

Premessa

TASI

Il 2019 è il sesto anno consecutivo di applicazione della TASI, acronimo di “Tributo sui servizi comunali indivisibili”, introdotto nel 2014 dalla legge 147/2013.

Si tratta di un tributo che costituisce sostanzialmente un “doppione” dell’IMU (stessa base imponibile, stesso sistema di calcolo e stesse modalità di versamento), a parte qualche lieve differenza tra le due imposte.

Peraltro dal 2016 è stata soppressa l’applicazione della TASI sull’abitazione principale, che – come è noto – rappresentava l’unica ragione fondante dell’istituzione del nuovo tributo, per cui la sua applicazione non ha più ragione di esistere.

Evidenti esigenze di semplificazione impongono quindi l’unificazione della TASI con l’IMU, che il legislatore non è ancora riuscito ad attuare.

Il punto critico insuperabile che si oppone all’abrogazione della TASI è peraltro noto da tempo, se si considera che sono stati fatti numerosi tentativi in tale senso: per conservare la maggiorazione dello 0,8 per mille (oggi vigente in comuni di grandi dimensioni) occorrerebbe elevare l’aliquota massima dell’IMU all’11,4 per mille, finendo così per aumentare la pressione fiscale complessiva.

Insomma, a quanto pare la riforma della tassazione patrimoniale comunale presuppone la soluzione dei problemi di ordine economico-finanziario.

In attesa che ciò avvenga, occorre comunque affrontare la gestione del tributo considerando un duplice regime impositivo: i primi due anni (2014 e 2015) con l’applicazione anche per l’abitazione principale e dal 2016 con una disciplina più soft e molto vicina all’IMU, sia per quanto riguarda il meccanismo di calcolo e di versamento, sia per l’introduzione di agevolazioni applicabili ad entrambi i tributi.

Giuseppe Debenedetto

Coefficienti moltiplicatori

<i>Categoria immobile</i>	<i>Coefficiente</i>
categoria A (escluso A/10) e categorie C/2, C/6 e C/7 (abitazioni e pertinenze)	160
categoria B (caserme, comunità, edifici pubblici) e categorie C/3, C/4, C/5 (laboratori artigianali)	140
categorie A/10 e D/5 (uffici e istituti finanziari)	80
categoria D (edifici industriali e commerciali) escluso D/5	65
categoria C/1 (negozi)	55

2.7 Le aliquote ordinarie e supplementari

L'aliquota di base della TASI è pari all'**1 per mille** e i comuni possono azzerare del tutto il tributo. Per i fabbricati rurali ad uso strumentale l'aliquota della TASI non può comunque eccedere l'1 per mille. L'aliquota massima per il 2014 e il 2015 non può eccedere il 2,5 per mille, mentre per il 2016 è previsto il blocco dei tributi (quindi non è possibile aumentare le aliquote approvate nel 2015) ed altre novità, tra cui l'introduzione di un regime agevolato per i fabbricati "merce" e la riduzione del 50% per le abitazioni concesse in comodato a parenti di primo grado (si veda il paragrafo 2.9.1). Il blocco dei tributi e i regimi agevolati introdotti nel 2016 sono stati confermati per le annualità 2017 e 2018.

La normativa pone peraltro il vincolo che la somma della TASI e dell'IMU non possa eccedere il 10,6 per mille, che è l'aliquota massima di legge vigente per l'IMU. Questo significa che se il comune ha deliberato l'aliquota massima della TASI (2,5 per mille), l'IMU non potrà eccedere l'8,1 per mille. Inoltre, se l'aliquota IMU altri immobili è già al 10,6 per mille, l'aliquota TASI per gli altri immobili sarà pari a zero.

Il comma 683 della legge n. 147/2013 consente inoltre ai comuni di differenziare le aliquote:

- 1) per settore di attività;
- 2) per tipologia di immobile (gruppo e cat. catastale);
- 3) per destinazione dell'immobile.

Con il limite al 2,5 per mille per le abitazioni principali non si ricostituisce tutta la leva fiscale, non si riottiene tutto il gettito IMU perduto se le aliquote IMU sono già verso i massimi per gli altri immobili e significativamente sopra lo standard per l'abitazione principale (4,5 per mille).

Per tali motivi il d.l. 16/2014 consente ai comuni per il 2014 (ed anche per il 2015, mentre per **gli anni dal 2016 al 2019** è possibile solo "confermare la maggiorazione adottata nel 2015") di superare le aliquote previste per un "ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille" a condizione che siano finanziate detrazioni o altri sconti per le abitazioni principali o equiparate.

