



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in Amministrazione, finanza e
controllo
(*ordinamento ex D.M. 270/2004*)

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

La tassazione immobiliare
comunale in Italia

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Correlatore

Ch. Prof. Luigi Benvenuti

Laureando

Elena Pinzin

Matricola 827100

Anno Accademico

2013 / 2014

INDICE

Introduzione	3
1. Federalismo fiscale e decentramento fiscale	4
1.1 Il federalismo fiscale	5
1.2 L'evoluzione del decentramento fiscale in Italia	11
1.2.1 La legge delega sul federalismo fiscale	16
1.3 La realtà sul federalismo fiscale	19
2. La tassazione immobiliare comunale: la IUC	22
2.1 Le imposte immobiliari in Italia	24
2.1.1 Tipologie di tassazione immobiliare	27
2.2 La riforma del Catasto	31
2.3 La tassazione immobiliare a livello locale	36
2.4 L'Imposta Unica Comunale (IUC)	38
2.4.1 La disciplina generale IUC	39
2.4.2 L'incidenza della IUC nelle diverse tipologie di immobili	44
3. IMU - L'imposta municipale propria	47
3.1 L'imposta comunale sugli immobili: origini e natura del prelievo	49
3.1.1 Natura patrimoniale dell'imposta immobiliare locale	54
3.2 La potestà regolamentare locale in vigore dell'IMU Le differenze tra ICI e IMU	57
3.3 Presupposto oggettivo	60
3.3.1 Fabbricati	66
3.3.2 Aree Fabbricabili	69
3.3.3. Terreni	71
3.3.4 Abitazione principale	73
3.3.5 Pertinenze dell'abitazione principale	76
3.3.6 Fabbricati rurali	77
3.3.7 Impianti di produzione di energia pulita: gli impianti fotovoltaici e le centrali eoliche	79
3.4 Presupposto soggettivo	82
3.5 Base imponibile	90
3.5.1 Fabbricati	90
3.5.2 Aree fabbricabili	95
3.5.3 Terreni	96
3.6 Aliquote	97

3.7 Agevolazioni	102
3.7.1 Esenzione enti non commerciali	105
3.7.2 Agevolazioni per l'abitazione principale	110
3.7.3 Agevolazioni per il settore agricolo	112
3.8 Dichiarazione	117
3.9 Versamenti	118
3.10 Aspetti procedurali	121
3.11 Attribuzione del gettito	128
3.12 La componente reddituale dell'IMU	132
3.13 Esempi	135
4. TASI - La tassa sui servizi indivisibili	139
4.1 Presupposto oggettivo	141
4.2 Presupposto soggettivo	143
4.3 Base imponibile	151
4.3.1 Immobili iscritti nel Catasto immobiliare	151
4.3.2 Fabbricati della categoria D	153
4.3.3 Aree fabbricabili	154
4.4 Aliquote	154
4.5 Esenzioni e riduzioni	159
4.6 Versamenti	164
4.7 Aspetti critici della TASI	169
5. TARI – La tassa rifiuti	173
5.1 Definizione di rifiuto	176
5.2 La TARI, la tassa rifiuti	180
5.3 Presupposto oggettivo	181
5.4 Presupposto soggettivo	183
5.5 Base imponibile	184
5.6 Determinazione della tassa	188
5.7 Agevolazioni e riduzioni	195
5.8 La tariffa corrispettiva	198
5.9 Aspetti procedurali: il regolamento, la denuncia, l'accertamento e la riscossione	200
6. Local tax	204
Conclusioni	208
Bibliografia	213

INTRODUZIONE

Con l'introduzione nel 2009 della Legge delega sul federalismo fiscale, diretta ad attribuire maggiore potere ed autonomia tributaria e finanziaria agli enti locali da parte dello Stato, ebbe inizio il processo di riforma della fiscalità locale, la quale, ispirata al principio di territorialità, trova la propria materia di imposizione ideale negli immobili in ragione del radicamento al territorio che li contraddistingue.

Tale dinamica ha portato all'introduzione di disposizioni normative che hanno introdotto nuove forme di imposizione e che hanno apportato modifiche ai prelievi previgenti.

L'ultimo intervento in ordine temporale è stato realizzato con la Legge di stabilità 2014, con la quale si è inteso riorganizzare la fiscalità locale aggregando sotto un'unica egida i prelievi immobiliari locali: è stata introdotta l'Imposta unica Comunale (IUC), la quale ricomprende tre distinti tributi, l'imposta municipale propria (IMU), la tassa sui servizi indivisibili (TASI), e la tassa rifiuti (TARI).

Con il presente elaborato si intende esaminare l'attuale regime impositivo che grava costantemente e severamente sulla ricchezza personale dei contribuenti, sul loro patrimonio immobiliare. Vengono rilevate ed apprezzate le caratteristiche dei diversi prelievi immobiliari locali, allo scopo di fare luce su una questione particolarmente sentita dai contribuenti, persone fisiche e persone giuridiche, attualmente contrassegnata da incertezza e perplessità.

Il presente elaborato è stato redatto a seguito di un'approfondita analisi della dottrina e della giurisprudenza in materia di imposizione immobiliare locale degli ultimi vent'anni. A seguito di una breve introduzione al fenomeno del federalismo fiscale e dell'analisi evolutiva del decentramento fiscale in Italia (Capitolo 1), viene sottolineata l'importanza che ricopre la tassazione immobiliare, ed in particolare la tassazione immobiliare patrimoniale, nel finanziamento degli enti locali (Capitolo 2). Si procede successivamente all'analisi approfondita della disciplina dei tre prelievi che compongono la IUC: l'IMU, l'imposta che grava sui possessori degli immobili (Capitolo 3), la TASI diretta a finanziare i servizi indivisibili prestati dagli enti comunali, la quale rappresenta una novità nell'ordinamento tributario italiano (Capitolo 4), e la TARI, l'ultima evoluzione della tassazione diretta al finanziamento della gestione dei rifiuti urbani (Capitolo 5). Si rileva infine l'intenzione del legislatore di intervenire nuovamente in materia con l'introduzione della *Local tax* (Capitolo 7) al fine di portare unitarietà alla fiscalità locale.

Capitolo 1

Federalismo fiscale e decentramento fiscale

SOMMARIO: 1.1 Il federalismo fiscale; 1.2 L'evoluzione del decentramento fiscale in Italia (1.2.1. La legge delega sul federalismo fiscale); 1.3 La realtà sul federalismo fiscale.

Negli ultimi decenni abbiamo assistito ad un radicale mutamento di indirizzo nell'ambito dei rapporti finanziari tra diversi livelli di governo, sia a livello locale che a livello sovranazionale.

Le riforme istituzionali che si sono susseguite hanno influito sull'articolazione del governo all'interno del sistema istituzionale italiano, quale risposta alle persistenti richieste di decentramento verso il basso - dallo Stato agli enti locali - delle funzioni politiche ed amministrative. In merito alle relazioni tra l'Italia ed i paesi dell'Unione Europea, invece, le riforme hanno operato in risposta alle richieste di un progressivo trasferimento di alcune funzioni nazionali a livelli superiori - dallo Stato all'Unione Europea - in particolare, ma non soltanto, in campo monetario ed ambientale.

Tali tendenze opposte, verso la periferia e verso un centro sovranazionale, possono essere viste come conseguenza del processo di globalizzazione delle economie. Da un lato, a mano a mano che si attenuano i valori nazionali, è richiesto che il governo venga affidato a livello decentrato, ai livelli di governo più vicini ai cittadini; dall'altro, qualora l'interesse sconfini il territorio nazionale, è richiesto che il governo venga affidato ad istituzioni sovranazionali adatte alla gestione di un mondo sempre più economicamente interdipendente.

Intorno al federalismo e alle sue possibili evoluzioni è da tempo aperta un'intensa disputa politica e dottrinale che non accenna a placarsi.

Ai fini di una completa ed esauriente trattazione del tema della tassazione immobiliare, ritengo interessante analizzare il tema del federalismo e del decentramento fiscale, in quanto le principali imposte che colpiscono il patrimonio immobiliare sono state introdotte in seguito a riforme in senso federale che si sono susseguite nella storia della Repubblica italiana.

1.1 Il Federalismo fiscale

L'efficienza, ovvero la promozione di un grado superiore di *welfare*, è la finalità fondamentale del federalismo fiscale: "se c'è più *welfare* per tutti, dovrebbe o potrebbe migliorare l'equità del sistema come effetto indiretto"¹.

La redistribuzione dei compiti tra Stato e livelli di governo locale è una questione di importanza fondamentale, la cui realizzazione è destinata ad influenzare in misura rilevante diritti, obblighi, poteri, strutture amministrative e ripartizione delle risorse disponibili.

¹ RUSSO V., *Federalismi fiscali e costituzioni*, in *Il Fisco*, 2001, vol. II, n. 38, p. 12523

Nella materia tributaria, *federalismo fiscale* significa organizzare il prelievo in modo da privilegiare gli equilibri a livello decentrato.

Fondato su ragioni ideologiche, politiche ed organizzative², il federalismo fiscale si attua attraverso una riforma del sistema tributario che riduce il peso delle imposte erariali ed espande il potere impositivo degli enti locali correlato ai servizi da essi resi ai cittadini, in modo da aumentare la quota del gettito fiscale impiegata a vantaggio delle comunità che l'hanno prodotto.

L'ipotesi del federalismo fiscale viene percepito, dal mondo politico e da ampi settori della società civile, come una proposta essenzialmente basata sul "vil denaro", e sul trionfo dell'avara logica del "quel che è mio è mio" sulla più nobile logica della solidarietà nazionale e della perequazione territoriale³. Ma il federalismo non può costituire uno strumento per accentuare gli squilibri tra regioni ricche e regioni povere, non può significare dividere il Paese. Un sistema fiscale razionale dal punto di vista dei rapporti centro – periferia dovrebbe essere organizzato secondo la *teoria del beneficio*: alle autorità centrali dovrebbe essere affidata la fornitura di beni e servizi di interesse nazionale e a beneficio collettivo, mentre ai livelli decentrati dovrebbe essere affidato il compito di produrre beni e servizi a prevalente fruibilità e interesse locale, distinguendo in relazione all'ampiezza della comunità interessata, distinguendo quindi tra finanza regionale e finanza locale⁴.

Pertanto, dal centro alla periferia: è inserendosi in modo capillare sul territorio che si può operare meglio, e più la tassazione è locale, più si collega al criterio del beneficio, del

² Il principio di sussidiarietà costituisce il punto di riferimento ideologico più rilevante per comprendere il fenomeno del decentramento. Esso richiama l'idea che la libertà e il senso di responsabilità sono valori che traggono origine dall'individuo. Il principio di sussidiarietà può assumere un duplice significato: il principio di sussidiarietà *verticale* fa riferimento ad un ordinamento gerarchico delle comunità e dei livelli di governo, mentre con il principio di sussidiarietà *orizzontale* si intende valorizzare il contributo che possono dare una pluralità di istituzioni che operano allo stesso livello gerarchico alla vita comunitaria: i bisogni e i valori che possono essere coltivati e perseguiti a livello di comunità locale, possono essere realizzati da una pluralità di istituzioni.

Quanto alle ragioni politiche, l'impostazione centralista dell'organizzazione dello Stato e della rappresentanza politica presenta numerosi pericoli; in particolare essa si presta facilmente ad abusi di potere: con riferimento ai meccanismi di decisione politica, è molto frequente la dittatura della maggioranza. Risulta perciò molto importante individuare modalità compensative nell'articolazione del sistema istituzionale: costituisce già un elemento fondamentale a livello organizzativo statale la tripartizione tra potere esecutivo, legislativo e giudiziario, ma è essenziale individuare anche altri strumenti, quali la presenza di autorità di vigilanza indipendenti.

Infine relativamente alle ragioni organizzative, strutture troppo accentrate presenterebbero elementi di disordine organizzativo: con l'attribuzione delle funzioni ai livelli organizzativi inferiori, tale effetto va scemando.

Vedi BOSI P., *Spiegazioni ideologiche, politiche ed organizzative del decentramento*, in Corso di scienze delle finanze, Il Mulino, Bologna, quinta edizione 2010, p. 234-236.

³ SICILIOTTI C., *Rischi e opportunità del federalismo fiscale*, in *Il Fisco*, 2009, vol. II, n. 10, p. 1483

⁴ VISCO V., *Prospettive di decentramento fiscale in Italia*, in *Il Fisco*, 1993, vol. IX, n. 46, p. 11539.

pagamento delle tasse in controprestazione di servizi effettivamente fruiti ed efficientemente resi.

Una situazione di anarchia fiscale è inconcepibile: non è possibile immaginare che ciascun ente si doti di un proprio sistema tributario autonomo. La modalità di organizzazione finanziaria che viene richiesta e propagandata da alcuni esponenti politici, che si realizzerebbe acconsentendo alla richiesta che il gettito tributario rimanga pressoché totalmente nel luogo là dove viene prodotto, e che solo una parte modesta di tale gettito venga trasferita dalla periferia al centro per far fronte alle spese generali del Paese, non esiste in nessun Paese, federale o meno, e non avrebbe nessuna giustificazione.

L'intero territorio italiano è una immensa area metropolitana diffusa. Considerata la nostra storia, la nostra geografia economica e politica, è essenziale il municipalismo fiscale, che costituisce il primo stadio dell'autonomia finanziaria possibile e lo stadio iniziale del federalismo fiscale. *Municipalismo* vuol dire che le opere e i servizi locali rientrano sotto la responsabilità degli amministratori locali, finanziandoli con tasse locali o con titoli di debito emessi a livello locale.

Il vero federalismo è il secondo stadio del federalismo fiscale. Sono possibili tutte le combinazioni politiche, ma comunque si voglia articolare la nuova geografia politica, dentro il sistema fiscale italiano non potrà mai esserci federalismo fiscale puro, ma solo una serie di *compromessi*, graduati in funzione dell'ispirazione ideale propria di ciascuna forza politica: l'una un po' più municipalista, l'altra un po' più federalista; l'una un po' più incline alla logica del *sacrificio* (solidaristico nazionale), l'altra un po' più incline a quella del *beneficio* (particolaristico locale).

Da sempre il dibattito sul federalismo ha ruotato su una contrapposizione di posizioni. I fautori del decentramento danno un forte peso a due valori:

- la *responsabilizzazione delle Amministrazioni locali*;
- il *rispetto delle diversità delle preferenze dei cittadini* dei governi locali.

D'altra parte i sostenitori di soluzioni accentrate sono preoccupati di *mantenere condizioni di uguaglianza nell'offerta di servizi pubblici*, e quindi hanno più a cuore la realizzazione di obiettivi di equità (politiche redistributive) e di stabilizzazione (politiche monetarie e fiscali), e ritengono che, soprattutto per le entrate, la gestione accentrata possa essere più efficiente.

Ma quali possono essere le ragioni che spingono verso il decentramento?

Considerando i benefici e le controindicazioni del decentramento⁵, è al miglioramento della funzione allocativa svolta dal settore pubblico in relazione al soddisfacimento dei bisogni che può essere attribuito la ragione principale della diffusa richiesta di decentramento. Inoltre un ruolo decisivo è stato assunto dall'esigenza di superare il centralismo nella prospettiva di adeguare il modello italiano a quello del federalismo europeo, basato sul principio di sussidiarietà⁶ stabilito dal Trattato di Maastricht: lo Stato deve intervenire solo nelle materie nelle quali gli enti locali non possono agire o decidere con efficienza, nell'ambito delle rispettive attribuzioni.

Ad ogni modo, un governo federale non può essere definito tale solamente perché al suo interno è applicata la regola gerarchica della sussidiarietà, ma esso presuppone anche

⁵ Considerando i benefici, il decentramento delle funzioni del governo centrale: a) accentua la partecipazione dei cittadini alle decisioni politiche, rafforzando in tal modo la democrazia; b) poiché gli amministratori locali sono più controllabili da parte dei cittadini di quanto non lo sia il governo centrale, dà maggiore garanzia che essi agiscano nell'interesse dei cittadini stessi anziché per la realizzazione dei propri obiettivi, come suggerisce la Teoria della burocrazia della scuola della *Public Choice*; c) consente di tenere in considerazione le differenze nella composizione sociale; d) permette di erogare beni e servizi con maggior aderenza alle preferenze espresse dai cittadini, aumentando il benessere locale; e) è possibile osservare un aumento di efficienza nella gestione dei servizi in unità produttive piccole; f) i carichi fiscali sono maggiormente redistribuiti; g) consente una maggiore sperimentazione ed innovazione nelle modalità di offerta dei servizi collettivi, potendo indurre miglioramenti di produttività per tutti.

Il decentramento può presentare delle controindicazioni che, all'opposto, spingono verso l'accentramento. Le piccole dimensioni si associano alla presenza di una ristretta articolazione degli interessi che possono favorire fazioni ristrette e quindi prevaricazioni. Nella realtà italiana una delle ragioni che trattengono maggiormente da una marcata autonomia locale è proprio l'elevato rischio di corruzione e la facilità della penetrazione mafiosa. Ciò si riflette anche sul possibile inquinamento della classe amministrativa: se questa è aperta alla corruzione, la mafia ha i soldi e i mezzi per corromperla, o comunque "normalizzarla". Per quanto concerne le ragioni organizzative, è interessante osservare che in strutture troppo accentrate è facile che si manifestino elementi di disordine organizzativo, ma anche enti troppo piccoli comportano costi troppo elevati: il problema della dimensione ottima dell'ente locale e della graduazione delle funzioni dell'ente locale assume un ruolo particolarmente rilevante. Vedi BOSI P., *op. cit.*, pp. 234 ss.

Scendendo più in dettaglio in ambito tributario, attuando una decentralizzazione del prelievo si rischia di gravare su strutture locali esili e storicamente impreparate a gestire funzioni di accertamento e riscossione in maniera impegnativa come inevitabilmente presuppone un sistema federale. Può darsi che la struttura sia adatta a sopportare il decentramento, ma che a livello amministrativo la decentralizzazione finisca per risolversi in un policentrismo decisionale che risulta difficilmente controllabile e non sufficientemente attento alle esigenze delle collettività locali. Vedi DI SIENA M., *Il federalismo fiscale all'italiana: quando i sogni muoiono all'alba*, in *Dialoghi tributari*, 2013, n. 4, p. 366

⁶ Si tratta di un principio molto antico, profondamente radicato nella tradizione culturale cattolica, che ha sempre valorizzato il ruolo delle comunità intermedie. Il Trattato di Roma è ancora basato (art. 235) sul cosiddetto principio di necessità, secondo cui la Comunità può intervenire solo "quando un'azione risulti necessaria per garantire il funzionamento del mercato comune". E' solo nel Trattato di Maastricht, firmato il 7 febbraio 1992, che il principio di necessità viene sostituito con quello di sussidiarietà, formalizzato dagli articoli 3 e 3B. Il principio di necessità può regolare tanto i rapporti tra Comunità europea e Stati europei, quanto i rapporti interni a ciascuno Stato, nel riparto tra governi nazionali e governi locali. Applicando il criterio di sussidiarietà si può salire nella gerarchia normativa, dal Comune alla Comunità europea.

l'autosufficienza finanziaria: in assenza di questa il governo locale si ridurrebbe a qualcosa di simile al decentramento, trasformando l'autonomia in subordinazione.

Il problema del livello di governo "ottimo" non è solo un problema economico, ma anche e soprattutto un problema politico: l'identificazione del luogo di produzione del bene pubblico non è il solo problema, ma si deve identificare anche la modalità in cui finanziarlo.

La ricerca del legame più stretto ed efficiente possibile tra *politica* e *finanza* è l'essenza del federalismo.

Le fondamenta del federalismo si trovano nel *budget*, lo strumento politico con cui si definisce *chi fa cosa* nel modo migliore possibile, proprio come nella programmazione e controllo delle imprese private, a testimonianza del tentativo di riduzione degli sprechi pubblici che si sta cercando di attuare in questi anni nella Pubblica Amministrazione⁷. È nel *budget* che la rappresentanza e la responsabilità politica trovano il loro punto di massima trasparenza. Esso consiste nel luogo ideale in cui si concretizza il principio costituzionale fondamentale, su cui dovrebbero essere fondate tutte le democrazie, della "*No taxation without representation*": dalle entrate alle uscite, il ciclo elettorale coincide sostanzialmente con il ciclo fiscale⁸.

I principi ispiratori del federalismo fiscale possono essere pertanto così riassunti⁹:

- *principio dell'equivalenza fiscale*
Nell'ambito di ogni governo locale dovrebbe realizzarsi la corrispondenza tra responsabilità di spesa e responsabilità di entrata;
- *principio della solidarietà*

⁷ C'è un budget per ogni livello di governo. Non è un dogma, ma è uno strumento che tollera eccezioni, che conosce varianti e combinazioni, che a loro volta possono dipendere da limiti economici, da scelte politiche ecc.

⁸ Il *budget* è *pessimo* in un sistema finanziario basato sul principio del trasferimento, in un sistema in cui tutto il potere fiscale è al centro, mentre i governi decentrati hanno il beneficio di disporre della rendita perpetua della spesa elettorale, senza l'onere di imporre il prelievo fiscale. Al contrario il *budget* è *ottimo* se c'è coincidenza tra struttura dell'imposizione, struttura della rappresentanza politica e struttura dell'amministrazione: se il soggetto tassato vota il soggetto tassatore, se l'oggetto tassato è nella competenza dell'amministratore votato. Ad esempio, è ottimo il sistema in cui le tasse a struttura personale sono attribuite alla competenza del governo centrale e finanziano beni e servizi che vengono prodotti nel modo più efficiente solo a tale livello, ed ottimo è anche il sistema in cui le tasse a struttura reale sono attribuite al governo locale per finanziare opere locali. Vedi TREMONITI G. e VITALETTI G., *Il federalismo fiscale*, Bari, Sagittari Laterza, 1994, pp. 62-63.

Attraverso il *costo standard* il ceto politico si sente responsabilizzato, in quanto vincola a rispettare i fabbisogni di spesa preventivamente stabiliti: eventuali scostamenti costringerebbero ad introdurre nuovi tributi per reperire risorse aggiuntive

⁹ Vedi ILLIANO M., *Il federalismo fiscale nella Costituzione vigente*, in *Corriere tributario*, 2000, n. 45, p. 3287-3288.

L'osservanza di tale principio garantisce la realizzazione di un livello minimo *pro capite* di servizi essenziali; ciò è reso possibile attraverso il trasferimento perequativo di risorse da un livello locale "più ricco" ad uno "più povero", poiché solo in tal modo si riesce a ridurre il *gap* tra capacità fiscale propria e fabbisogno di spesa.

- *principio di sussidiarietà*

Costituisce il fulcro attorno a cui si fanno ruotare tutti i tipi di rapporto tra "centro e periferia".

Ogni funzione di governo dovrebbe essere assegnata al più basso tra i livelli di governo che consentono di cogliere gli attesi guadagni di benessere. Sotto il profilo dell'efficienza solo le indivisibilità, le economie di scala, le esternalità e le necessità strategiche possono essere assunte quali motivazioni a favore dell'attribuzione di poteri ai livelli di governo superiori¹⁰.

La strada verso il decentramento è sempre stata ricca di difficoltà e percorsa con costante ritardo. Hanno giocato un ruolo fondamentale la rigidità eccessiva del contesto ambientale e l'asimmetria strutturale del modello di fiscalità accentrata che ha caratterizzato il nostro Paese, contrapposto al sistema ideale di spesa decentrato. Si è avvertita l'esigenza di riqualificare la finanza locale. Per sviluppare questo progetto non basta ridisegnare i modelli di fiscalità, ma occorre ridisegnare anche gli enti locali, la loro distribuzione sul territorio e le loro funzioni¹¹.

¹⁰ PADOA-SCHIOPPA T., *Il federalismo economico e la Comunità europea*, Il Mulino, 1993, p. 574

¹¹ A titolo esemplificativo, occorrerebbe:

- sopprimere le Province: non ci sono funzioni attribuite alla provincia che possa essere più efficientemente attribuite ad altri enti locali, senza alcuna perdita in termini di democraticità e rappresentanza. La suddivisione in Province serve solo a fini di polizia (articolazione nelle prefetture e nelle questure) o per la gestione dei servizi centrali (ad es., provveditorati agli studi, intendenze di finanza);

- ridisegnare le Regioni: ci sono regioni troppo grandi e altre troppo piccole

- ridisegnare e riqualificare i Comuni: in quanto erogatori soprattutto di servizi visibili, su di essi è concentrata l'attenzione dei cittadini, e perciò devono essere gestiti in forme partecipative. Ciò comporta una totale revisione dell'articolazione comunale, sia sul piano dimensionale (troppi comuni e molti sono troppo piccoli), sia sul piano funzionale (occorre graduare le funzioni, prestando una particolare attenzione ai Comuni metropolitani e alle aree vicine). Risulta particolarmente importante monitorare tutti i comprensori territoriali economicamente rilevanti, allo scopo di creare i presupposti per "governare" le esternalità.

1.2 L'evoluzione del decentramento fiscale in Italia¹²

L'evoluzione dei rapporti finanziari tra Stato ed enti decentrati negli ultimi 50 anni può essere vista come il graduale e lento passaggio da un modello centralistico verso un modello regionale.

Riforma dopo riforma il sistema fiscale italiano ha assunto aspetti di federalismo sempre più accentuati, ed è proprio in questa direzione che si è mossa per molti aspetti la riforma del Titolo V della Costituzione, non avendo però avuto il coraggio di scegliere il modello regionalista federale contrapposto al modello accentratore.

Alla luce di un ripensamento rivoluzionario dato alla materia, nell'ordinamento e nel dibattito degli ultimi decenni, l'importanza dei tributi comunali, provinciali e regionali è progredita.

La disciplina delineata dal R.D. n. 1175/1931 (testo unico per la finanza locale) e dal R.D. n. 383/1934 (testo unico della legge comunale e provinciale) ha riconosciuto agli enti locali, ed in particolare ai comuni, un'ampia autonomia tributaria impositiva, accertativa e di riscossione.

Successivamente, il legislatore dei primi anni Settanta del XX secolo rivoluzionò la disciplina, spostandola da un sistema caratterizzato dal principio della *separatezza* della finanza locale, ad un sistema in cui la così detta *finanza derivata*, caratterizzato dal principio della *unicità* della finanza locale, dominava. La riforma fiscale del 1973-74 era stata basata sull'idea che la centralizzazione del prelievo avrebbe dovuto garantire una più efficiente gestione dei tributi.

Si assistette così all'eliminazione di gran parte dei tributi locali, i quali però non vennero adeguatamente sostituiti da nuove forme di prelievo: gli enti territoriali, i quali avevano goduto fino a tale momento di una parziale autosufficienza finanziaria, iniziarono a percepire gran parte delle risorse sottoforma di trasferimenti dallo Stato.

Per molti anni la correttezza finanziaria non fu il principio ispiratore della finanza comunale: a causa di meccanismi istituzionali non perfettamente definiti, i comuni ebbero accesso all'indebitamento anche per finanziare la spesa corrente, ponendo poi lo Stato centrale nella condizione di dover regolare *ex post*, "a piè di lista" gli sbilanci degli enti. In questa fase l'irresponsabilità fiscale degli enti decentrati raggiunse l'apice, spesso abbinato alla mancanza di criteri razionali e alla tardiva allocazione delle risorse da parte del governo centrale. Inoltre quest'ultimo non sempre si rivelò in grado di assolvere alla propria funzione: non tenne conto

¹² Vedi FALSITTA G., *I tributi locali*, in Corso Istituzionale di diritto tributario, CEDAM, Padova, 2012, IV edizione, pp. 621-628; D'AURO A., *L'avvio del federalismo fiscale in Italia dopo l'approvazione del disegno di legge delega concernente l'attuazione dell'art. 119 Cost.*, in *Il Fisco*, Roma, 2008, n. 43/1, pp. 7700-7707.

dei crescenti costi unitari dei servizi locali, e non si preoccupò di stabilire forme di entrata corrispondenti alle più ampie funzioni che vennero delegate alla periferia.

Il livello più alto di crisi finanziaria degli enti locali si registra alla fine degli anni Settanta. Da allora inizia una lenta e faticosa politica di blocco dell'indebitamento accumulato dagli enti locali con il sistema bancario e il controllo della spesa decentrata, politica resa urgente dalle crescenti difficoltà generali della finanza pubblica che continua tutt'oggi ma con scarsi risultati¹³.

Secondo alcuni studiosi¹⁴, la riforma tributaria del 1973 ha sottovalutato il problema delle autonomie: con l'adozione di un approccio centralistico, ebbe inizio la crisi del sistema politico italiano.

La *spesa storica*, criterio consistente nel garantire agli enti locali livelli di risorse coerenti con quelli goduti negli anni precedenti: questo fu l'obiettivo che si ripropose il governo centrale per un certo numero di anni, definendo inoltre meccanismi di controllo più rigorosi, come, ad esempio, ponendo dei limiti all'indebitamento a breve attraverso la definizione dell'ammontare e dei criteri di riparto delle risorse tra Stato e comuni, come definito da una serie di decreti che trovarono attuazione.

Lo schema istituzionale italiano era molto centralistico, caratterizzato da un duplice rapporto Stato - Regioni e Stato - Comuni, con un ruolo relativamente poco sviluppato delle Regioni e dei loro rapporti con gli enti comunali.

Solo all'inizio degli anni Ottanta si assiste ai primi tentativi di superamento del principio della spesa storica. Un passo significativo può essere fatto risalire alla Legge n. 131/1983, che ha previsto un esplicito fondo di perequazione che assume come parametri anche il reddito pro capite, e introduce l'obbligo di copertura dei costi dei servizi. Un altro passo è stato compiuto nel 1985, anno in cui vengono messi a punto dei parametri obiettivo per definire i fabbisogni di Comuni e provincie. È con la definizione della *spesa standard*, determinato sulla base di informazioni richieste ai comuni su numerosi servizi, che si superò il criterio - del tutto privo di giustificazione - della spesa storica.

L'inversione di tendenza può essere fatta risalire alla metà degli anni Ottanta. Il legislatore introdusse nuove imposte, sovrainposte e addizionali le quali aumentarono progressivamente le entrate tributarie locali e ridussero il fabbisogno di trasferimento dallo Stato agli enti decentrati.

Si poneva tuttavia il problema della redistribuzione di compiti e funzioni tra Governo centrale ed altri livelli di Governo.

¹³ L'indebitamento italiano, ormai fuori controllo, ammonta oggi all'incirca a 2.230 miliardi di euro.

¹⁴ VISCO V., *op. cit.*, p. 11541

Il traguardo più importante nella storia della finanza comunale è la legge sulle autonomie locali, Legge n. 142/1990, che pone i fondamenti dell'autonomia locale, seguito dai decreti legislativi n. 504/1992¹⁵ e n. 507/1993¹⁶.

L'art. 54 della Legge n. 142/1990 ha definito i nuovi termini dell'autonomia finanziaria: trasferimenti ed entrate fiscali hanno funzioni a sé stanti. Mentre i trasferimenti devono garantire i servizi locali indispensabili, ed essere ripartiti sia con criteri che tengano conto della popolazione, del territorio e delle condizioni socio-economiche, sia in base ad una giusta distribuzione delle risorse che tenga conto degli squilibri di finanza locale, le entrate fiscali invece devono finanziare i servizi pubblici ritenuti necessari per lo sviluppo della comunità, integrando la contribuzione erariale per l'erogazione dei servizi pubblici indispensabili. Infine, devono essere previsti speciali fondi per il finanziamento degli investimenti.

Sul piano più strettamente tributario, dalla seconda metà degli anni Novanta, si è verificato uno spostamento dell'incidenza del prelievo fiscale dallo Stato agli enti locali tramite la soppressione o riduzione del peso di alcuni tributi erariali. Questi sono stati sostituiti da tributi propri degli enti locali, lasciando a quest'ultimi l'eventuale scelta se introdurli o meno; l'opzione è tra configurarli come imposte autonome, come ad esempio l'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e l'Imposta provinciale di trascrizione, o come addizionali ad imposte erariali (addizionali IRPEF comunale e regionale). Alternativamente, l'aumento delle entrate tributarie degli enti locali è realizzato tramite la partecipazione al gettito di alcuni tributi erariali, quali l'accisa sulla benzina e l'IVA, eventualmente attribuendo l'intero gettito derivante da certi presupposti.

Il potere regolamentare di Comuni e Province con riferimento alla disciplina delle loro entrate si è molto ampliato: ferma la determinazione con legge statale delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima, Comuni e Province regolano in particolare l'organizzazione e le modalità dell'attività di applicazione dei tributi e delle altre entrate¹⁷.

Da un punto di vista prettamente più politico e finanziario, il federalismo fiscale in Italia prevede, a fronte dell'aumento del gettito degli enti locali derivante da tributi propri e compartecipazioni a tributi statali, la riduzione dei trasferimenti statali. Sono stati inoltre introdotti meccanismi di perequazione volti ad assicurare la possibilità per tutti gli enti locali, considerando le loro differenti capacità fiscali e squilibri territoriali, di erogare almeno il livello essenziale dei servizi pubblici.

Un insieme di norme approvate nel 1997 hanno delineato una riforma del decentramento amministrativo, definendo le relazioni tra Stato e Regioni e tra Regioni ed enti locali: per

¹⁵ Disciplina l'imposta comunale sugli immobili (Ici).

¹⁶ Disciplina la tassa di raccolta e smaltimento dei rifiuti (Tarsu).

¹⁷ V. art. 52, comma 1 del D.Lgs. n. 446/1997.

conoscere le funzioni proprie e delegate svolte dai diversi livelli di governo si deve fare riferimento alla Legge n. 59/1997 (Bassanini uno) e alla Legge n. 127/1997 (Bassanini due), le quali non affrontano esplicitamente il problema del finanziamento dei livelli inferiori di governo.

A modifica della Legge n. 142/1990 è intervenuta la Legge n. 265/1999. Ribadendo esplicitamente un rilevante ampliamento dell'autonomia dei Comuni e delle Provincie, il legislatore ha precisato, in modo più dettagliato, che essi hanno «autonomia statutaria, normativa, organizzativa ed amministrativa», nonché «autonomia impositiva e finanziaria nell'ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica».

Nel Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, emanato con D.Lgs. n. 267/2000, sono contenute le evoluzioni normative successive della normativa riguardante gli enti locali.

Al termine di un lungo percorso di riforme che hanno influito in modo rilevante sulla struttura dei rapporti istituzionali e finanziari dei diversi livelli di governo, il governo di centro-sinistra presieduto da Amato, con uno degli ultimi atti della seconda legislatura ha riformato il Titolo V della Costituzione.

Lo Stato centrale aveva assunto fino a quel momento un ruolo preminente.

La Legge costituzionale n. 3 del 18 novembre 2001 ha introdotto modificazioni di portata molto grande, attribuendo un ruolo di pari dignità all'ente Stato ed alle Regioni. Per taluni aspetti ora il ruolo del governo regionale è addirittura più rilevante di quello dello Stato.

Per apprendere quale configurazione hanno assunto le *funzioni di spesa* e quale *autonomia tributaria* è stata attribuita ai diversi livelli di governo, si fa riferimento agli artt. 117 e 119 della Costituzione.

Le funzioni di spesa dipendono strettamente da come è articolata la potestà legislativa, la quale è affidata allo Stato e alle Regioni dall'art. 117, co. 2, escludendo in tal modo gli enti locali.

La norma costituzionale distingue tra potestà legislativa *esclusiva* e potestà legislativa *concorrente* dello Stato e delle Regioni, riservando in quest'ultimo caso alla legislazione dello Stato la sola determinazione dei principi fondamentali¹⁸.

Si affida ad altra sede l'elencazione dettagliata delle funzioni di competenza della legislazione statale e quelle di competenza della legislazione regionale, ritenendo però che sia di interesse

¹⁸ Alle Regioni spetta la potestà legislativa in ogni materia non espressamente riservata alla legislazione statale e in materia concorrente dopo che lo Stato ha determinato i principi fondamentali. Vedi art. 117, comma 3 della Costituzione.

per la trattazione rilevare che tra le materie in cui lo Stato ha potestà legislativa esclusiva troviamo il sistema tributario e contabile dello Stato, la perequazione delle risorse finanziarie, la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale e la determinazione delle funzioni fondamentali di Comuni, Province e città metropolitane.

