

Le novità in materia di IMU oggetto della legge di Stabilità per il 2014 e le ulteriori modifiche introdotte nel corso del primo semestre 2014

1. Introduzione alla IUC e rapporto fra IMU, TASI e TARI

La legge di Stabilità per il 2014 (legge 27 dicembre 2013 n. 147, pubblicata sul supplemento ordinario n. 87 della G.U. n. 302 in pari data) contiene svariate disposizioni che incidono sulla disciplina dell'IMU e, più in generale, sui tributi comunali immobiliari.

Questo tributo dal 2014 è destinato a costituire una delle tre forme impositive racchiuse sotto il “cappello” della **IUC** (Imposta Unica Comunale), della quale fanno parte anche la **TASI** (ossia, il “nuovo” tributo sui **servizi indivisibili** comunali), sostitutiva della maggiorazione di 0,30 euro al metro quadrato di cui al comma 13 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011 introdotta nel 2013 ma poi acquisita alle finanze statali, e la **TARI** (ossia, la nuova versione del **tributo sulla raccolta dei rifiuti**).

Per quanto precisato, la IUC non è un tributo, ma una semplice sigla che raccoglie tre tributi comunali (IMU, TASI e TARI) che incidono a vario titolo sugli immobili, in parte caratterizzati da norme comuni ma per altra parte disciplinati ciascuno da disposizioni proprie.

Benché presentino presupposti impositivi differenti, l'IMU e la TASI sono strettamente collegate fra loro, essendo tra l'altro accomunate da una identica base imponibile e da un esplicito rapporto di complementarità per quanto riguarda le rispettive aliquote.

In linea di sostanziale continuità con le precedenti forme di imposizione sulla raccolta dei rifiuti, in particolare con la TARES, si pone invece la TARI.

Nell'ambito della legge di Stabilità 2014 la disciplina dei tributi comunali sopra richiamati è contenuta nei commi da 639 a 731 dell'articolo unico. Più in dettaglio:

- il comma 639 e i commi da 682 a 702 sono dedicati alla disciplina della IUC;
- i commi 640 e 677, di grandissima rilevanza sostanziale, indicano il rapporto che deve intercorrere fra le aliquote massime TASI e IMU;
- i commi da 641 a 668 sono dedicati alla TARI;
- i commi da 669 a 681 e il comma 731 sono dedicati alla TASI;
- i commi da 703 a 730 sono essenzialmente, anche se non esclusivamente, dedicati all'IMU.

Da subito, per rendere chiaro al massimo quanto si dirà in prosieguo, pare opportuno precisare il rapporto che, secondo le previsioni della legge di Stabilità, dovrebbe legare fra loro l'IMU e la TASI.

Come previsto, successivamente all'emanazione della legge di Stabilità 2014, l'impianto della TASI è stato rivisto con un apposito decreto legge (il n. 16 del 6 marzo 2014). Delle svariate modifiche introdotte con il citato D.L. nella disciplina della TASI (nonché, in misura minore, nella normativa TARI), eliminando tra l'altro alcune evidenti incongruenze, diremo in prosieguo. Fin da ora evidenziamo peraltro che l'articolo 1 del D.L. n. 16/2014 ha creato le premesse affinché venga attenuato il carattere fortemente regressivo che caratterizzava la normativa TASI, così come originariamente delineata dalla legge di Stabilità, a danno delle unità immobiliari di minor valore catastale costituenti l'abitazione principale del contribuente.

Peraltro, la formulazione adottata è fortemente – e, con ogni probabilità, volutamente – lacunosa, cosicché l'introduzione delle detrazioni, per quanto emerso dall'analisi delle delibere assunte in molti comuni, risulta parziale e spesso inefficace rispetto all'auspicato obiettivo di neutralizzare l'impatto – peggiorativo rispetto all'IMU – prodotto dal tributo sugli immobili di minor valore.

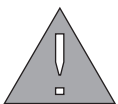
Il richiamato rapporto fra le aliquote IMU e TASI, come anticipato, è illustrato nei commi 640 e 677, oltre che nel comma 676, che recitano testualmente quanto segue.

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

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

Comma 677. Il comune, con la medesima deliberazione di cui al comma 676, può determinare l'aliquota rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non sia superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile. Per il 2014, l'aliquota massima non può eccedere il 2,5 per mille.

Per quanto precede, la base imponibile della TASI è quella prevista per l'IMU di cui all'art. 13 del D.L. n. 201/2011, mentre l'aliquota di base è pari all'1 per mille, con possibilità per il comune, con deliberazione consiliare adottata ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, di ridurla fino all'azzeramento. Inoltre, con la predetta deliberazione il comune può determinare l'aliquota TASI, discostandosi così dall'aliquota di base fissata dalla legge, 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, in relazione alla medesima tipologia di immobile.



.....
Per il 2014, l'aliquota massima della TASI non può eccedere il 2,5 per mille: in mancanza di ulteriori precisazioni tale aliquota massima opera per qualunque tipologia di immobile soggetto alla TASI e non soltanto per le abitazioni principali, come era stato invece previsto nel disegno di legge di Stabilità presentato dal Governo al Senato alla metà di ottobre 2013. Sottolineiamo il fatto che la predetta misura massima del 2,5 per mille opera soltanto per l'anno 2014.

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

L'occupante versa la TASI nella misura, stabilita dal comune nel regolamento, **compresa fra il 10 e il 30 per cento dell'ammontare complessivo della TASI**, calcolato applicando l'aliquota di cui ai commi 7 e 8. **La restante parte è corrisposta dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare.**

Rispetto a quanto precede, l'articolo 1, 1° c., lettera a), del D.L. n. 16/2014, ha modificato significativamente il comma 677 della legge di Stabilità, introducendo in coda allo stesso la possibilità per i Comuni di superare, a determinate condizioni, i limiti, precedentemente stabiliti, rappresentati dalle aliquote IMU massime consentite dalla legge al 31 dicembre 2013. Per l'effetto, il nuovo comma 677 nel suo complesso dispone ora quanto segue: "Il comune, con la medesima deliberazione di cui al comma 676, può determinare l'aliquota rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non sia superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile. Per il 2014, l'aliquota massima non può eccedere il 2,5 per mille. **Per lo stesso anno 2014, nella determinazione delle aliquote TASI possono essere superati i limiti stabiliti nel primo e nel secondo periodo, per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille a condizione che siano finanziate, relativamente alle abitazioni principali e alle unità immobiliari ad esse equiparate di cui all'articolo 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214/2011, 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**".

Conseguentemente, i possibili margini di oscillazioni delle aliquote TASI e IMU per il 2014, dopo l'emanazione del citato D.L. n. 16/2014 si possono configurare come segue con riferimento alle varie tipologie di immobili:

	TASI	IMU	TASI + IMU
Abit. principali non di lusso e altre situazioni assimilate(*)	da 0 a 3,3	0	da 0 a 3,3
Abit. principali di lusso (*)	da 0 a 3,3	da 2 a 6	da 2 a 6,8
Fabbricati rurali strumentali	da 0 a 1	esenti	da 0 a 1
Altri immobili	da 0 a 3,3	da 4 a 10,6	da 4 a 11,4
Terreni agricoli	esclusi	da 7,6 a 10,6	da 7,6 a 10,6
Fabbricati "merce" costruiti o ristrutturati e invenduti	0 - 3,3	esenti	0 - 3,3
(*) Sono considerate "di lusso" le categorie A/1, A/8, A/9			

2. Le novità in materia di IMU della legge di Stabilità per il 2014

Le **principali modifiche introdotte** dalla legge di Stabilità per il 2014 nel corpo dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011 e negli articoli del decreto legislativo n. 23/2011 relativi all'IMU sono le seguenti:

- ■ l'IMU dal 2014 non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali continueranno ad applicarsi, come nel passato, l'aliquota di cui al comma 7 (0,4% modificabile in più o in meno fino allo 0,2%) e la detrazione di cui al comma 10 del D.L. n. 201/2011 (elevabile dai comuni fino ad azzerare l'IMU), quest'ultima anche per IACP ed enti similari.

Viene però meno la maggiorazione per i figli.

■ I comuni **possono** considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta:

- a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata,
- l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata. Circa questo punto, si segnala, peraltro, che nella conversione in legge del D.L. "Casa" n. 47/2014 a opera della legge n. 80/2014, il legislatore vi ha introdotto il nuovo articolo 9-bis che sopprime nell'articolo 13, 2° comma, settimo periodo, del D.L. "Salva Italia" n. 201/2011 – **con effetto già per l'anno 2014** - la disposizione che, appunto, consentiva ai comuni di considerare direttamente adibita ad abitazione principale "l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata".

A fronte di ciò il legislatore ha previsto con **norma vincolante** che "a partire **dall'anno 2015** è considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata **o data in comodato d'uso**".

Per l'anno in corso, i contribuenti sono rimasti, pertanto, scoperti dal possibile beneficio fiscale ai fini IMU, pur sempre subordinato a una deliberazione di favore rimessa alle valutazioni di ogni singolo Comune, cosa che potrà provocare anche involontarie omissioni nei versamenti del tributo in ragione del fatto che, alla data del 23 maggio 2014 in cui sono state emanate le norme modificative recate dalla legge di conversione del D.L. n. 47/2014, molti comuni avevano già deliberato di applicare all'IMU l'agevolazione di cui trattasi per il corrente anno.

Al riguardo, occorrerà verificare, se – al fine di evitare i predetti problemi – il legislatore deciderà in prosieguo di tempo di ripristinare la facoltà dei comuni di assimilare, anche per l'anno corrente, la fattispecie alle abitazioni principali,

- nonché l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale, **prevedendo che l'agevolazione operi o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500 oppure nel solo caso in cui il comodatario appartenga a un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui**. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare.

