

Le novità in materia di TASI e di TARI e la disciplina comune della IUC oggetto della legge di Stabilità per il 2014

1. Introduzione

Come anticipato nel precedente capitolo, una parte della legge di Stabilità per il 2014 è dedicata ai nuovi tributi comunali accomunati sotto l'acronimo "IUC" (Imposta Unica Comunale) che, in realtà, a dispetto dell'aggettivo utilizzato nella denominazione ("Unica"), si articola in tre distinti tributi: la **TARI**, la **TASI** e l'**IMU**, ciascuno dei quali è disciplinato da proprie norme specifiche e, solo in parte, da un corpo di disposizioni comuni a tutti e tre.

Avendo già esaminato i contenuti e le novità dell'IMU, in prosieguo ci soffermeremo sulle norme che disciplinano la **TASI** (il "nuovo" tributo sui servizi comunali indivisibili) e la **TARI** (il "nuovo" tributo sulla raccolta dei rifiuti), nonché sulle principali disposizioni comuni alla **IUC**.

Come già precisato, gli articoli della legge di Stabilità 2014 relativi a quanto qui interessa sono essenzialmente i seguenti:

- il comma 639 e i commi da 682 a 702 dedicati alla disciplina della IUC;
- i commi 640 e 677 che, unitamente al comma 676, precisano il rapporto che deve intercorrere fra le aliquote massime TASI e IMU;
- i commi da 641 a 668 dedicati alla TARI;
- i commi da 669 a 681 e il comma 731 dedicati alla TASI.

L'IMU è invece disciplinata dai commi da 703 a 730.

Come già rilevato, alcune norme della TASI e della TARI formulate dalla legge di Stabilità sono state integrate, modificate o abrogate dagli articoli 1 e 2 del D.L. n. 16 del 6 marzo 2014 in materia di finanza locale. Utili indicazioni, in attesa che venga emanata la circolare interpretativa del Dipartimento delle Finanze (presumibilmente, secondo lo "schema" già verificatosi per l'IMU, la prima di una lunga serie di documenti di prassi), possono essere tratte dalla nota di lettura dell'ANCI dell'Emilia Romagna dell'11 febbraio 2014 ("TASI – Nota operativa e schema regolamento"), reperibile sul sito internet dell'associazione.

Il comma 639 della legge di Stabilità stabilisce che:



*“È istituita l'imposta unica comunale (IUC). Essa si basa su **due presupposti impositivi**, uno costituito dal **possesso di immobili** e collegato alla loro **natura e valore** e l'altro collegato all'**erogazione e alla fruizione di servizi comunali**. La IUC si compone dell'imposta municipale propria (IMU), di*

natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore”.

Dunque, la IUC non è di per sé un tributo, ma un “cappello” – di fatto, una mera etichetta – sotto il quale in concreto si collocano tre tributi, uno soltanto dei quali – la TASI – caratterizzato da alcuni elementi di reale novità, ancorché più di apparenza che di sostanza. Ciò in quanto la TASI si risolve, essenzialmente, nel reintrodurre sotto altro nome l'imposizione IMU che, nominalmente, è stata eliminata, a partire dal 2014, per le abitazioni principali e per altre fattispecie a esse assimilate dalla legge o assimilabili con delibera comunale.

Mentre la TARI è rivolta alla copertura del costo di raccolta dei rifiuti urbani e a essi assimilati (la nuova TARES, in sostanza, che per il 2013 ha fatto seguito alle varie TARSU oppure TIA 1 o TIA 2), la TASI è indirizzata alla copertura del costo dei servizi indivisibili dei comuni (ad esempio, illuminazione pubblica, polizia locale, manutenzione del verde pubblico e delle strade).

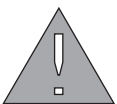
Nel testo della legge di Stabilità definitivamente approvato dalle Camere non è stata più riprodotta la norma oggetto del secondo comma dell'articolo 19 del disegno di legge di Stabilità per il 2014 presentato dal Governo al Senato alla metà di ottobre 2013, recante la precisazione che “Soggetto attivo del **TRISE** è il comune nel cui territorio insiste, interamente **o prevalentemente**, la superficie degli immobili”.

Al riguardo, benché tale aspetto possa presentarsi non molto di frequente, pare opportuno osservare che il soggetto impositore, per entrambi i tributi originariamente costituenti il TRISE (la TASI e la TARI), veniva individuato nel predetto disegno di legge, come già per l'ICI (art. 4 del D.Lgs. n. 504/1992) e per la TARES (art. 14, comma 2, del D.L. n. 201/2011), laddove un immobile ricada sul territorio di più comuni, come quel comune nel cui territorio insiste, **prevalentemente**, la superficie dell'immobile.

Sottolineiamo che, diversamente, nella disciplina dell'IMU manca una disposizione analoga cosicché, **se un immobile insiste su più comuni, si deve concludere che l'imposta è dovuta a ciascuno di essi ripartendo la base imponibile** dell'immobile proporzionalmente alle quote di superficie dello stesso ricadenti sul territorio dei vari comuni e applicando poi a ciascuna quota di imponibile l'aliquota deliberata dai singoli enti.

Conseguentemente, le istruzioni alla dichiarazione IMU (decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30 ottobre 2012) dispongono che anche essa deve essere presentata ai comuni sui cui territori insiste l'immobile.

Per l'abitazione principale, la dichiarazione IMU deve essere invece presentata ai “soli” comuni nei quali il contribuente non ha la residenza anagrafica, specificando nelle “Annotazioni” che si tratta di “Immobile destinato ad abitazione principale la cui superficie insiste su territori di comuni diversi”.



.....
 Ricordiamo che la TARI e la TASI si aggiungono all'IMU, che non scompare, tranne che per le abitazioni principali e le altre situazioni a esse assimilate o per le fattispecie che fruiscono di specifiche cause di esenzione.

In relazione, da un lato, alla mancanza di una specifica norma relativa alla IUC e, dall'altro, ai differenti criteri in passato applicabili all'IMU e alla TARES (abrogata dal comma 704 della legge di sta-

bilità 2014), sulle situazioni in cui un immobile insista sul territorio di più comuni, allo stato attuale, sussiste pertanto incertezza sull'individuazione dell'ente cui compete la legittimazione impositiva ai fini dei tributi costituenti la IUC.