Si ritiene importante rilevare che, a norma dell'art. 117 della Costituzione lo Stato è sovrano solo con riferimento al sistema tributario erariale, mantenendo funzioni di determinazione dei principi generali, di coordinamento e di garanzia di diritti universali. Viene in tal modo esclusa la possibilità di interventi fondati sulle nuove regole costituzionali e sono stati sospesi dall'art. 1, comma 7 del D.L. n. 93/2008 i poteri delle Regioni e degli enti locali di deliberare aumenti di tributi, addizionali, aliquote e maggiorazioni di aliquote ad essi attribuiti dalla legislazione statale.

La rilevante novità introdotta della riforma consiste nell'opportunità che viene concessa alle Regioni e gli enti locali di poter istituire tributi propri, a condizione che rispettino i limiti imposti dal secondo comma dell'art. 119 Cost.: tale attività deve essere svolta "in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

È possibile quindi configurare due sistemi tributari primari, dello Stato e regionale, in cui questo secondo non ha forti elementi di subordinazione al primo. Per quanto concerne il sistema tributario degli enti locali (comuni, province e città metropolitane) esso ha invece un carattere subordinato: dal momento che la potestà legislativa è solamente nelle mani dello Stato e delle regioni, ne risulta una dipendenza delle norme tributarie degli enti locali dalla potestà legislativa regionale.

L'art. 119 Cost. fornisce indicazioni anche su altre forme di finanziamento dei livelli di governo decentrati, oltre alla fonte di finanziamento costituita dai tributi propri: compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio, trasferimenti derivanti da un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante (art. 119, comma 3 Cost.) e trasferimenti per interventi speciali, "per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni" (art. 119, comma 5 Cost.).

La standardizzazione dei costi della Pubblica Amministrazione rappresenta il vero fulcro della riforma federalista del Fisco. I contribuenti potranno trarre vantaggio in termini di riduzione

della pressione fiscale dall'entrata in vigore dei *costi standard*, in quanto il loro rispetto assicura una sensibile riduzione della spesa pubblica.

È perciò di fondamentale importanza il D.Lgs. n. 216 del 26 novembre 2010, recante «disposizioni in materia dei costi e dei fabbisogni standard dei Comuni, Città metropolitane e Province» il quale ha previsto un percorso snodato in previsioni che dovrebbero portare a sostituire integralmente entro il 2016 il criterio del “costo storico” con quello del “fabbisogno standard” per tutti gli Enti locali¹⁹: per definire l'entità delle risorse finanziarie spettanti ai Comuni e alle Province, si procede alla misurazione della quantità dei servizi offerti, dei prezzi degli input utilizzati nel processo produttivo e delle variabili ambientali, territoriali ecc. di contesto dell'offerta.

1.2.1 La legge delega sul federalismo fiscale

A stabilire i “principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” in attuazione del nuovo art. 119 della Costituzione è stata la Legge delega n. 42 del 5 maggio 2009.

La legge delega al Governo affronta due nodi fondamentali:

1. l'individuazione delle forme di entrata (tributi propri, compartecipazioni, addizionali, ecc.) che dovranno garantire l'autonomia di spesa dei livelli di governo decentrati;
2. il modello di trasferimenti dal centro alla periferia, in cui si devono adattare le tradizionali esigenze di perequazione con i problemi che originano dalla presenza di funzioni e spese che si vogliono garantire in modo uniforme su tutto il territorio nazionale (i LEP)²⁰.

¹⁹ A norma dell'art. 5, comma 2, lett. e) del D.Lgs. n. 216/2010, la società per gli studi di settore (SO.SE. Spa) nella costruzione dei costi standard utilizza la stessa procedura utilizzata per la stima dei ricavi delle imprese nell'ambito degli studi di settore. Innanzitutto individua dei modelli organizzativi distinti in ragione delle caratteristiche, anche territoriali, del Comune e delle Province, i cosiddetti cluster. Successivamente individua i costi soggetti a valutazioni di congruità, ossia i costi relativi alle funzioni fondamentali ed ai relativi servizi. Ed infine individua la funzione di regressione, che consiste nel modello di stima del fabbisogno standard.

Inoltre la SO.SE., al fine di dare concreta attuazione al percorso sopra descritto predispone dei questionari destinati a Comuni, Province e Città metropolitane per reperire le informazioni di interesse. In caso di mancata congruità, la parte di spesa che non risulta congrua dovrà essere finanziata a livello locale.

²⁰ Si consideri che il finanziamento del fabbisogno relativo alla fornitura dei livelli essenziali delle prestazioni deve essere garantito dal governo centrale attraverso istituti (entrate tributarie o trasferimenti) del tutto distinti da quelli che sono previsti per il finanziamento delle altre funzioni degli enti decentrati e da quelli destinati a svolgere la tradizionale funzione di perequazione tra aree di diversa condizione economica e quindi con diversa capacità fiscale.

Analizzando la legge delega è possibile osservare come il *federalismo fiscale* indicato nel titolo della delega, attiene più in generale all'ambito del diritto finanziario, secondo il significato dato nell'elaborazione americana al concetto di *fiscal federalism*: i principi e i criteri riferiti alla disciplina tributaria, rispetto alle regole sulle modalità di finanziamento dei vari livelli di governo in relazione alle funzioni svolte, alla copertura dei c.d. costi standard, all'impiego del fondo perequativo ecc., costituisce solo una parte relativamente minoritaria dell'intera disciplina.

Per quanto concerne gli aspetti di interesse in materia tributaria tra i principi e criteri direttivi generali previsti dall'art. 2 della Legge n. 42/2009, ricordiamo:

- la razionalità e la coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso, la semplificazione di questo, la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, la trasparenza del prelievo, l'efficienza nell'amministrazione, il rispetto dei principi dello Statuto del contribuente, il coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nel contrasto all'evasione e all'elusione fiscale con meccanismi di carattere premiale (lett. *c* e *d*);
- la non alterazione della progressività del sistema tributario e il rispetto del principio di capacità contributiva (lett. *l*);
- l'esclusione della doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali (lett. *o*);
- la tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio, la continenza e responsabilità nell'imposizione dei tributi propri (lett. *p*);
- la possibilità per la legge regionale di istituire su presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato dei tributi regionali e locali, determinando per questi ultimi le variazioni di aliquote o agevolazioni applicabili da comuni, provincie e città metropolitane nell'esercizio della propria autonomia (lett. *q*);
- la possibilità per la legge regionale di istituire compartecipazioni degli enti locali al gettito dei tributi e compartecipazioni regionali (lett. *s*);
- l'esclusione di interventi su basi imponibili e aliquote di tributi di altro livello di governo, salvo che siano effettuati dallo Stato contestualmente a misure compensative (lett. *t*);
- la garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni (lett. *bb*);
- la riduzione dell'imposizione statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia di entrata di regioni ed enti locali (lett. *ee*);

- la valorizzazione della sussidiarietà orizzontale nella disciplina dei tributi locali, la previsione di strumenti che favoriscano i diritti e la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti di essa, nonché di forme di fiscalità di sviluppo, conformi al diritto comunitario, specie per le nuove imprese nelle aree sottoutilizzate (lett. *ff, gg, mm*);
- la territorialità dei tributi regionali e locali, e la riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali (lett. *hh*).

Per quanto riguarda gli enti locali, i criteri guida della Legge delega n. 42/2009 sono stati attuati dal D.Lgs. n. 23/2011. L'art. 2 del decreto in commento prevede che dal 2011, con riferimento agli immobili siti nel territorio, siano attribuite ai comuni determinate quote di gettito delle imposte di registro e bollo sui trasferimenti e sulle locazioni di immobili, delle imposte ipotecarie e catastali sugli atti non soggetti ad Iva, l'Irpef sui redditi dominicali e di fabbricati o fondiari, escluso il reddito agrario e la cedolare secca sugli affitti, nonché una compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto riferita ai consumi realizzati sul loro territorio. L'art. 7, comma 2, della Legge n. 42/2009 prevede che dal 2014 spetti ai comuni una compartecipazione del 30% al gettito dell'imposta di registro applicabile da tale anno sui trasferimenti immobiliari.

L'art. 4 della Legge n. 42/2009 consente alle unioni di comuni, ai comuni capoluogo di provincia e a quelli riconosciuti come località turistiche o città d'arte di istituire un'*imposta di soggiorno*, destinata a finanziare interventi in materia di turismo, di beni culturali e ambientali e dei relativi servizi pubblici, a carico di chi alloggia in strutture ricettive site sul loro territorio, da graduare in proporzione al prezzo con il limite di 5€ a notte.

A norma dell'art. 7, comma 1 della Legge n. 42/2009, doveva essere introdotta dal 2014 nell'ordinamento un'*imposta municipale propria* e un'*imposta municipale secondaria*. L'Imposta municipale propria, la quale è entrata in vigore nel 2011, la cui disciplina ha recepito in larga parte quella allora vigente per l'ICI, sostituisce oltre all'ICI, anche l'IRPEF e le relative addizionali sui redditi fondiari di immobili non locati²¹. L'imposta municipale secondaria avrebbe dovuto sostituire dal 2014 la tassa e il canone per l'occupazione di spazi ed aree

²¹ L'idea dello schema di decreto legislativo era quello di creare un unico tributo sostitutivo di tutti i tributi che interessavano gli immobili. Nella formulazione originaria, contenuta nella bozza di decreto legislativo approvata il 4 agosto 2010 avente ad oggetto «disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale», l'imposta municipale propria doveva sostituire praticamente tutti i tributi, diretti e indiretti, che vertono sugli immobili: avrebbe dovuto sostituire per la componente immobiliare l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, l'imposta catastale, l'imposta di bollo, l'imposta sulle successioni e sulle donazioni, le tasse ipotecarie, i tributi speciali catastali e l'imposta comunale sugli immobili.

pubbliche (Tosap o Cosap), l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni o il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (Cimp), dei quali doveva recepire la disciplina essenziale. La Legge di stabilità 2014, L. n. 147/2013, con il comma 714 ha posticipato l'emanazione del regolamento governativo diretto a introdurre le linee guida per l'istituzione dell'imposta municipale secondaria di un anno, e cioè al 2015.

1.3 La reale situazione del federalismo fiscale

Nel rispetto del principio di sussidiarietà, le funzioni amministrative vengono esercitate a livello locale, mentre vengono svolte direttamente ai livelli di governo superiori solo quelle attribuzioni che richiedano necessariamente una gestione armonizzata ed uguale in tutto il territorio nazionale.

Il modello di federalismo fiscale delineato dalla legge delega è di tipo cooperativo: rimane prevalente il ruolo ricoperto dallo Stato centrale, sia nella fase del coordinamento della finanza pubblica, sia nella gestione dei fondi perequativi.

La corrispondenza *in loco* di domanda e offerta dei servizi pubblici è lo scopo della realizzazione del decentramento tanto discusso, il quale, per una sua effettiva efficienza, richiederebbe che venisse riconosciuta un'autonomia normativa, un'autonomia amministrativa ed una corrispondente autonomia fiscale in capo agli stessi enti locali.

I legislatori che si sono succeduti negli anni non hanno tenuto conto di alcuni vincoli di fondo che avrebbero invece dovuto considerare. In primis che il decentramento fiscale deve accompagnarsi alla soppressione e/o riduzione dei tributi erariali: non doveva diventare l'occasione per aumentare la pressione fiscale. Inoltre, il sistema tributario non deve essere rivoluzionato, ma deve essere riorganizzato e ristrutturato dalle fondamenta: il nuovo sistema non doveva essere l'occasione per moltiplicare le imposte o complicare il sistema, ma, diversamente, doveva divenire uno strumento di semplificazione legislativa ed amministrativa, senza duplicazioni di compiti ed adempimenti²².

²² Vedi VISCO V., *op. cit.*, p. 11542.

Aumentare la pressione fiscale approfittando del decentramento fiscale e, in particolare, “politicizzare” le forme impositive decentrate costituisce fonte di abuso, oltre che causa di incertezza e di ingiustizia²³.

Attorno alla legge delega n. 42/2009 aleggiava l’idea secondo cui il sistema del federalismo fiscale era intriso da una superiorità morale e operativa che avrebbe dovuto portare ad una riduzione della pressione fiscale complessiva e ad una gestione più sana ed efficiente delle finanze pubbliche. Ma la prassi ha dimostrato che si trattava di un’utopia²⁴. Nell’esperienza reale abbiamo assistito ad un incremento del prelievo tributario dei vari centri impositivi, senza che il meccanismo “pago-vedo-voto” abbia avuto alcun effetto positivo.

La crescita del debito pubblico ha assunto una dinamica autonoma e crescente, che oltre a non essere influenzata dal maggiore o minore livello di decentramento dell’ordinamento nazionale, rischia di dare ragione a coloro che affermano che «si stava meglio quando si stava peggio», ossia quando il livello di decentramento dell’ordinamento nazionale era molto limitato²⁵. Ora, *ex post*, capiamo che c’era del vero quando l’economista e politico Vincenzo Visco nel 2009 affermò che il livello di decentramento fiscale e finanziario che esisteva in Italia era adeguato e che non vi era alcun bisogno di realizzare il federalismo fiscale in Italia, poiché esso era già stato realizzato dalle riforme degli anni Novanta²⁶.

Le cause principali del fallimento dell’attuazione della legge delega sul federalismo sono ascrivibili ad una questione di aspettative che si erano create. Il vero fulcro del federalismo fiscale definito nella Legge delega n. 42/2009 consisteva nel superamento del criterio della spesa storica come criterio di attribuzione dei finanziamenti della spesa degli enti locali, attraverso l’introduzione del meccanismo dei *fabbisogni standard*. Tuttavia l’attuazione del federalismo fiscale era stato percepito come il mezzo per evitare che i tributi raccolti sul territorio fossero destinati altrove, e talvolta come alternativa di un obiettivo “secessionista”, legato alla “questione del Nord”.

A “ferire a morte” un sistema già esile nei suoi presupposti concettuali ci ha pensato l’emergenza *spread* e le convulsione del ceto politico italiano²⁷.

²³ VECCHIONE L., *Il federalismo fiscale*, in *Il Fisco*, 1994, n. 38, p. 9053

²⁴ È lo stesso presidente della Commissione paritetica per l’attuazione del federalismo fiscale che ne riconosce l’esito deludente.

²⁵ Si ricorda che l’implementazione della riforma regionale degli anni ’70 ha dato inizio alla crescita esponenziale del debito pubblico, la quale è proseguita con il susseguirsi delle riforme e dei meccanismi ispirati a valorizzare i livelli di governo locale.

²⁶ VISCO V., *Federalismo come migliorare*, in *Il Sole 24 Ore* del 14.02.2009, pag. 10.

²⁷ DI SIENA M., *op. cit.*, p. 365

Il contrasto all'evasione fiscale da parte di tutti gli enti territoriali (Regioni, Province e Comuni) partecipa in modo rilevante al successo del federalismo fiscale.

È nello stesso interesse degli enti territoriali recuperare le sacche di evasione ancora presenti massicciamente nel sistema italiano, una volta che disporranno di una loro autonomia tributaria, distinta da quella statale. Infatti la loro profonda conoscenza della realtà economico-territoriale e la loro naturale vicinanza alla platea dei potenziali contribuenti, dovrebbe favorire una efficace politica di contrasto all'evasione.

Capitolo 2

La tassazione immobiliare comunale: la IUC

SOMMARIO: 2.1 Le imposte immobiliari in Italia (2.1.1 Tipologie di tassazione immobiliare); 2.2 La riforma del Catasto; 2.3 La tassazione immobiliare a livello locale; 2.4 L'Imposta Unica Comunale (IUC) (2.4.1 La disciplina generale IUC; 2.4.2 L'incidenza della IUC nelle diverse tipologie di immobili).

Il profondo rallentamento congiunturale che sta caratterizzando oramai dal 2008 il contesto economico globale ha richiesto alla politica economica italiana di intervenire al fine di ridurre rapidamente il peso del debito pubblico attraverso il riequilibrio strutturale dei conti pubblici e di creare le condizioni per consentire la ripresa della crescita.

A rinforzare l'urgenza dell'intervento ha preso parte anche la letteratura economica internazionale e la Commissione Europea con l'Annual Growth Survey, la quale dal 2012 continua a ribadire l'estrema e improrogabile necessità di promuovere la crescita e la competitività, anche attraverso delle riforme strutturali capaci di rilanciare l'economia, oltre che di introdurre previsioni normative contro la disoccupazione e le conseguenze sociali che da questa derivano, e di trasferire il carico fiscale al consumo ed al patrimonio immobiliare dal lavoro e dal capitale, con particolare riguardo a quei Paesi in cui la pressione fiscale è molto elevata.

Nel 2011, anno in cui iniziarono gli interventi normativi, l'Italia registrava una pressione fiscale molto elevata, 42,5% del PIL, oltre che una bassa tassazione della proprietà immobiliare, 0,6% del PIL²⁸, pertanto era particolarmente interessata dalle disposizioni.

Il tema della tassazione immobiliare ha rivestito un ruolo dominante nell'agenda del legislatore italiano.

Aumentare il prelievo sugli immobili, anche attraverso la reintroduzione delle imposte sulla prima casa, voleva dire perseguire *l'equità in senso orizzontale e verticale*, rispettando in tal modo i criteri della capacità contributiva e della progressività, *l'efficienza economica*, minimizzando l'impatto negativo delle imposte sull'economia, e *l'efficienza tributaria*, minimizzando per il contribuente e per l'amministrazione l'insieme dei costi indiretti²⁹.

Il legislatore, nel disegnare la nuova fiscalità immobiliare, ha dovuto tenere necessariamente conto dell'assetto federale che la legge delega n. 42/2009 ed il successivo D.Lgs. n. 23/2011 hanno voluto sviluppare nell'ordinamento italiano.

Nel riordino dell'intera disciplina della fiscalità immobiliare, la gran parte dei Paesi OCSE ha scelto di individuare un'imposta di tipo patrimoniale quale fondamento dell'imposizione locale³⁰.

²⁸ Il livello del gettito delle imposte ricorrenti sulla proprietà immobiliare nei principali OCSE era più elevato: 2,5% in Francia, 3,3% nel Regno Unito, 2,9% negli Stati Uniti.

²⁹ Per il contribuente si fa riferimento ai costi di informazione e di *compliance*. Per l'amministrazione si fa riferimento ai costi di analisi, elaborazione dei dati, esazione, controllo e gestione del contenzioso.

³⁰ La tassazione degli immobili riveste un ruolo importante per i governi locali dei paesi dell'Unione Europea.

Secondo i dati della Commissione europea le imposte sulla proprietà immobiliare nel 2011 sono state pari al 1,4% del PIL nei Paesi UE, ad esclusione dell'Italia in cui è stato registrato solo il 0,7%; con l'introduzione dell'IMU nel 2012, il valore del gettito derivante dalla tassazione immobiliare si è elevato raggiungendo l'1,5% del PIL. È emerso inoltre che nei principali Paesi UE (Francia, Italia, Germania,

Infatti, non c'è dubbio che la materia ideale per l'imposizione fiscale locale, in quanto ispirata al principio di territorialità, siano gli immobili: «le imposte patrimoniali sugli immobili sono tributi locali “per eccellenza” in ragione del loro radicamento al territorio»³¹.

Si analizza di seguito l'impatto che la tassazione immobiliare ha avuto nel settore delle costruzioni, compravendite e locazioni immobiliari, e più in generale nella economia italiana.

2.1 Le imposte immobiliari in Italia

Dopo la prolungata fase espansiva verificatasi alla fine degli anni Novanta, il settore delle costruzioni in Italia invertì tendenza alla fine del 2006, in anticipo rispetto alla crisi globale. Da allora si registra un aggravio del fenomeno recessivo accompagnato alla debolezza della domanda sul mercato immobiliare, proseguito anche nella temporanea ripresa che si registrò tra la primavera del 2009 e quella del 2010. Tra il primo trimestre 2008 e il quarto del 2012 è stata rilevata una flessione del 23,7% dell'attività costruttiva, motivando il calo del PIL (- 8,1%) per circa un punto percentuale. Nel primo trimestre del 2013 l'indice di produzione delle costruzioni è sceso del 12,1 % rispetto al medesimo trimestre 2012, scendendo in tal modo oltre il livello che era stato raggiunto nella primavera del 1997, prima che avesse inizio la fase espansiva.

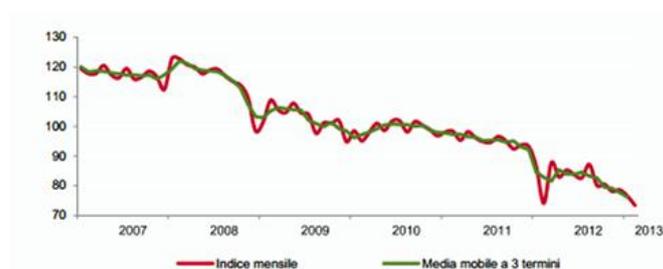


Figura 2.1: Indice di produzione delle costruzioni: anno 2007-2013
(Fonte: Istat, Indagine mensile sulla produzione delle costruzioni)

Regno Unito e Spagna) le amministrazioni locali dispongono sempre del gettito derivante dalle imposte fondiari sulla proprietà o sull'occupazione di abitazioni e beni strumentali. Vedi 6^a COMMISSIONE PERMANENTE FINANZE E TESORO DEL SENATO DELLA REPUBBLICA, *Indagine conoscitiva sulla tassazione degli immobili*, 8 agosto 2013, <http://www.senato.it/leg/17/BGT/Schede/docnonleg/25519.htm>

³¹ LAPECORELLA F., *Indagine conoscitiva sul tema della tassazione degli immobili*, Senato della Repubblica. VI commissione finanze e tesoro, 12 giugno 2013, p. 10. Link: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/000/146/audizione_lapecorella.pdf.

Tale fenomeno ha avuto ripercussioni anche sui prezzi delle case. Nella seconda metà del 2008 si è frenata la crescita dei prezzi delle abitazioni in atto dal 2000. Dopo un iniziale ristagno, dal terzo trimestre 2011 è iniziata una flessione in diminuzione che ha accumulato una riduzione del 5,2% sino alla fine del 2012, quando si è osservato che nei precedenti 5 anni i prezzi delle case, al netto dell'inflazione al consumo, sono diminuiti del 13,7%³².

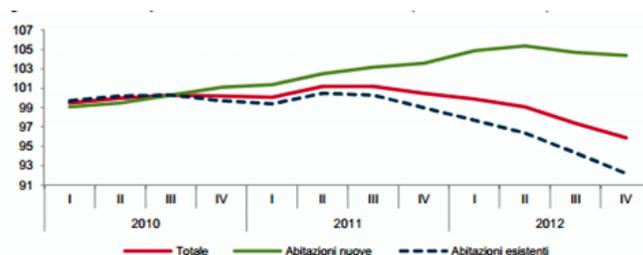


Figura 2.2: Indice dei prezzi dell'abitazione – anno 2010-2012
(Fonte: Istat, Indagine sui prezzi delle abitazioni)

Tra i fattori sottostanti agli andamenti negativi registrati è possibile individuare:

- il peggioramento del reddito disponibile delle famiglie, in primis;
- l'allentamento delle pressioni demografiche sulle superfici abitabili esistenti;
- le difficoltà di accesso al prestito bancario da parte delle famiglie con il peggioramento della crisi finanziaria;
- il protrarsi delle difficoltà del mercato del lavoro, quindi della debolezza del reddito disponibile delle famiglie;
- le tensioni irrisolte sui mercati finanziari e del credito.

Tuttora nessuno di tali elementi accenna a cambiare verso, portando a concludere che non sono ancora presenti segnali di un'imminente inversione ciclica del mercato immobiliare italiano.

Dalle indagini parlamentari svolte presso le agenzie immobiliari, sia con riferimento alle compravendite che alle locazioni di abitazioni, è emerso che gli inasprimenti tributari sulla proprietà della casa hanno contribuito alla debolezza del mercato immobiliare.

Questo conferma che ad aver accentuato le spinte al ribasso dei prezzi delle case, derivanti dal peggioramento del quadro macro economico, ha contribuito anche la tassazione della proprietà immobiliare. La caduta del reddito delle famiglie ha circoscritto la possibilità dei proprietari di traslare l'imposta sui locatori, ed inoltre i proprietari, al fine di assicurarsi una redditività minima dalla proprietà immobiliare, sono stati spinti dalla nuova imposizione ad

³² Vedi 6ª COMMISSIONE PERMANENTE FINANZE E TESORO DEL SENATO DELLA REPUBBLICA, *op. cit.*

accettare canoni di locazione più bassi e a locare gli immobili fino a quel momento tenuti a disposizione.

La tassazione immobiliare, in ogni caso, ha anche un lato positivo.

È opinione condivisa dal legislatore e dalla letteratura che la fiscalità immobiliare può contribuire a creare condizioni migliori per lo sviluppo economico e la ripresa produttiva, basti pensare che gli obiettivi di bilancio nel 2012 sono stati raggiunti in gran parte grazie allo sforzo dei contribuenti relativamente al comparto immobiliare. Ma proprio per tale considerazione si ritiene che il sistema di tassazione immobiliare necessita di interventi riformativi ispirati all'equità dell'imposizione, in quanto non considera elementi di capacità economica che sono invece legati alle persone. Si ritiene in particolare importante introdurre nella determinazione del prelievo alcuni parametri di carattere personale e familiare, abbandonando il criterio di imposizione solamente di tipo *reale*, valorizzando invece l'aspetto della *personalità* della tassazione: non si può non considerare la condizione della famiglia e le sue esigenze primarie. Si ritiene opportuno adattare la tassazione alle diversità riscontrabili, quali il numero dei componenti della famiglia rispetto alla superficie degli immobili, alla ricchezza e al reddito complessivi (considerando anche i redditi esenti o tassati alla fonte a titolo d'imposta), oppure al tenore di vita espresso dallo spesometro, ed accordare attenuazioni e maggiorazioni che tengano in considerazione gli elementi personali e familiari, quali la condizione economica del contribuente e della sua famiglia, la destinazione urbanistica dell'immobile e la destinazione economica attribuitagli³³.

Disposizioni in tal senso erano state previste dal decreto Monti³⁴, ma non in misura sufficiente: aveva introdotto la detrazione di €200 per tutti, ed un timido correttivo in aumento di €50 per ciascun figlio, che hanno tuttavia permesso l'azzeramento dell'imposta nei casi di rendite catastali limitate e di immobili classificati come popolari.

Il legislatore deve considerare che la proprietà immobiliare è una delle componenti della ricchezza nazionale che deve concorrere in modo equilibrato al gettito complessivo, e non una "mucca da mungere" e neppure una riserva protetta³⁵.

³³ DAMIANI M., *Profili evoluti e spunti critici per una riforma "equa" della tassazione degli immobili*, in *Corriere tributario*, 2002, n. 2, pp. 241-242

³⁴ Vedi art. 13, comma 10, D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011.

³⁵ Insieme al Regno Unito ed alla Francia, l'Italia detiene la più grande quota di ricchezza in attività reali rispetto al reddito disponibile, e il valore delle abitazioni supera l'80% del totale delle attività reali. Gli immobili costituiscono una grandezza di grande rilievo nel panorama complessivo della ricchezza privata. Secondo dati Istat, il 72,1% delle famiglie possiede la casa in cui vive, il 18% è in affitto, e il restante 9,9% usufruisce dell'abitazione a titolo gratuito o a titolo di prestazione di servizio.

2.1.1 Tipologie di tassazione immobiliare³⁶

Ai fini della maggiore comprensione dell'argomento centrale del presente elaborato, si ritiene interessante e utile analizzare brevemente le diverse tipologie di imposizione immobiliare che vigono in Italia, e la loro incidenza nella complessiva pressione fiscale immobiliare.

Sulla base della *natura*, le imposte immobiliari possono essere classificate in quattro categorie:

- Imposte di natura *reddituale*

Il presupposto del prelievo è costituito dal reddito prodotto dalla proprietà o dal possesso del bene.

Si deve innanzitutto distinguere tra soggetti IRES e soggetti IRPEF. In regime di impresa (soggetti IRES) il sistema tributario italiano prevede regole di tassazione differenti a seconda della tipologia di bene immobile e del soggetto che lo utilizza. Per quanto riguarda le persone fisiche, ai fini IRPEF viene operata una distinzione in relazione alla tipologia di bene immobile.

Il legislatore ha introdotto delle specifiche detrazioni IRPEF con riferimento agli immobili, tra le quali le detrazioni più rilevanti sono individuabili quelle per le spese di ristrutturazione edilizia e la riqualificazione energetica, oltre a quella per il sostenimento degli oneri per gli interessi passivi sui finanziamenti per l'acquisto di immobili.

Dal 2011, per quanto riguarda i redditi da locazione di immobili ad uso abitativo, è stata introdotta la possibilità di avvalersi della facoltà di aderire ad un sistema agevolativo alternativo, la così detta *cedolare secca*, che consiste in un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali.

- Imposte di natura *patrimoniale*

Il presupposto del prelievo è costituito dalla proprietà o dal possesso del bene.

Tale tipologia di imposizione costituisce l'argomento principale di questo lavoro. Senza anticipare nulla, si consideri che l'imposta patrimoniale d'eccellenza è l'IMU: è stata introdotta nell'ordinamento dal D.Lgs. n. 23/2011 con lo scopo di sostituire l'ICI, da cui ha ereditato la maggior parte della disciplina, e la componente relativa agli immobili non locati del reddito IRPEF e le relative addizionali. La legge di stabilità 2014, la L. n. 147/2013, ha introdotto due nuove imposte che colpiscono il patrimonio dei

³⁶ LAPECORELLA F., *op. cit.*

contribuenti: la TASI e la TARI, la quale va a sostituire tutti i precedenti prelievi sui rifiuti.

- Imposte sul *trasferimento* degli immobili

Il fondamento del prelievo viene in essere con il passaggio di proprietà dell'immobile. Anche in questa tipologia di tassazione si deve operare una distinzione: trasferimenti a titolo oneroso e trasferimenti a titolo gratuito.

Qualora venga operato un trasferimento a titolo oneroso, le imposte di interesse sono l'IVA, l'imposta di registro, l'imposta ipotecaria e l'imposta catastale. In vista di una riforma della tassazione immobiliare sarebbe importante tenere in considerazione che tali imposte, in contrapposizione alla facilità di gestione, talvolta possono essere distorsive: una loro diminuzione, mantenendo invariato il gettito complessivo, potrebbe portare ad un miglioramento dell'efficienza del prelievo.

Le imposte sulle successioni e sulle donazioni (trasferimenti immobiliari a titolo gratuito) presentano il vantaggio di colpire la capacità contributiva del soggetto che paga l'imposta. Ciò che le caratterizza è il fine redistributivo insito nella funzione di rendere più eque le opportunità individuali "di partenza".

- Imposte sui contratti di *locazione*

Consistono nell'imposta di registro e nel bollo dei contratti di locazione.

In Italia, ai fini della tassazione assume una differenza rilevante anche la *destinazione* dell'immobile, tra abitazione principale e altre abitazioni locate o tenute a disposizione.

Rispetto ai principali paesi europei (Regno Unito, Francia, Spagna e Germania) che pure prevedono delle agevolazioni per il possesso dell'abitazione principale, quest'ultima in Italia gode di un particolare regime tributario di favore.

Al fine comprendere a pieno il ruolo centrale che la fiscalità immobiliare assume nel gettito tributario e l'evoluzione che questa ha avuto negli ultimi anni, trovo interessante osservare il contributo che le diverse tipologie di imposte immobiliari hanno avuto negli ultimi quattro anni sull'ammontare totale derivante dalla tassazione del patrimonio immobiliare.

Tipo	2011	2012	2013	2014
Imposte di natura "reddituale"	8,85	7,68	8,40	8,53
IRPEF	7,54	6,00	6,52	6,56
IRES	0,64	0,64	0,35	0,45
Cedolare secca	0,67	1,04	1,53	1,52
Imposte di natura "patrimoniale"	16,80	30,77	28,25	30,93
ICI/IMU	9,82	23,79	19,58	19,50
Tassa rifiuti	6,98	6,98	7,67	7,67
Maggiorazione TARES			1,00	
TASI				3,76
Imposte sui trasferimenti	12,89	12,67	11,68	11,84
IVA	8,00	8,00	7,28	7,28
Registro e bollo (su trasferimenti)	2,70	2,52	2,37	3,88
Ipotecaria e catastale	1,70	1,63	1,51	0,16
Successioni e donazioni	0,49	0,52	0,52	0,52
Registro e bollo su locazioni	1,09	0,80	0,79	0,79
Totale	39,63	51,92	49,12	52,09

Tabella 2.1: Partecipazione delle diverse tipologie di imposte immobiliari al gettito immobiliare complessivo.
(Unità di misura: miliardi di euro – Fonte: Ufficio studi CGIA di Mestre su dati Istat, Dipartimento delle Finanze, Agenzia delle Entrate, Ministero dell'Economia e delle Finanze)

Il prelievo sugli immobili, tra il 2011 e il 2012 è aumentato di circa 13 miliardi di euro (0,9% del PIL), dovuto in particolare all'introduzione dell'IMU che ha contribuito ad avvicinare in modo rilevante l'incidenza della tassazione immobiliare del nostro paese alla media dei principali Paesi europei³⁷.

Le entrate complessive derivanti dalla tassazione sugli immobili nel 2012 ammonta a quasi 52 miliardi di euro. Di queste oltre la metà sono attribuibili al gettito IMU³⁸, e circa un quarto derivano da imposte indirette sugli atti di trasferimento.

Ad incrementare il livello di tassazione correlato al settore immobiliare è intervenuta dal 2013 la TARES (il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi) che, sommata al tributo provinciale ambientale, raggiunge un gettito di quasi 300 milioni di euro.

Nel 2014 il peso fiscale sugli immobili supera di 2,97 miliardi il gettito del 2013, arrivando a 52 miliardi di euro. Questi dati ci portano a constatare che il settore del "mattone" rientra sempre più nelle mire del Fisco, la cui preoccupazione in questo periodo di crisi è quella di fare cassa.

³⁷ Alcuni autori sostengono al contrario che il livello di tassazione immobiliare in Italia precedente all'introduzione dell'IMU era già in linea rispetto alla media internazionale. Vedi ad esempio, SPAZIANI TESTA G., *Una vera tassa sui servizi per un federalismo competitivo*, in *Corriere tributario*, 2013, n. 42, p. 3335. Spaziani Testa sostiene che considerando, come sarebbe corretto fare, la tassazione con l'imposta sul reddito presunto in natura degli immobili goduti direttamente dal proprietario in quanto ha carattere patrimoniale, nel 2010 l'Italia aveva una tassazione patrimoniale diretta della proprietà immobiliare dello 0,70% del PIL contro lo 0,69% del PIL della media dei Paesi OCSE dell'Eurozona.

³⁸ Per effetto sia dell'aumento dei moltiplicatori catastali che hanno comportato un incremento della base imponibile, sia dell'aumento dell'aliquota massima applicabile da parte dei Comuni.

Il gettito relativo alla redditività degli immobili³⁹ è pressoché rimasto invariato, e quello derivante dal bollo e dalle registrazioni dei contratti di locazione è addirittura ridotto dall'introduzione della tassazione sostitutiva con la cedolare secca⁴⁰. Ciò che ha contribuito maggiormente alla variazione del gettito immobiliare sono le altre due tipologie di tassazione, le quali hanno avuto andamenti opposti.

Dall'inizio della crisi il prelievo legato ai trasferimenti di proprietà è sceso di ben 23 punti percentuali. Tale crollo è attribuibile maggiormente alla fortissima depressione che ha colpito ogni settore, e che nel settore immobiliare ha portato ad una netta e pesante riduzione delle compravendite⁴¹.

