



Documento

n. 30

L'Imposta Comunale Unica (IUC): IMU, TASI e TARI

Giugno 2014



L'IMPOSTA COMUNALE UNICA (IUC): IMU, TASI E TARI



L'IMPOSTA COMUNALE UNICA (IUC): IMU, TASI E TARI

La legge di stabilità 2014 (legge 27 dicembre 2013, n. 147) ha ridisegnato il panorama della fiscalità locale, introducendo nel nostro ordinamento l'Imposta Comunale Unica (IUC) in sostituzione della c.d. "IMU sperimentale"¹ e della TARES.

Sommario: 1. Caratteristiche dell'Imposta Comunale Unica (IUC). – 2. L'Imposta Municipale Unificata (IMU). – 2.1. L'effetto sostitutivo dell'IMU. – 2.2. I soggetti passivi. – 2.3. Il presupposto impositivo. – 2.4. La base imponibile. – 2.5. Le aliquote. – 2.6. L'abitazione principale. – 2.7. Ulteriori agevolazioni ed esenzioni. – 2.8. Le modalità attuative: la dichiarazione. – 2.9. Segue: i versamenti. – 2.10. La deducibilità dell'IMU. – 3. La Tassa sui Servizi Indivisibili (TASI). – 4. La Tassa sui Rifiuti (TARI).

1. CARATTERISTICHE DELL'IMPOSTA COMUNALE UNICA (IUC)

L'Imposta Comunale Unica (IUC), attecnicamente definita imposta², si basa su due distinti presupposti impositivi – il possesso di immobili e l'erogazione e la fruizione di servizi comunali – ed è a sua volta articolata nei seguenti tributi:

1. l'IMU: da cui discende il connotato patrimoniale della IUC, in quanto collegato al possesso di immobili (esclusa l'abitazione principale);
2. la TASI: una tassa di nuova adozione, posta a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile (compresa l'abitazione principale) ed è riferita ai servizi indivisibili comunali;
3. la TARI: la tassa sui rifiuti che va a sostituire la TARES (vigente nel solo 2013) e viene posta a carico del solo utilizzatore dell'immobile.

La disciplina attuativa della IUC va determinata con regolamento comunale, a mezzo del quale individuare, fra l'altro, i criteri di determinazione della tariffa TARI, la disciplina rimessa alla potestà

¹ L'istituzione dell'Imposta Municipale propria (IMU), fissata al 2014 dal decreto sul federalismo municipale (artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011), è stata anticipata in via sperimentale al 2012 dall'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011 convertito con modificazione nella l. n. 214 del 2011 (il c.d. decreto "Salva Italia"). L'applicazione sperimentale dell'imposta avrebbe dovuto avere luogo nel triennio 2012-2014, in base alla disciplina dettata dall'art. 13 del decreto Salva Italia che in parte modificava, richiamandole, le disposizioni di cui agli artt. 8 e 9 del decreto sul federalismo municipale, nonché dall'art. 4 del D.L. n. 16 del 2012, convertito con modificazioni dalla l. n. 44 del 2012 (il c.d. decreto "Semplificazioni fiscali").

² La IUC, infatti, non ha una natura univoca componendosi, di fatto, di due tasse (la TARI e la TASI) e di una imposta (l'IMU). Sulla classificazione dei tributi in base alla funzione fiscale *ex pluribus*: AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino 2012, 40-46.



regolamentare del Comune delle agevolazioni TARI, TASI e IMU, i servizi indivisibili che saranno finanziati dalla TASI, etc.

In linea di principio, la IUC deve essere attuata e riscossa direttamente dal Comune³, il quale deve provvedere alla nomina del funzionario responsabile incaricato dell'attuazione del tributo⁴. Al fine di agevolare lo svolgimento di detta funzione, il legislatore ha previsto un ampliamento dei poteri istruttori del funzionario responsabile incaricato. Questo ultimo, infatti, potrà inviare ai contribuenti dei questionari per la verifica del corretto adempimento della IUC; potrà chiedere informazioni ad uffici o enti pubblici e predisporre l'accesso ai locali assoggettati al tributo. In caso di mancata collaborazione da parte del contribuente o di "*altro impedimento alla diretta rilevazione*", l'accertamento potrà essere basato anche su presunzioni semplici.

Sempre sotto il profilo attuativo-procedimentale, prima di entrare nel merito della disciplina inerente i singoli tributi che compongono la IUC, si evidenzia che il comma 684 dell'art. 1 della L. n. 147 del 2013 disciplina l'obbligo di presentazione della dichiarazione IUC, senza prevedere forme di coordinamento normativo con i vigenti obblighi di presentazione delle dichiarazioni inerenti i singoli tributi che la compongono. Allo stato attuale della normativa, pertanto, risultano "convivere" sia degli obblighi dichiarativi connessi ai singoli tributi comunali (sui quali si tornerà fra breve), sia un obbligo dichiarativo IUC, che possono essere riassunti nel seguente schema:

1. la dichiarazione IMU deve essere presentata, dai soggetti passivi del tributo, entro il 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 (comma 12-*bis* dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011);
2. la dichiarazione TASI secondo le modalità e la tempistica fissata per la dichiarazione IMU (comma 687 dell'art. 1 della L. n. 147 del 2013);
3. con riferimento alla dichiarazione TARI, il legislatore si è limitato ad evidenziare che, ai fini della stessa "restano ferme le superfici dichiarate o accertate" ai fini della TARSU, o della TIA 1, o della TIA 2, ovvero della TARES (comma 686 dell'art. 1 della L. n. 147 del 2013);
4. la dichiarazione IUC deve essere presentata, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui è iniziato il possesso o la detenzione "dei locali e delle aree assoggettabili al tributo da parte dei "soggetti passivi dei tributi" (comma 684 dell'art. 1 della L. n. 147 del 2013).

³ Tuttavia, come si vedrà meglio nel prosieguo, il legislatore ha previsto alcune deroghe con riferimento all'attuazione della TARI:

⁴ Con nota del Dipartimento delle Finanze (nota n. 7812 del 2014) è stato recentemente chiarito che la designazione del funzionario incaricato non è più necessario che venga trasmessa al Ministero, essendo sufficiente che la medesima venga pubblicata sul sito Internet del Comune.



Inoltre, con riferimento alla dichiarazione IUC, si evidenzia che, “*nel caso di occupazione in comune di un’unità immobiliare, la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti*” e che detta dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, se non intervengono variazioni rilevanti ai fini della quantificazione dei tributi.

Infine, per le violazioni commesse alle disposizioni dettate in materia di IUC è previsto il seguente regime sanzionatorio: per l’omesso/insufficiente versamento, si applica una sanzione pari al 30% del tributo non versato; per l’omessa presentazione della dichiarazione, si applica una sanzione dal 100% al 200% del tributo non versato, con un minimo di € 50,00; per l’infedele dichiarazione, si applica una sanzione dal 50% al 100% del tributo non versato, con un minimo di € 50,00 e per la mancata (cui è assimilata la risposta inviata oltre il termine di 60 giorni), incompleta o infedele risposta al questionario inviato dal Comune si applica una sanzione da € 100,00 a € 500,00. Le sanzioni sono ridotte a 1/3 se il contribuente prevede al versamento del dovuto entro 60 giorni.

2. L’IMPOSTA MUNICIPALE UNIFICATA

Con l’introduzione della IUC è stato anticipato al 1° gennaio 2014 il termine per l’entrata in vigore della c.d. “IMU a regime”, introdotta nel nostro ordinamento dagli artt. 8 e 9 del decreto sul federalismo municipale (D.Lgs. n. 23 del 2011); termine che era stato prorogato al 1° gennaio 2015, in occasione dell’adozione della c.d. “IMU sperimentale” (art. 13 del D.L. 201 del 2011). La nascita dell’IMU è stata segnata da un travagliato *iter* normativo, oggetto di continue modifiche e ripensamenti, tanto che anche per gli operatori del settore è stato particolarmente difficile procedere alla periodica liquidazione. Elementi tutti che, insieme con l’aggravato peso economico del tributo, hanno concorso a renderlo particolarmente odioso ai contribuenti, a dispetto dell’imposta della quale ha ereditato le caratteristiche fondamentali e parte della disciplina normativa (l’ICI).

Come si è detto, la tecnica legislativa adottata, vale a dire l’introduzione di un tributo sostanzialmente nuovo, ma che vuole essere l’anticipazione sperimentale di uno non ancora in vigore e che viene disciplinato mediante richiamo parziale sia alle norme di quest’ultimo che a quelle di un precedente tributo che va a sostituire (l’ICI), ha suscitato diversi dubbi interpretativi, e difficoltà operative, solo in parte risolti da ripetuti interventi della prassi amministrativa. Non intendendo procedere ad una minuta ricostruzione dell’evoluzione storica della normativa IMU, nel prosieguo, si forniranno le linee guida essenziali per la corretta applicazione del tributo, in base alla disciplina attualmente vigente, nonché alcuni riferimenti alle disposizioni in vigore nei precedenti periodi d’imposta, ove ritenute utile al fine di meglio comprendere la natura e le modalità attuative dell’imposta in esame.

L’IMU sperimentale nasceva come un’imposta divisa in due componenti: una erariale e una comunale che dovevano essere autonomamente liquidate e versate dai contribuenti. In seguito la L. n. 228 del 2012 ha modificato tale complicato assetto originario, intervenendo in merito alla ripartizione del



gettito IMU tra Stato e Comuni, mediante apposizione di una riserva statale sul gettito relativo agli immobili ad uso produttivo classificati nella categoria “D” (ad aliquota dello 0,76%); mentre, per tutti gli altri immobili, il gettito IMU rimane di spettanza esclusiva dei Comuni.

