

**TA.RI. (IL NUOVO TRIBUTO SUI
RIFIUTI) E TA.S.I. (LA NUOVA IMPOSTA
SUI SERVIZI INDIVISIBILI) -
INDICAZIONI OPERATIVE**

Samantha Zebri (*Responsabile U.O. Entrate e
Regolamenti del Settore Entrate del Comune di
Bologna - Docente A.N.U.T.E.L.*)

Cremona, 29 ottobre 2014



TA.RI. (IL NUOVO TRIBUTO SUI RIFIUTI) E TA.S.I. (LA NUOVA IMPOSTA SUI SERVIZI INDIVISIBILI) - INDICAZIONI OPERATIVE

**di Samantha Zebri,
Responsabile Entrate e Regolamenti-Settore Entrate,
Comune di Bologna**

CREMONA, 29 ottobre 2014

INDICE:

1. INQUADRAMENTO NORMATIVO TA.RI. E TA.S.I.
2. REGOLAMENTAZIONE

- 2.1 L'ART.52 D.LGS.446/97
- 2.2 IL DISEGNO COSTITUZIONALE
- 2.3 RESPONSABILITA'
- 2.4 MOTIVAZIONE
- 2.5 REGOLAMENTARE LA IUC
- 2.6 IL REGOLAMENTO TARI
- 2.7 IL REGOLAMENTO TASI

3. TA.RI.

- 3.1 PRESUPPOSTO E SOGGETTI PASSIVI
- 3.2 OGGETTO E SUPERFICI TASSABILI
- 3.3 TARIFFA TARI E CRITERI
- 3.4 RIDUZIONI TARIFFARIE
- 3.5 LA TARI E LA PRODUZIONE DI RIFIUTI SPECIALI
- 3.6 LA TARI GIORNALIERA
- 3.7 IL TRIBUTO PROVINCIALE
- 3.8 SISTEMI DI MISURAZIONE E GESTIONE PER UNA TARIFFA CORRISPETTIVA
- 3.9 MAGGIORAZIONE TARES 2013
- 3.10 DICHIARAZIONE E DECORRENZA DELL'OBBLIGAZIONE
- 3.11 VERSAMENTO

4. TA.S.I.

- 4.1 SOGGETTI PASSIVI
- 4.2 SOLIDARIETA'
- 4.3. OGGETTO
- 4.4 BASE IMPONIBILE
- 4.5 RIDUZIONI ED ESENZIONI
- 4.6 ALIQUOTE
- 4.7 ABITAZIONE PRINCIPALE E DETRAZIONE
- 4.8 SERVIZI INDIVISIBILI
- 4.9 DICHIARAZIONE E DECORRENZA DELL'OBBLIGAZIONE
- 4.10 VERSAMENTO

5. FUNZIONARIO RESPONSABILE, ACCERTAMENTO E SANZIONI IUC (IMU. TARI E TASI)

- 5.1 FUNZIONARIO RESPONSABILE
- 5.2 ACCERTAMENTO
- 5.3 SANZIONI

TA.RI. (IL NUOVO TRIBUTO SUI RIFIUTI) E TA.S.I. (LA NUOVA IMPOSTA SUI SERVIZI INDIVISIBILI) - INDICAZIONI OPERATIVE

di Samantha Zebri, Responsabile Entrate e Regolamenti- Settore Entrate- Comune di Bologna

1. INQUADRAMENTO NORMATIVO

Dal 01/01/2014 trovano applicazione la nuova “tassa sui rifiuti e sui servizi” (c.d. TARI) e la nuova “tassa sui servizi indivisibili (c.d.TASI), componenti dell’Imposta Unica Comunale IUC disciplinata dall’art.1 commi 639 e ss. della Legge n.147/13 e successive modifiche e integrazioni, tra cui il D.L.16/14 recentemente convertito in legge con modificazioni.

Come noto la IUC si basa su due presupposti impositivi: uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore; l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali.

La IUC si articola pertanto:

- nell'imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali;
- in una componente riferita ai servizi, costituita dal tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e dalla tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

La TASI e la TARI sono pertanto, nel disegno del Legislatore della L.147/13, due tributi destinati a “finanziare” i servizi: la TASI quelli “indivisibili”, la TARI lo specifico servizio pubblico di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani ed assimilati.

La TASI nasce come “service tax” per rimarcare la diversità dall’IMU, e pertanto non viene disegnata come una patrimoniale pura: nonostante la base imponibile sia mutuata dall’IMU sono soggetti passivi TASI non solo i possessori, ma anche gli utilizzatori dell’immobile, sul latente presupposto che sia gli uni che gli altri beneficino più o meno direttamente dei servizi indivisibili alla cui “copertura” la TASI si proclama diretta.

I presupposti della TASI sono specificamente disciplinati dall’art.1 comma 669 e ss. della medesima L.147/13.

Come chiarito dal comma 703, l’istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l’applicazione dell’IMU.

Posto che vi sono strette correlazioni TASI-IMU sia per struttura del tributo sia per limiti legati alla somma delle rispettive aliquote, il rapporto TASI-IMU si configura come un rapporto dinamico su vari piani: un medesimo soggetto potrebbe essere soggetto pas-

sivo IMU e TASI per lo stesso immobile; così come un medesimo oggetto nell'arco di un anno di imposta potrebbe passare dall'essere oggetto TASI a diventare oggetto IMU o entrambi a seconda della situazione in cui venga a trovarsi e a seconda del tipo di regolamentazione comunale .

Al riguardo molto chiara la Faq n.1 del MEF:

FAQ n.1) Il proprietario paga solo l'IMU o anche la TASI?

Risposta:

L'IMU non è stata sostituita dalla TASI ma è stata abolita solo per le abitazioni principali diverse da quelle di lusso (A/1, A/8 e A/9). Quindi, il proprietario paga tutti e due i tributi, sempre nel rispetto del limite secondo il quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non è 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.

Per il 2014, l'aliquota massima della TASI non può eccedere il 2,5 per mille.

Per il solo anno 2014 il comune può deliberare una maggiorazione di aliquota TASI non

superiore complessivamente allo 0,8 per mille tra l'abitazione principale e gli altri immobili.

La coesistenza IMU-TASI è possibile, ma in pratica i Comuni possono fare scelte regolamentari e di aliquote tese a diversificarne gli ambiti di concreta applicazione.

La TARI è invece il nuovo tributo sui rifiuti che subentra all'oggi abrogata TARES, di cui all'art.14 del D.L.201/11 e ss.mm.ii. e rappresenta (o dovrebbe rappresentare) il superamento della promiscuità dei precedenti prelievi (TARSU, TIA1 e TIA2).

Come accaduto anche per la TARES, la TARI si presenta come una tassa correlata alla potenziale fruizione del pubblico servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani ed assimilati e deve garantirne, con il proprio gettito, l'integrale copertura dei costi di esercizio e di investimento. Con l'abrogazione della TARES viene abrogata anche la scelta di applicare alla tassa la maggiorazione sui servizi, che nel disegno della nuova IUC è sostituita dalla TASI.

I presupposti della TARI sono disciplinati dall'art.1 comma 641 e ss. della L.147/13 e ss.mm.ii. .

2. REGOLAMENTAZIONE

2.1 L'ART.52 D.LGS.446/97

Il Legislatore I.U.C.(c. 702) fa presente che “resta ferma l'applicazione dell'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446” relativo alla potestà regolamentare generale delle province e dei comuni in materia di entrate, anche tributarie.

Tra l'altro l'applicabilità dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997 era già espressamente prevista sia ai fini Tares (art. 14, c. 45, D.L. n. 201/2011) sia ai fini Imu (art. 13 c. 13 D.L. n. 201/2011 nel rinvio all'art. 14, c. 6, D.Lgs. n. 23/2011).

Ai comuni è riconosciuto, ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, un potere regolamentare generale in materia di entrate proprie, anche tributarie.

Da qui la necessità di fare chiarezza sui limiti, più o meno espliciti, che ne condizionano l'esercizio per capire fino a che punto i comuni, nei propri regolamenti sui tributi locali, possano eventualmente assumersi la responsabilità di discostarsi da quanto disposto dalla norma tributaria.

Un potere regolamentare “generale” (così definito nel titolo dell'art. 52 D.Lgs. n. 446/1997) rappresenta una tangibile espressione (o forse più propriamente pseudo-espressione) del federalismo disegnato nel titolo V della Costituzione, in cui ai “subalterni” comune e province è di fatto addossata, unitamente al potere regolamentare generale, una altrettanto generale responsabilità connessa al dover esercitare un simile potere regolamentare in funzione di assetti decisi da altri più elevati livelli di governo.

Comuni e province, in nome della sussidiarietà, ai sensi del citato art. 52 possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, a patto che questo potere regolamentare:

- non venga esercitato per individuare e definire le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e l'aliquota massima dei singoli tributi;
- sia rivolto a disciplinare le entrate nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Per quanto non regolamentato si applicano -a norma dell'ultimo periodo dell'art. 52 - le disposizioni di legge vigenti.

Si tratta quindi di un potere regolamentare ampio, sebbene vincolato ad esigenze di semplificazione; stando al tenore letterale dell'ultimo periodo del c. 1 la norma regolamentare potrebbe (ma come vedremo non è pacifico!) derogare a norme di legge destinate a trovare applicazione residuale in assenza di norme regolamentari specifiche.

Questo potere regolamentare può essere esercitato - in modo indubbio - per integrare le previsioni normative di rango superiore (legge e provvedimenti equiparati) in tutti i casi in cui ciò sia espressamente previsto.

Qualche dubbio può sorgere quando con regolamento si ipotizzi di integrare vuoti normativi.

Dubbi ancora più consistenti si pongono infine nel caso in cui un simile potere regolamentare generale venga utilizzato in funzione derogatoria di espresse previsioni di legge.

La risposta ai suddetti interrogativi deve necessariamente essere cercata analizzando il tema sotto vari aspetti, in primis quello della gerarchia delle fonti del diritto.

Occorre infatti chiedersi se il potere regolamentare comunale possa spingersi fino ad integrare un vuoto normativo imputabile al Legislatore statale tributario o, addirittura fino a derogare a previsioni dettate con legge statale o atto avente pari efficacia.

Nel regolamento è innegabile possa/debba essere disciplinato il tributo in senso integrativo nell'esercizio di opzioni offerte dalla norma di legge: si tratta in sostanza di quell'attività che fa del regolamento lo strumento normativo atto a dettagliare sotto l'aspetto pratico-operativo la disciplina del tributo e, con particolare riferimento alla specificazione delle agevolazioni, a mantenere la concreta coerenza tra prelievo e relativi presupposti.

In presenza di vuoto normativo il regolamento potrebbe offrire se non altro previsioni che - senza violare i limiti interni ed esterni all'esercizio del potere regolamentare di cui all'art. 52 - siano in grado di assicurare operatività alla gestione del tributo nel rispetto degli immanenti principi di ragionevolezza e non discriminazione che devono essere alla base di ogni previsione normativa.

Più complesso è valutare se la norma regolamentare comunale o provinciale possa spingersi così in là da disapplicare - in pratica- una diversa previsione di legge che disciplini aspetti tributari diversi dalla "individuazione" e "definizione" della base imponibile, soggetto passivo e aliquota massima (tenendo ben presente che il limite dell'"individuazione" e "definizione" è duplice, perché distinte -sebbene strettamente correlate tra loro- sono le citate attività che non possono essere regolamentate ai sensi dell'art. 52).

Il tenore letterale dell'art. 52 sembrerebbe ipotizzare un potere regolamentare ampio ("generale"), in grado anche di disciplinare aspetti già disciplinati per legge : l'ultima parte del c. 1 dell'art. 52 precisa infatti che laddove il regolamento non abbia disposto si applicano le disposizioni di legge vigenti, offrendo un tangibile elemento di riflessione in tal senso.

Tuttavia non può essere ignorato il fatto che legge e regolamenti nella gerarchia delle fonti del diritto occupino gradi diversi: la legge è fonte di rango primario, mentre il regolamento è fonte di rango secondario e pertanto subordinata alla legge.

2.2 IL DISEGNO COSTITUZIONALE

La riforma del titolo V della Costituzione ha formalizzato quello che doveva essere l'assetto federalista della nostra Repubblica, disegnando tuttavia un sistema fortemente sbilanciato a sfavore degli enti locali (comuni, province,...).

Ai sensi della Costituzione:

1) la potestà legislativa spetta a Stato e regioni (art. 117 Cost). Tra le materie che restano di competenza esclusiva statale è compreso il "sistema tributario e contabile dello Stato" (c. 2, lett. e); è materia di competenza concorrente Stato-regioni il "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" (c. 3);

2) la potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle regioni;

3) la potestà regolamentare spetta alle regioni in ogni altra materia;

4) comuni, province e città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite (art. 117 c. 6, Cost);

5) le funzioni amministrative sono attribuite ai comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a province, città metropolitane, regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza. (art. 118, c. 1, Cost.). I comuni, le province e le città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze (art. 118, c. 2, Cost);

6) comuni, province, città metropolitane e regioni hanno risorse autonome; stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; dispongono di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio;... (art. 119, c. 2, Cost.). In base al c. 4 dello stesso art. 119 Cost. le risorse derivanti da tali fonti consentono agli enti locali di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Dal suddetto quadro emerge che i comuni esercitano di fatto la quasi totalità di funzioni amministrative (proprie o delegate) e possono regolamentare l'organizzazione e lo svolgimento delle funzioni loro attribuite; inoltre i comuni stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, nel rispetto della Costituzione e dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (materia di legislazione concorrente Stato-Regioni).

E'—in quest'ottica che deve essere interpretato il disposto dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, che accorda ai comuni e province un potere regolamentare generale stabilendo tuttavia principi, limiti e criteri (ad esempio al c. 5 in materia di regolamenti sull'accertamento e la riscossione di tributi e altre entrate).

Ad oggi quindi il comune potrebbe esercitare il proprio potere regolamentare fino al punto di disapplicare la normativa statale in nome della facoltà di stabilire e disciplinare i propri tributi (art. 119 Cost.)?

Certo è che il disegno “federalista” sotteso alla riforma del Titolo V della Costituzione si è rivelato inadeguato e anzi ha avuto l'effetto di favorire quella normazione perennemente incompiuta e continuamente ridisegnata che stiamo sperimentando negli ultimi anni, tanto che l'attuale sistema tributario pare improntato più che a principi federalisti ad una preoccupante atecnicità ed irrazionalità che complica enormemente una corretta interpretazione delle norme sia in senso logico-sistematico che secondo l'intenzione del Legislatore!

2.3 RESPONSABILITA'

E' evidente a chiunque come non si possa pensare di delegare ai regolamenti la missione impossibile di risolvere le contraddizioni e le carenze delle leggi tributarie, anche in materia di tributi locali e nonostante il generale potere regolamentare dei comuni di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997.

Non esiste solo un problema di “strumento” connesso al tema della gerarchia delle fonti del diritto: esiste (anzi, pre-esiste!) un problema di “responsabilità” nell'adozione di scelte politiche e tecniche.

Scrivere una norma regolamentare può essere abbastanza semplice, ma affinché quella norma possa dirsi legittima occorre - semplificando- il concorso di una duplice condizione: chi esercita il potere regolamentare deve essere legittimato a farlo; il contenuto della previsione regolamentare deve essere conforme ai principi costituzionali e alle eventuali prevalenti disposizioni normative in materia.

In considerazione di tutto ciò il potere regolamentare dovrebbe essere esercitato dal comune:

- per disciplinare “organizzazione e svolgimento” delle funzioni attribuitegli e per disciplinare tributi ed entrate proprie nel rispetto della Costituzione e dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;
- nel rispetto dei principi di ragionevolezza e non discriminazione;
- su aspetti tributari diversi dall'individuazione e descrizione della base imponibile, soggetti passivi e aliquota massima;
- in funzione di semplificare gli adempimenti dei contribuenti.

Nel tentativo di individuare la reale portata del potere regolamentare di cui all'art. 52 è stato valorizzato- dove presente, ma anche dove mancante - l'inciso “in deroga all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997” che troviamo nei recenti provvedimenti (art. 14, D.L. n. 201/2011 in materia di Tares, art. 1, c. 688, legge n. 147/2013, ad esempio) in cui, ad

esempio, il Legislatore impone il pagamento dei tributi con modello F24 o bollettino equiparato (ad esempio in materia di modalità di versamento Tari e Tasi, di cui al c. 688).

Al riguardo si registrano due opposte interpretazioni: la prima attribuisce alla presenza di quell'inciso il significato di "blindare" la norma impedendo che il comune regolamenti diversamente, con il corollario che le disposizioni prive di quell'inciso possono essere diversamente regolamentate dal comune; la seconda invece collega la presenza di quell'inciso alla precauzione del Legislatore, che- nel dettare norme di dettaglio in temi organizzativi che sarebbero oggetto di regolamentazione comunale - si cautela da possibili ricorsi disponendo per legge (limitatamente a quelle singole ipotesi) una deroga all'art. 52, con il corollario che le disposizioni prive di quell'inciso non per questo possono considerarsi derogabili dai comuni nei loro regolamenti.

La certezza è che l'esercizio della potestà regolamentare resta effettivamente precluso dalla presenza dell'inciso, non fosse altro che perchè la deroga all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997 viene espressamente disposta da norma di pari grado nella gerarchia delle fonti.

Resta invece da valutare - nell'ipotesi in cui l'inciso derogatorio manchi - se il comune possa regolamentare anche in modo difforme dalla previsione di legge, o semplicemente conservi solo un potere di regolamentazione di tipo meramente integrativo delle previsioni di legge.

A seconda del tipo di interpretazione data cambia ovviamente l'ampiezza del potere regolamentare del comune di cui all'art. 52, che come sappiamo deve comunque sempre essere rivolto a garantire la semplificazione degli adempimenti del contribuente.

L'affermare che il potere regolamentare del comune possa spingersi fino al punto di prevedere, ad esempio, termini dichiarativi diversi da quelli puntualmente individuati dal Legislatore (e in relazione ai quali la norma di legge non fa alcun accenno alla possibilità per i comuni di disporre diversamente) significa ammettere la possibilità che ogni comune si disciplini per molti importanti aspetti i propri tributi -come la tripartita Iuc (Imu, Tari e Tasi) - in modo "personalizzato" in nome di una semplificazione (e connesso efficientamento dell'applicazione del tributo) autoreferenziale (e per questo relativa ed unilaterale).

In tali casi, infatti, si tratterà con ogni probabilità di semplificazione per il comune autore di quel regolamento (perchè potrà efficientare la propria attività impositiva facendo buon uso del regolamento ed introducendo norme idonee in tal senso), ma in un simile scenario potrebbe non essere affatto semplificata la vita del contribuente visto a quel punto si creerebbe una vera giungla di diverse previsioni regolamentari da comune a comune che potrebbe rischiare di stridere con i principi costituzionali e quelli

di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Un'interpretazione prudentiale, rigorosa della gerarchia delle fonti del diritto e rispettosa delle esigenze di "semplificazione" (intese in funzione degli adempimenti del contribuente (che ben potrebbe trovarsi ad essere soggetto passivo per lo stesso tributo nei confronti di comuni diversi) dovrebbe invece portare ad escludere che il potere regolamentare di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, proprio perchè ed in quanto potere di tipo "regolamentare", possa essere esercitato per dettare disposizioni derogatorie alla legge.