L'ultima parte del primo periodo di questa disposizione differenzierà in termini ancora più restrittivi l'applicazione della norma dal 2014 rispetto a quanto previsto per i comodati dal D.L. n. 102/2013 con riferimento alla seconda rata 2013.

L'IMU non si applicherà altresì, ma in questi casi per disposizione di legge tassativa e non subordinatamente a una eventuale deliberazione comunale, alle seguenti fattispecie:

- a**) alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- b**) ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali;
- c**) alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;

ⓓ a un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 28, comma 1, del decreto legislativo 19 maggio 2000, n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica.

■ **3** Per quanto riguarda i **terreni agricoli**, viene **ridotto da 110 a 75 volte il moltiplicatore** di cui all'articolo 13, comma 5, secondo periodo: tale beneficio riguarda solo i terreni agricoli, ancorché non coltivati, **posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola**.

In mancanza del predetto requisito soggettivo continua ad operare il moltiplicatore pari a 135, già in vigore per il biennio 2012-2013.

In entrambi i casi, il valore imponibile dei terreni agricoli ai fini IMU continua a determinarsi "applicando all'ammontare del **reddito dominicale** risultante in catasto, vigente **al 1° gennaio** dell'anno di imposizione, **rivalutato del 25 per cento** ai sensi dell'articolo 3, comma 51, della legge n. 662/1996", i suddetti moltiplicatori, per il 2014 pari, rispettivamente, a **75 e a 135 volte**.

Sul tema dei terreni agricoli assume rilievo la modifica introdotta con l'articolo 22, commi 2 e 2-bis, del D.L. n. 66/2014, come risultanti all'esito della conversione in legge del provvedimento, avvenuta in via definitiva il 18 giugno 2014 ad opera della legge n. 89 del 23 giugno 2014.

Tali commi hanno previsto che, con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali, e dell'interno, abbia luogo la revisione dell'elenco dei comuni ricadenti in aree montane o di collina, i cui terreni agricoli sono considerati esenti ai fini IMU in base all'articolo 7, 1° comma, lettera h), del D.Lgs. n. 504/92 (ai fini della TASI, ricordiamo che i terreni agricoli sono stati invece tutti esclusi ex lege).

Quanto sopra, con il dichiarato fine di ottenere un maggior gettito complessivo annuo non inferiore a 350 milioni di euro già a decorrere dal medesimo anno 2014.

Per la precisione, è stata disposta la sostituzione del comma 5-bis dell'articolo 4 del D.L. n. 16/2012 (legge n. 44/2012), sinora inattuato, ai sensi del quale, con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, possono essere individuati i comuni nei quali si applica l'esenzione di cui alla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 504/92, sulla base della altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), nonché, eventualmente, anche sulla base della redditività dei terreni.

Non essendo stato emanato il predetto decreto ministeriale, ne è conseguito che, finora, e anche in relazione al versamento dell'acconto IMU 2014 (conferma in tal senso è stata fornita dalla risposta n. 6 del Documento FAQ in data 3 giugno 2014 pubblicato sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze), i contribuenti hanno legittimamente fatto riferimento all'elenco allegato alla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993.

Orbene, **per l'immediato futuro**, le norme modificative introdotte dal D.L. n. 66/2014 stabiliscono quanto segue:

- con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali, e dell'interno, devono essere individuati i comuni nei quali, **a decorrere dall'anno di imposta 2014**, si applica l'esenzione di cui alla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT);

- tale Decreto dovrà **diversificare** tra terreni posseduti da **coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali** di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, e gli **altri possessori**;
- ai terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttibile che, in base al predetto decreto, non ricadano in zone montane o di collina, è riconosciuta l'esenzione dall'IMU;
- con apposito decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità per la compensazione del minor gettito in favore dei comuni nei quali ricadono terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttibile non situati in zone montane o di collina, ai quali è riconosciuta l'esenzione dall'IMU;
- i predetti decreti ministeriali sono **adottati entro novanta giorni** dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 66/2014.

Altra importante novità riguarda i **fabbricati rurali ad uso strumentale** (ai sensi dell'articolo 9, comma 3-bis, del D.L. n. 557/1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133/1994 e successive modifiche e integrazioni) oggetto dell'art. 13, c. 8, del D.L. 201/2011: il comma 708 della legge 147/2013, infatti, stabilisce che **a decorrere dall'anno 2014 l'imposta municipale propria non è più dovuta**. Al riguardo, giova ricordare come – al di là delle esclusioni dal versamento dell'IMU per l'anno 2013 disposte con norme “estemporanee” nel corso di tale anno – nell'impianto dell'IMU preesistente alla disposizione “a regime” introdotta dalla legge di Stabilità per il 2014, gli unici fabbricati rurali strumentali esenti dal tributo fossero, ai sensi dell'articolo 9, comma 8, del D.Lgs. n. 23/2011 quelli “ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT)”, disposizione che la legge di Stabilità non ha cancellato.

4 È stato poi previsto, **già dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013**, che “il reddito degli immobili ad uso abitativo **non locati** situati **nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale, assoggettati** all'imposta municipale propria, concorre alla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali nella misura del **cinquanta per cento**”: in forza di questa norma diventa dunque rilevante, ai fini IRPEF e delle addizionali, il 50 per cento della rendita catastale rivalutata del 5% e maggiorata di un terzo, limitatamente alle abitazioni non locate e solo se ubicate nel medesimo comune in cui è ubicata l'abitazione principale del soggetto passivo, ancorché soggette a IMU. La norma non opera, pertanto, per le ulteriori case di abitazione ubicate in comuni diversi da quello in cui è ubicata l'abitazione principale.

5 Inoltre è stato disposto, **già dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013**, che l'IMU relativa agli **immobili strumentali** è deducibile ai fini della determinazione del **reddito di impresa** e del **reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni**: nella misura del **trenta per cento per il periodo d'imposta 2013, del venti per cento per quelli successivi**.

L'IMU resta invece indeducibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

La deducibilità dell'IMU nei termini suddetti opera per tutti gli immobili strumentali, per destinazione e per natura, così come desumibile dalla dizione generica (“strumentali”, senza ulteriori precisazioni) e come, peraltro, indicato anche dalla relazione tecnica al DDL di Stabilità per il 2014.

La norma non formula rinvii per quanto riguarda il criterio di deducibilità per il reddito di impresa: ai sensi della regola generale di cui all'art. 99, comma 1, del TUIR dovrebbe operare la deducibilità per cassa (“Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”) al pari di quanto senza dubbio dovranno fare i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo.

Sul tema della deducibilità dell'IMU sono state fornite dall'Amministrazione finanziaria, in occasione della rassegna "Telefisco 2014" tenutasi il 29 gennaio 2014, alcune interessanti indicazioni, in parte formalizzate nei parr. 8.1 e 8.2 della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 10 del 14 maggio 2014. Nello specifico è stato sottolineato quanto segue:

- l'IMU relativa al 2013 è deducibile pro quota (30%) in relazione all'importo versato in tale anno; eventuali versamenti effettuati nel 2014 potranno essere dedotti pro quota dal reddito di tale anno. Lo stesso dicasi per gli anni successivi (criterio di competenza "corretta");
- l'IMU versata nel 2013, ma relativa all'anno 2012, non è deducibile in alcuna misura in quanto priva di correlazione con il periodo di imposta (2013) dal quale il legislatore ha introdotto la deroga alla previgente completa indeducibilità del tributo;
- l'IMU relativa a immobili strumentali a uso promiscuo non è deducibile, né per le imprese, né per gli esercenti arti e professioni;
- l'IMU relativa a immobili "merce" – in quanto non strumentali –, se dovuta, continua a essere del tutto indeducibile; lo stesso dicasi per l'IMU relativa agli immobili "patrimonio";
- sono indeducibili, in ogni caso, sanzioni e interessi passivi.

- **6** È stata introdotta per i soggetti passivi diversi dagli enti non commerciali la possibilità di presentare la dichiarazione IMU in via telematica seguendo le modalità che devono essere precisate dal Ministero dell'economia e delle finanze con apposito decreto.

Come si ribadirà in prosieguo, per gli enti non commerciali è invece stabilito un preciso **obbligo** di inviare la dichiarazione IMU **esclusivamente in via telematica e ciò già a partire da quella relativa all'anno 2012, da presentare entro lo stesso termine previsto per la dichiarazione riferita all'anno 2013.**

La legge di Stabilità ha poi disciplinato una serie di procedure volte a regolare i rimborsi, i rversamenti o gli accreditamenti conseguenti a errori nei versamenti dell'IMU commessi dai contribuenti per quanto riguarda la spettanza dell'imposta a un soggetto impositore anziché all'altro (un comune in luogo di un altro oppure al comune anziché allo Stato o viceversa): rischi di errori particolarmente elevati per l'anno 2012 stante l'obbligo di suddividere, in moltissimi casi, i versamenti fra quota a carico del comune e quota a carico dello Stato, meno probabili per l'anno 2013.

