suddivisione tra utenze domestiche e non domestiche, la ripartizione tra quota fissa e quota variabile,

nonché l'indicazione di appositi coefficienti di produzione ipotetica dei rifiuti legati a ciascuna parte (fissa e variabile) sia per le utenze domestiche che per quelle non domestiche. Ed è proprio l'applicazione di questi coefficienti che porta ad aumenti consistenti per talune tipologie di utenze, alimentari e fiorai in testa. Per attenuare il salasso è intervenuto il D.L. 16/2014 (art. 2, comma 1, lettera e-bis), che ha dato la possibilità ai Comuni di derogare ai coefficienti minimi e massimi del D.P.R. 158/1999, nella misura del 50%. Una facoltà concessa per i soli anni 2014 e 2015, nelle more della revisione del regolamento di cui al D.P.R 158/1999
Il comma 652 della Legge 147/2013 offre un'alternativa ai criteri presi in prestito dal D.P.R. 158: nel rispetto dell'onnipresente concetto del "chi inquina paga", il Comune può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. In estrema sintesi, la disposizione in oggetto ricalca quanto già noto agli enti in regime di TARSU, ossia l'art. 65 del D.Lgs. 507/1993, aprendo le porte, in pratica, all'adozione dei medesimi criteri di determinazione delle tariffe già applicati per la TARSU anche alla TARI.
In ogni caso, indipendentemente dai criteri adottati dal singolo ente, dovrà essere garantita la copertura integrale dei costi della gestione dei rifiuti (comma 654).

5. Riduzioni ed esenzioni

In relazione al disagio arrecato agli utenti per carenze relative all'erogazione del servizio di raccolta dei rifiuti, la norma TARI prevede, ai commi 656 e 657, delle riduzioni che i Comuni devono obbligatoriamente riconoscere ai contribuenti. Quello che resta nella facoltà dei primi cittadini è la misura di tali riduzioni.
Nella situazione più grave, quella di mancato svolgimento del servizio, la TARI è dovuta nella misura massima del 20%, applicando dunque una riduzione dell'80%, estesa anche ai casi di effettuazione del servizio raccolta rifiuti in grave violazione della disciplina di riferimento e per interruzione del servizio causato da motivi sindacali o da imprevedibili impedimenti organizzativi.
L'altra riduzione obbligatoria da riconoscere è quella pari al 60% (quindi tributo dovuto nella misura massima del 40%) per gli utenti delle zone in cui non è effettuata la raccolta rifiuti, graduabile da parte dei Comuni in relazione alla distanza dal punto più vicino di raccolta.
Terza tipologia di riduzione che deve essere riconosciuta obbligatoriamente è quella prevista dal comma 658, secondo cui nella modulazione della tariffa sono assicurate riduzioni per la raccolta differenziata riferibile alle utenze domestiche. Tali riduzioni possono essere riconosciute sia sotto forma di agevolazioni individuali (ad esempio per il compostaggio domestico) sia collettive (abbattimento della quota di costi variabili imputabili alle utenze domestiche, nel piano finanziario).

Nel comma 659 vengono invece elencate le tipologie di riduzioni che i Comuni possono riconoscere attraverso la loro potestà regolamentare. Trattasi di mera facoltà, che può estendersi anche fino all'esenzione totale del tributo. Sono le medesime tipologie già previste ai fini dei precedenti prelievi, per le quali però era previsto un tetto massimo di percentuale di riduzione (33% per Tarsu, 30% per Tares): abitazioni con unico occupante, unità immobiliari ad uso stagionale o discontinuo, abitazioni di soggetti con residenza all'estero e fabbricati rurali ad

uso abitativo.
Si noti come le medesime riduzioni/esenzioni siano state previste anche ai fini TASI dal comma 679 dell'articolo unico della Legge di Stabilità 2014.
Tornando alla TARI, il successivo comma 660 prevede che i Comuni possano regolamentare ulteriori forme di riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle elencate nel precedente comma 659 e che per esse la copertura debba essere assicurata, a scelta dell'ente locale, attraverso la ripartizione del costo tra tutte le utenze soggette a TARI o con apposite autorizzazioni di spesa, imputando quindi in quest'ultimo caso il costo delle riduzioni/esenzioni alla fiscalità generale.