L'aliquota dello **0,8 per mille** è quindi da intendersi come **incremento massimo spendibile** o interamente sulle abitazioni principali o sugli altri fabbricati ed aree

Intervallo di aliquote applicabili negli anni 2016-2019 (*)

<i>Tipologia immobile</i>	<i>TASI</i>	<i>IMU</i>	<i>TASI + IMU</i>
Abitazioni principali non di lusso e altre fattispecie assimilate	Esenti	Esenti	Esenti
Abitazioni principali di lusso (cat. A/1, A/8, A/9)	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	Da 0 a 3,3	Esenti	Da 0 a 3,3

(*) Le aliquote massime sono indicate considerando lo 0,8 supplementare (in tal caso i comuni devono introdurre le detrazioni sulle abitazioni principali).

Illegittima l'applicazione solo per una categoria di fabbricati

Con sentenza del 2 settembre 2015, n. 1927, il T.A.R. Milano ha ritenuto illegittima la delibera comunale di applicazione della TASI, nella parte in cui fissa l'aliquota per gli altri fabbricati solo relativamente a quelli di categoria D1 destinati alla produzione idroelettrica. Nel caso in questione un comune approva la delibera delle aliquote TASI per il 2014 prevedendo l'applicazione dell'1 per mille per le abitazioni principali, l'aliquota dell'1,9 per mille (1,1 per mille + 0,8 per mille di maggiorazione) per gli immobili iscritti in catasto nella categoria D/1 esclusivamente per quelli produttivi con destinazione “impianti di produzione idroelettrica” (centrali idroelettriche), disponendo infine l'azzeramento dell'aliquota per tutti gli altri immobili ed aree fabbricabili. I giudici amministrativi censurano la decisione dell'ente locale ritenendo illegittimo sottrarre del tutto una categoria di soggetti che fruiscono di tali servizi alla loro incisione da parte del tributo, soprattutto laddove un solo soggetto contribuisce quasi per l'intero onere. Il TAR respinge peraltro l'argomentazione difensiva del comune, che ha inteso fare applicazione della possibilità, concessa dal comma 683 della legge di stabilità 2014, nella parte in cui consente di differenziare le aliquote TASI in ragione del settore di attività, nonché la considerazione che il comma 676 prevede la possibilità di azzeramento dell'aliquota di base. Tali previsioni non implicano infatti che l'intero onere dei servizi indivisibili possa essere imposto ad una sola attività produttiva, e nella sostanza ad un solo soggetto, senza che agli altri esercenti attività produttive sia addossato alcun onere. Il giudice può peraltro sindacare l'operato dell'amministrazione se l'esercizio del potere discrezionale appare manifestamente irragionevole, come nel caso di specie.

2.7.1 Le detrazioni

L'originario **comma 731** della l. 147/2013 prevedeva per il 2014 l'attribuzione ai comuni di un contributo di 500 milioni di euro 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

che normativo, all'accordo territoriale, "anche con riguardo alle agevolazioni fiscali". Questa attestazione deve essere fornita da parte di "almeno una organizzazione firmataria dell'accordo". Nella risposta del 6 febbraio 2018 il MIT chiarisce che l'organizzazione sindacale che effettua l'attestazione può essere indifferentemente sia un'associazione di proprietari che una degli inquilini, purché firmatarie dell'accordo locale. Si precisa, poi, che l'obbligatorietà dell'attestazione fonda i suoi presupposti sulla necessità di documentare all'Agenzia delle entrate e ai comuni la sussistenza di tutti gli elementi utili ad accertare sia i contenuti dell'accordo locale sia i presupposti per accedere alle agevolazioni fiscali, statali o comunali.

Con una nota del 3 gennaio 2019 il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (MIT) ribadisce che per avere accesso alla riduzione del 25% dell'IMU e della TASI prevista per gli immobili locati a canone concordato di cui alla legge 431/1998 è necessaria l'attestazione di conformità dell'associazione di categoria che ha firmato l'accordo territoriale. Il MIT chiarisce, inoltre, che se l'attestazione viene fornita da associazione di categoria non firmataria dell'accordo territoriale, "è opportuno che la richiesta di adesione all'accordo territoriale sia condivisa dalle organizzazioni firmatarie mediante apposita clausola interpretativa".