È stato così introdotto il seguente sistema di regole, la cui **decorrenza è riferita all'anno 2012, oltre che alle annualità successive**:

- nel caso in cui il contribuente abbia effettuato un versamento di IMU a un **comune diverso da quello destinatario** dell'imposta, **il comune che viene a conoscenza dell'errato versamento, anche** a seguito di comunicazione del contribuente, **deve attivare le procedure più idonee per il riversamento al comune competente** delle somme indebitamente percepite. Nella comunicazione il contribuente indica gli estremi del versamento, l'importo versato, i dati catastali dell'immobile a cui si riferisce il versamento, il comune destinatario delle somme e quello che ha ricevuto erroneamente il versamento;
- nel caso in cui il contribuente abbia effettuato un versamento di IMU **di importo superiore a quello dovuto**, **l'istanza di rimborso deve essere presentata al comune** che, all'esito dell'istruttoria, provvede alla restituzione **per la quota di propria spettanza**, segnalando al Ministero dell'economia e delle finanze e al Ministero dell'interno l'importo totale, la quota rimborsata o da rimborsare a proprio carico nonché **l'eventuale quota a carico dell'erario**. Quest'ultimo effettua il rimborso ai sensi dell'articolo 68 delle istruzioni sul servizio di tesoreria dello Stato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 29 maggio 2007 (S.O. alla G.U. n. 163 del 16 luglio 2007) ai sensi del cui secondo comma "Ai rimborsi delle somme erroneamente o indebitamente versate all'erario provvede l'amministrazione che le ha acquisite, con le modalità previste per il pagamento delle spese dello Stato" e non le tesorerie;

- nel caso in cui sia stata **versata allo Stato, a titolo di IMU, una somma spettante al comune**, quest'ultimo, **anche** su comunicazione del contribuente, dà notizia dell'esito dell'istruttoria al Ministero dell'Economia e delle Finanze e al Ministero dell'Interno che effettua le conseguenti regolazioni con le modalità indicate dalla norma;
- nel caso in cui il contribuente abbia **versato allo Stato una somma, a titolo di IMU, di spettanza del comune, e abbia anche regolarizzato la sua posizione nei confronti dello stesso comune con successivo versamento**, ai fini del rimborso della maggiore imposta pagata si applica la procedura sopra descritta, consistente nel **presentare l'istanza di rimborso comunque al comune** che, all'esito dell'istruttoria, dovrà segnalare al Ministero dell'Economia e delle Finanze e al Ministero dell'Interno l'importo totale e la quota che l'erario dovrà rimborsare ai sensi del già citato articolo 68 delle istruzioni sul servizio di tesoreria dello Stato di cui al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 29 maggio 2007;
- nel caso in cui sia stata **versata al comune, a titolo di IMU, una somma spettante allo Stato**, il contribuente dovrà presentare **al comune** una **comunicazione** nell'ipotesi in cui **non vi siano somme da restituire**. Il comune impositore, all'esito dell'istruttoria, dovrà determinare l'ammontare del tributo spettante allo Stato e disporre il riversamento all'erario. Limitatamente alle somme concernenti gli anni di imposta 2013 e successivi, il comune dà notizia dell'esito dell'istruttoria al Ministero dell'Economia e delle Finanze e al Ministero dell'Interno al fine delle successive regolazioni.

Come rilevabile, per quanto di maggiore interesse pratico per i contribuenti e per i professionisti che li assistono, il rapporto deve essere in tutti i casi instaurato fra il contribuente e il comune.

Il D.L. sulla finanza locale n. 16/2014 (art. 1, comma 4) ha disposto l'applicazione delle predette procedure di rimborso a tutti i tributi locali, rimettendo l'attuazione a un apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno.

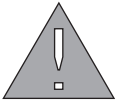
Per il resto, fatte salve, naturalmente, future modificazioni del quadro normativo, continueranno a operare le disposizioni ora vigenti in materia di IMU, incluse le ipotesi di esenzioni e di agevolazione sinora in vigore.

Nel **prospetto n. 3**, di seguito riportato, abbiamo compendiato le principali **novità di carattere sostanziale in materia di IMU** recate dal D.L. n. 102/2013 e dalla legge di Stabilità per il 2014.

Prospetto 3 | Riepilogo novità in materia di IMU

Le recenti novità in materia di IMU					
	D.L. 102/2013 convertito			Altre disposizioni	Legge Stabilità 2014
	Rata primo semestre 2013	Rata secondo semestre 2013			Dal 1° gennaio 2014
Abitazioni principali e pertinenze (inclusi ex alloggi coniugali)	abolita la prima rata				Escluse tranne A/1, A/8, A/9
Alloggi cooperative indivise e pertinenze se abitazioni principali dei soci assegnatari		Dal 1° luglio 2013 assimilati all'abitazione principale			Escluse
Alloggi IACP		Detrazione per abitazione principale			Detrazione per abitazione principale
Terreni agricoli e fabbricati rurali abitativi e strumentali					Esclusione per tutti i fabbricati rurali strumentali e riduzione del moltiplicatore per i terreni agricoli e incolti posseduti da coltivatori diretti e IAP iscritti nella previdenza agricola
Alloggi sociali			Dal 1° gennaio 2014 assimilati all'abitazione principale		Esclusi
Fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita non locati	Dovuta fino al 30 giugno 2013; non dovuta dall'1 luglio 2013				Esenti
Immobili destinati a ricerca scientifica di enti non commerciali			Esenti dal 1° gennaio 2014		
Immobile personale Forze armate, di polizia, VV.FF. e personale prefettizio		Dal 1° luglio 2013 condizioni semplificate per considerarli abitazioni principali			Escluso
Abitazioni anziani o disabili ricoverati				Assimilazione ad abitazioni principali rimessa ai singoli comuni per tutto il 2013	Assimilazione ad abitazioni principali rimessa ai singoli comuni anche dal 1° gennaio 2014
Residenti all'estero (*)					
Comodati a parenti 1° grado		Equiparazione rimessa ai singoli comuni dal 1° luglio 2013 con possibili condizioni			Equiparazione rimessa ai singoli comuni dal 1° gennaio 2014 con condizioni più restrittive rispetto al 2013

(*) Si ricorda che l'art. 9-bis del D.L. n. 47/2014 ha soppresso la facoltà dei comuni di deliberare l'assimilazione per il 2014.



.....
 In appendice sono riportati gli articoli in materia di IMU del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. “Salva Italia”) convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di Federalismo Fiscale Municipale), aggiornati con le novità previste nella legge di Stabilità per il 2014.

3. Le novità della legge di Stabilità per l’IMU degli enti non commerciali

Alcune norme della legge di Stabilità per il 2014 sono intervenute sulla disciplina IMU relativa agli enti non commerciali, introducendo le novità in prosieguo illustrate.

Preliminarmente, ricordiamo che ai fini IMU – diversamente da quanto era stato affermato per l’ICI con la norma interpretativa recata dal comma 2-bis dell’articolo 7 del D.L. n. 203/2005 (legge n. 248/2005) ai sensi della quale “l’esenzione disposta dall’articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale” – le richiamate esenzioni sono state limitate dall’articolo 91-bis del D.L. n. 1/2012 (legge n. 27/2012), e successive modificazioni e integrazioni, ai soli immobili in cui vengono svolte, con modalità non commerciali, attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché le attività di religione o di culto dirette all’esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all’educazione cristiana.

Da ultimo, **con effetto dall’1 gennaio 2014**, a tali attività è stata aggiunta l’attività di ricerca scientifica (art. 2 del D.L. n. 102/2013, convertito dalla legge n. 124/2013).

Si deve ricordare che, nell’ambito delle disposizioni normative che disciplinano la materia in esame, il comma 6-quinquies dell’art. 9 del D.L. n. 174/2012, dispone che, in ogni caso, l’esenzione dall’imposta sugli immobili disposta dall’articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504/1992, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo n. 153/1999”, recante la “Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all’articolo 11, comma 1, del D.Lgs. n. 356/1990, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell’articolo 1 della legge n. 461/1998”.

Può capitare che in una data unità immobiliare trovino svolgimento tanto attività **commerciali** (esenti da IMU) quanto attività **non commerciali** (non esenti da IMU). Per tali casi, lo stesso articolo 91 bis del già citato D.L. n. 1/2012 ha stabilito che **l’esenzione da IMU si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l’attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l’individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività**, mentre la restante parte dell’unità immobiliare, se dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, deve essere “enucleata” catastalmente come autonoma porzione attivando le procedure – finalizzate all’attribuzione di identificativi e rendita catastali propri – disciplinate dai commi 41, 42 e 44 dell’articolo 2 del D.L. n. 262/2006 (legge n. 286/2006). Le rendite catastali conseguentemente dichiarate o attribuite producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013. Concetto che è stato precisato dalla risoluzione del Dipartimento delle Finanze n. 7/2013 nel senso che **è solo a decorrere dal 1° gennaio 2013 che trovano applicazione le disposizioni di cui ai commi 2 e 3 dell’articolo 91-bis, riguardanti l’utilizzazione mista delle unità immobiliari**, in virtù delle quali l’esenzione dall’IMU, nel caso in cui non sia possibile procedere all’accatastamento separato dell’immobile o

della porzione di immobile, si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dello stesso immobile. Con la conseguenza che gli enti non commerciali possono essersi trovati nella condizione di dover versare, per talune unità immobiliari, l'IMU per l'anno 2012, mentre per il 2013, beneficiando delle nuove disposizioni riguardanti l'accatastamento separato o il computo della percentuale di utilizzazione mista, potrebbero essersi trovati nella condizione di poter versare un importo inferiore a quello dell'anno precedente in quanto posti per il 2013 nella condizione di fruire dell'esenzione da IMU per porzioni delle medesime unità.

Qualora non sia possibile procedere al suddetto frazionamento catastale dell'unità immobiliare a utilizzazione mista (istituzionale e commerciale), solo a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione da IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risultante da apposita dichiarazione. A questo proposito, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200 sono state emanate le disposizioni attuative di questa complessa norma – applicabile, lo ribadiamo, nei casi in cui non sia possibile procedere all'individuazione degli immobili o delle porzioni di immobili adibiti esclusivamente allo svolgimento delle attività istituzionali con modalità non commerciali – con particolare riguardo alle definizioni delle varie attività, alle modalità e alle procedure relative alla dichiarazione, agli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché ai requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) dell'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo n. 504/1992 come svolte con modalità **non commerciali**.