Ciò che ha fatto impennare la tassazione immobiliare è stato il gettito relativo al possesso dell'immobile, che dal 2007 ad oggi è aumentato del 78%, gravando per quasi il 60% sul prelievo totale⁴². Con l'introduzione della TASI, che grava pesantemente in particolare sulle seconde e terze case e su coloro che possiedono un immobile ad uso produttivo, e della TARI, che ha fatto raggiungere quota +66% alla tassazione sui rifiuti partendo dai 4,6 miliardi del

³⁹ I dati IRPEF del 2013 e del 2014 tengono conto della riduzione dal 15% al 5% della deduzione forfetaria sugli affitti che ha comportato un aumento di gettito pari a 365,2 milioni di euro, della partecipazione alla base imponibile IRPEF del 50% del reddito delle abitazioni non locate situate nello stesso comune in cui si trova l'abitazione principale del contribuente come previsto dal 2013, determinando in tal modo un aumento di gettito di 297,4 milioni di euro, della possibilità di portare in deduzione dalla base imponibile ai fini delle imposte dirette l'IMU relativa agli immobili strumentali nella misura del 30% nel 2013 e del 20% dal 2014, provocando una riduzione del gettito dell'IRPEF di 126,3 milioni di euro per il 2013 e di 84,2 milioni di euro dal 2014, e della diminuzione dal 19% al 15% dell'aliquota della cedolare secca sui contratti a canone concordato, che comporta una perdita di gettito di 11,6 milioni di euro dovuta al conseguente passaggio a questo regime da parte di contribuenti che facevano concorrere l'affitto nel reddito complessivo.

I dati IRES del 2013 e del 2014 sono stati stimati tenendo conto solamente della riduzione legata alla deducibilità dell'IMU relativa agli immobili strumentali: la riduzione di gettito che tale manovra comporta è pari a 285,2 milioni di euro per il 2013 e a 190,1 milioni di euro per il 2014.

I dati sul gettito della cedolare secca del 2014 sono stati stimati applicando ai dati del 2013 la perdita che comporta la riduzione dal 19% al 15% della tassazione dei contratti a canone concordato.

⁴⁰ Si ipotizza che i contribuenti che adotteranno il regime della cedolare secca aumenteranno in quanto essa prevede l'esonero dal pagamento dell'imposta di registro annuale sui contratti di locazione, riducendo conseguentemente la richiesta impositiva.

⁴¹ La stima del gettito 2013 e 2014 derivante dall'imposta di registro e dal bollo sui trasferimenti tiene conto delle importanti modifiche introdotte dal D.L. n. 23/2011 che ha ridotto dal 3% al 2% l'aliquota per i trasferimenti della prima casa e uniformato quella dei restanti immobili stabilendola al 9%, dal D.L. n. 104/2013 il quale ha variato gli importi fissi delle imposte ipotecarie e catastali e dalla Legge di stabilità 2014 n. 147/2013 che ha confermato le agevolazioni per la piccola proprietà contadina.

⁴² Nella determinazione del gettito dal 2012 dell'IMU si è tenuto conto delle modifiche normative che sono intervenute: - esonero delle abitazioni principali non di pregio; - applicazione della "Mini Imu" per le abitazioni principali, oppure pagamento da parte dei contribuenti del 40% della differenza tra l'IMU in base alle aliquote deliberate e l'aliquota base del 4 per mille; - esonero dei fabbricati rurali; - esonero della prima rata IMU 2013 per tutti i terreni agricoli e della seconda rata IMU 2013 per i terreni agricoli condotti da coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali; - esonero dell'abitazione assegnata al coniuge separato, degli immobili destinati alla ricerca scientifica, degli alloggi del personale del comparto sicurezza e degli alloggi sociali; - riduzione per i terreni agricoli posseduti dai coltivatori diretti del coefficiente per determinare la base imponibile IMU.

2006 raggiungendo 7,6 miliardi, nel 2014 i contribuenti hanno pagato 3 miliardi in più rispetto al 2013.

Tirando le somme, dall'inizio della crisi il livello di tassazione di case, negozi, uffici e capannoni è aumentato di ben 10 miliardi di euro: non si può certo affermare che la tassazione immobiliare non incida sulla ripresa e sullo sviluppo economico del nostro Paese.

Ai fini della determinazione del prelievo, i tributi immobiliari trovano fondamento nelle risultanze catastali. Per quanto di nostro interesse, la base imponibile dell'IMU e della TASI prendono a riferimento le rendite catastali degli immobili iscritti, mentre la TARI considera in metri quadri risultanti dall'iscrizione catastale.

Da tale premessa si comprende l'importanza che assume l'iscrizione degli immobili rientranti nel presupposto impositivo dei tributi in analisi nel Catasto edilizio urbano, ed ancor più, si comprende l'importanza dell'attendibilità e della correttezza dei valori che emergono ai fini della determinazione del prelievo. Proprio per tale ultimo motivo è molto attesa la riforma del Catasto.

2.2 La riforma del Catasto

Una riforma attesa da oltre vent'anni è quella che riguarda il Catasto.

Più volte si è verificato che diversi governi di diverse legislature sono arrivate a pochi passi dal varo della riforma catastale, senza però giungere al traguardo. Anche l'attuale Governo Renzi si è impegnato a dare attuazione a tale riforma: al momento si è arrivati appena all'emanazione del decreto legislativo che istituisce le commissioni censuarie, pertanto nulla ancora è stato avviato e di certo non si può affermare la sicura prossimità della riforma considerando l'instabilità istituzionale che sta caratterizzando l'apparato politico italiano nell'ultimo decennio.

La criticità di maggior rilievo nell'attuale sistema di tassazione immobiliare è connessa alla procedura che viene seguita nella determinazione delle basi imponibili, incentrata sulla rendita catastale. Quest'ultima, a sua volta, viene determinata prendendo in esame la zona censuaria in cui è ubicato l'immobile, la categoria dell'immobile (per usi abitativi o diversi) e la classe di pregio che gli è stata assegnata.

La riforma del Catasto è molto attesa dalla popolazione in quanto l'iter attualmente seguito nella determinazione delle rendite catastali produce rilevanti iniquità legate ai limiti che lo caratterizzano:

- classificazioni catastali non aggiornate;
- zone censuarie che non riflettono le evoluzioni urbane che sono intervenute negli anni;
- il vano catastale non rappresenta il parametro tecnico adeguato alle caratteristiche degli immobili;
- mancata revisione delle tariffe d'estimo
- utilizzo di saggi di rendimento indifferenziati per il territorio/cespiti.

Ne consegue che esiste un esteso *gap* tra descrizione e rendita risultanti dal catasto, e quella che è l'effettiva situazione dell'immobile⁴³.

Tra le misure introdotte dal Governo Monti insieme all'anticipazione dell'introduzione dell'IMU dal 2014 al 2012, si annovera l'aumento dei coefficienti moltiplicativi nel calcolo della base imponibile dell'imposta. Tale previsione è stata introdotta per esigenze di spesa pubblica, per aumentare le entrate finanziarie statali, ma ha senza dubbio avuto effetto anche sulle rendite catastali, contribuendo ad avvicinare le rendite agli effettivi valori di mercato degli immobili: prima dell'introduzione dell'IMU il valore di mercato delle abitazioni in Italia superava di quasi 3,7 volte i valori imponibili, valore che è sceso a poco più di 2 con l'introduzione dell'IMU⁴⁴.

Ai fini di una migliore percezione della portata del problema che insiste ancora oggi sulle rendite catastali, trovo sia necessario svolgere un breve excursus storico del tema.

La determinazione ed attribuzione delle rendite catastali risale al triennio 1937-1939.

Circa 50 anni dopo, nel 1990 venne effettuata la revisione degli estimi catastali che fu però in larga parte incompleta in quanto introdusse unicamente un aggiornamento tariffario lasciando

⁴³ I dati catastali si discostano dai valori reali di mercato in maniera non omogenea sul territorio italiano e a seconda delle tipologie abitative. Il divario maggiore si registra in Toscana, Campania e Trentino. Vedi LAPECORELLA F., *op. cit.*, p. 33. In alcuni capoluoghi di provincia le quotazioni di mercato superano anche il 300% del valore catastale, mentre in altri non supera nemmeno il 100%, tenendo presente che anche all'interno della stessa città, in base alle zone, il divario può essere più o meno rilevante. Al link <http://www.infodata.ilsole24ore.com/2014/08/07/ecco-dove-il-nuovo-catasto-fara-salire-il-conto-di-imu-e-tasi/> è disponibile un grafico interattivo in cui è possibile vedere e capire dove oggi sono maggiori i divari tra valore catastale e valore di mercato, e quindi dove probabilmente l'IMU e la TASI aumenteranno con l'introduzione della nuova normativa sul Catasto edilizio urbano. Le stesse informazioni, capoluogo per capoluogo, sono disponibili al link:

http://public.tableausoftware.com/shared/BZWK3BK8?:display_count=no&:showVizHome=no.

⁴⁴ LAPECORELLA F., *op. cit.*, p. 31

invariati i rapporti gerarchici all'interno delle singole categorie di immobili e tra le zone censuarie⁴⁵.

Nel 1997 il legislatore ha previsto un incremento lineare del 5% delle rendite, senza correggere le sperequazioni esistenti. Ciò ha comportato che le attuali categorie catastali non rispecchiano la capacità contributiva dei contribuenti: non sono considerate le reali stratificazioni territoriali ed edilizie, ed inoltre i valori di mercato di molte aree sono profondamente diversi da quelli che risultano dall'applicazione della rivalutazione del 5%.

Il mancato aggiornamento delle rendite catastali va a discapito dell'intero sistema tributario immobiliare in quanto, come già accennato, la maggioranza delle imposte immobiliari assume come presupposto impositivo le rendite catastali: si verifica pertanto una significativa erosione della base imponibile che si ripercuote negativamente sull'equità del sistema di tassazione.

Nel 2011 il Dipartimento delle Finanze ha stimato l'erosione dei redditi fondiari per il complesso delle imposte in 59,3 miliardi di euro.

A basarsi sulle risultanze catastali sono innanzitutto i prelievi immobiliari patrimoniali, ma esse rappresentano il fondamento della generale tassazione degli immobili, in molti casi, anche ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali.

Il problema del livello di tutela del contribuente nel contenzioso è un altro aspetto della materia catastale su cui il legislatore dovrebbe porre la propria attenzione. Nell'ambito della tutela del contribuente in campo catastale c'è un vuoto inaccettabile: il nostro sistema tributario prevede che le tariffe d'estimo non siano impugnabili che per vizio di legittimità e, di conseguenza, solo dinanzi alla giustizia amministrativa. I tribunali amministrativi, avendo in tema solo i poteri tipici della giurisdizione di legittimità, non hanno la possibilità di sindacare gli aspetti tecnici e fattuali dell'attività amministrative inerenti il Catasto. Al contribuente, insomma, non è concesso di far controllare ad alcun giudice la congruità degli estimi, ciò che invece maggiormente interessa al contribuente stesso, posto che dalle tariffe d'estimo discendono le rendite catastali e, quindi, tutte le imposte che su di esse si fondano.

Per assistere alla completa attuazione di tale rilevante processo potrebbe intercorrere un periodo non inferiore ai 5 anni, tenendo conto anche di possibili oneri aggiuntivi a carico del bilancio dello Stato.

⁴⁵ La rivalutazione ha riguardato: - la determinazione dei redditi netti sulla base dell'applicazione di saggi di interesse convenzionali a valori di mercato patrimoniali rilevati su base campionaria; - la misurazione in metri quadri delle consistenze rimaste in vani in base a stime della superficie media del vano; - l'applicazione delle nuove tariffe alle classi.

Lo scorso anno la 6ª Commissione Finanza e Tesoro del Senato ha suggerito l'introduzione nel frattempo, in attesa della completa introduzione ed attuazione della riforma catastale, di misure di revisione provvisoria per i centri urbani di maggiore dimensione, passando al criterio dei metri quadri e utilizzando, al fine di avvicinare le rendite catastali ai valori di mercato, le stime dell'Osservatorio immobiliare dell'ex Agenzia del Territorio (ora Agenzia delle Entrate). Una tale situazione di divaricazione tra rendite catastali e valori immobiliari è inconcepibile. L'incapacità e le difficoltà di intervenire in materia da parte del legislatore, ha fatto nascere nella Commissione Finanze e Tesoro la proposta di introdurre un meccanismo automatico di revisione periodica delle rendite catastali⁴⁶ per evitare che si ripeta tale situazione.

Il processo di attuazione del federalismo fiscale ha reso necessaria la disposizione di dati omogenei condivisi da Governo ed enti territoriali. Il "Portale del federalismo fiscale" consente l'accesso al patrimonio informativo sviluppato dal Dipartimento delle Finanze, permettendo confronti e collaborazioni tra amministrazioni centrali e locali, in modo da consentire loro lo svolgimento delle proprie funzioni in modo più semplice e rapido.

Con riferimento all'imposizione immobiliare, il Dipartimento delle Finanze ha sviluppato la "Banca dati integrata della fiscalità immobiliare" al fine di arricchire e migliorare il Sistema informativo. Questa banca dati immobiliare è costituita dall'incrocio tra archivi catastali (i quali forniscono informazioni su ubicazione, tipologia, dimensione e titolarità degli immobili), archivio dichiarativo dei redditi (contenete ogni informazione utile ai fini fiscali), banca dati degli atti del registro *mortis causa* e *inter vivos* e delle locazioni, banca dati sui versamenti ICI e IMU e banca dati delle quotazioni OMI rilevate dalla sezione Osservatorio del mercato immobiliare.

Si ritiene meritevole dare almeno un accenno alla situazione attuale della riforma del Catasto. Come anticipato in precedenza, al momento si è arrivati appena all'emanazione del decreto legislativo che istituisce le commissioni censuarie: il 10 novembre 2014 il Consiglio dei Ministri ha dato il via libera definitivo al decreto legislativo che rimette in moto le commissioni censuarie, primo tassello della riforma del catasto volto a censire gli oltre 62 milioni di immobili presenti in Italia.

I valori catastali che risulteranno dalla riforma del catasto saranno il risultato di un algoritmo, in lavorazione dai tecnici dell'Agenzia delle Entrate, che permetterà una quantificazione veritiera del valore degli immobili in quanto terrà conto di alcuni parametri significativi, quali i metri quadri, la microzona di appartenenza e la tipologia dell'immobile. Anche i coefficienti

⁴⁶ 6ª COMMISSIONE PERMANENTE FINANZE E TESORO DEL SENATO DELLA REPUBBLICA, *op. cit.*

moltiplicativi che vengono applicati al valore medio di mercato individuato verranno rideterminati ponderando qualità, ubicazione, epoca di costruzione e grado di finitura e stato conservativo dell'immobile.

A 103 commissioni censuarie locali⁴⁷, che si insedieranno entro un anno dall'entrata in vigore del decreto legislativo che ne stabilisce la composizione e le regole di funzionamento, pertanto entro il 28 gennaio 2016⁴⁸, verrà richiesto di validare le funzioni statistiche che caratterizzeranno il nuovo sistema di calcolo dei valori catastali, al fine di completare il processo di revisione del catasto.

Una delle novità più attese è la variazione del metro di misura degli immobili: il valore patrimoniale, con le nuove norme, sarà finalmente misurato in metri quadrati anziché in vani, considerando inoltre collocazione e caratteristiche degli immobili.

Il completamento della riforma catastale è abbastanza lontano: una volta definito l'algoritmo e validate le funzioni statistiche da parte delle commissioni censuarie locali, avrà luogo il censimento vero e proprio, un'operazione laboriosa che si stima potrà richiedere circa 5 anni⁴⁹. Si ribadisce che la riforma del catasto ha lo scopo di riallineare il valore catastale, che costituisce la base imponibile di riferimento per la determinazione di molti tributi immobiliari, al valore di mercato. Ad alcuni proprietari immobiliari, in tal modo, verranno richiesti importi coattivi più elevati, ma se si troveranno in disaccordo con le nuove rendite catastali il legislatore ha previsto che questi possano contestare in autotutela presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, oppure presentando un vero e proprio ricorso dinnanzi al giudice tributario⁵⁰.

Concludendo, la riforma del Catasto comporterà l'aumento della tassazione sugli immobili, ma per lo meno renderà più equo il sistema per la valutazione delle abitazioni.

⁴⁷ A cui si aggiunge la commissione censuaria centrale con sede a Roma che ha funzione di "supervisore". Qualora le commissioni locali non provvedano alla validazione delle funzioni statistiche, ci penserà la Commissione centrale, oltre a decidere in merito a ricorsi proposti dall'Agenzia delle Entrate e dai Comuni contro le decisioni in materia di qualità, classi e tariffe d'estimo dei terreni e dei fabbricati assunte dalle Commissioni locali.

⁴⁸ Il D.Lgs. n. 198 del 17 dicembre 2014, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 9 del 13 gennaio 2015, è entrato in vigore il 28 gennaio 2015.

⁴⁹ FOSSATI S., *Fisco, 62 milioni di immobili ai raggi x: parte la riforma del catasto*, Il Sole 24 Ore del 10.11.2014

⁵⁰ MILANO F., PATENTE G., *Catasto, la riforma cambia il calcolo del valore degli immobili*, Il Sole 24 Ore del 12.11.2014

2.3 La tassazione immobiliare a livello locale

Le imposte sugli immobili in tutti i Paesi europei sono gestite, almeno parzialmente, a livello comunale.

Tale constatazione ha una ragione logica di fondo: l'autonomia impositiva degli enti locali si dovrebbe fondare per definizione su tributi collegati al territorio. Il tributo locale più adatto è quello il cui presupposto si collega agli immobili, in quanto esso esprime un collegamento oggettivo e razionale, di carattere stabile e duraturo con il territorio, oltre al fatto che esso manifesta il collegamento tra i soggetti passivi e la fruizione dei servizi forniti dalle amministrazioni locali. È il medesimo legislatore che in forza dell'art. 23, comma 1, lett. b) della Legge n. 42/2009 riconosce la centralità del tributo immobiliare per la fiscalità dei Comuni.

I problemi dell'Italia sembrano invariati nel tempo: analizzando le riviste tributarie degli anni Ottanta si ritrova il dibattito sulla TASCO, la tassazione comunale sui servizi che condusse all'introduzione dell'ICI con il D.Lgs. n. 504/1992, con una veste marcatamente patrimoniale. Fu l'esame di conformità ai principi che devono essere rispettati dai prelievi tributari locali⁵¹ ad escludere l'introduzione della TASCO nel nostro ordinamento, non il fatto che sia stata concettualmente erranea.

Fra i numerosi altri tentativi, dal 1994 al 2010 si è parlato anche di TLI, "tributo locale immobiliare", il quale avrebbe potuto sostituire la quasi totalità dei tributi locali immobiliari: l'ICI, l'ICIAP, l'INVIM, la tassa rifiuti, le imposte di registro, ipotecarie e catastali, le imposte sulle successioni e sulle donazioni, e l'IRPEF sui fabbricati. Ma l'idea abortì.⁵²

Fino al 2011 la fiscalità immobiliare era incentrata sull'ICI, un'imposta patrimoniale che non tassava la prima casa a seguito degli interventi legislativi del 2008, su un prelievo ambientale costituito dalla TARSU, dalla TIA1 e dalla TIA2, su un insieme di tributi e entrate parafiscali minori, oltre che su addizionali e compartecipazioni al gettito dei tributi erariali. Nella prima metà del 2011, con il D.Lgs. n. 23/2011, si posero le fondamenta per il riassetto del sistema tributario comunale, sostituendo all'ICI e alla componente immobiliare dell'IRPEF l'IMU, la quale in principio avrebbe dovuto entrare in vigore nel 2014.

⁵¹ Si fa riferimento ai principi di legalità, di uguaglianza, di capacità contributiva e di progressività.

⁵² V. VECCHIONE L., *Federalismo fiscale*, in *Il Fisco*, 1995, vol. VIII, n. 42. p. 10187.

La situazione che giustificava l'applicazione del tributo era la proprietà e/o il trasferimento e/o l'utilizzazione degli immobili ubicati nel territorio comunale, in quanto economicamente valutabili. La *ratio* del tributo è individuabile nel principio del sacrificio-beneficio: attraverso l'imposizione tributaria coloro che traggono dei vantaggi dai servizi di pubblica utilità (beneficio) sono chiamati a concorrere alle spese (sacrificio) che si sostengono per l'erogazione. Per quanto riguarda l'applicazione del TLI, la semplificazione degli adempimenti era legata al fatto che la base imponibile era legata al valore catastale dei beni immobili.

A risposta delle esigenze del riequilibrio della finanza pubblica, nel dicembre 2011 il Governo Monti emanò il D.L. n. 201/2011 che introdusse la TARES in sostituzione dei precedenti prelievi sui rifiuti e anticipò l'entrata in vigore dell'IMU al 2012, modificando alcuni aspetti che assicuravano maggiori entrate alle casse erariali.

Il D.Lgs. n. 23/2011 sul federalismo fiscale prevedeva l'istituzione della RES ("Rifiuti e servizi"), la nuova imposizione comunale sui servizi, con la contestuale soppressione di tutti i prelievi progressivi connessi alla gestione dei rifiuti urbani (sia di natura tributaria che patrimoniale). In sostituzione è intervenuto il D.L. n. 201/2011, che con l'art. 14 ha introdotto una nuova forma di imposizione commisurata al valore degli immobili, con riferimento all'occupazione di immobili ad uso abitativo, al fine di realizzare il tanto auspicato federalismo fiscale. La *service tax* che sarebbe dovuta entrare a regime nel 2013, doveva essere articolata in due modalità impositive di natura diversa: un'imposta, di natura complementare all'IMU, legata ai servizi indivisibili del Comune, e una tassa diretta a finanziare la gestione dei rifiuti urbani. Ciò che accomuna le due forme impositive è proprio il riferimento agli immobili.

Il Governo Letta nel 2013 intervenne nella disciplina IMU con il fine principale del rilancio dell'economia: le innovazioni introdotte nell'agosto 2013 in materia di federalismo municipale erano finalizzate a liberare risorse a favore delle famiglie. Con riferimento alla cancellazione della prima rata IMU sull'abitazione principale, la relazione al Parlamento 2013⁵³ afferma che «la misura ha effetti positivi sul reddito disponibile delle famiglie, liberando risorse che dovrebbero, almeno in parte, essere destinate ai consumi già dal 2013». Considerando la rigidità dei conti pubblici italiani e le difficoltà riscontrate nell'attivazione di una politica di *spending review* importante, tale manovra è risultata molto costosa.

E' interessante notare che tale intervento normativo è più quello che ha tolto che quello che ha introdotto, in quanto l'azione governativa si è incentrata maggiormente sulle prime case e quindi più sui privati, trascurando le imprese, le quali sono l'unica speranza di rinascita del Paese, ma si trovano in grandissima difficoltà dovuta alla profonda crisi dei mercati, a cui si aggiunge la tassazione immobiliare che implica inoltre l'incremento del peso dell'imposta sui redditi, a causa della indeducibilità del prelievo comunale⁵⁴.

Cancellata anche la seconda rata IMU 2013 dell'abitazione principale, dei terreni agricoli e dei fabbricati rurali, dal 2014 il Governo ha eliminato l'imposizione IMU sull'abitazione principale e sulle relative pertinenze, ed ha introdotto l'Imposta Unica Comunale (IUC).

Nel corso del 2013 in tema di riordino della fiscalità immobiliare si era discusso inizialmente di Imposta comunale sui servizi (ICS), poi di *Service tax* (ad agosto), di TRISE nel disegno di legge

⁵³ Consiglio dei Ministri n. 22 del 28 febbraio 2013

⁵⁴ A seguito della Legge di stabilità 2014, Legge n. 147/2013, l'IMU è totalmente indeducibile ai fini IRAP e parzialmente deducibile (20%) ai fini IRES. Vedi capitolo 3.12.

di stabilità 2014, di Tributo unico comunale (TUC) durante i lavori parlamentari ed infine, con il maxiemendamento del 26 novembre 2013, il Parlamento ha deciso per *Imposta Unica Comunale*⁵⁵.

"IUC" è l'ennesimo – non l'ultimo in quanto si discute ormai dell'introduzione della *Local tax* dal 2016 – di una lunga serie di acronimi che abbiamo sentito citare quando si parla di tassazione sulla casa, con il rischio di rimanere un po' disorientati: non è una tributo in quanto tale, ma è sostanzialmente un ombrello, una sigla che racchiude tre tributi diversi.

Un tributo immobiliare devoluto agli enti territoriali esiste in tutti i principali Paesi, europei e non, in quanto è strettamente legato al beneficio che il proprietario ottiene dalla fruizione dei servizi locali.

Più di ogni altra fonte di reddito, i fabbricati ricevono particolari benefici dai servizi e dalle attività di gestione dell'ente territoriale. Il fabbricato è semplicemente un indice di collegamento territoriale, in quanto la *service tax* deve colpire la persona in quanto fruitore di servizi resi dall'ente locale.

2.4 L'Imposta Unica Comunale

Con una rimodulazione dell'imposizione, mantenendo i saldi di bilancio invariati, il comma 639 dell'articolo unico della Legge di stabilità 2014, Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 ha modificato la struttura della tassazione locale sugli immobili, introducendo nell'ordinamento tributario italiano l'Imposta Unica Comunale⁵⁶ (IUC) allo scopo di dare un'impostazione coordinata alla fiscalità immobiliare.

La nuova tassazione immobiliare locale è fondata su due distinti presupposti:

- il possesso degli immobili, a cui corrisponde l'applicazione dell'IMU; e
- l'erogazione e la fruizione dei servizi comunali, a cui corrispondono due veri e propri tributi:
 - la TARI, che interessa la raccolta dei rifiuti solidi urbani;
 - la TASI, che interessa i servizi indivisibili dei Comuni.

⁵⁵ DEBENEDETTO G., *IUC. Nuova imposta unica comunale. Componenti Imu, Tari e Tasi. Novità della L. 147/2013*, in *La settimana fiscale* del 22.01.2014, n. 3, p. 25

⁵⁶ Denominata TRISE fino all'effettiva introduzione.

I due “blocchi” tributari (IMU da un lato, e TASI e TARI dall’altro) hanno una tale autonomia che la loro unificazione sotto l’egida della IUC è priva di ogni effetto concreto. Pertanto la IUC non è in se un prelievo tributario, ma è una contenitore che racchiude tre diversi tributi, il cui elemento comune è costituito dal *possesso degli immobili*⁵⁷.

Senza anticipare quanto verrà esaurientemente esaminato nei prossimi capitoli in cui verrà dettagliatamente analizzata la disciplina e gli aspetti critici dei tre prelievi tributari IMU, TASI e TARI, in tale sede ci si limita a sottolineare la singolare manovra operata dal legislatore con la Legge di stabilità 2014. Nel 2014 l’IMU è stata pagata su tutto ciò che non è abitazione principale “non di lusso”: la perdita di gettito stimata di 3,764 miliardi che deriva da tale eliminazione è stata tuttavia coperta completamente dall’introduzione della TASI⁵⁸, il novello tributo sui servizi indivisibili.

Come dire: una tipica manovra politica. Il prelievo sui contribuenti è stato tolto da una parte ed è stato aggiunto da un’altra, non risparmiando incertezza interpretativa e di applicazione.

In tale sede si individua la struttura della IUC e la relativa disciplina generale, ovvero la disciplina comune ai tre tributi IMU, TASI e TARI, riservando ai relativi capitoli la trattazione delle caratteristiche specifiche di ogni prelievo.

2.4.1 Disciplina generale IUC

Si osserva innanzitutto che la IUC non ha una disciplina propria, in quanto rinvia ai singoli tributi che la compongono. Tuttavia nei commi da 682 a 706 è contenuta una disciplina generale dell’Imposta Unica comunale che va adeguatamente coordinata con le disposizioni dei tributi che la compongono.

Con regolamento da adottarsi a norma dell’art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997⁵⁹, il comune deve determinare la disciplina da applicare alla IUC: si tratta di un unico regolamento il quale però deve internamente suddividersi nella disciplina generale, in quella relativa alla TARI, in quella relativa alla TASI ed, infine, in quella relativa all’IMU.

⁵⁷ CARPENEDO C., *L’imposta unica comunale (IUC) nella legge 147/2013*, In *Comuni d’Italia*, 2014, n. 1, p. 27.

⁵⁸ CARPENTIERI C., «TRISE» a svantaggio delle imprese e delle abitazioni di basso valore, in *Corriere tributario*, 2013, n. 43, p. 3412.

⁵⁹ Norma a fondamento della potestà regolamentare generale delle provincie e dei comuni per la disciplina delle proprie entrate.

Il comma 682, art. 1, L. n. 147/2013 prevede che il regolamento comunale rispetti dei contenuti minimi in merito alla TARI e alla TASI, che analizzeremo in capitoli a loro dedicati⁶⁰.

Ai sensi del comma 683, art. 1, L. n. 147/2013, entro l'approvazione del bilancio di previsione comunale, il consiglio comunale deve approvare le aliquote TASI e le tariffe TARI.

Dichiarazione IUC

La disciplina in materia di TASI e di TARI nulla dice riguardo alla dichiarazione da presentare dai soggetti passivi. Da ciò si deduce che la dichiarazione è quella in materia di IUC.

Ai sensi del comma 684, art. 1, L. n. 147/2013, la dichiarazione IUC deve essere predisposta "entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo". Il legislatore, per chiarezza, si preoccupa di disciplinare anche la fattispecie di coabitazione: per i soggetti passivi che occupano in comune la stessa unità immobiliare, è sufficiente che solo uno degli occupanti presenti la dichiarazione.

La presentazione della dichiarazione non deve essere vista come un onere che annualmente grava sui contribuenti, in quanto ai sensi dell'art. 658, per il principio di ultrattività della dichiarazione, la presentazione della dichiarazione deve essere rinnovata solamente quando si verificano modificazioni rilevanti delle condizioni di applicazione del tributo⁶¹. Pertanto, visto l'adempimento unico, la dichiarazione IUC deve raccogliere tutti i dati utili ai fini della liquidazione della TASI, della TARI e dell'IMU.

In materia di IMU va richiamato il comma 703, che lascia intendere che l'obbligo dichiarativo IMU permane in quanto fa salva l'intera disciplina per l'applicazione dell'IMU.

Ai sensi del comma 686, la TARI, essendo un tributo la cui disciplina deriva per la gran parte dalla TARES, la quale ha sostituito in precedenza la TARSU, la TIA1 e la TIA2, se il contribuente ha già presentato in precedenza una dichiarazione valida per tali tributi previgenti, non deve ripresentare alcuna dichiarazione se non per dichiarare variazioni delle superfici imponibili.

Per quanto riguarda la dichiarazione TASI, valgono le disposizioni in materia di dichiarazione IMU.

Pertanto in sostanza si ritiene che assumano interesse principalmente la dichiarazione IMU e la dichiarazione TARI.

⁶⁰ Uno schema del regolamento comunale da approvare per l'istituzione della IUC è disponibile alla sezione "Gli speciali del servizio preview" nel sito www.preview.periodicimaggioli.it).

⁶¹ Alla dichiarazione IUC viene attribuita anche una valenza conoscitiva: il comma 658 richiede che vengano indicati i dati catastali, il numero civico e l'interno, se esistente, di ubicazione degli immobili destinazione ordinaria, con lo scopo ultimo di acquisire informazioni concernenti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune.

Versamento IUC

Ai sensi dell'art. 688, non è lasciata alla potestà regolamentare dei comuni la possibilità di modificare i canali di versamento della TASI e della TARI individuati dal legislatore: si fa riferimento alla delega di pagamento F24, al bollettino postale conforme alle disposizioni dettate in materia di delega F24 ed alle altre modalità di pagamento relative a servizi elettronici interbancari e postali di incasso e di pagamento, quali giroconti bancari, RID, MAV e bollettini premarcati.

E' affidata invece al comune l'individuazione delle scadenze del tributo, con riferimento solo alla TASI e alla TARI, in quanto ricordo che il comma 703 fa salva la disciplina IMU, la quale individua delle scadenze ben precise. La disciplina originaria individuava quattro scadenze nell'arco dell'anno, al 16 dei mesi di gennaio, aprile, luglio ed ottobre. La normativa in argomento è stata rivista lasciando una maggiore discrezionalità in capo all'ente comunale, richiedendo unicamente che vengano definite almeno due rate a scadenza semestrale e prevedendo la possibilità del versamento in un'unica rata al 16 giugno. Pertanto i comuni possono individuare due scadenze, purché tra la due rate intercorrano almeno 6 mesi, oppure è possibile individuare altre scadenze con il limite massimo di quattro rate, purché tra la prima e l'ultima intercorrano almeno 6 mesi. La norma nulla dice con riguardo alla possibilità di prevedere scadenze che superino l'anno d'imposta, ma si ritiene di poter dare un'interpretazione restrittiva a riguardo, ritenendo che la scrittura originaria della disciplina intendeva concludere l'incasso entro l'anno di competenza.

I versamenti TASI e TARI sono distinti ed indipendenti al fine di una gestione separata delle due fattispecie impositive: il comune può optare per il versamento congiunto delle due, oppure per il versamento separato.

Allo scopo di assicurare la massima semplificazione degli adempimenti, il comma 689, art. 1, L. n. 147/2013 affida ad appositi decreti del direttore generale del Dipartimento delle finanze del MEF, in accordo con il direttore generale dell'Agenzia delle Entrate e con l'ANCI, la definizione delle modalità di versamento, prevedendo la possibilità di invio da parte degli enti impositori di modelli di pagamento preventivamente precompilati.

Riscossione IUC

Il comma 690 assicura che i flussi finanziari derivanti dalla riscossione dei singoli tributi che compongono la IUC raggiungano direttamente le casse comunali, dichiarando il principio generale secondo cui l'imposta unica comunale è applicata e riscossa dal comune, con la sola

eccezione della tariffa corrispettiva istituita in alternativa alla TARI la cui competenza è del soggetto gestore del servizio rifiuti urbani.

Tuttavia con il comma 691, art. 1, L. n. 147/2013 c'è un'apertura con riferimento alle modalità di riscossione, consentendone anche la concessione ad un gestore esterno. La disposizione è formulata in deroga all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, consentendo l'affidamento del servizio in forma diretta.

È concessa la possibilità di affidare l'attività di accertamento e di riscossione della TARI, e della tariffa di cui ai commi 667 e 668, solamente al soggetto a cui nel 2013 era stata affidata la gestione del servizio rifiuti. Grazie ai servizi di incasso e di pagamento, l'affidamento della riscossione ammette anche l'incasso delle somme ma queste successivamente transiteranno nel bilancio del Comune in quanto ad esso rimane comunque affidata l'applicazione del tributo, ad eccezione della tariffa corrispettiva che oltre che applicata, viene riscossa dal gestore del servizio rifiuti. L'affidamento riguarda solamente i gestori rifiuti, che vengono selezionati nel rispetto delle regole europee, e non quindi anche alle società del gruppo Equitalia o ad altri soggetti iscritti all'albo che hanno svolto il servizio nel 2013.

La previsione relativa all'affidamento del servizio di accertamento e di riscossione della TASI era alquanto limitante, in quanto, prevedendo la possibilità di affidare tale servizio unicamente ai soggetti affidatari dell'IMU nel 2013, non individuava alcun soggetto. Al fine di eliminare ogni questione in tema, il legislatore è intervenuto con il D.L. n. 16/2014, eliminando alla base ogni possibile affidamento della riscossione della TASI all'esterno.

A chiudere la disciplina comune della IUC troviamo dei principi generali.

Il comma 702, art. 1, L. n. 147/2013 sancisce il divieto ai Comuni di modificare con proprio regolamento le disposizioni della disciplina IUC dettante in deroga all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, il quale richiama l'autonomia e la potestà regolamentare dei Comuni in materia di entrate proprie.

Infine il comma 703, art.1, L. n. 147/2013, di cui abbiamo già accennato, sancisce che per il tributo IMU la sua disciplina prevale in tutti gli aspetti difformi dalla disciplina IUC e in quelli che questa non tratta.