Fa ovviamente eccezione il caso in cui sia la stessa legge ad ipotizzare, ad esempio, un termine lasciando tuttavia ai comuni la possibilità - se credono- di modificarlo con proprio regolamento (es art. 14, c. 35, D.L. n. 201/2011 laddove prima la norma di legge fissa dei termini di versamento, ma poi precisa che i comuni li possono variare); in tale ottica trova un senso compiuto anche la previsione dell'ultimo periodo del c. 1 dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, laddove precisa che per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti.

Un esempio: in Tares era la stessa norma - art. 14, c. 22, lett. e), del D.L. n. 201/2011- a prevedere espressamente la possibilità per il comune di regolamentare termini dichiarativi e di versamento; invece ai fini Tari il Legislatore al c. 682 ha riportato le ipotesi di cui all'art. 14, c. 22, D.L. n. 201/2011 (Tares) introducendo la previsione relativa alla regolamentazione dei criteri tariffari ed eliminando la previsione relativa a termini dichiarativi e di versamento. Quindi ai fini Tari non è più espressamente prevista (nella norma che tratta dei contenuti regolamentari) né la regolamentazione dei termini dichiarativi -con parallela previsione di un termine dichiarativo di legge al 30 giugno, privo comunque dell'inciso "in deroga all'art.52 del D.Lgs.446/97"- né quella dei termini di versamento. Tutto da capire e da dimostrare se - considerando il grado di "lucidità" del moderno Legislatore- la differenza del tenore letterale delle norme Tares e Tari possa rappresentare un elemento probatorio di una certa rilevanza a fini interpretativi.

In ogni caso, anche se espressamente previsto ai fini Tari dal c. 682, sono certamente da regolamentare -in base al comma 688 - il numero di rate e le scadenze dei versamenti Tari : questo dimostra che il diverso tenore letterale della norma Tari rispetto a quella Tares non significa nulla di per sé in ordine al fatto che il regolamento Tari possa o meno regolamentare in tema di termini dichiarativi.

Ciò tra l'altro è confermato anche dal fatto che lo stesso comma 682 fa un'elencazione non esaustiva dei contenuti regolamentari affermando che con il regolamento è dettata la disciplina applicativa del tributo "concernente tra l'altro"...

2.4 MOTIVAZIONE

Qualunque sia l'interpretazione che i comuni intendano dare circa l'ampiezza del potere regolamentare dell'art. 52, occorre essere consapevoli dell'opposta interpretazione e avere ben chiare le ragioni che si ritiene di poter addurre a sostegno della propria scelta interpretativa.

Sarebbe opportuno che la delibera relativa al regolamento giustificasse - sia pure sommariamente- le ragioni sottese ad una simile assunzione di "responsabilità", qual è quella di dettare disposizioni regolamentari difformi da quelle di legge, per testimoniare consapevolezza.

E' pur vero che il regolamento, in quanto atto di normazione a carattere generale ed astratto, non necessita di motivazione in senso tecnico ai sensi dell'art. 3, c. 2, della legge n. 241/1990.

Occorre tuttavia considerare che il regolamento oltre a poter essere impugnato di per sé in sede di giustizia amministrativa, di fatto - laddove, ad esempio, riconosca riduzioni o esenzioni o fissi termini la cui violazione sia soggetta a sanzione - diventa parte integrante (quale norma di riferimento) delle motivazioni di futuri atti in materia di agevolazioni (accordate o negate), di sanzioni irrogate per mancato rispetto dei termini, ... e quindi potenziale oggetto del vaglio del giudice tributario: giudice che potrebbe arrivare a disapplicare comunque la norma regolamentare nel caso concreto sottoposto al suo giudizio, con conseguente soccombenza dell'ente impositore.

Pertanto è importante che nella redazione del regolamento, nella stesura delle sue norme, nella scelta dei suoi contenuti si presti la massima attenzione affinché siano rispettati i tanti paletti (più o meno espliciti) che determinano la differenza tra una norma regolamentare legittima e una che legittima non è.

E' indubbio che prima di abbozzare il contenuto delle norme del regolamento occorra capire che tipo di potere regolamentare si ritiene di poter esercitare.

La redazione di un regolamento non si risolve nella formale stesura di norme generali ed astratte, perché in realtà è un'attività che impone la responsabilità di scelte tecniche e politiche: lo stabilire la % di una riduzione è evidentemente una scelta tecnica, tanto più valida quanto più in grado di assicurare una concreta quantificazione del tributo che sia coerente con i presupposti impositivi; l'introduzione *ex novo* in regolamento di una riduzione - come quelle del c. 660 per Tari, destinata ad essere finanziata (secondo la previsione del nuovo comma 660 così come modificato dalla legge di conversione del DL16/14, legge 68/14 del 02/05/14) con risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune- integra certamente una scelta politica che espone a responsabilità significative.

In entrambi i casi appare opportuno inserire apposite motivazioni nel corpo della delibera di approvazione del regolamento sulla cui base possa essere valutata la ragionevolezza e la non discriminazione di tali scelte, come atto di responsabilità

dell'amministrazione verso i propri contribuenti.

Le norme regolamentari dovranno essere coerenti con l'impianto normativo statale, con gli ambiti concessi alla regolamentazione comunale, ma soprattutto e sempre dovranno essere ragionevoli e non discriminatorie, sia nei contenuti che negli effetti concreti sul prelievo e sul relativo soggetto passivo.

Quest'ultimo aspetto, ad esempio, rileva inevitabilmente in tema di riduzioni ed esenzioni Tari, che come sappiamo è una tassa il cui gettito deve coprire integralmente i costi del servizio.

La scelta di introdurre ulteriori riduzioni ed esenzioni (rispetto a quelle di cui all'art. 1, c. 659, legge n. 147/2013) non potrà fare altro che ripercuotersi automaticamente sull'intera platea dei contribuenti del comune, che saranno quindi chiamati a pagare di più (magari a titolo di IMU o Tasi, o di addizionale comunale IRPEF) per farsi carico di quelle agevolazioni.

Va da sé quindi che dovrà trattarsi di agevolazioni introdotte con senso di "responsabilità": necessario quindi che siano legittime sia formalmente che sostanzialmente, quindi come tali vagliate anche in funzione del sacrificio che correlativamente comportano per gli altri contribuenti Tari in una logica di ricercare il corretto bilanciamento degli interessi giuridicamente rilevanti coinvolti (ragionevolezza e non discriminazione).

Rilevante è anche il tema sanzionatorio legato all'introduzione di previsioni regolamentari (es termini dichiarativi) diverse da quelle di legge: è evidente che il sanzionare un contribuente per il mancato rispetto di un termine che - più o meno legittimamente- ogni comune può liberamente prevedere con scadenza diversa da quella di legge è delicato e pone una serie di problemi in ordine anche alla scusabilità dell'errore, all'affidamento e alla buona fede di chi si è fidato del termine di legge.

Si tratta di un tema per certi versi simile e connesso a quello dell'impugnabilità "indiretta" delle previsioni regolamentari che rappresentino il fondamento normativo della violazione contestata in un atto di accertamento.

2.5 REGOLAMENTARE LA IUC

A seconda del tipo di interpretazione prescelta- e quindi della maggiore o minore estensione del potere regolamentare di cui all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997 ritenuto esercitabile in concreto dal comune nel disciplinare i propri tributi- il regolamento IUC potrà contenere norme integrative o anche norme derogatorie alla disciplina dettata dall'art. 1 commi 639 e ss della legge n. 147/2013 (il c. 702 dichiara espressamente che applicazione dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997 resta confermata anche in materia IUC).

Secondo quanto prevede l'art. 1, c. 682, legge n. 147/2013, il comune con regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997 determina la disciplina per l'applicazione della Iuc, concernente tra l'altro:

a) per quanto riguarda la Tari:

- 1) criteri di determinazione delle tariffe;
- 2) classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti;
- 3) disciplina delle riduzioni tariffarie;
- 4) disciplina di eventuali riduzioni ed esenzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'Isee;
- 5) l'individuazione di 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.

b) per quanto riguarda la Tasi:

- 1) la disciplina delle riduzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'Isee;
- 2) l'individuazione dei servizi indivisibili e l'indicazione analitica, per ciascuno di tali servizi, dei relativi costi alla cui copertura la Tasi è diretta.

Il regolamento Iuc si compone quindi - data la natura tripartita del tributo - di tre parti:

- 1) regolamento Imu;
- 2) regolamento Tari;
- 3) regolamento Tasi.

Potrà quindi trattarsi di un unico regolamento articolato in apposite sezioni dedicate alle tre componenti Imu, Tari e Tasi o di tre regolamenti distinti tra loro (regolamenti Iuc-Imu, Iuc-Tari e Iuc-Tasi).

Ciò appare confermato anche dalla recentissima nota del Ministero dell'Economia e delle finanze (nota prot. n.4033 del 28 febbraio 2014 avente ad oggetto la procedura di trasmissione telematica delle delibere di approvazione delle aliquote o tariffe e dei regolamenti Iuc), in cui il Ministero ipotizza una casistica che contempla la possibilità di regolamento Iuc unici (relativi contestualmente a Tari, Tasi e Imu) o regolamenti relativi solo al singolo tributo (Imu, Tasi o Tari) o ancora regolamenti Imu-Tari, Imu-Tasi o Tari-Tasi.

Nella nota è anche precisato che in materia di Imu il c. 13bis dispone l'efficacia delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e dei regolamenti a decorrere dalla data di pubblicazione degli stessi sul sito informatico del Mef, mentre per la Tasi e la Tari tale pubblicazione, che ai sensi dell'art. 13, c. 15, D.L. n. 201/2011, sostituisce l'avviso in Gazzetta ufficiale previsto dall'art. 52, c. 2, D.Lgs. n. 446/1997, ha una finalità meramente informativa e non costituisce condizione di efficacia dell'atto.

In ogni caso nel disegno del Legislatore esiste una disciplina unitaria dei tre tributi sotto l'aspetto quanto meno sanzionatorio e delle prerogative del funzionario responsabile del tributo, nonché sotto il profilo dell'attività di accertamento, rimborso,... (art. 1, commi 161 e ss. della legge n. 296/2006).

Il comune, come sempre, nel regolamentare dovrà effettuare scelte che siano ragionevoli e non discriminatorie, sia che si limiti ad integrare o dettagliare le previsioni legge sia che - abbracciando la relativa interpretazione - si senta autorizzato anche a derogarvi; come già anticipato, in nessun caso potrebbe invece essere diversamente regolamentato ex art. 52 ciò che il Legislatore ha dettato precisando nella norma che quella disposizione è "in deroga all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997".

Nella redazione del regolamento, come sempre, sarebbe preferibile evitare la riscrittura delle norme di legge almeno per due validi motivi:

- 1) per snellire il regolamento evitando la ripetizione di norme che, essendo di legge, trovano comunque applicazione a prescindere dal richiamo nel regolamento;
- 2) per evitare che il regolamento debba essere continuamente modificato ad ogni modifica delle norme di legge in esso ricopiate, o - in caso di mancata modifica regolamentare in adeguamento alla nuova formulazione legislativa- per evitare che in esso continuino ad essere ripetuti testi di legge ormai superati che rischiano di ingenerare confusione nei contribuenti.

Per offrire ai contribuenti un testo autonomamente leggibile senza però dover recepire in regolamento il testo delle singole norme di legge si può valutare la possibilità di linkare al testo di legge vigente.

Ai fini Iuc (quindi Imu, Tari e Tasi) sarà opportuno prevedere anche una norma regolamentare che disciplini gli importi minimi versabili/rimborsabili nonché quelli accertabili, posto che al c. 736 è stata eliminata per i comuni la soglia dei 30 euro.

Massima attenzione dovrà essere posta nel regolamentare le agevolazioni, che potranno essere previste e disciplinate in regolamento nel rispetto delle previsioni di legge dato che attengono alla base imponibile (intoccabile dai comuni con l'uso del potere regolamentare di cui all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997).

2.6 IL REGOLAMENTO TARI

Il regolamento Tari dovrà disciplinare l'applicazione della tassa sulla base delle previsioni delle norme dell'art. 1, commi 641 e ss., della legge n. 147/2013.

Con regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, il comune determina la disciplina per l'applicazione della Iuc, concernente per quanto riguarda la Tari:

- 1) i criteri di determinazione delle tariffe;

- 2) la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti;
- 3) la disciplina delle riduzioni tariffarie;
- 4) la disciplina delle eventuali riduzioni ed esenzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'Isee;
- 5) l'individuazione di 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.

In sede di conversione del DL16/14 (convertito con legge n.68 del 02/05/14) all'art.2 comma 1 lett.d) del D.L.16/14 è stata aggiunta la seguente previsione chiarificatrice :
"L'utilizzo delle superfici catastali per il ricalcolo della TARI decorre dal 1 gennaio successivo alla data di emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, previo accordo da sancire in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali , che attesta l'avvenuta completa attuazione delle disposizioni di cui al comma 647.

In materia Tari uno tra i primi punti da regolamentare è quello relativo ai criteri di determinazione delle tariffe (novità rispetto all'originaria previsione dell'art. 14, c. 22, Tares).

Il regolamento dispone in materia di:

- a) scelta della % in cui resta dovuta la tari anche in caso di mancato svolgimento del servizio (c. 656, max 20%) e in caso di fuori zona (c. 657, max 40% anche graduato in relazione alla distanza dal più vicino cassonetto);
- b) se e come agevolare le fattispecie di cui al c. 659, che qui a differenza che in Tares sono agevolabili senza la soglia massima del 30% e addirittura possono essere oggetto di esenzione; si tratta delle "solite" ipotesi di unico occupante residente, abitazioni o attività stagionali o ad uso limitato e discontinuo, soggetti che risiedano o dimorino all'esterno per più di 6 mesi all'anno, rurali ad uso abitativo.
- c) disciplina delle agevolazioni previste dalla legge. Si ravvisa inoltre l'opportunità di disciplinare il requisito della stagionalità rifacendosi all'esperienza TARSU. In Tarsu (art. 66, commi 3 e 4, D.Lgs. n. 507/1993) la scontistica legata alla stagionalità per le abitazioni necessitava di previa denuncia, mentre per le attività la stagionalità o l'uso discontinuo dovevano risultare dalla licenza; invece ai fini tari, come anche ai fini Tares, mancano previsioni normative destinate a dare corretta applicazione a queste agevolazioni, ragion per cui il regolamento potrebbe disporre ragionevolmente al riguardo;
- d) se prevedere e come finanziare le agevolazioni introducibili ai sensi del c. 660, così come novellato in sede di conversione del DL16/14 con legge 68/14. La

previgente formulazione prevedeva che il comune potesse prevedere ulteriori riduzioni ed esenzioni (rispetto a quelle di cui al c. 659) e potesse disporre copertura attraverso risorse diverse dal gettito della tassa; da qui l'ipotizzata possibilità per il comune di introdurre ulteriori riduzioni ed esenzioni finanziate (in alternativa) dallo stesso gettito della tassa, fermo restando che il finanziare con il gettito agevolazioni che non comportano una minor produzione di rifiuti - e quindi un minor costo del servizio - significava di fatto ribaltarne il costo su tutti altri contribuenti Tari; in caso di finanziamento extra-gettito occorreva rispettare il limite di legge (le autorizzazioni di spesa non possono eccedere il 7% del costo complessivo del servizio).

Da notare al riguardo che in Tares:

1) l'art. 5 c. 2 D.L. n. 102/13 (che ha novellato il c. 19 dell'art. 14 D.L. n. 201/2011) riconosceva al comune la possibilità di deliberare (dal 2014) ulteriori agevolazioni da coprire o ripartendo l'onere sull'intera platea dei contribuenti Tares o attraverso apposite autorizzazioni di spesa nel limite del 7% del costo complessivo del servizio. Il fatto che in Tari questa previsione sia stata ripresa senza il riferimento alla possibilità di finanziare tali agevolazioni con il gettito del tributo potrebbe se non altro portare a porsi qualche interrogativo sulle reali intenzioni del Legislatore al riguardo.

2) per il 2013 (art. 5, c.1, lett. d, D.L. n. 102/2013) il comune poteva introdurre ulteriori riduzioni ed esenzioni che tenessero conto della capacità contributiva della famiglia (anche con Isee) e l'introduzione di esenzioni per i quantitativi di rifiuti avviati all'autocompostaggio (art. 183, c. 1, lett. e, Decreto ambiente).

Il nuovo comma 660 risultante dalla conversione del D.L.16/14 oggi invece dispone che :

- il comune può deliberare , con regolamento di cui all'art.52 del D.Lgs.446/97, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste dalle lettere da a) ad e) del comma 659;
- la relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa e deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune.

a) Il termine dichiarativo, ove lo si reputerà modificabile con regolamento in assenza dell'inciso "in deroga all'art.52 del D.Lgs.446/97" e tenuto conto delle problematiche relative alla sanzionabilità del suo mancato rispetto, trattandosi comunque di termine normato in regolamento in modo difforme da quello contenuto nella norma di legge (termine di legge a cui il contribuente potrebbe aver fatto riferimento).

In Tares la norma - art. 14, c. 22, lett. e) del D.L. n. 201/2011- prevedeva espressamente la possibilità per il comune di regolamentare termini dichiarativi e di versamento. Chi vede nell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997 uno strumento capace di normare anche in deroga ritiene che il comune possa - ove non espressamente escluso il ricorso all'esercizio di siffatto potere - disciplinare la Tari (così come la Tasi, occorrendo) in modo anche diverso da quanto previsto dalla norma di legge statale, nei limiti stabiliti dallo stesso art. 52 (quindi ad esclusione di base imponibile, soggetto passivo ed aliquota massima): ad esempio il termine dichiarativo (fissato dalla legge al 30 giugno dell'anno successivo) posto che tale termine ai fini Tari ostacola una tempestiva ed efficiente liquidazione del tributo (mentre ai fini Tasi ostacola ad esempio l'attività di predisposizione dei modelli di pagamento precompilati da parte del comune)- Il fatto di derogare in regolamento al termine dichiarativo di legge dipende sostanzialmente dal tipo di potere regolamentare che il comune ritiene di poter esercitare ai sensi dell'art. 52 (se finalizzato a dettare una disciplina di mero dettaglio, o di dettaglio-integrativa o integrativa-derogatoria).