Per contro, alla data del 31 dicembre 2013, il decreto di approvazione del modello di dichiarazione non era stato ancora approvato. Modello di dichiarazione che, come disposto dall'articolo 6 del D.M. n. 200/2012, gli enti non commerciali dovranno utilizzare “in modo unitario” per indicarvi “distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'articolo 91-bis, del D.L. n. 1/2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi”, secondo le disposizioni del D.M. n. 200/2012, fermo restando che la dichiarazione non deve essere presentata negli anni in cui non vi sono variazioni.

La risoluzione del Dipartimento delle Finanze n. 1 dell'11 gennaio 2013 ha precisato che gli enti non commerciali non devono presentare la dichiarazione IMU nei termini ordinari di legge previsti per la generalità dei contribuenti, da ultimo fissati al 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello di dichiarazione approvato con D.M. 30 ottobre 2012, ma devono attendere la successiva emanazione del decreto di approvazione dell'apposito modello di dichiarazione, in cui verrà indicato anche il termine di presentazione della stessa.

Con D.M. 26 giugno 2014 (G.U. n. 153 del 4 luglio 2014), il Ministro dell'economia e delle finanze ha infine approvato il modello di dichiarazione dell'IMU e della TASI per gli enti non commerciali, con le relative istruzioni, da presentare entro il 30 settembre 2014 per gli anni 2012 e 2013 ed entro il 30 giugno di ogni anno per quelli successivi.

Tutto ciò premesso, **la legge di Stabilità per il 2014 ha previsto per gli enti non commerciali:**

- l'obbligo di presentare la dichiarazione **esclusivamente in via telematica**, secondo le modalità che dovranno essere approvate con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Al riguardo, la disposizione prescrive che **con le stesse modalità ed entro lo stesso termine previsto per la dichiarazione per l'anno 2013 deve essere presentata anche la dichiarazione per l'anno 2012;**

- che il versamento dell'IMU deve essere effettuato **esclusivamente con il modello F24, in tre rate**:
 - **le prime due, pari ciascuna al 50 per cento** dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente, devono essere versate entro gli ordinari termini del 16 giugno e del 16 dicembre dello stesso anno cui il pagamento si riferisce (art.9, comma 3, D.Lgs. n. 23/2011);
 - **l'ultima, a conguaglio** dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata **entro il 16 giugno dell'anno successivo** a quello cui si riferisce il versamento;
- che gli enti non commerciali devono eseguire i versamenti dell'IMU "con eventuale compensazione dei crediti, **nei confronti dello stesso comune nei confronti del quale è scaturito il credito**, risultanti dalle dichiarazioni **presentate successivamente** alla data di entrata in vigore" della legge di Stabilità (1 gennaio 2014).

In data 3 giugno 2014 il Ministero dell'economia e delle finanze ha pubblicato sul proprio sito un interessante documento, articolato sotto forma di FAQ, prevalentemente rivolto a fornire chiarimenti sull'applicazione della TASI.

Alcune risposte del predetto documento hanno peraltro per oggetto anche o soltanto l'IMU.

Nel fare rinvio alla integrale lettura del citato documento, in questa sede richiamiamo l'attenzione sulle seguenti risposte:

- la risposta n. 21 ha sottolineato che nel caso delle abitazioni possedute da militari, vigili del fuoco, poliziotti, appartenenti alla carriera prefettizia, l'esenzione ex lege **dall'imposta municipale propria** può scattare **solo per tali soggetti e non anche per eventuali comproprietari** (ad es., il coniuge) a meno che questi ultimi non possiedano i requisiti generali (residenza anagrafica e dimora abituale nell'immobile) per far comunque valere il diritto all'esenzione;
- **con riferimento all'IMU e alla TASI**, la risposta n. 23 – per il caso di assimilazione comunale alle abitazioni principali degli alloggi concessi in comodato a parenti di primo grado in linea retta che li abbiano destinati a propria abitazione principale, laddove operi la franchigia di euro 500 ammessa dall'attuale versione dell'articolo 13, 2° comma, del D.L. n. 201/2011 - ha delineato un meccanismo di calcolo dei tributi assai articolato
 - che differenzia le aliquote (e le eventuali detrazioni, anche in questo caso – trattandosi di abitazione principale assimilata – da ripartirsi in parti uguali tra i possessori, a prescindere dalle quote di rispettivo possesso), ai fini sia dell'IMU che della TASI, tra la quota di valore derivante dalla parte di rendita sotto franchigia e quella eccedente
 - e che discrimina altresì, ai fini dell'IMU, in relazione alla classificazione di lusso o non di lusso del bene.

Il documento ministeriale non ha preso invece in esame la questione relativa alla spettanza dell'IMU nelle locazioni finanziarie – al concedente o all'utilizzatore – nel periodo successivo alla risoluzione del contratto laddove la riconsegna dell'immobile non sia stata effettuata.

Il comma 672 della legge di Stabilità ha, infatti, regolamentato la fattispecie per la sola TASI ("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"), dimenticandosi, tuttavia, dell'IMU, proprio con riferimento alla quale sono scaturite le prime dispute interpretative fra comuni e società di leasing. Sarebbe stato interessante verificare se, in questo caso a ranghi invertiti, il Ministero avrebbe ritenuto estensibile all'IMU la disposizione in materia di TASI, come a nostro parere dovrebbe poter essere.

Le novità in materia di TASI e di TARI e la disciplina comune della IUC oggetto della legge di Stabilità per il 2014 con le modifiche introdotte nel primo semestre 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.

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, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68.

Altre importanti novità, relative ai termini per i versamenti della TASI, sono state successivamente introdotte nella fase di conversione del D.L. 4 aprile 2014, n. 66 (Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale) approvato dapprima dal Senato – con voto di fiducia - nella giornata del 6 giugno 2014 e, a seguire, anche dalla Camera, senza ulteriori variazioni, il 18 giugno 2014 (legge 23 giugno 2014, n. 89). In particolare, il comma 12-quater dell'articolo 4 del D.L. n. 66/2014 ha sostituito gli ultimi periodi del comma 688 della legge di Stabilità per il 2014 (legge n. 147/2013), peraltro già precedentemente sostituiti, invero in modo infelice, dall'articolo 1 del D.L. n. 16/2014 (legge n. 68/2014).

Sul fronte della prassi amministrativa deve essere invece segnalata, in mancanza di una circolare organica sulla TASI, la pubblicazione sul sito internet “finanze.it” di un interessante documento, datato 3 giugno 2014, che, sotto forma di FAQ, fornisce utili indicazioni su molti casi dubbi relativi al nuovo tributo nonché, seppur in misura minore, all’IMU.

Interessanti spunti interpretativi sono altresì contenuti in alcune note di lettura emanate dall’ANCI dell’Emilia Romagna sia in tema di TARI che di TASI, questi ultimi da “incrociare e filtrare”, tuttavia, con le indicazioni rivenienti dal citato documento ministeriale FAQ del 3 giugno 2014.

Di seguito illustriamo la disciplina della TASI e della TARI delineata dalla legge di Stabilità per il 2014, come modificata e integrata dalle rilevanti modificazioni normative emanate nel corso del primo semestre 2014.

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).

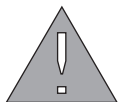
Nel testo della legge di Stabilità definitivamente approvato dalle Camere non è stata più riprodotta la norma oggetto del secondo comma dell'articolo 19 del disegno di legge di Stabilità per il 2014 presentato dal Governo al Senato alla metà di ottobre 2013, recante la precisazione che “Soggetto attivo 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 a quanto precede, nel silenzio della legge, si deve ritenere che alla IUC debba essere estesa l'interpretazione già invalsa per l'IMU e che, quindi, soggetti attivi siano tutti i comuni sul cui territorio insiste l'immobile.

Come osservato nella nota di lettura della TASI redatta in data 11 febbraio 2014 dall'ANCE dell'Emilia Romagna, analogo problema si pone nel caso di variazioni delle circoscrizioni territoriali dei Comuni, anche se dipendenti dalla istituzione di nuovi Comuni. Il documento conclude che una migliore esplicitazione del soggetto attivo potrà essere effettuata nel regolamento comunale, come peraltro già avvenuto in materia di IMU, dov'era presente la medesima lacuna legislativa, **fermo restando che lo stesso immobile non può essere soggetto alla doppia imposizione di due Comuni contermini.**

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 dall'articolo 2, 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 co-

pertura 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 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 e 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").

Conferma di quanto sopra è stata fornita nel documento ministeriale "FAQ" del 3 giugno 2014.

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 l'amministratore o il gestore, non solo per i locali e le aree scoperte di uso comune (dovendo, peraltro, ritenersi comunque escluse dal tributo, giusta quanto disposto dal comma 670, le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali imponibili, non operative, nonché 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.

Sul tema, il documento ministeriale FAQ del 3 giugno 2014, nella risposta n. 12, ha precisato che – per un appartamento in multiproprietà facente parte di un immobile nel quale è presente una sala condominiale autonomamente accatastata – l'amministratore è tenuto al versamento sia dei locali di

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

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**, la normativa si è dimenticata di disciplinare gli obblighi relativi al tributo. Soltanto le istruzioni alla relativa dichiarazione 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.

Di recente, peraltro, l'articolo 1, 1° comma, lettera c)-bis del D.L. n. 16/2014, con riguardo alla multiproprietà, ha inserito la seguente previsione normativa, quale comma 728-bis, nella legge di Stabilità per il 2014: "A decorrere **dall'anno d'imposta 2013**, per i beni immobili sui quali sono costituiti **diritti di godimento a tempo parziale**, di cui all'articolo 69, comma 1, lettera a), del codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, e successive modificazioni, il versamento **dell'imposta municipale propria** è effettuato da chi amministra il bene. Questi è autorizzato a prelevare l'importo necessario al pagamento dell'imposta municipale propria dalle disponibilità finanziarie comuni attribuendo le quote al singolo titolare dei diritti con addebito nel rendiconto annuale".

Pertanto, possiamo concludere che per la TASI, così come già per la TARES, il "modello" adottato dal legislatore per le multiproprietà e i centri commerciali – non del tutto razionalmente – 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"**.

