

Ai Sindaci

Ai Responsabili Ufficio Tributi

Ai Responsabili Ufficio Ragioneria

Bologna 15 maggio 2014

Prot. 113

OGGETTO: NOTA DI LETTURA TASI E DL 16/2014 CONVERTITO

1. PREMESSA

La legge 2 maggio 2014, n. 68, ha convertito, con modificazioni, il d.l. n. 16 del 2014, recando nuove e rilevanti modifiche alla disciplina dei tributi comunali, soprattutto con riferimento alla TASI, per la quale viene disegnato un sistema di pagamenti, in acconto e saldo, che può creare enormi difficoltà laddove il Comune deciderà di applicare la TASI alla sola abitazione principale.

Con la presente nota si analizzano alcuni problemi applicativi, rimandando, per quanto non modificato dalla legge di conversione, a quanto già sostenuto nella *“Nota di lettura Tasi e decreto legge 6 marzo 2014, n. 16”*, prot. 86 del 18 marzo 2014.

2. L’EFFICACIA DELLE DELIBERE TASI PER L’ANNO 2014

L’art. 1, comma 1, del d.l. n. 16 del 2014, modifica l’art. 1, comma 688 della legge n. 147 del 2013, riscrivendo sia i termini di pagamento della TASI che il sistema di pubblicazione delle delibere comunali, prevedendo altresì una deroga per il primo anno di applicazione.

Il sistema dei versamenti viene ora uniformato a quello previsto per l’IMU, con la rata di acconto in scadenza il 16 giugno e quella di saldo il 16 dicembre, ferma restando la possibilità per il contribuente di effettuare il pagamento in un’unica soluzione entro giugno. L’acconto TASI, come quello IMU, deve essere eseguito sulla base dell’aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell’anno precedente.



Anche il sistema di pubblicazione delle delibere comunali è identico a quello IMU, disciplinato dall'art. 13, comma 13-*bis* del d.l. n. 201 del 2011, prevedendosi che l'efficacia della delibera comunale sia subordinata all'inserimento della stessa sul Portale del federalismo fiscale, con invio entro il 21 ottobre.

Affiancato a quello ordinario, il legislatore ha però previsto anche un regime transitorio, valido per il solo anno 2014: la rata di acconto è versata sulla base delle aliquote e detrazioni deliberate solo se la delibera comunale di approvazione delle aliquote è inviata al MEF entro il 23 maggio 2014.

In realtà, il legislatore in merito alla tempistica di approvazione usa una formulazione non cristallina, prevedendo per gli immobili diversi dall'abitazione principale l'approvazione dell'aliquota entro il 31 maggio, mentre per le abitazioni principali è prevista la pubblicazione della delibera entro il 31 maggio. In entrambi i casi il termine viene comunque uniformato dalla previsione che *“ai fini di quanto previsto dai due periodi precedenti, il comune è tenuto ad effettuare l'invio della predetta deliberazione, esclusivamente in via telematica, entro il 23 maggio 2014”*. Pertanto, l'aliquota prevista per gli immobili diversi dall'abitazione principale dovrà comunque anch'essa essere approvata prima del 23 maggio.

In caso di mancata approvazione e pubblicazione delle aliquote entro i predetti termini, il comma 688, come riformulato dal d.l. n. 16 del 2014, prevede che l'acconto relativo alle fattispecie imponibili diverse dall'abitazione principale venga effettuato facendo riferimento all'aliquota base dell'1 per mille, salvo conguaglio da effettuare unitamente al saldo, mentre per le abitazioni principali è previsto un unico versamento dell'importo complessivamente dovuto per l'intero anno da effettuare il 16 dicembre.

Il Comune che non effettua l'invio delle delibere nei termini sopradescritti, e successivamente decida di applicare la TASI sulla sola abitazione principale, sarà costretto ad effettuare il rimborso di quanto ricevuto in acconto, e ciò implica ovviamente un'inutile complicazione tanto per i contribuenti tanto per il Comune stesso.

Pertanto, anche sotto l'aspetto operativo si pongono diversi problemi, come quello relativo alla percentuale della TASI da porre a carico del detentore. Sul punto, posto che l'art. 1, comma 681, della legge n. 147 del 2013, pone a carico del detentore una quota d'imposta compresa tra un minimo del 10 ed un massimo del 30 per cento, si ritiene che in attesa della formalizzazione delle scelte comunali, si debba porre a carico del detentore, in sede di acconto e salvo conguaglio a dicembre, una quota del 10 per cento, che può considerarsi come la “quota base”; conseguentemente, “la restante parte” del 90 per cento dell'acconto dovrà essere posta a carico del possessore.