2.1. L'effetto sostitutivo dell'IMU

L'IMU si applica su tutto il territorio nazionale e sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, nonché l'ICI⁵. Diverse disposizioni normative, nonché alcuni interventi della prassi amministrativa, hanno individuato le modalità di applicazione del cennato effetto sostitutivo dell'IMU all'Irpef.

In particolare, è stato chiarito che, in presenza di terreni agricoli, l'effetto sostitutivo dell'IMU opera esclusivamente con riferimento alla componente dominicale degli stessi (art. 9, comma 9, del D.Lgs. n. 23 del 2011), restando comunque dovute le imposte applicabili ai redditi agrari.

Inoltre, sempre ai sensi della medesima disposizione, l'effetto sostitutivo dell'IMU non opera nell'ipotesi in cui l'immobile sia esente dall'imposta. In tal caso, infatti, resteranno comunque dovute le imposte dirette eventualmente applicabili alla fattispecie. Diversa è l'ipotesi in cui l'IMU risulti “giuridicamente dovuta”, ma non determina un versamento di imposta, a causa delle specifiche detrazioni applicabili alla fattispecie. In tale ultima ipotesi l'Amministrazione finanziaria ha espressamente chiarito che l'effetto sostitutivo troverà comunque applicazione⁶.

La legge di stabilità 2014 (L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 717) ha introdotto un'importante novità con riferimento all'effetto sostitutivo dell'IMU ai fini IRPEF. In particolare, dal 1° gennaio 2014, gli immobili ad uso abitativo, non locati, situati nel territorio dello stesso Comune in cui è situata l'abitazione principale, possono usufruire solo parzialmente di detto effetto sostitutivo ed, infatti, il reddito di tali immobili deve concorrere alla formazione della base imponibile IRPEF e delle relative addizionali nella misura del 50%. Ai fini della corretta applicazione della disposizione richiamata, la definizione di abitazione principale non dovrà essere ricavata dalla disciplina IMU, bensì dalla normativa in materia di imposte sui redditi, di cui all'art. 10, comma 3-bis, del d.P.R. n. 917 del 1986; ciò in quanto la disposizione che prevede la tassazione del 50% del reddito dell'immobile riguarda la determinazione della base imponibile IRPEF e va quindi applicata facendo riferimento alla disciplina di tale ultima imposta⁷.

Ulteriori importanti indicazioni, sono state fornite in ordine alle modalità operative dell'effetto sostitutivo dell'IMU, in relazione allo specifico regime IMU adottato nel 2013, per le abitazioni principali (la c.d. “mini IMU”), sul quale si tornerà diffusamente nel prosieguo. Per quanto ci occupa

⁵ Cfr.: circolare 11 marzo 2013, n. 5/E.

⁶ Risoluzione 18 aprile 2014 n. 41/E e circolare 21 maggio 2014, n. 11/E (paragrafo 1.1).

⁷ Circolare 21 maggio 2014, n. 11/E (paragrafo 1.1).



in questa sede, è utile evidenziare che l'effetto sostitutivo dell'IMU opera in misura piena anche con riferimento a quei contribuenti che, nel corso dell'anno d'imposta 2013, hanno dovuto effettuare il versamento della mini IMU, in relazione alla propria abitazione principale. Viceversa se per la medesima tipologia di immobile un altro contribuente non ha dovuto provvedere al versamento della "mini IMU" (in quanto il Comune in cui è situato l'immobile non aveva innalzato le aliquote base normativamente fissate) l'effetto sostitutivo non può trovare applicazione e sono, quindi, dovute le ordinarie imposte sui redditi⁸.

2.2. I soggetti passivi

La soggettività passiva IMU, si allontana solo parzialmente da quella individuata ai fini ICI. Infatti, in via generale, sono soggetti passivi IMU:

- il proprietario di immobili, inclusi terreni e aree fabbricabili a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa;
- il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sui predetti immobili;
- il concessionario nel caso di concessione su aree demaniali;
- il locatario in caso di immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto.

Una nuova fattispecie di soggettività passiva è stata introdotta con riferimento alle abitazioni assegnate in sede di separazione coniugale. In particolare, l'assegnazione della casa coniugale, a seguito di separazione, annullamento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si deve intendere effettuata a titolo di diritto di abitazione (art. 4, comma 12-*quinquies*, del D.L. n. 16 del 2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 44 del 2012). Ovviamente, la norma va riferita alle sole ipotesi in cui l'ex coniuge risulti assegnatario di un immobile di proprietà di uno o di entrambi gli ex coniugi. Viceversa, l'assegnazione di un immobile, detenuto in funzione di un contratto di locazione, non determina in capo all'assegnatario, il sorgere della soggettività passiva d'imposta⁹.

Va altresì osservato, che l'assimilazione dell'assegnazione dell'ex casa coniugale all'attribuzione di un diritto reale di godimento è stata adottata, per esplicita previsione normativa, ai soli fini dell'applicazione dell'IMU. Pertanto, anche al verificarsi dell'ipotesi in esame, ai fini IRPEF, entrambi i coniugi continueranno a pagare le imposte eventualmente dovute, ognuno in rapporto alla propria quota di possesso; tenendo altresì presente che l'effetto sostitutivo dell'IMU può operare unicamente con riferimento al soggetto passivo IMU. In sostanza, ove l'assegnatario dell'immobile è proprietario al 50% del medesimo, questi, in quanto soggetto passivo IMU, usufruirà dell'effetto

⁸ Risoluzione 18 aprile 2014, n. 41/E e circolare 21 maggio 2014, n. 11/E (paragrafo 1.2).

⁹ Risoluzione 28 marzo 2013, n. 5/DF.



sostitutivo ai fini IRPEF, in relazione alla propria quota di titolarità dell'immobile. Viceversa, il coniuge non assegnatario, non avendo provveduto al versamento dell'IMU, non potrà usufruire di detto effetto sostitutivo e sarà tenuto al pagamento dell'IRPEF, eventualmente dovuta in relazione alla propria quota di titolarità dell'immobile.

2.3. Il presupposto impositivo

Il presupposto impositivo IMU è integrato dal possesso di immobili, esclusa (a decorrere dal 2014) l'abitazione principale e le pertinenze della stessa ad eccezione degli immobili classificati A/1, A/8 e A/9 ai quali continueranno ad applicarsi l'aliquota agevolata e le detrazioni fissate per l'abitazione principale. Dalla disciplina ICI (art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504 del 1992) devono essere mutate le seguenti definizioni:

- per fabbricato si intende l'immobile iscritto o che deve essere iscritto nel NCEU, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza;
- per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità (l'area deve essere utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo);
- per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c..

Tuttavia, a differenza di quanto avveniva per l'ICI, nel presupposto impositivo IMU rientra anche il possesso di fabbricati rurali; è stata infatti abrogata la norma interpretativa (l'art. 23, comma 1-bis, del D.L. n. 207 del 2008) che prevedeva che detti immobili non era riconducibili alla definizione di fabbricato adottata ai fini ICI. Ai fini della corretta applicazione del tributo, i fabbricati rurali ancora iscritti al Catasto Terreni (eccetto quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione), dovevano essere dichiarati al Nuovo Catasto Edilizio Urbano entro il 30 novembre 2012.

2.4. La base imponibile

Per la determinazione della base imponibile IMU, opera un parziale richiamo alla disciplina ICI con l'aggiunta di alcune importanti modifiche. In particolare, il valore dei fabbricati iscritti in catasto dovrà essere determinato applicando all'ammontare delle rendite, rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori (che trovano applicazione unicamente ai fini IMU):

- 160 per i fabbricati appartenenti alle cat. A (eccetto A/10), C/2, C/6 e C/7;
- 140 per i fabbricati nelle categorie B, C/3, C/4 e C/5;



- 80 per i fabbricati nella categoria A/10;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- 60 (elevato a 65 dal 1 gennaio 2013) per i fabbricati nella categoria D (eccetto D/5);
- 55 per i fabbricati nella categoria C/1.

Il valore dei terreni agricoli è determinato applicando al reddito dominicale degli stessi, rivalutato del 25%, un moltiplicatore pari a 135 che viene ridotto a 75 (dal 2014, in precedenza veniva ridotto a 110) per i terreni agricoli, “*nonché per quelli non coltivati*”, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola. Come chiarito dalla prassi amministrativa¹⁰, l’inciso “*nonché per quelli non coltivati*” deve essere inteso nel senso di rendere applicabile il moltiplicatore di 135 anche nelle annualità in cui il terreno deve essere lasciato a riposo, ed è quindi non coltivato, in applicazione delle tecniche agricole. Il medesimo documento di prassi ha altresì fornito alcuni chiarimenti in merito a cosa debba intendersi per “coltivatore diretto” e “imprenditore agricolo”.

In particolare, si definisce coltivatore diretto il soggetto che si dedichi direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, sempre che la sua forza lavorativa non sia inferiore ad un terzo di quella complessivamente richiesta dalla normale conduzione del fondo. Per quanto riguarda, invece, l’imprenditore agricolo professionale, iscritto nella previdenza agricola, le disposizioni IMU rinviano all’art. 1 del D.Lgs. n. 99 del 2004, il quale individua come tale quel soggetto che dedica alle attività agricole (di cui all’art. 2135 c.c.), direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dalle attività medesime almeno il 50% del reddito globale da lavoro. Ai sensi della medesima disposizione normativa, la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere riconosciuta anche alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile, qualora lo statuto societario preveda come oggetto sociale l’esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all’art. 2135 c.c. e si verificano i seguenti requisiti:

- per le società di persone, almeno un socio deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (per le società in accomandita deve essere l’accomandatario);
- per le società di capitali o cooperative, almeno un amministratore (che sia anche socio, per le cooperative) deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale;
- l’imprenditore agricolo professionale persona fisica (anche ove socio di società di persone o amministratore di società di capitali) deve iscriversi alla previdenza agricola.