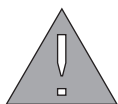
Disposizione – quest’ultima – dotata di valenza pressoché generale, seppur prevista per il solo 2014, e non più riferita alle sole abitazioni principali come, invece, era stato originariamente previsto nel disegno di legge di Stabilità presentato dal Governo al Senato alla metà di ottobre del 2013.

Peraltro tale tetto “massimo” è stato 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 rivalutata 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.

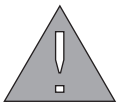
Quanto sopra precisato, in relazione all’impianto normativo contenuto nella legge di Stabilità per il 2014, comporta che:

- 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 mil-

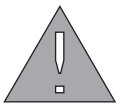
le, con l'aliquota TASI oscillante tra lo zero e il 3,3 per mille a seconda dei comuni e l'aliquota IMU suscettibile di variare tra il 2 e il 6 per mille;

- 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 il 7,6 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. n. 16/2014 (art. 1, comma 2) 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).



.....
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, potranno cominciare 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, senza considerare poi il fatto che tali immobili, in quanto non locati e non utilizzati, non sembrano affatto suscettibili di fruire in modo apprezzabile dei servizi indivisibili ai quali è riferita la TASI.

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.

Alcune risposte del documento ministeriale FAQ del 3 giugno 2014 approfondiscono il rapporto fra possessore (proprietario o titolare di diritto reale di godimento) e detentore (inquilino, affittuario o occupante di fatto) dell'immobile, confermando in primis che la solidarietà passiva opera solo in linea “orizzontale” (ossia, fra i vari proprietari per le quote di TASI da essi dovute; fra i detentori per le quote di TASI da questi dovute), ma non anche in senso “trasversale” fra gli appartenenti alle due categorie, cosicché i possessori non potranno mai essere chiamati a rispondere dei debiti dei detentori, né viceversa.

È confermato anche che l'aspetto che “guida” nell'applicazione della TASI è il possesso: se un'abitazione è locata, l'aliquota TASI applicabile è quella delle abitazioni locate, a nulla rilevando la circostanza che per il conduttore possa costituire l'abitazione principale (ferma restando la possibilità che il comune abbia a deliberare detrazioni per il conduttore), e il tributo così risultante deve essere poi ripartito fra possessore e detentore con le percentuali deliberate da ogni singolo comune (fra il 10 e il 30 per cento) o, in mancanza di espressa deliberazione su tale punto, ponendo a carico del detentore la percentuale minima di legge del 10%. Quest'ultima interpretazione ha trovato anche “consacrazione normativa” nella conversione in legge del D.L. n. 66/2014 (art. 4, comma 12-quater).

Per converso, se il fabbricato è l'abitazione principale del possessore, l'aliquota applicabile è quella propria delle abitazioni principali, e ciò anche nel caso in cui sia parzialmente locato a terzi: in questo caso, l'utilizzatore dovrà pagare la quota di TASI di sua spettanza – tra il 10 e il 30 per cento – quota che, secondo la risposta data dal Ministero, non sembra suscettibile di essere ulteriormente ragguagliata alla porzione di immobile occupata.

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 finzione 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.

Conferma di tale interpretazione è stata fornita dal documento ministeriale FAQ, risposta n. 9, ove si precisa che sono esclusi dalla TASI anche i terreni fabbricabili posseduti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 99 del 2004, iscritti alla previdenza agricola e condotti dagli stessi soggetti, sui quali persiste l'esercizio delle attività agricole.

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 partiti 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.

A completamento di quanto precede, e per quanto non ancora illustrato, riteniamo opportuno soffermarci ora sugli ulteriori principali contributi apportati alla disciplina della TASI dai già citati provvedimenti – normativi e di prassi – emanati durante il primo semestre 2014.

D.L. N. 16/2014 (L. N. 68/2014), ARTICOLI 1 E 2

- L'articolo 1, c. 3, ha dichiarato esenti dalla TASI anche gli immobili posseduti dallo Stato, nonché quelli 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, nonché i rifugi alpini non custoditi, i punti d'appoggio e i bivacchi. Il medesimo comma ha inoltre dichiarato che si applicano al tributo sui servizi indivisibili le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), ed i) del decreto legislativo n. 504/1992, precisando che, ai fini dell'applicazione della lettera i), restano ferme le complesse disposizioni di cui all'articolo 91-bis del D.L. n. 1/2012 (legge n. 27/2012) che regolano l'utilizzo "promiscuo", da parte degli enti non commerciali, delle unità immobiliari per lo svolgimento sia di attività commerciali che non commerciali, e precisamente:

- qualora l'unità abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione si applica solo alla frazione nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività.
La restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, deve essere distintamente accatastata ai sensi dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del D.L. n. 262/2006 (legge n. 286/2006) e la relativa rendita catastale produce effetto fiscale dal 1° gennaio 2013;
- nel caso in cui non sia possibile procedere come sopra, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica **in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione**. Al riguardo, il D.M. 19 novembre 2012, n. 200 ha regolamentato le modalità e le procedure relative alla dichiarazione IMU, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 504/1992 come svolte con modalità non commerciali.
Il D.M. 26 giugno 2014 ha poi approvato il modello di dichiarazione per l'IMU e per la TASI per gli enti non commerciali e le relative istruzioni.
- L'articolo 1, c. 4, ha esteso a tutti i tributi locali – dunque, anche alla TASI – le procedure di rimborso e rettifica (cfr., capitolo 5, par. 2) delineate ai commi da 722 a 727 dell'articolo 1 della legge di Stabilità per il 2014 (L. n. 147/2013). Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, sentita la Conferenza Stato città ed autonomie locali, devono essere stabilite le modalità applicative delle predette disposizioni.

D.L. "CASA" N. 47/2014 (L. N. 80/2014)

L'articolo 9-*bis* del D.L. in oggetto, come già segnalato, è intervenuto sulla disciplina dell'IMU sopprimendo nell'articolo 13, 2° c., 7° periodo, del D.L. "Salva Italia" n. 201/2011 – con effetto per l'anno in corso – la nota disposizione secondo la quale i comuni **hanno la facoltà** di considerare direttamente adibita ad abitazione principale "l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata".

Al contempo, il legislatore ha introdotto la disposizione secondo la quale, **in modo vincolante**, seppur "a partire **dall'anno 2015 è considerata** direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso".

Orbene, nel fare ciò il legislatore ha anche disposto, con riferimento alle predette unità immobiliari e anche in questo caso da intendersi a partire dal 2015, che "le imposte comunali **TARI e TASI** sono applicate, per ciascun anno, in misura ridotta di due terzi".

D.L. N. 66/2014, ARTICOLO 4, COMMA 12-QUATER (L. N. 89/2014)

Nella conversione in legge del D.L. n. 66/2014 è stato disposto il rinvio dell'acconto TASI al 16 ottobre 2014 limitatamente ai comuni che, entro il 23 maggio 2014, non hanno trasmesso al Ministero dell'economia e delle finanze la propria delibera ai fini dell'inserimento di essa nell'apposita sezione del Portale per la fiscalità locale entro il termine tassativo del 31 maggio 2014. In mancanza, la rata di acconto della TASI non deve essere versata entro il 16 giugno 2014.

Delineato il tema, vediamo ora secondo quali regole è stato modificato il calendario relativo ai versamenti della TASI, contenuto nel comma 688 della legge di Stabilità per il 2014, dapprima sostituito

dall'art. 1 del D.L. n. 16/2014 (legge n. 68/2014) e ulteriormente rivoluzionato in sede di conversione del D.L. n. 66/2014.

Orbene, il nuovo testo di legge stabilisce, **per l'anno 2014 e solo per esso**, che il versamento della prima rata della TASI deve essere effettuato come segue:

- **entro il 16 giugno 2014**, sulla base delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni pubblicate nel portale informatico del Ministero dell'economia e delle finanze dedicato al federalismo fiscale **se trasmesse dai comuni**, esclusivamente in via telematica, **entro il 23 maggio 2014**;
- **nel caso di mancato invio delle deliberazioni entro il predetto termine del 23 maggio 2014**, il versamento della prima rata della TASI dovrà essere effettuato **entro il 16 ottobre 2014** sulla base delle deliberazioni concernenti le aliquote e le detrazioni nonché dei regolamenti della TASI **pubblicati nel predetto sito informatico alla data del 18 settembre 2014**: a tal fine, i comuni sono tenuti ad effettuare **l'invio delle deliberazioni**, sempre esclusivamente in via telematica, **entro il 10 settembre 2014**, mediante il loro inserimento nel Portale del federalismo fiscale;
- **nel caso di mancato invio delle deliberazioni entro il termine del 10 settembre 2014**, la TASI sarà dovuta, con **versamento in un'unica soluzione, entro il 16 dicembre 2014**, con l'aliquota di base **dell'1 per mille**, comunque entro il limite massimo di cui al primo periodo del comma 677, introdotto dal già citato articolo 1 del D.L. n. 16/2014, ai sensi del quale:
 - il comune può determinare l'aliquota rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non sia superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile;
 - per l'anno 2014, l'aliquota massima non può eccedere il 2,5 per mille;
 - con l'importantissima deroga secondo la quale, per lo stesso anno 2014, nella determinazione delle aliquote TASI possono essere superati i sopra citati limiti per un ammontare **complessivamente non superiore allo 0,8 per mille** a condizione che siano finanziate, per le **abitazioni principali e le unità ad esse equiparate** (ex art. 13, comma 2, del D.L. "Salva Italia" n. 201/2011) 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;
- nel caso poi di perdurante **mancato invio delle delibere comunali** neppure **entro il termine del 10 settembre 2014** oppure di **mancata determinazione, da parte del comune, della percentuale della TASI a carico dell'occupante l'immobile, la TASI sarà dovuta dall'occupante medesimo nella misura minima di legge del 10 per cento** dell'ammontare complessivo del tributo, quest'ultimo determinato con riferimento alle condizioni del titolare del diritto reale. Come già rilevato, questa precisazione ha "legificato" un chiarimento fornito dal Ministero con il documento interpretativo "FAQ" del 3 giugno 2014;
- nel caso, ancora, di mancato invio delle delibere entro il termine del 23 maggio 2014, **ai comuni appartenenti alle regioni a statuto ordinario e alla Regione siciliana e alla Regione Sardegna**, il Ministero dell'interno, entro il 20 giugno 2014, eroga un importo a valere sul Fondo di solidarietà comunale, corrispondente al 50 per cento del gettito annuo della TASI, stimato ad aliquota di base (1 per mille), che dovrà essere indicato, per ciascuno di essi, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da adottare entro il 10 giugno 2014.

