

Il tributo per i servizi indivisibili

Stefano Baldoni

Ravello (Sa), 01/10/2014

Monza, 19/11/2014

IL TRIBUTO PER I SERVIZI INDIVISIBILI (TASI)

Introduzione sull'imposta unica comunale (IUC)

La fiscalità locale si arricchisce di un nuovo tributo che, nelle intenzioni del legislatore, dovrebbe perseguire il modello della *service tax*, vale a dire di un unico prelievo che i cittadini versano per la fruizione dei servizi offerti dall'amministrazione locale.

La riforma del federalismo municipale, contenuta nel D.Lgs 23/2011, adottato a seguito della legge delega n. 42/2009, aveva disegnato una fiscalità locale basata sul trasferimento in capo ai comuni del prelievo sugli immobili, mediante la devoluzione agli stessi di alcune quote di tributi erariali immobiliari, destinati a confluire inizialmente nel fondo sperimentale di riequilibrio, e su alcuni tributi comunali, in parte nuovi ed in parte confermati, quali l'imposta di soggiorno, l'addizionale comunale Irpef, l'imposta di scopo, l'imposta municipale propria e l'imposta municipale secondaria. Oltre che sulla previsione della razionalizzazione del sistema di finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti. Tale modello avrebbe dovuto operare a regime a decorrere dall'anno 2014, con l'entrata in vigore dell'imposta municipale propria e di quella secondaria, con contestuale abrogazione della vecchia imposta comunale sugli immobili e dell'irpef sui redditi fondiari relativi ai beni non locati, oltre che dell'imposta comunale sulla pubblicità, del diritto sulle pubbliche affissioni e della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (e dei relativi canoni).

Tuttavia l'impianto federalista ha subito nel tempo numerose modifiche, in parte legate a sopravvenute esigenze di finanza pubblica, quali soprattutto l'introduzione anticipata a decorrere dal 2012 dell'imposta municipale propria "sperimentale", ad opera dell'art. 13 del D.L. 201/2011, e la nascita dal 2013 (art. 14 del D.L. 201/2011) del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, denominato TARES, formato da due distinte componenti. La prima volta a finanziare il servizio di gestione dei rifiuti urbani ed assimilati e la seconda rivolta alla copertura dei costi dei servizi indivisibili erogati dai comuni. Tributo che, tuttavia, ha avuto un avvio particolarmente travagliato, come dimostrano i continui interventi normativi verificatisi nel corso dell'anno 2013. Peraltro, la natura binomia del prelievo venne da subito snaturata con la destinazione della componente volta al finanziamento dei servizi comunali indivisibili, la cosiddetta "maggiorazione" (art. 14, comma 13, del D.L. 201/2011), alle casse dello Stato in luogo di quelle del comune.

La legge di stabilità 2014 contribuisce ulteriormente a demolire il precedente impianto, introducendo la nuova imposta unica comunale, denominata dalla stessa legge I.U.C.. Quest'ultima sostituisce e congloba i due principali tributi comunali vigenti nel 2013, vale a dire l'IMU e la TARES, e si arricchisce di un'ulteriore componente, volta a finanziare i servizi indivisibili dei comuni (TASI).

Di seguito si procede ad una breve illustrazione del nuovo prelievo e delle sue caratteristiche peculiari.

I presupposti e le componenti dell'imposta unica comunale (IUC)

L'art. 1, comma 639, della legge di stabilità 2014 istituisce, a decorrere dal 01/01/2014, la nuova imposta comunale unica (IUC). In realtà il nuovo prelievo non ha un carattere unitario, presentando al suo interno ben tre distinti tributi, caratterizzati ciascuno da presupposti, finalità ed elementi peculiari. Non a caso la norma appena citata stabilisce che la IUC ha due diversi presupposti impositivi:

- il possesso di immobili, collegato alla loro natura ed al loro valore;
- l'erogazione di servizi comunali.

Pertanto il nuovo prelievo sarà dovuto, articolandosi in diverse componenti, per il semplice fatto di disporre del possesso di beni immobili, intendendo riferirsi, come ormai consuetudine nella fiscalità comunale, all'eccezione civilistica del termine, vale a dire nella disponibilità di un bene in virtù della titolarità di un diritto reale sullo stesso. Ma oltre al possesso di beni immobili l'obbligazione tributaria sorge anche per il solo fatto che siano erogati e conseguentemente fruiti dall'utente i servizi comunali. Un presupposto legato da un lato ad una situazione oggettiva, quale la titolarità di un diritto reale su di un bene, ma dall'altro ad una situazione soggettiva, legata cioè alla fruizione, come vedremo anche solo potenziale, dei servizi erogati dal comune. Andando a colpire in tale modo anche soggetti che non dispongono della titolarità di beni immobili. Tuttavia la profonda eterogeneità dei presupposti nasce dalla connotazione solo apparentemente unitaria del tributo che, invece, si caratterizza per la presenza al suo interno di due ben distinte componenti:

- l'imposta municipale propria (IMU), quale componente patrimoniale;
- la componente riferita ai servizi, che a sua volta si articola nel:
 - o tributo per i servizi indivisibili comunale (TASI);
 - o la tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare il servizio di gestione dei rifiuti.

Al verificarsi quindi di un presupposto piuttosto che dell'altro o di entrambi consegue l'applicabilità di una o più componenti del prelievo.

Il presupposto del possesso determina la debenza della componente patrimoniale, cioè l'IMU, della componente relativa ai servizi (TASI), seppure non necessariamente in misura integrale, e della componente rifiuti (TARI), solo se però vi è coincidenza tra il possessore e l'utilizzatore dell'immobile.

Il presupposto legato alla fruizione (fruibilità) dei servizi determina invece l'obbligo di corrispondere la componente servizi e la componente rifiuti, ma non anche necessariamente quella patrimoniale ove non ci sia anche il primo presupposto del prelievo.

I tre prelievi si caratterizzano, quindi, per la presenza di diversi soggetti passivi e per la loro differente natura giuridica.

Partendo da quest'ultima, tutte le componenti rientrano nella categoria delle entrate tributarie, fatta eccezione per la possibile variante corrispettiva della componente rifiuti. La componente patrimoniale (l'IMU) e quella relativa ai servizi indivisibili (la TASI) appartengono alla categoria delle imposte, stante la loro destinazione al finanziamento indistinto delle spese del bilancio comunale ed in particolare, per la seconda, al finanziamento dei servizi indivisibili. La componente rifiuti (la TARI) rientra invece nel novero delle tasse. Ciò, oltre che per la sua

qualificazione normativa anche e soprattutto per il vincolo di destinazione della stessa alla copertura dei costi di uno specifico servizio, quello di gestione dei rifiuti, che si caratterizza per essere un servizio divisibile ed individualizzabile (anche se in molti casi ciò accade solo teoricamente).

Ben diversi sono anche i soggetti passivi. La componente patrimoniale colpisce i possessori di immobili, escludendo l'abitazione principale; la componente servizi è dovuta dal possessore e dall'utilizzatore dell'immobile (addirittura, come vedremo, con due distinte obbligazioni tributarie); la componente rifiuti è dovuta invece dall'utilizzatore dell'immobile, sia esso possessore che mero detentore. Circostanza quest'ultima che richiama la predominanza della situazione di fatto su quella di diritto, come in realtà oggi già accade con la TARES (e in precedenza con la tarsu e la tia).

Preliminarmente occorre evidenziare che il comma 703 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014 stabilisce che *"l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina dell'IMU"*, evidenziando come l'IMU, seppure componente della IUC, in realtà continua ad avere una vita autonoma.

Il tributo per i servizi indivisibili (TASI): presupposto

Il prelievo fonda le sue radici sull'esigenza, già avvertita all'epoca dell'approvazione del decreto legislativo in materia di federalismo municipale, di unificare il finanziamento dei servizi comunali mediante un unico prelievo unitario (la cosiddetta *service tax*)¹. Già nella seconda metà del 2011 era stato approvato dal Consiglio dei Ministri un decreto correttivo al D.Lgs 23/2011, il quale avrebbe dovuto introdurre un nuovo prelievo (il RES), formato da una componente destinata proprio al finanziamento dei servizi indivisibili dei comuni.

Solamente con l'approvazione del D.L. 201/2011 però vide la luce il primo embrione di un tributo destinato a finanziare i servizi indivisibili dei comuni, con l'introduzione della cosiddetta maggiorazione alla TARES (art. 14, comma 13, del D.L. 201/2011).