Ai fini dell’applicazione delle descritte agevolazioni, pertanto, la nozione di imprenditore agricolo professionale non sarà più limitata alle sole persone fisiche, ma troverà applicazione anche nei confronti delle persone giuridiche.

¹⁰ Circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF.



Inoltre, per i soli terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, l'IMU si applica limitatamente alla parte di valore eccedente i 6.000 euro, con le seguenti riduzioni:

- del 70% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti 6.000 euro e fino a 15.500 euro;
- del 50% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i 15.500 euro e fino a 25.500 euro;
- del 25% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i 25.500 euro e fino a 32.000 euro.

Con riferimento alle modalità di calcolo di tale ultima agevolazione, l'Amministrazione finanziaria¹¹ ha chiarito che, nel caso in cui il soggetto passivo possieda e conduca più terreni, le riduzioni devono essere calcolate proporzionalmente al valore complessivo dei terreni posseduti nei vari Comuni e devono essere rapportate al periodo di possesso.

La base imponibile delle aree fabbricabili è data dal loro valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno d'imposizione avuto riguardo a: zona di ubicazione, indice di edificabilità, destinazione d'uso consentita, oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione e prezzi medi di mercato per aree aventi analoghe caratteristiche (art. 5, comma 5, del D.Lgs. n. 504 del 1992). Inoltre, opera anche per l'IMU la *fictio iuris* in base alla quale i terreni posseduti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli, che esplicano la loro attività a titolo principale, sono considerati non fabbricabili se sui medesimi persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

Posta la ricordata estensione della nozione di imprenditore agricolo professionale, a differenza di quanto avveniva per l'ICI, la richiamata disposizione si applica non solo alle persone fisiche, ma anche alle società agricole. Inoltre, nell'ipotesi in cui il terreno sia posseduto da due soggetti ma condotto da uno soltanto, in possesso dei cennati requisiti, secondo le indicazioni della prassi amministrativa¹², l'agevolazione in esame si deve applicare a tutti i comproprietari, tenuto conto dei più recenti indirizzi giurisprudenziali¹³.

¹¹ Cfr. Circolare n. 3/DF del 2012, *cit.*

¹² Circolare n. 3/DF del 2012, *cit.*

¹³ Cfr.: Cass. 30 giugno 2010, n.15566, a mezzo della quale è stato sostenuto che “*la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti*”.



Per i fabbricati classificabili nel gruppo D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati (fino all'anno nel quale sono iscritti in catasto), il valore è determinato alla data di inizio di ciascun anno solare, ovvero, se successiva, alla data di acquisizione. Tale valore è dato dall'ammontare che risulta dalle scritture contabili (al lordo delle quote di ammortamento), applicando i coefficienti aggiornati ogni anno con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504 del 1992). Sul punto, va altresì ricordato che la Corte di Cassazione con la sentenza 9 febbraio 2011, n. 3160 ha chiarito che, nonostante il dato testuale della disposizione di riferimento, il momento che segna il passaggio dal criterio di determinazione della base imponibile fondato sulla contabilità al criterio catastale è quello di richiesta di attribuzione della rendita, mediante esperimento della procedura DOCFA.

2.5. Le aliquote

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 13, comma 6, del D.L. n. 201 del 2011, l'aliquota base dell'imposta è pari allo 0,76%. Per l'abitazione principale (intendendo per tali gli immobili esclusi dal generalizzato regime di esenzione, in quanto considerati immobili "di lusso": quelli classificati A/1, A/8 e A/9) e le sue pertinenze, l'aliquota di base è ridotta allo 0,4%. Infine, fino al 31 dicembre 2013 era prevista un'ulteriore aliquota agevolata (ridotta allo 0,2%) per i fabbricati rurali strumentali. Tuttavia, a decorrere dal 1° gennaio 2014 questi immobili sono divenuti esenti da IMU, per effetto di quanto disposto dall'art. 1, comma 708, della L. n. 147 del 2013.

I Comuni, nell'esercizio della loro potestà regolamentare, possono effettuare interventi di variazione delle aliquote, nel rispetto dei limiti minimi e massimi fissati dalla normativa statale e, all'interno di detti limiti possono variare le aliquote anche nell'ambito della stessa fattispecie impositiva, così come all'interno del medesimo gruppo catastale, in funzione delle diverse categorie.

In particolare, i Comuni possono adottare le seguenti variazioni di aliquote:

- l'aliquota base dello 0,76% può essere variata, in aumento o in diminuzione, di 0,3 punti percentuali (esclusi gli immobili classificati nel gruppo D);
- l'aliquota ridotta allo 0,4% per le abitazioni principali, può essere variata, in aumento o diminuzione, di 0,2 punti percentuali;
- l'aliquota di base dello 0,76%, nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario (ex art. 43 del Tuir), o posseduti da soggetti passivi IRES, o locati (diversi da quelli classificati nel gruppo D), può essere ridotta fino allo 0,4%;
- l'aliquota di base, riservata allo Stato, dello 0,76% sugli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D (eccetto gli immobili strumentali agricoli) può essere aumentata sino a 0,3 punti percentuali e, in tal caso, il maggior gettito IMU è assicurato al Comune¹⁴.

¹⁴ Risoluzione 28 marzo 2013, n. 5/DF.



2.6. L'abitazione principale

In via preliminare va osservato che, a partire dal 1° gennaio 2014, gli immobili considerati abitazione principale e le sue pertinenze sono esenti da IMU. Fanno eccezione le sole abitazioni considerate “di lusso” (intendendo per tali gli immobili classificati A/1, A/8 e A/9), le quali sconteranno l'imposta mediante applicazione dell'aliquota agevolata e della relativa detrazione.

Per abitazione principale si intende unicamente l'immobile “iscritto o iscrivibile”¹⁵ in catasto come un'unica unità immobiliare, nella quale “il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente”¹⁶. Per identificare l'abitazione principale, quindi, si richiede la sussistenza del doppio requisito della residenza anagrafica e della “dimora abituale”.

¹⁵ L'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 3/DF del 2012 ha adottato un'interpretazione restrittiva del dettato normativo, confutando tutte le diverse letture della norma, apparse sui quotidiani specializzati immediatamente dopo la sua emanazione. In particolare, i primi commenti alla disposizione in oggetto avevano interpretato l'inciso “immobile iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come un'unica unità immobiliare” nel senso di poter considerare come abitazione principale anche quella costituita da due immobili che, seppur accatastati separatamente, risultavano essere per natura “iscrivibili in catasto” come un'unica unità immobiliare: ci si riferisce alla frequente ipotesi in cui una famiglia abbia acquistato l'appartamento confinante con il proprio e quindi adibito entrambi gli immobili ad abitazione familiare, senza procedere all'accatastamento unificato delle due unità immobiliari. La richiamata circolare n. 3/DF, viceversa, ha espressamente chiarito che il contribuente non può applicare le agevolazioni per più di una unità immobiliare, a meno che non abbia preventivamente proceduto al loro accatastamento unitario. Pertanto, nel caso esaminato in precedenza, il contribuente dovrà scegliere quale delle due unità immobiliari intende considerare adibita ad abitazione principale e usufruire solo per questa delle relative agevolazioni/esenzioni; l'altro fabbricato sconterà l'imposta mediante applicazione dei criteri dettati per gli “immobili a disposizione”.

¹⁶ La *ratio* normativa è quella di evitare che i coniugi, separando la loro residenza anagrafica in due diversi immobili, possano usufruire entrambi dell'intera agevolazione/esenzione, nell'ambito dello stesso Comune, prassi di fatto molto frequente negli anni passati ai fini ICI. Come chiarito dalla circolare n. 3/DF del 2012, detta limitazione non opera nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in Comuni differenti, poiché “*in tale ipotesi il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in un altro Comune, ad esempio, per esigenze lavorative*”. Va altresì ricordato che, il cambiamento di residenza del figlio, comporta una variazione del nucleo familiare, posto che il figlio medesimo andrà a costituire un nucleo familiare a sé, non facendo più parte della famiglia d'origine. Pertanto, nel caso in cui sia il figlio ad avere la propria residenza, nonché il proprio domicilio abituale, presso un altro immobile, nel territorio del medesimo Comune nel quale si trova la casa dei genitori, le agevolazioni/esenzioni, qualora ne ricorrano i presupposti, saranno applicabili in relazione ad entrambi gli immobili.



Tale ultima nozione, tuttavia, presenta dei confini definitivi piuttosto labili che richiedono un'attenta analisi degli elementi caratterizzanti la fattispecie. A tal uopo, può essere utile ricordare che, secondo la Corte di Cassazione l'abituale dimora di una persona "è determinata dalla sua abituale e volontaria dimora in un determinato luogo, cioè dall'elemento obiettivo della permanenza in tale luogo e dall'elemento soggettivo dell'intenzione di abitarvi stabilmente, rilevata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali; questa stabile permanenza sussiste anche quando la persona si rechi a lavorare o a svolgere altra attività fuori del Comune di residenza, sempre che conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e vi mantenga il centro delle proprie relazioni familiari e sociali" (Cass. n. 1738 del 1986). Sempre con riferimento ai cennati requisiti, si osserva che, con effetto sulla seconda rata IMU 2013, l'art. 2, comma 5, del D.L. n. 201 del 2011 ha previsto che la verifica della dimora abituale e della residenza anagrafica non era necessaria, ai fini della qualificazione come abitazione principale, per l'unico immobile posseduto (e non locato) dal personale delle forze armate, delle forze di polizia e dei vigili del fuoco. A decorrere dal 1° gennaio 2014, per i medesimi immobili è stato adottato uno specifico regime di esenzione (art. 13, comma 9-bis, del D.L. n. 201 del 2011).