- b) la decorrenza (giornaliera, mensile, bimestrale,...) che il Comune, nel silenzio della legge, intende dare agli effetti delle dichiarazioni TARI;
- c) i termini di versamento TARI. Ai sensi del c. 688 (recentemente novellato dal D.L. n. 16/2014 , convertito con modificazioni dalla legge 68/14 del 02/05/2014) nel regolamento Iuc-Tari dovranno essere disciplinate le scadenze di pagamento, almeno 2 (semestrali) e ferma restando la scadenza del 16 giugno quale termine di versamento in unica soluzione (termine peraltro che così come espresso ai fini Tari pare non ammettere possibilità di deroghe da parte dei regolamenti comunali, visto l'inciso relativo alla deroga dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997).

In caso di tariffa corrispettiva ex c. 668 il regolamento avrebbe dovuto prevedere le relative modalità di versamento (rif c. 691 ultimo periodo, che però è stato sostituito dal D.L. n. 16/2014, art. 1, c. ,1 lett. c) con una nuova previsione che non riporta più questa previsione relativa alla disciplinabilità con regolamento delle modalità di versamento della tariffa corrispettiva).

- d) le agevolazioni legate alla produzione di rifiuti speciali assimilati, di cui al vigente comma 659.

2.7 IL REGOLAMENTO TASI

Il regolamento Tasi dovrà pertanto disciplinare il nuovo tributo e, di fatto, integrare una normativa scarna e ambigua.

Spetterà al regolamento Tasi non solo e non tanto l'articolazione dei temi di cui al c.

682, lett. b) - riduzioni ed elencazione dei servizi indivisibili che si vorrebbero far figurare finanziati dal gettito Tasi - ma il prendere posizioni su tanti aspetti dubbi della normativa Tasi.

Infatti nel percorso di redazione del regolamento e della successiva delibera sulle aliquote occorrerà chiarire come gestire la prevista obbligazione solidale di tutti i compossessori o codetentori ai fini della dichiarazione ed autoliquidazione del tributo, come articolare le aliquote, quali siano i servizi indivisibili e i relativi costi da considerarsi finanziati dal gettito della Tasi, come gestire l'attività di accertamento specie laddove la Tasi sia a carico del proprietario e dell'inquilino, come gestire l'invio dei moduli precompilati Tasi.

L'attività di regolamentazione ed applicazione della Tasi - nata come imposta sui servizi proprio per differenziarla dall'Imu e quindi per costruirla come un prelievo non esclusivamente patrimoniale - potrebbe essere condizionata anche dal fatto che la Tasi non dovrebbe essere applicata trasformandola di fatto di un tributo esclusivamente patrimoniale : si preoccupano in tal senso alcuni commentatori arrivando ad escludere che i comuni possano disciplinare concretamente il tributo in modo da escluderne di fatto (magari optando per limitare l'applicazione della Tasi alle sole fattispecie non soggette ad Imu) l'applicazione agli occupanti ; per sua natura infatti la Tasi sarebbe un tributo che deve necessariamente colpire anche gli occupanti, ragion per cui potrebbe prospettarsi illegittimo anche l'azzeramento delle aliquote Tasi (pur consentito dalla norma) quando esso sia strumentale alla trasformazione della Tasi un un'imposta patrimoniale pura.

Certo è però che l'azzeramento delle aliquote è concesso ai comuni dalla stessa norma, che al riguardo non fissa condizioni: pare quindi eccessivamente prudente una simile limitazione della facoltà del comune di modulare le proprie aliquote Tasi.

Aspetti importanti da disciplinare in regolamento sono certamente le detrazioni, le agevolazioni e le esenzioni.

3.LA DISCIPLINA TARI

3.1 PRESUPPOSTO E SOGGETTI PASSIVI (commi 641-644)

Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, pertinentziali 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.

La TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. In caso di pluralità

di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.

Soggetti passivi TARI sono dunque coloro che occupano di fatto, a qualunque titolo (quindi anche abusivamente) un locale o area tassabile.

Normalmente soggetto passivo è l'occupante; fa eccezione il caso del detentore temporaneo per meno di sei mesi nel corso dello stesso anno solare, perché in tale ipotesi la TARI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie.

In caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della TARI dovuta per i locali e le aree scoperte di uso comune e per i locali e le aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo. Gli occupanti sono solidalmente tenuti al pagamento della tassa, perché tutti paritariamente occupano il locale o l'area : ai fini della TARI (così com'era ai fini della tassa rifiuti di cui al D.Lgs.507/93) non esistono % nell'occupare un immobile (difficile immaginare un'occupazione pro quota!) , a differenza di quanto avviene nel "possesso" ai fini IMU e – nel modo che vedremo- TASI.

3.2 OGGETTO E SUPERFICIE TASSABILE

Oggetto TARI sono locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.

Come in TARES ritorna anche in TARI il riferimento alla "suscettibilità di produzione di rifiuto urbano e assimilato" quale condizione di tassabilità.

In regime TARSU l'art.62 del D.Lgs.507/93 ai fini della tassabilità di locali ed aree dettava una presunzione generale di tassabilità (al comma 1), per poi specificare puntualmente al comma 2 che non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione. Al comma 3 poi si precisava che nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti; ai fini della determinazione della predetta superficie

non tassabile il comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta. Infine al comma 4 dell'art.62 del D.Lgs.507/93 era previsto che i regolamenti comunali potessero stabilire che nelle unità immobiliari adibite a civile abitazione, in cui sia svolta un'attività economica e professionale, la tassa è dovuta in base alla tariffa prevista per la specifica attività ed è commisurata alla superficie a tal fine utilizzata.

A differenza di quanto previsto dall'art.62 del D.Lgs.507/93, ai fini TARES e TARI la norma di legge si limita a richiamare il concetto di "susceptibilità" a produrre rifiuto urbano ed assimilato, e facendo ciò fa sì che debbano poi essere i regolamenti comunali a declinare tale concetto onde evitare contenziosi legati all'incertezza di tale presupposto, che peraltro per come scritto potrebbe addirittura prestarsi a sostenere la necessità che debba essere il comune a dimostrare in giudizio tale susceptibilità se intende assoggettare a tassazione un locale o area, contrariamente a quanto accadeva in TARSU in cui era il contribuente che doveva provare le circostanze di cui all'art.62 comma 2 del D.Lgs.507/93 per poter superare la presunzione generale di tassabilità sottesa alla privativa comunale.

Locali ed aree tassabili sono assoggettate a tributo in relazione alla loro superficie espressa in mq, esattamente come avveniva nei precedenti prelievi sui rifiuti.

Anche ai fini TARI la superficie tassabile corrisponde a quella calpestabile: ciò sia per le unità immobiliari a destinazione ordinaria (fino all'attuazione delle disposizioni di cui al comma 647), sia –di regola- per le altre unità immobiliari; l'utilizzo delle superfici catastali per il calcolo della TARI delle unità immobiliari a destinazione ordinaria decorre dal 1° gennaio successivo all'emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, previo accordo da sancire in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, che attesta l'avvenuta completa attuazione delle disposizioni di cui al comma 647.

Ai sensi del comma 646 per l'applicazione della TARI si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti.

Relativamente all'attività di accertamento, il comune, per le unità immobiliari iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, può considerare come superficie assoggettabile alla TARI quella pari all'80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138.

Le procedure di interscambio tra i comuni e l'Agenzia delle entrate dei dati relativi alla superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte in catasto e corredate di planimetria, sono quelle stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle

entrate adottato ai sensi dell'articolo 14, comma 9, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni. Si applicano le Regole tecniche contenenti le modalità di interscambio tra l'Agenzia delle entrate e i comuni dei dati inerenti la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte nel catasto edilizio urbano, pubblicate nel sito internet dell'Agenzia delle entrate. Nell'ambito della cooperazione tra i comuni e l'Agenzia delle entrate per la revisione del catasto, vengono attivate le procedure per l'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, al fine di addivenire alla determinazione della superficie assoggettabile alla TARI pari all'80 per cento di quella catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998. I comuni comunicano ai contribuenti le nuove superfici imponibili adottando le più idonee forme di comunicazione e nel rispetto dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

3.3 TARIFFA TARI E CRITERI

La TARI è corrisposta in base a tariffa commisurata ad anno solare coincidente con un'autonoma obbligazione tributaria (comma 650); il comune commisura la tariffa "tenendo conto" (comma 651) dei criteri di cui al D.P.R. n. 158/1999 (ricetta "Tares" art. 14 D.L. n. 201/2011 e art.5 D.L.102/13).

Oppure, in alternativa ai criteri di cui al comma 651 e nel rispetto del principio «chi inquina paga», sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti, il Comune ai sensi del successivo comma 652 può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti (in Tarsu era "producibili", art. 65, c. 1 e 2, D.Lgs. n. 507/1993) per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti.

Le tariffe per ogni categoria e sottocategoria omogenea sono determinate moltiplicando il costo del servizio x unità di superficie imponibile accertata per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti.

In Tares disponeva analogamente l'art. 5, c. 1, lett. a) e b), D.L. n. 102/2013; in Tari, a differenza che in Tares, la tariffa (se si opta per l'alternativa del c. 652) non è necessario tenga conto dei criteri del D.P.R. n. 158/1999 (per Tares così disponeva l'art. 5, c. 1, lett. c) D.L. n. 102/2013).

In pratica com'è stato, alla fine, per la TARES, anche ai fini TARI i Comuni possono individuare con regolamento i criteri sulla cui base quantificare le tariffe delle utenze domestiche e non domestiche sia continuando ad applicare il sistema utilizzato ai fini TARSU, sia seguendo i criteri del DPR158/99, con la novità che ai fini TARI è

espressamente prevista la possibilità di derogare anche ai minimi e massimi dell'allegato 1 del suddetto DPR158/99.

Esattamente come in regime Tares vigente *post* D.L. n. 102/2013 la tariffa può in alternativa essere commisurata sulla base di coefficienti quali-quantitativi di rifiuti individuati dal comune.

In sede di conversione del D.L.16/14 all'art.2 comma 1 lett.e-bis) è stata disposta l'integrazione del suddetto comma 652 della L.147/13 con l'aggiunta del seguente periodo:"Nelle more della revisione del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n.158, al fine di semplificare l'individuazione dei coefficienti relativi alla graduazione delle tariffe il comune può prevedere ,per gli anni 2014 e 2015, l'adozione dei coefficienti di cui alle tabelle 2,3°,3b,4° e 4b dell'allegato 1 al citato regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n.158 del 1999, inferiori ai minimi o superiori ai massimi ivi indicati del 50%, e può altresì non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1° e 1b del medesimo allegato1."

Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti.

Le tariffe devono essere quantificate in modo tale da garantire la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio (comma 654), ricomprendendo anche i costi di cui all'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36, ad esclusione dei costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. A partire dal 2016, nella determinazione di tali costi il comune deve avvalersi anche delle risultanze dei fabbisogni standard (comma 653).

Resta ferma la disciplina del tributo dovuto per il servizio di gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche, di cui all'articolo 33-bis del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31 (comma 655). Il costo relativo alla gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche è sottratto dal costo che deve essere coperto con il tributo comunale sui rifiuti.

Ciò significa in pratica che ai fini della tassa rifiuti relativa alle scuole pubbliche lo Stato continua a versare una quota parte del contributo forfettario (di cui alla citata normativa) ripartito tra i Comuni proporzionalmente alla popolazione scolastica, come stabilito sulla base degli accordi intercorsi in sede di Conferenza Stato-Città-Autonomie Locali del 20/03/2008.

In tema di criteri tariffari rileva la previsione del c. 667 secondo cui entro 6 mesi dall'entrata in vigore della legge n. 147/2013 è atteso un D.P.R. contenente criteri per la

realizzazione da parte dei comuni di sistemi di:

- misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico

o

- di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi del servizio di gestione di rifiuti urbani ed assimilati svolto nelle forme ammesse dal diritto europeo.

In sostanza pare si stia ipotizzando di andare verso una tariffa extra-tributaria. Alla luce di questa previsione i Comuni ad oggi si ritrovano a regolamentare dei criteri di fatto "provvisori", ragion per cui è scontata e ragionevole la tendenza a riproporre – per quanto possibile- i criteri previgenti in linea di continuazione con il precedente prelievo sui rifiuti.

Ai sensi del comma 683 il Consiglio Comunale approva "le tariffe Tari in conformità al Piano Finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani": come noto ciò significa che le tariffe devono essere quantificate sulla base del PEF presentato dal gestore del pubblico servizio, analogamente a quanto fatto nel 2013 ai fini TARES, assicurando l'integrale copertura dei costi.

3.4 RIDUZIONI TARIFFARIE

La TARI è dovuta nella misura massima del 20 per cento della tariffa, in caso di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti, ovvero di effettuazione dello stesso in grave violazione della disciplina di riferimento, nonché di interruzione del servizio per motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi che abbiano determinato una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno (comma 656). Al riguardo sarà il regolamento comunale a stabilire la % entro il suddetto limite del 20%.

Ai sensi del comma 657 nelle zone in cui non è effettuata la raccolta, la TARI è dovuta in misura non superiore al 40 per cento della tariffa da determinare, anche in maniera graduale, in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta rientrante nella zona perimetrata o di fatto servita. Anche al riguardo spetta al regolamento comunale l'individuazione della % in cui concretamente in tali casi resta dovuta la tassa.

Nella modulazione della tariffa sono assicurate riduzioni per la raccolta differenziata riferibile alle utenze domestiche: lo prevede il comma 658, analogamente a quanto già previsto ai fini TARES. Dette riduzioni sono pertanto da disciplinare in regolamento, così come sempre in regolamento – esercitando il potere di cui all'art.52 D.Lgs.446/97- il comune ha la facoltà (non l'obbligo) di prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni (senza alcun limite %, ed è una novità) nel caso di:

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

Ai sensi poi del comma 660, nella sua attuale formulazione, il comune può deliberare, con regolamento di cui all'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste dalle lettere da a) a e) del comma 659; la relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa e deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune (ossia non si tratta di riduzioni e agevolazioni finanziabili con il gettito della tassa).

3.5 LA TARI E LA PRODUZIONE DI RIFIUTI SPECIALI

In origine in materia di tassabilità TA.RI. e rifiuti speciali la legge 147/13, ai commi 649 e 661 così disponeva:

- Comma 649 : *“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. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI il Comune, con proprio regolamento, può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di aver avviato al recupero.”*
- Comma 661: *“Il tributo non è dovuto in relazione alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero.”*

L'inconciliabilità di tali previsioni in materia di rifiuti speciali assimilati agli urbani ha dapprima portato (rif. art.2 comma 1 lett.e) del D.L.16/14) alla modifica del comma 649 sopprimendo il secondo periodo (*“Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI il Comune, con proprio regolamento, può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di aver avviato al recupero.”*); così l'agevolazione legata all'avvio al recupero di rifiuti speciali assimilati restava disciplinata dal comma 661, in contrasto

con la posizione assunta dal Ministero dell'Ambiente nella circolare del 13/02/2014 n.1/2014.

Infine, in sede di legge di conversione (L.68/14), l'art.2 comma 1 lett.e) del D.L.16/14 è stato novellato e anziché limitarsi ad abrogare la seconda parte del comma 649 ha introdotto tre nuovi periodi: *“ Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI il Comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il Comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione. Al conferimento al servizio pubblico di raccolta dei rifiuti urbani ed assimilati, in assenza di convenzione con il comune o con l'ente gestore del servizio, si applicano le sanzioni di cui all'art.256, comma 2, del D.Lgs.152/06.”*

Corollario l'abrogazione – ai sensi dell'art.2 comma 1 lett.e- quater) del D.L.16/14, così come convertito con Legge 68/14- dell'art.1 comma 661 della L.147/13.

Oggi quindi l'art.1 comma 649 della L.147/13, così come novellato dal D.L.16/14 convertito in legge con modificazioni dalla legge 68/14 del 02/05/14, dispone: *“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. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI il Comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il Comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione. Al conferimento al servizio pubblico di raccolta dei rifiuti urbani ed assimilati, in assenza di convenzione con il comune o con l'ente gestore del servizio, si applicano le sanzioni di cui all'art.256, comma 2, del D.Lgs.152/06.”*

Il comma 649, così come modificato in sede di conversione dalla legge 68 del 2 maggio 2014, obbliga di fatto tutti i Comuni - anche a regolamenti già approvati- a modificare le proprie previsioni regolamentari per aggiornarle in materia di riduzioni tariffarie a favore dei produttori di rifiuti assimilati agli urbani e per “delimitare” il divieto di assimilazione con riferimento ai magazzini collegati all'esercizio di attività produttive di rifiuto speciale non assimilabile.

Al riguardo il termine ultimo per l'adeguamento regolamentare dei Comuni era quello del 30 settembre 2014 ai sensi dell'art.27 comma 8 della L.448/2001, che prevede che il termine per approvare i regolamenti relativi alle entrate degli enti locali è stabilito entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione; i regolamenti sulle entrate, anche se approvati successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine di cui sopra hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento.

Il comma 649 disciplina rispettivamente, nei suoi primi 3 periodi, le seguenti fattispecie:

- 1) la produzione di rifiuti speciali non assimilati o non assimilabili;
- 2) la produzione di rifiuti speciali assimilati;
- 3) la tassabilità dei magazzini collegati ad un'attività produttiva di rifiuti speciali non assimilabili

I rifiuti prodotti dalle utenze non domestiche sono detti "rifiuti speciali".

In base ad apposita regolamentazione del Comune (c.d. "assimilazione") i rifiuti speciali possono essere "assimilati" agli urbani e quindi gestiti dal pubblico servizio di raccolta.

I rifiuti non assimilabili sono quelli per i quali non è in alcun modo prevista dal Comune l'assimilazione al rifiuto urbano in considerazione delle loro caratteristiche (es rifiuti tossici, nocivi): si tratta, cioè, di rifiuti speciali non assimilabili per qualità.

I "rifiuti speciali non assimilati", sono rifiuti qualitativamente assimilabili che tuttavia non possono più essere assimilati (e come tali conferiti al pubblico servizio di raccolta al pari dei rifiuti urbani delle utenze domestiche) quando prodotti in quantità superiori ad una specifica soglia di peso/mq prestabilita dal Comune ai fini appunto dell'assimilazione.