Ulteriori modifiche alla disciplina della IUC sono state apportate dalla Legge n. 68/2014, di conversione del D.L. n. 16/2014, in quanto la normativa iniziale presentava numerose criticità. Nel caso della TASI i problemi sono di carattere strutturale, per cui si è dovuto rinunciare all'idea di semplice gestione dell'imposta se il legislatore non intende agire sulle fondamenta della disciplina.

“La nuova imposta IUC di fatto non esiste in quanto composta da tre distinti tributi, con tre distinti pagamenti ed obblighi contributivi”⁶².

Proprio per tale motivo la mole di lavoro per gli uffici comunali non è diminuita, come invece si sarebbe indotti a pensare in presenza di una sola ed unica imposta: occorre disciplinare tutti e tre i tributi.

L'introduzione della IUC ha comportato alcuni adempimenti onerosi, non solo economicamente ma soprattutto temporalmente e burocraticamente:

- *Creazione della banca dati TASI*: come per qualsiasi nuovo tributo, in quanto ad esso corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria, deve essere predisposta una banca dati ai fini del calcolo dell'imposta e dei controlli. Tale adempimento con riferimento alla TASI si è presentato ancora più complicato in quanto scaturisce dall'incrocio della banca dati IMU e della banca dati TARES/TARSU/TIA.
- *Nomina del funzionario responsabile dei tre tributi*: il comma 692, art. 1, L. n. 147/2013 richiede che venga nominato un funzionario comunale a cui attribuire tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale. Anche se non specificatamente richiesto, per questioni sia di efficacia che di efficienza, è consigliabile individuare un funzionario responsabile per ogni tributo componente la IUC.
- *Approvazione regolamento IUC*: si tratta del regolamento richiesto dal comma 682, art. 1, L. n. 147/1997 contenente la disciplina generale e comune ai tre tributi costituenti la IUC, e quella ad essi specifica.
- *Approvazione del Piano finanziario per la gestione del ciclo rifiuti*: sulla base di tale piano, il consiglio comunale approva le tariffe TARI;
- *Simulazione tariffe ed aliquote*: le tariffe TARI devono garantire la copertura integrale del piano finanziario e la simulazione deve avvenire con il metodo normalizzato previsto dal D.P.R. n. 158/1999; la simulazione delle aliquote IMU e TASI deve avvenire contemporaneamente in quanto c'è l'esigenza che venga garantito l'equilibrio finanziario del bilancio e che vengano rispettati i vincoli che la Legge di stabilità 2014 ha imposto in materia di aliquote – aliquota massima TASI: 2,5% e aliquota massima TASI + IMU: 10,6%.

⁶² CIVETTA E., *L'imposta Unica Comunale – Iuc*, in *La finanza locale*, 2014, n. 1, p. 26

2.4.2 Incidenza della IUC sulle diverse tipologie di immobili

Al fine di comprendere come i contribuenti vengono colpiti sulla base degli immobili in loro possesso, si riassume di seguito le fattispecie impositive IUC e le relative tipologie impositive a cui sono soggette.

	IMU		TASI	TARI
	Comune	Stato		
Abitazioni principali escluse cat. A/1, A/8 E A/9			X	X
Relative pertinenze			X	X
Abitazioni principali cat. A/1, A/8 E A/9 + abitazioni non principali	X		X	X
Relative pertinenze	X		X	X

La legge di stabilità 2014 ha introdotto l'esclusione dall'IMU delle abitazioni principali, ad esclusione delle abitazioni di lusso classificate come A/1, A/8 E A/9. A differenza di quanto è stato previsto nel 2013 nel caso di sospensione dell'IMU per alcune fattispecie, in questo caso il legislatore non ha previsto il rimborso del minor gettito ai comuni da parte dello Stato, in quanto viene recuperato attraverso l'applicazione della TASI. Le abitazioni principali sono in ogni caso soggette a TASI e TARI.

Le pertinenze delle abitazioni principali subiscono lo stesso trattamento dell'immobile a cui attengono.

Immobili categoria D		X	X	X
----------------------	--	---	---	---

Agli immobili commerciali appartenenti alla categoria catastale D viene applicata la TASI, la TARI e l'IMU, il cui gettito ad aliquota base (7,6‰) è riservato allo Stato, e solo l'eventuale incremento dell'aliquota da parte dei Comuni (al massimo 3‰) viene attribuito ai Comuni. Tuttavia tale eventualità è pressoché irrealizzabile in quanto tali immobili sono assoggettati anche alla TASI, e inoltre c'è il vincolo secondo cui la somma delle aliquote di TASI e IMU non può eccedere il 10,6‰

Beni merce			X	
------------	--	--	---	--

Gli immobili destinati alla vendita costruiti dalle imprese edili sono assoggettati solo alla TASI, che deve essere pagata dai proprietari degli immobili. Sono esonerati dall'IMU fino al momento in cui vengono venduti o locati. Sono esonerati dalla TARI in quanto il loro inutilizzo fa presumere l'improduttività di rifiuti.

Aree fabbricabili	X		X	
-------------------	---	--	---	--

Non producendo rifiuti, le aree fabbricabili non sono soggette alla TARI.

Terreni agricoli posseduti o condotti da coltivatori diretti	X			
Terreni agricoli posseduti da non coltivatori diretti	X			

A seconda che i terreni agricoli siano posseduti o condotti da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali o meno, ai fini della determinazione della base imponibile vengono utilizzati moltiplicatori differenti.

Individuando gli immobili imponibili TASI, il comma 669, art. 1, L. n. 147/2013 non cita i terreni agricoli, pertanto essi sono esclusi dalla TASI se non li si considera aree scoperte.

Non sono soggetti a TARI in quanto non producono rifiuti.

Fabbricati rurali strumentali			X	
-------------------------------	--	--	---	--

Il comma 708, art. 1, L. n. 147/2013 stabilisce che non è più dovuta l'IMU sui fabbricati rurali ad uso strumentale dall'anno 2014. Per quanto riguarda la TASI, ai sensi del comma 678, art. 1, L. n. 147/2013 per tale fattispecie l'aliquota massima non può superare l'1%. La TARI verrà applicata nel caso in cui producano rifiuti urbani.

Aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili non operative	X			
Altre aree scoperte		X	X	
Aree comuni condominiali non detenute o occupate in via esclusiva	X			

Le aree scoperte collegate a degli immobili pagano l'IMU essendo conglobate alla rendita del bene a cui si riferiscono.

I commi 670 e 641, art. 1, L. n. 147/2013 escludono dalla tassazione, rispettivamente, TASI e TARI solamente le aree scoperte pertinentziali o accessorie a locali tassabili non operative a le aree comuni condominiali non detenute o occupate in via esclusiva. Nel caso della TASI si pone un problema di calcolo della base imponibile per le altre aree scoperte in quanto non hanno né una rendita catastale autonoma come i fabbricati, né un valore di mercato come le aree fabbricabili: manca la base imponibile, comportando l'esclusione dalla tassazione.

Nella seduta del consiglio dei Ministri del 28 agosto 2013, il Governo aveva annunciato che la service tax che sarebbe stata istituita dal 2014, avrebbe sostituito l'IMU. Ma tali aspettative sono state ampiamente deluse: la nuova IUC risulta essere una forma impositiva aggiuntiva all'IMU in quanto la sua componente relativa ai servizi indivisibili (TASI) ha la medesima base imponibile dell'IMU. L'unica differenza sta nel fatto che la TASI è dovuta oltre che dal proprietario o da altro titolare di diritto reale, anche da colui che occupa l'immobile.

Quindi la IUC non ha nulla a che vedere con una nuova forma di tassazione immobiliare locale a cui si aspirava, tale da stimolare quel circolo virtuoso tra tasse e spese di cui, in particolare a livello comunale, si avverte particolare necessità. La riforma mirava alla semplificazione dell'assetto della fiscalità immobiliare⁶³ ma il legislatore ha ottenuto l'effetto opposto: con la decisione di unificare tributi diversi in un prelievo che solo nominalmente è unico, sono stati introdotti elementi di instabilità nel sistema.

⁶³ LOVECCHIO L., *L'improbabile unificazione nella IUC di IMU, TARI e TASI*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 4, p. 291: l'obiettivo di semplificazione del sistema tributario, considerando inoltre l'esigenza di riequilibrare il bilancio pubblico, sarebbe stato facilmente raggiungibile con la reintroduzione dell'IMU sull'abitazione principale, ma viene vista come una soluzione politicamente improponibile.

Capitolo 3

IMU

L'imposta municipale propria

SOMMARIO: 3.1 L'imposta comunale sugli immobili: origini e natura del prelievo (3.1.1 Natura patrimoniale dell'imposta immobiliare locale); 3.2 La potestà regolamentare locale in vigore dell'IMU; 3.3 Presupposto impositivo (3.3.1 Fabbricati; 3.3.2 Aree fabbricabili; 3.3.3. Terreni; 3.3.4 Abitazione principale; 3.3.5 Pertinenze dell'abitazione principale; 3.3.6 Fabbricati rurali; 3.3.7 Impianti di produzione di energia pulita: gli impianti fotovoltaici e le centrali eoliche); 3.4 Soggettività dell'IMU; 3.5 Base imponibile (3.5.1 Fabbricati; 3.5.2 Aree fabbricabili; 3.5.3 Terreni); 3.6 Aliquote; 3.7 Agevolazioni (3.7.1 Esenzione enti non commerciali; 3.7.2 Agevolazioni per l'abitazione principale; 3.7.3 Agevolazioni per il settore agricolo); 3.8 Dichiarazione; 3.9 Versamenti; 3.10 Aspetti procedurali; 3.11 Attribuzione del gettito; 3.12 La componente reddituale dell'IMU; 3.13 Esempi.

La tassazione immobiliare è sempre stata costantemente al centro dell'attenzione del Parlamento. Testimone di tale dinamica parlamentare è senza dubbio l'imposta patrimoniale sul possesso degli immobili.

Sin dalla sua introduzione con il D.Lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992 e per tutto il ventennio di vigore, l'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), è stata oggetto di numerosi e continui affinamenti di disciplina, derivanti dalla necessità di risolvere esigenze di tipo equitativo, che hanno portato all'applicazione di fattispecie di esonero e di agevolazione dal tributo, di tipo applicativo, attribuendo ai Comuni maggiori margini di autonomia nell'introduzione di elementi di personalizzazione del tributo rispetto l'impostazione originaria, ed esigenze di tipo interpretativo, in forza delle autorevoli pronunce della Corte di Cassazione.

Entrando nell'ottica dell'attuazione del federalismo fiscale a seguito della Legge delega n. 42/2009, l'art. 8 comma 1 del D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 ha introdotto nell'ordinamento tributario italiano l'IMU, imposta municipale propria, in sostituzione dell'ICI e della componente immobiliare dell'IRPEF e delle relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari dei beni non locati.

L'entrata in vigore dell'IMU era prevista per il 2014, tuttavia esigenze di risanamento dei conti pubblici italiani ha portato il Governo Monti, ai sensi dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, c.d. decreto "Salva Italia", convertito nella Legge n. 214 del 22 dicembre 2011, a disporre l'anticipazione dell'applicazione dell'IMU in via sperimentale con un biennio di anticipo, introducendo diversi elementi di innovazione, applicabile nelle annualità 2012-2014.

La legge di Stabilità 2014, Legge n. 147 del 27 dicembre 2013, ha ricompreso l'IMU all'interno dell'Imposta unica comunale (IUC) insieme alla TASI ed alla TARI, disposizione di cui è rimasta sostanzialmente impermeabile, ed ha introdotto diverse modifiche puntuali alla disciplina IMU, cercando di riportare una sorta di unitarietà normativa, per lo più trasformando alcuni degli interventi che hanno interessato in modo confuso e sovrapposto il 2013 in innovazioni a regime. La prima delle novità, contenuta nell'art. 1, comma 707 della L. n. 147/2013, è stata la soppressione del periodo massimo di applicazione dell'IMU nella versione sperimentale. Pertanto dal 1° gennaio 2014 l'IMU viene applicata nella sua versione definitiva.

Ad un anno dall'introduzione a regime non si sono riscontrate differenze sostanziali tra l'IMU a regime e l'IMU sperimentale.

La disciplina dell'imposta municipale propria è contenuta principalmente in tre fonti legislative: nell'art. 13 del D. L. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni dalla Legge n. 214 del 22 dicembre 2011 e modificato da ultimo dalla Legge n. 147/2013 (legge di stabilità 2014), negli artt. n. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 in materia di federalismo

municipale fiscale, e nel D.Lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992 in materia di imposta comunale sugli immobili, a motivo di numerosi rinvii.

Nel presente capitolo, a seguito di una breve trattazione dell'avvento e della natura patrimoniale del prelievo tributario immobiliare comunale, nell'analizzare la disciplina dell'IMU quale tributo vigente, vengono evidenziate le differenze che si rilevano dal confronto tra la disciplina IMU e la disciplina ICI, non potendo escludere l'importanza che l'ICI ha assunto e continua ad assumere in materia.

3.1 L'imposta comunale sugli immobili: origini e natura del prelievo

Al ragguardevole fine di migliorare la distribuzione del carico fiscale raggiungendo una maggiore equità, di favorire la mobilità della proprietà immobiliare, di agevolare l'acquisizione della proprietà della casa (anche grazie al contenimento della dinamica dei prezzi delle abitazioni), oltre che di rilanciare la proprietà edilizia ed attribuire maggiore autonomia agli enti locali offrendogli un ruolo più attivo, nel c.d. "Libro bianco" del Ministro delle finanze Reviglio del 1981 fece la propria comparsa, in un'ottica riformatrice, l'ipotesi dell'introduzione di una imposta locale sugli immobili (ILCI), in due differenti e contrapposte versioni, una reddituale⁶⁴ ed una patrimoniale⁶⁵.

Con il D.L. 11 luglio 1992, n. 333 il governo Amato intraprese un'azione di risanamento dello Stato che ha inciso profondamente nei settori sanitario, previdenziale, finanza pubblica, finanza locale, pubblico impiego oltre che sul prelievo fiscale, agendo sulla limitazione di spesa e sull'incremento del gettito erariale. Con l'art. 7 per esigenze congiunturali il legislatore introdusse solo per il 1992 l'Imposta straordinaria sugli immobili (ISI), quale prova generale dell'ICI.

Con l'istituzione dell'ICI il legislatore ha recepito la necessità di coordinamento della disciplina del nuovo prelievo non solo modificando l'impianto normativo dell'imposta, ma anche

⁶⁴ Il cui presupposto sarebbe stato costituito dal godimento di redditi continuativi in denaro o in natura prodotti dagli immobili ubicati nel territorio comunale, indifferentemente dall'eventuale esclusione dall'IRPEF o dall'IRPEG. In tale ipotesi l'imposta sarebbe stata commisurata al reddito.

⁶⁵ Il cui presupposto sarebbe stato costituito dal possesso di immobili siti nel territorio comunale, a titolo di proprietà o di altro diritto reale, commisurando in tal modo l'imposta al valore degli immobili.

adeguando il sistema tributario alla presenza della nuova imposta, non potendosi negare la rilevanza del prelievo immobiliare.

A seguito della legge delega n. 421 del 23 ottobre 1992, art. 4, l'Imposta comunale sugli immobili (ICI) fece la sua comparsa nell'ordinamento tributario italiano con il Decreto legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992, in vigore dal 1° gennaio 1993. Contestualmente fu disposta l'abolizione dell'ILOR sui redditi immobiliari⁶⁶, in quanto costituendo un'imposta sui redditi patrimoniali la combinazione con il nuovo tributo avrebbe doppiamente colpito la capacità contributiva manifestata dal possesso di un patrimonio, e l'abolizione graduale dell'INVIM⁶⁷ poiché, in quanto imposta sul valore pieno del patrimonio, l'ICI colpisce anche gli incrementi di valore del patrimonio che colpiva l'INVIM.

Si rese necessario inoltre procedere al coordinamento dell'ICI con gli altri tributi, quali l'IRPEF, la previgente IRPEG ora sostituita dall'IRES e l'imposta sulle successioni, poiché rappresenta un prelievo straordinario sul patrimonio del *de cuius*.

L'ICI ha rappresentato il banco di prova delle istanze riformatrici del federalismo fiscale. La disciplina dell'Imposta comunale sugli immobili infatti si è evoluta di pari passo con lo sviluppo del dibattito politico sul federalismo, nella richiesta sempre più consistente di spostamento della potestà normativa tributaria dallo Stato agli enti locali, e nella maggiore consideratezza dell'esigenza di un superamento dello Stato centralista ed accentratore.

Al momento dell'introduzione, in buona sostanza, le aspettative sono state deluse. L'ICI era stata giudicata non idonea a realizzare un'incisiva autonomia comunale in quanto i provvedimenti istitutivi si erano limitati ad attribuire ai Comuni poteri attuativi di liquidazione, di accertamento del tributo e di determinazione dell'unica aliquota applicabile, entro determinati limiti.

Ben presto la c.d. Commissione Gallo, la commissione di studio per il decentramento fiscale, ha incentivato il riconoscimento ai Comuni di margini di autonomia sempre più marcati⁶⁸, in forza

⁶⁶ A norma dell'art. 17, comma 5 del D.Lgs. n. 504/1992, l'esclusione dall'ILOR ha effetto in via generale "per i redditi prodotti dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1993 ovvero, per i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, per quelli prodotti dal primo periodo di imposta successivo alla detta data.

⁶⁷ A norma dell'art. 17, comma 7 del D.Lgs. n. 504/1992, nel caso in cui il presupposto dell'INVIM si manifesti a partire dal 1° gennaio 1993 e fino al 1° gennaio 2003, l'imposta continua ad essere dovuta limitatamente all'incremento di valore maturato fino al 31 dicembre 1992, assumendosi quale valore finale quello dell'immobile a quest'ultima data. La temporanea, seppur parziale, sopravvivenza dell'INVIM decennale rinviene la sua motivazione nell'esigenza di non escludere da imposizione gli incrementi di valore maturati sino alla fine del 1992, a condizione che il presupposto di fatto si verifichi in un lasso di tempo ragionevole successivo a tale data (decennio).

⁶⁸ L'autonomia tributaria riconosciuta agli enti locali si manifesta nel potere di autoregolamentazione tributaria che viene riconosciuta ai c.d. enti minori rispetto allo Stato, distinguendosi nettamente dalla

dell'esigenza di ampliare al massimo il potere delle amministrazioni locali di disciplinare autonomamente con regolamento tutti gli aspetti degli istituti tributari di loro competenza, in un'ottica di semplificazione del sistema dei tributi locali. Quanto si è verificato era basato sull'idea che il riassetto della finanza comunale e provinciale doveva ispirarsi ai principi di sussidiarietà, di responsabilità e di autonomia⁶⁹.

Con diversi provvedimenti successivi all'originario D.Lgs. n. 504/1992, il legislatore ha provveduto ad accordare ai Comuni margini più ampi di intervento in materia di ICI. In particolare, la Legge n. 662/1996 ha riconosciuto la facoltà al Comune di deliberare aliquote diversificate entro determinati limiti e con riferimento a determinate fattispecie impositive, portando al definitivo superamento dell'aliquota unica. Ma l'apice dell'evoluzione diretta alla realizzazione di un'effettiva autonomia degli enti locali minori è rinvenibile nell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 che riconosce un'ampia facoltà di regolamentazione, la quale rappresenta quella potestà normativa che caratterizza l'autonomia tributaria.

Il potere regolamentare dei Comuni rispetta il principio dell'autonomia riconosciuta agli enti locali dagli articoli 5 e 128 della Costituzione, e si concilia perfettamente con il principio della riserva di legge sancito dall'articolo 23 della Costituzione, in quanto consiste in una riserva di legge relativa, permettendo dunque che una parte della disciplina possa essere disciplinata da fonti secondarie o da atti amministrativi generali. Viene in tal modo operato un divieto di

semplice devoluzione a tali enti del gettito dei tributi statali, la quale rappresenta la negazione dell'autonomia: essa si risolve infatti nella sottrazione all'ente locale dell'autonomia impositiva che costituisce lo strumento espressivo dell'autonomia tributaria, deresponsabilizzando gli amministratori degli enti locali nell'esercizio del loro mandato. Non si può quindi parlare di autonomia tributaria se viene a mancare il potere normativo di imposizione: esso ne rappresenta l'aspetto essenziale e necessario.

Non è corretto far coincidere l'autonomia tributaria con l'autonomia finanziaria: la prima è compresa nella seconda, e solamente quando l'autosufficienza economica dell'ente locale è conseguita con tributi propri, allora l'autonomia tributaria qualifica l'autonomia finanziaria: v. TOSI L., *Finanza Locale*, Giuffrè editore, Milano, 1990, p. 14.

La maggiore o minore ampiezza del potere normativo concesso in relazione ai mutevoli e contingenti rapporti tra Stato ed enti locali, corrisponde ad una maggiore o minore autonomia tributaria: essa infatti rappresenta una proiezione dell'autonomia politico-amministrativa che il legislatore ordinario ha liberamente scelto di attribuire agli enti locali. Pertanto, la conformazione che assume l'autonomia tributaria in un dato momento storico dipende direttamente dalla riserva allo Stato della potestà tributaria e dal principio di autonomia politico-amministrativa degli enti locali. L'effettiva sfera di autonomia riconosciuta agli enti locali non poteva che applicarsi all'imposizione patrimoniale a base reale: con l'imposizione personale, in particolare nel caso dell'IRPEF, si valorizza il carattere personale del prelievo, rendendo difficile un'articolata dislocazione dei redditi e delle relative posizioni soggettive. Per un'analisi più approfondita della questione si veda MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè editore, Milano, 2000, pp. 3-10.

⁶⁹ Secondo il principio di sussidiarietà, solo quando la dimensione locale non consente di operare efficacemente, i servizi pubblici vanno gestiti dalle amministrazioni sovraordinate. Secondo il principio di responsabilità, per consentire il controllo politico dei cittadini-contribuenti sull'operato degli amministratori deve esserci una palese relazione tra imposte pagate e prestazioni pubbliche. Secondo il principio di autonomia, il volume delle risorse da destinare ai servizi pubblici, i servizi da privilegiare e la ripartizione dei relativi oneri devono essere scelti dalle collettività locali.

iperregolazione da parte della legge. In particolare l'area del tributo che deve essere necessariamente disciplinata dalla legge o da un atto avente pari forza, copre la determinazione dei c.d. elementi essenziali del tributo: l'individuazione del presupposto, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima. Pertanto ai Comuni è rimessa la disciplina della parte sottratta dall'esclusiva competenza del legislatore statale, purché la discrezionalità amministrativa non degeneri in arbitrio⁷⁰. Per la parte in cui non viene esercitato il potere regolamentare trovano applicazione le leggi statali: in sostanza quest'ultime vengono degradate a fonti sussidiarie, la cui operatività è subordinata al mancato esercizio del potere regolamentare.

La disposizione dell'art. 52 in commento conclude ponendo un preciso limite alla potestà regolamentare degli enti locali con il richiamo espresso al "rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti". In tal senso deve ritenersi illegittimo il regolamento comunale che pone a carico dei contribuenti degli adempimenti che possono risultare di difficile attuazione alla stregua del criterio di una persona di media diligenza, che richiedano l'aiuto di un esperto in materia.

Nel disciplinare la potestà regolamentare degli enti locali, il legislatore ha introdotto con l'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997 una norma specifica con preciso riferimento all'imposta comunale sugli immobili. Una parte della dottrina riteneva che una specifica disposizione per l'ICI rispetto a quella generale era ascrivita alla volontà del legislatore di conservare una omogeneità in tutto il territorio con riferimento a tale materia, anche se ciò comportava una limitazione dell'autonomia accordata. Si ritiene illogica una tale interpretazione: quale giustificazione avrebbe dovuto sottendere alla scelta di limitare la potestà regolamentare proprio in relazione all'imposta che rappresenta il più significativo modello di tributo locale? Si ritiene invece più corretto attribuire all'art. 59 un'interpretazione attrattiva dell'art. 52: in questo modo i Comuni potevano esercitare legittimamente la potestà regolamentare su tutti gli aspetti riguardanti l'ICI individuati dall'art. 59 ed in senso più ampio, trovando le opportune limitazioni nell'art. 52.

La maggiore autonomia concessa ai comuni ha comportato un'applicazione più complessa del tributo, sia per i contribuenti che per gli uffici comunali, in quanto si deve, ad esempio, individuare, provare e controllare la sussistenza delle condizioni che giustificano e legittimano, ad esempio, l'applicazione di aliquote diverse dall'aliquota ordinaria.

⁷⁰ MARINI G., *op. cit.*, p. 26-28. Qualora venisse emanata una norma statale che comportasse la compressione dell'autonomia degli enti locali, ormai caratterizzante il consolidato indirizzo normativo, non verrebbe dichiarata illegittima per contrasto con gli articoli 5 e 128 della Costituzione, ma sarebbe censurabile in quanto si porrebbe in contrasto con la linea politica legislativa seguita.

Con la conversione in legge del D.L. n. 16/2012 è stato abrogato l'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, in un certo qual senso limitando la potestà regolamentare del Comune in materia di IMU alla potestà regolamentare generali degli enti locali di cui all'art. 52 del medesimo decreto legislativo.

Per mere esigenze di facciata politica, il legislatore del 2011 invece di operare una semplice modifica dei parametri della disciplina ICI volti ad accrescere il gettito fiscale, ha preferito introdurre una "nuova" imposta. Come potremo osservare nell'analisi che viene di seguito affrontata, la disciplina dell'IMU non è affatto nuova: si possono osservare continui rinvii al testo dell'ICI oltre che ad altre norme, individuando una disciplina tutt'altro che di agevole comprensione ed applicazione.

Sono stati riconosciuti e trasportati nella disciplina IMU tutti gli aspetti strutturali positivi dell'ICI: la semplicità applicativa, dovuta all'ampia dimestichezza che oramai contribuenti e professionisti avevano acquisito nel ventennio di applicazione, la consolidata giurisprudenza in materia, l'elevato grado di efficienza che caratterizza l'attribuzione delle rendite catastali degli immobili che costituiscono la base imponibile per l'applicazione del tributo, anche se ciò non corrisponde ad un pari grado di correttezza ed equità delle rendite stesse in considerazione dell'ancora tutt'ora mancato aggiornamento degli estimi catastali dagli anni Ottanta del secolo scorso, e l'elasticità e rapidità nell'incrementare l'imposta, in quanto è possibile variare il gettito ricavabile rimodulando semplicemente i coefficienti di rivalutazione ed i moltiplicatori per la determinazione della base imponibile, le aliquote ed altri parametri facilmente gestibili come le fattispecie di esclusione e di esenzione dall'imposta.

Dal momento dell'entrata in vigore dell'imposta municipale propria si sono succeduti e continuano a succedersi modifiche normative preordinate a chiarire dubbi, correggere errori e recuperare le omissioni di fattispecie di rilevante interesse socio-economico che con l'introduzione dell'IMU sono venute a mancare. Si assiste, sostanzialmente, alla rincorsa del ripristino della normativa ICI⁷¹.

All'introduzione dell'imposta municipale propria si è sollevato un coro di proteste e di censure di violazione dei principi costituzionali da parte di studiosi ed esperti della materia tributaria, operatori di settore, stampa quotidiana e semplici cittadini, contro una nuova imposta particolarmente onerosa, con effetti espropriativi, ed iniqua nei suoi aspetti applicativi in quanto rivolta a colpire alla cieca immobili senza talvolta alcun reddito od addirittura gravati da oneri o da situazioni di inutilizzabilità, intervenendo per giunta in un momento di generale difficoltà economica del Paese. Un aspetto particolarmente avversato all'IMU è stato il ritorno

⁷¹ BARUZZI S., *La disciplina dell'Imu*, in *Il Fisco*, 2012, pp. 973-974

dell'abitazione principale nel presupposto impositivo dell'imposta immobiliare locale, con un ulteriore aggravio a tale bene di particolare rilevanza sociale.

3.1.1 Natura patrimoniale dell'imposta immobiliare locale

L'imposta patrimoniale colpisce periodicamente un soggetto per il solo fatto di possedere un patrimonio, ed è commisurata al valore del patrimonio complessivo, od al valore di singoli cespiti patrimoniali.

Sulla base di tale premessa è possibile affermare la patrimonialità dell'imposta municipale propria.

Sono risultati decisivi per arrivare a tale conclusione l'individuazione del presupposto, consistente nella titolarità del diritto di proprietà o di altri diritti reali di godimento, i metodi di determinazione della base imponibile, di tipo strettamente patrimoniale, e l'inclusione tra gli immobili assoggettabili all'imposta anche degli immobili che non producono alcun reddito quali i fabbricati inagibili ed inabitabili e gli immobili-merce⁷².

La natura patrimoniale dell'imposta immobiliare locale, oltre ad essere stata più volte ribadita nei lavori parlamentari, è stata riconosciuta dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 113/1996, la quale ha sottolineato che l'ICI non si basa su indici di produttività ed è dovuta in misura predeterminata.

Inoltre, la *ratio impositionis* dell'IMU è rinvenibile nella soggezione all'imposta dei cespiti immobiliari astrattamente idonei a consentire il conseguimento di un reddito, considerato inoltre il condizionamento del legislatore ad un'imposizione reddituale del sistema tributario.

Da una non attenta e poco approfondita analisi della disciplina si potrebbe giungere ad una soluzione diversa, sostenendo che il legislatore abbia voluto assoggettare all'imposta il patrimonio immobiliare *tout court*, considerando la capacità contributiva espressa da qualsiasi fattispecie di "possesso" patrimoniale di immobili. Tuttavia, ed è ciò che ha convinto ad aderire a detta interpretazione, dal presupposto impositivo viene esclusa la titolarità della nuda proprietà su un immobile, nonostante questa manifesti una palese capacità contributiva di tipo patrimoniale.

Potrebbero sorgere dei dubbi sulla interpretazione reddituale della *ratio* dell'imposta, in dipendenza del fatto che sono attratti a tassazione anche gli immobili inagibili ed inabitabili, e

⁷² Gli immobili-merce consistono nei fabbricati delle imprese destinati alla vendita ma non ancora trasferiti, i quali rappresentano una rimanenza e non producono alcun reddito fino a quando non viene alienato.

gli immobili-merce, che rappresentano degli immobili improduttivi di reddito. In verità nulla viene messo in discussione se si considera che l'improduttività di reddito di tali immobili non è genetica, come nel caso del diritto di nuda proprietà, ma deriva dalla condotta del titolare del diritto sul bene⁷³.

La natura patrimoniale del tributo ha sollevato diverse questioni in ordine alla legittimità costituzionale dell'ICI, sia di natura generale che di carattere speciale, con riferimento a singoli aspetti della disciplina⁷⁴.

Tutte le questioni sono state in ogni caso dichiarate infondate od inammissibili dalla Corte costituzionale.

Di particolare interesse ai fini della trattazione è la questione di legittimità relativa alla capacità contributiva⁷⁵ espressa dal patrimonio. Solo con la sentenza n. 111 del 1997 è stata respinta la censura di legittimità costituzionale in argomento: il giudice, sottolineando l'ampia sfera di discrezionalità non sindacabile in capo al legislatore ordinario, afferma che la capacità contributiva può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, essa sia reddito, consumo, patrimonio od altro, ammettendo la legittimità dell'individuazione, quali indici rivelatori di capacità contributiva, delle varie specie di beni patrimoniali.

⁷³ v. MARINI G., *op. cit.*, pp. 124-132.

⁷⁴ Il TAR dell'Umbria con l'ordinanza del 10 novembre 1994 aveva denunciato l'intero complesso delle norme di disciplina dell'ICI – art. 4 della L. n. 421/1992 ed artt. 1-18 del D.Lgs. n. 504/1992 – poiché sarebbero state in contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto era stata operata una discriminazione dei contribuenti sulla base della qualità del loro possesso non considerando altre possibili espressioni di ricchezza, con l'art. 42 Cost., comma 3, in quanto non teneva in considerazione gli oneri e le passività del patrimonio immobiliare, e con l'art. 53 Cost., in quanto non considerava corretto individuare un prelievo tributario sul patrimonio, poiché non rappresenterebbe un corretto ed adeguato indicatore di capacità contributiva.

I dubbi di legittimità costituzionale dell'ICI in merito alla mancata considerazione degli oneri e delle passività gravanti sul patrimonio immobiliare ai fini impositivi nella determinazione del valore imponibile degli immobili, nascono sulla base del convincimento diffuso in dottrina che l'art. 53 imponga il limite della tassazione al netto nella determinazione della base imponibile, oltre al fatto che l'esigenza di commisurare il tributo patrimoniale ad una base imponibile depurata dalle passività inerenti i beni a cui si riferiscono emergerebbe anche da un'indagine svolta sulla tassazione patrimoniale in Italia ed in altri paesi, quali la Germania, la Francia e la Svizzera. Tuttavia i giudici costituzionali, con la sentenza n. 111 del 1997, non hanno ritenuto illegittima tale esclusione sulla base della considerazione che i mezzi impiegati per acquisire o costruire l'immobile, a ben vedere afferiscono quali passività al patrimonio generale del soggetto che li assume in carico e non all'immobile. Non si concorda con tale conclusione considerando che alcune passività, quali ad esempio i mutui ipotecari, afferiscono direttamente agli immobili oggetto di tassazione, oltre al fatto che in linea di principio l'unità del patrimonio della persona vieta l'ipotetica separazione tra l'immobile ed i debiti contratti per acquistarlo o costruirlo. Non considerando gli elementi negativi in discussione, si rischia di tassare una ricchezza di fatto inesistente, ad esempio nel caso in cui su un immobile grava un mutuo ipotecario di pari importo.

⁷⁵ La capacità contributiva costituisce presupposto di legittima imposizione e, solo ove sia presente, diventa metro di determinazione della quantità dell'imposta dovuta: vedi Corte Costituzionale, sentenza n. 97 del 1968.

Le difficoltà sorte nell'istituzione di un prelievo patrimoniale furono principalmente di natura ideologica più che finanziaria: si riteneva che l'intangibilità e l'assolutezza del diritto di proprietà, tipici dei prelievi sul reddito, sarebbero stati lesi da un'imposta volta a colpire il patrimonio⁷⁶.

In conclusione, in accordo con la dottrina prevalente, si ritiene che il patrimonio rappresenti un idoneo principio di capacità contributiva, che assolve sia il ruolo tradizionale di tassare in modo più elevato i c.d. redditi fondati, che il ruolo specifico di tassare, indipendentemente dal reddito, la capacità contributiva manifestata dal patrimonio in quanto tale.

La legittimità dell'imposta patrimoniale sugli immobili in forza degli art. 3 e 53 Cost. risiede sul valore del cespite, senza che venga fatto ricorso al criterio del beneficio ai servizi pubblici. Con l'attuazione del federalismo fiscale si è assistito ad ogni modo ad un'attenuazione dell'inconciliabilità del principio del beneficio con quello della capacità contributiva con riferimento agli enti locali, assistendo in converso ad una sostanziale identità tra i due principi⁷⁷.

Era pressoché unanime l'opinione sulla legittimità di un'imposta generale sul patrimonio (immobiliare e mobiliare), ma non si è passati alla fase applicativa in forza delle presumibili difficoltà di accertamento del patrimonio mobiliare, per esigenze di politica economica e per delicati problemi di coordinamento: in particolare si presentava il problema della doppia imposizione economica, in quanto il reddito sarebbe stato tassato una volta come reddito ed una seconda volta come patrimonio. Il legislatore si è pertanto indirizzato verso forme di prelievo patrimoniale speciali, quali la tassa di circolazione, l'imposta sui depositi bancari e postali, l'imposta sul canone televisivo, l'INVIM decennale, l'ISI, l'ICI e l'IMU. Le imposte patrimoniali speciali anche se di semplice applicazione, pongono spesso dubbi di costituzionalità con riferimento ai principi di capacità contributiva e di uguaglianza: la scelta del bene oggetto di tassazione deve essere ben ragionata.