Il regime di esenzione IMU, dettato per le abitazioni principali (quelle non qualificabili come "immobili di lusso") può essere applicato anche ad altre fattispecie, che non integrano i requisiti normativamente posti, mediante adozione di apposita delibera comunale. I Comuni, infatti, possono considerare "direttamente" adibiti ad abitazione principale:

- gli immobili posseduti (a titolo di proprietà o usufrutto) da anziani o disabili residenti in istituti di ricovero, se non locati;
- gli immobili posseduti da cittadini italiani residenti all'estero, se non locati (solo fino al 31 dicembre 2013¹⁷);
- un solo immobile dato in comodato gratuito a parenti in linea retta entro il 1° grado che lo usano come abitazione principale, l'esenzione si applica, a partire dalla seconda rata IMU 2013 e per la sola quota di rendita catastale non eccedente i 500,00 euro oppure se il comodatario ha un ISEE familiare \leq 15.000,00 euro (art. 2-bis del D.L. n. 102 del 2013).

Come anticipato, all'abitazione principale classificata A/1, A/8 e A/9 (alla quale non è applicabile il regime di esenzione) e alle sue pertinenze si applica una detrazione d'imposta di 200,00 euro (fino a

¹⁷ A partire dal 1° gennaio 2015, sarà considerata direttamente adibita ad abitazione principale una unità immobiliare posseduta da cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'AIRE, già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che l'immobile non risulti locato o dato in comodato d'uso (art. 9-bis del D.L. n. 47 del 2014, convertito con modificazioni dalla L. n. 80 del 2014). Alla luce delle disposizioni richiamate, la categoria di immobili in esame, resta priva di agevolazioni per tutto il 2014.



concorrenza dell'ammontare dell'imposta dovuta), importo che può essere elevato dai Comuni, fino a concorrenza dell'imposta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio¹⁸. Si considerano pertinenze dell'abitazione principale quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di una unità per ciascuna categoria, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo¹⁹.

La detrazione per abitazione principale va rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione e, nel caso di più soggetti passivi, spetta a ciascuno *“proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica”*. Stando al chiaro dettato normativo, pertanto, la detrazione non dovrà essere applicata in proporzione della quota di possesso, bensì in funzione della scelta di destinazione operata da parte dei contitolari. Così, per esempio, nel caso in cui un immobile sia posseduto da due fratelli, uno in funzione di una quota di proprietà del 70% e l'altro del 30%, la detrazione per abitazione principale spetterà ad entrambi in misura del 50% ciascuno, se entrambi hanno adibito l'immobile a propria abitazione principale²⁰.

Ai sensi del comma 10 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, la detrazione per abitazione principale, ma non l'aliquota ridotta allo 0,4%, si applica anche agli immobili assegnati dagli IACP o da altri enti di edilizia residenziale pubblica, se adibiti ad abitazione principale dagli assegnatari²¹. Analogo regime agevolativo era previsto anche per gli immobili assegnati dalle cooperative edilizie a proprietà indivisa, se adibiti ad abitazione principale dagli assegnatari. Tale ultima disposizione, tuttavia, è stata

¹⁸ Così operando il Comune potrebbe, di fatto, deliberare l'esenzione IMU delle abitazioni principali; sempre, ovviamente, mantenendo gli equilibri di bilancio.

¹⁹ A tal proposito, la circolare 3/DF del 2012 ha esaminato l'ipotesi in cui due pertinenze, per es. soffitta e cantina (teoricamente classificabili nella medesima categoria catastale – C/2), siano accatastate insieme all'unità abitativa, la cui rendita quindi ricomprende anche la rendita delle porzioni immobiliari connesse. In tal caso, “per rendere operante la disposizione in esame”, il contribuente potrà usufruire delle agevolazioni per l'abitazione principale solo in relazione ad un'altra pertinenza, classificata in categoria o C/6 o C/7.

²⁰ Per gli anni d'imposta 2012 e 2013, la detrazione per abitazione principale è stata maggiorata di 50,00 euro per ciascun figlio minore di 26 anni, che dimorasse abitualmente e risiedesse anagraficamente nell'unità immobiliare, questo a prescindere dal fatto che si trattasse, o meno, di un figlio fiscalmente a carico. L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione base, non poteva superare l'importo di 400,00 euro e la maggiorazione andava computata con gli stessi criteri dettati per la detrazione. Tuttavia, tale maggiorazione della detrazione per abitazione principale è stata abrogata a decorrere dal 1° gennaio 2014, in concomitanza con l'introduzione dell'esenzione IMU per le abitazioni principali, non qualificabili come “immobili di lusso”.

²¹ Si ricorda che in ipotesi di immobili assegnati dagli IACP, o enti similari, il soggetto passivo del tributo non è la persona fisica assegnataria dell'immobile, bensì l'ente che lo ha assegnato. Per questo motivo, anche nell'ipotesi in cui l'immobile viene adibito ad abitazione principale dall'assegnatario, tale fattispecie, di per se stessa, non integra i requisiti per poter usufruire delle specifiche agevolazioni, da parte del soggetto passivo d'imposta.



abrogata dall'art. 2, comma 2, lett. b), del D.L. n. 103 del 2013, con effetto a partire dalla seconda rata IMU 2013, momento a decorrere dal quale i medesimi immobili sono stati equiparati alle abitazioni principali. Sono infatti per legge (art. 2, comma 4, del D.L. n. 102 del 2013²²) equiparate all'abitazione principale le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e le relative pertinenze dei soci assegnatari (a decorrere dal 1° luglio 2013) e i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal D.M. 22 aprile 2008 (a decorrere dal 1° gennaio 2014).

2.7. Ulteriori agevolazioni ed esenzioni

Con riferimento alle ulteriori agevolazioni IMU, si osserva che il comma 3 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011 prevede una riduzione del 50% della base imponibile IMU nelle seguenti ipotesi:

- fabbricati di interesse storico artistico (quelli di cui all'art. 10 del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42);
- fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati (limitatamente al periodo durante il quale sussistono dette condizioni, solo se sussistono entrambe le condizioni).

La prima misura va a sostituire l'agevolazione ICI in base alla quale la base imponibile dei fabbricati di interesse storico e artistico era costituita dal valore risultante applicando alla tariffa d'estimo di minore ammontare, tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, i moltiplicatori di cui all'articolo 5, comma 2, del D.Lgs. n. 504 del 1992.

La seconda agevolazione, va a sostituire l'esenzione ICI precedentemente vigente per i medesimi immobili e si applica limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. L'inagibilità o l'inabitabilità deve essere accertata dall'Ufficio tecnico comunale o può essere autocertificata dal contribuente; in ogni caso, spetta al Comune la possibilità di disciplinare le caratteristiche di fatiscenza del fabbricato, non superabili con interventi di manutenzione.

Le esenzioni IMU vengono individuate in parte, *ex novo* e, in parte, mediante rinvio alle norme del decreto sul federalismo municipale che, a loro volta, richiamano le esenzioni ICI di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, eccetto quelle indicate alle lett. a) e g) e, in parte, introdotte *ex novo*.

L'esenzione di cui alla lett. a) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992 viene sostituita da quella volta ad esentare gli immobili posseduti dallo Stato e, se situati nel proprio territorio, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni, dalle Comunità montane, dai Consorzi tra detti enti, dagli enti del SSN e destinati ai compiti istituzionali. In sostanza, a differenza di quanto disposto per l'ICI, sono escluse dall'esenzione in esame gli immobili posseduti dalle Camere di Commercio.

²² Questa disposizione non è stata abrogata neppure a seguito dell'introduzione dell'esenzione di cui si dirà fra breve.



Sempre nell'ambito delle esenzioni introdotte ex novo ai fini IMU, si segnala che, a decorrere dal 1° gennaio 2014, sono esenti IMU i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita²³, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati (art. 13, co. 9-*bis* del D.L. n. 201 del 2011). Con riferimento ai medesimi immobili, il comma 1 dell'art. 2 del D.L. n. 102 del 2013 ha previsto, inoltre, che per l'anno d'imposta 2013, l'IMU è dovuta solo per la prima rata.

Inoltre, ai sensi di quanto disposto dall'art. 13, comma 2, ultimo periodo, del D.L. n. 201 del 2011, dal 1° gennaio 2014, l'IMU non si applica a:

- gli immobili appartenenti a cooperative edilizie a proprietà indivisa adibiti ad abitazione principale dai soci assegnatari (e loro pertinenze);
- i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (D.M. 22 aprile 2008, anche se assegnati da IACP);
- la casa coniugale assegnata al coniuge in sede di separazione, annullamento, scioglimento e cessazione degli effetti civili del matrimonio (anche se non adibita ad abitazione principale);
- l'unico immobile posseduto (e non locato) da dipendenti forze armate, polizia, vigili del fuoco e personale dipendente della carriera prefettizia.

Come anticipato, alcune esenzioni già esistenti nella vigenza dell'ICI trovano applicazione anche ai fini IMU. In particolare, sono esenti IMU:

- i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie da E/1 a E/9 (ponti comunali, cimiteri, etc.);
- i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5-*bis* del d.P.R. n.601 del 1973;
- i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e loro pertinenze;
- i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13-16 del Trattato lateranense;
- i fabbricati degli Stati esteri e organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- i terreni agricoli (anche le aree fabbricabili, quando vi sono i presupposti per considerarle terreni agricoli, nonché gli "orticelli" o "terreni incolti"²⁴) ricadenti in aree montane o collinari²⁵;
- gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali.