- a) **superfici produttive di rifiuti speciali non assimilati o non assimilabili ai rifiuti urbani:** il primo periodo del comma 649 al riguardo dispone: *"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."* Questa parte del comma 649 è rimasta tale fin dall'entrata in vigore della stessa L.147/13, per cui non vi sono stati al riguardo ripensamenti e interventi correttivi del Legislatore. Rispetto ai precedenti regimi di prelievo sui rifiuti (in particolare TARSU-D.Lgs.507/93 e TARES-art.14 D.L.201/11) la norma del 649 per individuare la superficie detassabile fa riferimento a quella in cui si formano "in via continuativa e prevalente" rifiuti

speciali non assimilati o non assimilabili, mentre nelle analoghe norme TARSU (art.62 comma 3 D.Lgs.507/93) e TARES (art.14 comma 10D.L.201/11) il Legislatore faceva riferimento alla superficie in cui si formano “di regola” rifiuti speciali non assimilati o non assimilabili. La norma TARI rappresenta una sintesi tra la norma TARSU (più dettagliata) e quella TARES:

- come per TARSU deve trattarsi di rifiuti speciali allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori (precisazione che nella norma TARES manca), senza tuttavia richiamare l'altra precisazione che caratterizzava l'art.62 comma 3 del D.Lgs.507/93 laddove ricollegava la produzione “di regola” dei rifiuti speciali non assimilati o non assimilabili a due precise cause (specifiche caratteristiche strutturali e destinazione d'uso);
- come i TARES si fa riferimento al concetto di “continuità e prevalenza” della produzione di rifiuto speciale (non assimilato o non assimilabile) anziché a quello della produzione “di regola” di rifiuto speciale (non assimilato o non assimilabile), con tutto ciò che questo comporta ai fini dell'interpretazione ed applicazione della previsione di legge. In regime TARES e TARI - dove ai fini della de tassabilità di una superficie si valorizzano i concetti di “continuità e prevalenza” della produzione di rifiuto speciale non assimilato o non assimilabile - la parziale tassabilità dell'area di produzione promiscua è messa in dubbio, posto che – stando al tenore letterale della norma- un'area che produca prevalentemente (51%) rifiuti speciali non assimilati/non assimilabili sarebbe intassabile. La corretta interpretazione ai fini TARI dovrebbe comunque al riguardo poter riposare sul combinato disposto del comma 649, primo periodo, e del comma 682 lett.a) punto 5, secondo cui (analogamente all'art.62 comma 3 del D.Lgs.507/93) il Comune nel proprio regolamento TARI individua categorie di attività produttive di rifiuti speciali a cui 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.

- a) **Superfici produttive di rifiuti speciali assimilati agli urbani:** in materia di superfici produttive di rifiuti speciali assimilati agli urbani, come sopra evidenziato, si sono succedute in questi mesi scelte normative altalenanti, fino all'attuale comma 649, secondo periodo, che dopo l'abrogazione del comma 661 è rimasta l'unica norma di riferimento: “Per i *produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI il Comune disciplina con proprio rego-*

lamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati.” In base a questo disposto i Comuni devono disciplinare nel proprio regolamento TARI, esercitando il potere regolamentare di cui all'art.52 D.Lgs.446/97, le riduzioni tariffarie da riconoscere proporzionalmente alla quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Nelle varie modifiche del comma 649 nulla è cambiato circa il fatto che debbano essere riduzioni tariffarie proporzionali alla quantità di rifiuti speciali trattati e al fatto che si tratti di riduzioni relative alla quota variabile della tariffa (anche se poi questo aspetto pare più di principio e frutto di un mancato coordinamento con le previsioni che consentono di applicare comunque una tariffa TARI unica a prescindere da quota fissa e variabile); nuovo invece il fatto che nella versione ad oggi vigente questa riduzione spetti non a chi dimostri genericamente di aver avviato a “recupero”, ma a chi dimostri di aver avviato a “riciclo”(il “riciclo” è una tipologia di “recupero”, con conseguente restringimento dell’ambito di applicazione della riduzione tariffaria).

- b) **Magazzini di attività produttive di rifiuti speciali non assimilabili:** ai sensi del comma 649, terzo periodo, con *“il medesimo regolamento il Comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all’esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione.”* I magazzini in giurisprudenza sono ritenuti tassabili anche quando connessi ad aree produttive di rifiuti speciali (Cassaz sent.n.11502/2013), ragion per cui appare necessario individuare l’effettiva portata di questa fattispecie agevolativa, anche ai fini della sua disciplina regolamentare. Infatti i Comuni nel proprio regolamento TARI dovrebbero individuare sia le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili, sia i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all’esercizio di dette attività produttive. Per quanto riguarda l’individuazione delle aree produttive di rifiuti speciali non assimilabili esiste un collegamento con quanto disposto dal comma 682 lett.a) punto 5. Sembrano poter rientrare nella previsione agevolativa i magazzini (o quota parte di essi) aventi entrambe le seguenti caratteristiche:
- 1) nel magazzino (o in parte di esso, con conseguente detassabilità solo di quella quota parte di superficie) devono essere stoccate “materie prime” e “merci” (intendendosi per tali i materiali necessari al funzionamento del ciclo

produttivo). Per alcuni dovrebbe trattarsi di materie prime e merci merceologicamente anch'esse rientranti nella categoria dei "rifiuti speciali non assimilabili" (il loro impiego nel processo produttivo comporta la produzione appunto di rifiuti speciali non assimilabili). Restano invece regolarmente tassabili i magazzini in cui sono stoccati prodotti finiti, i semilavorati e ogni altro materiale diverso dalle suddette materie prime e merci, nonché le aree in cui vi sia presenza umana.

- 2) deve trattarsi di magazzino funzionalmente ed esclusivamente al servizio di un'attività produttiva di "rifiuti speciali non assimilabili". Come già evidenziato, i rifiuti non assimilabili sono quelli per i quali non è in alcun modo prevista dal Comune l'assimilazione al rifiuto urbano in considerazione delle loro caratteristiche (es rifiuti tossici, nocivi): si tratta, cioè, di "rifiuti speciali non assimilabili per qualità" e differiscono dai "rifiuti speciali non assimilati", che diventano tali solo se ed in quanto prodotti in quantità superiori ad una soglia di peso/mq prestabilita dal Comune ai fini appunto dell'assimilazione. Esulano quindi dalla fattispecie di cui al comma 649 in esame le aree di produzione di rifiuti speciali assimilati agli urbani nonché quelle produttive di rifiuti speciali assimilabili ma di fatto non assimilati (es. rifiuti speciali non assimilati per quantità).

La legge di conversione del DL16/14 ha infine introdotto sempre al comma 649 una nuova previsione in materia di abbandono di rifiuti: *"Al conferimento al servizio pubblico di raccolta dei rifiuti urbani ed assimilati, in assenza di convenzione con il comune o con l'ente gestore del servizio, si applicano le sanzioni di cui all'art.256, comma 2, del D.Lgs.152/06."* E' norma che punisce pesantemente chi, producendo rifiuti speciali non assimilati o non assimilabili (che non ricadono nel regime di privativa comunale e beneficiano delle sopra descritte possibilità di detassazione di superficie tassabile), sia sorpreso a conferirli al pubblico servizio di raccolta in assenza di un valido titolo che lo autorizzi a ciò: una convenzione con il Comune o con lo stesso ente gestore del servizio di raccolta e smaltimento.

3.6 TARI GIORNALIERA (commi 662-665)

Per il servizio di gestione dei rifiuti assimilati prodotti da soggetti che occupano o detengono temporaneamente, con o senza autorizzazione, locali od aree pubbliche o di uso pubblico, i comuni stabiliscono con il regolamento le modalità di applicazione della TARI, in base a tariffa giornaliera: la c.d. TARIG.

E' la stessa norma precisare al riguardo che l'occupazione o la detenzione è temporanea quando si protrae per periodi inferiori a 183 giorni nel corso dello stesso

anno solare.

La misura tariffaria è determinata in base alla tariffa annuale della TARI, rapportata a giorno, maggiorata di un importo percentuale non superiore al 100 per cento: al riguardo sarà quindi il regolamento comunale a stabilire detta %.

Analogamente ai precedenti regimi di tributo giornaliero l'obbligo di presentazione della dichiarazione è assolto con il pagamento della TARI da effettuare con le modalità e nei termini previsti per la tassa di occupazione temporanea di spazi ed aree pubbliche ovvero per l'imposta municipale secondaria di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, a partire dalla data di entrata in vigore della stessa. Nel 2014, non essendo ancora entrata in vigore l'IMU secondaria la tassa giornaliera resta associata alla TOSAP o al COSAP (per chi ha introdotto il canone di cui all'art.63 D.Lgs.446/97). Per tutto quanto non previsto dai commi da 662 a 666 si applicano ai fini TARIG (in quanto compatibili) le disposizioni relative alla TARI annuale.

3.7 TRIBUTO PROVINCIALE

Anche ai fini TARI è fatta salva l'applicazione del tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

Il tributo provinciale, commisurato alla superficie dei locali ed aree assoggettabili a tributo, è applicato nella misura percentuale deliberata dalla provincia sull'importo del tributo.

3.8 SISTEMI DI MISURAZIONE O GESTIONE PER UNA TARIFFA CORRISPETTIVA

Con regolamento da emanare entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della L.147/13, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, e successive modificazioni, su proposta del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabiliti criteri per la realizzazione da parte dei comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati, svolto nelle forme ammesse dal diritto dell'Unione europea. Al riguardo vale quanto già osservato nel precedente paragrafo 3.4.

Ai sensi del comma 668 i comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale

della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI.

Il comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati dal DPR158/99. La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

Nel regolamento Tari quindi dovranno essere individuati i criteri tariffari, specie laddove non ci si attenga strettamente a quelli di cui al D.P.R. n. 158/1999 ed individuate le classi di utenza (le categorie restano quelle di utenza domestica e non domestica, come si evince dal testo normativo che, ad esempio, al c. 658 fa riferimento alle utenze domestiche, come nell'art. 14, c.17, Tares).

3.9 LA MAGGIORAZIONE TARES 2013

In TARI non trova applicazione la maggiorazione sui servizi di cui all'art.14 comma 13 DL201/11, che nel regime IUC è stata sostanzialmente sostituita – quanto alla finalità di finanziamento dei servizi indivisibili- dalla TASI.

Abrogato dall'art.1 comma 704 L.147/13 lo stesso articolo 14 del DL201/11 che disciplina la TARES.

Tuttavia il successivo comma 705 della medesima L.147/13 disciplina il recupero della maggiorazione TARES 2013 prevedendo che per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso relativo alla maggiorazione sui servizi si applicano le disposizioni vigenti (sigh!) in materia di tributo comunale sui rifiuti e sui servizi. Le relative attività di accertamento e riscossione sono svolte dai comuni ai quali spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di maggiorazione, interessi e sanzioni.

3.10 DICHIARAZIONE E DECORRENZA DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Ai sensi del comma 684 i soggetti passivi dei tributi presentano la dichiarazione relativa alla IUC entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e aree assoggettabili al tributo. Nel caso di occupazione in comune di un'unità immobiliare, la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti.

La dichiarazione (comma 685), redatta su modello messo a disposizione dal comune, ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni.

Al fine di acquisire le informazioni riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, nella dichiarazione delle unità immobiliari a destinazione ordinaria devono essere obbligatoriamente indicati i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente.

Ai sensi del c. 686 ai fini della dichiarazione Tari restano ferme le superfici dichiarate o accertate ai fini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani di cui al decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 (TARSU), o della tariffa di igiene ambientale prevista dall'articolo 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (TIA 1), o dall'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (TIA 2), o del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES).

Di fatto le dichiarazioni relative alla luc sono 3: dichiarazione Imu, Tari e Tasi.

Concepire un modello unico valido per tutti e tre i tributi non pare una scelta convincente, nonostante la supposta unicità del tributo luc, perché ciascuno dei tre tributi che compongono la luc ha caratteristiche specifiche che di fatto suggeriscono l'opportunità di tre distinti modelli dichiarativi contenenti ciascuno gli specifici elementi necessari alla corretta applicazione del tributo.

Se si ritiene di poter disciplinare la luc in modo anche diverso da quanto previsto dalla norma di legge statale nei limiti stabiliti dallo stesso art. 52 (quindi ad esempio in materia di termine dichiarativo, fissato dalla legge al 30 giugno dell'anno successivo)- il regolamento potrà stabilire un diverso termine dichiarativo, se il comune ritiene che quello di legge ostacoli una tempestiva ed efficiente liquidazione del tributo: ad esempio ai fini Tari il termine del 30/6 potrebbe risultare ostacolo ad una efficiente gestione del tributo. Come già rilevato, a prima vista il diversificare il termine (unico, nel disegno normativo, ai fini delle tre anime luc) parrebbe in contrasto *in primis* con la stessa natura unica del tributo luc; però a ben guardare la luc altro non è che un acronimo posto che i tre prelievi (Imu, Tari e Tasi) appaiono troppo diversi per essere ricondotti ad unità. Da qui la possibilità- se si opta per l'azionabilità del potere regolamentare di cui all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997 anche per regolamentare diversamente quanto già disciplinato dalla norma di legge- di prevedere diversi termini dichiarativi ai fini luc-Imu, luc-Tari e luc-Tasi: termini non solo diversi da quello previsto dalla legge, ma anche diversificati tra loro (quindi termini diversi per ciascuna delle tre anime della luc).

Qui entra in gioco la scelta di fondo del comune circa la concezione dell'ampiezza del proprio potere regolamentare ai sensi dell'art. 52 D.Lgs. n. 446/1997 di cui si è detto prima. Ovvio che- come già anticipato- regolamentando diversamente dalla legge il termine dichiarativo si pone anche un problema di sanzionabilità, posto che in tali casi

il contribuente verrebbe sanzionato per non aver rispettato un termine regolamentare a fronte magari del rispetto del termine di legge. Come precisato dal comma 685 anche la dichiarazione IUC è ultrattiva e deve obbligatoriamente contenere- per le unità immobiliari a destinazione ordinaria- i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente.¹

3.11 VERSAMENTO

Ai sensi del previgente c. 688 dell'art. 1 legge 147/2013 il versamento della Tasi e della Tari era effettuato, in deroga all'art. 52 D.Lgs. n. 446/1997, con modello F24 o bollettino postale ad esso equiparato, ovvero tramite le altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali (con esclusione di escluse quindi diverse modalità di versamento).

Il DL16, all'art. 1, c. 1, lett. b) ha riscritto il c. 688 diversificando le previsioni sulle modalità di pagamento Tasi rispetto a quelle Tari; modifiche sono poi state apportate in sede di conversione del decreto, per cui ad oggi il nuovo comma 688 (introdotto nel D.L.16/14 così come convertito con modificazioni dalla L.68/14) prevede che :

- a) Il versamento della TASI e' effettuato, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero tramite apposito bollettino di conto corrente postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili.
- b) il versamento della TARI e della tariffa di natura corrispettiva di cui ai commi 667 e 668 e' effettuato secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ovvero tramite bollettino di conto corrente postale o tramite le altre modalita' di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali.
- c) con decreto del Direttore generale del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalita' per la rendicontazione e trasmissione dei dati di riscossione, distintamente per ogni contribuente, da parte dei soggetti che provvedono alla riscossione, ai comuni e al sistema informativo del Ministero dell'economia e delle finanze.
- d) il comune stabilisce le scadenze di pagamento della TARI, prevedendo di norma almeno due rate a scadenza semestrale e in modo anche differenziato con riferimento alla TASI.
- e) il versamento della TASI e' effettuato nei termini individuati dall'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

¹La seconda parte del c. 685 riprende la norma Tares (art. 14 c. 34) ma è ovvio che se si tratta di dichiarazione IUC (quindi anche relativa a Tasi) a maggior ragione l'indicazione dei dati catastali sarà necessaria sempre.

- f) è consentito il pagamento della TARI e della TASI in unica soluzione entro il 16 giugno di ciascun anno.
- g) l'efficacia delle deliberazioni e dei regolamenti decorre dalla data di pubblicazione degli stessi nel predetto sito informatico. I comuni sono altresì tenuti ad inserire nella suddetta sezione gli elementi risultanti dalle delibere, secondo le indicazioni stabilite dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani.
- h) a decorrere dall'anno 2015, i comuni assicurano la massima semplificazione degli adempimenti dei contribuenti rendendo disponibili i modelli di pagamento preventivamente compilati su loro richiesta, ovvero procedendo autonomamente all'invio degli stessi modelli.

Ai sensi del comma 689 , con uno o più decreti del direttore generale del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle entrate e sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani, sono stabilite le modalità di versamento, assicurando in ogni caso la massima semplificazione degli adempimenti da parte dei soggetti interessati, e prevedendo, in particolare, l'invio di modelli di pagamento preventivamente compilati da parte degli enti impositori.

Secondo la già segnalata ipotesi relativa all'ampiezza del potere regolamentare dei comuni di cui all'art. 52, la presenza dell'inciso "in deroga all'art.52 del D.Lgs.446/97" potrebbe giustificarsi quale precauzione del Legislatore, che - nel dettare norme di dettaglio in temi organizzativi che sarebbero oggetto di regolamentazione comunale - si cautela da possibili ricorsi disponendo per legge (limitatamente a quelle singole ipotesi) una deroga all'art. 52, con il corollario che le disposizioni prive di quell'inciso non per questo possono considerarsi derogabili dai comuni nei loro regolamenti.

E' evidente che la presenza di un simile inciso impedisce ai comuni, in un modo o nell'altro, di regolamentare in modo difforme in materia di modalità di versamento Tari e Tasi.

Peraltra la necessità di utilizzare il modello F24 o bollettino equiparato introduce, implicitamente, anche un ulteriore limite al potere regolamentare dei comuni rappresentato dal giorno di scadenza del versamento: i Comuni infatti potranno stabilire - secondo la previsione del c. 688 - il numero e le scadenze del pagamento della TARI, ma in realtà i comuni potranno scegliere il numero di rate e i mesi in cui far scadere il relativo termine di pagamento, mentre il giorno di scadenza non potrà che essere il giorno 16 del mese, come accade per la generalità dei versamenti con F24.

Posto che la norma detta disposizioni vincolanti per il versamento del tributo in fase di

autoliquidazione, resta aperta la possibilità di regolamentare una diversa modalità di incasso della luc quando il pagamento sia legato all'attività di accertamento (es. bollettino postale premarcato).

Diverso discorso poi è domandarsi cosa succederebbe se il comune, anche solo per impossibilità di fare diversamente, non fosse in grado di consentire il suddetto pagamento unico entro il 16 giugno: tema strettamente legato al fatto che i tributi Tari e Tasi siano soggetti ad autoliquidazione o debbano invece considerarsi oggetto di liquidazione d'ufficio.

In ogni caso l'invio dei bollettini precompilati andrebbe inquadrata non come attività di liquidazione d'ufficio del tributo, ma come mera facilitazione di un pagamento che resta in autoliquidazione (come confermato anche dalla norma sanzionatoria per tardivo/omesso versamento del tributo luc risultante dalla dichiarazione).

La luc è di regola applicata e riscossa dal comune (c. 690), restando comunque possibili concessioni a appalti.

Secondo il c. 691, nella sua versione previgente il D.L. n. 16/2014, i comuni potevano, in deroga all'art. 52 D.Lgs. n. 446/1997, affidare l'accertamento e la riscossione della Tari e della tariffa corrispettiva ai soggetti a cui risulta attribuito nel 2013 il servizio di gestione dei rifiuti, nonché la gestione dell'accertamento e riscossione della Tasi ai soggetti ai quali, nel medesimo anno 2013, risulta attribuito il servizio di accertamento e riscossione dell'Imu.