Tuttavia, la maggiorazione presentava una struttura particolarmente semplice, essendo una mera quota unitaria aggiuntiva alle tariffe della TARES, risultando pertanto legata solo al parametro della superficie dei locali e delle aree soggette alla componente rifiuti della TARES. Proprio per questo motivo, pur trattandosi di un prelievo avente la natura giuridica di imposta, non era commisurato a parametri indicatori della capacità contributiva dei soggetti. Tra l'altro appariva altresì illogico legare un prelievo destinato a finanziare i servizi indivisibili dei comuni alle sole superfici dei locali/aree potenzialmente produttive di rifiuti, escludendone altre per il solo motivo dell'oggettiva improduttività di rifiuti.

Inoltre, la destinazione al finanziamento dei servizi indivisibili era solo apparente, se consideriamo che il comma 13-bis dell'art. 14 stabiliva, prima della sua abrogazione ad opera dell'art. 10 del D.L. 35/2013, che i trasferimenti di risorse dallo Stato ai comuni (fondo sperimentale di riequilibrio, trasferimenti erariali per i comuni delle Regioni Siciliana e Sardegna, oggi fondo di solidarietà comunale) venivano ridotti di un importo pari al gettito della maggiorazione (analogamente, con le procedure di cui all'art. 27 della L. 42/2009, le Regioni Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta, nonché le Province autonome di Trento e Bolzano,

¹ Ordine del giorno approvato dalla Commissione bicamerale per l'attuazione del federalismo fiscale in data 03/02/2011.

assicuravano il recupero al bilancio statale del predetto maggior gettito, disponendosi altresì l'accantonamento provvisorio del maggior gettito anzidetto a valere sulle quote di compartecipazione dei tributi erariali). A completamento della totale snaturazione della maggiorazione dalla sua finalità originaria intervenne la sua devoluzione allo Stato, ad opera dell'articolo 10, comma 2, del D.L. 35/2013, con la quale la stessa si è trasformata di fatto in un tributo erariale.

I commi 669 e seguenti dell'articolo 1 della legge di stabilità introducono un nuovo prelievo, questa volta più articolato, per il finanziamento dei servizi indivisibili dei comuni. Quest'ultimi sono i servizi erogati dai comuni in favore della collettività comunale nel suo complesso, senza possibilità di individuare il grado di fruizione degli stessi da parte dei singoli utilizzatori. Ne sono esempi, la pubblica illuminazione, la manutenzione stradale e del verde pubblico, la sicurezza pubblica, ecc.

La TASI, stante la sua destinazione al finanziamento di servizi indivisibili, può farsi rientrare nella categoria delle imposte, differenziandosi sul punto dalla componente rifiuti della nuova imposta comunale unica la quale appartiene invece alla categoria delle tasse.

Tuttavia, in questo caso, a differenza di quanto accadeva per la maggiorazione della TARES, il legislatore ha voluto creare un legame più intenso tra il prelievo ed i servizi che lo stesso deve finanziare. Nel regolamento di disciplina della TASI, in base al disposto dell'art. 1 comma 682, della legge di stabilità 2014, i comuni devono individuare i servizi indivisibili al cui finanziamento è diretta la TASI (es. pubblica illuminazione, manutenzione stradale, sicurezza urbana, manutenzione del verde pubblico, ecc.), con l'esatta ed analitica individuazione dei relativi costi, per ciascuno di essi, da coprire con il tributo.

Il calcolo dei costi richiede pertanto un'attenta riclassificazione dei bilanci comunali allo scopo di individuare, secondo criteri di contabilità analitica, le voci da imputare. La norma non pare imporre l'obbligo della copertura integrale dei costi dei servizi individuati, richiedendo solamente l'individuazione dei costi alla cui copertura la TASI è diretta, ammettendo quindi la possibilità di un finanziamento parziale degli stessi.

TASI: il presupposto, i soggetti passivi e i cespiti imponibili

Il presupposto della TASI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale, di aree edificabili, come definiti ai fini IMU, con esclusione comunque dei terreni agricoli.

L'obbligazione tributaria della TASI sorge pertanto sia in capo a soggetti che sono titolari di diritti reali su beni immobili e sia in capo a meri detentori degli stessi, cioè di soggetti che dispongono di un bene pur non essendo titolari di diritti reali sul medesimo. Saranno soggetti alla TASI sia il proprietario o il titolare del diritto di usufrutto, uso, abitazione e superficie su beni immobili e sia il locatario, il comodatario o l'occupante ad altro titolo dei medesimi beni. Il tributo colpisce cioè tutti coloro che sono potenziali fruitori dei servizi indivisibili comunali in quanto possessori di immobili o anche semplici utilizzatori degli stessi. Conseguentemente:

- nell'ipotesi in cui l'immobile sia occupato o a disposizione del titolare di diritti reali sullo stesso, il possessore sarà l'unico soggetto passivo del tributo;
- nell'ipotesi in cui l'unità immobiliare sia occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare, l'obbligazione tributaria sorge, in maniera autonoma, sia nei confronti del titolare del diritto reale sull'immobile e sia nei confronti dell'occupante. In tale ipotesi, l'occupante versa la TASI nella misura stabilita dal comune, compresa tra il 10 e il 30 per cento dell'ammontare complessivo della TASI, mentre il titolare dei diritti reali è tenuto al pagamento della restante quota (comma 681). In tale caso, il titolare del diritto reale sull'immobile è soggetto passivo in via esclusiva se l'immobile è concesso in detenzione temporanea per un periodo di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare (comma 673).

Se l'immobile presenta una pluralità di possessori o di utilizzatori, essi sono tenuti in solido all'unica obbligazione tributaria. Così, ad esempio, per un'abitazione di proprietà di due coniugi, concessa in locazione ad altri due coniugi, sorgeranno due distinte obbligazioni tributarie caratterizzate ciascuna dalla responsabilità solidale dei soggetti interessati: una in capo ai coniugi proprietari, i quali saranno tenuti in solido al versamento della quota della TASI tra il 70 ed il 90 per cento, e l'altra in capo ai due coniugi locatari, i quali saranno tenuti in solido al versamento della quota del tributo tra il 30 ed il 10 per cento.

In definitiva, nel caso di utilizzo dell'immobile da parte di un soggetto distinto dal possessore dello stesso, sorgeranno due separate obbligazioni tributarie tra loro autonome.

Un'importante eccezione si ha nel caso di locazione finanziaria. Il comma 672 ha infatti stabilito che la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data di stipulazione e per tutta la durata del contratto. Per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente tra la data della stipulazione e la alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna.

Analogamente alla TARI, anche nella TASI si verifica, nel caso di centri commerciali integrati o di multiproprietà, una separazione tra la soggettività passiva del tributo e la responsabilità del suo versamento. A norma del comma 674 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014, per i locali e le aree scoperte in uso esclusivo dei singoli possessori o detentori, tutti i diritti e gli obblighi relativi al rapporto tributario sono in capo a quest'ultimi, fatta eccezione per l'obbligazione del versamento del tributo, che ricade invece sul soggetto che gestisce i servizi comuni.

Quest'ultimo sarà invece soggetto passivo (in tutto o in parte) e responsabile del versamento del tributo per i locali e le aree ad uso comune. Si ritiene, dalla formulazione della norma, che la responsabilità del versamento ricada per intero in capo al soggetto che gestisce i servizi comuni anche nell'ipotesi di locali ed aree possedute da un soggetto diverso dall'utilizzatore.

Dalla definizione del comma 669 si possono ricavare anche gli immobili soggetti al tributo. Sono quindi soggetti alla TASI:

- i fabbricati, compresa l'abitazione principale (che invece non è più soggetta ad IMU, almeno per gli immobili non appartenenti alle categorie catastali A/1-A/8 e A/9, a decorrere dal 2014);
- le aree edificabili.

Restano esclusi invece i terreni agricoli e tutti gli altri terreni non edificabili.

La definizione di tali immobili ai fini del tributo è la medesima dell'IMU, stante l'espresso richiamo alla stessa operata dalla norma.

Anche la base imponibile della TASI è la stessa dell'imposta municipale propria, come stabilito dall'art. 1, comma 675, della legge di stabilità 2014. Pertanto:

- per le aree edificabili dovrà farsi riferimento al valore venale in comune commercio al primo gennaio dell'anno di imposizione, avuto riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche (art. 13, comma 3, D.L. 201/2011, art. 5, comma 5, D.Lgs 504/92);
- per i fabbricati iscritti in catasto il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, i moltiplicatori previsti dalla normativa IMU (articolo 13, comma 4, D.L. 201/2011);
- per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, il criterio del valore contabile definito dall'art. 5, comma 3, del D.L. 201/2011 (art. 13, comma 3, D.L. 201/2011).