L'IMU è un'imposta patrimoniale speciale, in quanto colpisce solamente determinati beni, ordinaria e con periodicità annuale.

⁷⁶ MARINI G., *op. cit.*, 137.

⁷⁷ A dimostrazione incorrono i lavori preparatori all'istituzione dell'ICI, tra le cui motivazioni individua gli immobili come indici di riferimento "per commisurare il grado di beneficio ricevuto dalla fornitura di servizi comunali e per determinare la partecipazione al tributo da parte dei soggetti interessati", ed i giudici costituzionali che, con la sentenza n. 111 del 1997 afferma che l'imposizione ICI tende a colpire in generale i titolari delle situazioni che, nella loro varietà, sono idonee ad individuare coloro che "avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei Comuni, a beneficio dei quali il gettito viene, a regime, destinato, in sostituzione di altri tributi contestualmente soppressi". Vedi MARINI G., *op. cit.*, 126.

Nel prossimi paragrafi viene svolta un'analisi puntuale della disciplina dell'imposta municipale propria, il tributo immobiliare comunale per eccellenza.

3.2 La potestà regolamentare comunale in vigenza dell'IMU

Il D.L. n. 201/2011 ha interessato anche le disposizioni che hanno caratterizzato la potestà regolamentare degli enti locali nello sviluppo della loro autonomia tributaria. Si fa riferimento agli articoli n. 52 e 59 del D.Lgs. n. 446/1997.

Ai sensi dell'art. 52, comma 1 "le provincie ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi (..)".

L'art. 59 rappresenta un ampliamento della potestà regolamentare dei comuni in materia di ICI, che individua una serie di possibilità per personalizzarne la disciplina. Prima della conversione in legge del D.L. n. 201/2011, anche l'IMU era interessata da tale disposizione in quanto successore dell'ICI, ma entro alcuni limiti, in quanto nell'art. 59 erano elencate fattispecie che non hanno trovato ingresso nella disciplina del nuovo tributo: si doveva valutare attentamente caso per caso i margini di disponibilità concessi.

Avrebbero trovato ancora valenza le seguenti disposizioni dell'art. 59:

- lettera a): "stabilire ulteriori condizioni ai fini dell'applicazione delle disposizioni del secondo periodo della lettera b) del comma 1 dell'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, riguardante i terreni considerati non fabbricabili, anche con riferimento alla quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte dei soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 58 e del proprio nucleo familiare".

La disposizione si riferisce all'individuazione dei terreni che pur avendone le caratteristiche non sono considerate fabbricabili per finzione giuridica, in quanto posseduti e condotti da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli⁷⁸, sui quali vengono

⁷⁸ A norma dell'art. 58, comma 2 del D.Lgs. n. 446/1997 ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili "si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della Legge 9/1963 e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia; la cancellazione da predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo".

esercitate attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento del bestiame, caratterizzandone l'utilizzazione agro-silvo-pastorale. A norma della disposizione in esame, i comuni possono prevedere un ampliamento della finzione giuridica sulla base delle quantità e qualità di lavoro riservata dai coltivatori diretti, dagli imprenditori agricoli professionali e dal loro nucleo familiare, a detti terreni.

- lettera b): "disporre l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle provincie, dagli altri comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle aziende unità sanitarie locali, non destinati esclusivamente ai compiti istituzionali";

Nel passaggio dall'ICI all'IMU vi è stata una restrizione della fattispecie di esenzione: l'art. 9, comma 8 del D.Lgs. n. 23/2011, richiamato dall'art. 13, comma 13, primo periodo del D.L. n. 201/2011 accordava la predetta agevolazione agli enti diversi dallo Stato, solamente qualora gli immobili posseduti da tali enti siano locati *nel proprio territorio*.

I comuni, in forza della disposizione in esame, avrebbero potuto, in linea di principio, disporre l'estensione di tale area di esenzione.

- lettera c): "stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore";

La disposizione esonerativa individuata dalla disposizione è stata richiamata nella disciplina IMU dall'art. 13, comma 13, primo periodo del D.L. n. 201/2011, pertanto si riteneva possibile e compatibile una restrizione della fattispecie esonerativa ad opera dei comuni.

- lettera f): "prevedere il diritto al rimborso dell'imposta pagata per le aree successivamente divenute inedificabili, stabilendone termini, limiti temporali e condizioni, avuto anche riguardo alle modalità ed alla frequenza delle varianti apportate agli strumenti urbanistici".

Si tratta di una regola che non dovrebbe essere neppure rimessa alla discrezionalità dei singoli comuni, ma che dovrebbe essere disposta dalla legge come preciso obbligo, poiché consiste in un principio di civiltà giuridica e di equità.

- lettera g): "determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in Comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del Comune qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore

non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso”.

Tale previsione era stata mantenuta anche nella disciplina IMU trattandosi di una disposizione di buon senso, diretta a semplificare gli adempimenti ed i rischi in capo ai contribuenti, ed a prevenire le cause del contenzioso.

- lettera i): “stabilire che si considerano regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un contitolare anche per conto degli altri”;
- lettera m): “introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”;
- lettera o): “stabilire differimenti di termini per i versamenti, per situazioni particolari”;
- lettera p): “prevedere che ai fini del potenziamento degli uffici tributari del Comune, ai sensi dell'articolo 3, comma 57, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, possono essere attribuiti compensi incentivanti al personale addetto”.

Ai sensi dell'art. 13, comma 14 del D.L. n. 201/2011, a decorrere dal 1° gennaio 2012 sono espressamente abrogate le seguenti disposizioni dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997:

- lettera d): “considerare parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze, ancorchè distintamente iscritte in catasto”.

Tale disposizione è stata abrogata in quanto ha trovato spazio nella disciplina IMU, ai sensi dell'8 comma 3 del D.Lgs. n. 23/2011 e confermata dall'art. 13, comma 2, ultimo periodo del D.L. n. 201/2011, la previsione di limiti quantitativi e qualitativi delle pertinenze relative all'abitazione principale: “ per pertinenze dell'abitazione principale si considerano esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo”.

- lettera e): “considerare abitazioni principali , con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta od anche della detrazione per queste previste, quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea diretta o collaterale, stabilendo il grado di parentela”.
- lettera h): “disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione, agli effetti della riduzione a metà dell'imposta prevista nell'art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 504/1992”.

Le disposizioni delle lettere l) e n) dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997 erano già state abrogate, oltre ai successivi commi n. 2 e 3 della disposizione, con la Legge n. 296 del 27 dicembre 2006.

In sede di conversione il legge del D.L. n. 16/2012, è stato proposto ed approvato dal Parlamento un maxi emendamento che ha fortemente inciso sulla disciplina IMU. È stata così

limitata al solo art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 la potestà regolamentare comunale in tema di fiscalità locale, contestualmente disapplicando l'art. 59 appena analizzato: viene sottratta in questo modo la possibilità di modellare la disciplina dell'IMU nell'ambito delle specifiche ipotesi dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1992 che erano sopravvissute alle previsioni del D.L. n. 201/2011, dando prevalenza alle facoltà generali di regolamentazione delle entrate di cui all'art. 52. Risultano in tal modo precluse alcune facoltà importanti e necessarie nella regolazione e gestione dell'IMU in quanto riguardanti ad esempio la determinazione della base imponibile.

Alcune delle fattispecie dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997 disapplicate con il D.L. n. 16/2012 possono essere "recuperate" attraverso la potestà regolamentare generale prevista a favore dei comuni dall'art. 52 del medesimo decreto legislativo che, si ricorda, consente agli enti locali di "disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, *salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima* dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti".

È sicuramente venuta meno la possibilità per i comuni di incidere sulle situazioni individuate dalle lettere a), b), c) ed f) dell'art. 59 in esame, in quanto sono idonee a modificare la base imponibile o le caratteristiche dei soggetti passivi dell'imposta.

Rimane il fatto che i Comuni possono intervenire su alcuni aspetti della disciplina dell'IMU, di conseguenza il contribuente deve verificare alcuni dati sul sito istituzionale del Comune in cui gli immobili sono ubicati, quali la misura delle aliquote e le norme regolamentari, per conoscere nello specifico le modalità di applicazione dell'imposta.

3.3 Presupposto oggettivo

L'individuazione del presupposto impositivo costituisce una delle materie di esclusiva competenza della legge statale, come espressamente indicato dall'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997.

Il fatto al cui verificarsi si rende dovuta l'imposta municipale propria, ai sensi dell'art. 8, comma 2 del D.Lgs. n. 23/2011 e riconfermato dall'art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011, è il possesso di immobili.

In passato è sorto un rilevante problema interpretativo su quale significato attribuire al *possesso* degli immobili quale presupposto dell'ICI. Era sorto il dubbio se considerare il possesso quale semplice sinonimo della proprietà e dei diritti reali di godimento, oppure se attribuire l'accezione civilistica individuata dall'art. 1140 del Codice civile valida in materia di imposizione dei redditi fondiari, che considera il possesso quale potere di fatto su una cosa corrispondente all'esercizio di fatto del diritto di proprietà oppure di un diritto reale di godimento, in conformità del principio di unità dell'ordinamento⁷⁹. Tale ultima interpretazione non è parsa condivisibile in quanto si è posta in contrasto sia con dati di ordine testuale, sia con precise ragioni sostanziali: in particolare, seguendo tale accezione, sarebbero esclusi dall'ambito applicativo del tributo i soggetti privi del possesso effettivo dell'immobile, anche se titolari di un diritto reale di godimento.

Ai fini dell'imposizione patrimoniale la nozione di *possesso* ha un'accezione diversa da quella accolta in materia di imposte sui redditi, considerando che ai fini della tassazione proporzionale sul patrimonio non vi è necessità di predisporre strumenti antielusivi come la rilevanza del mero possesso indispensabile per salvaguardare la progressività del prelievo sul reddito: in un tributo proporzionale a carattere reale come l'IMU non vi è l'esigenza di circoscrivere il fenomeno anti-elusivo.

Il legislatore ha chiarito anche nel testo normativo che accezione attribuire al *possesso*, individuando nei titolari dei diritti reali di godimento la soggettività passiva, ritenendo irrilevante che la titolarità del diritto sia accompagnata dall'effettiva disponibilità dell'immobile⁸⁰.

Nella prospettiva di un'imposta patrimoniale locale, non può che essere richiesto che gli immobili soggetti ad IMU siano locati nel territorio dello Stato.

Confermando la prevalenza dell'effetto reale su quello personale, ai fini dell'imposizione è irrilevante la collocazione territoriale del soggetto passivo: non è di alcun interesse che i soggetti che hanno la titolarità del diritto reale sull'immobile sito in Italia siano o meno residenti in Italia, che abbiano la semplice sede legale o amministrativa, o che esercitino semplicemente la propria attività.

Nella disciplina originaria del D.Lgs. n. 23/2011 era prevista l'esclusione dal presupposto impositivo dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, mantenendo in tal modo la

⁷⁹ Secondo il quale le norme tributarie devono avere un significato coerente con gli altri rami del diritto, ferma la necessità di verificare la compatibilità con la formulazione letterale della norma e la coerenza con la funzione assolta dalla stessa.

⁸⁰ MARINI G., *op. cit.*, pp. 62-66

previsione di esclusione di tali fattispecie introdotta in materia di ICI dall'art. 1 del D.L. n. 93 del 27 maggio 2008 convertito in Legge n. 126/2008⁸¹.

Tale esclusione è stata prontamente rimossa dell'art. 13, comma 2 del D.L. 201/2011, ampliando il presupposto applicativo dell'IMU in ragione di esigenze di incremento del gettito allo scopo del consolidamento dei conti pubblici: "l'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili, *ivi comprese* l'abitazione principale e le pertinenze della stessa".

Le crisi del debito pubblico italiano che ha giustificato la reintroduzione della tassazione sull'abitazione principale non è ancora oggi terminata, ma principalmente esigenze di stampo politico hanno portato il legislatore, con l'art. 1 del D.L. n. 54 del 21 maggio 2013, a sospendere nuovamente la prima rata dell'IMU 2013 per l'abitazione principale e le relative pertinenze, ad esclusione delle abitazioni c.d. "di lusso" – fabbricati classificati nelle categorie A/1 – abitazioni signorili, A/8 – ville e A/9 – castelli o palazzi di eminenti pregi storici e artistici. Era stata adottata la logica del rinvio in quanto il legislatore intendeva intervenire nuovamente sulla fiscalità municipale entro agosto 2013⁸², prospettiva però non realizzatasi in quanto il D.L. n. 102 del 31 agosto 2013 tra le numerose misure previste contempla la definitiva abolizione della prima rata IMU 2013 per gli immobili oggetto di sospensione in forza del D.L. n. 54/2013. Con il D.L. n. 133 del 30 novembre 2013 è stata infine abolita anche la seconda rata IMU 2013 per l'abitazione principale ed altri immobili.

Il comma 707 della Legge di stabilità 2014, Legge n. 147/2013, ha modificato l'art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011, prevedendo la definitiva (per ora) esclusione dal presupposto impositivo

⁸¹Il D.L. n. 93/2008 prevedeva l'estensione dell'esenzione per l'abitazione principale ad altre importanti ipotesi: - unità appartenenti alle cooperative edilizia a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, e gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP (Istituti Autonomi per le Case Popolari), ai sensi dell'art. 8, comma 4 del D.Lgs. n. 504/1992; - casa coniugale che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulti assegnata al soggetto passivo che la possiede, a condizioni che questi non possieda un altro immobile destinato ad abitazione nel medesimo Comune, ai sensi dell'art. 6, comma 3bis del D.Lgs. n. 504/1992; - gli immobili che il Comune ha assimilato ad abitazione principale con regolamento o delibera comunale, che il Ministero dell'economia e delle finanze ha individuato con la risoluzione n. 1 del 4 marzo 2009 in: "unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero permanente, a condizione che la stessa risulti non locata", e fabbricati "concessi in uso gratuito a parenti in linea retta e collaterale", secondo il grado di parentela stabilito.

⁸²La norma aveva esplicitato alcuni principi sui quali doveva realizzarsi la riforma: "modifica della disciplina sul tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES); articolazione della potestà impositiva a livello statale e locale, ovvero il riordino ed il riequilibrio della disciplina IMU, per assicurare il principio di responsabilità fiscale di ogni livello istituzionale nei confronti dei cittadini e per rafforzare l'attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale; deducibilità dell'IMU relativa agli immobili utilizzati per le attività produttive nella determinazione del reddito fondiario ai fini IRPEF ed IRES". Vedi LAPECORELLA F., *op. cit.*, p. 8.

IMU dell'abitazione principale, ad eccezione delle abitazioni c.d. "di lusso"⁸³ le quali continuano a beneficiare dell'aliquota ridotta e della detrazione base, provocando un inevitabile inasprimento della tassazione sulle seconde case e sugli immobili delle imprese.

Ad oggi non si ventilano nuovi interventi che ripropongano l'imponibilità dell'abitazione principale, e si auspica una definitiva presa di posizione in merito, in quanto l'incoerenza e l'incertezza sulla questione sono andati fortemente a discapito della chiarezza e della certezza della disciplina.

La questione IMU prima casa ha una importante rilevanza politica in forza dell'elevata valenza simbolica del prelievo e, in particolare, dell'entità delle risorse che tale agevolazione impegna a scapito di quelle che potrebbero essere altre scelte di politica economica, considerando che l'art. 15 del D.L. n. 102/2013 ha affermato che qualora le maggiori entrate tributarie (tra le quali l'IMU) risultino inferiori a quanto preventivato dal Ministero dell'economia e delle finanze, si sarebbe verificato un aumento della misura degli acconti ai fini IRES ed ai fini IRAP, oltre che delle accise sui prodotti energetici, elettricità, alcol, bevande alcoliche e tabacchi, il che dà l'idea della ristrettezza dei margini di manovra ai quali il Governo è soggetto.

Dal dettato normativo dell'art. 13, comma 10 del D.L. n. 210/2011, in materia di applicazione delle disposizioni agevolative a favore delle abitazioni principali e delle relative pertinenze, è possibile individuare delle assimilazioni, imposte dalla legge od a discrezione dell'ente locale, all'abitazione principale. Proprio in forza di tale assimilazione, anche tali fattispecie seguono la medesima sorte delle abitazioni principali: anche le unità immobiliari assimilate ad abitazione principale sono escluse dal presupposto impositivo IMU.

Dall'introduzione dell'IMU ad oggi si sono succedute diverse disposizioni che hanno introdotto nuove assimilazioni dei fabbricati all'abitazione principale, allo scopo di riservare trattamenti di favore a situazioni meritevoli in quanto comparabili ad essa. L'ultimo intervento in tema è attribuibile al comma 707 della Legge n. 147/2013 (Legge di stabilità 2013).

Le assimilazioni *ope legis*, in quanto relative al soddisfacimento del fabbisogno abitativo primario, riguardano:

- gli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale da parte dei soci assegnatari⁸⁴;

⁸³ Non è propriamente corretto definire "di lusso" gli immobili delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9: tali categorie di immobili non contengono di per sé il carattere della lussuosità, ben potendo singolarmente possederne le peculiarità. Prevedere un trattamento tributario deteriore per ciascuna di esse in ragione esclusivamente del loro inquadramento catastale, si ritiene costituisca un trattamento iniquo. Si auspica la rimozione dalla legislazione di una tale limitata motivazione. Vedi SPAZIANI TESTA G., *TASI, i tanti problemi di un tributo nato male*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 27, pp. 2088-2089.

- gli immobili qualificabili, ai sensi dei criteri stabili dal decreto del Ministero delle Infrastrutture 22 aprile 2008, come «*housing sociale*», ovvero come le unità immobiliari adibite “ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato”⁸⁵;
- la casa coniugale assegnata in sede di separazione e divorzio: a prescindere dalla ricorrenza dei requisiti di residenza anagrafica e di dimora abituale del socio assegnatario e dalle vicende fattuali afferenti all’effettivo utilizzo del bene, l’agevolazione trova applicazione fino a quando permane l’efficacia del provvedimento di assegnazione⁸⁶;
- le unità immobiliari appartenenti alle Forze armate ed ai soggetti di cui all’art. 2, comma 5 del D.L. n. 102/2013, ovvero “ai soggetti appartenenti alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché al personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco e (...) al personale appartenente alla carriera prefettizia”, purché non locate e non classificabili nelle categorie A/1, A/8 e A/9.

Le assimilazioni da regolamento comunale, invece, hanno ad oggetto:

- l’unità immobiliare non locata posseduta da anziani e disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente;
- l’unità immobiliare concessa in comodato d’uso gratuito ai parenti in linea diretta entro il primo grado, utilizzata come abitazione principale”: in tal caso l’agevolazione opera limitatamente alla quota di rendita catastale non eccedente il valore di 500 euro, oppure nel caso in cui l’ISEE del nucleo familiare del comodatario non superi i 15.000 euro annui.
In caso di pluralità, di tale trattamento di favore può fruire solo una sola unità immobiliare.
- una ed una sola unità immobiliare, non locata e non concessa in comodato d’uso, posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia dai cittadini italiani residenti all’estero ed iscritti all’AIRE (Anagrafe degli italiani residenti all’estero) già pensionati nei rispettivi paesi di residenza.

⁸⁴ L’esenzione relativa alle unità immobiliari degli IACP e ad altri enti aventi la medesima funzione non è stata confermata: il legislatore si è limitato a ribadire in riferimento la spettanza della detrazione base di 200 euro spettante a ciascuna unità interessata.

⁸⁵ Si rinvia al decreto citato per l’individuazione delle caratteristiche e dei requisiti degli alloggi sociali.

⁸⁶ LOVECCHIO L., *Verso l’unitarietà della disciplina IMU, ma la semplificazione è ancora lontana*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 5, p. 384.

Fino all'introduzione dell'art. 9bis del D.L. n. 47/2014 era invece possibile l'assimilazione ad abitazione principale dell'unità immobiliare non locata (pertanto anche quella concessa in comodato d'uso gratuito) posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, anche se non pensionati⁸⁷.

Tale fattispecie di assimilazione opera a partire dall'anno 2015: solamente a decorrere dal 1° gennaio dell'anno di emanazione assumono efficacia tutte le innovazioni legislative che incidono sui poteri deliberativi comunali e che intervengono in pendenza del termine di approvazione dei bilanci di previsione⁸⁸. Pertanto per l'anno 2014 si è verificato un vuoto normativo che ha comportato l'individuazione come "seconda casa" di tale particolare tipologia di immobili, di conseguenza non sono esenti da IMU e verranno assoggettati all'aliquota TASI prevista per gli immobili diversi dalle abitazioni principali.

L'interesse dei soggetti iscritti all'AIRE di possedere un immobile in Italia, solitamente detenuto per motivi di legame al Paese d'origine, si riduce drasticamente in quanto le modifiche intervenute sul tema hanno ristretto particolarmente l'ambito applicativo delle agevolazioni.

Fin'ora si è sempre parlato genericamente di *immobili* soggetti all'imposta. Ma che cosa si intende per immobili?

L'art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011 ha rinviato espressamente alle disposizioni in materia di ICI, in particolare all'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, ai fini dell'individuazione delle fattispecie imponibili.

Per comprendere cosa si intenda per *immobile* ai fini dell'imposizione patrimoniale immobiliare fino all'introduzione del D.L. n. 16/2012 si doveva richiamare l'art. 1 del D.Lgs. n. 504/1992, il quale ha assoggettato all'imposta comunale sugli immobili i fabbricati, le aree fabbricabili ed i terreni agricoli che si trovano nel territorio dello Stato, a qualunque uso questi siano destinati. Con l'intento di sottolineare il tenore generale ed onnicomprensivo della norma, il legislatore ha sottolineato che rientrano nella categoria generale di *immobili* anche

⁸⁷ Fino all'introduzione del D.L. n. 16/2012, tale finzione giuridica di assimilazione ad abitazione principale non era stata confermata né con il D.Lgs. n. 23/2011 né con il D.L. n. 201/2011, e dovevano pertanto essere considerate come "seconda casa".

⁸⁸ V. art. 53, comma 16 della Legge 388/2000.

quelli strumentali per destinazione o per natura, e gli immobili-merce non locati, ovvero sia quegli immobili alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa⁸⁹.

Con l'art. 4, comma 5, lettera a) del D.L. n. 16/2012 è stato ampliato il presupposto impositivo dell'IMU eliminando il riferimento all'art. 2 del D.Lgs n. 504/1992 dall'art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011, riformulandolo nel senso più ampio e onnicomprensivo. Lo scopo di tale modifica è stato quello di ricomprendere nel campo applicativo dell'imposta il possesso di qualunque immobile: fabbricato, terreno (non solo agricolo) ed area fabbricabile.

Si continua in ogni caso a fare riferimento all'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992 ai fini della definizione ed individuazione dei fabbricati, delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli.

3.3.1 Fabbricati

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 504/1992, "per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel Catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza".

L'art. 5 del R.D.L. n. 652 del 13 aprile 1939 ha individuato quale unità immobiliare urbana "ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per sé stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio". Da ciò ne deriva che il legislatore abbia inteso assoggettare all'obbligo di iscrizione nel Catasto edilizio urbano tutti quegli immobili che sono suscettibili a produrre reddito, indipendentemente dalle previsioni urbanistiche. Si ritiene pertanto che anche i fabbricati abusivi, ovvero sia quelle costruzioni o porzioni di esse edificate in totale assenza di concessione edilizia, siano assoggettabili ad imposizione dal punto di vista formale.

La scelta di ricorrere all'iscrizione catastale degli immobili è stata dettata principalmente da esigenze di certezza e semplicità applicativa, ciò che non sarebbe stato garantito adottando il criterio consistente nell'astratta conformità del bene alla nozione economico-sociale di fabbricato.

Una situazione particolare si verifica in presenza di fabbricati in costruzione, di demolizione del fabbricato e ricostruzione sull'area di risulta, e di esecuzione di importanti lavori di recupero: tali immobili sono assoggettati all'imposta in qualità di fabbricati solamente "a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è

⁸⁹ Il legislatore è stato indotto a sottoporre a tassazione anche tale categoria di immobili da cautele anti-elusive e da esigenze applicative.

comunque utilizzato⁹⁰. Fino a tale momento è assoggettata ad imposizione solamente l'area fabbricabile in cui si stanno svolgendo i lavori, trascurando il valore del fabbricato in corso d'opera.

Si riepilogano di seguito le categorie catastali in cui possono essere classificati i fabbricati.

⁹⁰ Tale disposizione individuata dall'art.2, comma 1, lettera *a*) del D.Lgs. n. 504/1992 si riferisce espressamente ai fabbricati di nuova costruzione, ma si ritiene applicabile inoltre alle fattispecie individuate per la forte analogia che le caratterizza.

Immobili a destinazione ordinaria			
Gruppo A		Gruppo C	
A/1	Abitazioni di tipo signorile	C/1	Negozi e botteghe
A/2	Abitazione di tipo civile	C/2	Magazzini e locali di deposito
A/3	Abitazione di tipo economico	C/3	Laboratori per arti e mestieri
A/4	Abitazione di tipo popolare	C/4	Fabbricati e locali per esercizi sportivi
A/5	Abitazione di tipo ultrapopolare	C/5	Stabilimenti balneari e di acque curative
A/6	Abitazioni di tipo rurale	C/6	Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse
A/7	Abitazioni in villini	C/7	Tettoie chiuse o aperte
A/8	Abitazioni in ville	Immobili a destinazione speciale	
		Gruppo D	
A/9	Castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici	D/1	Opifici
A/10	Uffici e studi privati	D/2	Alberghi, pensioni e residence
A/11	Abitazioni e alloggi tipici dei luoghi (rifugi alpini, baite, trulli)	D/3	Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli simili
Gruppo B		D/4	Case di cura, ospedali
B/1	Collegi e convitti, educandi, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari e caserme	D/5	Istituti di credito, cambio ed assicurazione
B/2	Case di cura ed ospedali	D/6	Fabbricati, locali, aree attrezzate per esercizi sportivi
B/3	Prigioni e riformatori	D/7	Fabbricati costruiti od adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni
B/4	Uffici pubblici	D/8	Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni (fiere, <i>outlet</i> , spazi espositivi, mostre, mercati, porti turistici)
B/5	Scuole, laboratori scientifici	D/9	Edifici galleggianti o assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio
B/6	Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie che non hanno sede in edifici di categoria A/9	D/10	Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole (compresi quelli destinati ad attività agrituristica)
B/7	Cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico dei culti	D/11	Scuole e laboratori scientifici privati
B/8	Magazzini sotterranei per depositi di derrate	D/12	Posti barca in ponti turistici, stabilimenti balneari

Immobili a destinazione particolare Gruppo E		E/5	Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze
E/1	Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei	E/6	Fari, semafori, torri per rendere di uso pubblico l'orologio
E/2	Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio	E/7	Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti
E/3	Costruzioni e fabbricati per particolari esigenze pubbliche (stazioni di servizio per la vendita di carburanti, chioschi per bar ed edicole)	E/8	Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia
E/4	Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche (ad esempio, strutture e <i>stand</i> amovibili per esigenze espositive)	E/9	Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E

3.3.2 Aree fabbricabili

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. *b*) del D.Lgs. n. 504/1992 sono considerate aree fabbricabili quelle aree che possono essere utilizzate "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".

A norma dell'art. 3 del D.L. n. 333/1992, i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità per l'identificazione di un'area come edificabile, consistono nelle "possibilità legali ed effettive di edificazione esistenti al momento dell'apposizione del vincolo preordinato all'esproprio". In quest'ultimo caso il legislatore ha individuato due possibili ipotesi alternative: la prima di edificabilità legale riconosciuta dal piano urbanistico, e la seconda della possibilità effettiva di edificazione, cioè di una situazione edificatoria oggettiva determinata sulla base di criteri elaborati dalla giurisprudenza e non riconosciuta dallo strumento urbanistico.

Un ampio contenzioso si è instaurato in merito alla definizione di un'area come fabbricabile. Non solo la dottrina e la giurisprudenza prevalente⁹¹, ma anche lo stesso legislatore ha ritenuto che per definire un'area come fabbricabile ai fini delle imposte immobiliari patrimoniali non è richiesto che la definizione di edificabilità derivi da piani urbanistici particolareggiati, quali i piani di edilizia economica e popolare e lottizzazioni, ma è sufficiente che sia utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale. A conferma di ciò incorre l'art. 36, comma 2 del D.L. n. 223/2006 il quale stabilisce che ai fini IVA, ICI, delle imposte sui redditi

⁹¹ Il merito di aver posto fine all'ampio contenzioso relativo alla nozione di area edificabile è stato attribuito all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 41 del 27 febbraio 2008.

e dell'imposta di registro, un'area viene definita fabbricabile se, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dell'adozione di strumenti attuativi, sia utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune.

Le attività da porre in essere sull'area e la tipologia edilizia realizzabile non hanno alcuna incidenza nella qualificazione edificatoria dell'area, ma risulta utile successivamente per l'eventuale determinazione della base imponibile.

Le aree soggette a rischio ambientale, quelle che non sono compatibili con il processo di sviluppo edilizio per le caratteristiche morfologiche e geologiche dei terreni, e quelle soggette a vincolo di inedificabilità in funzione di un interesse pubblico originario non possono essere in nessun caso considerate quali aree edificabili⁹².

Per conoscere se un'area sia considerata fabbricabile ai sensi della presente normativa, il contribuente deve richiederne l'attestazione al Comune del territorio in cui è sita l'area⁹³.

Con l'intento di inibire l'attività di accertamento nei confronti dei contribuenti che si attengono a tali valori, i comuni possono approvare periodicamente con apposita delibera dei valori delle aree fabbricabili.

Si accenna solamente, in quanto si affronta dettagliatamente l'argomento nel paragrafo che segue, dell'esistenza di una finzione giuridica relativa alle aree fabbricabili, secondo la quale si qualificano come terreni agricoli le aree che pur detenendo i requisiti di edificabilità, sono posseduti e condotti da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, nell'esercizio delle loro attività principali di coltivazione, silvicoltura, funghicoltura ed allevamento di animali.

In caso di comproprietà o contitolarità dell'area, la finzione giuridica si estende anche nei confronti di tutti i comproprietari o contitolari che non soddisfano la qualificazione richiesta⁹⁴.

⁹² GABELLI M., ROSSETTI D., *Ici: la costa sarda è inedificabile*, in Bollettino tributario, 2009, 5, pp. 362-367: a fini illustrativi, si consideri che i terreni costieri sardi non sono suscettibili di sfruttamento edificatorio in base alle caratteristiche morfologiche ed a vincoli regionali.

⁹³ L'art. 31, comma 20 della Legge n. 289/2002 prevede che quando viene attribuita la natura fabbricabile ad un terreno, le singole amministrazioni comunali devono provvedere a darne comunicazione a mezzo servizio postale al proprietario, utilizzando modalità idonee a garantirne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente. Qualora ciò non avvenisse, a seguito dell'accertamento il contribuente, che nel frattempo ha continuato a qualificare l'immobile come non edificabile ai fini dell'imposizione, non è soggetto a sanzioni ed interessi.

⁹⁴ Vedi Corte di Cassazione, sentenze n. 14824 e 14825 del 5 luglio 2011.

3.3.3 Terreni

Il D.L. n. 16/2012 ha provveduto ad ampliare il presupposto impositivo IMU, ricomprendendo tutti gli immobili, quindi anche tutti i terreni e non solo quelli agricoli come avveniva in vigenza dell'ICI.

Sono pertanto fattispecie imponibili IMU i terreni agricoli, i terreni normalmente inutilizzati, c.d. incolti, i terreni non pertinenziali ai fabbricati utilizzati per attività diverse da quelle agricole, come ad esempio i terreni utilizzati per attività industriali che non diano luogo ad utilizzazioni edificatorie, ed i terreni sui quali vengono svolte attività agricole non esercitate in forma imprenditoriale, quali ad esempio i piccoli appezzamenti di terreno, c.d. orticelli, coltivati occasionalmente senza strutture organizzative.

Terreno agricolo

A norma dell'art. 2, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 504/1992 sono considerati terreni agricoli i terreni adibiti "all'esercizio delle attività indicate dall'art. 2135 del Codice civile".

L'individuazione della nozione di terreno agricolo è pertanto demandata alla norma civilistica dell'art. 2135 C.c. in merito alla definizione di attività agricola: sono considerati agricoli i terreni posseduti e condotti da imprenditori agricoli professionali o da coltivatori diretti⁹⁵ iscritti nella previdenza agricola, sui quali vengono svolte attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e ad attività connesse.

Non rilevano ai fini dell'imposizione all'IMU i limiti quantitativi previsti dagli artt. 29 e 51, comma 2, lett. c) del TUIR, permettendo in tal modo di assoggettare all'imposta anche terreni agricoli la cui conduzione ai fini delle imposte sui redditi non dà luogo a reddito agrario, ma a reddito d'impresa, ad esempio nel caso in cui il terreno sia adibito all'esercizio di attività agricola da parte di una società di capitali.

Dal dettato normativo dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992 si comprende che per la qualificazione agricola non è necessario che l'esercizio dell'attività agricola sia svolta direttamente dal soggetto passivo ICI.

L'art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011 richiama la finzione giuridica della suddetta norma ICI secondo la quale "sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati dall'art. 9" – il quale faceva riferimento ai "coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale" – "sui quali persiste l'utilizzazione agro-

⁹⁵ Come individuati all'art. 1 del D.Lgs. n. 99 del 29 marzo 2004 e successive modificazioni.

silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali".

Il legislatore IMU, in quanto l'art. 9, comma 1 del D.Lgs. n. 504/1992 non è stato richiamato nella disciplina IMU, ha fatto riferimento all'art. 58, comma 2 del D.Lgs. n. 446/1997, il quale contiene una interpretazione restrittiva, nel senso di considerare "coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della Legge n. 9/1963 e soggette a corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia".

Il D.L. n. 16/2012 ha ampliato sul piano soggettivo le fattispecie interessate dalla finzione giuridica richiamando non più l'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997, ma l'art. 1 del D.Lgs. n. 99 del 29 marzo 2004, il quale riferendosi all'imprenditore agricolo professionale (Iap), consente di agevolare non solo le persone fisiche, ma anche le società di persone e le società di capitali.

Ai fini dell'attribuzione della qualifica di Iap delle persone giuridiche, l'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004 richiede che siano in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale:

- almeno un socio nelle società di persone;
- i soci accomandatari nelle società in accomandita;
- almeno un amministratore, che sia anche socio per le società cooperative, nelle società di capitali e nelle cooperative.

In tali casi la società dovrà assolvere il requisito dell'iscrizione nella previdenza agricola con riferimento ai soci e/o agli amministratori.

In caso di comunione di un terreno edificabile sul quale persiste nelle totalità l'utilizzazione agro-silvo-pastorale ad opera di uno solo dei comproprietari, qualificabile come imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto iscritto alla previdenza agricola, vale la finzione giuridica di equiparazione dello stesso a terreno agricolo in forza dell'art. 2, comma 1, lettera b) del D.Lgs. n. 504/1992, la quale viene estesa anche nei confronti degli altri comunisti anche qualora questi non esercitino attività agricola sullo stesso⁹⁶: è necessario considerare il terreno oggettivamente come agricolo.

⁹⁶ Vedi la sentenza della Corte di Cassazione, sezione tributaria, n. 15566 del 30 giugno 2010, resa in materia di ICI ma i cui contenuti possono essere trasferiti nell'ambito applicativo dell'IMU.

3.3.4 Abitazione principale

Nel disciplinare la nuova imposta municipale propria, il legislatore si è dedicato anche alla ridefinizione del concetto di abitazione principale, al fine di limitare possibili comportamenti elusivi.

A norma dell'art. 8, comma 3 del D.Lgs. n. 23/2011, confermato dall'art. 13, comma 2, "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto od iscrivibile nel catasto edilizio urbano, come unica unità immobiliare nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente".