Il nuovo c. 691, introdotto dall'art. 1 c. 1 lett. c) del D.L.16/14, stabilisce invece che i comuni possono, in deroga all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, affidare, fino alla scadenza del relativo contratto, la gestione dell'accertamento e della riscossione della Tari (anche nel caso di adozione della tariffa corrispettiva) ai soggetti ai quali, alla data del 31 dicembre 2013, risulta affidato il servizio di gestione dei rifiuti o di accertamento e riscossione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi di cui all'art. 14, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Rispetto alla precedente formulazione quindi è ampliata la previsione Tari ricomprendendo la possibilità di affidamento anche ai soggetti a cui era stata affidata nel 2013 l'attività di accertamento e riscossione Tares; sparisce invece il riferimento all'affidamento del servizio di accertamento e riscossione Tasi, così come la precisazione circa la possibilità di disciplinare con regolamento le modalità di versamento della tariffa corrispettivo, precedentemente prevista nell'ultima parte del previgente c. 691.

In ogni caso la natura della Tari come imposta soggetta ad autoliquidazione pare confermata soprattutto alla luce della sanzione prevista per l'omesso o insufficiente versamento della luc risultante dalla dichiarazione (c. 695).

4. LA DISCIPLINA TASI

4.1 SOGGETTI PASSIVI

Il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale, e di aree edificabili, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli (comma 669).

Abrogato dal DL16/14, convertito con modificazioni dalla legge 68/14, il comma 670 che stabiliva l'esclusione da TASI delle arre scoperte pertinenziali o accessorie a locali imponibili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'art.1117 c.c. che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

La TASI è dovuta (comma 671) da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari di cui al comma 669. In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.

In caso di locazione finanziaria (comma 672), la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto; per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna.

In caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare (comma 673), la TASI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie.

Nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati (comma 674) il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della TASI dovuta per i locali e le aree scoperte di uso comune e per i locali e le aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo.

Altro tema è l'esercizio della facoltà che il comune deve esercitare individuando in regolamento la percentuale - tra il 10% e il 30% - di Tasi da accollare all'inquilino laddove l'immobile sia appunto occupato da un soggetto diverso dal possessore.

Ai sensi del comma 681, infatti, nel caso in cui l'unità immobiliare sia occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare, quest'ultimo e l'occupante sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria. L'occupante versa la TASI nella misura, stabilita dal comune nel regolamento, compresa fra il 10 e il 30 per cento dell'ammontare complessivo della TASI, calcolato applicando l'aliquota di cui ai commi 676 e 677. La restante parte è corrisposta dal titolare del diritto

reale sull'unità immobiliare.

In tal caso il comune deve regolamentare la % di riparto, ma non può azzerarla perché le sue possibilità di manovra si esauriscono nella scelta di una % tra il 10% e il 30% :non è consentito individuare percentuali inferiori al 10% perché in caso contrario si verrebbero a superare i confini previsti dall'art. 52 che vieta di modificare base imponibile, soggetti passivi ed aliquota massima.

Se il comune non delibera una percentuale, si applica quella minima (il 10%): in tal senso la faq MEF n.14.

Con riferimento alla Tasi su abitazione principale si rileva che normalmente possessore e detentore coincidono.

Tuttavia esistono fattispecie di "abitazione principale" occupate da non possessori: ad esempio le abitazioni in comodato, quelle Acer, quelle delle coop a proprietà indivisa, quelle dei militari, quelle dei residenti all'estero, gli alloggi sociali.

In mancanza di chiarimenti normativi occorrerà affrontare il tema per decidere come applicare concretamente la Tasi in quei casi alla luce del fatto che il detentore è tenuto ad un versamento pari almeno al 10% dell'imposta.

Nell'eventualità che le abitazioni locate non scontino la Tasi (perché ad esempio già soggette ad Imu con aliquota massima) il fatto che l'inquilino in quei casi non sia tenuto a "compartecipare" ai servizi indivisibili mediante il pagamento della Tasi non sembra poter rappresentare una contraddizione irragionevole: non esiste infatti alcuna correlazione diretta tra Tasi e servizi indivisibili erogati dal comune, che sono da sempre finanziati dal bilancio, e quindi mediante l'introito di imposte come l'Imu, l'addizionale Irpef e dal 2014 la Tasi.

L'inquilino - osserva anche Anci nella nota prot. 36 del 11 febbraio 2014 - partecipa alle spese pubbliche non solo mediante l'addizionale Irpef, ma anche con il pagamento del canone di locazione, il cui importo è collegato di fatto anche all'Imu versata dal proprietario; tra l'altro la Tasi è un'imposta e la capacità contributiva espressa da un inquilino è normalmente inferiore a quella del proprietario; contro l'assoggettamento a Tasi dell'inquilino depone anche la modesta entità dei versamenti Tasi a carico degli inquilini, specie in caso di previsione di percentuali di compartecipazione basse (es. 10%), che rischia di trasformare il relativo versamento e la relativa riscossione in attività antieconomiche.

Il MEF nelle faq pubblicate a maggio 2014 ha individuato alcune casistiche e offerto una risposta, affrontando il tema anche con rispetto al vincolo di solidarietà (di cui nel seguente paragrafo 3.2).

In Tasi manca una norma in tema di soggettività passiva del concessionario di beni demaniali, che invece era prevista ai fini Ici (art. 3, c. 2, D.Lgs. n. 504/1992) ed Imu (art. 9, c. 1, D.Lgs. n. 23/2011), mentre c'è (ed è anche meglio disciplinata) la

previsione della soggettività passiva dei locatari degli immobili concessi in locazione finanziaria: difficile però che una norma regolamentare possa legittimamente “colmare” tale vuoto nel tentativo di introdurre per via regolamentare una previsione che il Legislatore pare aver selettivamente omissso di riproporre ai fini Tasi; in caso di concessione demaniale quindi il possessore è il soggetto pubblico proprietario del bene (che verserà la sua quota Tasi tra il 70% e il 90% del tributo complessivamente dovuto, mentre il concessionario occupante verserà la sua quota tra il 30% ed il 10% del tributo).

4.2 SOLIDARIETA’

Da gestire nel regolamento anche il tema della solidarietà tra compossessori e il tema della solidarietà tra codetentori, fermo restando che si tratta di rapporti solidali distinti tra loro e tenendo conto del fatto che la relazione tra compossessori non è necessariamente paritaria, mentre accade che spesso lo sia tra codetentori: in pratica, difficile immaginare un’occupazione pro quota, mentre i possessori posseggono in base a quote di possesso.

Ai fini Tasi è stata fatta una scelta diversa da quella Imu di cui all’art. 9, c. 2, D.Lgs. n. 23/2011 (in cui è previsto che l’Imu è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota di possesso) perché si è optato per valorizzare il vincolo di solidarietà tra soggetti passivi, analogamente a quanto avveniva in Tarsu e Tares e a quanto ad oggi disposto in Tari.

Certamente il regolamento non potrà cancellare la solidarietà disposta dalla legge, ma a fini di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti (semplificazione rapportata soprattutto a prevenire eventuali criticità di tipo civilistico nell’azione di regresso del soggetto passivo che abbia solidalmente versato l’intera imposta nei confronti degli altri soggetti passivi compossessori o condetentori) potrebbe prevedere la possibilità per i compossessori e per i condetentori di versare la Tasi in proporzione alla percentuale di possesso o detenzione avendo riguardo alla destinazione, per la propria quota, del fabbricato.

In tal senso anche la proposta contenuta nel modello di regolamento Tasi proposto dall’ANCI -ER con nota prot. n. 36 dell’11 febbraio 2014.

Da notare che la norma Tasi precisa che i compossessori e codetentori sono tenuti in solido all’adempimento dell’unica obbligazione tributaria: volendo dare un senso a tale unicità occorrerebbe che gli elementi costitutivi dell’obbligazione tributaria fossero univocamente determinati (e non determinati pro quota in relazione a ciascuno); ciò però crea problemi quando non vi sia identità di situazione possessoria tra i diversi possessori.

In materia di applicazione della TASI tra POSSESSORI e tra POSSESSORI-DETENTORI si è espresso il MEF nelle faq pubblicate lo scorso maggio:

- a) *Faq n. 11 - Posto che l'art. 1, comma 671, della legge di stabilità per l'anno 2014 dispone che i possessori sono coobbligati in solido al pagamento della TASI, a prescindere quindi dalla quota di possesso, qualora un fabbricato sia posseduto da due soggetti con percentuali di proprietà diverse(es. comproprietario A 70% e comproprietario B 30%) e solo per uno dei due (ad es. il soggetto B) quell'immobile sia adibito ad abitazione principale, come devono pagare i due soggetti nel caso in cui il Comune abbia fissato un'aliquota del 3 per mille per l'abitazione principale e dello zero per mille per gli altri immobili?*

Risposta:

Ognuno dei possessori paga in base alla propria quota e applica l'aliquota relativa alla propria condizione soggettiva. Pertanto, se uno solo dei comproprietari ha adibito ad abitazione principale l'immobile, detto soggetto applicherà l'aliquota, pari al 3 per mille, e l'eventuale detrazione deliberate dal comune.

La disposizione di cui al comma 671 richiamata nel quesito consente al comune di rivolgersi indifferentemente all'uno o all'altro soggetto coobbligato per la riscossione dell'intero debito tributario. La solidarietà prevista dalla norma non incide, quindi, sulla determinazione del tributo.

- b) *Faq n.12 - Si chiede se per un appartamento in multiproprietà facente parte di un immobile nel quale è presente una sala condominiale autonomamente accatastata:*

- il proprietario paga per la quota di possesso dell'appartamento;*
- l'amministratore versa per la sala condominiale rivalendosi sui singoli.*

Risposta:

L'amministratore è tenuto al versamento sia dei locali di uso comune sia di quelli utilizzati in regime di multiproprietà, seguendo un'interpretazione anche in linea con l'esigenza di semplificazione degli adempimenti tributari. L'amministratore si rivarrà nei confronti dei singoli proprietari in ragione delle quote di possesso.

- c) *Faq n.13 - Come si ripartisce la TASI nel caso in cui l'immobile è locato?*

Risposta:

Il comma 681 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014, prevede che il titolare del diritto reale e l'occupante sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria; l'occupante versa la TASI nella misura compresa tra il 10 e il 30 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta, in base alla percentuale stabilita dal comune nel proprio regolamento, calcolata applicando l'aliquota determinata dal comune. La norma prevede, infine, che la restante parte dell'imposta sia

corrisposta dal titolare del diritto reale. Le disposizioni appena richiamate portano a concludere che l'imposta complessiva deve essere determinata con riferimento alle condizioni del titolare del diritto reale e successivamente ripartita tra quest'ultimo e l'occupante sulla base delle percentuali stabilite dal comune. Si può fare l'esempio di un comune che abbia fissato all'1 per mille l'aliquota per gli immobili locati e al 2,5 per mille l'aliquota per l'abitazione principale. In tal caso, nell'ipotesi di un immobile locato, l'imposta è determinata applicando l'aliquota dell'1 per mille prevista dal comune, senza tenere conto dell'eventuale utilizzazione dell'immobile da parte dell'inquilino a titolo di abitazione principale. L'imposta così determinata deve essere ripartita tra proprietario e inquilino sulla base delle percentuali stabilite dal comune.

Occorre, comunque, sottolineare che resta nella facoltà del comune prevedere particolari detrazioni a favore dell'occupante.

- d) *Faq n.15 - Nel caso in cui i fabbricati posseduti da ex IACP siano assoggettati a IMU, poiché non hanno i requisiti dell'alloggio sociale, per l'IMU è prevista la sola applicazione della detrazione per abitazione principale. Come deve essere calcolata la TASI?*

Risposta:

In questo caso, l'immobile non è equiparato ai fini IMU all'abitazione principale. La TASI deve, quindi, essere calcolata sul valore complessivo dell'immobile con l'aliquota prevista dal Comune per gli immobili diversi dall'abitazione principale, sottraendo, poi, per intero l'eventuale detrazione prevista dal Comune. L'importo così ottenuto deve essere versato in parte dal proprietario (IACP) e in parte dall'assegnatario "occupante" secondo le quote deliberate dal Comune.

- e) *Faq n.16 - In caso di mancato versamento della propria quota TASI da parte dell'inquilino, il proprietario è responsabile del mancato pagamento?*

Risposta:

No, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria. La responsabilità solidale è prevista dal comma 671 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014 solo tra possessori o detentori e non, quindi, tra possessore e detentore.

- f) *Faq n.17- Ai fini TASI, in caso di abitazione principale parzialmente locata (es. viene locata una camera) come deve essere considerato il locatario(occupante)?*

Risposta:

L'imposta complessiva deve essere determinata con riferimento alle condizioni del titolare del diritto reale e successivamente ripartita tra quest'ultimo e

l'occupante sulla base delle percentuali stabilite dal comune. In questo caso, ovviamente, si applicherà l'aliquota dell'abitazione principale.

4. 3 OGGETTO E BASE IMPONIBILE

Il nuovo c. 669 -che il recente D.L. 6 marzo 2014, n. 16 ha sostituito al previgente c. 669² --stabilisce che il presupposto impositivo Tasi è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale, e di aree edificabili, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli.

Rispetto alla precedente formulazione viene "chiarito" che la Tasi non si applica ai terreni agricoli; inoltre l'aver spostato il richiamo alle definizioni Imu così da ricompredervi anche le aree fabbricabili dovrebbe rendere applicabile in Tasi la finzione giuridica di inedificabilità di cui all'art. 2, c. 1, lett. b) del D.Lgs. n. 504/1992. In base alla versione previgente del c. 669 erano soggette a Tasi le aree scoperte, ma - per com'era costruita l'imposta - ciò valeva solo per quelle dotate di un valore catastale.

In tal senso le faq pubblicate dal MEF:

- a) *Faq n.9 - Nella riformulazione del comma 669, dell'art. 1 della legge di stabilità per l'anno 2014, il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati ivi compresa l'abitazione principale e le aree edificabili, come definiti ai fini IMU, ad eccezione in ogni caso dei terreni agricoli. Si chiede se il rinvio alla disciplina IMU, per la definizione degli immobili da assoggettare al tributo, comporta l'applicazione del comma 2 dell'art. 13, D.L. n. 201/2011, secondo cui per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.Lgs n. 99/2004, iscritti alla previdenza agricola, trova applicazione la c.d. "fictio iuris" (ex art. 2, comma 1 del D.Lgs n. 504/92), per effetto della quale non si considerano fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai predetti soggetti e sui quali persiste l'esercizio delle attività agricole. Si chiede, cioè, se per tali beni, dal momento che vengono considerati terreni agricoli, vale l'esclusione ai fini TASI.*

Risposta:

Al quesito si deve dare risposta positiva. Pertanto, sono esclusi dalla TASI i terreni posseduti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D. Lgs n. 99 del 2004, iscritti alla previdenza agricola e condotti dagli stessi soggetti, sui quali persiste l'esercizio delle attività agricole.

² *Il presupposto impositivo della Tasi è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale come definita ai fini dell'imposta municipale propria, di aree scoperte nonché di quelle edificabili, a qualsiasi uso adibiti.*

- b) *Faq n.10- L'art. 1, comma 671, della legge di stabilità per il 2014 stabilisce che la TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari di cui al comma 669 della stessa legge. Nel caso in cui le aree edificabili non sono possedute da coltivatori diretti (CD) e da imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art. 1 del D. Lgs n. 99 del 2004, iscritti alla previdenza agricola, ma sono date in affitto a CD o IAP che coltivano l'area edificabile, la TASI è dovuta?*

In caso di risposta positiva, si chiede se l'eventuale detentore o utilizzatore del terreno (affittuario o comodatario) è tenuto a pagare la quota di sua spettanza, a norma dall'art. 1, comma 681, L. n. 147/2013.

Risposta:

La TASI è dovuta, poiché il terreno resta area edificabile. L'imposta complessiva deve essere determinata con riferimento alle condizioni del proprietario e, successivamente, ripartita tra quest'ultimo e l'affittuario o il comodatario sulla base delle percentuali stabilite dal comune.

Il D.L. n. 16/2014 all'art. 2, c. 1:

1) alla lett. g) abroga il c. 670 della legge n. 147/2013 che prevedeva l'esclusione da Tasi delle aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali imponenti, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 c.c. che non siano detenute o occupate in via esclusiva;

2) alla lett. h) sopprime la lettera f) del c. 679 in materia di agevolabilità Tasi di "superfici eccedenti il normale rapporto tra produzione di rifiuti e superficie stessa" (previsione inapplicabile fin dall'origine perché priva di senso, in Tasi!).

La base imponibile (comma 675) e' quella prevista per l'applicazione dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Fino alla pubblicazione delle FAQ del MEF si discuteva sull'applicabilità o meno ai fini Tasi - trattandosi di riduzioni della base imponibile Imu – delle riduzioni previste per i fabbricati storici e gli inagibili, posto che il c. 675 rinvia appunto de plano alla base imponibile Imu di cui all'art. 13 del D.L. n. 201/2011.

Alla luce della posizione MEF espressa nella faq n.8 (automatica applicabilità ai fini TASI della riduzione del 50% della base imponibile IMU prevista per immobili storici e inagibili/inabitabili) la soluzione più scontata è diventata quella di aderire alla posizione MEF riconoscendo l'abbattimento della base imponibile TASI nelle medesime casistiche.

Nel silenzio della normativa TASI ci si era chiesti fin da subito se l'imposta fosse da calcolare sui giorni di possesso o sui mesi, applicando – in quest'ultimo caso- le regole

dell'IMU, ossia conteggiando per intero il mese nel quale il possesso o la detenzione si sono protratti per almeno 15 giorni. Al riguardo intervenuto il MEF con la faq n.4, in cui afferma che in tal caso si ritengono applicabili le regole dell'IMU.

Stessa validità delle regole IMU ai fini TASI in materia di quantificazione dell'imposta da versare in acconto, stando a quanto precisato dal MEF alla successiva faq n.5 laddove ipotizza che chi abbia acquistato il possesso di un immobile a maggio debba versare in acconto il 50% dell'imposta dovuta in relazione ad 8/12.

4.5. RIDUZIONI ED ESENZIONI

Il comune (comma 679) con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, può prevedere riduzioni ed esenzioni nel caso di:

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

Abrogata dal D.L.16/14 convertito con modificazioni dalla legge 68/14 l'ipotesi di cui alla successiva lett.f) che riguardava le "superfici eccedenti il normale rapporto tra produzione di rifiuti e superficie stessa."

Le esenzioni - posto che ai sensi dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997 il comune con regolamento non può modificare i soggetti passivi - sono quelle introducibili dai comuni in base al c. 679, a cui si sono recentemente aggiunte le esenzioni *ex lege* introdotte dall'art. 1, c. 3, D.L. 6 marzo 2014, n. 16.