TASI: le aliquote, le riduzioni e le esenzioni

L'aliquota di base del tributo è fissata dal comma 676 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014 nel 1 per mille, con facoltà per il comune di ridurre l'aliquota fino ad azzerarla.

L'ente ha quindi la facoltà, da esercitarsi con apposita deliberazione del consiglio comunale avente valenza regolamentare, di non applicare il tributo, fissando un'aliquota pari a zero.

Al rialzo il comune non può superare il limite del 2,5 per mille, per il solo anno 2014.

Tuttavia nella fissazione dell'aliquota della TASI il comune incontra un altro limite importante. In ogni caso la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non può superare l'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31/12/2013 (commi 677 e 640 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2014). Vale a dire dell'aliquota del:

- 6 per mille per l'abitazione principale e relative pertinenze (e fattispecie assimilate);
- 10,6 per mille per tutti gli altri immobili.

Per i fabbricati rurali ad uso strumentale l'aliquota della TASI non può in ogni caso eccedere il limite del 1 per mille (comma 678).

In altri termini, a regime, il comune che vuole applicare un'aliquota TASI sui fabbricati diversi dall'abitazione principale e relative pertinenze nella misura dell'1 per mille non potrà stabilire per i medesimi fabbricati un'aliquota IMU superiore al 9,6 per mille.

Nella fissazione dell'aliquota TASI tuttavia il comune dispone, nei limiti sopra indicati, di una certa libertà.

Infatti, il comma 683 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014 permette all'ente di differenziare le aliquote in ragione:

- del settore di attività;
- della tipologia e della destinazione degli immobili.

Inoltre, in base al comma 679, il regolamento comunale del tributo può prevedere una serie di riduzioni ed addirittura esenzioni per:

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

Si tratta di fattispecie che dovrebbero essere sintomatiche di una minore intensità di fruizione dei servizi indivisibili dei comuni o comunque ritenute dal legislatore meritevoli di attenzione.

Il comune può stabilire ulteriori riduzioni ed esenzioni, mediante norma regolamentare, che devono però tenere conto anche della capacità contributiva della famiglia, facendo ricorso altresì all'applicazione dell'ISEE (comma 682).

Si ritiene che tale facoltà consenta anche l'introduzione di detrazioni in favore degli immobili destinati ad abitazione principale, pur in assenza dell'utilizzo della facoltà derogatoria riguardante il limite massimo delle aliquote, prevista dall'art. 1, comma 677, della L. 147/2013, come modificato dal D.L. 16/2014 (che sarà di seguito esaminata).

Il superamento dei limiti massimi dell'aliquota tasi per il 2014.

I comuni godono di un ampio potere discrezionale nella fissazione delle aliquote del nuovo tributo per i servizi indivisibili (TASI), entrato in vigore lo scorso primo gennaio ad opera dell'art. 1, comma 639, della L. 147/2013, i cui limiti sono però forieri di incertezza. I comuni che non hanno provveduto all'approvazione ed alla successiva comunicazione della deliberazione al Ministero dell'Economia e delle finanze entro il termine del 23/05/2014², erano tenuti ad adempiere entro il 10 settembre del medesimo anno. In mancanza, come recita il novellato comma 688 dell'art. 1 della L. 147/2013, il tributo è dovuto, invece che in due rate scadenti il 16 ottobre ed il 16 dicembre, in unica soluzione entro quest'ultima data, impiegando l'aliquota di base stabilita dalla legge nella misura dell'uno per mille, nel rispetto comunque del limite in base al quale la somma delle aliquote TASI e IMU, per ciascuna tipologia di immobile, non può superare il limite massimo dell'aliquota IMU previsto dalla legge statale al 31/12/2013. La disposizione contenuta nell'art. 1, comma 677, della L. 147/2013 è, tra le norme della TASI, quella di più difficile interpretazione. La norma appena citata stabilisce che: *"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"*.

La disposizione appena riportata consente ai comuni di derogare, limitatamente all'anno 2014, ai due limiti imposti dal medesimo comma 677. Si tratta, in particolare:

- del limite massimo dell'aliquota TASI del 2,5 per mille, stabilito per il 2014;
- del limite in virtù del quale, per ciascuna tipologia di immobile, la sommatoria dell'aliquota TASI e dell'aliquota IMU applicabile non può superare l'aliquota massima fissata dalla legge statale per l'IMU alla data del 31/12/2013.

Non è invece ammessa alcuna deroga al limite massimo dell'uno per mille previsto per l'aliquota dei fabbricati rurali ad uso strumentale³ dall'art. 1, comma 678, della L. 147/2013.

Si discute sulla valenza del primo limite. Secondo alcuni, infatti, la norma derogatoria per l'anno 2014 consentirebbe di superare il livello dell'uno per mille, fissato dall'art. 1, comma 676, della L. 147/2013, che altrimenti sarebbe quello massimo.⁴ Tuttavia, la previsione del citato comma 676 non prevede che l'uno per mille sia l'aliquota massima, ma quella "di base" (anche se ciò di per se non esclude che i due limiti, massimo e di base, possano coincidere). Sulla scorta di tale considerazione, altri hanno ritenuto che il livello del 2,5 per mille rappresenti un tetto massimo

² Termine fissato dall'art. 1, comma 688, della L. 147/2013 in seguito alla modifica apportata dall'art. 1 del D.L. 16/2014, convertito con modificazioni dalla L. 68/2014.

³ Si tratta dei fabbricati aventi i requisiti di cui all'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 557/93 e risultanti iscritti in catasto con tale qualifica o avente la prescritta annotazione catastale (DM 26/07/2012).

⁴ La norma richiamata, nell'attribuire ai comuni la facoltà di modifica dell'aliquota, contempla solo la possibilità della sua riduzione, fino anche all'azzeramento.

per il solo anno 2014, restando in vigore, per gli anni successivi, solo il secondo limite imposto dal comma 676, di seguito commentato⁵.

Il secondo limite comporta invece la necessità di accertare, all'atto della fissazione delle aliquote, che la somma dell'aliquota TASI e dell'aliquota IMU applicabile per ciascuna tipologia di immobile non superi il limite massimo previsto per l'IMU dalla legge statale al 31/12/2013, vale a dire il 6 per mille per l'abitazione principale ed il 10,6 per mille per tutti gli altri immobili (eccetto i fabbricati rurali ad uso strumentale). Così, ad esempio, se l'aliquota IMU per le abitazioni diverse da quella principale fosse stabilita nella misura del 9 per mille, l'aliquota TASI applicabile non potrebbe superare l'1,6 per mille.

In relazione alla facoltà derogatoria dei limiti di aliquota ammessa per il 2014 occorre considerare diversi aspetti, di non semplice interpretazione.

- Il limite "complessivo"

La disposizione del comma 677 stabilisce che i due sopra descritti limiti possono essere superati nella misura complessiva dello 0,8 per mille. Ciò sta a significare che non è possibile applicare delle aliquote tali da superare contemporaneamente entrambi i limiti in misura complessivamente superiore allo 0,8 per mille. Così ad esempio, se l'ente decidesse di applicare per l'abitazione principale "non di lusso"⁶ un'aliquota TASI superiore dello 0,8 per mille rispetto al limite massimo di legge, che nel caso di specie è il 2,5 per mille (tenuto conto dell'esclusione delle stesse dall'IMU), vale a dire un'aliquota del 3,3 per mille, non potrebbe per gli altri immobili prevedere IMU e TASI complessivamente superiori al 10,6 per mille. Analogamente, ove l'ente intendesse applicare a tutti gli immobili soggetti al tributo, eccetto che per l'abitazione principale, un'aliquota TASI la cui somma con quella relativa all'IMU superi il limite dello 10,6 per mille fino al 11,4 per mille, non potrebbe eccedere l'aliquota massima del 2,5 per mille per l'abitazione principale "non di lusso". Ovviamente resta possibile superare entrambi i limiti, purché per un importo complessivo non superiore allo 0,8 per mille. Ad esempio, applicando un'aliquota TASI del 3 per mille per l'abitazione principale "non di lusso" (sfondamento dell'aliquota massima dello 0,5 per mille) ed un'aliquota TASI per gli altri immobili che, sommata all'aliquota IMU, determini un livello complessivo del 10,9 per mille (sfondamento del limite dello 0,3 per mille). In conclusione, gli enti possono decidere se superare il limite massimo previsto per l'aliquota dell'abitazione principale "non di lusso", ovvero per gli altri immobili (anche solo per alcune tipologie di essi) o per entrambi, purché per un importo totale non superiore allo 0,8 per mille⁷. Ovviamente le conseguenze in termini di gettito conseguibile sono ben differenti, legando la scelta anche alla tipologia di agevolazione che l'ente intende introdurre in favore dell'abitazione principale.