Per questi ultimi, vanno sottolineate le modifiche apportate alla lett. i) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, dall'art. 91-*bis* del D.L. n. 1 del 2012, convertito con modificazioni dalla l. n. 27 del 2012 e

²³ Per ulteriori approfondimenti in merito all'ambito di applicazione della presente esenzione, si rinvia ai chiarimenti forniti con la risoluzione 11 dicembre 2013, n. 11/DF.

²⁴ Cfr. la circolare 11 marzo 2013, n. 5/E.

²⁵ Per l'elencazione delle aree montane e collinari, attualmente si fa riferimento alla circolare 14 giugno 1993, n. 9/249, ma è in corso di adozione un apposito decreto interministeriale, ai sensi di quanto disposto dall'art. 4, comma 5-*bis*, del D.L. n. 16 del 2012.



successivamente integrato dall'art. 9 del D.L. n. 174 del 2012. In base alle richiamate modifiche normative, per l'anno d'imposta 2012, sono stati esenti da ICI, e quindi da IMU, gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento "*con modalità non commerciali*" di attività istituzionali. A decorrere dal 2013, per gli immobili ad utilizzazione mista, l'esenzione in esame si applica solo "*alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile*", ove separatamente accatastata. Nel caso in cui non sia possibile procedere in tal senso, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione del contribuente resa secondo le modalità indicate nel relativo regolamento attuativo²⁶.

In particolare, l'art. 3 del cennato regolamento attuativo dispone che le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;
- l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività istituzionali;
- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analogha attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

Infine, l'art. 5 del medesimo regolamento disciplina i criteri per l'individuazione del rapporto proporzionale, nel caso di utilizzo misto.

Passando ad esaminare ulteriori fattispecie esentative, si evidenzia che il comma 8 dell'art. 9 del decreto sul Federalismo municipale (D.Lgs. n. 23 del 2011) aveva disposto l'esenzione IMU per i fabbricati rurali strumentali, ubicati nei Comuni classificati montani o parzialmente montani nell'apposito elenco ISTAT. Tale specifico regime di esenzione, tuttavia, è stato assorbito allor quanto il successivo comma 708 dell'art. 1 della L. n. 147 del 2013 ha introdotto, a decorrere dal 2014, l'esenzione IMU per tutti i fabbricati rurali strumentali²⁷.

²⁶ Il regolamento attuativo della disposizione in rassegna è stato adottato con il D.M. 12 novembre 2012, n. 200.

²⁷ In relazione a questi ultimi, è necessario ricordare che la classificazione dell'immobile nella categoria catastale D/10, non è condizione unica per il riconoscimento dell'agevolazione, la medesima infatti è applicabile



Sono, infine, esenti da IMU i fabbricati ubicati nelle zone colpite dal sisma dell'Abruzzo del 6 aprile 2009, purché distrutti o oggetto di ordinanze di sgombero in quanto inagibili, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità degli stessi. Analoga disposizione è stata dettata, dall'art. 8, comma 3, del D.L. n. 74 del 2012, convertito con modificazioni dalla l. n. 122 del 2012, per gli immobili colpiti dal sisma dell'Emilia, ma la sua efficacia viene limitata al 31 dicembre 2014. A tal fine, il contribuente poteva dichiarare, entro il 30 novembre 2012, la distruzione o l'inagibilità totale o parziale del fabbricato all'autorità comunale.

2.8. Le modalità attuative: la dichiarazione

Per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni ed il contenzioso IMU vengono richiamate le disposizioni del decreto sul Federalismo municipale (D.Lgs n. 23 del 2011), le quali rinviano alle disposizioni ICI, salvo riconoscere ai Comuni la facoltà di introdurre, mediante adozione di apposito regolamento, l'istituto dell'accertamento con adesione. Ai Comuni compete anche l'attività di accertamento e riscossione dell'IMU dovuta in relazione agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo D e ai medesimi spetteranno le maggiori somme derivanti, a titolo di imposta, interessi e sanzioni, dallo svolgimento delle suddette attività.

L'IMU è dovuta per anni solari e a ciascuno degli anni solari corrisponde una autonoma obbligazione tributaria. L'imposta si deve applicare proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine, il mese nel quale il possesso si è protratto per più di 15 giorni va computato per intero.

Con riferimento agli obblighi dichiarativi, va osservato che, a seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 35 del 2013 all'art. 13 del D.L. n. 101 del 2011, la dichiarazione IMU va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui ha avuto inizio il possesso dell'immobile o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta ed ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni idonee a determinare una variazione dell'imposta dovuta. La dichiarazione va presentata al Comune presso il cui territorio insiste l'immobile e se gli immobili in relazione ai quali sussiste l'obbligo dichiarativo sono ubicati in diversi Comuni si devono presentare distinte dichiarazioni per i diversi Comuni. Analogo principio si applica anche nel caso in cui l'unico immobile insiste sul territorio di più Comuni, ai fini IMU infatti non opera il principio di prevalenza che operava ai fini ICI, in base al quale tutta l'attuazione del tributo era rimessa al Comune nel cui territorio insisteva prevalentemente l'immobile. Ai fini IMU, in mancanza di analoga disposizione, l'attuazione del tributo (e quindi non solo gli obblighi connessi alla

anche alle fattispecie elencate nell'art. 9, comma 3-*bis*, del D.L. n. 557 del 1993. Con riferimento all'accatastamento dei fabbricati rurali, si veda: D.M. 26 luglio 2012 e art. 2, comma 5-*ter* del D.L. n. 102 del 2013.



presentazione della dichiarazione, ma anche il versamento dell'imposta) dovrà essere effettuata quota parte a ciascun Comune, in proporzione della quota di immobile che insiste nello specifico territorio.

Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU hanno chiarito che, analogamente a quanto avveniva per l'ICI, la dichiarazione non va presentata nel caso in cui la variazione dipende da atti ai quali si applicano le procedure di interscambio MUI (art. 3-*bis* del D.Lgs. n. 463 del 1997).

Per il resto, si possono brevemente richiamare i seguenti criteri guida, riportati nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione, al fine di individuare la sussistenza o meno dell'obbligo dichiarativo:

- la dichiarazione va presentata nel caso in cui la variazione intervenuta nell'anno d'imposta comporti una riduzione dell'imposta (per l'intervenuta applicabilità di regimi agevolati), o non sia immediatamente fruibile da parte del Comune mediante una consultazione della banca dati catastale;
- la dichiarazione va presentata in ogni caso in cui si acquisisca o si perda il diritto per poter usufruire di un'agevolazione;
- la dichiarazione non va presentata quando il contribuente, per fruire di uno specifico regime agevolativo, ha seguito le modalità stabilite con il regolamento comunale che comportavano la presentazione al Comune medesimo di una richiesta/dichiarazione di sussistenza dei requisiti richiesti;
- la dichiarazione va presentata anche ogni qual volta il Comune “*non è comunque in possesso*”²⁸ delle informazioni necessarie a verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria (ad esempio, locazione finanziaria, acquisto o cessazione di diritto reale non dichiarato in catasto, etc.);
- la dichiarazione non va presentata qualora l'agevolazione di riferimento sia quella relativa all'abitazione principale, salvo che i due coniugi abbiano deciso di stabilire la propria residenza anagrafica in due immobili differenti situati nello stesso Comune (in tal caso la dichiarazione andrà presentata dal soggetto che decide di fruire dell'agevolazione);
- la dichiarazione va sempre presentata in relazione agli immobili posseduti da soggetti residenti all'estero (anche se assimilati all'abitazione principale);
- la dichiarazione non va presentata dagli eredi, legatari e beneficiari che hanno ricevuto immobili in successione o donazione;
- in ipotesi di assegnazione della ex casa coniugale la dichiarazione va presentata solo in relazione alle separazioni e non anche per i divorzi;

²⁸ La genericità dell'espressione utilizzata nel modello ministeriale, fa sì che, in ultima istanza, la verifica o meno della sussistenza dell'obbligo dichiarativo in capo al contribuente, sarà rimessa ad un'attività di tipo interpretativo.



La dichiarazione IMU può essere presentata o mediante consegna diretta al Comune, o mediante spedizione in busta chiusa, con raccomandata senza ricevuta di ritorno (in questo caso farà fede la data di consegna all'ufficio postale), oppure in via telematica, secondo modalità che saranno dettate con apposito decreto ministeriale²⁹ (la modalità telematica di invio della dichiarazione è la sola consentita agli enti non commerciali).

2.9. *Segue: i versamenti*

In ordine alle modalità di versamento dell'IMU, va osservata la presenza di un certo contrasto normativo dovuto al sovrapporsi di disposizioni non coordinate fra loro. Infatti, l'art. 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011 (che non è stato oggetto di abrogazione esplicita) prevede che l'IMU vada versata, in "due rate di pari importo", il 16 giugno e il 16 dicembre; o in un'unica soluzione entro il 16 giugno. Viceversa il comma 13-*bis* dell'art. 13, del D.L. n. 201 del 2011 (come modificato dall'art. 10, comma 4, lett. b), del D.L. n. 35 del 2013, convertito, con modificazioni dalla L. n. 64 del 2013) non fa più alcun riferimento alla necessità che le due rate siano di pari importo e, viceversa, prevede che il versamento della prima rata venga eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni relative all'anno precedente; mentre il versamento della seconda rata sarà "*a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno*", in base alle aliquote e alle detrazioni pubblicate dai Comuni sul portale del federalismo fiscale al 28 ottobre di ciascun anno d'imposta. La disposizione da ultimo richiamata, prevede, altresì, che nel caso di mancata pubblicazione si applicano i dati indicati dal Comune per l'anno precedente.