2. La TASI

Il **presupposto** impositivo della TASI, ossia della componente della IUC diretta alla **copertura dei servizi indivisibili dei comuni**, dopo le modifiche introdotte nel comma 669 della legge di Stabilità 2014 dell'articolo , comma 1, lettera f) del d.l. n. 16/2014, 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.

Come già per la TARES e dal 2014 per la TARI, quindi, i fabbricati e le aree edificabili, **per rilevare ai fini della TASI, possono essere adibiti a qualsiasi uso ma, a differenza della TARES e della TARI, non è richiesto che tale uso sia suscettibile di produrre rifiuti urbani.**

Rilevano, pertanto, anche gli immobili non utilizzati.

L'ambito di applicazione della TASI è, pertanto, più ampio, essendo tale tributo rivolto espressamente a coprire i costi connessi ai servizi indivisibili, rispetto ai quali, nell'ambito della TARES e nei limiti del presupposto applicativo di quest'ultima, era stata preordinata la maggiorazione di 0,30 centesimi al mq, suscettibile di essere elevata dai singoli comuni fino a 0,40 centesimi al mq, ma per il 2013 poi bloccata dal D.L. n. 35/2013 alla misura base, peraltro distratta interamente a favore dello Stato. Si noti, al riguardo, che nessuna norma della TASI precisa espressamente se la copertura del costo dei servizi indivisibili (servizi che – in base al comma 682, lettera b), n. 2 della legge di Stabilità 2014 – il regolamento TASI dovrà individuare come destinatari del gettito del tributo) debba essere totale, come invece previsto per la tassa sulla raccolta dei rifiuti.

Il citato comma 682, lettera b), n. 2) si limita, infatti, a disporre che il regolamento IUC dovrà, tra l'altro, contenere "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 presupposto della TASI è simile a quello dell'IMU dal punto di vista oggettivo, mentre dal punto di vista soggettivo risulta più ampio in quanto soggetti passivi della nuova imposta sono non soltanto i possessori, ma anche i detentori a qualsiasi titolo dell'immobile.

L'art. 2, 1° c., lettera g), del D.L. n. 16/2014 ha abrogato il comma 670 della legge di Stabilità, palesemente mutuato dalla disciplina della tassa sulla raccolta dei rifiuti ma poco pertinente rispetto a un tributo di impronta patrimoniale come la TASI, in base al quale "Sono escluse dalla TASI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali imponibili, 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 TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari con riferimento alle quali si può concretizzare il presupposto impositivo, come già detto, quindi, fabbricati e aree edificabili.

Sono pertanto coinvolti i **proprietari e i titolari di diritti reali di godimento (il comma 673 cita espressamente i diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie)** sugli immobili e, laddove presenti, **anche i detentori a qualsiasi titolo** (in primis, locatari e comodatari), mentre non sono menzionati – a differenza che nella TARES – gli occupanti: in base al dato letterale potrebbe pertanto sorgere il dubbio che la disciplina della TASI intenda presupporre una detenzione fondata su un titolo e non meramente fattuale, o perché il titolo manca tout court o perché, comunque, esso è scaduto.

In realtà, il comma 681 sembra fugare questo dubbio, essendo utilizzato in esso anche il termine “occupante”:



*“Nel caso in cui l’unità immobiliare è **occupata** da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull’unità immobiliare, quest’ultimo e l’occupante sono titolari di un’autonoma obbligazione tributaria. 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”.*

La predetta lettura è rafforzata dalla disposizione di cui al **comma 672**, che, nel risolvere ai fini della TASI un dubbio interpretativo emerso recentemente nell’ambito dell’IMU, precisa che:



*“In caso di locazione finanziaria, 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 **pluralità di possessori o di detentori**, essi sono tenuti **in solido** all’adempimento dell’unica obbligazione tributaria (comma 671). Il comma 681 chiarisce, invece, che “Nel caso in cui l’unità immobiliare è **occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale** sull’unità immobiliare, quest’ultimo e l’occupante sono titolari di un’**autonoma obbligazione tributaria**”. Come già rilevato, 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, mentre la restante parte è corrisposta dal titolare del diritto reale.

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

Trattasi di norma identica a quella già prevista ai fini della TARES.

Entrambe devono essere intese nel senso stretto, ossia che la detenzione non solo deve avere durata non superiore a sei mesi nel corso dell’anno, ma deve essere anche **temporanea**. Il che significa che, comunque, nel caso di una locazione (quindi, di una detenzione non temporanea) di durata complessivamente superiore a sei mesi, il soggetto obbligato resta pur sempre esclusivamente il conduttore, anche se nell’anno il periodo di detenzione fosse inferiore a sei mesi in ragione del fatto che la locazione è iniziata o terminata nel corso dell’anno.

Senza, quindi, obbligo di solidarietà da parte del locatore (proprietario o titolare del diritto reale) in quanto la corresponsabilità opera solo fra comproprietari o fra contitolari del diritto reale (ad esempio, più titolari dell'usufrutto) ma non anche fra categorie disomogenee come potrebbero essere, tipicamente, il proprietario (o l'usufruttuario) e il conduttore.

In tal senso va letta la disposizione della TASI in tema di **solidarietà** ("In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'**unica** obbligazione tributaria"), di per sé meno chiara di quella presente nella TARES, ove si precisa che sussiste "vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano **in comune** i locali o le aree stesse".

Identica a quella già prevista per la TARES è la disposizione secondo la quale "nel caso di locali in **multiproprietà** e di **centri commerciali integrati** 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" (comma 674).

Circa la multiproprietà e i centri commerciali integrati, quindi, responsabile del versamento è il gestore, non solo per i locali e le aree scoperte di uso comune (dovendo, peraltro, ritenersi comunque escluse dal tributo le aree comuni condominiali di cui agli articoli 1117 e 1117-bis del codice civile), ma anche per i locali e le aree scoperte di uso esclusivo ai singoli possessori o detentori. In capo a questi ultimi restano comunque gli altri obblighi o diritti relativi al rapporto tributario riguardanti i locali in uso esclusivo, in primis quelli di natura dichiarativa.