6. La tariffa avente natura corrispettiva

Viene riproposta anche per la nuova TARI la possibilità, per i Comuni che hanno adottato sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti, di adottare la "tariffa corrispettiva" in luogo della tassa sui rifiuti. Si tratta di una mera facoltà a cui possono ricorrere soltanto i comuni in grado di misurare l'esatta produzione di rifiuti per ciascuna utenza. La tariffa in tal caso è corrisposta in base alla produzione effettiva di rifiuti e non più in base a criteri presuntivi come i coefficienti del D.P.R 158.
Nel caso in cui il Comune adotti la tariffa corrispettiva, lo stesso ente si libera della gestione e della riscossione della stessa, che per esplicita disposizione normativa (comma 668) viene assunta in capo al soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.
Entro i sei mesi dall'entrata in vigore della TARI – ovvero entro il 30 giugno 214 – era prevista l'emanazione da parte del Ministro dell'Ambiente di concerto col Mef, di un regolamento che avrebbe stabilito i criteri per la realizzazione da parte dei Comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di correttivi ai criteri di ripartizione dei costi del servizio. In pratica il legislatore sembrava puntare verso l'applicazione della tariffa puntuale, in conseguenza di tale regolamento che avrebbe dovuto obbligare gli enti territoriali a misurare puntualmente i rifiuti prodotti e di conseguenza invitare implicitamente i sindaci ad adottare la TARI corrispettiva. Ma, decorso il termine del 30 giugno 2014, il regolamento annunciato non è stato approvato.

7. Deliberazioni da adottare: regolamento e tariffe

Assodata la facoltà di poter ricorrere alla potestà regolamentare anche in tema di IUC, fatta salva dal comma 702 della legge in esame, il Comune, è tenuto a disciplinare con tale atto una serie di questioni minime elencate dal comma 682, oltre naturalmente a tutti gli altri aspetti legati alla TARI. Nel Regolamento della tassa sui rifiuti devono essere previsti innanzitutto i criteri di determinazione delle tariffe, scegliendo tra quelli indicati nel D.P.R. 158/1999 o i criteri alternativi che riprendono in sostanza le linee adottate in regime di Tarsu.
Dovranno essere elencate le categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione dei rifiuti e tutte le tipologie e le misure relative a riduzioni ed esenzioni. Il regolamento deve infine individuare "le categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare, nell'obiettiva difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta". Quest'ultima disposizione va ovviamente coordinata con quanto descritto al paragrafo 3 della presente trattazione.

La competenza ad approvare il regolamento TARI è del Consiglio Comunale, lo stesso organo tenuto altresì all'approvazione delle tariffe annuali della tassa sui rifiuti. La deliberazione delle tariffe deve avvenire entro il termine di legge fissato per l'approvazione del bilancio di previsione, immancabilmente e puntualmente prorogato ogni anno rispetto alla scadenza di legge "standard". Si ricorda che in caso di mancata approvazione entro il termine indicato, le tariffe si intendono prorogate di anno in anno (art. 1,comma 169 della Legge 296/2006).

Le tariffe vengono approvate in conformità al piano finanziario, le cui caratteristiche sono dettagliatamente identificate nel D.P.R. 158/1999. Il PF deve essere redatto dal soggetto che svolge il servizio dei rifiuti, mentre l'approvazione è di competenza del Consiglio Comunale o da "altra autorità competente a norma delle leggi vigente in materia". L'inciso riportato tra virgolette si è reso necessario, per far fronte alle diverse situazioni rilevate a livello locale nelle competenze in materia di gestione dei rifiuti e di approvazione delle tariffe.

8. La riscossione della TARI

Rispetto alla TASI e all'IMU, il ventaglio di strumenti di pagamento offerto dal legislatore è decisamente più ampio in materia di TARI. Oltre al modello F24 il cui uso risulta sempre più diffuso, considerata anche la gratuità per contribuenti e Comuni, per il versamento della tassa sui rifiuti, gli Enti possono adottare strumenti che consentano una forma di riscossione ancora più immediata e diretta rispetto al modello F24 per il quale i fondi transitano dalla struttura di gestione dell'Agenzia delle Entrate,
Il comma 688 consente in particolare ai Comuni di introitare le somme attraverso il conto corrente postale intestato agli stessi o tramite altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali (Mav, Rid, domiciliazione bancaria, ecc.). Ampio margine di scelta viene dunque offerto ai Sindaci, resa possibile anche in relazione al fatto che la TARI non è vincolata da somme da versare contestualmente anche allo Stato o dalla quantificazione del fondo di solidarietà comunale, che invece interessano le altre due componenti della IUC.
Altrettanta libertà d'azione viene garantita nella scelta delle scadenze di pagamento, con l'unico vincolo imposto dal medesimo comma 688 in base al quale devono essere previste "di norma", almeno due rate a scadenza semestrale e in modo anche differenziato con riferimento alla TASI. Non viene però compresa la logica di tale imposizione e di come essa possa inserirsi nei criteri di un'imposta "unica", oltre alla forte limitazione delle scelte che possono operare i singoli Comuni.
Per chi ricorre al versamento a mezzo F24 i codici tributo da utilizzare sono quelli stabiliti dall'Agenzia delle Entrate con Risoluzione n. 45/E con la quale sono stati ridenominati i codici approvati l'anno precedente ai fini TARES.