Il versamento dell'IMU va effettuato cumulativamente per tutti gli immobili posseduti in Italia, anche se ubicati sul territorio di più Comuni e mediante utilizzo del mod. F24 (secondo le modalità di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997) o del bollettino di conto corrente postale (D.L. n. 16 del 2012).

Specifiche modalità di versamento sono dettate per gli enti non commerciali, i quali potranno utilizzare unicamente i modelli F24 (anche usando in compensazione crediti verso il Comune risultanti dalle dichiarazioni successive al 1° gennaio 2014) e dovranno pagare l'imposta in tre rate: le prime due, rispettivamente il 16 giugno e 16 dicembre, pari al 50% ciascuna dell'imposta dovuta per l'annualità precedente e la terza, a conguaglio, entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento.

Inoltre, a decorrere dal 2013, per i beni immobili sui quali sono costituiti diritti di godimento a tempo parziale (in base a contratti di multiproprietà), il versamento dell'IMU deve essere effettuato dal soggetto che amministra l'immobile. Questo ultimo può prelevare l'importo necessario al versamento

²⁹ La disposizione è stata così modificata dall'art. 1, commi 719 e 720 della L. n. 147 del 2013; in precedenza, in alternativa alla spedizione con raccomandata e alla consegna diretta, era prevista la possibilità di inviare la dichiarazione mediante utilizzo della PEC.



dalle disponibilità comuni attribuendo le quote al singolo titolare dei diritti, con addebito nel rendiconto annuale.

La legge di stabilità per il 2014 (L. n. 147 del 2013) ha disciplinato le ipotesi di versamenti errati e l'art. 1, co. 4, del D.L. 16 del 2014 ne ha estesa l'applicazione a "tutti i tributi locali". In particolare, in caso di versamento a Comune diverso da quello di competenza, il contribuente deve inviare una comunicazione al Comune destinatario del versamento indicando gli estremi dello stesso, i dati catastali dell'immobile, il Comune destinatario del versamento e quello a cui è stato erroneamente effettuato; dal suo canto, il Comune che ha ricevuto il versamento erroneo dovrà riversarlo all'effettivo destinatario non appena ne viene a conoscenza, "anche" (ma non solo) a seguito della dichiarazione del contribuente. Qualora sia stato effettuato un versamento superiore al dovuto, il contribuente deve presentare istanza di rimborso al Comune e questo provvederà a restituire la quota di propria spettanza e a segnalare all'Erario la quota che dovrà eventualmente rimborsare quest'ultimo. Infine, in ipotesi di versamento allo Stato di somme dovute al Comune e viceversa, il Comune che, "anche" (ma non solo) su comunicazione del contribuente, ne viene a conoscenza, ne dà comunicazione al Ministero dell'Economia e Finanze che opera la regolarizzazione Stato-Comune.

Il decreto Semplificazioni fiscali (D.L. n. 16 del 2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 44 del 2012) ha apportato una serie di modifiche alla disciplina generale dei versamenti per il primo anno di applicazione dell'imposta, vale a dire per il 2012; mentre, per l'anno 2013, importanti novità in ordine ai versamenti dell'IMU sono state dettate dall'art. 1 del D.L. n. 54 del 2013 e dall'art. 1 del D.L. n. 133 del 2013, i quali hanno rispettivamente disposto la sospensione del pagamento della prima e la soppressione della seconda rata IMU per alcune tipologie di immobili.

In particolare, con riferimento alla prima rata 2013, è stata disposta la sospensione dei versamenti relativi a:

- abitazioni principali e loro pertinenze, compreso l'immobile assegnato all'ex coniuge se adibito ad abitazione principale, esclusi i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;
- immobili assimilati all'abitazione principale, esclusi i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, (circolare 23 maggio 2013, n. 2/DF);
- terreni agricoli e fabbricati rurali (tutti);
- unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari.

Con riferimento alla seconda rata 2013, l'art. 1 del D.L. n. 133 del 2013 ha previsto che la medesima non era dovuta in relazione a:



- abitazioni principali e loro pertinenze, esclusi gli immobili classificati A/1, A/8 e A/9;
- immobili assimilati per legge all’abitazione principale, esclusi gli immobili classificati A/1, A/8 e A/9;
- unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP e adibiti ad abitazione principale dagli assegnatari;
- terreni agricoli, “*anche se non coltivati, posseduti e condotti*” da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola;
- fabbricati rurali strumentali.

L’abolizione della seconda rata IMU 2013, tuttavia, è stata in parte in limitata dal legislatore. Infatti, se il Comune aveva deliberato (entro il 9 dicembre 2013) un incremento dell’aliquota IMU 2013 rispetto a quella base, il contribuente era tenuto, entro il 16 gennaio 2014 (scadenza successivamente prorogata al 24 gennaio 2014), a versare il 40% della differenza tra l’importo calcolato con l’aliquota/detrazione deliberata dal Comune e quello determinato applicando l’aliquota/detrazione di base (la cd. “mini-IMU”). Con riferimenti agli importi dei versamenti minimi il Ministero, con le risposte a quesiti del 13 gennaio 2014, ha chiarito che anche per la mini-IMU trovava applicazione l’art. 25 della L. n. 289 del 2002, che prevede l’obbligo di versamento per importi minimi pari o superiori a 12 euro o al diverso importo fissato dal Comune³⁰.

Infine, sembra utile ricordare che, ai sensi di quanto disposto dall’art. 1, comma 12-*bis* aggiunto in sede di conversione del D.L. n. 133 del 2013, non si applicano sanzioni e interessi ai versamenti tardivi della seconda rata IMU 2013, effettuati entro il termine per il versamento della prima rata 2014 (vale a dire, il 16 giugno 2014).

2.10. La deducibilità dell’IMU

A decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2013, l’IMU relativa agli immobili “strumentali” (considerati tali ai sensi dell’art. 43, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 e, quindi, esclusi quelli adibiti ad uso “promiscuo”³¹), è deducibile, ai fini della determinazione del reddito d’impresa e del reddito professionale, nella misura del 20%, elevata al 30% per il primo anno d’imposta; mentre rimane indeducibile ai fini IRAP.

³⁰ L’importo minimo del versamento va riferito all’imposta complessivamente dovuta con riferimento a tutti gli immobili situati nel territorio del medesimo Comune.

³¹ Circolare 14 maggio 2014, n. 10/E (paragrafo 8.1).



In proposito, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il legislatore ha inteso introdurre tale deducibilità unicamente a partire dall'IMU dovuta in relazione all'anno d'imposta 2013. Pertanto, l'IMU dovuta per il 2012, se pure versata in ritardo nel 2013, è comunque indeducibile; mentre l'IMU relativa all'anno d'imposta 2013 versata in ritardo nel 2014 è deducibile nell'anno in cui avviene in versamento³².

3. LA TASSA SUI SERVIZI INDIVISIBILI (TASI)

La Tassa sui Servizi Indivisibili è la vera novità introdotta in materia di fiscalità municipale con l'adozione della IUC, sostanzialmente al fine di compensare la perdita di gettito derivante dall'abolizione dell'IMU sulle abitazioni principali, non di lusso.

La disciplina normativa della TASI è stata modellata in gran parte riprendendo la normativa IMU, non senza tuttavia tralasciare alcune caratteristiche proprie della TARI (con la quale condivide il fatto di trovare applicazione anche nei confronti della mera detenzione e non del solo possesso dell'immobile). La tecnica legislativa adottata ha fatto sì che ai dubbi interpretativi già riscontrati in materia di IMU (e solo in parte risolti), si sommassero ulteriori difficoltà esegetiche legate ad una formazione del dato normativo ancora in fieri, a pochi giorni dalla scadenza del versamento della prima rata del tributo.

Il tutto con importanti disagi non solo nei confronti degli Enti locali (che in gran parte non sono ancora riusciti ad adottare i relativi regolamenti), ma anche e soprattutto dei contribuenti e dei tecnici del settore che ancora una volta si vedono costretti a fare i conti con un nuovo tributo dai contorni piuttosto incerti.

Come anticipato, il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo, di fabbricati (ivi compresa l'abitazione principale) e di aree edificabili, come definiti ai fini IMU; mentre non rientrano nel presupposto impositivo i terreni agricoli. A tale ultimo proposito, è utile sottolineare che nel corso del Telefisco 2014, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che non si applica alla TASI la *fiction iuris*, operante con riferimento all'IMU, in base alla quale le aree edificabili possedute e condotte da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali sono assimilate ai terreni agricoli. Pertanto, le aree fabbricabili sconteranno comunque il tributo, anche se coltivate e condotte da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali. Siffatto orientamento interpretativo, tuttavia, sembra trovare una tacita smentita nelle indicazioni fornite in occasione della recente pubblicazione (il 3 giugno 2014) da parte del Ministero dell'Economia e Finanze di alcune risposte a quesiti in materia di TASI. In tale ultima occasione, infatti, si è sostenuto che la richiamata *fiction iuris* opererebbe anche con riferimento alla TASI. Tuttavia, qualora l'area fabbricabile non sia posseduta e condotta da un coltivatore diretto o da un imprenditore agricolo professionale, bensì sia posseduta da

³² Circolare 14 maggio 2014, n. 10/E (paragrafo 8.2.).



un soggetto che non esercita attività agricola e data in affitto a coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali, l'imposta complessiva deve essere determinata tenendo conto unicamente delle condizioni del proprietario dell'immobile e poi ripartita con l'affittuario, in base alle percentuali fissate dal Comune.