Ai fini **ICI** ricordiamo che per la multiproprietà i versamenti erano posti a carico dell'amministratore, mentre per il condominio l'amministratore aveva l'obbligo di presentare la dichiarazione per conto dei condomini per gli immobili indicati nell'articolo 1117, n. 2) del codice civile (ossia, "le aree destinate a parcheggio nonché i locali per i servizi in comune, come la portineria, incluso l'alloggio del portiere, la lavanderia, gli stenditoi e i sottotetti destinati, per le caratteristiche strutturali e funzionali, all'uso comune") oggetto di proprietà comune, cui è attribuita o attribuibile una autonoma rendita catastale (articolo 10, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992 per le parti comuni del condominio; art. 19, commi 1 e 2, legge n. 388/2000 per la multiproprietà).

Diversamente, nel caso dell'**IMU** le istruzioni alla relativa dichiarazione (essendosi la normativa dimenticata di tali fattispecie) hanno disciplinato il solo obbligo dichiarativo (e non anche gli obblighi di versamento) a carico

- dell'amministratore del condominio per le parti comuni dell'edificio di cui all'art. 1117, n. 2, c.c., distintamente accatastate come bene comune censibile;
- dell'amministratore del condominio o della comunione relativamente alla multiproprietà.

Pertanto, possiamo concludere che per la TASI, così come per la TARES, il "modello" adottato dal legislatore per le multiproprietà e i centri commerciali corrisponde a quello già applicato per l'ICI nei casi di multiproprietà (versamenti totalmente accentrati in capo all'amministratore o al gestore; altri adempimenti e obblighi, innanzitutto dichiarativi, in capo ai singoli per i soli locali e aree in uso esclusivo).

Assai emblematico è il fatto che, a fronte delle numerose similitudini che la TASI presenta con la TARES, la **base imponibile della TASI è quella prevista per l'applicazione dell'imposta municipale propria (IMU) (comma 675).**

L'aliquota di base della TASI è pari all'1 per mille, ma, con deliberazione consiliare adottata ai sensi dell'articolo 52 del D.Lgs. n. 446/1997, **il comune può ridurre l'aliquota fino all'azzeramento**. Ipotesi questa che si concretizzerà non molto di frequente.

Più probabile che il comune, con tale deliberazione, decida invece, ai sensi del comma 677, di "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", fermo restando che **"per il 2014, l'aliquota massima non può eccedere il 2,5 per mille"**.

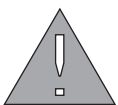
Disposizione – quest'ultima – dotata di valenza pressoché generale, seppur prevista per il solo 2014, e non più riferita alle sole abitazioni principali come, invece, era stato originariamente previsto nel disegno di legge di Stabilità presentato dal Governo al Senato alla metà di ottobre del 2013.

Abbiamo peraltro già sottolineato come tale tetto massimo sia stato già superato dal D.L. n. 16/2014 (art. 1, comma 1, lettera a), ai sensi del quale "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 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".

È agevole rilevare come la predetta formulazione sia piuttosto generica e dotata anche di una certa indeterminatezza. Non è infatti chiaro se l'"equivalenza" debba essere perseguita rispetto all'imposizione IMU teorica del 2013 o di altro anno e se debba valere per ogni singolo contribuente o essere ricercata tendenzialmente per la categoria delle abitazioni principali (ed equiparate) nel suo insieme.

Certo è che gli sgravi dovranno essere tanto più corposi quanto più basso è il valore catastale rivalutatosi delle abitazioni onde evitare che i contribuenti paghino di TASI più di quanto, al netto delle detrazioni garantite dalla legge, avrebbero pagato per l'IMU.

In ogni caso, l'aumento **massimo** dello 0,8 per mille non potrà essere applicato a tutte le aliquote ma rappresenta un ammontare **massimo** applicabile per intero a un'unica tipologia di immobili oppure "spalmabile" nel suo complesso su più tipologie di immobili (ad es.: 0,2 per mille in più alle abitazioni principali ed equiparate e 0,6 per mille agli "altri fabbricati"). Naturalmente, i singoli comuni potranno anche decidere di non avvalersi della facoltà di deliberare **per intero** tale aumento, limitandosi a una sua quota.



.....
 A quanto sopra fanno eccezione i fabbricati rurali strumentali, per i quali il comma 678 dispone che l'aliquota massima della TASI non può comunque eccedere il limite di cui al comma 676, ossia la misura di base dell'1 per mille: limite che opera "a regime" e non con riferimento al solo anno 2014. Per questi fabbricati l'aliquota massima dell'1 per mille è rimasta immutata anche dopo il D.L. n. 16/2014.

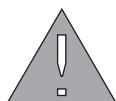
Quanto sopra precisato, in relazione all'impianto normativo contenuto nella legge di Stabilità per il 2014, comporta che:

- per le **abitazioni principali (e loro pertinenze) diverse da quelle delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9** il limite massimo delle aliquote TASI più IMU nel 2014 non può superare il 3,3 per mille (il limite minimo può scendere fino a zero), peraltro a titolo di sola TASI, in quanto a esse l'IMU non è più applicabile; per gli anni successivi, invece, nessun limite di aliquota è stato previsto per la TASI, cosicché tale tributo potrebbe essere portato dai singoli comuni fino al livello massimo del 6 per mille, corrispondente al tetto "teorico" in vigore nel 2013 in relazione alle abitazioni principali, con effetti pesantissimi sui contribuenti, aggravati dalla circostanza che nella disciplina della TASI non sono stati previsti gli importanti temperamenti legati alla detrazione di legge minima di euro 200 (incrementabile da parte dei comuni, ancorché pochi di essi lo abbiano fatto) e, sia pure limitatamente al biennio 2013-2014, alla maggiorazione per i figli.
- per le **abitazioni principali (e loro pertinenze) appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9** il limite massimo TASI più IMU nel 2014 non può complessivamente superare il 6,8 per mille, con l'aliquota TASI oscillante tra lo zero e il 3,3 per mille a seconda dei comuni;
- per i **fabbricati rurali strumentali**, che dal 1° gennaio 2014 sono esenti dall'IMU, il limite massimo della TASI non può complessivamente superare l'aliquota "di base" dell'1 per mille e ciò sia per tale anno che per quelli successivi;
- per la **generalità degli immobili non rientranti in una delle predette fattispecie** (abitazioni diverse da quelle principali e relative pertinenze e fabbricati a uso non residenziale), il limite complessivo IMU più TASI è dato dall'aliquota massima dell'11,4 per mille, con il vincolo che nel 2014 la TASI non può superare per legge il 3,3 per mille;
- per i **terreni agricoli**, invece, la TASI non è dovuta, mentre l'IMU potrà variare, come già in passato, fra lo 0,76 e il 10,6 per mille.