Un dettagliato commento in proposito è contenuto nella circolare del Ministero dell'Economia e delle finanze n. 2/DF del 29/07/2014.

⁵ Ciò determina, seguendo la richiamata tesi, che per l'abitazione principale non appartenente alle categorie catastali A/1-A/8 e A/9, stante la sua esclusione dall'IMU con decorrenza dal 01/01/2014, l'aliquota massima della TASI diverrebbe il 6 per mille, livello massimo di legge dell'IMU alla data del 31/12/2013.

⁶ Intendendo tale quella non appartenente alle categorie catastali A/1-A/8/A/9.

⁷ Nell'impostazione delle aliquote, nel caso in cui ci si avvalga della citata facoltà derogatoria, è necessario porre attenzione all'aliquota stabilita per le abitazioni principali appartenenti alle categorie A/1-A/8 e A/9, poiché la fissazione, ad esempio, di un'aliquota del 3,3 per mille per tutte le abitazioni principali a fini TASI, potrebbe far superare per quelle "di lusso" il limite massimo dell'aliquota complessiva IMU+TASI del 6 per mille, ricordando che quest'ultima fattispecie continua a scontare anche l'IMU.

- La destinazione del gettito.

La norma attribuisce ai comuni la facoltà di superare i limiti massimi di aliquota a condizione che siano finanziate detrazioni o altre misure in favore delle abitazioni principali e delle altre fattispecie alla stessa equiparate, di cui all'art. 13, comma 2, del D.L. 201/2011. Essa, quindi, subordina la legittimità dello sforamento dell'aliquota massima all'introduzione di misure agevolative in favore dell'abitazione principale e delle fattispecie alla stessa equiparate. Le misure agevolative dovranno trovare applicazione non solo per l'abitazione principale, così come definita ai fini IMU dall'art. 13, comma 2, del D.L.201/2011, ma anche per quelle ad essa equiparate ai fini del medesimo tributo. In relazione a quest'ultime, il Ministero dell'Economia e delle finanze, con le FAQ datate 03/06/2014⁸, con un'interpretazione non del tutto condivisibile, ha ritenuto che siano tali non solo quelle equiparate in via facoltativa dal comune⁹, ma anche tutte le ipotesi contemplate dal comma 2 sopra citato, in realtà definite dalla legge come "escluse dal tributo"¹⁰.

Il comma 677 richiede che le detrazioni o le altre misure previste generino 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 disposto dall'art. 13, comma 2, del D.L. 201/2011.

La previsione normativa, piuttosto criptica, ha fatto sorgere il dubbio in merito alla necessità di garantire la destinazione integrale del maggior gettito, ottenuto con l'applicazione della maggiorazione dell'aliquota rispetto ai limiti massimi, al finanziamento delle detrazioni o delle altre misure agevolative per l'abitazione principale. La risposta a tale quesito passa necessariamente per la definizione di cosa si intenda per detrazione (o altra misura) che "generi effetti sul carico TASI equivalenti a quelli determinatisi con riferimento all'IMU", per la stessa tipologia di immobili. In primo luogo occorre stabilire quali siano i termini di paragone. Se non vi sono dubbi che per la TASI occorra far riferimento all'importo stabilito per il 2014, per l'IMU si ritiene, pur nel silenzio della norma, che si debba più correttamente considerare l'anno 2012, tenuto conto che nel 2013 l'imposta sull'abitazione principale è stata solo virtuale, in quanto in buona parte non dovuta dai contribuenti (eccetto che per la cosiddetta "mini imu" di cui all'art. 1 del D.L. 133/2013) e sostituita da trasferimenti erariali compensativi. L'obiettivo della detrazione dovrebbe essere, quindi, quello di determinare un carico d'imposta TASI non superiore a quello effettivamente gravante sui contribuenti con l'IMU nel 2012, anche se occorre ribadire che in proposito la norma nulla specifica, lasciando aperta la possibilità di diverse interpretazioni. In particolare, nel calcolo dell'IMU appare corretto non considerare l'eventuale maggiorazione

⁸ Risposte n. 19 e seguenti alle FAQ del 03/06/2014.

⁹ Si tratta dell'abitazione posseduta in proprietà o in usufrutto da anziani o disabili ricoverati in modo permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che non risultino locate e di quelle concesse in comodato a parenti fino al primo grado, residenti nelle stesse, nei limiti di quanto previsto dalla norma. Si ricorda che l'art. 9-bis del D.L. 47/2014 ha eliminato la facoltà di equiparazione all'abitazione principale l'abitazione posseduta dai cittadini italiani residenti all'estero, purchè non locata, sancendo contestualmente un'esclusione di legge, dal 2015, per una unità immobiliare posseduta da cittadini italiani residenti all'estero, iscritti all'AIRE e già pensionati nei paesi di residenza, purchè non locata o concessa in comodato.

¹⁰ Si tratta delle unità immobiliari delle cooperative edilizie assegnate ai soci, degli alloggi sociali, delle abitazioni di militari, poliziotti, vigili del fuoco e di soggetti appartenenti alla carriera prefettizia e delle case coniugali assegnate ai coniugi in caso di separazione o divorzio, ecc.. La norma dell'art. 13, comma 2, del D.L.201/2011, come novellato dall'art. 1, comma 707, della L. 147/2013, definisce tali fattispecie escluse dal tributo, si ritiene superando implicitamente in tale modo la norma dell'art. 2 del D.L. 102/2013, che aveva invece disposto l'equiparazione all'abitazione principale ope legis delle predette fattispecie (con decorrenza dal 01/07/2013, fatta eccezione per gli alloggi sociali per i quali l'equiparazione operava dal 01/01/2014).

spettante per i figli (fino a 26 anni, residenti e dimoranti nell'abitazione), tenendo conto che la stessa sarebbe comunque venuta meno dal 2014, stante l'originaria previsione dell'art. 13, comma 10, del D.L. 201/2011 (che ne limitava l'applicazione al biennio 2012-2013). Per raggiungere l'obiettivo l'ente dovrebbe determinare il costo di una detrazione TASI "equivalente", in grado cioè di garantire che nessun immobile destinato ad abitazione principale (o equiparato) debba versare un importo a titolo di TASI superiore all'IMU dovuta nel 2012. Tale detrazione può costruirsi raggruppando gli immobili per classi di valore catastale, ottenendo importi decrescenti al crescere del valore catastale, oppure calcolando una detrazione equivalente fissa¹¹. Nel primo caso la detrazione si azzerava sopra un determinato valore catastale, vale a dire in corrispondenza del valore imponibile per il quale l'applicazione della TASI con l'aliquota prescelta non è più superiore all'IMU dovuta nel 2012. La detrazione "equivalente" comporta un costo complessivo, che può definirsi come il valore della "detrazione equivalente".¹² Si può quindi ritenere che sia questo il costo che l'incremento dell'aliquota oltre i limiti deve almeno finanziare, ben potendo comunque anche finanziare detrazioni con un costo più elevato (ricordando che la norma parla di effetti equivalenti o inferiori della TASI rispetto all'IMU).

In tale modo, ove l'ente si avvalga della facoltà di superamento dei limiti massimi, non può non introdurre una detrazione (o altra misura) in favore dell'abitazione principale e fattispecie equiparate, che comporti un costo complessivo almeno pari al valore della detrazione "equivalente". Ci si può a questo punto domandare se la detrazione debba necessariamente essere strutturata come la detrazione equivalente o possa differenziarsi da questa. In proposito la formulazione normativa fa ritenere che il vincolo sia di carattere complessivo e non puntuale. In altri termini, l'ente è tenuto a trasferire ai possessori di abitazioni principali (e equiparate) il maggior gettito derivante dallo sfondamento dei limiti di aliquota per una misura non inferiore al costo della detrazione equivalente, ma non anche ad applicare la detrazione che garantisca puntualmente che nessun contribuente sia soggetto al pagamento di un importo a titolo di TASI maggiore di quello a suo tempo versato per l'IMU. In tale ottica, fermo restando il costo della detrazione almeno pari a quello della detrazione equivalente, l'ente potrebbe anche modulare diversamente la stessa, condizionandola ad esempio a parametri reddituali o all'ISEE, oppure concentrandola solo in favore di una determinata categoria di immobili.