Il D.L. n. 16/2012 è intervenuto ad apportare un'ulteriore modifica della nozione di abitazione principale, restringendo l'area di possibile fruizione delle norme agevolative per l'abitazione principale in ambito IMU in forma elusiva. Viene ora richiesto che non solo il possessore dimori abitualmente e risieda anagraficamente in detta unità immobiliare, ma anche il suo nucleo familiare.

Qualora la dimora abituale e la residenza anagrafica dei componenti del nucleo familiare siano stabilite in immobili diversi all'interno del medesimo territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano solamente con riferimento ad un immobile, e precisamente per quell'immobile nel territorio comunale nel quale si realizza effettivamente il rapporto di convivenza, ossia la dimora abituale.

Spesso a seguito dell'allargamento della famiglia e dell'accumulo di risparmi si procede all'acquisto od alla costruzione di unità immobiliari aggiuntive a quella adibita ad abitazione principale. Qualora tali nuove unità immobiliari anche se accatastate distintamente siano suscettibili ad essere accatastate in modo unitario all'unità principale, è possibile ricomprenderle nella definizione di abitazione principale, a condizione che il loro eventuale accatastamento unitario non determini l'accrescimento della relativa categoria catastale.

Mentre il legislatore ICI poneva la semplice presunzione che abitazione principale fosse quella di residenza anagrafica, salvo prova contraria a carico del contribuente, ai fini della predetta qualificazione il legislatore IMU pretende tassativamente la congiunta sussistenza dei requisiti di "dimora abituale" e di "residenza anagrafica"⁹⁷, senza ammettere prova contraria che le due

⁹⁷ Non assume rilevanza la mancanza dell'aggettivo "effettiva" nella definizione di abitazione principale individuata dall'art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011, presente invece in quella individuata dall'art. 8, comma 3 del D.Lgs. n. 23/2011, in quando entrambe in ogni caso richiedono la contemporanea presenza dei due requisiti.

Ai sensi dell'art. 43, comma 2 del Codice civile, la residenza non è altro che il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

situazioni non coincidano. Pertanto in svariati casi può verificarsi una non perfetta coincidenza tra definizione ICI e definizione IMU.

Particolare rilievo in tema ricopre la sentenza della Corte di Cassazione n. 14389 del 15 giugno 2010, della quale si ritiene che, anche se emanata in materia di ICI, conservi valenza ermeneutica anche rispetto alla nuova disposizione IMU: la Suprema Corte ha negato il riconoscimento della qualità di abitazione principale all'unità in cui il possessore dimorava abitualmente da solo, pur essendo sposato e con figli, ritenendo che sia il luogo in cui si esplica la convivenza fra entrambi i coniugi ai sensi dell'art. 144 del Codice civile⁹⁸ ad essere qualificato come abitazione principale⁹⁹.

Per come è formulata letteralmente, la norma sembra effettuare una sorta di presunzione assoluta tale che le agevolazioni vengono accordate ad un solo alloggio, senza precisare quale, anche quando il nucleo familiare si è effettivamente frantumato ed i due coniugi si sono effettivamente separati anche se solo di fatto e non legalmente, e dimorano e risiedono anagraficamente in due unità immobiliari distinte. Si ritiene che in tal caso le agevolazioni previste per le abitazioni principali dovrebbero essere riconosciute ad entrambi i coniugi, ciascuno per il proprio alloggio, in quanto il nucleo familiare non è più unico ma si è sdoppiato. Saremmo infatti di fronte ad un caso analogo a quello in cui le unità immobiliari sono ubicate in comuni diversi anziché nello stesso. Medesimo trattamento si riserva qualora l'effettiva frammentazione del nucleo familiare riguardi uno o più figli che, formalizzandolo a livello anagrafico, hanno costituito un proprio nucleo familiare.

Nei casi in cui, invece, la frammentazione in più nuclei familiari sia solo apparente, non sussiste il diritto di beneficiare delle agevolazioni previste per l'abitazione principale, ed anche qualora ciò si verifichi, dovranno essere recuperate a tassazione per quanto riguarda l'abitazione in cui non sussista la dimora abituale.

La nozione di abitazione principale individuata dall'art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011 risulta priva dell'elasticità necessaria a "catturare" la multiforme realtà dei rapporti familiari, improntati a criteri più solidaristici che giuridici: non era stato previsto, a differenza della disciplina ICI, l'accordo ai comuni della possibilità di considerare come abitazione principale le unità immobiliari concesse in uso gratuito a parenti e collaterali, previa definizione del grado di parentela. Si è dovuto attendere sino al 2014 per vedere riconosciuta con la Legge di stabilità 2014 un trattamento di favore a tali fattispecie.

⁹⁸ La tradizionale "residenza della famiglia" individuata dall'art. 144 del Codice civile è il luogo nel quale "i coniugi concordano tra loro l'indirizzo della vita familiare e fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelli preminenti della famiglia stessa.

⁹⁹ BARUZZI S., *La disciplina dell'Imu*, in *Il fisco*, 2012, n. 6, fascicolo 1, pp. 825-826.

Fino all'introduzione del D.L. n. 16/2012 era presente già in vigore dell'ICI l'assimilazione ad abitazione principale dell'ex casa coniugale per il "soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario (..), a condizione che il soggetto passivo non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile adibito ad abitazione¹⁰⁰ situato nello stesso Comune ove è ubicata la casa coniugale".

Con l'art. 4, comma 12^{quinquies} del D.L. n. 16/2012 si ha assistito ad una modifica della qualificazione giuridica di tale fattispecie: 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 abitazione*".

Pertanto soggetto passivo tenuto all'assolvimento di tutti gli obblighi ai fini IMU con riferimento all'ex casa coniugale, è ora solamente il coniuge assegnatario, anche se non titolare di diritti di proprietà, neppure pro quota¹⁰¹: di conseguenza può usufruire pienamente delle agevolazioni previste con riferimento all'abitazione principale.

Il coniuge non assegnatario è invece liberato da ogni obbligazione IMU con riferimento ad esso.

Si ha assistito ad una totale inversione di marcia. La novella ha reintrodotto ai soli fini IMU l'interpretazione, in passato ampiamente condivisa dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza prevalente ma costantemente smentita dalla Corte di Cassazione¹⁰², secondo la quale il diritto sull'ex casa coniugale del socio assegnatario costituisce un diritto reale di abitazione.

¹⁰⁰ Il legislatore cita semplicemente "immobile", ma si ritiene, ed il Ministero dell'economia e delle finanze ne ha dato conferma con la risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008, che si richiami esclusivamente l'immobile adibito dal coniuge non assegnatario ad abitazione principale. Pertanto si rende applicabile l'esenzione per l'ex casa coniugale nell'ipotesi in cui il coniuge non assegnatario posseda un immobile locato, ad esempio, nello stesso Comune di ubicazione dell'ex casa coniugale.

¹⁰¹ Qualora il coniuge posseda solamente per una quota l'immobile ad esso assegnato, assolverà agli obblighi per una quota in qualità di proprietario "in proprio" e per la quota restante in qualità di titolare del diritto di abitazione derivante dall'assegnazione dell'ex alloggio coniugale

¹⁰² I giudici di Cassazione ritenevano che il diritto che vanta il coniuge assegnatario sull'ex casa coniugale non costituisca un diritto reale, ma bensì un semplice diritto di godimento, il che comportava in capo al coniuge non assegnatario, per quanto proprietario o titolare di diritto reale, conseguenti obblighi fiscali ai fini sia ICI che delle imposte di reddito. Si veda ad esempio: Corte di cassazione – sentenza n. 18476 del 19 settembre 2005.

3.3.5 Pertinenze dell'abitazione principale

A norma dell'art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011, "per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo".

Innanzitutto si sottolinea che la nozione giuridica di pertinenza valida ai fini della tassazione immobiliare non è quella valida nel diritto urbanistico, ma è quella valida nel diritto civile: a norma dell'art. 817 del Codice civile, "sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa".

Il legislatore ha riservato il trattamento di favore, consistente nell'applicazione delle medesime agevolazioni previste per l'abitazione principale e quindi nell'attuale esenzione dall'imposta, ad una sola pertinenza per ciascuna delle tre categorie catastali precisate – C/2: magazzini e locali di deposito, C/6: stalle, scuderie, rimesse ed autorimesse, C/7: tettoie, chiuse o aperte –, anche se queste sono iscritte in Catasto unitamente alle unità ad uso abitativo.

Ciò comporta che, ad esempio, il contribuente che possiede un'unità immobiliare ad uso abitativo, adibito ad abitazione principale, accatastato unitamente con un posto macchina ed una cantina o una soffitta, ha già esaurito le possibilità di fruire delle agevolazioni, e non potrà invocare il trattamento di favore per un'ulteriore posto macchina od un'altra cantina, quali ulteriori pertinenze da esso possedute, solo in forza del separato accatastamento.

Qualora alcuna pertinenza sia accatastata unitamente all'abitazione principale, ma ad esempio dei *box* auto benché plurimi siano accatastati unitamente, bisogna effettuare una distinzione:

- a. qualora l'accatastamento unitario delle unità pertinenziali sia inevitabile secondo le norme catastali, l'agevolazione viene applicata all'unità complessivamente accatastata;
- b. qualora l'accatastamento unitario delle unità pertinenziali sia invece frutto di mere circostanze di fatto, quali errori, abusi, semplici comodità del tecnico accatastatore, e pertanto le plurime unità pertinenziali siano suscettibili ad essere accatastate anche separatamente, in sede di accertamento l'ente impositore può pretendere di applicare separatamente l'IMU alle diverse unità, e di riservare il trattamento di favore alla sola unità pertinenziale di maggiore valore, disattendendo alle risultanze catastali.

Si tratta del caso, ad esempio, di più posti macchina censiti in un unico subalterno, ma utilizzabili e pertanto accatastabili separatamente.

Ai fini dell'applicazione delle agevolazioni, si deve verificare che la pertinenza sia effettivamente e correttamente censita nelle tre categorie catastali individuate (C/2, C/6 e C/7)¹⁰³, e che vi sia coincidenza tra titolarità in un unico soggetto passivo del bene principale e della pertinenza¹⁰⁴.

Con tale disposizione è stata eliminata ogni incertezza sussistente in materia di ICI sull'individuazione e sul numero delle pertinenze oggetto di agevolazione.

3.3.6 Fabbricati rurali

Gli immobili rurali, abitativi e strumentali, in vigenza dell'ICI sono stati oggetto di ripetuti interventi normativi di modifica del regime di tassazione immobiliare. A fronte di un consistente contenzioso in materia di esenzione della fattispecie dall'imposizione, l'art. 23, comma *1bis* del D.L. n. 207/2008 aveva stabilito che le unità immobiliari per le quali ricorrevano i requisiti di ruralità individuati dall'art. 9, comma *3bis* del D.L. n. 557/1993¹⁰⁵ convertito con modificazioni dalla Legge n. 133 del 26 febbraio 1994, anche se iscritte od iscrिवibili in Catasto, non erano assoggettate all'imposta, in quanto ai fini impositivi erano ricompresi nel terreno agricolo.

Ma la questione non si concluse. La Corte di Cassazione con numerose sentenze¹⁰⁶, andando contro l'orientamento dell'Agenzia del Territorio, ha sottolineato l'ulteriore necessità, non prevista dalla legge, che, ai fini del riconoscimento della ruralità e pertanto ai fini del riconoscimento dell'esenzione, in capo ai fabbricati sussista una precisa classificazione catastale: i fabbricati rurali abitativi avrebbero dovuto essere classificati nella categoria A/6, ed

¹⁰³ Non beneficia del trattamento di favore la cantina od autorimessa accatastata nella categoria C/3 – laboratori per arti e mestieri.

¹⁰⁴ Qualora ad un coniuge è intestata l'abitazione principale e ad un altro la pertinenza, quest'ultima non può beneficiare del trattamento di favore.

¹⁰⁵ "Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del Codice civile e in particolare destinate: a) alla produzione di piante; b) alla conservazione dei prodotti agricoli; c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento; d) all'allevamento ed al ricovero di animali; e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96; f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato od a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento; g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zone di montagna; h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola; i) alla manipolazione, trasformazione, valorizzazione, conservazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1, comma 2 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228; l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso".

¹⁰⁶ Si veda ad esempio: Corte di Cassazione – sentenza n. 18565 del 21 agosto 2009; Corte di Cassazione – sentenza n. 2953 del 14 gennaio 2010.

i fabbricati rurali strumentali nella categoria D/10 – “fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole”.

Il legislatore decise pertanto di intervenire sulla questione con l’art. 7, comma *2bis*, *2ter* e *2quater* del D.L. n. 70/2011 prescrivendo quanto segue:

- i soggetti interessati al riconoscimento della ruralità dei propri immobili dovevano presentare, entro il 30 settembre 2011, richiesta all’Agenzia del Territorio di variazione della categoria catastale in A/6 o D/10, accompagnata dall’autodichiarazione certificante il possesso in via continuativa dei requisiti di ruralità necessari indicati nell’art. 9 del D.L. n. 557/1993, da almeno cinque anni;
- a seguito della verifica della sussistenza dei requisiti di ruralità, entro il 20 novembre 2011 l’Agenzia del territorio doveva convalidare la certificazione ed attribuire la categoria catastale richiesta; qualora entro tale termine l’Agenzia del Territorio non si fosse pronunciata, i contribuenti potevano assumere la categoria catastale richiesta in via provvisoria, consci che se a seguito della verifica non gli fosse convalidata la richiesta, questi avrebbero dovuto versare le imposte non versate, oltre agli interessi ed alle sanzioni raddoppiate.

Con l’introduzione del D.L. n. 201/2011, come stabilito dall’art. 13, comma 14, lett. d) e *dbis*), le agevolazioni per cui la dottrina e la giurisprudenza si erano tanto battute sono state eliminate.

Innanzitutto è stato abrogato il comma *1bis*, art. 23 del D.L. 201/2008 che aveva introdotto l’esenzione da ICI dei fabbricati rurali, e sono inoltre stati abrogati i commi *2bis*, *2ter* e *2quater* dell’art. 7 del D.L. 70/2014 che avevano introdotto la disciplina appena analizzata, la quale è stata sostituita dai commi *13bis*, *13ter* e *13quater* dell’art. 13 del D.L. 201/2011 che, in combinato con l’art. 29, comma 8 del D.L. n. 21672011 c.d. “Milleproroghe”, avevano sostanzialmente riproposto la disciplina precedente, ampliando il termine entro il quale potevano essere validamente presentate le domande di variazione della categoria catastale al 31 marzo 2012. Tali domande avevano validità solamente ai fini dell’esenzione da ICI per il passato, e non per il futuro considerando che i fabbricati rurali erano assoggettati ad IMU.

Allo scopo di integrare il Catasto dei Fabbricati, entro il 30 novembre 2012 dovevano essere dichiarati al Catasto edilizio urbano i fabbricati rurali iscritti fino a quel momento solamente nel Catasto dei Terreni, ad eccezione di quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione ai sensi dell’art. 3, comma 3 del decreto del Ministero dell’economia e delle Finanze n. 28/1998¹⁰⁷.

¹⁰⁷ Ai sensi dell’art. 3, comma 3 del D.M. n. 28/1998, “a meno di una ordinaria autonoma suscettibilità reddituale, non costituiscono oggetto di inventariazione i seguenti beni: a) manufatti con superficie

Il comma 708, art. 1 della L. n. 147/2013, è intervenuto disponendo l'esenzione dei fabbricati rurali ad uso strumentale a decorrere dal 2014, ovunque questi siano ubicati, da chiunque questi siano posseduti ed a condizione che tale classificazione risulti in Catasto previa iscrizione della categoria D/10 o comunque da annotazione catastale.

3.3.7 Impianti di produzione di energia pulita: gli impianti fotovoltaici e le centrali eoliche

Nell'ultimo decennio hanno assunto sempre maggiore importanza la costruzione e l'installazione di dispositivi che permettano la produzione di energia pulita e rinnovabile. Sia che assumano la forma di veri e propri immobili, sia che vengano applicati a servizio di immobili, la presenza di tali mezzi incidono sulla redditività dell'immobile e quindi sull'imposizione alla tassazione immobiliare comunale.

Si analizzano in tale sede solamente alcuni aspetti in tema, in particolare quegli aspetti che rilevano ai fini della trattazione, rinviando alla dottrina specializzata un'analisi esauriente del trattamento riservato a tali realtà importanti e rilevanti presenti nel territorio italiano.

Impianti fotovoltaici

Ai fini della trattazione, si ritiene utile innanzitutto effettuare una distinzione. La fattispecie si suddivide in:

- centrali fotovoltaiche: impianti con potenza nominale di picco superiore a 20 KW;
- altri impianti fotovoltaici: impianti con potenza nominale di picco non superiore a 20 KW.

Le centrali fotovoltaiche, sotto il profilo catastale, sono censite nella categoria D/1 – opifici, a prescindere dalla circostanza che siano installati su terreni (c.d. “parchi fotovoltaici”) o su

coperta inferiore a 8 metri quadrati; b) serre adibite alla coltivazione ed alla protezione delle piante sul suolo naturale; c) vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni; d) manufatti isolati privi di copertura; e) tettoie, porcili, pollai, casotti, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a 1,80 m, purché di volumetria inferiore a 150 metri cubi; f) manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo”.

Le opere di cui al comma a), c) rivestite con paramento murario, ed e), devono invece essere iscritte in Catasto contestualmente alle unità immobiliari ordinarie se poste a servizio di questa, come individuati dal comma 4 del medesimo art. 3.

fabbricati. Un'eccezione è rappresentata dalle centrali delle imprese agricole, la cui attività di produzione e vendita dell'energia

elettrica da fonte fotovoltaica rappresenta un'attività agricola connessa come risulta dai termini indicati dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/2009/E al paragrafo 4: tale tipologia di centrali è censita nella categoria D/10 – fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole.

Ad incidere sulla determinazione della rendita attribuita alla centrale concorrono oltre ai classici criteri utilizzati per le altre tipologie di immobili, anche la componente tecnologica dell'impianto (pannelli modulari, *inverter*, ecc.).

Considerando che ai fini dell'IMU i fabbricati dotati dei requisiti di ruralità fiscale, di cui all'art. 9, del D.L. n. 557/93, sono assoggettati all'IMU in via ulteriore ed autonoma rispetto ai terreni agricoli cui sono asserviti nell'ambito dello stesso fondo rustico, il tributo deve essere liquidato separatamente:

- sul fondo agricolo, rispetto ai terreni destinati all'attività agricola ed ai relativi fabbricati rurali abitativi e strumentali, come indicato nella C.M. n. 50/E del 20 marzo 2000;
- sulla centrale fotovoltaica secondo i criteri ordinari, ancorché censita in D/10.

Il classamento delle centrali fotovoltaiche delle imprese agricole in D/10 anziché in D/1, e la loro connessa connotazione di fabbricati rurali strumentali comporta ai fini IMU un trattamento agevolato sotto molteplici aspetti.

Prima che intervenisse la Legge n. 147/2013, se la centrale fotovoltaica era ubicata nel territorio dei Comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco elaborato dall'ISTAT dei Comuni italiani, operava l'esenzione prevista, ed anche qualora fosse stata assoggettato all'imposta, veniva applicata l'aliquota nella misura ridotta dello 0,20% prevista per i fabbricati rurali ad uso strumentale come contemplato dall'art. 13 comma 8 del D.L. n. 201/2011, che i Comuni potevano ulteriormente ridurre fino allo 0,10%. La Legge n. 147/2013, al comma 708 dell'art. 1 ha previsto l'esenzione totale dall'IMU di tutti i fabbricati rurali ad uso strumentale, di conseguenza gli impianti fotovoltaici accatastati in D/10 non sono soggetti ad imposta.

Gli altri impianti fotovoltaici che non configurano centrali, non assumono autonoma rilevanza sotto il profilo catastale. Essi rappresentano un semplice attributo o accessorio del fabbricato o del terreno sul quale insistono, in ragione della limitata produzione di energia che garantisce la copertura del fabbisogno energetico dell'utenza e, solamente per l'eventuale eccedenza di produzione e limitatamente ai piccoli impianti connessi alla rete elettrica viene destinato alla

vendita. In questo caso l'IMU continua ad essere liquidata sull'immobile costituente la cosa principale in base agli ordinari criteri definiti dall'art. 13 del D.L. n. 201/2011. Lo stesso regime si applica qualora l'impianto sia installato su un'area pertinenziale ad un fabbricato.

La presenza dell'impianto si riflette in ogni caso sull'ammontare dell'IMU dovuta: la procedura DOCFA per l'assegnazione delle rendite catastali, richiede che venga indicata la dotazione dell'impianto fotovoltaico a servizio del fabbricato nel quadro G del modello 1NB – parte II, barrando la casella "Fonti energetiche alternative" e specificando sinteticamente nello spazio adiacente la tipologia dell'impianto.

È pertanto richiesto che si proceda alla denuncia di variazione catastale, allo specifico fine di proporre una più elevata rendita catastale, nel caso in cui si verifichi un incremento del valore o della redditività dell'unità immobiliare superiore al 15% dovuto all'installazione dell'impianto su un fabbricato già accatastato o su un'area pertinenziale¹⁰⁸.

Centrali eoliche

Anche se in assenza di un vero e proprio fabbricato di tipo tradizionale, si deve provvedere all'accatastamento delle centrali eoliche. In quanto destinati alla produzione di energia, gli impianti eolici devono essere classificati nella categoria catastale D/1- opifici: sotto il profilo strettamente catastale è irrilevante la finalità dei manufatti in esame, in ragione del carattere "ecologico" dell'energia sviluppata, e la circostanza che Regioni, Stato ed Unione Europea ne incentivino la costruzione.

Le esigenze di formazione e di aggiornamento del Catasto urbano, impongono innanzitutto di tenere conto delle caratteristiche tipologiche, costruttive e dimensionali, della loro destinazione funzionale e produttiva. Non è possibile includerle nella categoria catastale E in quanto mancano della "singolarità delle caratteristiche" richiesta dalle disposizioni catastali: un'eventuale inclusione delle centrali eoliche in tale categoria dovrebbe avvenire direttamente attraverso un provvedimento normativo¹⁰⁹.

Pertanto in linea di principio, salvo previsioni di esenzioni e variazioni di categoria catastale, le centrali eoliche sono soggette ad IMU.

¹⁰⁸ CORRADIN C., *Accatastamento a regime IMU degli impianti fotovoltaici*, in scheda di aggiornamento on-line Eutekne n. 971.02, agg. 10/2013, pp. 1650-1652.

¹⁰⁹ DEL VAGLIO M., *La categoria catastale attribuibile alle centrali eoliche*, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 2009, n. 10, pp. 920-923.

3.4 Presupposto soggettivo

La soggettività attiva dell'imposta municipale unica è individuata nello Stato, limitatamente alla parte di gettito che deve essergli devoluta, e principalmente nei Comuni del territorio dello Stato, compresi i Comuni dei territori delle Regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e Bolzano. Ai Comuni, considerando che si tratta di un'imposta immobiliare *locale* e per di più *municipale*, è attribuito il potere di liquidazione, accertamento e riscossione dell'IMU per gli immobili la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul territorio del Comune stesso.

Per quanto riguarda la soggettività passiva, si ritiene interessante conoscere come si sia arrivati all'individuazione odierna e quali questioni si sono presentate sul tema in passato.

L'iter preliminare all'istituzione dell'ICI non è stato né breve né lineare ed agevole. L'individuazione della disciplina dell'ICI è stata caratterizzata dal succedersi di diversi disegni di legge che hanno comportato molteplici rielaborazioni.

Secondo il disegno di legge n. 88-1895-1903/A presentato al Senato nel 1989, il riordino del sistema impositivo locale avrebbe dovuto concretizzarsi con l'istituzione di due diversi tributi: l'ICI, che avrebbe interessato i proprietari e i titolari dei diritti reali di godimento di fabbricati ed aree fabbricabili, e l'ISCO, che avrebbe invece interessato i soggetti utilizzatori dell'insediamento produttivo o abitativo. Ben presto però il progetto venne rielaborato ipotizzando l'accorpamento dei due tributi.

Con la legge delega n. 463 presentata al Senato il 14 luglio del 1992, veniva ipotizzata l'introduzione di un obbligo di rivalsa in tutte quelle situazioni in cui il soggetto inciso dall'ICI non corrispondeva all'utilizzatore, in risposta all'esigenza di responsabilizzare gli amministratori locali con i propri elettori. In questo modo veniva però snaturata la filosofia del tributo: concepito come tributo sul patrimonio, veniva agganciato alla fruizione dei servizi pubblici resi dagli enti locali. Per tale ragione il Senato, nell'approvare il disegno di legge ha apportato alcune modifiche, tra le quali l'abolizione della previsione dell'obbligo di rivalsa.

Infine la legge delega al Governo n. 421 del 23 ottobre 1992 per l'istituzione dell'ICI, nell'indicare i criteri direttivi per l'individuazione dei soggetti passivi dell'ICI, aveva fatto esclusivo riferimento ai titolari del diritto di proprietà sull'immobile ed ai diritti reali di godimento di usufrutto, uso ed abitazione. Tale previsione ha portato innanzitutto all'esclusione dalla soggettività passiva dei titolari del diritto di nuda proprietà, che pur se minore, individuava in ogni caso una capacità contributiva, ma soprattutto, tale previsione

comportava l'esclusione dal presupposto dell'ICI dell'enfiteusi e del diritto di superficie, provocando un'ingiustificata ed illegittima differenziazione nell'ambito della categoria dei diritti reali di godimento su cose altrui¹¹⁰. Il legislatore dell'IMU non seguì alla lettera le indicazioni della legge delega, comprendendo tra i soggetti passivi anche i titolari di quest'ultimi due diritti reali di godimento.

Al pari di quanto stabilito per l'ICI dall'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992, l'art. 9, comma 1 del D.Lgs. n. 23/2011

ha individuato la soggettività passiva dell'IMU nel titolare della piena proprietà, che sostanziandosi nel diritto di "godere e disporre della cosa in modo pieno ed esclusivo" è il diritto reale di più ampio contenuto, o di diritti reali di godimento di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie, indipendentemente dall'effettivo possesso, "di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali ed alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa".

Il possesso è vantato dal titolare del diritto reale di godimento qualora la proprietà sia gravata da uno di tali diritti.

Analizziamo brevemente i diritti reali diversi dalla proprietà che possono caratterizzare la soggettività passiva IMU, prevalendo sul diritto reale più ampio. Si consideri che i diritti reali di godimento comprimono il diritto di proprietà essendo costituiti su cose di proprietà altrui e, consistendo nella facoltà di godere della cosa ai specifici fini che caratterizzano il diritto e nella facoltà di disporre della cosa entro i limiti consentiti dalla disciplina codicistica, hanno un contenuto più circoscritto e puntuale rispetto al diritto di proprietà.

Usufrutto. A norma dell'art. 981 del Codice civile, con l'obbligo di rispettarne la destinazione economica e nel rispetto dei limiti definiti dalla disciplina civilistica, l'usufrutto consiste nel diritto di godere della cosa e di trarre dalla stessa ogni utilità.

Soggetto passivo IMU ai sensi dell'art. 9 co. 1 del DLgs. 23/2011 è l'usufruttuario, il quale resta soggetto passivo del tributo anche quando attribuisca ad altri la detenzione dell'immobile, ad esempio in locazione od in comodato, in forza di un mero diritto personale.

Uso e abitazione. Ai sensi dell'art. 1021 del Codice civile, l'uso è il diritto di servirsi della cosa e di raccoglierne i frutti, se fruttifera, entro i limiti dei bisogni propri e della propria famiglia.

¹¹⁰ Diverso è il caso del diritto reale di servitù prediali: è esclusa un'autonoma rilevanza quale presupposto del tributo, in forza della natura stessa del diritto strettamente legata al fondo. Il possesso del fondo servente persiste in capo al titolare di quest'ultimo che tuttavia dovrà garantire al titolare del fondo dominante l'esercizio della servitù attiva, nel godere e/o disporre del fondo entro i limiti del proprio diritto (proprietà, usufrutto, ecc.).

L'abitazione è invece il diritto, limitatamente ai bisogni propri e della propria famiglia, di abitare una casa.

Rispetto all'usufrutto, i diritti reali di uso ed abitazione si caratterizzano per la loro connotazione personale: trovano la loro limitazione nel soddisfacimento di bisogni riconducibili alla sfera personale e familiare del titolare.

Per individuare qualche caso, se effettivamente esercitato, il diritto di abitazione spetta al coniuge supersite sulla casa adibita a residenza familiare a norma dell'art. 540, comma 2 del Codice civile, al socio della cooperativa edilizia non a proprietà indivisa con riferimento all'alloggio assegnatogli anche in via provvisoria e, a norma dell'art. 4, comma 12 *quinquies* del D.L. 16/2012, l'assegnatario della casa coniugale (solo ai fini IMU).

Enfiteusi. A norma dell'art. 957 e seguenti del Codice civile, l'enfiteusi è il diritto di godimento in favore del concessionario – enfiteuta – su un fondo che rimane di proprietà del concedente. All'enfiteuta spetta lo stesso potere di godimento che spetta al proprietario concedente, ma con lo specifico obbligo di migliorare il fondo e di pagare al proprietario un canone periodico.

Superficie. A norma dell'art. 934 del Codice civile, qualsiasi costruzione esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario di quest'ultimo.

È possibile costituire il diritto di superficie in due modalità: si parla di “diritto di superficie in senso stretto” o di *ius aedificandi* quando il proprietario pone sul proprio suolo il diritto di fare o di mantenere una costruzione a favore di altri soggetti, introducendo il germe del futuro diritto di proprietà che nascerà solo nel momento in cui la costruzione sarà ultimata; oppure si parla di “proprietà superficiaria” quando il proprietario aliena la costruzione già esistente in modo separato rispetto alla proprietà del suolo, originando in modo immediato un diritto di proprietà sulla medesima.

Di particolare interesse è il diritto di superficie in senso stretto, poiché non è palese chi sia il soggetto passivo ICI, se il proprietario del suolo od il soggetto costruttore dell'immobile: fino al momento in cui la costruzione viene ultimata, soggetto passivo dell'imposta è il proprietario del suolo, mentre dall'ultimazione della costruzione o comunque dall'inizio di effettiva utilizzazione, soggetto passivo è il concessionario del diritto di superficie in quanto proprietario del fabbricato. Tale conclusione è rafforzata dalla definizione stessa del presupposto dell'imposta, quale “possesso qualificato dalla idoneità astratta della produzione di un reddito immobiliare”: dal momento di ultimazione della costruzione il suolo non è più idoneo a produrre reddito, pertanto il proprietario del suolo non sarà più inciso dall'imposta.

Alla medesima conclusione si può arrivare attraverso l'art. 2 del D.Lgs. 504/1992, che stabilisce espressamente che l'area occupata dalla costruzione viene considerata parte integrante del fabbricato: il terreno sul quale è stato costruito il fabbricato non possiede più le caratteristiche necessarie per essere definita area fabbricabile o terreno agricolo, motivando l'esclusione dall'imposta in forza dell'esclusione dell'immobile (suolo) dalla categoria dei beni tassabili ai fini ICI.

Nella nuova formulazione dell'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992 conseguente al D.Lgs. n. 446/1997, il legislatore ha previsto la soggettività del superficiario anche durante l'esecuzione delle opere, commisurando il tributo alla base imponibile determinata dal valore dell'area. In questo modo è stato posto rimedio ai dubbi interpretativi sorti in materia di diritto di superficie, in relazione al fatto che anche durante la costruzione il diritto del superficiario esclude il possesso (reale) del proprietario.

A norma dell'art. 934 del Codice civile, alla scadenza del diritto di superficie torna ad operare il principio di accessione, ed il proprietario del suolo diviene proprietario anche della costruzione che vi insiste.

Concessione di aree demaniali

Nell'ipotesi di concessione di aree demaniali, quali ad esempio gli stabilimenti balneari, la soggettività passiva è stata individuata nella figura del concessionario.

La figura del concessionario demaniale è stato ricompreso tra i soggetti passivi dell'ICI dalla Legge n. 388/2000.

Con la sentenza n. 19053/2014 la Corte di Cassazione ha sancito l'applicabilità dell'IMU ai consorzi destinati alle opere di bonifica, qualificando come concessione amministrativa a titolo gratuito il rapporto tra beni del demanio e consorzi di bonifica a cui tali beni sono affidati. A sostenere tale decisione ha concorso l'art. 13 del R.D. n. 215/1933 che qualifica esplicitamente l'attribuzione del compito di eseguire e poi mantenere le opere di bonifica come concessione¹¹¹.

L'IMU è dovuta anche sul posto barca in quanto "è costituito da una porzione di molo, banchina o pontile, attrezzature per l'approdo, eventuali allacciamenti alla luce e all'acqua, uno specchio acque antistante tali opere, avente una dimensione precisa e determinata e

¹¹¹ LOVISETTI M., *ICI/IMU per gli immobili demaniali gestiti dai consorzi di bonifica destinati a scopi istituzionali*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 43, pp. 3347-3352.

come tale può essere accatastato”¹¹². Anche in questo caso, l’IMU è dovuta dal concessionario del posto barca.

Locazione finanziaria

Soggetto passivo per gli immobili concessi in locazione finanziaria, anche se ancora da costruire od in corso di costruzione, è il locatario, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto.

L’art. 8 comma 1 della Legge n. 99 del 23 luglio 2009 con tale formulazione ha introdotto tale nuova versione¹¹³ della individuazione della soggettività passiva IMU con riferimento ad immobili in *leasing*.

Sono sorti in merito alcuni dubbi di interpretazione sul riferimento agli “immobili da costruire od in corso di costruzione”, se dovesse fare riferimento anche al caso in cui gli edifici siano solo progettati od in fase di realizzazione. Si ritiene impossibile che possa costituire indice di capacità contributiva la sola aspettativa di divenire in futuro proprietario di un immobile. Una lettura coerente con la disciplina e costituzionalmente orientata, porta certamente ad escludere che con tale disposizione il legislatore abbia voluto modificare il presupposto impositivo dell’IMU, includendo anche gli immobili di futura costruzione. “Per gli immobili concessi in *leasing* il presupposto impositivo si verifica con l’ultimazione dei lavori di costruzione, ovvero, se antecedente, con il momento in cui il nuovo edificio (“da costruire”) viene comunque utilizzato”¹¹⁴.

La risoluzione n. 1/DPF del Ministero dell’economia e delle finanze del 22 maggio 2007 ha indotto ad annoverare tra i soggetti passivi dell’imposta immobiliare locale anche i gestori dei beni facenti parte del patrimonio immobiliare pubblico.

¹¹² BONINO A., MARCHETTI G., *Imu. È dovuta l’imposta sul posto barca*, in *Il Sole 24 Ore - L’esperto risponde* del 15.09.2014, p. 1196.

¹¹³ Rappresenta la quarta versione della formulazione: la versione originaria dell’art. 3, comma 2 del D.Lgs. n. 504/1992 individuava il soggetto passivo d’imposta nella figura del locatore, che possedeva diritto di rivalsa sul locatario; la seconda versione aveva genericamente individuato la soggettività passiva nel locatario finanziario (art. 58, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446/1997); ed infine con la terza versione, la circolare ministeriale n. 109/E del 18 maggio 1999 aveva individuato il passaggio della soggettività passiva dal locatore al locatario al momento della consegna dell’immobile oggetto di contratto di locazione finanziaria. Tale nuova formulazione ha il pregio di spazzare ogni dubbio in merito al momento in cui sorge l’obbligazione tributaria.

¹¹⁴ CARRASI E., *Ampliata la soggettività passiva ai fini ICI del locatario finanziario*, in *Corriere tributario*, 2009, n. 40, pp. 3302-3305.

In alcune situazioni il contribuente ed il soggetto passivo tenuti ad effettuare gli adempimenti – versamenti e presentazione della dichiarazione – non coincidono.