Il comma 15, l. 208/2015 prevede l'**esonero per le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari**, anche in deroga al requisito della residenza anagrafica. Si tratta di una disposizione che distingue nettamente i concetti di "dimora abituale" dalla "residenza anagrafica", che per l'abitazione principale devono coincidere mentre nel caso in questione non è necessario che vi sia anche la residenza anagrafica. La norma non interviene espressamente sull'obbligo dichiarativo, ma deve ritenersi che lo studente socio assegnatario sia tenuto a presentare la dichiarazione IMU, altrimenti il comune non sarebbe in grado di riscontrare la fattispecie in questione, invero piuttosto particolare.

2.9.2 Agevolazioni dal 2018 per l'installazione di telecamere

La legge 18 aprile 2017, n. 48 (di conversione del d.l. n. 14/2017), recante "*Disposizioni urgenti in materia di sicurezza delle città*", introduce delle agevolazioni IMU e TASI per coloro i quali installano telecamere.

L'art. 7 del provvedimento normativo in questione prevede, sulla base di appositi patti o accordi, l'individuazione di specifici obiettivi per l'incremento dei servizi di controllo del territorio e per la sua valorizzazione, alla cui realizzazione possono concorrere, sotto il profilo del sostegno strumentale, finanziario e logistico, enti pubblici, anche non economici, e soggetti privati, ferma restando la finalità pubblica dell'intervento.

Inoltre, al fine di conseguire una maggiore diffusione delle iniziative di sicurezza urbana nel territorio, nonché per ulteriori finalità di interesse pubblico, gli accordi e i patti di cui sopra possono riguardare progetti proposti da enti gestori di edilizia

maggiorazione TASI dello 0,8 per mille se è stata adottata oltre il termine del 31 luglio – previsto per il ripristino degli equilibri finanziari – e se non è stata pubblicata sul sito del Dipartimento delle finanze entro il 28 ottobre.

Con la sentenza in questione il T.A.R. Lazio ha annullato le delibere adottate da un comune il 17 ottobre 2016 e il 31 marzo 2017, riguardanti la conferma della maggiorazione TASI dello 0,8 per mille, rispettivamente per l'anno 2016 e 2017. In realtà la seconda delibera, anche se adottata tempestivamente, è stata annullata per illegittimità derivata.

All'origine della sentenza c'è un ricorso del Ministero dell'economia e delle finanze, che impugna due deliberazioni comunali, la prima di salvaguardia degli equilibri di bilancio 2016, adottata il 17 ottobre 2016, la seconda riguardante la determinazione delle aliquote TASI per l'anno 2017, approvata il 31 marzo 2017, entrambe trasmesse al Dipartimento delle finanze il 19 luglio 2017.

Il MEF censura la prima delibera nella parte in cui è prevista la conferma della maggiorazione TASI dello 0,8 per mille, eccependo la tardività sia dell'adozione – avvenuta il 17 ottobre 2016 – e sia della trasmissione effettuata al Dipartimento delle finanze, effettuata il 19 luglio 2017. Sul punto il T.A.R. evidenzia che la maggiorazione TASI era stata inizialmente prevista per il solo anno 2014 ed è stata eccezionalmente riconfermata per il 2015. Poi nel 2016 è intervenuto il comma 28 della legge 208/2015 che ha consentito ai comuni di mantenere la maggiorazione TASI per i soli immobili non esenti e con espressa deliberazione del consiglio comunale.

Anche per il 2017 è stata estesa la possibilità di applicare la maggiorazione, ma solo per i comuni che l'avevano applicata nell'anno 2015 ed espressamente confermata per il 2016. Nel caso in questione il comune non ha però rispettato i termini perentori di adozione della delibera, che per il T.A.R. Lazio possono coincidere con il 31 luglio dell'anno, fissato per il ripristino degli equilibri finanziari dell'ente. Il comune non ha neppure rispettato il termine del 14 ottobre, entro il quale va trasmessa telematicamente la delibera al Dipartimento delle finanze. La tardiva approvazione e pubblicazione della delibera, relativa alla maggiorazione TASI 2016, comportano non solo l'inapplicabilità per tale anno della maggiorazione stessa, ancorché prevista per il 2015, ma anche la definitiva perdita per il comune della facoltà di disporre l'applicazione nel successivo anno di imposta 2017.

Le conclusioni del T.A.R. Lazio sono state confermate dal Consiglio di Stato con la sentenza n. 121 del 7 gennaio 2019. I Giudici di Palazzo Spada respingono l'appello dell'ente impositore evidenziando che non esiste alcuna disposizione normativa che preveda una proroga dei termini per l'approvazione delle aliquote della TASI in caso di scioglimento del Consiglio comunale. Del resto, lo scioglimento del Consiglio comunale non può in alcun modo considerarsi una causa di forza maggiore, che postula l'imprevedibilità e l'inevitabilità dell'evento al quale il soggetto non sia in condizioni di opporsi.