In particolare la gamma di agevolazioni ed esenzioni ipotizzata dal Legislatore Tasi al c. 679 appare inapplicabile alla Tasi: è evidente che si tratta di un brutto copia-incolla dal comma delle agevolazioni Tari, reso ancor più anomalo dall'ipotesi di cui alla lett. f) (recentemente soppressa dal D.L. n. 16/2014)

Non ha infatti concettualmente molto senso ipotizzare riduzioni ed esenzioni Tasi (che, pur essendo sulla carta un tributo legato all'uso dei servizi indivisibili, mutua la sua base imponibile dall'Imu) a chi comunque da tali servizi trae beneficio pur essendo unico occupante o disponendo di locali ad uso stagionale, o iscritto all'Aire o abitante in fabbricati rurali.

Se per servizi indivisibili figurativamente finanziati da Tasi (e comunque finanziati concretamente dal bilancio comunale) intendiamo prioritariamente - come sarebbe logico - quei servizi a disposizione della generalità dei cittadini (manutenzione strade e

verde pubblico, polizia locale, illuminazione pubblica, sport, cultura...), a che titolo ad esempio arrivare ad esentare chi abita solo rispetto a chi abita in due, quando poi alla fine la Tasi altro non è che un'imposta sul valore dell'immobile, a sua volta espressione di una certa capacità contributiva?

A parità di capacità contributiva (quindi a parità di valore dell'immobile) perché chi abita da solo dovrebbe versare meno Tasi (o addirittura esserne esente) di chi solo non è?

Ai fini Tari (che è un tassa) ciò si giustifica sulla base della presunzione di produzione di rifiuti, posto che è intuitivo che una persona sola produce meno rifiuti di due o più persone, mediamente; invece ai fini Tasi questo ragionamento stenta a reggere, perché l'abitare soli non ha necessariamente a che vedere con una minor capacità contributiva (anzi, semmai può esser vero il contrario: oggi per abitare soli occorre star bene economicamente visti gli alti costi della vita) o con un minor beneficio legato ai servizi indivisibili.

Il c. 682 riconosce al regolamento la possibilità di disciplinare riduzioni Tasi che tengano conto della capacità contributiva della famiglia ricavata anche dall'Isee, ma questa possibilità deve armonizzarsi con il fatto che si tratta - fino a prova contraria- di imposta autoliquidata dai contribuenti (analogamente all'Imu) e che non tutti i contribuenti Tasi hanno presentato all'Inps una dichiarazione Isee; in mancanza dei dati Isee si potrebbero valutare le dichiarazioni dei redditi, ma si tratta sempre di dichiarazioni che enunciano redditi quanto meno di due anni prima e quindi di fatto disallineate dalla realtà del momento.

La stessa detrazione per abitazione principale Tasi (a cui è finalizzata la previsione di cui al c. 677 ultima parte, novellata dall'art. 1, c. 1, lett. a), D.L. n. 16/2014 così come convertito, con modificazioni, dalla Legge 68/2014) dovrà essere regolamentata, ed eventualmente si potrà cercare di agganciarla ad un dato che possa essere espressione di capacità contributiva (es. la rendita catastale dell'abitazione) graduandola opportunamente; per affinità con Imu dovrebbe trattarsi di detrazione da applicare "a teste", non in base alla quota di possesso (e questo è certamente aspetto da regolamentare).

L'oggetto Tasi è definito dalla legge n. 147/2013 all'art. 1, c. 669 e ss: fabbricati, ivi comprese le abitazioni principali, e le aree fabbricabili, come definiti ai fini Imu, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli (c. 669 novellato dal D.L. n. 16/2014).

Recentissimamente è stato chiarito - art. 1, c. 3, del D.L. 6 marzo 2014, n. 16, poi integrato in sede di legge di conversione n.68/14 con la previsione dell'esenzione per "rifugi alpini non custoditi, punti d'appoggio e bivacchi"- che sono esenti dal tributo Tasi gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti

enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali³.

Rispetto alla formulazione dell'art. 7, c. 1, lett. a) del D.Lgs. n. 504/1992 la formulazione Tasi ha separato (con l'introduzione di quel "nonché") l'esenzione che spetta agli immobili dello Stato dall'esenzione che spetta agli immobili di Regioni, Province, ecc... purché destinati esclusivamente a fini istituzionali; da qui qualche timore che con l'introduzione di quel "nonché" gli immobili dello Stato diventino incondizionatamente (quindi anche quando non destinati a fini istituzionali) esenti Tasi. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'art. 7, c. 1, lett. b), c), d), e), f), ed i) del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504:

- 1) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9 (art. 7, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 504/1992);
- 2) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni (art. 7, c. 1, lett. c) D.Lgs. n. 504/1992);
- 3) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze (art. 7, c. 1, lett. d), D.Lgs. n. 504/1992);
- 4) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810 (art. 7, c. 1, lett. e) D.Lgs. n. 504/1992);
- 5) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia (art. 7 c. 1, lett. f), D.Lgs. n. 504/1992);
- 6) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, c. 1, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della

³ Ai fini Ici l'art. 7, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 504/1992 disponeva l'esenzione per "gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 4, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'art. 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

legge 20 maggio 1985, n. 222. (art. 7, c. 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992).

Ai fini dell'applicazione della lettera i) in Tasi resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 91bis del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 e successive modificazioni (in tema di esenzione Ici per immobili di enti non commerciali⁴)

Rispetto all'art. 7, D.Lgs. n. 504/1992 non risultano pertanto "importate" in Tari - ai sensi dell'art. 1, c. 3, D.L. n. 16/2014 - le esenzioni di cui alle lett. g) ed h);

g) fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette;

h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984.

4.6. ALIQUOTE

L'aliquota massima complessiva dell'IMU e della TASI (comma 640) non può superare i limiti prefissati per la sola IMU, come stabilito dal comma 677.

L'aliquota di base della TASI (comma 676) è pari all'1 per mille. Il comune, con deliberazione del consiglio comunale, adottata ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, può ridurre l'aliquota fino all'azzeramento.

La possibilità di ridurre l'aliquota Tasi fino al suo azzeramento non configura – formalmente- un'ipotesi di esenzione: si tratta di applicazione di un'aliquota agevolata che poi comunque di fatto azzerava l'imposta, pur confermando soggettività passiva e imponibilità dell'immobile (anche se poi l'effetto "finale" resta analogo a quello dell'esclusione da imposta...).

⁴ Art. 91 bis comma 2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'art. 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.

Comma 3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (3), entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali.

Il comune (comma 677) , con la medesima deliberazione di cui al comma 676, può determinare l'aliquota rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non sia 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. Per il 2014, l'aliquota massima non può eccedere il 2,5 per mille. Per lo stesso anno 2014, nella determinazione delle aliquote TASI possono essere superati i limiti stabiliti nel primo e nel secondo periodo, per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille a condizione che siano finanziate, relativamente alle abitazioni principali e alle unità immobiliari ad esse equiparate di cui all'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, detrazioni d'imposta o altre misure, 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, anche tenendo conto di quanto previsto dall'articolo 13 del citato decreto-legge n. 201, del 2011.

A seguito della modifica introdotta al c. 677 della Legge di Stabilità 2014 dall'art. 1, c. 1, lett. a) del D.L. n. 16/2014 per lo stesso anno 2014, così come integrata in sede di legge di conversione n.68/2014, nella determinazione delle aliquote Tasi possono essere superati i limiti stabiliti nel primo (somma aliquota Imu + Tasi non deve superare aliquota massima Imu 2013) e nel secondo periodo (nel 2014 l'aliquota massima non può eccedere il 2,5 per mille), per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille: quindi l'aliquota Tasi dovrebbe poter essere aumentabile, nel 2014, fino al 3,3 per mille in relazione a tutti gli immobili eccetto i rurali strumentali in virtù dello sbarramento posto dal c. 678.

Ciò a condizione che siano finanziate, relativamente alle abitazioni principali e alle unità immobiliari ad esse equiparate di cui all'art. 13, c. 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, detrazioni d'imposta o altre misure, 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, anche tenendo conto di quanto previsto dall'art. 13 del citato decreto-legge n. 201, del 2011".

Occorre quindi garantire che il carico di imposta TASI 2014 sia inferiore o invariato rispetto quello Imu 2012 (al netto della detrazione per figli, visto che dal 2014 non si applica più) : dubbi sul fatto che detta circostanza debba verificarsi in relazione al singolo contribuente piuttosto che in relazione alla tipologia di immobile (più gestibile la seconda ipotesi).

Riscritto dal D.L. n. 16/2014 (art. 1, c. 1, lett. d) del citato D.L. n. 16/2014) anche il c.

731 che attualmente ha portato a complessivi 625 milioni di euro il contributo per i comuni, svincolandolo dalla destinazione a finanziare la detrazione Tasi per le abitazioni principali ed equiparate.

Il MEF con circolare n.2/DF del 29/07/2014 ha offerto alcuni chiarimenti in materia di applicazione della maggiorazione dello 0,8 per mille prevista dal citat art.1 comma 677 L.147/13. In essa il MEF ha ribadito che i limiti che non possono essere superati nella determinazione delle aliquote TASI sono di due tipi e consistono:

- 1) nella somma delle aliquote TASI ed IMU per ciascuna tipologia di immobile (“primo limite”), che non può superare l’aliquota massima consentita dalla legge statale per l’IMU al 31 dicembre 2013, fissata a 10.6 per mille e ad altre minori aliquote (6 per mille per abitazioni principali A/1, A/8 e A/9; 2 per mille per fabbricati rurali ad uso strumentale, che però ex comma 708 dal 2014 sono esenti IMU e soggetti “comunque” ad aliquota 1 per mille Tasi, per cui per tali immobili il limite diventa di fatto dell’1 per mille) , in relazione alle diverse tipologie di immobile;
- 2) nell’aliquota TASI massima, che per il 2014 non può eccedere il 2,5 per mille (“secondo limite”).

La maggiorazione deve pertanto essere riferita ai suddetti due limiti e non superare nel complesso la misura dello 0,8 per mille: il comune può decidere di usare l’intera maggiorazione per aumentare uno dei due limiti o può distribuire lo 0,8 per mille tra i due limiti.

Nel primo caso (uso integrale della maggiorazione) occorre distinguere tra due ipotesi:

- a) se il comune utilizza tutta la maggiorazione per aumentare il primo limite e porta quindi la somma IMU+TASI all’11,4 per mille per gli altri immobili e a 6,8 per mille l’abitazione principale, non potrà fissare un’aliquota TASI superiore al 2,5 per mille;
- b) se invece il comune utilizza tutta la maggiorazione per aumentare il secondo limite portando quindi l’aliquota TASI al 3,3 per mille, la somma IMU+TASI non potrà superare il 10,6 per mille per gli altri immobili e il 6 per mille per l’abitazione principale.

Nel secondo caso (maggiorazione ripartita) si può ipotizzare che il comune aumenti:

- dello 0,4 per mille il primo limite, portandolo all’11 per mille per gli altri immobili e allo 6,4 per mille per l’abitazione principale;
- dello 0,4 per mille il secondo limite portando l’aliquota TASI al 2,9 per mille .

Il rispetto dei due limiti sopra incrementati dovrà essere verificato con riferimento a tutte le fattispecie oggetto della deliberazione comunale, in modo che gli stessi non vengano superati per nessuna di esse.

Per i fabbricati rurali ad uso strumentale (comma 678) di cui all'articolo 13, comma 8, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, l'aliquota massima della TASI non può comunque eccedere il limite di cui al comma 676 del presente articolo.

Qui non si può usare la leva dell'0,8 per mille di cui al comma 678, come chiarito nella faq n.7 del MEF; per tali fabbricati non è dovuta IMU ai sensi del comma 708.

Faq n. 7) Qual è l'aliquota TASI da applicare ai fabbricati rurali strumentali? Può essere aumentata per il 2014 fino al 2,5 per mille?

Risposta:

L'aliquota TASI da applicare ai fabbricati rurali ad uso strumentale è pari all'1 per mille e non è possibile in alcun caso aumentarla, né applicare la maggiorazione dello 0,8 per mille, in quanto il comma 678 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, stabilisce che l'aliquota non può comunque superare l'1 per mille. Si ricorda che per questi fabbricati l'IMU non è dovuta, a norma del successivo comma 708.

Le aliquote Tasi, ai sensi del c. 683, possono essere differenziate in ragione del settore di attività nonché della tipologia e della destinazione degli immobili.

La tariffa ordinaria Tasi (1 per mille, c. 676) può essere ridotta fino ad azzeramento: ciò significa che i Comuni di fatto possono (se vogliono) sterilizzare il tributo.

L'aliquota dovrebbe quindi poter essere azzerabile anche in relazione a specifiche categorie di immobili; non è comunque azzerabile l'aliquota degli occupanti e, secondo alcuni, non sarebbe azzerabile l'aliquota su tutto ciò che non è abitazione principale (al fine di limitare l'applicazione Tasi agli immobili non soggetti a Imu) perché così facendo si snaturerebbe la Tasi trasformandola in un'imposta patrimoniale pura; è comunque un dato di fatto che la norma di legge consenta l'azzeramento dell'aliquota senza prevedere espressamente restrizioni.

4.7 ABITAZIONE PRINCIPALE E DETRAZIONE

La TASI si applica sui fabbricati, compresa l'abitazione principale, e sulle aree edificabili, come definiti per l'IMU. Ai fini TASI, quindi, per la definizione di abitazione principale, si deve richiamare l'art. 13 del D. L. n.201 del 2011 in cui è racchiuso il regime applicativo dell'abitazione principale, nel quale rientrano anche le abitazioni assimilate per legge o per regolamento comunale a quella principale. Pertanto, in tutte le ipotesi in cui si può parlare di abitazione principale, l'obbligo di versamento TASI ricade interamente sul proprietario e non sull'occupante.

La correlata detrazione deve essere disciplinata dal regolamento TASI nel rispetto del quadro normativo di riferimento (ad esempio può essere applicata e graduata in relazione a determinati scaglioni di valore imponibile delle abitazioni; analogamente all'IMU è opportuno regolamentare che venga applicata in parti uguali tra gli aventi diritto).

Ai fini TASI, l'equiparazione degli immobili di cui all'art. 13 D.L. 201/11 all'abitazione principale rende applicabile l'aliquota e le agevolazioni/detractions eventualmente stabilite dal comune. A tale proposito, si fa presente che l'art. 2, comma 5-bis, del D. L. n. 102 del 2013, prevede che deve essere presentata la dichiarazione per questi immobili.

In materia il MEF ha dato alcune disposizioni con le faq (dalla n.18 alla n.24):

- a) *Faq n.18 - In caso di proprietari di un immobile, per quote diverse, la detrazione TASI eventualmente deliberata dal Comune deve essere ripartita in parti uguali tra i proprietari che utilizzano l'immobile come abitazione principale?*

Risposta:

Si. La detrazione TASI, eventualmente deliberata dal comune, deve essere ripartita in parti uguali tra i comproprietari, nel caso in cui questi utilizzano l'immobile come abitazione principale.

Si prenda, ad esempio, un immobile il cui valore ai fini TASI è di € 84.000 (rendita catastale base = 500, rivaluta del 5% = 525 x coefficiente 160 = 84.000 IMPONIBILE TASI) di cui sono comproprietari A e B.

A è proprietario del 30% e B è proprietario del 70% .

Il Comune ha deliberato per l'abitazione principale l'aliquota TASI del 2,8 per mille e una detrazione di € 200.

Nel caso in cui A e B hanno entrambi adibito ad abitazione principale l'immobile:

- *A calcola l'imposta in relazione alla propria percentuale di possesso (84.000 x 30% = 25.200 Imponibile TASI) con l'aliquota deliberata dal Comune per l'abitazione principale (25.200 : 1.000 x 2,8 = 70,56) dal risultato ottenuto detrae il 50% dell'importo della detrazione (70,56 - 100).*

A non paga, quindi, la TASI essendo la detrazione superiore all'imposta;

- *B calcola l'imposta in relazione alla propria percentuale di possesso (84.000 x 70% = 58.800 Imponibile TASI) con l'aliquota deliberata dal Comune per l'abitazione principale (58.800 : 1.000 x 2,8 = 164,64) dal risultato ottenuto detrae il 50% dell'importo della detrazione (164,64 - 100).*

B paga la TASI per € 64,64

- a) *Faq n.19 - I soci delle cooperative a proprietà indivisa egli assegnatari di "alloggi sociali" devono essere considerati "occupanti" ai fini TASI?*

Risposta:

Occorre, innanzitutto, premettere che nel caso in cui l'immobile è occupato da un soggetto diverso dal proprietario o dal possessore a diverso titolo, questi soggetti sono titolari d un'autonoma obbligazione tributaria; pertanto:

- l'occupante versa la TASI nella misura, stabilita dal comune, compresa fra il 10% e il 30% dell'ammontare complessivo dell'imposta;
- il proprietario o il possessore a diverso titolo versa la restante parte.

Si deve anche precisare che la TASI si applica sui fabbricati, compresa l'abitazione principale, e sulle aree edificabili, come definiti per l'IMU. Ai fini TASI, quindi, per la definizione di abitazione principale, si deve richiamare l'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 in cui è racchiuso il regime applicativo dell'abitazione principale, nel quale rientrano anche le abitazioni assimilate per legge o per regolamento comunale a quella principale.

Pertanto, in tutte le ipotesi in cui si può parlare di abitazione principale, l'obbligo di versamento TASI ricade interamente sul proprietario e non sull'occupante.

Ad esempio, l'imposta, in capo alla cooperativa edilizia a proprietà indivisa deve essere calcolata applicando:

- l'aliquota prevista dal Comune per l'abitazione principale;
- la detrazione eventualmente prevista dal Comune per l'abitazione principale
Nulla è dovuto dal socio.

- b) *Faqr.20 - Quali sono i requisiti di alloggio sociale per poter beneficiare delle agevolazioni IMU e TASI?*

Risposta:

Si deve, innanzitutto, ricordare che sono equiparati all'abitazione principale i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008.

Pertanto, l'esenzione IMU si applica solo quando gli immobili hanno i requisiti e le caratteristiche indicate dal decreto.

Ai fini TASI, l'equiparazione di tali alloggi all'abitazione principale rende applicabile l'aliquota e le agevolazioni/detractions eventualmente stabilite dal comune.

A tale proposito, si fa presente che, l'art. 2, comma 5-bis, del D. L. n. 102 del 2013, prevede che per questi immobili deve essere presentata la dichiarazione.

Pertanto, nel modello di "Dichiarazione IMU" il proprietario dell'alloggio sociale deve anche barrare il campo 15 relativo alla "Esenzione" e riportare, nello spazio dedicato alle "Annotazioni" la seguente frase "l'immobile possiede le caratteristiche e i requisiti richiesti dalla lett. b), comma 2, dell'art. 13 del D. L. n. 201/2011".

La dichiarazione IMU vale anche ai fini TASI.

- c) *Faq n.21- Nel caso di un militare che ha la casa a Palermo, in comproprietà con la moglie, ma che, per motivi di lavoro, ha fissato la residenza a Roma, dove ri-*

siede anche la moglie, l'equiparazione ad abitazione principale, ai sensi dell'art. 13, comma 2, lett. d), del D. L. n.201 del 2011 vale solo per lui?