In merito alla riscossione della TARI vale il principio generale fissato per l'Imposta Unica Comunale dal comma 690, sul disposto del quale la IUC è applicata e riscossa dal Comune. Ma è un principio derogabile in determinate circostanze, sulla base delle scelte dei singoli enti locali che possono, ad esempio, demandare l'attività di riscossione al soggetto affidatario del servizio raccolta rifiuti nel caso in cui venga adottata la tariffa avente natura

corrispettiva. Il comma 691 offre ulteriori possibilità di esternalizzazione della riscossione (nonché dell'attività accertativa) della tassa. Fino alla scadenza del relativo contratto è infatti possibile affidarla allo stesso gestore del servizio rifiuti o al soggetto che risulta affidatario alla data del 31 dicembre 2013 del servizio di accertamento e riscossione della TARES.

LA TASI

9. Presupposto, oggetti di imposta e soggetti passivi.

Come enunciato in principio della presente relazione, il tributo per i servizi indivisibili (TASI) è la componente della IUC che comporta le casistiche più complesse, molte delle quali spalancano le porte ad innumerevoli interpretazioni e soprattutto a contestazioni e contenzioso con i contribuenti. Si evidenziano in particolare difficoltà nella gestione delle aliquote, dell'obbligazione solidale e della ripartizione di quota tra possessore e occupante, soprattutto prendendo atto della stretta connessione con l'IMU.
Il presupposto della TASI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo, di fabbricati e di aree fabbricabili. Tra i primi viene compresa esplicitamente l'abitazione principale, mentre sono esclusi in ogni caso i terreni agricoli. La definizione di fabbricati e aree fabbricabili è la medesima prevista ai fini IMU, così come all'imposta municipale propria deve essere fatto riferimento in merito alla base imponibile.
All'IMU si lega anche la soggettività passiva del locatario in caso di locazione finanziaria, mentre alla TARI si associa il carico tributario accollato al possessore per le detenzioni temporanee non superiori a sei mesi nel corso dello stesso anno solare e al soggetto che gestisce i servizi comuni per le multiproprietà e i centri commerciali integrati.
Ma sono i commi 671 e 681 a suscitare maggiori perplessità: il primo stabilisce che in caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria. Trattasi di concetto consolidato e noto ai fini TARI, ma mai applicato ai fini IMU. Così, se la base dati di partenza della TASI deve per forza essere quella dell'Imposta Municipale Propria, avente ripartizione tra le varie percentuali di possesso, diventa di non facile attuazione il rispetto letterale del comma 671. Si tratterebbe infatti di imputare ad un solo soggetto unità immobiliari il cui possesso è suddiviso tra più intestatari, con la difficoltà ulteriore di scelta dell'unico soggetto a cui accollare l'intero carico.
Altra criticità nella gestione dell'obbligazione solidale concerne l'applicazione dell'aliquota nel caso di utilizzi diversi dell'unità immobiliare da parte dei contitolari. Si prenda ad esempio il caso di comproprietà tra due fratelli di un alloggio nel quale abbia residenza e dimora soltanto uno dei due fratelli. In tali casi stanno emergendo varie interpretazioni: da una parte si sostiene che si debba applicare aliquota unica sull'intera unità immobiliare e dall'altra che debba essere distinta in base alla situazione collegata al singolo possessore (abitazione principale o altro fabbricato). La casistica diventa ancora più complessa dovendo considerare, per il calcolo della TASI, la scelta di aliquote fatta dal Comune, eventuali assimilazioni all'abitazione principale (comodato d'uso gratuito, ad esempio) e l'applicazione o meno della ripartizione della somma da versare tra possessore e occupante.