Inoltre, il meccanismo del pagamento dell'acconto TASI con l'aliquota base può imporre al contribuente un versamento che potrebbe rilevarsi in contrasto con le scelte definitive di politica fiscale IMU che saranno



successivamente adottate dal Comune, dando luogo ad un successivo rimborso comunale. L'ipotesi, ad esempio, si verifica quando il Comune ha deliberato l'aliquota IMU massima nel 2013 e nel 2014 non ha ancora provveduto a deliberare né le aliquote IMU né quelle TASI; in quest'ipotesi il rispetto del limite stabilito dal comma 640 della legge n. 147 del 2013, potrebbe indurre il contribuente a ritenere non dovuto il versamento o ad aver diritto al rimborso nel caso in cui sia confermata l'aliquota massima IMU.

Per ovviare alle situazioni sopra descritte, nel caso in cui il Comune non intenda comunque effettuare le proprie scelte fiscali entro il 23 maggio, perché, ad esempio, è interessato dal rinnovo della carica di Sindaco, e non intenda comunque correre il rischio di effettuare il rimborso di quanto complessivamente ricevuto in acconto, è possibile operare in due modi.

Posto che il termine di approvazione del bilancio di previsione è stato prorogato, con decreto del Ministero dell'Interno del 29 aprile 2014, al 31 luglio 2014, il Comune potrebbe comunque adottare una delibera di Consiglio comunale fissando l'aliquota pari a zero, riservandosi di variarla entro il 31 luglio 2014. Tale possibilità non è preclusa nei comuni interessati dalle prossime elezioni amministrative, visto che la delibera in questione può essere fatta rientrare tra gli "atti urgenti e improrogabili", di cui all'art. 38, comma 5, del d.lgs. n. 267 del 2000, anche secondo l'interpretazione datane dal Ministero dell'interno con circolare 7 dicembre 2007, ad avviso del quale rientrano tra gli atti adottabili anche quelli per i quali non è prescritto un termine perentorio per la loro adozione purché *"corredati da adeguata motivazione, muovendo dalla considerazione che la valutazione della necessità dell'atto è rimessa all'apprezzamento dell'organo che deve emanarlo, il quale ne assume la relativa responsabilità politica"*. Pare evidente, che imporre al Comune di incassare somme da rimborsare, rappresenti un inutile dispendio di risorse umane e finanziarie per l'ente, anche in ragione degli interessi che dovranno comunque essere corrisposti, anche nel caso in cui l'ente abbia disciplinato forme di compensazione con altri tributi comunali.

La scelta prospettata dovrà comunque essere adeguatamente soppesata in quanto con essa difatti si rimanda l'incasso dell'intera TASI a dicembre, e ciò potrebbe determinare l'esigenza di ricorrere ad anticipazioni di tesoreria.

La seconda possibilità è quella di differire il termine di versamento dell'acconto al 16 settembre, la quale rappresenta la prima scadenza utile, anche in considerazione del termine ultimo fissato per l'approvazione del bilancio e dell'inopportunità di fissare scadenze di pagamento in agosto.

In merito alla possibilità per il Comune di disporre il differimento dei termini di versamento vanno effettuate considerazioni diverse da quelle che potevano effettuarsi in materia di mini-IMU.

In generale, si ricorda che il differimento dei termini di versamento non è incluso tra i vincoli posti alla potestà regolamentare disciplinata dall'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997. Il Ministero dell'economia ha già avuto modo di



precisare, nella circolare 13 gennaio 2000, n. 13/E, che l'ente locale, sulla base della potestà regolamentare generale prevista dall'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, può differire i termini di versamento, precisando anche, per quanto riguarda la Tosap e l'imposta di pubblicità, che con regolamento è possibile modificare in via definitiva i termini ordinari per il pagamento dei due tributi comunali disciplinati dagli articoli 8 e 50 del d.lgs. n. 507 del 1993. In tema di IMU, invece, il Dipartimento delle finanze, ha negato - nelle Linee guida per la predisposizione del regolamento per l'applicazione dell'Imu - la possibilità di differire i termini di versamento, sia perché la disciplina Imu non richiama l'art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997, che permetteva nell'Ici di "stabilire differimenti di termini per i versamenti, per situazioni particolari", sia perché, anche ricorrendo all'autonomia regolamentare generale di cui al predetto art. 52, occorre tenere conto della quota Imu di competenza statale *"il cui versamento deve avvenire contestualmente al versamento della quota d'imposta spettante al Comune"*.

In base alle stesse considerazioni espresse dal Ministero, considerato che per la TASI non è prevista alcuna riserva di gettito a favore dello Stato, si potrebbe ritenere possibile operare il differimento della rata di acconto.