Risposta:

Si. La disposizione di equiparazione all'abitazione principale prevista per l'IMU vale solo

per i soggetti indicati nella norma e cioè per:

- *il personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile;*
- *il personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco;*
- *il personale appartenente alla carriera prefettizia.*

Solo per questi soggetti si applicano le agevolazioni IMU per l'abitazione principale, indipendentemente dalla sussistenza delle condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica, purché gli stessi posseggano un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, non concesso in locazione.

Ai fini TASI, l'equiparazione di tali immobili all'abitazione principale rende applicabile l'aliquota e le agevolazioni/detractions eventualmente stabilite dal comune.

A tale proposito, si fa presente che l'art. 2, comma 5-bis, del D. L. n. 102 del 2013, prevede che deve essere presentata la dichiarazione per questi immobili; perciò, nel modello di "Dichiarazione IMU", il proprietario dell'immobile deve anche barrare il campo 15 relativo alla "Esenzione" e riportare, nello spazio dedicato alle "Annotazioni" la seguente frase "l'immobile possiede le caratteristiche e i requisiti richiesti dalla lett. d), comma 2, dell'art. 13 del D. L. n. 201/2011".

La dichiarazione IMU vale anche ai fini TASI.

- d) *Faq n.22- Nel caso di unità immobiliare assegnata dal giudice della separazione, il coniuge assegnatario è considerato ai fini IMU come titolare di un diritto di abitazione; pertanto, in quanto titolare di un diritto reale, è soggetto passivo del tributo. La stessa conclusione vale anche per la TASI?*

Risposta:

Si conferma che lo stesso principio si applica anche alla TASI.

In tal caso, il coniuge è titolare del diritto di abitazione e, indipendentemente dalla quota di possesso dell'immobile, è il solo che paga la TASI con l'aliquota e la detrazione, eventualmente prevista, per l'abitazione principale.

Se, invece, la casa assegnata fosse in locazione (esempio casa in locazione abitata dai coniugi prima della separazione, poi assegnata dal Giudice della separazione ad uno di essi), la TASI deve essere calcolata dal proprietario con l'aliquota prevista dal Comune per gli immobili diversi dall'abitazione principale e l'importo ottenuto verrà pagato in parte dal proprietario e in parte dal locatario, in base alle quote deliberate dal Comune.

- e) *Faq n. 23- Ai fini IMU, in caso di assimilazione dell'unità immobiliare concessa in comodato gratuito ad un parente in linea retta di primo grado che la abita, con riferimento alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di € 500, tale limite è da riferirsi solo all'abitazione o anche alle pertinenze? Come si applica la TASI?*

Risposta:

Trattandosi in sostanza di un'equiparazione all'abitazione principale, si ritiene che in tali ipotesi le disposizioni si estendano anche alle pertinenze, nei limiti previsti per l'abitazione principale dal comma 2 dell'art. 13 del D. L. n.201 del 2011 per l'IMU.

Ciò vale sia per l'IMU sia per la TASI.

Si deve, inoltre, precisare che l'assimilazione effettuata dal comune nel caso prospettato opera come una franchigia; per cui si deve prima di tutto sommare la rendita dell'abitazione principale e quella delle pertinenze e poi:

–IMU per le abitazioni diverse da quelle classificate in A/1, A/8 e A/9:

- esenzione fino al valore di 500 euro della rendita catastale;*
- versamento dell'IMU con aliquota ordinaria per la quota eccedente il valore di 500 euro.*

–IMU per le abitazioni classificate in A/1, A/8 e A/9 (cosiddette di lusso) il contribuente calcola l'imposta nel seguente modo:

- fino al valore di 500 euro applica l'aliquota e la detrazione prevista per l'abitazione principale;*
- per la quota eccedente il valore di 500 euro applica l'aliquota ordinaria.*

–TASI il contribuente calcola l'imposta nel seguente modo:

- fino al valore di 500 euro applica l'aliquota e la detrazione, eventualmente prevista dal comune, per l'abitazione principale;*
- per la quota eccedente il valore di 500 euro applica l'aliquota ordinaria.*

- f) *Faq n.24 - Nel caso in cui l'unità immobiliare concessa in comodato gratuito ad un parente in linea retta di primo grado, assimilata all'abitazione principale, è di proprietà di più soggetti come si ripartisce la detrazione ai fini IMU o TASI?*

Risposta:

La detrazione si applica in parti uguali tra i proprietari dell'immobile, indipendentemente dalle rispettive quote di proprietà

4.8 SERVIZI INDIVISIBILI

Dal 01/01/2014 trova applicazione la nuova “tassa sui servizi indivisibili”: la TASI, componente dell'Imposta Unica Comunale IUC, disciplinata dall'art.1 commi 639 e ss. della Legge n.147/13 e successive modifiche e integrazioni, tra cui il D.L.16/14 recentemente convertito in legge con modificazioni.

Come noto la IUC si basa su due presupposti impositivi: uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore; l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali.

La IUC si articola pertanto:

- nell'imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali;
- in una componente riferita ai servizi, costituita dal tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e dalla tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

La TASI e la TARI sono pertanto, nel disegno del Legislatore della L.147/13, due tributi destinati a “finanziare” i servizi: la TASI quelli “indivisibili”, la TARI lo specifico servizio pubblico di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani ed assimilati.

I “servizi indivisibili” sono le attività dei Comuni che non vengono offerte «a domanda individuale», come accade per esempio nel caso degli asili nido o del trasporto scolastico. Si tratta, quindi, di una serie di servizi molto ampia, come per esempio l'illuminazione pubblica, la sicurezza, l'anagrafe, la manutenzione delle strade ecc.

In regime TARES era stata introdotta – in relazione a non meglio precisati “servizi indivisibili” comunali, peraltro già attivi da lunghissimo tempo e finanziati storicamente con risorse derivanti dalla fiscalità generale dell'ente- la c.d.”maggiorazione” di 0,30 euro/mq (art.14 comma 13 D.Lgs.201/11), che però doveva essere versata allo Stato.

A decorrere dal 01/01/2014 invece, abrogata la normativa TARES (e quindi anche la suddetta maggiorazione statale), la copertura dei costi dei servizi indivisibili diventa la *mission* del nuovo tributo TASI, che rappresenta una delle tre parti (IMU, TARI e TASI) della nuova Imposta Unica Comunale (IUC).

Secondo quanto prevede l'art.1 comma 682 lett.b) n.2 della L.147/13, il Comune con regolamento da adottare ai sensi dell'art.52 del D.Lgs.446/97 determina la disciplina per l'applicazione della IUC, concernente tra l'altro (per quanto riguarda la TASI)

l'individuazione dei servizi indivisibili e l'indicazione analitica, per ciascuno di tali servizi, dei relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta.

A tal fine si potrebbe ipotizzare di inserire nel regolamento Tasi l'elencazione dei servizi indivisibili e delle relative tipologie di voci di costo, che però potrebbero essere dettagliatamente e puntualmente quantificate in sede di approvazione delle aliquote Tasi, un po' come accade con le tariffe Tari.

Al riguardo il comma 683 dispone che il Consiglio Comunale approva “le tariffe Tari in conformità al Piano Finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani” e le aliquote Tasi “in conformità con i servizi ed i costi individuati nel regolamento Tasi: da qui l'ipotesi che i costi dei servizi indivisibili possano essere individuati nell'atto di approvazione delle stesse aliquote Tasi, così da evitare di dover introdurre nel regolamento Tasi elementi variabili per natura (come i costi dettagliati dei servizi) che imporrebbero una continua revisione del regolamento stesso.

In ogni caso se si volesse restare nell'ambito dell'esercizio del potere regolamentare di cui all'art.52 D.Lgs.446/97 (richiamato dal comma 682) le aliquote Tasi potrebbero essere deliberate dal Consiglio Comunale con una delibera-regolamento adottata ai sensi dell'art.52 D.Lgs.446/97, analogamente a quella che approva le aliquote IMU (art.13 comma 6 D.Lgs.201/11).

Il regolamento TASI, pertanto, ben potrebbe individuare- elencandoli- i servizi indivisibili ai cui costi parametrare le aliquote TASI, precisando quali costi debbano a tal fine essere presi in considerazione.

Rientrano a pieno titolo tra i servizi indivisibili quelli riconducibili, ad esempio, alle seguenti attività dell'ente locale:

- servizi istituzionali, generali e di gestione;
- ordine pubblico e sicurezza;
- assetto del territorio ed edilizia;
- tutela e valorizzazione beni culturali;
- soccorso civile;
- trasporti e mobilità
- sviluppo e tutela del territorio e dell'ambiente;
- sviluppo economico;
- politiche del lavoro;
- politiche energetiche;
- relazioni esterne e internazionali;
- politiche agricole e agroalimentari;

I dati dei relativi costi sono ricavabili dalla contabilità economica del bilancio pluriennale per spesa corrente e quota percentuale delle spese di rimborso del debito quota

capitale, considerando la sola quota pari alla percentuale di spesa dei servizi indivisibili sul totale della spesa comune).

Le aliquote TASI sono approvate con delibera consiliare ai sensi dell'art.1 comma 683 L.147/13 in conformità con i servizi ed i costi individuati ai sensi della previsione dell'art.1 comma 682 lett.b) punto 2 L.147/13, secondo cui nel regolamento Tasi occorre siano individuati i servizi indivisibili e che siano indicati, analiticamente, per ciascuno di tali servizi, i relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta.

Al fine di evitare che in regolamento siano riportati dati (come i costi dei servizi di una singola annualità) destinati periodicamente a variare può essere opportuno – e legittimo- elencare nel regolamento i servizi indivisibili e quale sia la tipologia di costi “coperti”dal gettito TASI; in tal caso i costi analitici relativi alle singole annualità sono riportati nella delibera di approvazione delle aliquote TASI, che –trattandosi comunque di delibera consiliare- potrebbe assumere le vesti di un regolamento sulle aliquote TASI (ai sensi dell'art.52 D.Lgs.446/97, richiamato dal c. 682) analogamente a quanto avviene ai fini IMU.

La delibera che approva le aliquote TASI ben potrebbe approvare le aliquote TASI relative a tutto il triennio oggetto del bilancio pluriennale:in base alle recenti riforme il bilancio pluriennale ha carattere autorizzatorio e diventa doverosamente coerente ragionare non più sulla singola annualità ma sull'intero triennio. Ovviamente in tal caso le aliquote TASI andranno articolate in modo distinto per ogni singola annualità del triennio e la “conformità” ai costi dei servizi indivisibili dovrà risultare dai costi di tali servizi anch'essi riferiti al medesimo triennio.

La “conformità” imposta ai fini TASI dalla legge (in parallelismo con quanto previsto ai fini TARI,in cui effettivamente le tariffe TARI sono quantificate in modo da assicurare un gettito che copra integralmente i costi quantificati dal PEF) può essere dimostrata documentando- relativamente alla/e annualità per la/e quale/i si approvano le aliquote TASI- i costi dei servizi indivisibili individuati in regolamento ai sensi dell'art.1 comma 682 lett.b) n.2 L.147/13, così da evidenziare che il gettito TASI atteso sulla base delle approvande aliquote non sia superiore a detti costi.

Infatti ai fini TASI- a differenza che a fini TARI- non è previsto l'obbligo di copertura integrale dei costi, ragion per cui ai fini TASI la conformità di cui al comma 683 deve essere intesa come una verifica del fatto che il gettito TASI non superi l'ammontare dei costi dei servizi alla cui copertura la TASI è diretta.

Di fatto la verifica di una simile “conformità” in TASI diventa un mero esercizio di stile, anche perché i costi relativi ai servizi indivisibili sono tendenzialmente così elevati da rendere difficilmente immaginabile che possano essere approvate aliquote TASI rispettose dei parametri di legge ed in grado di assicurare un gettito non conforme ai

costi dei servizi indivisibili perché più elevato.

Anche ai fini dell'approvazione delle tariffe e aliquote la norma (art.1 comma 683 L.147/13) conferma l'intenzione del Legislatore di disciplinare la nuova TASI in modo molto simile alla TARI, con l'evidente intenzione di allontanare dalla TASI il "sospetto" (che tuttavia era e resta una certezza) di essere sostanzialmente un clone, sotto falso nome, dell'abrogata IMU sulla prima casa.

Così mentre le tariffe TARI dovranno essere conformi al PEF, le aliquote TASI dovranno essere conformi ai costi dei servizi indivisibili "finanziati" (sia pure parzialmente, come visto nel precedente paragrafo) dalla TASI.

Ma la verifica di conformità in TASI è molto diversa da quella in TARI,.

In TARI è espressamente previsto dalla legge che il gettito TARI sia tale da assicurare la copertura integrale dei costi del pubblico servizio di raccolta e smaltimento rifiuti urbani ed assimilati, e la TARI stessa è costruita come "tassa".

Viceversa in TASI non esiste alcun obbligo di copertura integrale dei costi dei servizi indivisibili, e lo stesso tributo è costruito come un'imposta legata al valore dell'unità immobiliare.

Va da sé quindi che la conformità delle aliquote TASI ai costi dei servizi indivisibili si risolve nel controllo sul fatto che il gettito TASI atteso dalle approvande aliquote sia inferiore ai costi dei servizi indivisibili: controllo dall'esito scontato, visti gli alti costi dei servizi indivisibili e le rigidità del sistema di modulazione delle aliquote TASI, che devono anche rispettare la previsione di cui all'art.1 commi 640 e 677 della L.147/13.

4.9 DICHIARAZIONE E DECORRENZA DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Ai sensi del comma 684 i soggetti passivi dei tributi presentano la dichiarazione relativa alla IUC entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e aree assoggettabili al tributo. Nel caso di occupazione in comune di un'unità immobiliare, la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti.

La dichiarazione (comma 685), redatta su modello messo a disposizione dal comune, ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verificano modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni. Al fine di acquisire le informazioni riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, nella dichiarazione delle unità immobiliari a destinazione ordinaria devono essere obbligatoriamente indicati i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente.

Ai sensi del c. 687 ai fini della dichiarazione Tasi si applicano le disposizioni in materia di dichiarazione Imu (rif c. 703, che salva la disciplina Imu).

Di fatto le dichiarazioni relative alla luc sono 3: dichiarazione Imu, Tari e Tasi.

Concepire un modello unico valido per tutti e tre i tributi non pare una scelta convincente, nonostante la supposta unicità del tributo luc, perché ciascuno dei tre tributi che compongono la luc ha caratteristiche specifiche che di fatto suggeriscono l'opportunità di tre distinti modelli dichiarativi contenenti ciascuno gli specifici elementi necessari alla corretta applicazione del tributo.

Se si ritiene di poter disciplinare la luc in modo anche diverso da quanto previsto dalla norma di legge statale nei limiti stabiliti dallo stesso art. 52 (quindi ad esempio in materia di termine dichiarativo, fissato dalla legge al 30 giugno dell'anno successivo)- il regolamento potrà stabilire un diverso termine dichiarativo, se il comune ritiene che quello di legge ostacoli una tempestiva ed efficiente liquidazione del tributo: anche ai fini Tasi il termine del 30/6 potrebbe risultare ostativo ad una efficiente gestione del tributo, soprattutto poi considerando il fatto che - a differenza dell'Imu- per la Tasi il comune dovrebbe inviare ai contribuenti modelli di pagamento preventivamente precompilati (c. 689) e che è previsto un termine di pagamento in unica soluzione fissato per il 16 giugno (ciò significa che quanto dichiarato ad esempio nel giugno dell'anno successivo non potrebbe tempestivamente essere utilizzato per i conteggi necessari alla precompilazione del modulo di pagamento nemmeno dell'anno in corso...).

Certo è che il richiamo -ai fini della dichiarazione Tasi -alle norme che disciplinano la presentazione della dichiarazione Imu rappresenta una differenza rispetto alla dichiarazione Tari ed evidenza - nonostante gli sforzi del Legislatore di ricondurre la Tasi alla Tari- l'estrema somiglianza dei prelievi Imu e Tasi.

Come già rilevato, a prima vista il diversificare il termine (unico, nel disegno normativo, ai fini delle tre anime luc) parrebbe in contrasto *in primis* con la stessa natura unica del tributo luc; però a ben guardare la luc altro non è che un acronimo posto che i tre prelievi (Imu, Tari e Tasi) appaiono troppo diversi per essere ricondotti ad unità.

Da qui la possibilità- se si opta per l'azionabilità del potere regolamentare di cui all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997 anche per regolamentare diversamente quanto già disciplinato dalla norma di legge- di prevedere diversi termini dichiarativi ai fini luc-Imu, luc-Tari e luc-Tasi: termini non solo diversi da quello previsto dalla legge, ma anche diversificati tra loro (quindi termini diversi per ciascuna delle tre anime della luc).

Qui entra in gioco la scelta di fondo del comune circa la concezione dell'ampiezza del proprio potere regolamentare ai sensi dell'art. 52 D.Lgs. n. 446/1997 di cui si è detto prima.

Ovvio che- come già anticipato- regolamentando diversamente dalla legge il termine dichiarativo si pone anche un problema di sanzionabilità, posto che in tali casi il contribuente verrebbe sanzionato per non aver rispettato un termine regolamentare a fronte magari del rispetto del termine di legge. Un problema simile riguarda anche la sanzionabilità (in termini di decadenza dal beneficio) dell'omessa dichiarazione che il regolamento potrebbe prevedere per accedere a regimi agevolativi (facendo una scelta analoga a quella del legislatore Imu di cui all'art. 2, c. 5bis, D.L. n. 102/2013).

Come precisato dal comma 685 anche la dichiarazione luc è ultrattiva e deve obbligatoriamente contenere- per le unità immobiliari a destinazione ordinaria- i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente.⁵

La dichiarazione Tasi segue le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione Imu: il riferimento quindi riguarda in primis le disposizioni di cui all'art. 13, c. 12ter, D.L. n. 201/2011, così come modificato dal D.L. n. 85/2013 che fissa la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione Imu al 30 giugno dell'annualità successiva a quella oggetto di dichiarazione.

Il rinvio dovrebbe riguardare anche le ipotesi in cui esiste l'obbligo di presentare la dichiarazione, che ai fini Imu sono ricavate per esclusione, in pratica, poiché si prevede l'obbligatorietà della dichiarazione solo nei casi in cui non sia possibile ricavare altrove le informazioni oggetto di dichiarazione.

Così ai fini Imu sono restare obbligatorie, ad esempio, le dichiarazioni per le ipotesi di assimilazione ad abitazione principale, per gli immobili storici e le aree fabbricabili, per gli immobili inagibili, per gli immobili esenti, per le assegnazioni della casa coniugale in caso di separazione, nelle ipotesi di pensionati in casa di riposo,...; viceversa non occorre dichiarazione Imu in caso di acquisti/vendite (ad eccezione di quelle relative ad immobili storici ed aree fabbricabili), per i cambi di residenza rilevanti ai fini dell'individuazione dell'abitazione principale, in caso di variazione catastale tecnica (es. un accorpamento di unità immobiliari).