Il suddetto schema di scadenze comporta, pertanto, che se il comune non ha trasmesso la delibera entro il 23 maggio 2014, ma vi provvede entro il 10 settembre 2014, la prima rata della TASI dovrà essere versata, **per tutti gli immobili**, entro il citato termine del 16 ottobre e non più, come precedentemente previsto relativamente alle abitazioni principali, in unica soluzione entro il 16 dicembre 2014.

Quest'ultimo termine (16 dicembre 2014) è rimasto in vigore, **per tutti gli immobili e con riferimento all'aliquota di base dell'1 per mille** (purché non sia superato il richiamato tetto cumulativo fra le aliquote IMU e TASI), se il Comune non trasmette la delibera neppure entro il 10 settembre 2014.

Per completezza, si segnala anche che il Governo ha "replicato" le citate regole sui tempi di versamento della TASI anche in un apposito decreto legge (n. 88 del 9 giugno 2014, pubblicato nella G.U. n. 132 del 10 giugno 2014) al fine di garantire, in via transitoria, la necessaria copertura e certezza normativa rispetto alla scadenza dell'acconto TASI del 16 giugno 2014 nella previsione – effettivamente realizzatasi – che entro tale data l'iter di conversione in legge del D.L. n. 66/2014 potesse non essere ancora perfezionato da parte della Camera (come invece già fatto dal Senato il 5 giugno 2014).

Una volta perfezionato l'iter di conversione del D.L. n. 66/2014, il D.L. n. 88/2014 potrà essere abbandonato, senza procedere alla sua conversione, in quanto non più necessario.

Le predette regole per i versamenti della TASI operano specificamente per l'anno 2014. A regime, come si illustrerà in prosieguo, operano disposizioni diverse, anche esse contenute nel comma 688 della legge n. 147/2013.

I PRINCIPALI CHIARIMENTI IN MATERIA DI TASI E DI IMU CONTENUTI NEL DOCUMENTO "FAQ" DEL 3 GIUGNO 2014

Come già segnalato, con il documento in oggetto, sotto forma di domande e risposte ai quesiti più ricorrenti, il Ministero dell'economia e delle finanze, in vista della scadenza del 16 giugno 2014, ha fornito le proprie interpretazioni su una nutrita serie di situazioni relative alla TASI (e, in misura minore, all'IMU).

Anche dalla lettura di tale documento è possibile trarre la conclusione che la TASI e l'IMU si sono andate man mano sovrapponendo quanto a disciplina, assomigliandosi ancor di più di quanto non fosse all'origine.

Tale considerazione, da un lato, assume valenza positiva in quanto riduce le difficoltà interpretative e applicative relative al tributo.

Dall'altro, peraltro, fa aumentare le perplessità in quanto appare illogico e antieconomico dover gestire – da parte tanto degli enti impositori quanto dei contribuenti - due tributi molto simili (ma non identici) anziché una sola imposta (l'IMU), come sarebbe preferibile fare con opportune modulazioni nelle aliquote e negli altri parametri al fine di differenziare opportunamente le varie fattispecie in base ai dettami della politica economica e tributaria.

L'assimilazione fra i due tributi locali – con estensione alla TASI delle regole proprie dell'IMU – ha trovato conferma nel documento ministeriale "FAQ", alla cui integrale lettura facciamo rinvio, sotto molteplici aspetti: il calcolo per mesi; il versamento dell'acconto TASI in relazione a tutti i mesi di (presumibile) possesso in caso di acquisto in corso d'anno (cosicché chi acquista nella prima quindicina di maggio deve comunque calcolare l'acconto del 50% su 8/12 e non su 2/12 soltanto, tanto per l'IMU quanto per la TASI); la riduzione della base imponibile al 50% per i fabbricati inagibili o inabitabili e per quelli di interesse storico o artistico; la "fictio iuris" relativa alle aree edificabili, ma solo se possedute e condotte da coltivatori diretti o da IAP iscritti nella previdenza agricola, che, in tal caso, anche ai fini della TASI, si considerano terreni agricoli e, pertanto, scampano alla relativa tassazione (diver-

samente, se l'area edificabile è concessa in affitto a un terzo che la coltiva, ancorché quest'ultimo sia uno IAP o un coltivatore diretto iscritto nella previdenza agricola, il proprietario e lo stesso affittuario devono pagare il tributo, ciascuno per la propria quota, così come determinata con delibera comunale); la configurazione di un diritto di abitazione in capo agli assegnatari dell'alloggio coniugale in caso di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, ai sensi della disposizione speciale in materia di IMU da quest'anno inserita nell'articolo 13 del D.L. "Salva Italia": (il Ministero, infatti, ha ritenuto applicabile alla TASI, anche in questo caso, la norma speciale in materia di IMU mentre in una recente nota di lettura l'ANCI dell'Emilia Romagna ha espresso parere opposto). Se, invece, l'abitazione è in locazione (anziché essere di proprietà dell'ex coniuge non assegnatario), si applicano le regole generali previste per gli immobili locati.

La stessa conclusione, circa l'estensibilità alla TASI delle regole in tema di IMU, è stata affermata anche per le abitazioni principali e per le relative assimilazioni: anche la TASI si applica secondo le quote di contitolarità del diritto, al contrario le eventuali detrazioni per l'abitazione principale (se deliberate dai singoli comuni) devono essere suddivise in parti uguali fra i soli contitolari che utilizzano il bene quale propria abitazione principale.

Per gli immobili posseduti da ex IACP che non abbiano i requisiti degli alloggi sociali (da individuarsi in base alla farraginoso definizione recata dal D.M. infrastrutture del 22 aprile 2008) e per i quali non opera, pertanto, l'assimilazione alle abitazioni principali ai fini dell'IMU, la TASI deve essere calcolata secondo le regole generali, applicando cioè l'aliquota dei fabbricati diversi dalle abitazioni principali e sottraendo la detrazione eventualmente deliberata, con ripartizione del tributo pro quota fra l'ente proprietario e l'assegnatario occupante.

Se, invece, ricorrono i requisiti per assimilare, nei casi indicati dalla legge, gli alloggi alle abitazioni principali ai fini dell'IMU (si pensi alle norme sugli alloggi sociali, suscettibili di essere applicate anche agli IACP ove ricorrano le condizioni, oppure a quelle sugli alloggi delle cooperative edilizie a proprietà indivisa assegnate ai soci), anche ai fini della TASI rileva la circostanza che ci si trova di fronte a delle "abitazioni principali", con la conseguenza però che, mentre per l'IMU può derivare l'esenzione, gli effetti della TASI si riflettono **per intero** sul proprietario (la cooperativa indivisa, lo IACP, il soggetto possessore più in generale), senza applicazione pro quota della TASI (nel consueto range 10 – 30 per cento) a carico dell'utilizzatore.

Con riferimento all'IMU e alla TASI, la risposta n. 23 del medesimo documento ministeriale – per il caso di assimilazione comunale alle abitazioni principali degli alloggi concessi in comodato a parenti di primo grado in linea retta che li abbiano destinati a propria abitazione principale, laddove operi la franchigia di euro 500 ammessa dall'attuale versione dell'articolo 13, 2° comma, del D.L. n. 201/2011 – delinea un meccanismo di calcolo dei tributi assai articolato

- che differenzia le aliquote (e le eventuali detrazioni, anche in questo caso – trattandosi di abitazione principale assimilata – da ripartirsi in parti uguali tra i possessori, a prescindere dalle quote di rispettivo possesso), ai fini sia dell'IMU che della TASI, tra la quota di valore derivante dalla parte di rendita sotto franchigia e quella eccedente
- e che discrimina altresì, ai fini dell'IMU, in relazione alla classificazione di lusso o non di lusso del bene.

Nel fare rinvio alla relativa esemplificazione contenuta nel documento ministeriale, ci limitiamo in questa sede a evidenziare la singolarità (e la complessità) che deriva dal dover applicare a una stessa unità immobiliare (tra l'altro, offerta in comodato) ben due differenti aliquote, buona metafora delle tante assurdità e difficoltà che caratterizzano l'intero nostro sistema fiscale.

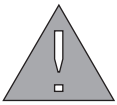
3. La TARI

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 iscrivibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile alla TARI, è costituita da quella **calpestabile** 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 iscrivibili nel catasto edilizio urbano, può considerare come superficie assoggettabile alla TARI quella pari all’80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al 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.

Nel predetto problematico contesto interpretativo, nella conversione in legge, l’art. 2, comma 1, lettera d-bis del D.L. n. 16/2014 (legge n. 68/2014) ha integrato il comma 645 della legge n. 147/2013 precisando in coda a esso, opportunamente, che “L’utilizzo delle superfici catastali per il calcolo della TARI decorre dal 1° gennaio successivo alla data di emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, previo accordo da sancire in sede di Conferenza Stato – città ed autonomie locali, che attesta l’avvenuta completa attuazione delle disposizioni di cui al comma 647”.