Nel caso di specie, peraltro, il Consiglio comunale, pur essendo pienamente operante sino al 28 luglio 2016 (data successiva rispetto alla scadenza del termine del

30 aprile 2016 per l'approvazione della delibera impugnata), non ha proceduto, entro tale data, all'approvazione dell'atto in discorso.

Inoltre, il Consiglio di Stato evidenzia che non è neppure applicabile la giurisprudenza sull'inefficacia delle delibere tardive (Cons. Stato n. 263/2018), trattandosi di fattispecie (maggiorazione TASI) disciplinata da una norma di natura eccezionale (l'art. 1, comma 28, della legge n. 208 del 2015). Norma che individua espressamente quale condizione per la valida conferma della maggiorazione nell'anno 2017 la vigenza della medesima anche per l'anno 2016.

Pertanto, la tardiva approvazione della delibera del 2016 incide anche sulle delibere 2017 e sul 2018, perché per gli incrementi TASI la legge consente di mantenere la maggiorazione solo ai Comuni che abbiano validamente deliberato di farlo nel 2016: se cade la delibera del 2016 (per la violazione del termine perentorio stabilito dalla legge) cadono quindi anche le delibere degli anni successivi (2017 e 2018).

La formulazione letterale della disposizione, secondo cui i comuni, per l'anno 2017, possono "continuare a mantenere" la stessa maggiorazione confermata per l'anno 2016, chiarisce, in particolare, che non vi deve essere stata soluzione di continuità nell'applicabilità della maggiorazione, circostanza che, con tutta evidenza, nel caso di specie non si è verificata.

In sostanza, la violazione dei termini previsti comporta l'impossibilità di applicare la maggiorazione TASI anche per le annualità successive.

3.4 I termini per l'adozione degli atti di impianti del tributo

Il regolamento e la delibera per le aliquote vanno approvati entro il termine previsto per l'adozione del bilancio comunale, ordinariamente fissato al 31 dicembre dell'anno precedente (art. 151 TUEL) ma sistematicamente differito ad altra data: per il 2014 al 30 settembre, per il 2015 al 31 luglio, per il 2016 al 30 aprile, per il 2017 e il 2018 al 31 marzo.

La proroga produce l'effetto di far slittare alla stessa data l'approvazione delle delibere regolamentari e tariffarie concernenti le entrate locali. Infatti l'art. 27, comma 8, della legge n. 448/2001 (finanziaria 2002) stabilisce che le delibere per le aliquote e le tariffe dei tributi locali, nonché per i regolamenti relativi alle entrate degli enti locali devono essere approvate "entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione". La disposizione stabilisce inoltre che i regolamenti sulle entrate, anche se approvati successivamente all'inizio dell'esercizio, purché entro il termine di cui sopra, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento.

La legge finanziaria 2007, comma 169, ha poi codificato il principio della retroattività delle delibere tariffarie, purché approvate "entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione". Si ricorda, inoltre, che il comma 169 ha introdotto l'automatismo delle delibere relative alle aliquote ed alle tariffe per i tributi locali nel caso in cui l'ente non deliberi entro i termini di approvazione del bilancio.

Interessi moratori: evoluzione normativa *ante* legge n. 296/2006

- Le disposizioni relative ai singoli tributi locali prevedevano l'applicazione di interessi nella misura del 7% semestrale (TARSU: v. art. 76, comma 5, d.lgs. n. 507/93 per ritardata iscrizione a ruolo, art. 75, comma 4 per rimborsi, art. 72, comma 3 per dilazione del pagamento; ICI: art. 13, comma 1, d.lgs. n. 504/92 per i rimborsi, art. 14, comma 6 per ritardato versamento; ICP: art. 23, comma 4, d.lgs. n. 507/93 per interessi moratori e rimborsi; TOSAP: art. 51, comma 6 per i rimborsi, art. 53, comma 4 per ritardato versamento).
- L'art. 17 della legge n. 146/98 fissa il nuovo saggio di interesse al 2,5% semestrale (gli interessi per dilazione del pagamento passano al 6% annuo dal 21 settembre 1999, per effetto dell'art. 2 del d.lgs. n. 326/99 che modifica l'art. 19 del d.lgs. n. 46/99 sopprimendo il riferimento all'art. 21 del d.P.R. n. 602/73 e rendendo pertanto applicabile quest'ultima disposizione anche ai tributi locali).
- L'art. 13 della legge n. 133/99 introduce la possibilità per i comuni di regolamentare la misura degli interessi.
- Dal 1° luglio 2003, per effetto del d.m. 27 giugno 2003 la misura degli interessi per dilazione del pagamento scende dal 6% al 4% annuale, ma sorgono dubbi sull'applicabilità anche ai tributi locali degli interessi moratori e per ritardato rimborso (pari all'1,375% semestrale), non contenendo alcun riferimento ai tributi locali.