Precisato quindi che la detrazione o altra misura agevolativa introdotta in favore dell'abitazione principale deve avere un costo non inferiore a quello della "detrazione equivalente", occorre stabilire se la legge imponga la destinazione integrale dell'intero maggior gettito ottenuto con la maggiore aliquota al finanziamento delle detrazioni/altre misure oppure se sia legittimo che una quota dell'extragettito resti acquisito al bilancio comunale. In proposito la norma adotta una formulazione generica che sembrerebbe non imporre la destinazione integrale dell'extragettito al finanziamento delle detrazioni, purchè sia introdotta una misura agevolativa che comporti un

¹¹ Ottenuta rapportando il prodotto della detrazione base applicata nell'IMU e dell'aliquota TASI prescelta all'aliquota IMU vigente per l'abitazione principale. Tra le due alternative senza dubbio è preferibile la detrazione variabile al mutare del valore catastale in quanto evita l'effetto regressivo di quella fissa che, assicurando a tutti gli immobili un'identica detrazione, finisce per far pagare ancora di meno chi possiede immobili di maggiore valore catastale.

¹² La "detrazione equivalente" potrebbe anche calcolarsi in modo puntuale, applicando una detrazione differenziata in base al valore della rendita catastale dell'immobile, tale da garantire un importo del tributo non superiore a quello dovuto per l'IMU nel 2012. Questo sistema, seppure senza dubbio più preciso, ha il difetto della maggiore complessità applicativa, comportando valori della detrazione diversi per ogni valore catastale.

costo almeno pari a quello della "detrazione equivalente". Accettando tale tesi, parte del maggior gettito potrebbe concorrere al mantenimento degli equilibri del bilancio comunali¹³. Va infatti ricordato che la disposizione qui commentata è stata introdotta proprio a seguito dell'allarme lanciato dall'ANCI circa l'estrema difficoltà per i comuni di chiudere i bilanci 2014, stante l'impossibilità di ottenere in molti casi dalla TASI lo stesso gettito perduto con il venir meno dell'IMU sulla maggior parte delle abitazioni principali e dei trasferimenti statali compensativi erogati nel 2013.

La questione è stata affrontata anche dalla nota IFEL sulla disciplina integrata della IUC, aggiornata in data 01/09/2014.

Tuttavia, non può nascondersi che la non del tutto chiara definizione normativa potrebbe rendere più prudente l'integrale destinazione del maggior gettito al finanziamento delle detrazioni.

¹³ Vedasi in proposito la nota dell'ANCI Emilia Romagna del 18/03/2014.

Norme generali per l'imposta unica comunale

I commi da 682 a 703 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2014 dettano una serie di norme riguardanti l'imposta unica comunale nel suo complesso e, quindi, concernenti tutte e tre le sue componenti.

Va tuttavia precisato che in base al comma 703 "*l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU*". Ciò fa ritenere che tutte le norme di carattere generale concernenti il nuovo prelievo non modificano le disposizioni di disciplina dell'imposta municipale propria la quale, seppure componente della IUC, pare continuare a vivere di vita autonoma. Anche se ciò, allo stato attuale, richiederà un'attenta verifica del coordinamento tra le disposizioni della IUC e quelle dell'IMU.

- Il regolamento del tributo

I comuni, ai sensi del comma 682 dell'articolo 1 della legge di stabilità, devono adottare un regolamento, in virtù dell'art. 52 del D.Lgs 446/97, per la disciplina e l'applicazione della IUC.

In primo luogo si deve osservare che il comma 702 dell'articolo 1 della legge di stabilità conferma l'applicazione anche alla IUC della potestà regolamentare generale in materia della disciplina delle proprie entrate, concessa ai comuni dall'art. 52 del D.Lgs 446/97. Pertanto, mediante il regolamento, l'ente potrà modificare, anche in deroga alle disposizioni di legge (salvo che non sia diversamente stabilito), tutti gli aspetti della disciplina legislativa del tributo, fermi restando i limiti della potestà regolamentare sia espliciti, dettati cioè dallo stesso art. 52 (soggetti passivi, fattispecie imponibili e aliquota massima) e sia impliciti, desumibili cioè da altre norme o dai principi generali dell'ordinamento giuridico (es. il rispetto dello statuto del contribuente, delle norme in materia di contenzioso tributario, di sanzioni, ecc.). Il comma 682 indica alcuni elementi che, tra l'altro, il regolamento comunale in alcuni casi deve ed in altri può contenere. In particolare, per la TARI, il regolamento deve disciplinare:

- i criteri di determinazione delle tariffe, ricordando che la norma pone la possibilità di scelta tra due sistemi alternativi;
- la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti, indispensabile per dare attuazione alla previsione dei commi 651-652 relativi alla determinazione delle tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea;
- la disciplina delle riduzioni tariffarie, contenute nel comma 659 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2014;
- la disciplina delle eventuali riduzioni ed esenzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE (facoltative);
- l'individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare, nell'obiettivo difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta.

Per la TASI dovrà indicarsi:

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

Nel regolamento dovranno poi essere inserite altre norme riguardanti:

- la definizione del numero e delle scadenze delle rate di versamento della TARI (e non più anche della TASI dopo le modifiche apportate dal D.L. 16/2014) - (comma 688);
- la disciplina del tributo giornaliero per la TARI (comma 661);
- la disciplina delle riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati, nonché l'individuazione delle 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 (comma 649);
- l'eventuale opzione per la tariffa corrispettiva in sostituzione della TARI (comma 668);
- la quota di ripartizione dell'imposta tra il possessore e l'occupante dell'immobile nella TASI (comma 681);
- eventuali circostanze attenuanti o esimenti l'applicazione delle sanzioni tributarie (comma 700);
- le forme di gestione dei tributi e della loro riscossione coattiva.

- le tariffe e le aliquote: approvazione

L'approvazione delle tariffe della TARI e delle aliquote della TASI deve essere effettuata dal consiglio comunale entro il termine fissato dalla legge statale per l'approvazione del bilancio di previsione (comma 683). Le tariffe della TARI, in ossequio al principio della copertura integrale dei costi del servizio rifiuti, devono finanziare il totale risultante dal piano finanziario. Le aliquote della TASI dovranno invece essere determinate in conformità con i servizi ed i costi individuati nel regolamento comunale, con le possibilità di differenziazione prima indicate. Per la TASI occorre tenere conto, per l'anno 2014, dei termini massimi per la pubblicazione delle aliquote nel sito del Ministero dell'Economia e delle finanze sopra ricordate.

- la dichiarazione

La dichiarazione dell'imposta unica comunale si suddivide nella dichiarazione iniziale ed in quella di variazione.

La dichiarazione iniziale deve essere presentata dai soggetti passivi entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello della data dell'inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle 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 (comma 684). La dichiarazione è valida anche negli anni successivi, sempreché non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo e deve essere presentata utilizzando appositi modelli predisposti e messi a disposizione dai comuni.

La dichiarazione di variazione deve essere presentata invece nel caso in cui si verifichino modificazioni entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono le medesime sono intervenute (comma 685).

La dichiarazione deve contenere obbligatoriamente i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile ed il numero dell'interno (se esistente) delle unità immobiliari a

destinazione ordinaria. Ciò allo scopo di permettere l'acquisizione delle informazioni riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune (comma 685). E' ribadito, inoltre, che l'entrata in vigore della nuova TARI, non comporta l'obbligo generalizzato della presentazione della dichiarazione in capo a tutti i contribuenti, considerato che il comma 686 conferma, ai fini della predetta dichiarazione, le superfici dichiarate o accertate ai fini della tarsu, della tia1, della tia2 o della TARES.

Le norme appena citate, seppure riferite alla IUC, sembrano in realtà riguardare la dichiarazione della TARI, tenuto conto che per la TASI il comma 687 espressamente stabilisce che *"ai fini della dichiarazione relativa alla TASI si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione IMU"*, richiamando in tale modo tutte le norme di disciplina della stessa (art. 13, comma 12-ter, del D.L. 201/2011, D.M. 30/10/2012).

Per la TASI, il richiamo alle norme della dichiarazione IMU fa sì che la scadenza, sia per la dichiarazione originaria che di variazione, sia comunque stabilita nel 30 giugno dell'anno successivo a quello di inizio del possesso o della detenzione, come già sancito dai commi 685-686. Per quest'ultimo tributo in realtà nulla è previsto in merito all'eventuale dispensa dall'obbligo della dichiarazione iniziale all'atto dell'entrata in vigore del nuovo prelievo, seppure la non perfetta coincidenza con le fattispecie imponibili ed i soggetti passivi dell'IMU potrebbe far propendere per la soluzione positiva, fatti salvi i necessari chiarimenti ufficiali. Il richiamo alle norme della dichiarazione IMU rende obbligatoria la presentazione della dichiarazione in tutte le casistiche in cui la stessa è necessaria ai fini di quest'ultima imposta.