Inoltre, a differenza della mini-IMU, l'eventuale differimento non confligge con prerogative statali e con l'esigenza di quantificazione del gettito ai fini della determinazione dell'FSC 2014, posto che per il 2014 occorrerà comunque aver riguardo ai soli gettiti stimati e non ai gettiti effettivi.

Circa l'organo competente ad adottare la delibera di differimento, posto che tale potere affonda le sue radici nell'esercizio della potestà regolamentare di cui all'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, si ritiene che questo vada individuato nel Consiglio comunale, salvo l'ipotesi in cui il regolamento generale delle entrate, od eventualmente il regolamento TASI se già approvato, demandi direttamente tale possibilità alla Giunta comunale.

Naturalmente, in assenza di regolamento, si ritiene che il Consiglio comunale possa legittimamente adottare tale delibera anche nel periodo di cui all'art. 38, comma 5, del d.lgs. n. 267 del 2000.

Anche tale seconda possibilità non risolve totalmente eventuali problemi di liquidità del Comune, posto che anche differendo il termine di versamento dell'acconto, non avendo comunque il Comune inviato la delibera delle aliquote entro il 23 maggio 2014, il contribuente in base alla nuova formulazione del comma 688 è comunque legittimato a versare la TASI per abitazione principale in un'unica soluzione entro il 16 dicembre, salva la facoltà del contribuente di versare in due rate.

3. ULTERIORI PROBLEMI APPLICATIVI TASI

Giungono a codesta ANCI varie richieste di chiarimenti in merito ad alcuni casi pratici, di rilevante interesse per tutti i Comuni.



Alloggi ex Acer di proprietà dei Comuni

Si tratta di alloggi regolarmente assegnati e per i quali si pone il problema del pagamento della TASI, sia con riferimento al possessore (il Comune) sia con riferimento al detentore.

In merito al problema del pagamento della TASI da parte del Comune stesso va rilevato preliminarmente che questi fabbricati non possono considerarsi esenti da TASI per quanto disposto dall'art. 1, comma 3, del d.l. n. 16 del 2014, il quale fa riferimento agli immobili posseduti dal Comune nel proprio territorio, ma destinati esclusivamente a compiti istituzionali, in quanto l'utilizzo di tali immobili non è riconducibile all'attività istituzionale dell'ente e ciò per giurisprudenza di legittimità già consolidatasi in tema di ICI.

Cionondimeno si ritiene che la TASI non sia dovuta per confusione tra soggetto passivo e soggetto attivo. Siccome poi il detentore è tenuto a corrispondere una quota della TASI che sarebbe dovuta dal possessore, nell'ipotesi, appunto, in cui possessore e detentore non siano il medesimo soggetto, non essendo nulla dovuto dal possessore nulla sarà dovuto anche dal detentore.

Ovviamente la confusione tra soggetto attivo e passivo si realizza per qualsiasi immobile comunale.

Alloggi cooperative edilizie a proprietà indivisa – accollo quota del detentore

È sorto il problema se sia possibile evitare il pagamento della quota relativa al detentore assegnatario di un alloggio di proprietà di una cooperativa edilizia a proprietà indivisa.

A tale fine si ritiene che il problema possa essere agevolmente risolto attraverso un atto di accollo da parte della cooperativa della quota spettante al detentore assegnatario. Si ricorda, infatti, che l'art. 8, comma 2, della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) dispone espressamente che *«È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario»*, e tale possibilità è ammessa indipendentemente dall'esistenza di un'espressa norma regolamentare.

Naturalmente si ritiene che l'accollante sia tenuto ad effettuare apposita comunicazione al Comune circa la volontà di pagare la TASI dovuta dall'accollato.

Ex casa coniugale assegnata dal giudice della separazione

Come già osservato nella nota di lettura 18 marzo 2014, prot. 86, la disciplina TASI non reca una disciplina specifica per il caso dell'ex casa coniugale assegnata dal giudice della separazione, che quindi deve seguire le regole ordinarie, con la conseguenza che in caso di abitazione in piena proprietà al coniuge non assegnatario questo sia tenuto a versare la TASI in



qualità di possessore nella misura del 70-90 per cento, mentre il coniuge assegnatario verserà la restante parte.

Abitazioni principali assimilate per legge

Come noto la legge di stabilità 2014 ha riscritto l'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2013, prevedendo tra l'altro che l'IMU "non si applica":

- alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;
- agli alloggi sociali, così come definiti dal d.m. 22 aprile 2008 del Ministero delle infrastrutture;
- alla casa coniugale assegnata al coniuge a seguito di provvedimento di separazione legale annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- alle unità immobiliari appartenenti al personale delle Forze armate, delle Forze di polizia, del Corpo nazionale dei vigili del fuoco e del personale appartenente alla carriera prefettizia.