Quest'ultima casistica è la novità assoluta portata in dote dalla TASI, al comma 681, altro grande dilemma che manda in crisi uffici tributi, commercialisti, Caf e contribuenti. Riprendendo il dettato della norma, viene previsto che "nel caso in cui l'unità immobiliare è 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.". Resta in capo al Comune decidere la percentuale da imputare all'occupante, scegliendo tra il 10 e il 30%. Questa rivoluzione ha creato problemi innanzitutto operativi, in quanto i Comuni, per imputare la quota di TASI all'occupante devono essere in grado di abbinare quest'ultimo a ciascuna unità immobiliare che nella banca dati IMU viene collegata al solo possessore. Impresa tutt'altro che semplice. E anche dal punto di vista del contribuente viene difficoltoso calcolare il tributo, in quanto l'occupante dovrà procurarsi i dati catastali, richiedendoli al proprietario (ricordiamo che soltanto dal 2011 vengono inseriti nei contratti di locazione), per poi procedere col calcolo rincorrendo l'aliquota giusta e la percentuale di riparto approvata dal Comune.
Si rende pertanto quanto mai opportuna e urgente una chiarificazione normativa in merito all'applicazione dei predetti commi 671 e 681, proprio per dissipare i numerosi dubbi in merito alla loro applicazione.

10. Le aliquote: margini di scelta e atti deliberativi

Tre commi dell'articolo unico della Legge di Stabilità 2014 dettano gli indirizzi per le scelte dei Comuni in materia di aliquote TASI, e rispondono ai numeri 676, 677 e 678.
Viene innanzitutto fissata all'1 per mille l'aliquota di base che i Comuni, con propria deliberazione, possono ridurre fino all'azzeramento. Circa l'aliquota massima, devono essere rispettati due vincoli: il primo, in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non deve essere superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile. Il secondo vincolo risulta di più immediata comprensione, stante il solo riferimento ad un'aliquota massima del 2,5 per mille imposta per il solo anno 2014.
Ma la difficoltà sta nel combinare i due vincoli, una scelta che si è rivelata assai ardua per i sindaci italiani. Questi hanno dovuto oltretutto comprendere l'altrettanto intricato meccanismo dell'utilizzo dello 0,8 per mille di aliquota aggiuntiva rispetto ai predetti due vincoli. Trattasi di "maggiorazione" facoltativa, ma che se adottata comporta l'obbligo di finanziare, col maggior gettito da essa derivante, detrazioni d'imposta o altre misure per le abitazioni principali e le unità immobiliari ad esse equiparate, tali da generare effetti sul carico di imposta TASI equivalenti o inferiori a quelli determinatisi con riferimento all'IMU relativamente alla stessa tipologia di immobili.
Una terza limitazione di aliquota è inoltre prevista per i fabbricati rurali ad uso strumentale, che non possono essere assoggettati con un'aliquota superiore all'1 per mille.
Resta infine la possibilità per i Comuni di differenziare le aliquota in ragione del settore di attività nonché della tipologia e della destinazione degli immobili

Una volta fatta la scelta delle aliquote, per la loro approvazione ufficiale è competente il Consiglio Comunale, che le deve adottare entro il termine fissato dalla legge per l'approvazione del bilancio di previsione, con efficacia che retroagisce al primo gennaio dell'anno di adozione se approvate entro il citato

termine.

11. Le scelte regolamentari

Il Regolamento della TASI deve prevedere, ai sensi del comma 682, l'individuazione dei servizi indivisibili e l'indicazione analitica, per ciascuno di essi, dei relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta. Se l'individuazione dei servizi appare pacifica e corretta, costringere i Comuni ad indicare nel regolamento i costi analitici per ciascun servizio appare invece una forzatura illogica. I costi vengono infatti determinati annualmente e sarebbe stato più corretto identificarli nella delibera delle aliquote anziché nel regolamento.
Oltre a ciò, nell'atto regolamentare i Comuni determinano la disciplina delle riduzioni che intendono riconoscere sulla TASI, con particolare riferimento a quelle che tengono conto anche della capacità contributiva della famiglia. Nel comma 679, come già anticipato parlando di TARI, vengono elencate le tipologie di riduzioni che l'ente locale può riconoscere sotto forma di riduzione o di esenzione. Tale scelta va effettuata nel regolamento e riguarda, lo ricordiamo, le abitazioni con unico occupante, le unità immobiliari tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo, 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.