Parti comuni condominiali

Per le parti comuni degli edifici condominiali accatastati autonomamente¹¹⁵, il soggetto tenuto a presentarne la dichiarazione è l'amministratore condominiale, che nel riquadro del modello di dichiarazione riservato al "Contribuente", deve indicare il codice fiscale, denominazione e, in luogo del domicilio fiscale, l'indirizzo del condominio. Per quanto riguarda il versamento dell'imposta, invece, i soggetti obbligati sono i singoli condomini in proporzione ai millesimi posseduti, a meno che, per esigenze di semplificazione, l'amministratore condominiale venga delegato ad effettuare il pagamento per l'intera imposta dovuta per le parti condominiali¹¹⁶, con obbligo di rivalsa nei confronti dei singoli possessori.

Immobili a proprietà turnaria o in multiproprietà

Per gli immobili a proprietà turnaria o in multiproprietà, come indicato dall'art. 19 della Legge n. 388/2000, l'obbligo di presentazione della dichiarazione ricade in capo ai singoli soggetti passivi multiproprietari; diversamente, al versamento dell'imposta dovuta è tenuto l'amministratore del condominio o della comunione, il quale è autorizzato a prelevare dalla cassa comune del condominio l'importo complessivamente dovuto a titolo di IMU, con l'obbligo in sede di rendiconto annuale di attribuire a debito l'importo ai singoli contribuenti. Tale ultima previsione mira in particolare ad evitare una parcellizzazione degli importi tale che la quota dei singoli scenda al di sotto del minimo di legge per effettuare il versamento.

Decesso del contribuente

Nel caso di decesso del contribuente, nella posizione fiscale del *de cuius* subentra l'erede, od uno degli eredi in caso di pluralità, salvo questi rinunci all'eredità. L'erede sarà tenuto al pagamento dell'imposta dovuta, ma non delle sanzioni amministrative tributarie, in quanto intrasmissibili.

Fusioni e scissioni

Una situazione particolare si verifica in seguito a fusioni e scissioni di società.

Nel caso in cui si verifica una fusione, l'amministratore della società incorporante, consistente nella società che risulta al termine dell'operazione straordinaria, deve presentare innanzitutto

¹¹⁵ Come individuate nell'art. 1117, comma 1, 2) del Codice civile. Vedi anche la circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 204/E del 6 novembre 2006.

¹¹⁶ Vedi circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 7/1106 del 10 giugno 1993, in tema di ICI.

una dichiarazione che attesti l'inizio del possesso degli immobili delle società incorporate ricevuti dalla data di decorrenza dell'atto di fusione, ed in aggiunta una dichiarazione per conto delle società incorporate attestante la cessazione del possesso degli immobili. In quest'ultimo caso si deve fare molta attenzione nella compilazione della dichiarazione: nella sezione riservata al "Dichiarante" devono essere indicati i dati del rappresentante della società che risulta al termine della fusione, nella sezione del "Contribuente" i dati della società incorporata ed infine nella sezione "Annotazioni" devono essere indicate tutte le informazioni che permettano l'individuazione della società incorporante o risultante.

Nel caso in cui invece si verifichi una scissione totale, i rappresentanti delle società beneficiarie devono presentare una dichiarazione per gli immobili ricevuti dalla società scissa alla data dell'atto di scissione, ed una di queste dovrà inoltre presentare una dichiarazione per conto della società scissa ormai inesistente che attesti la cessazione del possesso.

Nel caso di scissione parziale, le nuove società (c.d. newco) devono dichiarare l'inizio del possesso degli immobili ricevuti dalla società scissa (c.d. oldco), la quale deve a sua volta dichiarare la cessazione del possesso degli immobili trasferiti.

Immobili sottoposti a procedura concorsuale

L'art. 9 comma 7 del D.Lgs. n. 23/2011, confermato dall'art. 13, comma 1 e 13 del D.L. n. 201/2011, richiama l'art. 10, comma 6 del D.Lgs. n. 504/1992 il quale statuisce che per gli immobili compresi nella procedura concorsuale di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, rispettivamente il curatore od il commissario liquidatore devono presentare al Comune, entro 90 giorni dalla nomina, una dichiarazione attestante l'inizio della procedura.

L'IMU continua ad essere dovuta in pendenza della procedura concorsuale, ma il versamento del complessivo ammontare viene sospeso fino all'incasso del ricavato dalla vendita del bene immobile. Entro tre mesi da tale evento deve essere effettuato il versamento e deve essere presentata la dichiarazione. Si rileva che il riferimento al prezzo ricavato dalla vendita assume rilevanza solamente ai fini dell'esigibilità del credito.

Il fatto che il bene imponibile ICI non venga venduto entro la conclusione della procedura, non giustifica l'annullamento del *quantum* dovuto: qualora non si riesca a fare fronte al pagamento del tributo maturato fino alla conclusione della procedura con le disponibilità finanziarie della procedura e, in caso di insufficienza, con le disponibilità finanziarie personali del fallito, si procede alla vendita del bene stesso per procedere al recupero della liquidità necessaria.

Il fallito continua a costituire il soggetto passivo in quanto il presupposto dell'imposta continua a consistere nel possesso del bene.

Quale riflesso dell'attività gestoria dell'immobile attribuitagli per legge o per volontà delle parti, ad assolvere l'obbligo del versamento del tributo è tenuto il curatore, in ipotesi di fallimento, oppure il commissario liquidatore, in ipotesi di liquidazione coatta amministrativa. Per quanto concerne l'obbligo della presentazione della dichiarazione, nulla è stato previsto, pertanto si ritiene che all'adempimento sia tenuto il soggetto sottoposto alla procedura concorsuale. Tuttavia, considerando che a seguito della dichiarazione di fallimento si verifica lo spossessamento del fallito, e che di conseguenza gli immobili assoggettati ad IMU vengono gestiti dal soggetto incaricato della gestione dell'intera procedura concorsuale (a seconda dei casi il curatore fallimentare od il commissario liquidatore), si ritiene corretto attribuire a quest'ultimo l'obbligo del versamento dell'imposta e della presentazione della dichiarazione.

Immobili sottoposti a procedura espropriativa

Qualora un soggetto venga privato dei beni di proprietà per ragioni di pubblico interesse legalmente dichiarate a favore della pubblica amministrazione, previo pagamento di una giusta indennità, si verificano ripercussioni in merito all'individuazione del soggetto passivo del tributo. La sola dichiarazione di pubblica utilità provoca un affievolimento del diritto di proprietà, ma solamente con il successivo e definitivo decreto di espropriazione si verifica l'effettivo trasferimento di proprietà e, conseguentemente, la sottrazione dall'assoggettamento all'IMU del espropriato.

Quasi sempre si verifica un subprocedimento preliminare al decreto di espropriazione in cui l'amministrazione procede all'occupazione del bene giustificata dall'urgenza di effettuare opere dichiarate indifferibili ed urgenti. Ciò non comporta un'anticipazione degli effetti sulla soggettività IMU in quanto, come più volte ripetuto, ciò che rileva è la proprietà o la titolarità dei diritti reali di godimento, non la circostanza che il proprietario venga spossessato del proprio bene: l'istituto dell'occupazione incide solamente sul godimento del bene, non determina l'estinzione del diritto reale.

Diverso caso si prospetta nell'ipotesi di occupazione acquisitiva o appropriativa della pubblica amministrazione non prevista da atto legittimo: non assume alcuna rilevanza il decreto espropriativo qualora nel fondo privato il soggetto pubblico abbia attivato una radicale trasformazione che determina la irreversibile perdita della destinazione propria del fondo e, contestualmente, l'acquisto del suolo occupato senza titolo.

Solamente un'indagine della situazione concreta permette di individuare il momento in cui si verifica la perdita della titolarità del fondo.

3.5 Base imponibile

La modalità di determinazione della base imponibile incorre a conferma della natura patrimoniale dell'imposta municipale propria.

L'articolo 13, comma 3 del D.L. n. 201/2011 dispone che "la base imponibile dell'imposta municipale propria è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 5 commi 1, 3, 5 e 6 del D.Lgs. n. 504/1992 e dei commi 4 e 5 del presente articolo".

Sulla base delle disposizioni sopra richiamate, sono individuati i criteri sulla base dei quali viene valutato il presupposto impositivo, ovvero il valore dei fabbricati, delle aree fabbricabili e dei terreni, al lordo di eventuali debiti contratti per l'acquisto del cespite imponibile.

Scendendo nello specifico il valore delle diverse tipologie di immobile si individua secondo modalità differenti, sul qual punto erano sorti alcuni dubbi di legittimità: il valore dei fabbricati e dei terreni viene determinato procedendo alla c.d. capitalizzazione della rendita, mentre il valore delle aree fabbricabili consiste nel valore venale in Comune commercio dell'area.

Il Decreto Monti ha appesantito la tassazione immobiliare locale sui contribuenti incrementando le basi imponibili degli immobili mediante rilevanti aumenti dei coefficienti moltiplicativi non solo dei fabbricati, sia urbani che rurali, ma anche dei redditi dominicali per i terreni, contribuendo in tal modo ad avvicinare le rendite ai valori di mercato.

Una precisazione valida per tutti gli immobili imponibili: la giurisprudenza ritiene che nel caso di immobile in locazione finanziaria, qualora venga riscattato il bene, la base imponibile è costituita dal prezzo di riscatto e dalla somma dei canoni previsti dal contratto¹¹⁷.

3.5.1 Fabbricati

Si deve innanzitutto distinguere tra fabbricati iscritti e non iscritti nel Catasto edilizio urbano.

A norma dell'art. 13, comma 4 del D.L. n. 201/2011 il valore dei fabbricati iscritti in Catasto si ottiene:

1. rivalutando del 5 per cento le rendite risultanti in Catasto al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, ai sensi dell'art. 3, comma 48 della L. n. 662 del 23 dicembre 1996;
2. applicando alla rendita rivalutata i moltiplicatori fissi previsti per ciascuna categoria catastale.

¹¹⁷ Si veda, tra le tante, la sentenza della Corte di Cassazione, sez. trib., n. 7332 del 26 marzo 2010.

Tra le misure adottate dal Governo Monti al fine di far fronte alle esigenze di gettito per il consolidamento dei conti pubblici, ritroviamo l'innalzamento dei coefficienti moltiplicativi ai fini della determinazione dei valori imponibili. Di seguito elenchiamo i moltiplicatori attualmente in vigore, indicando inoltre l'incremento subito rispetto alla disciplina ICI:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria A/10, elevato da 100 a 160: + 60%;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5, elevato da 100 a 140: + 40%.
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5, elevato da 50 ad 80: + 60%;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10, elevato da 50 ad 80: + 60%;
- 65 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D¹¹⁸, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5, elevato da 50 a 60: + 30%;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1: elevato da 34 a 55: + 61,76%.

La categoria catastale E non ha subito alcun incremento dei coefficienti moltiplicativi in quanto l'art. 9, comma 8 del D.Lgs. n. 23/2011 e l'art. 13, comma 13 del D.L. n. 201/2011 hanno riconfermato l'esenzione di tale classe introdotta dall'art. 7, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 504/1992.

La base imponibile dei fabbricati non iscritti in Catasto – ad esclusione di quelli classificabili nella categoria catastale D – e dei fabbricati che hanno subito variazioni permanenti, viene determinata in relazione alla rendita catastale dei fabbricati simili già iscritti in Catasto, sino all'attribuzione della rendita effettiva.

A norma dell'art. 5, comma 3 del D.Lgs. n. 504/1992, per quanto concerne “i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi vengono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione” sulla base delle risultanze contabili, applicando al costo originario di acquisto o di costruzione del bene, al lordo delle quote di ammortamento, determinati coefficienti individuati sulla base dell'anno di ultimazione o di costruzione del bene, che il Ministero dell'economia e delle finanze provvede ad aggiornare annualmente¹¹⁹.

¹¹⁸ Fino al 31 dicembre 2012 tale moltiplicatore ammontava a 60.

¹¹⁹ Coefficienti per la determinazione della base imponibile IMU aggiornati al 2014.

Dall'anno d'imposta successivo all'attribuzione della rendita, per la determinazione della base imponibile si deve obbligatoriamente utilizzare la rendita catastale assegnata e non più il criterio contabile.

A norma dell'art. 5, comma 3, ultimo periodo del D.Lgs. n. 504/1992, nell'ipotesi di fabbricato oggetto di contratto di locazione finanziaria il locatario o il locatore possono ricorrere alla procedura DOCFA, di cui al regolamento adottato con decreto del Ministero delle finanze n. 701 del 19 aprile 1994, allo scopo di dotare l'immobile di una rendita proposta quando questo ne sia sprovvisto o presenti una rendita non conforme, della quale ci si serve per la determinazione del valore del fabbricato dal primo gennaio dell'anno successivo. In alternativa, qualora non si disponga della rendita proposta, si applica il criterio del valore contabile, per la cui determinazione il locatario ha diritto a ricevere dal locatore in modo tempestivo ogni dato contabile utile ai fini del computo del valore.

Mentre per i fabbricati a destinazione speciale (categoria catastale E) si procede ad una stima diretta del valore della rendita, nella stima della rendita degli altri fabbricati si sono succeduti tre diversi criteri di valutazione: con il D.P.R. n. 1142/1949 le rendite si ricavano dai canoni annui di affitto normalmente ritraibili dalle unità immobiliari operando le opportune correzioni, successivamente con il D.L. n. 16/1997 è stata sancita la revisione delle tariffe catastali sulla base dei valori di mercato degli immobili e delle locazioni, ed infine con il D.P.R. n. 138/1998 è stato stabilito che la rendita catastale delle unità immobiliari urbane si determina sulla base "dei canoni annui ordinariamente ritraibili" e "dei valori di mercato degli immobili". Da allora i criteri di determinazione dei valori catastali non sono stati variati in attesa della riforma dell'intero sistema catastale a cui era stata delegata l'emanazione già con la legge delega n. 133 del 13 maggio 1999, e che non è ancora stata avviata.

In passato si sono sollevate delle lamentele sui criteri di determinazione del valore catastale dei fabbricati, in ordine al fatto che per motivi di speditezza e semplicismo vengono adottati criteri di capitalizzazione legali ed automatici che, precludendo al contribuente la possibilità di

Anno	Coefficiente	Anno	Coefficiente	Anno	Coefficiente	Anno	Coefficiente
2014	1,01	2006	1,22	1998	1,55	1990	1,92
2013	1,02	2005	1,26	1997	1,59	1989	2,01
2012	1,04	2004	1,33	1996	1,64	1988	2,09
2011	1,08	2003	1,38	1995	1,69	1987	2,27
2010	1,10	2002	1,43	1994	1,74	1986	2,44
2009	1,11	2001	1,46	1993	1,78	1985	2,62
2008	1,15	2000	1,51	1992	1,80	1984	2,79
2007	1,19	1999	1,53	1991	1,83	1983	2,96

contestare il valore individuato con dette modalità, assumono l'efficacia di una presunzione assoluta. Sarebbe più corretto che il valore dei fabbricati (ma lo stesso discorso è valido anche con riferimento ai terreni che utilizzano il medesimo criterio) fosse determinato sulla base di valori veritieri, come ad esempio la stima del valore di mercato, o meglio del valore venale in Comune commercio.

Presentata la richiesta di aggiornamento catastale e fino all'effettiva attribuzione, l'IMU è corrisposta sulla rendita già iscritta in Catasto a titolo di acconto, salvo conguaglio al termine della procedura.

Per violazione del principio di capacità contributiva e di ragionevolezza, sono state presentate delle censure di legittimità costituzionale in ordine all'utilizzo dei moltiplicatori nella determinazione del valore catastale, in ragione della loro elevatezza, della vincolatività e/o incontrovertibilità dei valori che derivano dalla loro applicazione e della mancanza di correttivi idonei a tenere conto dell'esistenza di regimi vincolistici nella determinazione del canone. Con la sentenza n. 111/1997 la Corte costituzionale ha rigettato le censure costituzionali sollevate a riguardo, ritenendo che si tratti di strumenti di valutazione flessibili in ragione della periodica rivalutazione a cui sia le rendite che i moltiplicatori *sarebbero* sottoposti in caso di sensibili divergenze dai reali valori di mercato.

Questioni di legittimità costituzionale sulle quali la Corte Costituzionale ha cercato a lungo di rinviare una soluzione, sollevate dalla Commissione tributaria regionale di Roma con l'ordinanza del 4 marzo 1997, riguardano invece l'utilizzo di moltiplicatori fissi nell'attribuzione del valore dei fabbricati a destinazione speciale: come già affermato, il valore di tali immobili viene determinato mediante stima diretta del valore degli immobili stessi da parte dell'Ufficio Tecnico Erariale (UTE), applicando il cosiddetto saggio di interesse del 2,5% che misura il rendimento del capitale nel tempo, ma applicando i moltiplicatori fissi viene a determinarsi ai fini fiscali un valore notevolmente superiore a quello individuato dall'UTE, quando invece non dovrebbe mai essere superiore.

Immobili di interesse storico-artistico

Il D.L. n. 201/2011 non ha previsto alcuna norma di favore nei confronti dei fabbricati di interesse storico e artistico di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004. Non è stata infatti richiamata nella disciplina IMU la disposizione agevolativa di cui all'art. 11, comma 2 della Legge n. 413 del 30 dicembre 1991 che, al fine di preservare il patrimonio storico e artistico italiano, individuava una particolare determinazione della base imponibile per tali immobili valida ai fini ICI: il reddito derivante dal possesso di immobili di interesse storico ed artistico si determinava sulla base della "rendita figurativa", ossia sulla base della rendita

catastale determinata mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale si trova il fabbricato. Era prevista una riduzione della base imponibile ICI ed IRPEF sulla componente fondiaria dei redditi di immobili dichiarati di interesse storico o artistico, in ragione del fatto che tale qualificazione apponeva uno specifico vincolo di conservazione da parte del Ministero per i beni e le attività culturali.

L'art. 4, comma 5^{ter} del D.L. n. 16/2012 ha provveduto ad abrogare tale disposizione, mutando profondamente il sistema impositivo diretto dei redditi derivanti da immobili di interesse storico-artistico, diventando molto penalizzante per i proprietari. Contestualmente, lo stesso D.L. n. 16/2012 ha reintrodotto un trattamento di favore per tali immobili: a norma dell'art 4, comma 5, lettera b) è stato integrato l'art. 13, comma 3 del D.L. n. 201/2011 stabilendo una riduzione pari al 50% della base imponibile, calcolata utilizzando la rendita ordinaria.

Immobili inagibili e inabitabili

Con il D.Lgs. n. 23/2011 e il D.L. n. 201/2011 non è né stato richiamato l'art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 504/1992, né proposta una disciplina alternativa con riferimento alla detassazione parziale dei fabbricati inagibili ed inabitabili: se ne deduceva pertanto che il legislatore avesse consapevolmente deciso di non riproporre una specifica regolamentazione di tale fattispecie, non permettendo che i fabbricati fatiscenti potessero fruire di una parziale detassazione.

Era stata ritenuta una delle più evidenti lacune della disciplina IMU originata dal D.L. n. 201/2011. Si riteneva che l'unica occasione che avessero i contribuenti ai fini dell'esclusione dall'assoggettamento ad IMU fosse che tali fabbricati, qualora ricorressero i requisiti di inagibilità ed inabitabilità, venissero catastalmente riclassificati nella categoria F, tra le quali sono presenti categorie prive di rendita catastale, tra le quali le "unità collabenti" (F/2).

Con l'art. 4, comma 5, lettera b) del D.L. n. 16/2012 è stata invece sostanzialmente reintrodotta la disciplina in vigore ai fini dell'ICI, con una differenza fondamentale: la riduzione del 50% per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati - immobili con degrado fisico sopravvenuto, ad esempio fabbricato diroccato, pericolante, fatiscente -, limitatamente al periodo in cui sussistono tali condizioni, non viene applicata all'imposta, come prevedeva l'art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 504/1992, ma viene applicata alla base imponibile.

"L'inagibilità o l'inabitabilità deve essere accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa il contribuente ha facoltà di presentare dichiarazione sostitutiva ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente".

Inoltre, affinché si possa fruire di tale agevolazione, “i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione”.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 23531 del 12 settembre 2008, resa ai fini ICI ma esprimente principi generali e considerazioni valide anche ai fini IMU, afferma che l’ente impositore non può richiedere al contribuente la prova di fatti ad esso già documentalmente noti e conosciuti, in forza dei principi di buona fede e di collaborazione tra le parti codificati dallo Statuto del contribuente, art. 10, comma 1 della Legge n. 212/2000¹²⁰.

3.5.2 Aree fabbricabili

Le aree fabbricabili sono soggette ad IMU nella misura del loro valore venale in Comune commercio al 1° gennaio dell’anno di imposizione, individuato sulla base di una serie di parametri fissati dall’art. 5, comma 5 del D.Lgs. n. 504/1992: “zona territoriale di ubicazione, indice di edificabilità, destinazione d’uso consentita, oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche”.

Per valore venale in Comune commercio si intende quel valore determinato quale somma delle varie componenti del bene valutate al netto di ogni condizionamento esterno e di ogni fattore soggettivo che possa influenzare la libera scelta del potenziale acquirente (è ciò che lo differenzia dal valore di mercato), pertanto il processo di stima è limitato alla considerazione di elementi di valutazione oggettivi e stabili, quindi non comprende considerazioni eventualmente afferenti a circostanze momentanee o particolari, come ad esempio il valore di affezione.

Allo scopo di limitare l’accertamento ed il contenzioso, i Comuni possono determinare periodicamente i valori venali in Comune commercio delle aree fabbricabili per zone omogenee. Si tratta di una facoltà, non di un obbligo di allineamento a carico dei contribuenti. Rilevante in tema è la sentenza della Corte di Cassazione n. 20872/2010, la quale ribadisce che le norme regolamentari e pertanto anche i valori determinati dai Comuni con riferimento ai valori delle aree fabbricabili non hanno natura imperativa, ma allo stesso tempo rappresentano le uniche indicazione ai fini della determinazione del valore a metro quadro dell’area. Qualora venissero a mancare tali predeterminazioni, il cittadino deve operare delle

¹²⁰ BARUZZI S., *La disciplina Imu*, in *Il Fisco*, 2012, n. 7, fascicolo 1, pp. 966-967.

mere previsioni che, anche qualora dovessero rivelarsi errate, non giustificerebbero l'applicazione di sanzioni in quanto manca ogni aspetto di volontarietà e colpevolezza nella condotta.

Nel passaggio da ICI ad IMU nessuna particolare modificazione ha interessato le aree fabbricabili.

L'art. 5, comma 6 del D.Lgs. n. 504/2011 ha previsto che in caso di utilizzazione edificatoria di un'area, di demolizione e ricostruzione del fabbricato e di interventi di recupero a norma dell'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e) della legge n. 457 del 5 agosto 1978, la base imponibile è costituita dal valore dell'area su cui la costruzione insiste, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 504/1992, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato".

3.5.3 Terreni

Nella determinazione della base imponibile dei terreni viene utilizzato sostanzialmente il medesimo criterio di valutazione individuato per i fabbricati.

A norma dell'art. 5 del D.L. n. 201/2011, il valore dei terreni si ottiene:

1. rivalutando del 25 per cento il reddito dominicale risultante in Catasto al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, ai sensi dell'art. 3, comma 51 della L. n. 662 del 23 dicembre 1996;
2. applicando al reddito dominicale rivalutato un moltiplicatore paria a 135¹²¹.

In linea con i coefficienti moltiplicativi previsti per i fabbricati iscritti in Catasto, anche quelli relativi ai terreni sono stati elevati rispetto a quelli vigenti nella disciplina ICI: da 75 a 135 (+ 80%).

Il moltiplicatore è ridotto a 75¹²² qualora i terreni agricoli siano posseduti e condotti da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola. Con l'art. 4, comma 5, lettera c) del D.L. n. 16/2012 l'ambito di applicazione del moltiplicatore

¹²¹ Inizialmente, prima dell'introduzione dell'art. 4, comma 5, lettera c) del D.L. n. 16/2012, il moltiplicatore "generale" dei redditi dominicali dei terreni ammontava a 130.

¹²² Tale moltiplicatore è stato così ridotto dal comma 707 della Legge n. 147/2013, riportandolo al livello in vigore dell'ICI. In precedenza il D.L. n. 201/2011 aveva disposto l'incremento a 110 (+ 46,67% rispetto al 75 in vigore di ICI).

ridotto è stato ampliato ricomprendendo anche i terreni non coltivati posseduti e condotti¹²³ da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, richiamando l'imponibilità di tali terreni introdotta con il D.L. n. 16/2012.

Si ricorda che i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali che presentano i requisiti di edificabilità, non sono considerati fabbricabili e pertanto vengono assoggettati a tale regime in quanto considerati come terreni agricoli, essendo adibiti all'esercizio delle attività agricole a norma dell'art. 2135 del codice civile.

3.6 Aliquote

Mentre le aliquote ICI, salvo casi particolari, potevano variare in un *range* compreso tra lo 0,4 ed lo 0,7 per cento¹²⁴, a norma dell'art. 13 comma 6 del D.L. n. 201/2011, "i Comuni con deliberazione del consiglio comunale, adottata ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446", possono decidere di modulare l'aliquota base IMU pari a 0,76 per cento, sino a 0,3 punti percentuali sia in aumento che in diminuzione. L'aliquota massima e minima per le fattispecie "ordinarie" può pertanto variare tra lo 0,46 e l'1,06 per cento.

¹²³ Con i terreni non coltivati collide il concetto di conduzione richiesto dal legislatore. Potrebbe rappresentare un semplice refuso normativo, nel senso che il legislatore volesse accordare l'agevolazione anche solo in presenza del possesso, oppure potrebbe riferirsi "a terreni lasciati incolti nell'ambito dell'impresa agricola e quindi a quelli messi a riposo per effetto della rotazione agraria, oppure a quelli non coltivati in base alla domanda di contributi Pac; (...) fa ritenere che negli altri casi i terreni incolti siano soggetti ad Imu con il coefficiente 135": tesi sostenuta da TOSONI G.P., in Il Sole 24 Ore del 25 aprile 2012, pag 4.

¹²⁴ Il testo originario dell'art. 6 del D.Lgs. n. 504/1992 prevedeva la determinazione di un'aliquota unica per tutte le fattispecie impositive, in misura non inferiore al 4 per mille e non superiore al 6 per mille, ovvero al 7 per mille per straordinarie esigenze di bilancio. L'art. 53, comma 3 della Legge n. 662/1996, ha sancito il definitivo superamento dell'aliquota unica, riconoscendo al Comune la possibilità di deliberare aliquote diversificate per gli immobili diversi dalle abitazioni, per gli immobili posseduti in aggiunta all'abitazione principale e per gli alloggi non locati, in una misura ricompresa tra il 4 per mille e il 7 per mille, a prescindere dalla presenza di straordinarie esigenze di bilancio. Il Comune poteva quindi individuare delle differenziazioni di aliquote, giustificate dall'oggettiva diversità di utilizzazione e contribuzione, per gli immobili non abitativi o posseduti come seconda casa, e per gli alloggi sfitti. Inoltre il legislatore aveva previsto la possibilità di concedere agevolazioni di aliquota in relazione alle diverse tipologie di enti senza scopo di lucro, e di applicare l'aliquota del 4 per mille, per un periodo non superiore a tre anni, in relazione ai fabbricati invenduti costruiti per la vendita da imprese con oggetto sociale esclusivo o permanente l'attività di costruzione e/o alienazione di immobili. Qualora il Comune avesse esercitato tutte le facoltà e l'immobile ricadesse all'interno di più fattispecie, anche se non espressamente specificato dalla legge, si riteneva che il contribuente potesse fruire dell'aliquota più favorevole.

La modulazione delle aliquote a disposizione dei Comuni ha lo scopo di addivenire alla personalizzazione della aliquote a livello di singolo ente, ma deve essere in ogni caso esercitata nel rispetto dei generali criteri di ragionevolezza e non discriminazione.

“L’esercizio della facoltà di differenziazione delle aliquote deve sempre misurarsi non solo con criteri di necessaria logicità e coerenza con il più generale ordinamento tributario, ma anche con le numerose indicazioni di obbligatoria differenziazione di prelievo già presenti nella legge”¹²⁵. Non è pertanto logico adottare un’aliquota superiore a quella base stabilita per gli altri immobili, per quegli immobili per cui la legge prevede espressamente l’opportunità di applicare delle agevolazioni sottoforma di riduzioni di aliquota, comportandone una penalizzazione.

Si concorda con la conclusione dell’IFEL secondo la quale con riferimento a tutte quelle fattispecie per le quali la norma consente una riduzione dell’aliquota base, il legislatore abbia voluto individuare, in caso di differenziazione, il livello di aliquota massima applicabile nell’aliquota di base¹²⁶.

La modulazione delle aliquote trova un importante limite con l’introduzione della IUC: al fine di evitare effetti espropriativi dell’imposizione tributaria immobiliare comunale, considerando la circostanza che entrambi i prelievi in esame gravano sulla medesima base imponibile, è stato posto il vincolo secondo il quale la somma dell’aliquota IMU e dell’aliquota TASI, di un dato immobile soggetto ad entrambi i prelievi, non deve superare il livello dell’aliquota massima IMU per gli immobili “ordinari”, ovvero 10,6 per mille.

Ai sensi dell’art. 8, comma 5, secondo periodo del D.Lgs. n. 23/2011, l’aliquota base può essere modificata solamente “con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da emanare su proposta del Ministro dell’economia e delle finanze, d’intesa con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, tenendo conto delle analisi effettuate dalla Commissione tecnica paritetica per l’attuazione del federalismo fiscale ovvero, ove istituita, dalla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica”.

In luogo dell’inclusione nel presupposto d’imposta dell’abitazione principale e delle relative pertinenze (con i limiti tipologici e di numero), l’art. 13, comma 7 del D.L. n. 210/2011 aveva riconosciuto a tali fattispecie delle detrazioni ed aveva individuato l’applicazione di un’aliquota

¹²⁵ Così si è espresso in merito l’IFEL (Istituto per la finanza e l’economia locale dell’ANCI) nella pubblicazione «*Il bilancio 2012 – Istruzioni per l’uso*» disponibile sul sito internet dell’istituto – www.portale.webifel.it.

¹²⁶ Vedi SPAZIANI TESTA G., *La «manovrabilità» delle aliquote IMU*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 24, p. 1824-1825.

ridotta pari a 0,40 per cento, modulabile, in aumento ed in diminuzione, sino a 0,20 punti percentuali (può pertanto variare tra lo 0,2 e lo 0,6 per cento), la cui applicazione era idonea a realizzare la totale o parziale detassazione delle unità immobiliare di minor valore.

Il comma 707 dell'art. 1 della Legge n. 147/2013, il quale ha previsto nuovamente l'esclusione dall'imposizione delle abitazioni principali non "di lusso" e delle relative pertinenze, ha specificato inoltre che alle abitazioni principali rimaste incluse nella tassazione, ovvero quelle accatastate nelle categorie A/1, A/8 e A/9, continuano ad essere applicate le agevolazioni previste in precedenza, ovvero l'aliquota ridotta e la detrazione base.

Per i fabbricati rurali ad uso strumentale individuabili sulla base dell'art. 9, comma 3*bis* del D.Lgs. n. 577/1993, convertito con modificazioni dalla Legge n. 133 del 26 febbraio 1994, l'art. 13, comma 8 del D.Lgs. n. 201/2011 aveva previsto l'applicazione dell'aliquota ridotta pari allo 0,20 per cento, modulabile solo in diminuzione fino allo 0,10 per cento. Tale particolare trattamento di favore era giustificato dal venir meno con l'introduzione dell'IMU dell'esenzione faticosamente raggiunta ai fini dell'ICI.

A ripristinare il previgente regime di esenzione degli immobili rurali ad uso strumentale è stato incaricato il comma 708 della Legge n. 147/2013.

Allo scopo di incentivare l'attività economica ed incentivare la locazione immobiliare (non solo ad uso abitativo), pesantemente influenzata dalla crisi economica globale, è stata concessa ai Comuni la possibilità di ridurre l'aliquota base in specifiche situazioni. Tali fattispecie hanno subito un aggravio d'imposizione con l'introduzione dell'IMU, in quanto non si verifica l'assorbimento dell'imposizione sui redditi (IRPEF o IRES), che riguarda solo i redditi fondiari degli immobili non locati.

Può essere accordata una riduzione fino allo 0,40 per cento in caso di:

- immobili non produttivi di reddito fondiario sulla base dell'art. 43 del TUIR: si tratta degli immobili – di tutte le tipologie individuate dalla normativa fiscale: immobili patrimonio, immobili strumentali per destinazione e per natura ed immobili-merce – relativi alle imprese commerciali e gli immobili che costituiscono beni strumentali per l'esercizio delle arti e professioni;
- immobili posseduti dai soggetti passivi IRES (Imposta sul reddito delle società): si fa riferimento agli immobili posseduti da società di capitali, enti, Trust e da altri soggetti individuati dall'art. 73 del TUIR;

- immobili locati: i Comuni possono in tal caso operare una discriminazione di carattere oggettivo, ovvero non differenziare sulla base dei soggetti beneficiari dell'aliquota ridotta;
- immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio di arti o professioni;

Dal 1° gennaio 2014 sono esenti da IMU i c.d. immobili-merce, i fabbricati costruiti e destinati alla vendita dall'impresa costruttrice e, in quanto equiparati, gli immobili acquistati dall'impresa e ristrutturati dalla stessa¹²⁷, purché non siano concessi in locazione e mantengano tale destinazione. Così è stato disposto dall'art. 2 del D.L. n. 102/2013, che oltre a confermare la sospensione della seconda rata IMU 2013 per tali fattispecie, ha eliminato la previsione dell'applicazione a tali immobili dell'aliquota ridotta allo 0,38 per cento¹²⁸.

I comuni possono decidere di concedere tale agevolazione limitatamente a determinate categorie di immobili. In merito a tale aspetto si assiste all'attribuzione di una più ampia autonomia agli enti locali rispetto alla disciplina ICI, in quanto fino all'introduzione della nuova imposta non era consentita la modulazione delle aliquote in modo differenziato per singole tipologie di beni nell'ambito della macrocategoria degli immobili ad uso diverso dalle abitazioni.

Entro la data fissata dalla legge per la deliberazione del bilancio di previsione¹²⁹, gli enti locali sono tenuti a deliberare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza che hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. Qualora entro il suddetto termine non c'è stata alcuna approvazione, si intendono prorogate le tariffe e le aliquote dell'anno precedente.

A norma dell'art. 13, comma 15 del D.L. n. 201/2011, "a decorrere dall'anno d'imposta 2012, tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali devono essere inviate al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, entro il termine di cui all'articolo 52, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997", il quale individua il termine per l'approvazione del bilancio di previsione, "e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine previsto per l'approvazione del bilancio di

¹²⁷ Come chiarito dalla risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze dell'11 dicembre 2013.

¹²⁸ v. art. 13, comma 9bis del D.L. n. 201/2011. Tale disposizione è stata aggiunta dall'art. 56, comma 1 del D.L. n. 1 del 24 gennaio 2012, convertito dalla Legge n. 27 del 24 marzo 2012.

¹²⁹ Per l'IMU 2014 i contribuenti hanno fatto riferimento alle aliquote pubblicate sul sito del MEF entro il 28 ottobre. Entro tale data il Comune poteva modificare le misure già adottate, ma la delibera doveva adottata entro il 30 settembre, quale data di approvazione del bilancio di previsione. Vedi LOVECCHIO L., *Fabbricati delle imprese con rendite retroattive*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 7.

previsione". Qualora il Comune non provveda all'invio, sino all'adempimento, è previsto il blocco delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli enti.

A decorrere dall'anno d'imposta 2013, i comuni hanno l'obbligo di invio telematico delle delibere di determinazione delle aliquote e delle detrazioni d'imposta, ai fini della pubblicazione nel sito informatico del Ministero dell'economia e delle finanze.