Mentre la normativa luc accenna solo al fatto che il modulo della dichiarazione luc è "messo a disposizione dal comune", va rammentato che ai fini Ici e Imu la legge prevede (art. 9, c. 6, D.Lgs. n. 23/2011) che il modello di dichiarazione sia predisposto dal Ministero con apposito decreto.

Siccome tuttavia la normativa luc non prevede alcun decreto di approvazione di un modello di dichiarazione luc e siccome il rinvio fatto in materia di dichiarazione Tasi è circoscritto (c. 687) alle disposizioni "concernenti la presentazione della dichiarazione dell'Imu" in mancanza di ulteriori norme il modello per la dichiarazione luc-Tasi (così

⁵La seconda parte del c. 685 riprende la norma Tares (art. 14 c. 34) ma è ovvio che se si tratta di dichiarazione luc (quindi anche relativa a Tasi) a maggior ragione l'indicazione dei dati catastali sarà necessaria sempre.

come quello Iuc-Tari) sarà predisposto autonomamente dal comune.

Il regolamento Tasi dovrà disciplinare, nel silenzio della legge, anche la decorrenza dell'imposta Tasi, posto che manca in Tasi una previsione analoga a quella di cui all'art. 9, c. 2, del D.Lgs. n. 23/2011 per l'Imu, in cui è previsto che l'Imu è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota di possesso ed ai mesi dell'anno in cui esso si è protratto, con la precisazione che a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni è computato per intero e che a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria.

Prudenzialmente (vista la forte analogia dei prelievi) parrebbe opportuno disciplinare la decorrenza - al fine di poter dare operatività al prelievo- analogamente all'Imu, ossia prevedendo che l'imposta debba essere calcolata conteggiando per intero il mese nel quale il possesso o la detenzione dell'immobile si siano protratti per più di 15 giorni.

4.10 VERSAMENTO

Ai sensi del previgente c. 688 dell'art. 1 legge 147/2013 il versamento della Tasi e della Tari era effettuato, in deroga all'art. 52 D.Lgs. n. 446/1997, con modello F24 o bollettino postale ad esso equiparato, ovvero tramite le altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali (con esclusione di escluse quindi diverse modalità di versamento).

Il DL16, all'art. 1, c. 1, lett. b) ha riscritto il c. 688 diversificando le previsioni sulle modalità di pagamento Tasi rispetto a quelle Tari; modifiche sono poi state apportate in sede di conversione del decreto, per cui ad oggi il nuovo comma 688 (introdotto nel D.L.16/14 così come convertito con modificazioni dalla L.68/14) prevede che :

- a) Il versamento della TASI e' effettuato, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero tramite apposito bollettino di conto corrente postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili.
- b) il versamento della TARI e della tariffa di natura corrispettiva di cui ai commi 667 e 668 e' effettuato secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ovvero tramite bollettino di conto corrente postale o tramite le altre modalita' di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali.
- c) con decreto del Direttore generale del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalita' per la rendicontazione e trasmissione dei dati di riscossione, distintamente per ogni contribuente, da parte dei soggetti che provvedono alla riscossione, ai

- comuni e al sistema informativo del Ministero dell'economia e delle finanze.
- d) il comune stabilisce le scadenze di pagamento della TARI, prevedendo di norma almeno due rate a scadenza semestrale e in modo anche differenziato con riferimento alla TASI.
 - e) il versamento della TASI e' effettuato nei termini individuati dall'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.
 - f) è consentito il pagamento della TARI e della TASI in unica soluzione entro il 16 giugno di ciascun anno.
 - g) il versamento della prima rata della TASI e' eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente; il versamento della rata a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno e' eseguito, a conguaglio, sulla base degli atti pubblicati nel sito informatico di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, e successive modificazioni, alla data del 28 ottobre di ciascun anno di imposta; a tal fine il comune e' tenuto ad effettuare l'invio delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni, nonche' dei regolamenti della TASI, esclusivamente in via telematica, entro il 21 ottobre dello stesso anno mediante inserimento del testo degli stessi nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale, per la pubblicazione nel sito informatico di cui al citato decreto legislativo n. 360 del 1998; in caso di mancata pubblicazione entro il termine del 28 ottobre, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente.
 - h) l'efficacia delle deliberazioni e dei regolamenti decorre dalla data di pubblicazione degli stessi nel predetto sito informatico. I comuni sono altresì tenuti ad inserire nella suddetta sezione gli elementi risultanti dalle delibere, secondo le indicazioni stabilite dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani.
 - i) a decorrere dall'anno 2015, i comuni assicurano la massima semplificazione degli adempimenti dei contribuenti rendendo disponibili i modelli di pagamento preventivamente compilati su loro richiesta, ovvero procedendo autonomamente all'invio degli stessi modelli.
 - j) per il solo anno 2014, in deroga al settimo periodo del presente comma, il versamento della prima rata della TASI e' effettuato, entro il 16 giugno 2014, sulla base delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni pubblicate nel sito informatico di cui al citato decreto legislativo n. 360 del 1998, alla data del 31 maggio 2014; a tal fine, i comuni sono tenuti ad effettuare l'invio delle predette deliberazioni, esclusivamente in via telematica, entro il 23 maggio 2014, mediante inserimento del testo delle

stesse nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale.

- k) nel caso di mancato invio delle deliberazioni entro il predetto termine del 23 maggio 2014, il versamento della prima rata della TASI e' effettuato entro il 16 ottobre 2014 sulla base delle deliberazioni concernenti le aliquote e le detrazioni, nonche' dei regolamenti della TASI pubblicati nel sito informatico di cui al citato decreto legislativo n. 360 del 1998, alla data del 18 settembre 2014; a tal fine, i comuni sono tenuti ad effettuare l'invio delle predette deliberazioni, esclusivamente in via telematica, entro il 10 settembre 2014, mediante inserimento del testo delle stesse nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale.
- l) nel caso di mancato invio delle deliberazioni entro il predetto termine del 10 settembre 2014, l'imposta e' dovuta applicando l'aliquota di base dell'1 per mille di cui al comma 676, comunque entro il limite massimo di cui al primo periodo del comma 677, e il relativo versamento e' effettuato in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2014.
- m) nel caso di mancato invio della delibera entro il predetto termine del 10 settembre 2014 ovvero di mancata determinazione della percentuale di cui al comma 681, la TASI e' dovuta dall'occupante, nella misura del 10 per cento dell'ammontare complessivo del tributo, determinato con riferimento alle condizioni del titolare del diritto reale.
- n) nel caso di mancato invio delle deliberazioni entro il predetto termine del 23 maggio 2014, ai comuni appartenenti alle regioni a statuto ordinario e alla Regione siciliana e alla regione Sardegna, il Ministero dell'interno, entro il 20 giugno 2014, eroga un importo a valere sul Fondo di solidarieta' comunale, corrispondente al 50 per cento del gettito annuo della TASI, stimato ad aliquota di base e indicato, per ciascuno di essi, con decreto di natura non regolamentare del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze, da adottare entro il 10 giugno 2014. Il Ministero dell'interno comunica all'Agenzia delle entrate, entro il 30 settembre 2014, gli eventuali importi da recuperare nei confronti dei singoli comuni ove le anticipazioni complessivamente erogate siano superiori all'importo spettante per l'anno 2014 a titolo di Fondo di solidarieta' comunale. L'Agenzia delle entrate procede a trattenere le relative somme, per i comuni interessati, da qualsiasi entrata loro dovuta riscossa tramite il sistema del versamento unificato, di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Gli importi recuperati dall'Agenzia delle entrate sono versati dalla stessa ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato entro il mese di ottobre 2014

ai fini della riassegnazione per il reintegro del Fondo di solidarieta' comunale nel medesimo anno.

Ai sensi del comma 689 , con uno o piu' decreti del direttore generale del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle entrate e sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani, sono stabilite le modalita' di versamento, assicurando in ogni caso la massima semplificazione degli adempimenti da parte dei soggetti interessati, e prevedendo, in particolare, l'invio di modelli di pagamento preventivamente compilati da parte degli enti impositori.

Secondo la già segnalata ipotesi relativa all'ampiezza del potere regolamentare dei comuni di cui all'art. 52, la presenza dell'inciso "in deroga all'art.52 del D.Lgs.446/97" potrebbe giustificarsi quale precauzione del Legislatore, che - nel dettare norme di dettaglio in temi organizzativi che sarebbero oggetto di regolamentazione comunale - si cautela da possibili ricorsi disponendo per legge (limitatamente a quelle singole ipotesi) una deroga all'art. 52, con il corollario che le disposizioni prive di quell'inciso non per questo possono considerarsi derogabili dai comuni nei loro regolamenti.

E' evidente che la presenza di un simile inciso impedisce ai comuni, in un modo o nell'altro, di regolamentare in modo difforme in materia di modalità di versamento Tari e Tasi.

Posto che la norma detta disposizioni vincolanti per il versamento del tributo in fase di autoliquidazione, resta aperta la possibilità di regolamentare una diversa modalità di incasso della luc quando il pagamento sia legato all'attività di accertamento (es. bollettino postale premarcato).

Diverso discorso poi è domandarsi cosa succederebbe se il comune, anche solo per impossibilità di fare diversamente, non fosse in grado di consentire il suddetto pagamento unico entro il 16 giugno: tema strettamente legato al fatto che i tributi Tari e Tasi siano soggetti ad autoliquidazione o debbano invece considerarsi oggetto di liquidazione d'ufficio.

In ogni caso l'invio dei bollettini precompilati andrebbe inquadrata non come attività di liquidazione d'ufficio del tributo, ma come mera facilitazione di un pagamento che resta in autoliquidazione (come confermato anche dalla norma sanzionatoria per tardivo/omesso versamento del tributo luc risultante dalla dichiarazione).

Tra l'altro che cosa succederebbe se il comune non inviasse i precompilati?il contribuente sarebbe davvero nell'impossibilità di effettuare il versamento Tasi? Una risposta negativa a questa domanda deporrebbe anch'essa a favore della Tasi quale tributo soggetto ad autoliquidazione, fermo restando che in caso di omesso invio dei bollettini potrebbe rendersi necessario valutare la questione sotto l'aspetto sanzionatorio (disapplicazione delle sanzioni o ridotta sanzionabilità).

La luc è di regola applicata e riscossa dal comune (c. 690), restando comunque possibili concessioni a appalti.

Secondo il c. 691, nella sua versione previgente il D.L. n. 16/2014, i comuni potevano, in deroga all'art. 52 D.Lgs. n. 446/1997, affidare l'accertamento e la riscossione della Tari e della tariffa corrispettiva ai soggetti a cui risulta attribuito nel 2013 il servizio di gestione dei rifiuti, nonché la gestione dell'accertamento e riscossione della Tasi ai soggetti ai quali, nel medesimo anno 2013, risulta attribuito il servizio di accertamento e riscossione dell'Imu.

Il nuovo c. 691, introdotto dall'art. 1 c. 1 lett. c) del D.L.16/14, stabilisce invece che i comuni possono, in deroga all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, affidare, fino alla scadenza del relativo contratto, la gestione dell'accertamento e della riscossione della Tari (anche nel caso di adozione della tariffa corrispettiva) ai soggetti ai quali, alla data del 31 dicembre 2013, risulta affidato il servizio di gestione dei rifiuti o di accertamento e riscossione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi di cui all'art. 14, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Rispetto alla precedente formulazione quindi è ampliata la previsione Tari ricomprendendo la possibilità di affidamento anche ai soggetti a cui era stata affidata nel 2013 l'attività di accertamento e riscossione Tares; sparisce invece il riferimento all'affidamento del servizio di accertamento e riscossione Tasi, così come la precisazione circa la possibilità di disciplinare con regolamento le modalità di versamento della tariffa corrispettivo, precedentemente prevista nell'ultima parte del previgente c. 691.

Come già evidenziato, l'invio dei modelli di pagamento Tasi precompilati (di cui al c. 689) pare un onere legato all'adozione del decreto (o dei decreti) di cui al medesimo comma.

In ogni caso la previsione di un simile onere non sembra in grado di inficiare la natura della Tasi come imposta soggetta ad autoliquidazione, posto che un simile onere di invio dei modelli di pagamento precompilati (onere rivolto all'ente impositore) non è incompatibile con l'autoliquidazione dell'imposta, soprattutto alla luce della sanzione prevista (nonostante l'attuale inesistenza di un simile onere) per l'omesso o insufficiente versamento della luc risultante dalla dichiarazione (c. 695).

5. FUNZIONARIO RESPONSABILE, ACCERTAMENTO E SANZIONI

5.1 FUNZIONARIO RESPONSABILE

Il comune designa il funzionario responsabile luc (c. 692) a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, nonché (novità) la rappresentanza

in giudizio per le controversie relative al tributo stesso.

Analogamente a quanto già disposto ai fini Tares⁶ il funzionario responsabile luc - ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari- può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni.⁷

Pare potersi ipotizzare la possibilità di nominare anche distinti funzionari responsabili luc a seconda che si tratti di luc-Imu, luc-Tari e luc-Tasi.

Il funzionario responsabile luc-Imu - rispetto al passato- acquista la rappresentanza in giudizio nelle controversie relative alla luc-Imu; norma di riferimento per Funzionario Responsabile Imu e Ici era rimasto l'art. 11, commi 3 e 4, D.Lgs. n. 504/1992 che non faceva menzione di sopralluogo né di rappresentanza processuale, mentre ora in regime luc-Imu la norma cambia ed apre problemi di compatibilità tra nomina a funzionario responsabile ed inquadramento in categorie che non consentono la rappresentanza esterna dell'ente.

Il funzionario responsabile luc (analogamente al funzionario responsabile dell'abrogata Tares):

- ha il potere di compiere gli atti elencati;
- può optare per l'accesso in via immediata e ordinaria senza ad esempio dover previamente procedere all'invio di questionari o a richiedere dati ad altri uffici; si tratta di accesso "libero" nel senso che non è più normativamente riservato a determinate categorie di soggetti e non è più limitato alla sola rilevazione della destinazione e della misura delle superfici (com'era invece in Tarsu, ad esempio);
- può chiedere dati ed informazioni ad altri uffici pubblici e ad enti di gestione di servizi pubblici e soprattutto può chiedere dati e informazioni massivi (mentre ad esempio in Tarsu la norma - art. 73, c. 3 - disponeva che dati e notizie richiedibili ad altri uffici dovessero essere "rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti").⁸

⁶ Art. 14, c. 37, D.L. n. 201/2011.

⁷ Legge n. 147/2013, c. 693.

⁸ Rispetto alle previsioni in materia di Tarsu (art. 73 D.Lgs. n. 507/1993), ad esempio, non si parla più di richiedere dati al contribuente (i tempi sono cambiati e l'ufficio deve recuperare da sé i dati contenuti in pubblici registri), si possono chiedere dati ed informazioni ad altri uffici pubblici e ad enti di gestione di servizi pubblici (in Tarsu la norma invece faceva riferimento ad "enti pubblici anche economici") e soprattutto in luc (come nell'abrogata Tares) è possibile chiedere dati e info massivi (mentre in Tarsu la norma - art. 73, c. 3 - disponeva che dati e notizie richiedibili ad altri uffici dovessero essere "rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti"). Peraltro il comma 1 dell'art. 73 D.Lgs. n. 507/93 (in materia Tarsu) inquadra il potere dell'ufficio comunale di invitare ad esibire documenti, di inviare questionari ecc ecc articolando in modo prolisso il "fine" (il controllo dei dati

Invece ai fini Ici e Imu l'art. 11, D.Lgs. n. 504/92 non faceva riferimento alcuno a sopralluoghi, che-ora (ammesso possano servire...) possono essere disposti dal nuovo funzionario responsabile Iuc-Imu, che dovrà opportunamente essere rinominato visto che diversa è ad oggi la norma di riferimento relativa alla sua figura.

5.2 ACCERTAMENTO

Ai sensi del comma 701, per tutto quanto non previsto dalle disposizioni dei precedenti commi concernenti la IUC si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 161 a 170, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Quindi anche ai fini IUC (e quindi TASI) si applicano le norme "standard" in materia di accertamento tributario, rimborsi, ecc... contenute nel D.Lgs., 296/06.

La possibilità di accertare sulla base di presunzioni semplici e tutto il regime sanzionatorio (cc. 694 e ss.) ricalca la disciplina Tares di cui all'art. 14, cc. 38 e ss. : in caso di mancata collaborazione del contribuente o altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può essere effettuato in base a presunzioni semplici di cui all'articolo 2729 del codice civile.

Nuova la riducibilità della sanzione prevista (c. 699) per la mancata compilazione del questionario.

Il fatto che il c. 695 parli di versamento Iuc su base dichiarativa e ad esso ricollegli la sanzione porta a ritenere sanzionabili per omesso versamento tutti i tributi di cui è composta la Iuc (in quanto tutti e tre tributi in autoliquidazione) ; da qui la coerenza della diretta sanzionabilità degli omessi versamenti Tari sulla base delle scadenze di pagamento stabilite nel relativo regolamento, a prescindere dal fatto che la Tari resti liquidata d'ufficio.

Va da sé che le scadenze di versamento vanno indicate in regolamento ed opportunamente evidenziate quali scadenze la cui violazione espone ad irrogazione di sanzione, così come andrà segnalato che è obbligo del contribuente prestare la necessaria diligenza ed attivarsi in caso di mancato recapito del prospetto di calcolo del tributo (sia per Tari sia in caso di modello di pagamento precompilato Tasi) per poter comunque eseguire il versamento entro il relativo termine di scadenza.

Anche ai fini Iuc trovano applicazione, in via residuale, le disposizioni di cui all'art. 1, commi da 161 a 170, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, relative anche all'attività di accertamento e di rimborso.

dichiarati o acquisiti in fase di accertamento d'ufficio mediante misurazione delle planimetrie affidata anche sulla base delle convenzioni di cui all'art. 71, c. 4) e prevedendo al c. 2 - in caso di inadempimento del contribuente- un potere di accesso riservato agli agenti di polizia urbana, dipendenti dell'ufficio comunale o personale incaricato della rilevazione di cui all'art. 71, c. 4.

5.3 SANZIONI

In caso di omesso o insufficiente versamento della IUC risultante dalla dichiarazione (comma 695) , si applica l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

In caso di omessa presentazione della dichiarazione (comma 696) , si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro.

In caso di infedele dichiarazione (comma 697) , si applica la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro.

In caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario di cui al comma 693 (comma 698), entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dello stesso, si applica la sanzione da euro 100 a euro 500.

Ai sensi del comma 699 le sanzioni di cui ai commi 696, 697 e 698 sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi.

Resta salva la facoltà del comune (comma 700) di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.

BOLOGNA, 20/10/2014

Samantha Zebri