12. Le esenzioni

Oltre alle esenzioni che possono essere riconosciute in relazione alla scelta del Comune, sono previste alcune tipologie espressamente esenti da TASI, ricordando che per ciascun tributo le esenzioni devono essere chiaramente identificate e che non possono essere riconosciute per analogia. Non possono neppure prevedersi esenzioni TASI per tipologie esenti, ad esempio, ai soli fini IMU.
Esplicitamente collegate alle esenzioni dell'Imposta Municipale Propria sono quelle richiamate dal legislatore ai fini TASI, già adottate in regime di ICI. In particolare ci si riferisce alle lettere b), c), d), e), f), ed i), dell'articolo 7, comma 1 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. Tra le tipologie non soggette a TASI, si ricordano, quindi, tra le altre, quelle dei fabbricati iscritti in categoria catastale da E1 ad E9, i fabbricati destinati all'uso del culto e immobili destinati allo svolgimento di attività con modalità non commerciali.
Vengono inoltre annoverati tra le esenzioni, gli immobili posseduti dai seguenti enti, a condizione che ricadano nel proprio territorio e che siano destinati esclusivamente ai compiti istituzionali: Stato, Regioni, Province, Comuni, Comunità Montane, Consorzi fra detti enti, ove non soppressi ed Enti del Servizio Sanitario Nazionale.
Sono infine esenti, ai soli fini TASI, i rifugi alpini non custoditi, i punti d'appoggio e i bivacchi.

13. Versamenti del tributo per i servizi indivisibili

Se per la TARI, come illustrato in precedenza, il legislatore ha consentito ai Comuni ampia scelta relativa agli strumenti di pagamento, per la TASI non vi sono margini soggettivi da parte dei primi cittadini.
In deroga alla potestà regolamentare, infatti, le uniche modalità di versamento sono quelle previste dal comma 688 della Legge 147/2013, ossia:

- secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (modello F24)
- tramite apposito bollettino di conto corrente postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili.

Per effettuare il primo tipo di versamento, l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 46/E ha approvato i codici tributo per le varie tipologie soggette a TASI, compresi quelli da utilizzare a titolo di sanzioni e interessi. Per chi ricorre invece al versamento a mezzo di conto corrente postale con Decreto del 23 maggio 2014 è stato reso noto il numero di conto unico nazionale intestato «Pagamento TASI».

Il versamento del tributo sui servizi indivisibili va effettuato rispettando scadenze fissate per legge e non scelte liberamente dal Comune, come previsto ai fini TARI. Tali scadenze sono state allineate all'IMU, prevedendo quindi una prima rata entro il 16 giugno, una seconda il 16 dicembre e versamento in unica soluzione fissato al 16 giugno.
A regime il calcolo deve essere effettuato tenendo conto, per la prima rata, delle aliquote e delle detrazioni deliberate per i 12 mesi dell'anno precedente (come per l'IMU), mentre per la seconda rata occorre fare riferimento agli atti pubblicati sul Portale del Federalismo Fiscale alla data del 28 ottobre, con conguaglio sulla prima rata. Per consentire la pubblicazione entro tale data ciascun Comune deve caricare sul Portale gli atti deliberati entro il 21 ottobre. Nel caso in cui l'ente non rispetti tale termine, per l'anno di riferimento si applicheranno le aliquote e le detrazioni deliberate per l'anno precedente.
Una norma speciale detta invece le regole per il primo anno di applicazione della TASI, che dipendono dalle azioni intraprese dai Comuni, suddividendo le tre casistiche:

- invio deliberazioni sul Portale da parte dei Comuni entro il 23 maggio: in tal caso per la prima rata avente scadenza 16 giugno i versamenti devono essere effettuati in base alle aliquote/detrazione deliberate.
- invio deliberazioni sul Portale da parte dei Comuni dopo il 23 maggio ed entro il 10 settembre: anche in questo caso vengono applicate aliquote e detrazioni deliberate, ma il versamento della prima rata deve essere effettuato entro il 16 ottobre
- mancato invio deliberazioni entro il 10 settembre: in tale caso, il versamento dovrà avvenire in unica soluzione entro il 16 dicembre, applicando l'aliquota di base dell'1 per mille e con percentuale di riparto a carico dell'occupante pari al 10%.