Analogamente saranno valide per la TASI le particolari regole previste per la dichiarazione degli enti non commerciali (art. 91-bis D.L. 1/2012 e D.M. 26/06/2014), tenuto altresì conto dello specifico richiamo alle stesse contenute nell'art. 1, comma 3, del D.L. 16/2014.

- la riscossione

La riscossione spontanea della TASI deve essere effettuata alternativamente mediante:

- modello unificato di pagamento (F24), disciplinato dall'art. 17 del D.Lgs 241/1997;
- tramite apposito bollettino di conto corrente postale, al quale si applicano le disposizioni di cui all'art. 17 del D.Lgs 241/1997, in quanto compatibili.

Da rilevare che queste sono le uniche forme ammesse, stante l'espressa deroga alla potestà regolamentare in materia contenuta nel comma 688 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2014. Si tratta, a ben vedere, delle medesime modalità di pagamento previste nella TARES dal soppresso art. 14, comma 35, del D.L. 201/2011, come modificato dall'art. 10, comma 2, del D.L. 35/2013. Come nella TARES e nell'IMU, il bollettino di conto corrente postale previsto dalla norma è intestato ad un unico conto nazionale, gestito dalla struttura di gestione del modello F24 dell'Agenzia delle entrate. Il comma 688 ha demandato ad un apposito decreto ministeriale la definizione delle modalità per la rendicontazione e la trasmissione dei dati di ogni contribuente, da parte dei soggetti che provvedono alla riscossione, ai comuni e al sistema informativo del Ministero dell'economia e delle finanze. Il comma 689 rimette a uno o più decreti del direttore generale del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con l'Agenzia delle entrate e con l'ANCI, le modalità di versamento, prevedendo comunque:

- la massima semplificazione degli adempimenti in capo ai contribuenti;
- l'obbligo in capo ai comuni di provvedere all'invio dei modelli di pagamento preventivamente compilati da parte degli enti impositori.

La conversione in legge del D.L. 24/04/2014, n. 66 ha definito l'assetto delle scadenze per il versamento del nuovo tributo per i servizi indivisibili (TASI), introdotto dall'art. 1, comma 639, della L. 147/2013, per l'anno 2014. La L. 23/06/2014, n. 89 ha infatti modificato il comma 688 dell'art. 1 della L. 147/2013, stabilendo delle scadenze di pagamento differenziate sulla base delle decisioni assunte dai comuni¹⁴. Originariamente i termini di versamento del tributo erano rimessi alla decisione degli enti che, con il regolamento del prelievo, dovevano stabilire le scadenze di versamento della TASI, anche in maniera differenziata rispetto alla TARI ed all'IMU. Già con l'entrata in vigore del D.L. 16/2014 si è assistito alla sottrazione di tale facoltà, stabilendo che il tributo doveva versarsi alle medesime scadenze previste dall'art. 9, comma 3, del D.Lgs 23/2011, per l'IMU, vale a dire entro il 16 giugno ed il 16 dicembre di ogni anno, ferma restando la facoltà concessa al contribuente di provvedere al versamento del tributo in unica soluzione entro il 16 giugno di ogni anno, facoltà già presente nella prima stesura della legge 147/2013. Tuttavia la norma prevedeva diverse modalità di determinazione dell'importo da versare a seconda delle scelte operate dal comune. Infatti, solo ove i comuni avessero provveduto all'approvazione ed al successivo invio della deliberazione concernente le aliquote e le eventuali detrazioni TASI entro il 23/05/2014, mediante inserimento nel "portale del federalismo fiscale" del Ministero dell'economia e delle finanze in modo che il medesimo potesse provvedere alla loro pubblicazione nell'apposito sito informatico individuato dall'art. 1, comma 3, del D.Lgs 360/1998 entro il 31/05/2014, i contribuenti sarebbero stati tenuti ad effettuare il versamento della prima rata del tributo entro il 16 giugno, conteggiando l'imposta in base alle aliquote deliberate dal comune per il 2014. In caso contrario, vale a dire sia nell'ipotesi in cui il comune non avesse provveduto all'approvazione della deliberazione e sia nel caso in cui, pur avendo deliberato, non avesse effettuato il previsto invio al Ministero entro il 23/05/2014, la prima rata del tributo sarebbe stata dovuta, entro il 16 giugno, solamente dai possessori/detentori di immobili diversi dall'abitazione principale, utilizzando l'aliquota di base fissata dalla legge all'uno per mille (art. 1, comma 676, L. 147/2013). Per l'abitazione principale, invece, il versamento era rinviato a dicembre, per l'intero anno. Invero, il testo del comma 688 subordinava le succitate conseguenze al mancato invio della deliberazione entro il 23/05/2014 solo per l'abitazione principale e non anche per gli altri immobili soggetti al tributo. Per quest'ultimi l'obbligo di calcolare la prima rata impiegando l'aliquota di base operava in caso di mancato inserimento nel sito del MEF entro il 31/05/2014, senza alcun riferimento alla data di invio. Tuttavia, il Ministero dell'economia e delle finanze, nelle FAQ datate 03/06/2014, ha precisato che sono state pubblicate nel sito informatico appositamente previsto solo le deliberazioni inviate dai comuni entro il 23/05/2014. Le citate regole ponevano però diversi problemi. In primo luogo, l'obbligo generalizzato di versamento della prima rata impiegando l'aliquota di base, avrebbe determinato il rischio che in quei comuni in cui il tributo avesse trovato applicazione solo, ad esempio, sull'abitazione principale, sarebbe risultato necessario

¹⁴ Modifica già anticipata dall'art. 1 del D.L. 09/06/2014, n. 88, non convertito in legge in quanto ripreso dalla legge di conversione del D.L. 66/2014.

provvedere ad un elevato numero di rimborsi. D'altro lato, il rinvio del versamento della prima rata dovuta per l'abitazione principale avrebbe comportato problemi di cassa per gli enti, tenendo conto dell'abbassamento del gettito IMU che si sarebbe verificato nel mese di giugno per effetto dell'esclusione dal tributo dell'abitazione principale (non appartenente alle categorie catastali A/1-A/8-A/9) sancita dall'art. 1, comma 707, della L. 147/2013. Inoltre, non era ben chiara la percentuale del tributo che sarebbe gravata sui detentori diversi dai titolari dei diritti reali sull'immobile, in assenza del regolamento comunale che avrebbe dovuto stabilirla.¹⁵

La legge di conversione del D.L. 66/2014 ha riformato le regole di versamento stabilendo che:

- nei comuni in cui le aliquote e le eventuali detrazioni del tributo sono state approvate entro il 23/05/2014 e le cui delibere sono state inviate al Ministero dell'economia e delle finanze per mezzo del "portale del federalismo fiscale" entro la medesima data, i contribuenti sono stati chiamati alla cassa entro il 16 giugno, per il pagamento della prima rata, da determinarsi sulla base delle aliquote e delle detrazioni contenute nella citata deliberazione. Entro il 16 dicembre sono poi tenuti al versamento del saldo;

- nel caso di mancata approvazione o comunque di mancato invio della deliberazione comunale entro il 23/05/2014, il versamento della prima rata scadente il 16 giugno è rinviata. In questa ipotesi sono previste due possibilità: il comune delibera le aliquote e provvede al loro invio al Ministero dell'economia entro il 10 settembre 2014, al fine di consentire la pubblicazione nell'apposito sito informatico entro il 18 settembre¹⁶. In tale evenienza i contribuenti sono tenuti al pagamento della prima rata della TASI 2014 entro il 16 ottobre 2014, utilizzando ovviamente le aliquote e le eventuali detrazioni comunali. In caso contrario, il tributo deve essere versato in unica soluzione entro il 16 dicembre 2014. Va rilevato che, rispetto alla versione iniziale del decreto, nel caso di deliberazione pubblicata entro il 18 ottobre, i soggetti passivi subiscono un'anticipazione del tributo per quanto concerne l'abitazione principale;