Tabella misura interessi legali su base annua

Misura	Periodo	Normativa di riferimento
5%	dal 21-4-1942 al 15-12-1990	Art. 1284 c.c.
10%	dal 16-12-1990 al 31-12-1996	Art. 1, legge 26-11-1990, n. 353
5%	dall'1-1-1997 al 31-12-1998	Art. 2, comma 185, legge 23-12-1996, n. 662
2,5%	dall'1-1-1999 al 31-12-2000	D.M. Tesoro 10-12-1998
3,5%	dall'1-1-2001 al 31-12-2001	D.M. Tesoro 11-12-2000
3%	dall'1-1-2002 al 31-12-2003	D.M. Economia e finanze 11-12-2001
2,5%	dall'1-1-2004 al 31-12-2007	D.M. Economia e finanze 1-12-2003
3%	dall'1-1-2008	D.M. Economia e finanze 12-12-2007
1%	dall'1-1-2010	D.M. Economia e finanze 4-12-2009
1,5%	dall'1-1-2011	D.M. Economia e finanze 7-12-2010
2,5%	dall'1-1-2012	D.M. Economia e finanze 12-12-2011
1%	dall'1-1-2014	D.M. Economia e finanze 12-12-2013
0,5%	dall'1-1-2015	D.M. Economia e finanze 11-12-2014
0,2%	dall'1-1-2016	D.M. Economia e finanze 11-12-2015
0,1%	dall'1-1-2017	D.M. Economia e finanze 7-12-2016
0,3%	dall'1-1-2018	D.M. Economia e finanze 13-12-2017
0,8%	dall'1-1-2019	D.M. Economia e finanze 12-12-2018

16 è sabato), mentre il versamento del saldo entro il 17 dicembre 2018 (il 16 dicembre è domenica).

Lo slittamento dei termini è previsto dall'art. 7, comma 1, lett. *h*) del d.l. n. 70/2011 (conv. l. 106/2011) il quale stabilisce che “i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo”.

Scadenze versamento TASI anni 2015-2019

<i>Anno</i>	<i>Acconto</i>	<i>Saldo</i>
2015	16 giugno 2015	16 dicembre 2015
2016	16 giugno 2016	16 dicembre 2016
2017	16 giugno 2017	18 dicembre 2017
2018	18 giugno 2018	17 dicembre 2018
2019	17 giugno 2019	16 dicembre 2019

6.3 Il versamento: autoliquidazione o invio di modelli precompilati?

Il comma 689 della legge n. 147/2013 demanda ad un apposito decreto ministeriale le modalità di versamento prevedendo in particolare “l'invio di modelli di pagamento preventivamente compilati da parte degli enti impositori”.

Ciò presuppone che l'ente abbia l'esatta conoscenza dei soggetti passivi e delle basi imponibili, per cui occorrerebbe un software che riesca ad integrare i dati degli identificativi catastali con quelli degli occupanti, oppure in alternativa occorrerebbe inviare un questionario a tutti i contribuenti al fine di costruire la banca dati per l'applicazione della TASI.

In realtà il sistema del bollettino precompilato ha iniziato a vacillare a febbraio 2014, poiché la bozza del decreto ministeriale chiariva che la precompilazione sarebbe stata un'opzione per i comuni e non un obbligo.

Il d.l. 16/2014 e la legge di conversione n. 68/2014, che pure hanno modificato la norma sul versamento della TASI, non hanno sciolto il nodo. D'altronde era difficile ipotizzare un chiarimento da parte del Governo, dopo l'annuncio sull'invio della dichiarazione dei redditi a casa dei contribuenti dal 2015⁷.

Tuttavia la disciplina della TASI, risultante dalle modifiche apportate dalla legge n. 68/2014, contiene diversi elementi che fanno propendere per l'autoliquidazione del tributo:

- 1) l'indicazione delle stesse date di versamento dell'IMU;
- 2) l'utilizzo del canale esclusivo di pagamento a mezzo F24;

7. L'annuncio è contenuto nelle slide “*La svolta buona*”, illustrate dal Governo il 12 marzo 2014, al termine del Consiglio dei Ministri.