Quando l'unità immobiliare è occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale, la TASI è dovuta da entrambi i soggetti con un'autonoma obbligazione: il detentore sarà tenuto all'imposta in una misura compresa fra il 10% e il 30% (che deve essere fissata nel regolamento comunale) e il possessore al pagamento della restante parte del dovuto.

Se l'immobile è detenuto o posseduto da più detentori o possessori, questi sono coobbligati solidali al pagamento del tributo.

Sempre sotto il profilo soggettivo, è utile evidenziare che, nel caso di locazione finanziaria dell'immobile, la TASI è dovuta dal locatario per tutta la durata del contratto e che il momento iniziale per il calcolo della durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il momento di sottoscrizione del contratto medesimo. Inoltre, nel caso di detenzione temporanea dell'immobile (vale a dire inferiore a 6 mesi), la TASI è dovuta unicamente dal soggetto che ha un diritto reale sull'immobile medesimo; mentre nulla sarà dovuto dal detentore del medesimo immobile.

La disciplina normativa non fa espliciti riferimenti alla soggettività passiva TASI in ipotesi di immobili realizzati su aree demaniali in concessione (come, per es. gli stabilimenti balneari), al fine di specificare in quali casi il concessionario debba qualificarsi come un "possessore", ovvero come un "detentore" dell'immobile. A tal uopo, può essere utile sottolineare che la Corte di Cassazione, richiamando una giurisprudenza già consolidata in materia di ICI, ha recentemente evidenziato che il concessionario di un'area demaniale è il "possessore" dell'immobile quando è titolare del diritto reale di superficie del fabbricato costruito in virtù di concessione ed è, viceversa, il "detentore" dell'immobile medesimo se la concessione gli attribuisce solamente un diritto personale di godimento³³.

Stando alle ricordate indicazioni fornite dalla giurisprudenza di legittimità, può quindi verificarsi che possessore dell'immobile sia un ente pubblico territoriale e che detentore dello stesso sia un soggetto privato. In tale ipotesi, entrambi i soggetti saranno tenuti al versamento del tributo ciascuno pro quota, compreso l'ente territoriale, posto che l'immobile non è destinato per finalità istituzionali. Tuttavia, potrebbe accadere anche che il detentore (soggetto privato) non sia tenuto al versamento dell'imposta; dal momento che, come si è detto, in caso di detenzione temporanea inferiore a sei mesi (ad es. una concessione precaria) l'imposta è dovuta dal solo possessore. Sul punto, tuttavia, sarebbero opportuni dei chiarimenti ministeriali, in mancanza di una specifica disciplina normativa.

³³ Cass. civ. Sez. V, ordinanza 26 ottobre 2011, n. 22188.



Sempre con riferimento alle possibili criticità emergenti sotto il profilo della soggettività passiva TASI, va osservato che, la prassi amministrativa³⁴ ha recentemente chiarito che, similmente a quanto avviene per l'IMU, in presenza di immobili assegnati all'ex coniuge in sede di separazione o annullamento degli effetti civili del matrimonio, la soggettività passiva TASI spetterà unicamente al coniuge assegnatario, in quanto assimilato al titolare di un diritto di abitazione. In proposito, tuttavia, preme osservare che il chiarimento fornito in via interpretativa contrasta con il dato letterale della disposizione di riferimento, la quale espressamente prevede che detta assimilazione avvenga ai soli fini IMU.

Le modalità di determinazione della base imponibile, ai fini dell'applicazione della TASI, devono essere individuate mediante applicazione della disciplina dettata ai fini IMU (così come disciplinata dall'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, convertito con modificazioni dalla L. n. 214 del 2011). In particolare, la prassi amministrativa ha chiarito che anche il computo della durata del possesso o della detenzione dell'immobile dovrà avvenire con i medesimi criteri vigenti per l'IMU. Anche per la TASI la determinazione della base imponibile degli immobili di interesse storico e artistico e dei fabbricati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati usufruisce di una riduzione del 50%³⁵.

Anche la definizione di abitazione principale operante ai fini TASI, deve essere tratta dalla disciplina IMU, trovando quindi applicazione il regime dettato dall'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, convertito con modificazioni dalla L. n. 214 del 2011. In proposito, il Ministero dell'Economia e Finanze ha chiarito che anche le ipotesi di assimilazione all'abitazione principale, disciplinate sia per legge che per regolamento ai fini IMU, trovano applicazione nella determinazione della TASI.

Inoltre, in ipotesi di alloggi sociali e di immobili posseduti da società cooperative a proprietà indivisa, adibiti ad abitazione principale dagli assegnatari (assimilati per legge all'abitazione principale), la TASI dovrà essere assolta unicamente dal titolare del diritto reale, in base alle aliquote e alle detrazioni deliberate per le abitazioni principali; l'occupante dell'immobile non sarà tenuto ad alcun versamento d'imposta, neppure a titolo di detentore. Diversa è l'ipotesi degli immobili assegnati dagli ex IACP, in questo caso, infatti, la disciplina IMU non prevede un'assimilazione all'abitazione principale, ma semplicemente l'applicazione delle detrazioni per l'abitazione principale. In questo caso, la TASI deve essere calcolata sul valore complessivo dell'immobile con l'aliquota prevista dal Comune per gli immobili a disposizione, sottraendo poi l'eventuale detrazione adottata dal Comune in relazione alle abitazioni principali. L'importo così ottenuto deve essere versato in parte dal proprietario (IACP) e in parte dall'assegnatario, in quanto detentore dello stesso³⁶.

³⁴ Cfr. le Risposte a quesiti pubblicate dal Ministero dell'Economia e Finanze il 4 giugno 2014.

³⁵ Entrambi i chiarimenti sono stati forniti con le risposte a quesiti pubblicate dal Ministero dell'Economia e Finanze il 3 giugno 2014.

³⁶ Cfr. le Risposte a quesiti pubblicate dal Ministero dell'Economia e Finanze il 4 giugno 2014.



L'aliquota di base del tributo è pari all'1 per mille (per i fabbricati rurali strumentali è l'aliquota massima). Tuttavia, il Comune, con apposita delibera del Consiglio comunale, può ridurre detta aliquota fino ad azzerarla ovvero variarla, rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale, per ciascuna tipologia di immobile, la somma delle aliquote IMU e TASI non deve essere superiore all'aliquota massima IMU fissata al 31 dicembre 2013.

In via generale, per il 2014, l'aliquota massima TASI non può eccedere il 2,5 per mille; tuttavia, tale limite massimo può essere innalzato sino al 3,3 per mille e quello dell'aliquota di base può essere innalzato sino all'1,8 per mille, eccezion fatta per i fabbricati rurali strumentali, la cui aliquota massima rimane sempre l'1 per mille (art. 1 del D.L. n. 16 del 2014, convertito con modificazioni dalla L. n. 68 del 2014). Detto innalzamento dell'aliquota può essere adottato a condizione che con il conseguente maggior gettito vengano finanziate detrazioni (o altre misure agevolative) per l'abitazione principale (o equiparate ex art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, convertito con modificazioni dalla L. n. 214 del 2011), tali da generare effetti "equivalenti o inferiori" a quelli esistenti in materia IMU per i medesimi immobili.

Il Comune, con regolamento, può prevedere riduzioni ed esenzioni TASI in ipotesi analoghe a quelle previste per la TARI e, in particolare, per i seguenti immobili:

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

Con legge dello Stato sono individuate alcune esenzioni TASI mediante parziale rinvio alle esenzioni ICI di cui art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, eccetto lett. a), g) ed h).

Con riferimento alle esenzioni ICI, non richiamate ai fini TASI, si evidenzia che l'esenzione di cui alla lett. a) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992 viene sostituita da una misura volta ad esentare gli immobili posseduti dallo Stato e, se situati nel proprio territorio, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni, dalle Comunità montane, dai Consorzi tra detti enti, dagli enti del SSN e destinati esclusivamente a compiti istituzionali. Pertanto, a differenza dell'esenzione operante ai fini ICI, sono esclusi gli immobili posseduti dalle Camere di Commercio. Viceversa, è soppressa, senza l'introduzione di alcuna misura alternativa, l'esenzione di cui alla lett. g) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, relativa ai fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati e destinati alle attività assistenziali. Similmente, non viene richiamata l'esenzione di cui alla lett. h) della medesima disposizione, avente ad oggetto i terreni agricoli situati in zone montane. Tale esclusione, tuttavia, è



strettamente collegata al fatto che i terreni agricoli sono esclusi dalla definizione del presupposto impositivo della TASI.

Con riferimento all'esenzione di cui alla lett. i) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, l'art. 1, comma 3, del D.L. n. 16 del 2014, convertito con modificazioni dalla L. n. 68 del 2014, ha previsto che alla medesima si applichino le disposizioni recate dall'art. 91-*bis* del D.L. n. 1 del 2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 27 del 2012. In sostanza, ai fini dell'esenzione TASI per gli immobili posseduti dagli Enti non commerciali e destinati allo svolgimento delle attività istituzionali (anche in caso di utilizzo misto), si deve fare riferimento alle indicazioni fornite ai fini della medesima esenzione, in materia IMU.

Oltre alle esenzioni già disciplinate ai fini ICI (ed esaminate anche con riferimento all'IMU) si sottolinea che, per espressa previsione normativa, sono esenti anche i rifugi alpini non custoditi, i punti d'appoggio ed i bivacchi. Infine la TASI è applicata in misura ridotta di due terzi sull'unità immobiliare (una sola) posseduta, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, da cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'AIRE, già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a condizione che l'immobile non risulti locato o dato in comodato d'uso (art. 9-*bis* del D.L. n. 47 del 2014, convertito con modificazioni dalla L. n. 80 del 2014).