- se non si è provveduto all'invio della deliberazione entro il 10 settembre 2014, il tributo dovuto in unica soluzione a dicembre, deve calcolarsi utilizzando l'aliquota di base fissata dalla legge all'uno per mille (comma 676), nel rispetto comunque del limite imposto dal comma 677 dell'art. 1 della L. 147/2013, in base al quale la somma dell'aliquota TASI e dell'aliquota IMU stabilite per ciascuna tipologia di immobile non può superare il limite massimo dell'aliquota IMU prevista dalla legge statale vigente al 31/12/2013. La verifica dell'aliquota applicabile si presenta quindi piuttosto complessa, in quanto per stabilire la misura della TASI è necessario verificare l'aliquota IMU vigente per la medesima tipologia di immobili ed il relativo limite massimo di legge per l'IMU. Così, mentre non si pongono problemi per l'abitazione principale, non appartenente alle categorie catastali A/1-A/8 e A/9, stante la sua esclusione dall'IMU a decorrere dal 2014 (art. 1, comma 707, L. 147/2013), per tutti gli altri immobili, qualora la distanza tra l'aliquota IMU

¹⁵ A norma dell'art. 1, comma 681, della Legge 147/2013, il comune nel regolamento della TASI deve stabilire la percentuale del tributo gravante sul detentore, diverso dal titolare dei diritti reali sull'immobile, compresa tra il 10% ed il 30%. Il Ministero dell'economia e delle finanze, nelle FAQ rese disponibili in data 03/06/2014, ha stabilito che nel caso di mancata previsione regolamentare il detentore è tenuto al versamento del tributo nella misura minima del 10%, seguendo peraltro la previsione introdotta dal D.L. 66/2014 nel comma 688 dell'art. 1 della L. 147/2013.

¹⁶ Appare opportuno evidenziare che la norma di legge non deroga alla disposizione del comma 169 dell'art. 1 della L. 296/2006, la quale impone l'approvazione delle aliquote e delle tariffe dei tributi locali entro il termine previsto da leggi statali per l'approvazione del bilancio di previsione, ma si riferisce solo al termine massimo di invio al Ministero (con ciò derogando alla disposizione dell'art. 13, comma 15, del D.L. 201/2011). Ne deriva che in ogni caso la deliberazione delle aliquote ed eventuali detrazioni TASI deve essere approvata entro il termine di approvazione del bilancio, ad oggi fissato dall'art. 2-bis, del D.L. 16/2014 e dal D.M. 29/04/2014, al 31/07/2014.

stabilita dal comune ed il limite massimo di legge IMU risultasse inferiore a 0,1 punti percentuali, non sarebbe possibile calcolare la TASI con l'aliquota del 1 per mille, ma andrebbe determinata con un'aliquota pari alla differenza tra l'aliquota IMU massima di legge e l'aliquota IMU stabilita dal comune per la specifica fattispecie. In tale modo si potrebbe ritenere che, qualora l'aliquota IMU applicata dal comune fosse pari al massimo di legge in virtù della norma sopra richiamata, non sarebbe dovuta la TASI sulle fattispecie imponibili interessate. In quest'ultimo caso, in assenza della fissazione da parte del comune della misura del tributo gravante sull'utilizzatore, il tributo si applica sullo stesso nella misura minima di legge del 10%. La tardiva definizione delle regole definitive per il versamento del tributo per l'anno 2014 ha tuttavia creato notevoli difficoltà nei comuni che avevano provveduto all'adozione ed all'invio delle deliberazioni relative alle aliquote del tributo entro il 23 maggio scorso. Ciò in quanto, chiarendo in via definitiva il dubbio circa l'eventuale obbligo da parte dei comuni di inviare ai contribuenti i modelli di versamento precompilati¹⁷, la modifica apportata al comma 688 ha implicitamente previsto l'obbligo per i contribuenti di provvedere all'autoliquidazione del tributo per l'anno 2014, allorquando solo dal 2015 la novella impone ai comuni di rendere disponibili i modelli di pagamento preventivamente compilati su richiesta dei contribuenti, ovvero di procedere autonomamente all'invio degli stessi modelli.

Tuttavia il breve lasso di tempo intercorrente tra l'approvazione delle regole di versamento definitive, nonché la pubblicazione delle delibere comunali, e la scadenza del 16 giugno, hanno spinto numerose amministrazioni ad adottare provvedimenti volti a consentire il pagamento del tributo anche oltre la scadenza di legge, senza applicazione di sanzioni ed interessi. Ciò sulla base della norma dell'art. 10, comma 2, della L. 212/2000, in base alla quale non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente qualora il suo ritardo risulti essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione e del comma 3 del medesimo articolo, per effetto del quale non sono comunque irrogate sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributari. Analogamente l'art. 6 del D.Lgs 472/97 esclude l'applicabilità delle sanzioni quando la violazione è dovuta ad obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono. Ad analoghe conclusioni è successivamente giunto anche il Ministero dell'economia e delle finanze, con la risoluzione n. 1/df del 23/06/2014. Pur condividendo la sussistenza delle condizioni per l'applicazione delle citate disposizioni e, quindi, dell'esimente all'applicazione delle sanzioni e degli interessi in caso di ritardo di versamento da parte del contribuente della prima rata della TASI 2014, non si può non sottacere come in passato la giurisprudenza di legittimità della Corte di Cassazione aveva sottratto tale valutazione all'ente impositore, rimettendo l'analisi della sussistenza delle obiettive condizioni di incertezza solo al giudice tributario (Cassazione, sentenza n. 19638/2009).

¹⁷ Dubbio ingenerato dalla disposizione dell'art. 1, comma 689, della L. 147/2013, dove si stabilisce che: "*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*". In ogni caso già il D.M. 23/05/2014, di approvazione del bollettino di versamento della TASI, ha stabilito all'art. 5 che i comuni "possono" e non devono inviare ai soggetti interessati i bollettini precompilati di conto corrente postale.

Tuttavia tale pronuncia non pare tenere in debita considerazione la sussistenza delle citate disposizioni che si rivolgono non solo al giudice tributario, al quale invero si rivolge invece l'analoga disposizione rinvenibile nell'art. 8 del D.Lgs 546/92, ma anche all'autorità amministrativa, la quale deve necessariamente porre in essere le valutazioni richieste dalla norma all'atto della definizione del provvedimento sanzionatorio.

Per tutti gli enti che non hanno proceduto all'adozione delle delibere nel termine più volte citato del 23/05/2014, la norma del D.L. 66/2014, oltre a rinviare il termine di scadenza della prima rata, ha altresì disposto il versamento di un'ulteriore anticipazione del fondo di solidarietà comunale per l'anno 2014, pari al 50% del gettito del tributo determinato ad aliquota di base su tutti gli immobili. Erogazione disposta con D.M. 12/06/2014, pubblicato sulla G.U. n. 138 del 17/06/2014.

Infine, la nuova disposizione dettata dal comma 688 dell'art. 1 della L. 147/2013 ha definito le regole a regime per il versamento della TASI.

La prima rata, scadente il 16 giugno, deve essere calcolata impiegando le aliquote e le eventuali detrazioni vigenti nei dodici mesi dell'anno precedente, mentre la rata del mese di dicembre, deve determinarsi utilizzando le aliquote e tutte le altre condizioni deliberate dal comune per l'anno di riferimento, a condizione che le stesse siano inviate con modalità telematiche al Ministero dell'economia e delle finanze entro il 21 ottobre, per essere pubblicate nell'apposito sito informatico ministeriale entro il 28 ottobre. In mancanza, il tributo deve calcolarsi con le aliquote e le detrazioni vigenti nell'anno precedente ovvero, in assenza pure di quest'ultime, si ritiene, pur nel silenzio sul punto della legge, impiegando l'aliquota di base (fatta salva la necessità di verificare la sua compatibilità con i limiti imposti dall'art. 1 comma 677 relativi alla somma delle aliquote IMU e TASI applicabili per ogni fattispecie di immobile).

Il versamento del tributo dovrà essere arrotondato all'unità di euro superiore o inferiore (art. 1, comma 166, della L. 296/2006, richiamato dal comma 701 dell'articolo 1 della legge di stabilità). In relazione all'importo minimo del versamento sono applicabili le disposizioni del comma 167 dell'art. 1 della L. 296/2006. Pertanto spetta al comune stabilire nel regolamento l'importo minimo di versamento, al di sotto del quale il contribuente non è tenuto ad eseguire il pagamento, considerando che in mancanza si applica l'importo di € 12,00, previsto dall'art. 25 della L. 289/2002.