LE NORME COMUNI DELLA IUC

14. Dichiarazioni

I commi da 684 a 687 dettano le regole relative alle dichiarazioni che devono essere presentate dai contribuenti. Va dichiarato l'inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettate a tributo, sia ai fini TARI che TASI, utilizzando il modello messo a disposizione dal Comune. Il termine di presentazione è unificato, prevedendo per ciascuna componente della IUC la scadenza al 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui ha inizio il possesso

o la detenzione dei locali. La dichiarazione, come già assodato per i precedenti prelievi tributari, produce effetti anche per gli anni successivi senza obbligo cioè di presentare la dichiarazione ogni anno. Qualora intervengano modificazioni è invece necessario presentare nuova dichiarazione, entro lo stesso termine del 30 giugno dell'anno successivo, in questo caso con riferimento alla data di variazione.
Per la TARI il comma 686 fa salve le superfici denunciate o accertate ai fini dei precedenti prelievi e pertanto i contribuenti non sono tenuti a presentare dichiarazioni per effetto dell'entrata in vigore della nuova tassa. In merito al contenuto delle dichiarazioni, il comma 685 impone ai contribuenti alcuni elementi da inserire obbligatoriamente nella dichiarazione: i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente.
Con solo riferimento alla TASI, il comma 687 collega la dichiarazione del tributo per i servizi indivisibili a quella dell'Imposta Municipale Propria, richiamando le disposizioni dettate per quest'ultima.

15. Il funzionario responsabile

Con l'entrata in vigore della nuova IUC si rende inevitabilmente necessario provvedere alla nomina del nuovo funzionario responsabile, che il Comune deve designare ai sensi del comma 692 della legge in esame. La nomina viene effettuata dalla Giunta Comunale che può individuare un solo funzionario per le tre componenti dell'Imposta Unica Comunale o nominare funzionari diversi in relazione all'organizzazione interna dell'ente.
A tale funzionario sono attribuiti tutti i poteri sulla IUC, dall'organizzazione e gestione alla sottoscrizione dei provvedimenti (accertamenti, rimborsi, ecc.), oltre alle attività elencate nel successivo comma 693. La competenza viene estesa anche alla rappresentanza in giudizio per la trattazione delle controversie che dovessero instaurarsi innanzi alle Commissioni Tributarie. Trattasi di esplicita deroga a quanto previsto dal processo tributario (art. 11, comma 3, D.Lgs. 546/1993), in base al quale oltre che tramite il legale rappresentante, il Comune può stare in giudizio anche mediante il dirigente o il titolare di posizione organizzativa.

16. Accertamenti e sanzioni

Una volta nominato il funzionario responsabile, il Comune può procedere con l'attività di controllo delle posizioni tributarie della IUC. Per i termini di notifica, le motivazioni e il contenuto degli avvisi di accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, gli interessi, l'arrotondamento, la compensazione e gli importi minimi, viene fatto esplicito richiamo – da parte del comma 701 – alla Legge Finanziaria 2007 (Legge n. 296/2006, art. 1, commi da 161 a 170), a cui pertanto deve fare riferimento il funzionario responsabile nell'esercizio della sua attività.
Ai fini accertativi, vengono unificate le sanzioni da applicare per i vari casi di violazione. Per l'omesso versamento si applica il 30% del tributo non versato, con riduzione di 1/15 per ogni giorno di ritardo fino al quindicesimo giorno, oltre alle riduzioni di sanzioni per eventuale ricorso al ravvedimento operoso. Per l'omessa dichiarazione la sanzione va dal 100 al 200 % del tributo non versato, con un minimo di 50 euro, mentre per l'infedele dichiarazione si applica la sanzione dal 50 al 100% con un minimo di 50 euro. Per mancata, incompleta o infedele risposta ai questionari inviati dal funzionario responsabile si applica infine la sanzione, da un minimo di 100 euro ad un massimo di 500 euro. Per le ultime tre tipologie di violazione si applica inoltre la riduzione ad un terzo

qualora intervenga acquiescenza del contribuente con pagamento del tributo, della sanzione e degli interessi, entro il termine per la proposizione del ricorso.