Passando ad esaminare i profili attuativi del nuovo tributo, si osserva che il comma 687 dell'art. 1 della L. n. 147 del 2013 prevede che, ai fini della dichiarazione relativa alla TASI si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione IMU. Tale scarsa disposizione è destinata a suscitare diverse difficoltà operative, tenuto conto del fatto che la disciplina dichiarativa IMU nulla dispone in merito agli obblighi dichiarativi eventualmente esistenti in capo all'inquilino, in caso di immobili locati. Ai fini IMU, infatti, a differenza di quanto avviene ai fini TASI, pur in presenza di contratti di locazione, l'unico soggetto passivo dell'imposta rimane colui che possiede l'immobile a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento.

Il versamento della TASI può essere effettuato tramite modello F24³⁷, oppure bollettino di conto corrente postale (art. 1, comma 688 della L. n. 147 del 2013). Nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali 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.

La TASI va versata in due rate il 16 giugno e il 16 dicembre di ciascun anno (rispettivamente in acconto e a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno³⁸), salvo l'ipotesi di versamento in un'unica soluzione il 16 giugno. Similmente a quanto avviene per l'IMU, la prima rata va calcolata in base

³⁷ I codici tributo sono stati pubblicati con la risoluzione n. 45/E del 2014.

³⁸ Cfr. Risposte a quesiti pubblicate dal Ministero dell'Economia e Finanze il 4 giugno 2014.



all'aliquota e alle detrazioni vigenti per l'anno d'imposta precedente; mentre il versamento della seconda rata, va operato a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, in base alle delibere comunali pubblicate sul sito internet del Ministero di Economia e Finanze³⁹.

In via generale, la pubblicazione sul sito internet del Ministero dell'Economia e Finanze delle delibere comunali deve avvenire entro il 28 ottobre di ciascun anno d'imposta; di conseguenza, il Comune deve inviare al Ministero le delibere delle aliquote e i regolamenti TASI entro il 21 ottobre, mediante inserimento nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale. Qualora il Comune non provveda alla pubblicazione delle aliquote nel termine del 28 ottobre, trovano applicazione gli atti adottati per l'anno precedente.

Per il solo 2014, i Comuni sono tenuti ad effettuare la comunicazione delle deliberazioni relative alle aliquote TASI entro il 23 maggio (art. 1, comma 688, della L. n. 147 del 2013, come modificato dall'art. 1 del D.L. n. 88 del 2014, in corso di conversione). Infatti, sempre in relazione al solo primo anno di applicazione dell'imposta, il versamento della prima rata TASI deve avvenire in base alle deliberazioni comunali pubblicate entro il 31 maggio 2014 sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

In caso di omessa pubblicazione delle delibere comunali entro il 31 maggio 2014, il versamento della prima rata TASI andrà effettuato (sia per le abitazioni principali che per gli altri immobili) entro il 16 ottobre 2014 sulla base delle delibere comunali pubblicate sul sito Internet del Ministero dell'Economia e Finanze al 18 settembre 2014. A tal fine, i Comuni dovranno inviare le predette delibere esclusivamente in via telematica, entro il 10 settembre 2014.

Nel caso di mancato invio delle delibere entro il 10 settembre 2014, il versamento della TASI dovrà essere effettuato in un'unica soluzione il 16 dicembre 2014, mediante applicazione dell'aliquota di base dell'1 per mille; sempre nel rispetto del principio in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU previste per ciascuna tipologia di immobile non può essere superiore all'aliquota massima IMU.

Inoltre, nel caso di mancato invio della delibera comunale entro il predetto termine del 10 settembre 2014 (così come anche nel caso di adozione della delibera comunale, ma mancata previsione della percentuale d'imposta a carico del detentore) la TASI dovrà essere assolta al 90% dal proprietario e al 10% dal detentore, sempre dopo essere stata determinata in base alle condizioni del titolare dell'immobile.

In base ai dati consultabili sul sito del Ministero di Economia e Finanze⁴⁰, soltanto 2.182 Comuni hanno proceduto alla pubblicazione delle aliquote TASI entro il 31 maggio 2014, fra i capoluoghi figurano: Ancona, Aosta, Arezzo, Asti, Bari, Bergamo, Bologna, Brescia, Biella, Caserta, Cagliari,

³⁹ Secondo quanto disposto dal D.M. 31 maggio 2002 in relazione all'addizionale comunale all'Irpef.

⁴⁰ <http://www.finanze.it/dipartimentopolitichefiscali/fiscalitalocale/IUC/sceltaregione.htm>.



Carbonia, Cremona, Ferrara, Forlì, Frosinone, Genova, Grosseto, Iglesias, Latina, La Spezia, Lecco, Livorno, Lodi, Lucca, Macerata, Mantova, Modena, Napoli, Novara, Olbia, Parma, Piacenza, Pesaro, Pistoia, Pordenone, Ravenna, Reggio Emilia, Rimini, Salerno, Sassari, Savona, Siena, Torino, Trento, Udine, Urbino, Venezia, Vibo Valentia, Vicenza.

Infine, si rammenta che, solo a decorrere dal 2015, i Comuni saranno tenuti a rendere disponibili, su richiesta dei contribuenti, i modelli di pagamento TASI preventivamente compilati, ovvero a procedere autonomamente all'invio degli stessi modelli.

4. LA TASSA SUI RIFIUTI (TARI) LA TASSA SUI SERVIZI INDIVISIBILI (TASI)

Come anticipato, la TARI è la nuova tassa comunale per la raccolta dei rifiuti, che va a sostituire tutte le precedenti forme di imposizione; peraltro, senza introdurre grosse innovazioni sotto il profilo della disciplina del tributo.

Il presupposto impositivo della nuova Tassa sui Rifiuti (TARI) è sempre il possesso o la detenzione di locali o aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative e le aree comuni condominiali non detenute o occupate in via esclusiva. Inoltre, nel caso di detenzione temporanea (inferiore a 6 mesi) la TARI è dovuta unicamente dal possessore a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie.

Per la determinazione della base imponibile, fino all'attivazione delle procedure di interscambio fra Comuni e Agenzia delle Entrate, per gli immobili a destinazione ordinaria la superficie soggetta al tributo è quella calpestabile; il passaggio all'utilizzo della superficie catastale avverrà a decorrere dal 1° gennaio successivo alla data di emanazione di un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate che attesta l'avvenuta attuazione del cennato sistema di interscambio. Per gli altri immobili, diversi da quelli a destinazione ordinaria, la superficie da assoggettare a tassazione rimarrà sempre la superficie calpestabile, facendo riferimento alle superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti tributi sui rifiuti.

Nella determinazione della superficie assoggettabile a TARI non si deve tener conto della parte 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). Infatti, per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, il Comune, con regolamento, deve prevedere riduzioni della quota variabile del tributo, proporzionali alla quantità di rifiuti avviati al riciclo.

La TARI è corrisposta in base ad una tariffa commisurata ad anno in base ai criteri determinati dal d.P.R. n. 158 del 1999, ovvero del principio "chi inquina paga" alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia dell'attività svolta nonché al costo del servizio sui rifiuti.



I Comuni che hanno realizzato dei sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferita, possono prevedere, in luogo della TARI, l'applicazione di una tariffa di natura corrispettiva.

Le tariffe della TARI 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. La tariffa deve essere modulata assicurando riduzioni per le zone coperte dalla raccolta differenziata delle utenze domestiche.

Alcune agevolazioni ed esenzioni della TARI sono individuate dalla normativa erariale, ma l'adozione della gran parte delle misure di favore viene rimessa all'esercizio della potestà regolamentare comunale. In particolare, la disciplina statale prevede che, in caso di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti o di svolgimento dello stesso in grave violazione della disciplina di riferimento, nonché di interruzione del servizio, la TARI è dovuta nella misura massima del 20% della tariffa. Similmente, nelle zone in cui la raccolta dei rifiuti non viene effettuata, la TARI è dovuta nella misura massima del 40% della tariffa; tale misura dovrà essere determinata in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta. Infine la TARI è applicata in misura ridotta di due terzi sull'unità immobiliare (una sola) posseduta, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, da cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'AIRE, già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a condizione che l'immobile non risulti locato o dato in comodato d'uso (art. 9-bis del D.L. n. 47 del 2014, convertito con modificazioni dalla L. n. 80 del 2014).

Inoltre, i Comuni possono prevedere riduzioni e/o esenzioni tariffarie nei seguenti casi:

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

Ma la potestà regolamentare può anche superare le indicazioni fornite dalla normativa statale, adottando ulteriori riduzioni d'imposta, non espressamente indicate.

Il versamento della TARI può essere effettuato tramite: modello F24⁴¹, apposito bollettino di conto corrente postale, o altri mezzi. Spetta a ciascun Comune individuare il numero delle rate (prevedendone almeno due a scadenza semestrale) ed i relativi termini, anche differenziati rispetto a quelli deliberati per la TASI. In ogni caso va garantita ai contribuenti la possibilità di effettuare il pagamento in unica soluzione, entro il 16 giugno di ciascun anno.

⁴¹ I relativi codici tributo sono stati pubblicati con la risoluzione 24 aprile 2014, n. 45/E.



L'accertamento e la riscossione della TARI, o della tariffa eventualmente adottata, spetta ai Comuni; tuttavia, questi ultimi possono affidare, fino alla scadenza del relativo contratto, la gestione dell'accertamento e della riscossione della TARI, o della tariffa eventualmente adottata, ai soggetti ai quali, alla data del 31 dicembre 2013, risulta affidato il servizio di gestione dei rifiuti o di accertamento e riscossione della TARES⁴².

⁴² La tassa sui rifiuti in vigore per il 2013.