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

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, in un primo momento, 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 era 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 corretta come principio, pur comportando di fatto che una più elevata quota dei costi del servizio di raccolta dei rifiuti ordinari avrebbe dovuto essere coperta dalla TARI e, in particolare, dalle abitazioni.

Proprio tali preoccupazioni stanno alla base della repentina retromarcia compiuta dal legislatore che, nella conversione del D.L. n. 16/2014 (articolo 2, comma 1, lettere e) ed e-quater)), ha **abrogato il comma 661** e ha altresì sostituito il comma 649, secondo periodo, della legge di Stabilità 2014 nei termini seguenti: "Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione. Al conferimento al servizio pubblico di raccolta dei rifiuti urbani di rifiuti speciali non assimilati, in assenza di convenzione con il comune o con l'ente gestore del servizio, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 256, comma 2, del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152".

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 (comma 651) o, **in alternativa** e nel rispetto del principio "chi inquina paga" di cui all'art. 14 della direttiva 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 (comma 652).

In tale ambito si innesta un'altra modifica introdotta nella conversione del D.L. n. 16/2014 (art. 2, comma 1, lettera e-bis)), che si sostanzia nell'aver aggiunto in coda al richiamato comma 652 la seguente deroga: "Nelle more della revisione del regolamento di cui al D.P.R. n. 158/1999, al fine di semplificare l'individuazione dei coefficienti relativi alla graduazione delle tariffe il comune può prevedere, **per gli anni 2014 e 2015**, l'adozione dei coefficienti di cui alle tabelle 2, 3a, 3b, 4a e 4b dell'allegato 1 al citato regolamento di cui al D.P.R. n. 158/1999, **inferiori ai minimi o superiori ai massimi ivi indicati del 50 per cento e può altresì non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1a e 1b del medesimo allegato 1**".

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 (commi 654 e 653).

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 (comma 656, 657, 658):**

- 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 (comma 659), il comune con regolamento (ex art. 52, D.Lgs. n. 446/1997) **potrà prevedere riduzioni tariffarie 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.

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, con il comma 660 della legge di Stabilità 2014 (come modificato dall'art. 2, 1° c., lettera e-ter), aggiunta nella conversione del D.L. n. 16/2014) 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 e assicurata facendo ricorso a **risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune.**

A differenza della corrispondente 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: va 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 difficoltà 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.

Successivamente, con altro decreto in data 29 aprile 2014 (Gazzetta Ufficiale n. 99 del 30 aprile 2014), il Ministro dell'interno ha ulteriormente differito il termine al **31 luglio 2014**, conformemente a quanto disposto dall'articolo 2-bis del D.L. n. 16/2014 (legge n. 68/2014).

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 verificano modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo**; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni. Al fine di acquisire le informazioni riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, **nella dichiarazione delle unità immobiliari a destinazione ordinaria devono essere obbligatoriamente indicati i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente.**

Ai 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 (COMMA 688)

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.**

Fermo quanto precede, segnaliamo che il **comma 688** della legge n. 147/2013 è **stato più volte modificato nel corso del primo semestre 2014 dai vari decreti legge già citati.**

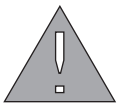
Da ultimo, sul suo contenuto si è intervenuti nella fase di conversione del **D.L. n. 66/2014** con il comma 12-quater dell'articolo 4.

Il testo del comma 688 così risultante prevede quanto segue, differenziando fra la TASI e la TARI:

- il comune stabilisce le scadenze di pagamento della **TARI**, prevedendo di norma almeno due rate a scadenza semestrale e in modo anche differenziato con riferimento alla TASI (si noti che l'impropria locuzione "con riferimento" utilizzata dal legislatore deve intendersi quale sinonimo di "rispetto"), al fine di consentire – se non, addirittura, di suggerire – l'opportunità che i Comuni differenzino le scadenze dei pagamenti della TARI rispetto a quelle relative alla TASI;
- il versamento della **TASI** è effettuato nei termini individuati dall'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, ossia negli stessi termini stabiliti per l'IMU (16 giugno e 16 dicembre);
- è comunque consentito il pagamento della TARI e della TASI in unica soluzione entro il 16 giugno di ciascun anno, come peraltro previsto anche per l'IMU dal citato art. 9, 3° comma, del D.Lgs. n. 23/2011;
- **il versamento della prima rata della TASI** è eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente: anche in questo caso, la soluzione adottata per la TASI è analoga a quella in vigore per l'IMU ai sensi dell'art. 13, comma 13-bis, u.p., del D.L. n.

201/2011 e successive modificazioni e integrazioni (“Il versamento della prima rata di cui al comma 3 dell’articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è eseguito sulla base dell’aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell’anno precedente. Il versamento della seconda rata di cui al medesimo articolo 9 è eseguito, a saldo dell’imposta dovuta per l’intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata versata, sulla base degli atti pubblicati nel predetto sito alla data del 28 ottobre di ciascun anno di imposta; a tal fine il comune è tenuto a effettuare l’invio di cui al primo periodo entro il 21 ottobre dello stesso anno. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 28 ottobre, si applicano gli atti adottati per l’anno precedente”);

- **il versamento della rata a saldo della TASI** dovuta per l’intero anno è eseguito, a conguaglio, sulla base degli atti pubblicati nel sito informatico del Ministero dell’economia e delle finanze dedicato al federalismo fiscale, alla data del 28 ottobre di ciascun anno di imposta; a tal fine il comune è tenuto ad effettuare l’invio delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni, nonché dei regolamenti della TASI, esclusivamente in via telematica, entro il 21 ottobre dello stesso anno mediante inserimento del testo degli stessi nell’apposita sezione del Portale del federalismo fiscale, per la pubblicazione nel sito informatico; in caso di mancata pubblicazione entro il termine del 28 ottobre, si applicano gli atti adottati per l’anno precedente. L’efficacia delle deliberazioni e dei regolamenti decorre dalla data di pubblicazione degli stessi nel predetto sito informatico. I comuni sono altresì tenuti ad inserire nella suddetta sezione gli elementi risultanti dalle delibere, secondo le indicazioni stabilite dal Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze, sentita l’Associazione nazionale dei comuni italiani;
- a decorrere **dall’anno 2015**, i comuni assicurano la **massima semplificazione degli adempimenti** dei contribuenti rendendo disponibili i modelli di pagamento preventivamente compilati su loro richiesta, ovvero procedendo autonomamente all’invio degli stessi modelli.



.....
Quelle sopra precisate sono le disposizioni per il pagamento della TASI “a regime”: per l’anno 2014 valgono, invece, le particolari regole già in precedenza illustrate, come da ultimo modificate proprio dal comma 12-quater dell’articolo 4, aggiunto nella conversione del D.L. n. 66/2014.

I CODICI TRIBUTO DELLA TASI E DELLA TARI

L’Agenzia delle entrate ha diramato in data 24 aprile 2014 tre risoluzioni nelle quali ha individuato numerosi codici tributo relativi ai tributi locali, e precisamente:

- **risoluzione n. 45: ridenominazione** dei codici tributo TARES e della tariffa per il versamento, tramite modello F24, della tassa sui rifiuti **TARI** e della **tariffa** – articolo 1, commi 639 e 668, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e successive modificazioni;
- **risoluzione n. 46:** istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, del tributo per i servizi indivisibili **TASI** – articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e successive modificazioni;
- **risoluzione n. 47:** istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24 **EP**, del tributo per i servizi indivisibili TASI, e ridenominazione dei codici tributo “365E”, “368E”, “366E”, “367E”, “369E” e “370E” per il versamento della tassa sui rifiuti TARI e della tariffa – articolo 1, commi 639 e 668, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e successive modificazioni.

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 gestio-

ne 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.

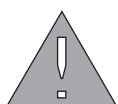
In caso di **mancata collaborazione del contribuente o altro impedimento alla diretta rilevazione**, l'accertamento può essere effettuato in base a **presunzioni semplici** (art. 2729 del codice civile).

RAVVEDIMENTO OPEROSO E SANZIONI

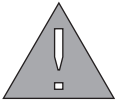
In caso di **omesso o insufficiente versamento** della **IUC risultante dalla dichiarazione**, si applica l'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997: sanzione amministrativa pari al **trenta per cento** di ogni importo non versato, tenendo presente che, in base all'articolo sopra richiamato, per i versamenti 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.

FAQ IMU/TASI

Di seguito vengono messe a disposizione le risposte ad alcune domande frequentemente poste all'Amministrazione Finanziaria da contribuenti, operatori professionali e dai soggetti che realizzano i software per il calcolo dei tributi, in merito alla corretta applicazione della TASI e dell'IMU.

PROBLEMI APPLICATIVI DI CARATTERE GENERALE

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

Risposta:

L'IMU non è stata sostituita dalla TASI ma è stata abolita solo per le abitazioni principali diverse da quelle di lusso (A/1, A/8 e A/9). Quindi, il proprietario paga tutti e due i tributi, sempre nel rispetto del limite secondo il quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non è superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile. Per il 2014, l'aliquota massima della TASI non può eccedere il 2,5 per mille.

Per il solo anno 2014 il comune può deliberare una maggiorazione di aliquota TASI non superiore complessivamente allo 0,8 per mille tra l'abitazione principale e gli altri immobili.

2) La prima rata dell'IMU si paga entro il termine del 16 giugno 2014?

Risposta:

Sì. Le modifiche annunciate relative ai versamenti della prima rata riguardano esclusivamente la TASI.

3) Per il versamento della prima rata della TASI, che scade il 16 giugno 2014, quali delibere occorre prendere in considerazione ai fini della determinazione del tributo?

Risposta:

Le uniche delibere che devono essere prese in considerazione sono quelle pubblicate sul sito www.finanze.it entro la data 31 maggio 2014. A tal fine i comuni devono aver inviato detta delibera entro il 23 maggio 2014 al Ministero dell'economia e delle finanze.