17. Ultime novità in materia di IMU

In sede di conversione del D.L. 47/2013 l'art. 9-bis ha completamente innovato le norme riferite ai soggetti residenti all'estero, con riferimento ai tributi comunali. In primo luogo è stata abrogata la norma che offriva la possibilità ai Comuni di assimilare all'abitazione principale (periodo del comma 707 della L. 147/2013) l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, a condizione che non fosse locata. L'intervento in corso d'anno di tale innovazione ha creato non poca confusione nell'interpretazione della decorrenza degli effetti, se applicabili anche nei Comuni che con proprio regolamento avevano già proceduto con l'assimilazione ai sensi di una norma in vigore fino al 23 maggio 2014.
Il legislatore ha eliminato dunque la facoltà per i Comuni di riconoscere tale agevolazione, ma ha imposto dal 2015 un'assimilazione di legge, seppur con caratteristiche più restrittive: da tale annualità è assimilata all'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 di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso.". Dunque, dal 2015 non sarà più sufficiente per i cittadini avere la residenza all'estero, ma condizione essenziale sarà essere già pensionati nei Paesi di residenza, con evidenti difficoltà di controllo da parte dei Comuni e dei cittadini che devono obbligatoriamente fornire prova di tale condizione. Viene inoltre aggiunta un'ulteriore limitazione al riconoscimento dell'assimilazione, ossia che l'unità immobiliare, oltre che non locata, non deve essere nemmeno data in comodato d'uso.
I soggetti che rientreranno nella nuova tipologia di assimilazione, beneficeranno anche della misura ridotta di due terzi della TARI e della TASI. Sorge il dubbio su quale sia l'anno dal quale decorrono le riduzioni ai fini di questi ultimi due tributi: stante il tenore della disposizione che richiama la nuova tipologia di assimilazione dal 2015, si propende per l'applicazione a decorrere dal prossimo anno delle riduzioni TARI/TASI.

Anche per un'altra tipologia impositiva, quella dei terreni agricoli, sono intervenute alcune novità nel corso degli ultimi mesi.
Intanto, l'art. 22 del D.L. 66/2014 ha preannunciato l'emanazione di un decreto del Mef, di concerto con Ministro degli Interni e Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, con il quale sono individuati i comuni nei quali, a decorrere dal 2014, si applica l'esenzione per i terreni ricadenti in aree montane o di collina, sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT. Verranno inoltre distinti i terreni posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali. Fino all'emanazione di detto decreto, si continuerà a fare riferimento, ai fini IMU, all'elenco allegato alla Circolare ministeriale n. 9 del 14 giugno 1993.
Lo stesso art. 66 aggiunge una nuova tipologia di terreni agricoli esenti da IMU, quelli a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva e indivisibile, non ricadenti in zone montane o di collina in base al citato decreto in corso di emanazione.

Nel corso della giornata formativa viene infine approfondita la questione degli

enti non commerciali, sia dal punto di vista delle dichiarazioni che dei versamenti. In merito al primo obbligo, il comma 719 della Legge 147/2013 dispone che gli enti non commerciali presentano la dichiarazione IMU esclusivamente in via telematica, secondo le modalità definite con successivo decreto. È stato quindi emanato il decreto di approvazione del modello di dichiarazione (Mef 26 giugno 2014), fornendo le istruzioni per le varie casistiche e stabilendo il termine di presentazione al 30 settembre 2014 relativa sia all'annualità 2012 sia 2013. Tale termine è stato successivamente prorogato al 30 novembre dal D.M. 23 settembre 2014. Il decreto del giugno 2014 riprende quanto già definitivo con il regolamento attuativo approvato dal Mef con decreto n. 200 del 19 novembre 2012. Altre disposizioni in merito sono state dettate dal decreto Mef del 4 agosto 2014 e dal comunicato del Mef del 1 ottobre 2014, riguardanti, rispettivamente, le specifiche tecniche di trasmissione telematica e i canali utilizzabili per detta trasmissione.
Anche per i versamenti, gli enti non commerciali sono soggetti ad obblighi differenti rispetto alla platea generale dei contribuenti IMU: il versamento deve infatti essere effettuato con due rate di acconto pari ciascuna al 50% dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente, da versarsi al 16 giugno e al 16 dicembre, con ultima rata, a conguaglio, da corrispondere entro il 16 giugno dell'anno successivo. Il conguaglio posticipato è ovviamente giustificato dal fatto che soltanto a consuntivo gli enti saranno in grado di definire il riparto tra attività commerciale e non commerciale ai sensi del citato D.M. 200/2012 e quindi di determinare gli importi dovuti per l'attività commerciale.