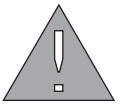
Per compensare il mancato gettito che perverrà ai comuni in ragione della differenza tra l'aliquota di base della TASI per la prima casa (2,5 per mille) rispetto alla aliquota IMU di base (4 per mille), il contributo dello Stato di 500 milioni di euro per il 2014, già attribuito ai comuni dalla legge di Stabilità 2014 (comma 731), è stato incrementato dal D.L. per l'anno 2014 di altri 125 milioni di euro. Il riparto dei predetti fondi nelle varie quote di spettanza di ciascun comune sarà stabilito con un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dell'Interno, secondo una metodologia condivisa con l'ANCI, tenendo conto dei gettiti standard ed effettivi dell'IMU e della TASI. Nella riformulazione del comma 731 è stato però eliminato dal D.L. 16/2014 (art. 1, comma 1, lettera d) il "vincolo di destinazione" del predetto contributo alle detrazioni previsto dalla legge di Stabilità ("finalizzato a finanziare la previsione, da parte dei medesimi comuni, di detrazioni dalla TASI a favore dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa, nonché dei familiari dimoranti abitualmente e residenti anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. Le risorse di cui al precedente periodo possono essere utilizzate dai comuni anche per finanziare detrazioni in favore dei cittadini italiani iscritti nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE).").

Come dire che le riduzioni che saranno deliberate per le abitazioni principali "non di lusso" e per le situazioni a esse assimilate potranno essere finanziate con gli incrementi delle aliquote a carico di altre tipologie di immobili e di contribuenti.

Il riparto dei predetti fondi nelle varie quote di spettanza di ciascun comune sarà stabilito con un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dell'Interno, sentita la Conferenza Stato città ed autonomie locali.



.....
 L'impianto della TASI rende evidente la sua funzione sostitutiva dell'IMU, formalmente abolita per le abitazioni principali e per altre situazioni a esse assimilate (pertinenze incluse) ma, di fatto, reintrodotta sotto altro nome.



Per gli immobili diversi dalle abitazioni principali, invece, la TASI si configura, di fatto, come un'addizionale dell'IMU in quanto detti cespiti continueranno a pagare quest'ultima imposta con un'aliquota massima del 10,6 per mille e, in più, cominceranno a pagare anche la TASI, con un'aliquota che, unitamente a quella deliberata per l'IMU, non potrà superare l'11,4 per mille. Entrambe le imposte saranno determinate su una stessa base imponibile. Una differenza fra i due tributi può essere ravvisata nel fatto che una quota della TASI sarà a carico dei conduttori e degli occupanti.

Ai sensi del nuovo comma 9-bis dell'art. 13 del D.L. "Salva Italia", a decorrere dal 1° gennaio 2014 sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

Trattasi di disposizione sul cui esame ci siamo già soffermati.

Merita, in questa sede, di essere rilevato che **nessuna disposizione analoga è stata prevista ai fini della TASI, cosicché detti fabbricati**, in mancanza di modifiche della normativa e ancorché non utilizzati, **sono destinati a dover comunque contribuire, attraverso la TASI, alla copertura dei costi dei servizi indivisibili in capo alle imprese che li hanno costruiti e che li possiedono**, in attesa di riuscire a cederli.

Conseguenza che tende a vanificare il risultato faticosamente conseguito dalle imprese costruttrici di ottenere l'esenzione dall'IMU per i fabbricati invenduti e non locati da esse costruiti o ristrutturati.

Il comma 681 stabilisce poi che:



"Nel caso in cui l'unità immobiliare è occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare, quest'ultimo e l'occupante sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria. 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 7 e 8. La restante parte è corrisposta dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare".

Proprietario (o titolare del diritto reale) e occupante sono, pertanto, coinvolti entrambi, in diversa misura, nella contribuzione legata alla TASI: sulle predette rispettive percentuali è facile prevedere un acceso dibattito a livello politico per cercare di ridurre, a favore dell'una o dell'altra categoria, la soglia massima e quella minima di legge.

Senza peraltro dimenticare che la decisione finale sulle quote rispettivamente dovute dalle due categorie è rimessa, in concreto, al singolo Comune. Anche in questo ambito i diversi giudizi di valore propri delle varie forze politiche non mancheranno di far pendere le concrete deliberazioni in senso favorevole all'una o all'altra categoria a seconda delle forze che, di tempo in tempo, governano il singolo ente locale.

Nei fatti, è assai probabile che la quota di TASI a carico dei conduttori e degli occupanti sarà sovente deliberata dagli enti impositori in una percentuale molto vicina a quella minima consentita dalla legge (10 per cento), più che a quella massima (30 per cento). Ciò svilirà uno dei pochi aspetti del tributo che lo differenziano dall'IMU e comporterà sovente problemi di scarsa economicità o di vera e propria antieconomicità nella sua gestione, riscossione e accertamento proprio a causa dei modesti importi che risulteranno a carico dei conduttori e degli occupanti quando non addirittura inferiori alla soglia minima di 12 euro sotto la quale il versamento del tributo non è dovuto.

Il comma 679 della legge di Stabilità prevede che il comune con il regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446/1997 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.

Ai sensi del comma 682, con il predetto regolamento, il comune determina, più in generale, la disciplina per l'applicazione della IUC, concernente tra l'altro, 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.

Con riferimento ai terreni agricoli, il D.L. 16/2014 (art. 2, c. 1, lettera f) ha formalizzato la loro esclusione dal presupposto della TASI, già anticipata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in una delle risposte rese in occasione della recente rassegna "Telefisco 2014". L'introduzione di un espresso richiamo alle definizioni stabilite ai fini dell'IMU sembrerebbe idoneo – ma la formulazione della norma non è molto chiara e lascia dei dubbi al riguardo – a estendere alla TASI anche la funzione giuridica prevista dall'art. 2, 1° comma, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992 – valida ai fini dell'ICI e dell'IMU – in forza della quale "Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali".

In tal modo, verrebbe anche eliminato il possibile disallineamento fra le basi imponibili della TASI e dell'IMU.

Il D.L. 16/2014 (art. 1, 3° comma) ha previsto anche per la TASI l'esenzione per "gli immobili posseduti dallo Stato, nonché per 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 istituzionali".