Il Ministero dell'economia e delle finanze non ha, quindi, preso in considerazione le delibere trasmesse successivamente alla data del 23 maggio 2014, indipendentemente dal fatto che il comma 688 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014, vigente alla data della pubblicazione delle presenti FAQ, per gli immobili diversi dall'abitazione principale si riferisca alle delibere adottate entro il 31 maggio 2014.

Si deve, infatti, sottolineare che l'ultimo periodo del comma 688 in esame stabilisce che, ai fini del versamento della TASI per gli immobili diversi dall'abitazione principale, il comune è tenuto ad effettuare l'invio della deliberazione, esclusivamente in via telematica, entro il 23 maggio 2014, mediante inserimento del testo della stessa delibera nella sezione del Portale del federalismo fiscale.

Pertanto, per tutti i beni immobili l'inserimento della delibera TASI deve essere avvenuto entro il 23 maggio 2014, affinché l'acconto sia corrisposto sulla base dell'aliquota deliberata dal comune.

4) Nel silenzio della norma, la TASI va calcolata sui giorni di possesso o sui mesi, applicando, in quest'ultimo caso, le regole dell'IMU (ossia conteggiando per intero il mese nel quale il possesso o la detenzione si sono protratti per almeno 15 giorni)?

Risposta:

Si ritiene che si possano applicare, in questo caso, le regole dell'IMU.

5) È legittimo ritenere che la rata d'acconto TASI debba essere calcolata seguendo le stesse regole dell'IMU e non sia, quindi, rapportata al periodo di riferimento (es. trimestre, semestre, ecc.)?

Risposta:

Si ritiene che si possano applicare, anche in questo caso, le regole dell'IMU. Se, ad esempio, il contribuente ha acquistato il fabbricato a maggio, la prima rata deve essere calcolata in ragione del 50% dell'imposta dovuta su otto dodicesimi.

6) L'art. 22 c. 2 del D.L. n. 66 del 24 aprile 2014 ha sostituito il c. 5-bis dell'art. 4 del D.L. n. 16/2012 prevedendo un decreto con il quale sono individuati i comuni nei quali, a decorrere dall'anno di imposta 2014, si applica l'esenzione per i terreni agricoli sulla base della loro altitudine, diversificando eventualmente tra terreni posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, e gli altri ed in maniera tale da ottenere un maggior gettito complessivo annuo non inferiore a 350 milioni di euro a decorrere dal medesimo anno 2014. Si chiede:

- visto l'approssimarsi della scadenza dell'acconto IMU, è possibile sapere se il decreto previsto dalla nuova disposizione è in fase di emanazione?

- nel caso in cui il suddetto decreto non venga emanato in tempo utile per il pagamento dell'acconto IMU, è possibile continuare a riferirsi all'elenco allegato alla Circolare n. 9 del 14 giugno 1993, così come previsto dalla circolare del MEF n. 3/2012.

Risposta:

Se il decreto non viene emanato in tempi utili per il versamento della prima rata dell'IMU, i contribuenti applicano le norme attualmente in vigore e, quindi, ci si deve continuare a riferire all'elenco allegato alla Circolare n. 9 del 14 giugno 1993, così come previsto dalla circolare del MEF n. 3 del 2012.

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

Risposta:

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

INDIVIDUAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE TASI

8) Considerando che l'art. 1, comma 675, della legge di stabilità per l'anno 2014 dispone che la base imponibile della TASI è quella prevista per l'IMU, si chiede se trovino automatica applicazione le riduzioni al 50% del valore imponibile di cui all'art. 13, comma 3, del D.L. n. 201 del 2011, concernenti gli immobili inagibili o inabitabili e i fabbricati di interesse storico e artistico.

Risposta:

Il comma 675 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014, prevede che la base imponibile della TASI è quella stabilita per l'applicazione dell'IMU; pertanto, si ritiene che si debbano applicare tutte le disposizioni concernenti la determinazione della base imponibile IMU, comprese quelle attinenti agli immobili di interesse storico artistico e ai fabbricati inagibili o inabitabili.

9) Nella riformulazione del comma 669, dell'art. 1 della legge di stabilità per l'anno 2014, il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati ivi compresa l'abitazione principale e le aree edificabili, come definiti ai fini IMU, ad eccezione in ogni caso dei terreni agricoli. Si chiede se il rinvio alla disciplina IMU, per la definizione degli immobili da assoggettare al tributo, comporta l'applicazione del comma 2 dell'art. 13, D.L. n. 201/2011, secondo cui per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004, iscritti alla previdenza agricola, trova applicazione la c.d. "fictio iuris" (ex art. 2, comma 1 del D.Lgs. n. 504/1992), per effetto della quale non si considerano fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai predetti soggetti e sui quali persiste l'esercizio delle attività agricole.

Si chiede, cioè, se per tali beni, dal momento che vengono considerati terreni agricoli, vale l'esclusione ai fini TASI.

Risposta:

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

10) L'art. 1, comma 671, della legge di stabilità per il 2014 stabilisce che la TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari di cui al comma 669 della stessa legge.

Nel caso in cui le aree edificabili non sono possedute da coltivatori diretti (CD) e da imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 99 del 2004, iscritti alla previdenza agricola, ma sono date in affitto a CD o IAP che coltivano l'area edificabile, la TASI è dovuta?

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

Risposta:

La TASI è dovuta, poiché il terreno resta area edificabile.

L'imposta complessiva deve essere determinata con riferimento alle condizioni del proprietario e, successivamente, ripartita tra quest'ultimo e l'affittuario o il comodatario sulla base delle percentuali stabilite dal comune.

APPLICAZIONE DELLA TASI TRA POSSESSORI E TRA POSSESSORE E OCCUPANTE

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

Risposta:

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

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

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

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

Risposta:

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

13) Come si ripartisce la TASI nel caso in cui l'immobile è locato?

Risposta:

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

Le disposizioni appena richiamate portano a concludere che l'imposta complessiva deve essere determinata con riferimento alle condizioni del titolare del diritto reale e successivamente ripartita tra quest'ultimo e l'occupante sulla base delle percentuali stabilite dal comune.

Si può fare l'esempio di un comune che abbia fissato all'1 per mille l'aliquota per gli immobili locati e al 2,5 per mille l'aliquota per l'abitazione principale.

In tal caso, nell'ipotesi di un immobile locato, l'imposta è determinata applicando l'aliquota dell'1 per mille prevista dal comune, senza tenere conto dell'eventuale utilizzazione dell'immobile da parte dell'inquilino a titolo di abitazione principale.

L'imposta così determinata deve essere ripartita tra proprietario e inquilino sulla base delle percentuali stabilite dal comune.

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

14) Se il comune nella delibera non ha indicato la percentuale per il riparto dell'imposta tra proprietario e inquilino, come si paga la TASI?

Risposta:

L'occupante deve versare il tributo nella misura minima del 10 per cento, in quanto si ritiene che una diversa percentuale di imposizione a carico del detentore debba essere espressamente deliberata dal comune stesso.

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

Risposta:

In questo caso, l'immobile non è equiparato ai fini IMU all'abitazione principale.

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

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

Risposta:

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

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

Risposta:

L'imposta complessiva deve essere determinata con riferimento alle condizioni del titolare del diritto reale e successivamente ripartita tra quest'ultimo e l'occupante sulla base delle percentuali stabilite dal comune. In questo caso, ovviamente, si applicherà l'aliquota dell'abitazione principale.

ABITAZIONE PRINCIPALE

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

Risposta:

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

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

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

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

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

- A calcola l'imposta in relazione alla propria percentuale di possesso ($84.000 \times 30\% = 25.200$ Imponibile TASI) con l'aliquota deliberata dal Comune per l'abitazione principale ($25.200 : 1.000 \times 2,8 = 70,56$) dal risultato ottenuto detrae il 50% dell'importo della detrazione ($70,56 - 100$)
- A non paga, quindi, la TASI essendo la detrazione superiore all'imposta;
- B calcola l'imposta in relazione alla propria percentuale di possesso ($84.000 \times 70\% = 58.800$ Imponibile TASI) con l'aliquota deliberata dal Comune per l'abitazione principale ($58.800 : 1.000 \times 2,8 = 164,64$) dal risultato ottenuto detrae il 50% dell'importo della detrazione ($164,64 - 100$)
- B paga la TASI per € 64,64.

IMMOBILI EQUIPARATI ALL'ABITAZIONE PRINCIPALE

19) I soci delle cooperative a proprietà indivisa e gli assegnatari di "alloggi sociali devono essere considerati "occupanti" ai fini TASI?

Risposta:

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

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

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

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

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

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

20) Quali sono i requisiti di alloggio sociale per poter beneficiare delle agevolazioni IMU e TASI?

Risposta:

Si deve, innanzitutto, ricordare che sono equiparati all'abitazione principale i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008. Pertanto, l'esenzione IMU si applica solo quando gli immobili hanno i requisiti e le caratteristiche indicate dal decreto.

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

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

La dichiarazione IMU vale anche ai fini TASI.

21) Nel caso di un militare che ha la casa a Palermo, in comproprietà con la moglie, ma che, per motivi di lavoro, ha fissato la residenza a Roma, dove risiede anche la moglie, l'equiparazione ad abitazione principale, ai sensi dell'art. 13, comma 2, lett. d), del D.L. n. 201 del 2011 vale solo per lui?

Risposta:

Sì. La disposizione di equiparazione all'abitazione principale prevista per l'IMU vale solo per i soggetti indicati nella norma e cioè per:

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

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

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

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

La dichiarazione IMU vale anche ai fini TASI.

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

Risposta:

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

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

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

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

Risposta:

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

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

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

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

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

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

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

TASI il contribuente calcola l'imposta nel seguente modo:

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

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

Risposta:

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