La normativa IMU non considera espressamente i casi sopra elencati come casi di assimilazione *ex lege* all'abitazione principale, precisando soltanto la non applicazione dell'IMU.

Tuttavia, l'art. 1, comma 1, lett. a), del d.l. n. 16 del 2014, nell'offrire la possibilità ai Comuni di incrementare le aliquote TASI di un ammontare non superiore allo 0,8 per mille prescrive che il Comune debba prevedere riduzioni o detrazioni non solo per le abitazioni principali ma anche per le "unità immobiliari ad esse equiparate di cui all'art. 13, comma 2".

Da tale disposizione si ricava pertanto che le abitazioni sopra ricordate vanno considerate come casi di equiparazione all'abitazione principale e che per tale motivo l'art. 13, comma 2, dispone la non applicazione dell'IMU, così come è disposta la non applicazione dell'IMU per l'abitazione principale.

Quanto detto aiuta anche a risolvere un'ulteriore problema interpretativo dovuto al fatto che nella riformulazione dell'art. 13, comma 2, il legislatore non ha previsto espressamente, a differenza del d.l. n. 102 del 2013, che l'assimilazione non opera allorquando l'abitazione è allibrata in catasto con categoria di lusso (A/1, A/8 e A/9).

In altri termini, al pari delle abitazioni principali, le abitazioni equiparate non saranno assoggettate ad IMU solo se accatastate in categoria non di lusso, diversamente scontreranno l'aliquota ordinariamente prevista.

Un discorso a parte va fatto per l'ex casa coniugale, per la quale il legislatore sembra prevedere l'esclusione indipendentemente dal fatto che il coniuge assegnatario vi abbia stabilito la propria residenza e dimora abituale.

Il problema nasce nel caso di ex casa coniugale, classificata in categoria di lusso. In tale ipotesi, l'abitazione non potrà ritenersi esclusa ai sensi dell'art. 13, comma 2, lett. c), ma, per le ragioni dette, dovrà corrispondere



l'IMU in quanto abitazione principale di lusso. A questo punto si pone il problema della soggettività passiva, ovviamente non affrontato dal più volte citato comma 2, disciplinando tale comma i casi di esclusione dal versamento.

Si ritiene che il problema della soggettività passiva vada risolto attraverso l'applicazione dell'art. 4, comma 12-*quinquies*, del d.l. n. 16 del 2012, il quale dispone che "ai soli fini dell'applicazione" dell'Imu, l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione. Tale norma, quindi, non potrà ritenersi abrogata implicitamente dalla legge di stabilità per il 2014, in quanto le due disposizioni non risultano essere in contrasto, ma anzi la loro lettura sistematica permette di fornire una soluzione applicativa al caso di assegnazione di casa di lusso.

Detrazioni abitazione principale

In presenza di più comproprietari di un'abitazione si è posto il problema di come riconoscere la detrazione nel caso in cui l'immobile sia abitazione principale di uno solo di essi. Al riguardo si ritiene che le modalità di applicazione della detrazione possano essere le medesime dell'IMU, ovvero che la detrazione spetti "proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica", fermo restando che il Comune possa disciplinare diversamente, rapportandola, ad esempio, alle quote di possesso.

Concessionari di aree demaniali

Come noto, la disciplina TASI non contiene una puntuale elencazione dei soggetti passivi, non definendo rigorosamente cosa si intenda per possessore. L'individuazione dei possessori può comunque ricavarsi dalla disposizione relativa alla detenzione temporanea. Il comma 673 dispone che *«In caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TASI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie»*.

Il comma dispone un'eccezione alla regola generale dell'assoggettamento al tributo anche del detentore; da tale disposizione si può ricavare che i soggetti passivi TASI siano coloro che possiedono gli oggetti imponibili a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie.

Dal confronto con i soggetti passivi IMU, posto che il locatario finanziario è disciplinato autonomamente, emerge l'assenza in TASI dell'enfiteuta e del concessionario su aree demaniali.

Ora, considerato che nella disciplina IMU l'individuazione tra i soggetti passivi del concessionario e del locatario finanziario serve a traslare in capo a questi l'obbligazione tributaria che altrimenti sarebbe in capo al proprietario, si deve ritenere che la TASI dovuta su quanto costruito su aree



demaniali sia a carico del proprietario concedente, salvo che con l'atto di concessione non si sia attribuito il diritto di edificare su aree demaniali a titolo di diritto di superficie.

Gianni Melloni

Direttore ANCI Emilia – Romagna