Lo stesso ha fatto per le molteplici situazioni interessate dalle esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), ed i) del D.Lgs. n. 504/1992, con espresso richiamo – con riferimento alla lettera i) e, quindi, agli enti non commerciali – delle disposizioni, di complessa attuazione, di cui all'articolo 91-bis del D.L. n. 1/2012 (legge n. 27/2012) volte a esentare le sole unità immobiliari, o loro porzioni, adibite allo svolgimento di attività con modalità non commerciali.

Ricordiamo, in estrema sintesi e rinviando alle condizioni dettagliate nelle singole disposizioni, che le esenzioni citate riguardano i fabbricati di categoria catastale "E" (da E/1 a E/9), quelli destinati a usi culturali, quelli destinati esclusivamente all'esercizio del culto, quelli di proprietà della Santa Sede indicati nei "Patti lateranensi", quelli appartenenti a Stati esteri o a organizzazioni internazionali, gli immobili degli enti non commerciali destinati esclusivamente alle attività non commerciali precisate dalla norma (assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto, fatta eccezione per gli immobili posseduti da parti-

ti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile) limitatamente alle porzioni immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio delle suddette attività con modalità non commerciali.

Il mancato richiamo della lettera h) dell'articolo 7 ("terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984") deve essere messo in relazione alla circostanza che dal presupposto della TASI sono stati esclusi i terreni agricoli.

Segnaliamo, infine, che il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato il consueto Decreto (19 febbraio 2014, in G.U. n. 45 del 24 febbraio 2014) recante l'aggiornamento dei coefficienti per la determinazione del valore dei fabbricati di cui all'articolo 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992. Trattasi dei fabbricati di categoria "D" posseduti da imprese, privi di rendita catastale e distintamente contabilizzati (cosiddetti "D contabili"): la novità consiste nel fatto che i predetti coefficienti, per l'anno 2014, serviranno non solo per l'IMU ma anche ai fini della TASI.

La "non novità" consiste invece nel fatto che, secondo il Ministero, anche in un periodo in cui il valore catastale degli immobili è rimasto immutato e quello venale si è sensibilmente ridotto a causa della grave crisi che ha afflitto l'economia e il mercato immobiliare italiani, i coefficienti moltiplicatori debbano comunque determinare incrementi rispetto agli anni immediatamente precedenti. La casistica che riguarda i fabbricati "D contabili" è sempre meno rilevante in quanto sono sempre di meno i fabbricati privi di rendita catastale, tuttavia l'aspetto sopra rilevato è assai significativo e discutibile.

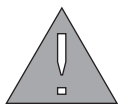
3. La TARI

Come si potrà rilevare da quanto diremo in prosieguo, la disciplina della TARI è stata modellata pressoché integralmente su quella della TARES (art. 14 del D.L. n. 201/2011), come integrata dall'art. 5 del D.L. n. 102/2013, convertito dalla legge n. 124/2013.

Anche per la TARI, nell'attesa che il Dipartimento delle Finanze emani documenti interpretativi, utili spunti di approfondimento su alcune problematiche operative che la disciplina del "nuovo" tributo sembra presentare possono essere acquisiti dalla lettura della "Nota operativa e schema di regolamento" pubblicata in data 19 febbraio 2014 sul proprio sito internet dall'ANCI dell'Emilia Romagna.

ELEMENTI STRUTTURALI DELLA TARI

Il presupposto della TARI è analogo a quello della TARES: il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo e da parte di chiunque, di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, **suscettibili di produrre rifiuti urbani**. Anche dalla TARI sono escluse le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva.



.....
 Analogamente a quanto disposto per la TARES e per la TASI, **anche per la TARI è stabilito che, in caso di pluralità di possessori o di detentori, gli stessi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria e che, in caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TARI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie.**

Del pari, nel 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.

Praticamente corrispondente a quanto già stabilito ai fini della TARES è la previsione (comma 645) secondo la quale **la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria**, iscritte o iscrिवibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile alla TARI, è costituita da quella **calpestable** dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati.

Quanto sopra, tuttavia, **solo fino all'attuazione delle disposizioni di cui al comma 647** (corrispondente, nella sostanza, al comma 9-bis dell'art. 14 del D.L. "Salva Italia" in materia di TARES), relativo alle 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.

Orbene, al riguardo il comma 647 stabilisce che "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 D.L. n. 201/2011 (...)" e che "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 D.P.R. n. 138 del 1998".

Le predette procedure di interscambio dei dati sono state definite con Provvedimento Direttoriale del 29 marzo 2013 e la data a partire dalla quale è assicurata la fruibilità dei dati da parte dei Comuni è stata stabilita con il comunicato del Direttore dell'Agenzia delle Entrate pubblicato sul sito internet dell'Agenzia il 12 aprile 2013.

Per quanto detto, come rilevato nella già citata nota ANCI dell'Emilia Romagna del 19 febbraio 2014, sembrerebbe allora doversi concludere che per le unità immobiliari per le quali la superficie catastale può essere nota ai comuni sia già scattato l'obbligo di utilizzare, ai fini della TARI, l'80 per cento di tale superficie. Il documento ANCI osserva altresì che, per evitare disparità di trattamento fra i vari contribuenti – alcuni tassati in base alle superfici calpestabili, come per il passato, altri tassabili su una superficie pari all'80 per cento di quella catastale – il Comune possa legittimamente passare al criterio di tassazione "catastale" solo quando l'intera banca dati comunale sarà stata allineata a quella del catasto. Conclusione che sembra supportata anche da quanto stabilito dal comma 646 circa la mera **possibilità**, in sede di accertamento, di utilizzare la superficie catastale ("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 iscrिवibili 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 D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138").

Diversamente, la richiamata **possibilità** si porrebbe in contraddizione con le disposizioni appena commentate qualora da esse derivasse un vero e proprio **obbligo**.

In ogni caso è espressamente stabilito che, all'esito delle suddette attività, i comuni dovranno comunicare ai contribuenti le nuove superfici imponibili nel rispetto dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212, ai sensi del quale, **a pena di nullità**, l'Amministrazione deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, a tal fine provvedendo a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare.

Per le unità immobiliari **non a destinazione ordinaria** iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano la superficie assoggettabile alla TARI rimane quella **calpestable**.

Come principio ormai consolidato, anche per la 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**.

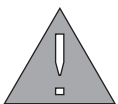
Inoltre, per i produttori di **rifiuti speciali assimilati** agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune **può** prevedere nel regolamento **riduzioni della parte variabile** proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di avere avviato al recupero (comma 649, ultima parte).