Si ricorda invece che, stante l'abrogazione del limite minimo di € 30 per la notifica degli avvisi di accertamento e per la riscossione coattiva previsto per i tributi locali dall'art. 3, comma 10, del D.L. 16/2012, operata dall'art. 1, comma 736, della L. 147/2013, oggi il predetto limite deve essere stabilito dal regolamento comunale, non potendosi neppure ritenere ancora vigente il vecchio importo di € 16,53 contenuto nel DPR 159/1999.¹⁸

L'accertamento ed il controllo della IUC

- Il funzionario responsabile del tributo

¹⁸ Vedasi Ministero dell'Economia e delle finanze, FAQ IMU-TASI n. 4 del 03/06/2014.

Il comune deve provvedere alla designazione di un funzionario responsabile del tributo, al quale competono tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative al tributo stesso (art. 1, comma 692, legge di stabilità 2014). Quest'ultima previsione si presenta derogatoria della regola generale dettata dalla L. 88/2005, che affida la rappresentanza in giudizio nel processo tributario al sindaco o al dirigente / titolare di posizione organizzativa dei tributi¹⁹.

- *Strumenti per l'accertamento*

Il comma 693 prevede i seguenti strumenti per la verifica del corretto adempimento dell'obbligazione tributaria:

- a) *invio questionari ai contribuenti*: da rilevare che non è più richiesto che si tratti di un motivato invito, come invece nella tarsu, e che non è più consentita la richiesta di esibire documenti e planimetrie, specie se si tratta di documenti già in possesso dell'ente (in ossequio al principio dettato dall'art. 7 della L. 212/2000). La mancata risposta al questionario notificato entro il termine di 60 giorni comporta l'irrogazione di una specifica sanzione (vedi poi). Non è più espressamente prevista la possibilità di richiedere all'amministratore del condominio o al soggetto responsabile del pagamento la presentazione di un elenco degli occupanti o detentori dei locali e aree partecipanti al condominio o al centro commerciale integrato (vigente invece nella tarsu). Tuttavia quest'ultima può ritenersi "assorbita" dal generico potere di invio di questionari;
- b) *richiesta dati e notizie ad uffici pubblici o ad enti di gestione dei servizi pubblici*, in esenzione di spese e diritti;
- c) *accesso ai locali ad aree assoggettabili al tributo*: il ricorso all'accesso non presuppone più, come invece accadeva nella tarsu, l'obbligo della preventiva infruttuosa richiesta di informazioni. L'accesso deve avvenire a mezzo personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni. Anche in questo caso si assiste ad una semplificazione rispetto all'analogia norma della tarsu (art. 73 D.Lgs 507/93), ove si limitava la facoltà di accesso ai soli dipendenti del comune o alla polizia municipale o a personale incaricato della rilevazione, muniti dell'autorizzazione del Sindaco. Nel caso di mancata collaborazione da parte del contribuente o di altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può essere effettuato in base a presunzioni semplici (articolo 2729 cod. civ.). Ovviamente il controllo può essere affidato agli agenti accertatori, nominati ai sensi dell'art. 1, commi 179-182, della L. 296/2006.

Anche se non espressamente richiamata rimane comunque la possibilità di utilizzare tutti gli altri strumenti di controllo messi a disposizione dalle vigenti normative, quali, ad esempio, il ricorso alle banche dati comunicate dall'Agenzia delle entrate.

- *Avvisi di accertamento*

¹⁹ Norma analoga a quella prevista nella TARES dall'art. 14, comma 36, del D.L. 201/2011, mentre di contenuto più ampio di quella prevista nell'IMU (art. 13, comma 7, del D.L. 201/2011 che richiama i commi 3 e 4 dell'art. 11 del D.lgs 504/92), nella quale il funzionario responsabile non ha la rappresentanza in giudizio nelle controversie afferenti al prelievo.

In relazione ai provvedimenti amministrativi da emettere nel caso del riscontro di violazioni commesse dai contribuenti, l'art. 1, comma 701, della legge di stabilità 2014 rinvia alle norme dei commi 161-162 dell'art. 1 della L. 296/2006, che disciplinano in generale gli avvisi di accertamento relativi ai tributi locali. Pertanto, l'ente dovrà emettere:

- un avviso di accertamento d'ufficio, nel caso in cui riscontri l'omissione della dichiarazione o del versamento del tributo;
- un avviso di accertamento in rettifica, in presenza di infedeltà o incompletezza della dichiarazione o di versamenti parziali o tardivi.

Gli avvisi dovranno essere debitamente motivati, contenenti cioè i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che li hanno determinati. Nel caso di adozione della tariffa corrispettiva, in luogo della TARI tributo, non si procederà all'emissione degli avvisi di accertamento, ma si dovrà ricorrere agli ordinari strumenti di recupero civilistici.

- Sanzioni ed interessi

Le sanzioni irrogabili sono contenute nei commi 695-696-697-698 dell'art. 1, della legge di stabilità 2014. Le sanzioni, stante la modifica apportata dall'art. 23, comma 29, del D.L. 98/2011, dovranno, irrogarsi necessariamente in modo contestuale all'avviso di accertamento, essendo preclusa la possibilità di irrogare le sanzioni collegate al tributo con atto separato rispetto all'avviso di accertamento, salvo che non si tratti di violazioni non collegate al tributo (es. violazione per mancata risposta al questionario).

Le sanzioni previste sono le seguenti:

- a) *sanzione per omesso o insufficiente versamento del tributo risultante dalla dichiarazione*: il comma 695 della norma sopra indicata richiama l'art. 13 del D.Lgs 471/97, in base al quale:
 - i. se il versamento è tardivamente eseguito entro 14 giorni dalla scadenza, si applica la sanzione del 2% per ogni giorno di ritardo (previsione introdotta dall'art. 23, comma 31, del D.L. 98/2011);
 - ii. se il versamento è tardivamente eseguito oltre 14 giorni dalla scadenza ed in caso di omissione o insufficienza del versamento, si applica la sanzione del 30% del tributo tardivamente versato o non versato.

Da rilevare che tale sanzione sarebbe risultata irrogabile comunque nel caso di insufficiente, tardivo o omesso versamento del tributo, anche se non richiamata in modo esplicito, stante la sua generica applicabilità a tutti i tributi riscossi con modalità diverse dal ruolo, contenuta nell'art. 13 del D.Lgs 471/97.

- b) *sanzione per omessa presentazione della dichiarazione* (comma 696): dal 100% al 200% del tributo non versato, con un minimo di € 50,00;
- c) *sanzione per infedele dichiarazione* (comma 697): dal 50% al 100% del tributo non versato, con minimo di € 50;
- d) *sanzione per mancata, incompleta o infedele risposta al questionario di cui al comma 37, entro il termine di 60 giorni dalla notifica dello stesso* (comma 698): da € 100 a € 500.

E' confermato anche nella nuova IUC l'istituto dell'adesione all'accertamento, in base al quale se il contribuente opera acquiescenza all'avviso di accertamento, provvedendo al pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi, beneficia di una riduzione delle sanzioni

irrogate ad 1/3 (comma 699). Tale istituto si aggiunge a quelli comunque sempre operanti, quali quello dell'adesione alla sola sanzione (art. 17 D.Lgs 472/97), dell'accertamento con adesione, ove previsto dal comune e della conciliazione giudiziale (art. 68 D.Lgs 546/92).

Le sanzioni previste sono del tutto analoghe a quelle previste nella TARES dall'art. 14, commi 39-42, del D.L. 201/2011.

I comuni possono, inoltre, ai sensi dell'art. 1, comma 700, della legge di stabilità, prevedere nel regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi della normativa statale. Tale facoltà non è comunque una novità, essendo già concessa agli enti dall'art. 50 della L. 449/1997 per tutti i propri tributi. Di norma essa viene utilizzata mediante l'estensione dei termini del ravvedimento o l'ulteriore riduzione delle sanzioni irrogabili.

Gli interessi dovuti in caso di mancato pagamento, sia esso conseguente alla presentazione che all'omissione/infedeltà della dichiarazione, sono determinati in modo analogo a tutti gli altri tributi comunali, applicando il tasso di interesse stabilito dall'ente ai sensi dell'art. 1, comma 165, della L. 296/2006 (nella misura pari al tasso di interesse legale maggiorato o ridotto fino a 3 punti percentuali, con maturazione giorno per giorno e decorrenza dal giorno di esigibilità del tributo).

Si rammenta che dal 01/01/2014 il tasso di interesse legale è ridotto al 1% (dal previgente 2,5%), ad opera del D.M. 12/12/2013.

Il tributo per i servizi indivisibili

di *Stefano Baldoni*

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Ravello (Sa) il 01/10/2014 ed a Monza il 19/11/2014.

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