Quest'ultima disposizione risultava in contrasto con la norma di cui al comma 661 che afferma "tout court" che il tributo "**non è dovuto** in relazione alla quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di avere avviato al recupero".

La menzionata contraddizione è stata risolta dal D.L. 16/2014, che ha soppresso l'ultimo periodo del comma 649 della legge di Stabilità 2014, in tal modo lasciando in vita la sola norma di cui al comma 661.

La scelta compiuta con il D.L. 16/2014 è opposta all'interpretazione fornita dalla circolare n. 1/2014 del Ministero dell'Ambiente – che aveva preso posizione a favore della facoltà dei comuni di prevedere nei regolamenti delle semplici riduzioni a favore dei produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani - ma appare corretta come principio, pur comportando di fatto che una più elevata quota dei costi del servizio di raccolta dei rifiuti ordinari dovrà essere coperta dalla TARI e, in particolare, dalle abitazioni.

Ricordiamo che ai fini della TARES il comma 18 dell'art. 14 del D.L. "Salva Italia" si limitava a prevedere che "Alla tariffa è applicato un **coefficiente di riduzione proporzionale** alle quantità di rifiuti **assimilati** che il produttore dimostri di aver avviato al recupero".



.....
 Anche per la TARI è stabilito che essa sia corrisposta in base a **tariffa commisurata ad anno solare** coincidente con un'**autonoma obbligazione** tributaria.

Nella commisurazione della tariffa il comune deve tenere conto dei criteri determinati nel D.P.R. n. 158/1998 o, **in alternativa** e nel rispetto del principio "chi inquina paga" di cui all'art. 14 della direttiva

va 2008/98/CE, **può commisurare** la tariffa alle **quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie**, in relazione agli **usi** e alla **tipologia** delle **attività svolte** nonché al **costo del servizio sui rifiuti**.

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.

In ogni caso deve essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, ricomprendendo anche i costi di cui all'articolo 15 del D.Lgs. n. 36/2003 ("Il prezzo corrispettivo per lo smaltimento in discarica deve coprire i costi di realizzazione e di esercizio dell'impianto, i costi sostenuti per la prestazione della garanzia finanziaria ed i costi stimati di chiusura, nonché i costi di gestione successiva alla chiusura per un periodo pari a quello indicato all'art. 10 comma 1, lettera i)"), **ad esclusione dei costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori**. Dal 2016, nella determinazione dei suddetti costi, il comune deve avvalersi anche delle risultanze dei fabbisogni standard.

RIDUZIONI, ESCLUSIONI, ESENZIONI

Come già per la TARES (art. 14, comma 14, D.L. n. 201/2011), anche per la TARI il costo di gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche – soggetto alla disciplina di cui all'art. 33-bis del D.L. n. 248/2007 (legge n. 31/2008) – **è sottratto dal costo che deve essere coperto con il tributo comunale sui rifiuti**.

Del pari, **anche la TARI (come già la TARES) sarà dovuta:**

- **nella misura massima del 20 per cento della tariffa** nei casi di **mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti** o di **sua effettuazione in grave violazione della disciplina** o di **interruzione per motivi sindacali** o per **imprevedibili impedimenti organizzativi** che abbiano determinato una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente;
- in misura **non superiore al quaranta 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) **nelle zone in cui non è effettuata la raccolta**;
- **assicurando riduzioni** nella modulazione della tariffa per la **raccolta differenziata** riferibile alle **utenze domestiche**.

Inoltre, il comune con regolamento (ex art. 52, D.Lgs. n. 446/1997) **potrà prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni** nel caso di:

- Ⓐ abitazioni con unico occupante;
- Ⓑ abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;
- Ⓒ locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad 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.

Le fattispecie sopra previste sono identiche a quelle già contemplate ai fini della TARES (art. 14, comma 15, D.L. n. 201/2011) **tuttavia si noti che nessuna percentuale massima di possibile riduzione è stata ora prevista per la TARI, mentre per la TARES la norma prescriveva una misura massima del trenta per cento**.

Mutuando quanto previsto dall'art. 5 del D.L. n. 102/2013 viene altresì consentito al comune di deliberare, con il suddetto regolamento, **ulteriori riduzioni ed esenzioni** la cui copertura potrà essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa **entro il limite del sette per cento del costo complessivo del servizio** facendo ricorso a **risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune**.

A differenza dell'attuale disposizione TARES, peraltro, non viene prescritto per la TARI che tali ulteriori riduzioni ed esenzioni tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE), né viene richiamata espressamente la fattispecie relativa ai rifiuti avviati all'autocompostaggio: **và da sé che il comune, nella propria autonomia regolamentare, potrà comunque legare le esenzioni o riduzioni all'ISEE e includere fra dette ipotesi meritevoli anche l'autocompostaggio.**

Affermazione confermata dal contenuto del comma 682, laddove prevede (lett. a), n. 4) che **il regolamento comunale in tema di TARI**, tra l'altro, **determina** "la disciplina delle eventuali riduzioni ed esenzioni, **che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE**".

Il predetto comma 682 prevede altresì che con regolamento il comune determina la disciplina per l'applicazione della IUC, concernente tra l'altro, 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'obiettivo di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta.

OCCUPAZIONI TEMPORANEE

Identiche fra loro sono le discipline ai fini della TARI e della TARES (rispettivamente, commi da 662 a 665 della legge di Stabilità 2014; commi da 24 a 27 dell'art. 14 del D.L. n. 201/2011) secondo le quali per il servizio di gestione dei **rifiuti assimilati** prodotti da soggetti che **occupano o detengono temporaneamente** – il che si verifica se l'occupazione o la detenzione si protrae per periodi inferiori a 183 giorni nel corso dello stesso anno solare –, 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** determinata in relazione alla tariffa annuale della TARI, rapportata a giorno, **maggiorata di un importo percentuale non superiore al 100 per cento**.

L'obbligo di presentazione della **dichiarazione** è assolto con il **pagamento della TARI**, da effettuarsi 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 D.Lgs. n. 23/2011 a partire dalla data di entrata in vigore della stessa, differita di un anno (dal 2014 al 2015) dalla stessa legge di Stabilità per il 2014 (comma 714, lett. b)).

Per tutto quanto non previsto dai precedenti commi si applicano in quanto compatibili le disposizioni relative alla TARI annuale.

TRIBUTO PROVINCIALE PER L'ESERCIZIO DELLE FUNZIONI DI TUTELA, PROTEZIONE ED IGIENE DELL'AMBIENTE

Anche nella disciplina della TARI (come già da quella in tema di TARES) viene fatta salva l'applicazione del tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente (articolo 19, D.Lgs. n. 504/1992, di seguito riportato nelle parti essenziali) commisurato alla superficie dei locali ed aree assoggettabili a tributo ed applicato nella misura percentuale deliberata dalla provincia sull'importo del tributo.



Art. 19, D.Lgs. n. 504/1992

1. Salvo le successive disposizioni di raccordo con la disciplina concernente, anche ai fini di tutela ambientale, le tariffe in materia di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, a fronte dell'esercizio delle funzioni amministrative di interesse provinciale, riguardanti l'organizzazione dello smaltimento dei rifiuti, il rilevamento, la disciplina ed il controllo degli scarichi e delle emissioni e la tutela, difesa e valorizzazione del suolo, è istituito, a decorrere dal 1° gennaio 1993, un tributo annuale a favore delle province.

2. Il tributo è commisurato alla superficie degli immobili assoggettata dai comuni alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani ed è dovuto dagli stessi soggetti che, sulla base delle disposizioni vigenti, sono tenuti al pagamento della predetta tassa.

3. Con delibera della giunta provinciale, da adottare entro il mese di ottobre di ciascun anno per l'anno successivo, il tributo è determinato in misura non inferiore all'1 per cento né superiore al 5 per cento delle tariffe per unità di superficie stabilite ai fini della tassa di cui al comma 2; qualora la deliberazione non sia adottata entro la predetta data la misura del tributo si applica anche per l'anno successivo.

4. (...)

5. Il tributo è liquidato e iscritto a ruolo dai comuni contestualmente alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e con l'osservanza delle relative norme per l'accertamento, il contenzioso, la riscossione e le sanzioni. (...) Al comune spetta una commissione, posta a carico della provincia impositrice, nella misura dello 0,30 per cento delle somme riscosse, senza importi minimi e massimi. (...)

PREVISIONE DI SISTEMI DI MISURAZIONE PUNTUALE DEI RIFIUTI E POSSIBILE APPLICAZIONE DI UNA TARIFFA CORRISPETTIVA

Il comma 667 stabilisce che con regolamento interministeriale da emanarsi entro 6 mesi dall'entrata in vigore della presente disposizione saranno 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**.

Come già in vigore della TARES, il comma 668 stabilisce poi che i comuni che hanno realizzato **sistemi di misurazione puntuale della quantità** di rifiuti conferiti al servizio pubblico **possono prevedere, con regolamento**, l'applicazione di una **tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI**, tariffa applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, tenendo conto nella sua commisurazione dei criteri determinati con il D.P.R. n. 158/1999.

4. La disciplina generale della IUC (commi da 682 a 702 della legge di Stabilità per il 2014)

I commi in oggetto disegnano la disciplina generale della IUC – demandata ai singoli regolamenti comunali da adottare ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 sui quali ci siamo già soffermati trattando della TASI e della TARI – che riteniamo utile esaminare nei principali punti, con particolare attenzione alle disposizioni che prevedono obblighi o adempimenti in capo ai contribuenti.

TARIFE TARI E ALIQUOTE TASI

Il consiglio comunale deve approvare, entro il termine per l'approvazione del bilancio di previsione, le **tariffe della TARI** in conformità al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, redatto dal soggetto che svolge il servizio stesso ed approvato dal consiglio comunale o da altra autorità competente a norma delle leggi vigenti in materia e le **aliquote della TASI**, in conformità con i servizi e i costi individuati nel regolamento e **possono essere differenziate in ragione del settore di attività nonché della tipologia e della destinazione degli immobili**.

Ricordiamo che il termine di legge (art. 151 del D.Lgs. n. 267/2000) entro cui il Consiglio comunale dovrebbe approvare il bilancio di previsione è il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui il bilancio si riferisce, ma che è regola ormai consolidata che esso slitti: per l'anno 2013 tale termine è stato man mano differito fino al 30 novembre 2013, da ultimo dall'art. 8, comma 1, del D.L. n. 102/2013 (legge n. 124/2013).

Per quanto riguarda l'anno in corso, con Decreto del 13 febbraio 2014 (G.U. del 21 febbraio 2014) il Ministro dell'Interno ha ulteriormente differito al **30 aprile 2014** il termine di approvazione del bilancio di previsione per l'anno 2014, già in precedenza rinviato al 28 febbraio 2014.

DICHIARAZIONE IUC

I soggetti passivi dei tributi presentano la dichiarazione relativa alla **IUC “entro il 30 giugno dell'anno successivo alla data di 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.

Tale dichiarazione, 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 fini della dichiarazione relativa alla TARI, restano ferme le superfici dichiarate o accertate ai fini della TARSU, o della TIA1 o della TIA2 o della TARES.

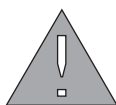
DICHIARAZIONE TASI

Ai fini della dichiarazione relativa alla TASI si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione dell'IMU.

VERSAMENTO DELLA TASI E DELLA TARI

Il versamento della TASI e della TARI è effettuato con il **modello F24** o con apposito **bollettino di conto corrente postale** (al quale pure si applicano le disposizioni di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, in quanto compatibili). Per la sola TARI e per la tariffa di natura corrispettiva di cui ai commi 667 e 668 sono ammesse anche le **altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali**.

Il comune stabilisce il numero e le scadenze di pagamento della TASI e della TARI prevedendo di norma almeno due rate a scadenza semestrale e in modo anche differenziato con riferimento alla TARI e alla TASI.



È consentito il pagamento in unica soluzione entro il 16 giugno di ciascun anno. È poi stabilito che con uno o più decreti direttoriali siano stabilite le modalità di versamento, assicurando la massima semplificazione degli adempimenti e prevedendo l'invio di modelli di pagamento preventivamente compilati da parte degli enti impositori.

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

A seguito della riformulazione del comma 691 della legge di Stabilità 2014 da parte dell'art. 1 del D.L. n. 16/2014, i comuni possono affidare, **fino alla scadenza del relativo contratto**, la gestione dell'accertamento e della riscossione della TARI, anche nel caso di adozione della tariffa di cui ai commi 667 e 668, ai soggetti ai quali, **alla data del 31 dicembre 2013**, risultava affidato il servizio di gestione dei rifiuti o di accertamento e riscossione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi di cui all'articolo 14 del D.L. n. 201/2011 (legge n. 214/2011): il riferimento della norma è all'articolo 14 del D.L. "Salva Italia", e quindi alla TARES: ci si chiede quindi – e riteniamo che la risposta sia affermativa – se tale regola possa valere anche nei casi in cui i comuni nel 2013 non abbiano istituito la TARES, ma abbiano continuato ad applicare altre forme di copertura del costo del servizio (TAR-SU, TIA 1, TIA 2) come consentito dal D.L. n. 102/2013.

Per quanto invece riguarda la TASI, il D.L. 16/2014 ha cancellato la parte del comma 691 della legge di Stabilità che prevedeva la possibilità di affidare le suddette attività ai soggetti che già le gestiscono per l'IMU con il fine di evitare un conflitto con le norme dell'Unione Europea in tema di concorrenza. Per l'effetto, i Comuni potranno gestire in proprio tali attività oppure indire, con tutte le difficoltà e l'urgenza del caso, una gara per appaltare le attività all'esterno. In questo secondo caso, affidatario del servizio potrebbe risultare anche un soggetto diverso da quello che gestisce le medesime attività ai fini dell'IMU.

I comuni che applicano la tariffa di cui ai commi 667 e 668 disciplinano, con regolamento, le modalità di versamento del corrispettivo.

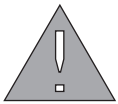
Ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione

di servizi pubblici e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni.

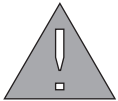
In caso di **mancata collaborazione del contribuente o altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può essere effettuato in base a presunzioni semplici** (art. 2729 del codice civile).

RAVVEDIMENTO OPEROSO E SANZIONI

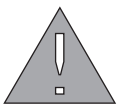
In caso di **omesso o insufficiente versamento della IUC risultante dalla dichiarazione**, si applica l'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997: sanzione amministrativa pari al **trenta per cento** di ogni importo non versato, tenendo presente che, in base all'articolo sopra richiamato, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 (ravvedimento operoso), è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo e anche che non si applica qualora i versamenti siano stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.



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



.....
 Per l'**infedele dichiarazione** si applica invece 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**, entro sessanta **giorni** dalla notifica, si applica la **sanzione da euro 100 a euro 500**.

Le sanzioni per omessa o infedele dichiarazione o mancata, incompleta o infedele risposta al questionario 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**.

È fatta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.

Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni concernenti la IUC, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 161 a 170 della legge n. 296/2006.

Tra queste **assumono particolarmente rilevanza le norme che dispongono:**

- la notifica degli accertamenti in rettifica e d'ufficio, a pena di decadenza, entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati e per la irrogazione delle relative sanzioni;
- nel caso di riscossione coattiva, l'obbligo, a pena di decadenza, di notificare il titolo esecutivo entro il termine del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo;

- che le istanze di rimborso delle somme versate e non dovute devono essere presentate entro cinque anni dal giorno del versamento o da quello in cui è stato accertato in maniera definitiva il diritto del contribuente alla restituzione, con termine per il comune di 180 giorni per provvedervi;
- la previsione degli interessi demandata a ciascun ente locale nel limite di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso legale, con maturazione, giorno per giorno, dal giorno in cui sono diventati esigibili e con speculari regole per gli interessi a favore del contribuente dalla data dell'eseguito versamento;
- la definizione, da parte di ciascun comune, degli importi al di sotto dei quali il versamento del tributo non è dovuto, nel rispetto delle norme statali (art. 25, L. n. 289/2002) che fissano, allo stato, in almeno 12 euro tale limite.

È, comunque, fatta espressamente salva l'applicazione dell'articolo 52 del D.Lgs. n. 446/1997, ai sensi del quale, tra le altre cose, "Le province ed i comuni **possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie**, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti" ed è fatta salva la possibilità del Ministero dell'Economia e delle Finanze di impugnare detti regolamenti per vizi di legittimità.

Il comma 703 precisa che l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU.

ABROGAZIONE DELL'ART. 14 DEL D.L. N. 201/2011 (COMMI 704 E 705)

Viene abrogato l'articolo 14 del D.L. "Salva Italia", in materia di TARES.

È poi stabilito che per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso relativo alla maggiorazione di cui all'articolo 14, comma 13, del D.L. 201/2011 – in vigore nel 2013 e acquisita alle casse dello Stato – si applicano le disposizioni **vigenti** in materia di tributo comunale sui rifiuti e sui servizi.

Riteniamo che con tale locuzione si intenda fare riferimento alla disciplina della TARI.

Inoltre, viene previsto che "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".

IMPOSTA DI SCOPO

Il comma 706 precisa che resta ferma la facoltà per i comuni di istituire l'**imposta di scopo** in base a quanto disposto dall'articolo 1, comma 145, della legge n. 296/2006, e dall'articolo 6 del decreto legislativo n. 23/2011.

DEDUCIBILITÀ DELLA TASI, DELLA TARI E DELL'IMU

La legge di Stabilità 2014 non dice nulla al riguardo, per cui è possibile concludere che la TASI e la TARI siano suscettibili di essere dedotte dal reddito di impresa, per cassa, ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986, oltre che da quello di lavoro autonomo.

Per quanto riguarda **le situazioni in perdita, occorre distinguere alcuni casi:**

- **1** società di capitali: la perdita può essere portata in deduzione dal reddito dei periodi di imposta successivi, senza limiti temporali, in misura non superiore all'80% dell'imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare (art. 84, D.P.R. n. 917/1986);
- **2** imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria: le perdite fiscali sono riportabili solo fino al quinto periodo di imposta successivo (art. 8, comma 3, D.P.R. n. 917/1986);
- **3** imprese in contabilità semplificata: le perdite fiscali possono soltanto essere portate in diminuzione di ogni altro reddito nel medesimo periodo di imposta, senza diritto al riporto di eventuali eccedenze della perdita non utilizzate.

Considerazioni analoghe valgono anche per la quota di IMU (30% per il 2013; 20% per gli anni 2014 e successivi) divenuta deducibile in base ai commi 715 e 716 della legge di Stabilità per il 2014.