Organo competente alla determinazione delle aliquote

Il TAR Abruzzo, con le ordinanze n. 461 del 9 novembre 1995 e n. 460 del 11 gennaio 1996, ha sollevato la questione sulla legittimità della giunta comunale a determinare l'aliquota a norma degli artt. 6 e 18 del D.Lgs. n. 504/1993. In tale sede si riteneva che la determinazione dell'aliquota ICI rientrasse tra le competenze del consiglio comunale individuate dall'art. 32, comma 2, lettera g) della Legge n. 142 del 1990 – "il consiglio ha competenza limitatamente ai seguenti atti fondamentali: (...) l'istituzione e l'ordinamento dei tributi, la disciplina generale delle tariffe per la fruizione dei beni e dei servizi". La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 111 del 1997, non aveva accolto tale interpretazione, ritenendo che la determinazione dell'aliquota rappresentava una "mera operazione di completamento della scelta espressa dal legislatore delegante e delle ragioni ad essa sottesa".

Con la Legge n. 662 del 23 dicembre 1996 il legislatore ha provveduto a modificare il disposto normativo contenuto nell'art. 6 del D.Lgs. n. 504/1992, attribuendo la competenza alla determinazione dell'aliquota genericamente al Comune.

In un primo momento non si era data molta rilevanza e significato alla modifica legislativa. Con la circolare n. 2 del 21 febbraio 1997 il Ministero dell'Interno aveva ritenuto l'intervento del legislatore privo di rilevanza sostanziale, in quanto il non aver indicato specificatamente l'organo competente a determinare l'aliquota era inteso a mantenere il previgente sistema.

In verità, la nuova formulazione dell'art. 6 del D.Lgs. n. 504/1992 ha indotto ad individuare nel Consiglio comunale l'organo competente alla determinazione delle aliquote. A tale conclusione si è pervenuti considerando innanzitutto che la previsione della differenziazione delle aliquote ha attribuito natura ordinamentale e non più semplicemente tariffaria alla relativa determinazione. Inoltre si deve tenere ben presente che il Consiglio comunale costituisce l'organo politico-amministrativo rappresentativo della comunità locale ed è investito del generale potere impositivo, compresa la definizione dell'ordinamento dei tributi in forza dell'art. 32, lettera g) della L. 142/1990 sulle autonomie locali.

Il significato alla base della modifica dell'art. 6 del D.Lgs. n. 504/1992 è rinvenibile nella volontà di uniformare la disciplina ICI alle disposizioni generali in materia di tributi locali di cui alla Legge n. 142/1990. In forza del c.d. principio di fissità sancito dall'art. 1, comma 3 della L. n. 142/1990, secondo il quale i principi della legge n. 142/1990 restano operanti di fronte ad ogni altra legge a condizione che non ne disponga la deroga o l'abrogazione, la precedente formulazione dell'art. 6 del D.Lgs. n. 504/1992 rappresentava una deroga dell'art. 32, comma 1, della L. n. 142/1990, il quale individua nel consiglio comunale l'organo di indirizzo e di controllo politico-amministrativo. Con la modifica operata è venuta meno l'espressa eccezione che attribuiva alla giunta comunale la competenza della determinazione delle aliquote, recuperando l'efficacia originaria della previsione normativa.

Quanto appena visto non può intendersi nell'impossibilità totale della giunta comunale di deliberare le aliquote IMU: il consiglio comunale potrebbe spostare l'esercizio della competenza attribuitagli alla giunta, purché la delega si manifesti sottoforma di un trasferimento della titolarità della competenza e non di un sostanziale svuotamento dell'indirizzo politico del Consiglio comunale. Pertanto è da ritenersi legittima la riconferma delle aliquote vigenti l'anno precedente e non rideterminate, deliberata dalla giunta comunale su specifica delega del Consiglio comunale.

3.7 Agevolazioni

Oltre all'inasprimento dei coefficienti moltiplicativi per la determinazione dell'imponibile, l'aspetto di maggiore discontinuità strutturale e di potenziale criticità tra la normativa ICI e la normativa IMU del D.Lgs. n. 23/2011 e del D.L. n. 201/2011 ha interessato la previsione di agevolazioni nelle modalità di determinazione della base imponibile e delle aliquote, la cui previsione nel tributo in vigore era inizialmente piuttosto scarna.

Nel ventennio di applicazione dell'ICI, mano a mano che emergeva la necessità, l'opportunità e la possibilità finanziaria di affinare la struttura del tributo, sono state introdotte numerose fattispecie agevolative volte a ridurre l'impatto tributario in particolare in presenza di situazioni che per la loro valenza sociale od allo scopo di premiare ed incentivare comportamenti virtuosi, fossero meritevoli di beneficio.

Le esclusioni d'imposta concorrono alla definizione normativa del presupposto dell'imposta, individuando disposizioni in forma negativa rispetto alla disposizione principale. Sono prive di reale autonomia e operano sistematicamente nel delimitare l'ambito oggettivo del tributo

Le esenzioni d'imposta, invece, intervengono sottraendo dall'applicazione del tributo un fatto o un insieme di fatti, od una persona o un insieme di persone. Si presentano come disposizioni autonome e speciali.

A differenza delle esclusioni, le esenzioni possono essere demandate alla potestà regolamentare dei comuni in forza dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997. Tale differenziazione è giustificata dal fatto che le esclusioni concorrono a determinare in modo più specifico e corretto il presupposto impositivo, che rappresenta uno degli elementi essenziali del tributo che deve essere necessariamente individuato e disciplinato da una legge dello Stato: di conseguenza solo lo Stato stesso può individuare i casi di esclusione del tributo.

A circoscrivere l'area applicativa del tributo incorrono diverse tipologie di esenzioni:

- esenzioni *oggettive*, che si applicano in presenza di particolari caratteri degli immobili;
- esenzioni *soggettive*, che si applicano con riguardo al particolare *status* in cui vigono i possessori;
- esenzioni *funzionali*, che si applicano sulla base della particolare destinazione impressa agli immobili;
- esenzioni *miste*, risultanti dal combinarsi di criteri soggettivi e criteri funzionali;

L'art. 9 comma 8 del D.Lgs. n. 23/2011 si è occupato dell'individuazione delle ipotesi di esenzione dall'imposta municipale propria.

Secondo tale disposizione sono innanzitutto esenti "gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili *posseduti nel proprio territorio*, dalle Regioni, dalle provincie, dai Comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali", in forza dell'identità del soggetto passivo e del soggetto attivo.

Tale disposizione di esenzione è sostanzialmente corrispondente a quanto contenuto nell'art. 7, lett. *a)* del D.Lgs. n. 504/1992, ad eccezione dell'esclusione dai soggetti beneficiari dell'agevolazione delle Camere di commercio industria, artigianato ed agricoltura e dei comuni per gli immobili posseduti su territori che non insistono totalmente o prevalentemente sul proprio territorio, anche se destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

Solamente con l'introduzione dell'art. 4, comma 5, lettera g) del D.L. n. 16/2012 è stato scongiurato l'assoggettamento ad IMU e la riserva di gettito allo Stato per gli immobili posseduti dai Comuni nel loro territorio, *non destinati esclusivamente all'esercizio dei compiti istituzionali*. Infatti né il D.Lgs. n. 23/2011 e nemmeno il D.L. n. 201/2011 hanno richiamato nella disciplina IMU l'esenzione prevista per tali fattispecie dall'art. 4, comma 1, secondo periodo del D.Lgs. n. 504/1992.

Il legislatore ha ampiamente fatto ricorso alla normativa ICI prevedendo che "si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h) ed i)" del D.Lgs. n. 504/1992.

Sono pertanto esenti da IMU:

- b): fabbricati classificati o classificabili nella categoria catastale E - immobili a destinazione speciale;
- c): fabbricati con destinazione ad uso culturale come indicato dall'art. 5bis del D.P.R. n. 601 del 29 settembre 1973 e successive modificazioni, come ad esempio, musei, pinacoteche, biblioteche, archivi;
- d): fabbricati, e loro pertinenze, destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile alle disposizioni degli artt. n. 8 e 19 Cost.¹³⁰, in quanto l'art. 20 della Costituzione afferma che "il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività". Rientrano in tale fattispecie le abitazioni dei religiosi, l'oratorio, le cappelle, la biblioteca ed il cinema parrocchiale, purché in essi non venga esercitata alcuna attività commerciale¹³¹;
- e): fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. da 13 a 16 del Patto Lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929;
- f): fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali, in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia, è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati;
- h): terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della L. n. 984 del 27 dicembre 1977, per i quali il Ministero dell'economia e delle

¹³⁰ L'art. 8 della Costituzione sancisce l'uguaglianza di tutte le confessioni religiose davanti alla legge, ed autorizza l'organizzazione, secondo i propri statuti, delle confessioni religiose diverse da quella cattolica qualora non contrastino con l'ordinamento giuridico italiano.

L'art. 19 della Costituzione sancisce la libertà di professione, di propaganda e di esercizio della fede religiosa di ciascun individuo, in forma sia individuale che associata ed in forma sia privata che pubblica, purché non si tratti di riti contrari al buon costume.

¹³¹ DI PAOLA A., *Esenzione Ici per gli immobili degli enti religiosi*, in *Il Fisco*, 2007, n. 17, fasc. 1, p. 2509.

finanze con la circolare n. 9/1993 aveva individuato un elenco dei comuni interessati da tale agevolazione.

Il D.L. n. 66/2014 ha annunciato la riduzione dell'elenco dei comuni montani per recuperare 350 milioni di euro di gettito, tagliando le spettanze degli enti locali di una cifra equivalente.

Con il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 28 novembre 2014 è stata individuata una nuova classificazione dei terreni montani e parzialmente montani in sostituzione della precedente classificazione effettuata sulla base della circolare n. 9/1993, comportando una diversa applicazione delle fattispecie agevolative.

Al di fuori dei casi tipizzati, il legislatore può disporre ulteriori esenzioni in situazioni meritevoli di attenzione e agevolazione, come ad esempio in caso di eventi naturali distruttivi. In particolare, a seguito del terribile sisma che ha colpito l'Abruzzo il 6 aprile 2009, l'art. 4, comma 5^o del D.L. n. 16/2012 ha stabilito che i fabbricati ubicati nelle zone colpite dal sisma che sono stati distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero in quanto inagibili parzialmente o totalmente, beneficiano dell'esenzione da IMU "sperimentale" di cui all'art. 13 del D.L. n. 201/2011, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi.

Con il D.L. n. 66/2014 è stata inoltre disposta l'esenzione da IMU dei terreni a proprietà collettiva, quali i consorzi, le "università agrarie" e le "partecipante agrarie", realtà diffuse nel territorio italiano a macchia di leopardo¹³².

A norma dall'art. 2 del D.L. n. 102/2013, dal 1° gennaio 2014 sono esenti da IMU i c.d. immobili-merce, i fabbricati costruiti e destinati alla vendita dall'impresa costruttrice e, in quanto equiparati, gli immobili acquistati dall'impresa e ristrutturati dalla stessa¹³³, purché non siano concessi in locazione e mantengano tale destinazione.

3.7.1 Esenzione enti non commerciali

A norma dell'art. 7, comma 1, lettera i), sono esenti da IMU gli immobili utilizzati da enti non commerciali¹³⁴ – enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato –

¹³² TROVATI G., *Terreni "indivisi", s'inceppe l'invio dei dati comunali*, in *Il Sole 24 Ore - Norme & tributi* del 12.09.2014, p. 44.

¹³³ Come chiarito dalla risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze dell'11 dicembre 2013.

¹³⁴ Prima ancora che dalla legge, la non commercialità di un ente si origina da un sentimento sociale condiviso di utilità e positività di tali strutture, che non dipende solamente dalla gratuità o meno delle

“destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché alle attività di cui all’articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985 n. 22”, consistenti nelle attività di religione e di culto, che sono “quelle dirette all’esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari alla catechesi, all’educazione cristiana”.

Da ultimo, l’art. 2, comma 3 del D.L. n. 102/2013 ha compreso tra le destinazioni d’uso agevolate la ricerca scientifica.

Con la locuzione “con modalità non commerciali” il legislatore ha voluto restringere l’esenzione ai soli immobili utilizzati esclusivamente per le attività elencate, eliminando ogni diversa interpretazione. Nel caso di utilizzazione mista dell’immobile, sia per attività commerciali che non commerciali, è stata disposta a norma dell’art. 91*bis* del D.L. n. 1/2012 una specifica disciplina: in questi casi l’esenzione si applica solamente alla frazione di unità nella quale si svolge l’attività di natura non commerciale, od in proporzione all’utilizzazione non commerciale dell’immobile che risulta da apposita dichiarazione qualora non sia possibile procedere alla precisa identificazione della porzione di immobili utilizzata a fini non commerciali. Emerge pertanto la necessità di individuare la quota imponibile.

Ai fini dell’applicazione sia dell’IMU che della TASI, i criteri di determinazione della percentuale di imponibilità per gli immobili parzialmente imponibili in ragione dello svolgimento dell’attività con modalità non commerciali sono individuati nel D.M. n. 200 del 19 novembre 2012.

Le istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione ai fini IMU – TASI, allo scopo di beneficiare dell’esenzione, individuano i requisiti, generali e poi specifici dell’area di interesse, che deve possedere l’attività che viene svolta.

Le condizioni base che devono essere rispettate per beneficiare dell’esenzione IMU - TASI sono le seguenti¹³⁵:

- 1) essere Ente non commerciale, a norma dell’art. 73, comma 1, lett. c) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR);
- 2) svolgere un’attività di tipo socialmente rilevante, tra quelle individuate dall’art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992;

prestazioni che eroga. Vedi FIORILLI A., *La rilevanza di un’impresa «fiscale» che opera nel «sociale» sotto il profilo della struttura dei costi*, in *Dialoghi tributari*, 2012, n. 6, p. 676.

¹³⁵ Risoluzione n. 1/DF del 2012: gli enti ecclesiastici riconosciuti dall’art. 3, comma 1 e 7 del D.M. n. 200/2012, al fine di poter beneficiare dell’esenzione, devono recepire in un regolamento le clausole dell’art. 10, comma 1 del D.Lgs. n. 460/1997, regolamento che per la sua validità deve essere redatto nella forma della scrittura privata registrata.

3) svolgere l'attività con modalità non commerciali;

A rinforzo dell'ultimo requisito, l'art. 3 del D.M. n. 200/2012 prevede che lo statuto dell'ente, al fine di qualificarlo come non commerciale, deve prevedere:

- a. il divieto di distribuire utili, avanzi di gestione, fondi, riserve e capitali nel corso della vita dell'ente, nemmeno con modalità indirette;
- b. il reinvestimento degli utili e degli avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività;
- c. la devoluzione del patrimonio dell'ente ad un altro ente non commerciale che svolga analoghe attività istituzionali¹³⁶ nel caso di scioglimento, a meno che la legge non preveda diversa destinazione¹³⁷.

L'art. 4 del D.M. n. 200/2012 e il D.M. del 26 giugno 2014 hanno individuato per ciascuna delle attività che possono svolgere gli enti non commerciali, i requisiti di settore:

- Attività sanitarie ed assistenziali:
 - a) devono essere accreditate, contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli Enti locali, a prescindere dalla partecipazione alle spese per il servizio richiesto all'utente;
in alternativa,
 - b) devono essere svolte a titolo gratuito, ovvero dietro la corresponsione di un versamento simbolico, purché non superiore ai corrispettivi medi richiesti nello stesso ambito di attività per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali: tenendo conto della situazione "di mercato", in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali, il Comune deve valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente non commerciale essendo un concetto alquanto vago di per sé.
Con riferimento alle sole attività assistenziali, ai fini della valutazione devono essere prese in esame anche le ipotesi in cui il cofinanziamento delle prestazioni dall'ente locale si verifica.
- Attività didattiche (dirette all'istruzione e alla formazione a norma della L. n. 53 del 28 marzo 2003):

¹³⁶ Il Ministero dell'economia e delle finanze, con la risoluzione n. 3/DF del 2013 ha chiarito che l'attività a cui si riferisce è di tipo affine omogeneo o di sostegno all'attività istituzionale. Fornendo un esempio, qualifica come attività istituzionale analoga all'attività didattica, l'attività di promozione della cultura.

¹³⁷ Vincolo particolarmente impegnativo: incide sulla libera disponibilità dei beni dell'ente. Non vi è chiarezza, non disponendo nulla la normativa, se tale vincolo debba essere rispettato anche qualora l'ente non si estingua ma l'attività venga trasferita temporaneamente o definitivamente, come, ad esempio, nel caso di affitto o comodato d'azienda.

- a) devono essere paritarie rispetto a quelle statali e deve essere adottato un regolamento che non rende possibile effettuare discriminazioni in fase di accettazione degli alunni;
 - b) il quadro normativo di riferimento deve essere collegato al sistema di istruzione nazionale, al fine di perseguire il principio di integrazione/assimilazione, sotto il profilo degli ordinamenti didattici, alla scuola statale della scuola non statale. Inoltre, devono essere accolti alunni diversamente abili;
 - c) devono essere svolte a titolo gratuito, ovvero dietro la corresponsione di un versamento simbolico: al fine di verificare il rispetto di tale requisito, si deve confrontare il costo medio per alunno nella scuola paritaria (Cm) con il costo medio per alunno nella scuola statale (Cms).
- Attività ricettive, culturali, ricreative e sportive:
come tutte le attività svolte dagli enti no profit, anche queste devono essere svolte a titolo gratuito, ovvero dietro la corresponsione di un versamento simbolico.

Gli immobili potrebbero essere utilizzati promiscuamente per lo svolgimento di attività commerciali ed attività non commerciali. In questi casi, a norma dell'art. 91-bis, comma 3, primo periodo del D.L. n. 1/2012 è possibile incorporare la rendita catastale in modo da conservare l'esenzione per la sola parte di immobile adibita agli scopi istituzionali.

Qualora non sia possibile suddividere catastalmente l'unità immobiliare tra la parte che viene utilizzata per svolgere l'attività commerciale e quella per svolgere l'attività non commerciale, ossia con riferimento allo spazio, alla proporzione tra superficie utilizzata per attività imponibile e superficie utilizzata per attività esenti quale criterio principale, l'esenzione parziale viene applicata sulla base dell'individuazione di un rapporto proporzionale tra le due tipologie di attività: occorre fare riferimento al numero dei soggetti nei cui confronti viene svolta l'attività con modalità non commerciale/commerciale. La quota di rendita parziale ottenuta applicando il criterio della superficie dell'immobile attribuibile all'attività non commerciale o il criterio del numero di persone che fruiscono delle attività istituzionali, deve essere rapportata ai giorni in cui è svolta l'attività non commerciale.

La parte di immobile utilizzata per lo svolgimento di attività commerciale, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, deve essere accatastata separatamente con l'attribuzione di una propria rendita catastale.

In passato è stato sollevato il dubbio se potessero beneficiare dell'esenzione gli enti ecclesiastici in quanto, anche svolgendo un'attività commerciale, manterrebbero lo spirito di missione religiosa che caratterizza il loro operato¹³⁸. Significativa per chiarire la questione sollevate si ritiene assuma la pronuncia della Corte di Cassazione - sentenze n. 24500, 24501, 24502 del 20 novembre 2009 - la quale, richiamando anche la precedente giurisprudenza, ha ribadito che *«un ente ecclesiastico può svolgere liberamente, nel rispetto delle leggi dello Stato, anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono, anche agli effetti tributari, quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente le svolga, oppure no, in via esclusiva o prevalente, nonché il corollario per il quale gli immobili destinati da un ente ecclesiastico ad attività soggettivamente commerciali (...) attesta l'irrelevanza della destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi»*.

Con l'art. 9 del D.L. n. 174/2012 sono stati sottratti dall'area di esenzione IMU per gli enti non commerciali gli immobili delle fondazioni bancarie, pertanto l'IMU sarà dovuta su tali immobili anche qualora insistessero delle attività qualificabili come "non commerciali".

Sono sorti dubbi sulla stortura derivante dall'esclusione delle fondazioni bancarie dal novero dei soggetti che possono beneficiare del regime di esenzione IMU dell'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992, in quanto tali soggetti per struttura normativa presentano entrambi i requisiti, soggettivi ed oggettivi, richiesti. Tale previsione è stata giudicata da parte della dottrina come *«una seria discriminazione incostituzionale nei confronti delle fondazioni bancarie, discriminazione che purtroppo si tradurrà, sia in una minore integrazione della spesa pubblica (...), sia nel minor sostegno di tutti i piccoli enti non profit nonché del patrimonio artistico locale per il cui risanamento le fondazioni rappresentano l'unica fonte di intervento»*¹³⁹.

Tale disposizione era stata fortemente voluta dai cittadini in quanto le fondazioni bancarie, quali azioniste delle banche, sono accusate di utilizzare i fondi ricavati dai risparmi dei correntisti non per il perseguimento di interessi generali, ma per sostegno di un apparato di potere ed accordi volti a coltivare i propri interessi e quelli di casta.

¹³⁸ FERLAZZO NATOLI L., SERRANO' M.V., *Esenzione Ici alla chiesa e posizione dell'UE: dibattito ancora aperto*, in Bollettino tributario, 2011, n. 3, p. 165-166.

¹³⁹ v. ANELLO P., *Aggravio IMU per le fondazioni bancarie*, in Corriere tributario, 2013, n. 3, p. 225-229.

3.7.2 Agevolazioni per l'abitazione principale

L'altra misura, dopo l'aliquota ridotta, che il legislatore aveva introdotto nella disciplina IMU con l'art. 13, comma 10 del D.L. n. 201/2011 per agevolare i soggetti passivi con riferimento all'abitazione principale ed alle relative pertinenze in conseguenza della loro inclusione nell'ampio presupposto impositivo, e, in particolare, per preservare le unità di minor valore dal prelievo tributario, è l'introduzione di detrazioni d'imposta.

Il comma 707, art. 1 della Legge n. 147/2013 ha disposto che dal 2014 fruiscono di tali agevolazioni – aliquota ridotta e detrazione base - solamente le abitazioni principali, e le relative pertinenze, classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, in quanto sono state escluse dalla disposizione di esonero dall'imposizione ad IMU delle abitazioni principali e delle fattispecie assimilate.

Detrazione base

Dall'imposta municipale propria dovuta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze viene dedotta una somma pari a euro 200, rapportata ai mesi durante i quali si protrae tale destinazione, fino alla concorrenza dell'ammontare dovuto. La detrazione spetta a ciascuno dei soggetti passivi che adibiscono ad abitazione principale l'unità immobiliare in esame, in proporzione alla relativa quota per la quale la destinazione si verifica.

Detrazione per figli

Una previsione che è stata limitata per i soli anni 2012 e 2013, riguarda la maggiorazione della detrazione base di euro 50 per ogni figlio residente anagraficamente e dimorante nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, purché di età inferiore ai 26 anni, indipendentemente che sia ancora o meno a carico dei genitori. Con questa misura il legislatore ha voluto aiutare le famiglie con prole, ma non quelle con figli "bamboccioni"¹⁴⁰.

E' stato posto un limite a tale maggiorazione: è possibile fruire di tale agevolazione fino all'ottavo figlio in possesso dei requisiti di legge, delimitando la detrazione massima per figli fruibile ad euro 400.

Il fatto che tale detrazione non sia autonoma, ma si configuri come maggiorazione della detrazione "base", porta a concludere che allo scopo di usufruire dell'agevolazioni, i figli devono convivere con i genitori nell'unità immobiliare che per quest'ultimi è adibita ad abitazione principale.

¹⁴⁰ Figli ultratrentenni che vivono ancora con i genitori, spesso ancora in cerca di occupazione lavorativa.

Della detrazione integrativa per figli potevano eventualmente beneficiare solo i genitori e non anche altri soggetti, quali ad esempio i nonni, che pure potrebbero convivere nella stessa unità immobiliare quale abitazione principale con i nipoti.

Qualora l'equilibrio di bilancio lo permetta, allo scopo di neutralizzare completamente l'IMU altrimenti dovuta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze, il Comune può decidere di elevare l'importo della detrazione fino alla concorrenza dell'imposta dovuta, a condizione che per le unità immobiliari tenute a disposizione non stabilisca un'aliquota superiore a quella ordinaria.

L'art. 8 comma 4 del D.Lgs. n. 504/1992 individua le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari e gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari¹⁴¹. Mentre a norma dell'art. 1, comma 2, del D.L. n. 93/2008 tali immobili erano stati interamente esentati dall'ICI, l'art. 13, comma 10, terz'ultimo periodo del D.L. n. 201/2011 aveva stabilito che tali immobili beneficiavano della detrazione "base" sopra individuata. Non era invece applicabile l'aliquota ridotta e la maggiorazione della detrazione per figli, in quanto trattasi di fattispecie strettamente inerenti alle persone fisiche, ed i soggetti sopra individuati sono invece persone giuridiche (cooperative a proprietà indivisa e IACP). Non vigeva pertanto una piena equiparazione alle abitazioni principali.

Un primo intervento di modifica del regime si verificò con il D.L. n. 16/2012, il quale prevede l'eliminazione della riserva di gettito a favore dello Stato per tali unità immobiliari, previsione che fino a tale momento era riservata in via principale alle abitazioni principali.

Con la Legge n. 147/2013 le unità immobiliari assegnate ai soci delle cooperative edilizie a proprietà indivisa sono state assimilate ad abitazioni principali e quindi escluse da IMU, mentre l'esenzione non è stata confermata per le unità immobiliari degli IACP ed enti equiparati, ai quali spetta la detrazione base di euro 200 per ciascuna unità interessata.

¹⁴¹ Secondo la risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008, per sostanziale identità della finalità, la disposizione di favore dovrebbe essere applicabile anche a tutti gli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, che svolgano la stessa funzione degli IACP, come ad esempio l'ATER (Azienda Territoriale per l'Edilizia Residenziale).

3.7.3 Agevolazioni per il settore agricolo

A norma del comma 708, art. 1 della Legge n. 147/2013, dal 1° gennaio 2014 sono stati esclusi dal presupposto d'imposta i fabbricati rurali ad uso strumentale, da chiunque posseduti ed ovunque ubicati. Ai fini di beneficiare dell'agevolazione, è necessario che sia riconosciuta catastalmente la qualifica di ruralità con l'iscrizione nella categoria D/10 o comunque che ne sia stata data apposita annotazione negli atti catastali da parte degli Uffici del territorio.

A ristoro della perdita di gettito dei comuni dovuta da tale ultima previsione e dalla riduzione dei coefficienti moltiplicativi relativi ai terreni agricoli, anche se incolti, posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, il legislatore ha previsto, a norma del comma 711, art. 1 della L. n. 147/2013, che ai comuni interessati delle regioni a statuto ordinario e delle regioni Sicilia e Sardegna, in proporzione alle stime di gettito comunicate al Ministero dell'economia e delle finanze a tale scopo, sia attribuito un contributo pari a 110,7 milioni di euro a decorrere dall'anno 2014. Per quanto riguarda i comuni delle regioni a statuto speciale Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta, e delle provincie autonome di Trento e Bolzano invece, la compensazione avviene attraverso un minor accantonamento sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali di 5,8 milioni euro in ragione della loro competenza in materia di finanza locale.

Come accennato nell'analisi della fattispecie di esenzione prevista dalla lettera *h*) dell'art. 7, comma 1 del D.Lgs. n. 504/1992 relativa ai terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina, con il D.M. n. 66/2014 il Governo ha annunciato la revisione della classificazione dei Comuni montani, eliminando i criteri precedentemente esistenti e introducendo come criterio principale l'altitudine del Comune (con riferimento alla casa comunale) dal livello del mare.

Il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 28 novembre 2014 ha ridefinito l'elenco dei comuni montani e parzialmente montani individuati in precedenza sulla base della circolare ministeriale n. 9 del 14 giugno 1993¹⁴². È stata in tal modo rimodulata l'esenzione per i terreni agricoli avvalendosi dell'elenco dei comuni italiani dell'ISTAT, tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna «Altitudine del centro (metri)».

A norma dell'art. 2 del DM. 28 novembre 2014 erano stati individuati i seguenti scaglioni di esenzione:

¹⁴² Quanto previsto si applica su tutto il territorio nazionale ad eccezione dei comuni ubicati nel territorio della provincia autonoma di Bolzano che, in sostituzione delle imposte comunali immobiliari istituite con leggi statali, anche relative alla copertura dei servizi indivisibili, ai sensi dell'art. 80 del decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, in base alla legge provinciale 23 aprile 2014, n. 3, ha istituito l'imposta municipale immobiliare (IMI).

- fino a 280 metri di altitudine – comuni non montani -, non spetta alcuna esenzione;
- da 281 a 600 metri – comuni parzialmente montani -, l'esenzione spetta solamente per i terreni posseduti da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, anche qualora sia concesso in comodato o in affitto ad altro coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale;
- oltre 600 metri di altitudine – comuni montani -, l'esenzione spetta incondizionatamente per tutti i terreni, anche incolti.

Con il comunicato del 1° dicembre 2014, il Ministero dell'economia e delle finanze aveva specificato che entro il 16 dicembre 2014 dovevano effettuare il versamento i soggetti obbligati al pagamento dell'IMU per l'anno 2014 sulla base della nuova classificazione (c.d. IMU sui terreni ex montani): pertanto i contribuenti esenti in base alla circolare n. 9/1993 hanno dovuto verificare se fossero tenuti al pagamento con le nuove regole. Considerata la straordinaria urgenza di prolungare il termine appena individuato in quanto ormai si era arrivati a ridosso della scadenza, con il D.L. n. 185 del 16 dicembre 2014 era stata disposta la proroga fino al 10 febbraio 2015.

Ma l'odissea non è terminata. Sindaci ed associazioni di categoria hanno protestato in merito non solo alle tempistiche poco rispettose dello Statuto del Contribuente - che prevede un termine non inferiore a 60 giorni tra l'introduzione della disposizione ed il versamento che ne deriva -, ma anche in merito alle difficoltà interpretative ed alle iniquità dei criteri della nuova classificazione che prendono in considerazione l'altitudine dal centro del Comune e non quella effettiva del terreno.

Il TAR del Lazio ha accolto il ricorso presentato dall'ANCI di Abruzzo, Liguria, Umbria e Veneto, decidendo una sospensiva del prelievo, che non è stata confermata. La scadenza del 26 febbraio, riguardava il 2014 pertanto nessun intervento era stato possibile ex post, a sollievo del Governo considerando che i 350 milioni di euro che lo Stato attendeva dai nuovi contribuenti e che aveva già tagliato ai circa 4.000 Comuni interessati dalle nuove regole, erano ormai già stati spesi nel 2014 per finanziare una piccola parte del bonus IRPEF da 80 euro assegnato a 10 milioni di lavoratori dipendenti dal maggio scorso¹⁴³.

Con il D.L. n. 4 del 24 gennaio 2015, oltre a posticipare nuovamente la scadenza al 10 febbraio 2015, il Governo ha cambiato le regole per il 2015, basando la classificazione dei terreni montani sulla base dell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT¹⁴⁴.

A norma dell'art. 1, commi 1 e 2 del D.L. n. 4/2015, a decorrere dall'anno 2015, l'esenzione dall'IMU prevista dalla lettera h), comma 1, art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, si applica:

¹⁴³ TROVATI G., *Imu agricola alla cassa senza regole*, in *Il Sole 24 ore* del 20.01.2015, p. 39.

¹⁴⁴ Vedi <http://www.istat.it/it/archivio/6789>.

- ai terreni agricoli, anche non coltivati, ubicati nei comuni classificati *montani* di cui all'elenco dei

comuni italiani predisposto dall'ISTAT: nei 3.516 Comuni così classificati, l'esenzione è applicabile indipendentemente dalla qualifica del soggetto passivo;

- ai terreni agricoli, anche non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola¹⁴⁵, ubicati nei comuni classificati *parzialmente montani* di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT – 652 Comuni. Tale esenzione si applica anche qualora i terreni siano concessi in comodato o in affitto ad altro coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale¹⁴⁶.

Il legislatore ha inoltre precisato che tale classificazione si applica anche all'anno d'imposta 2014. In tal caso è stata introdotta una clausola di salvaguardia che ha agevolato i contribuenti di quasi 900 comuni¹⁴⁷: non è tuttavia dovuta l'IMU per i terreni esenti a norma del D.M. del 28 novembre 2014 che, invece, risultano imponibili per effetto dell'applicazione del decreto legge in commento. Sono tenuti ad applicare le nuove regole a decorrere dalla rata di acconto IMU di giugno 2015.

Per i terreni agricoli che non possono beneficiare dell'esenzione dall'imposta, il legislatore ha introdotto delle agevolazioni a loro favore.

Non è stato fatto nessun richiamo nella disciplina IMU all'art. 9, comma 1 del D.Lgs. n. 504/1992 con riferimento ai terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli nell'esercizio della loro attività principale, il quale prevedeva una franchigia di 50 milioni di lire e rilevanti riduzioni d'imposta modulate per scaglioni di valore. In dettaglio, erano previste le seguenti agevolazioni:

- a) deduzione fissa (franchigia) dall'imponibile pari a euro 25.822,84;
- b) per l'importo eccedente la franchigia e fino a euro 129.114,22, si applicavano le seguenti riduzioni d'imposta a scaglioni:
 - 70% al tributo gravante sulla parte eccedente il valore di 25.822,84 e fino a 61.974,83;

¹⁴⁵ Si ritiene che dell'agevolazione possano beneficiare anche i soggetti titolari di pensione agricola.

¹⁴⁶ La risoluzione n. 2/2014 del Ministero dell'economia e delle finanze ha chiarito che tale esenzione è applicabile esclusivamente nel caso in cui tali terreni siano posseduti a loro volta da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali, pertanto questi devono necessariamente possedere e condurre almeno un altro terreno.

¹⁴⁷ Vedi DELL'OSTE C., FINIZIO M., *L'IMU agricola «perdona» in extremis 900 comuni*, in *Il Sole 24 Ore* del 09.02.2015, p. 8.

- 50% al tributo gravante sulla parte eccedente il valore di 61.974,83 e fino a 103.291,39;
- 25% al tributo gravante sulla parte eccedente il valore di 103.291,39 e fino a 129.114,22.

All'importo eccedente euro 129.114,22 non veniva accordata alcuna riduzione d'imposta.

Pertanto questa agevolazione sarebbe stata persa se non fosse stato introdotto il D.L. n. 16 del 2 marzo 2012, che in forza dell'art. 4, comma 5, lettera e) ha introdotto nel *corpus* normativo del D.L. n. 201/2011 il comma *8bis* all'art. 13, con il quale sono state previste delle diverse e molto meno generose agevolazioni in merito ai terreni agricoli posseduti ed effettivamente condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, come individuati dall'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004 e successive modificazioni. Il legislatore ha previsto che i terreni in esame "sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte eccedente euro 6.000 e con le seguenti riduzioni:

- a. 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a euro 15.500;
- b. 50 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i euro 15.500 e fino a euro 25.500;
- c. 25 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a euro 32.000".

All'importo eccedente euro 32.000 non viene accordata alcuna riduzione d'imposta.

Per sottolineare quanto la normativa appena analizzata abbia inciso negativamente sui terreni agricoli, viene svolto un breve confronto del trattamento impositivo che i terreni agricoli subiscono in vigore dell'IMU rispetto al tributo previgente.

Rispetto al sistema in vigore di ICI, ai fini IMU, a parità di altre condizioni, i terreni agricoli coltivati subiscono un'imposizione che ha risentito molto negativamente dalle combinazioni di diversi elementi: incremento delle aliquote (0,76% modulabile in un *range* variabile fra lo 0,46 ed l'1,06 per cento, rispetto ad un'aliquota massima ICI del 0,7 per cento), forte riduzione dell'area di valore non imponibile (c.d. franchigia), forte riduzione degli scaglioni di valore ai quali apportare gli abbattimenti di legge e revisione delle zone collinari e/o montane a cui accordare l'esenzione d'imposta.

Non è stata richiamata la disposizione, vigente ai fini ICI a norma dell'art. 9, comma 2 del D.Lgs. n. 504/2012, che disponeva il cumulo dei valori di tutti i terreni posseduti e condotti, per tutti i comuni nei quali essi fossero ubicati, quindi anche se ubicati sul territorio di più comuni, e poi

dare corso in modo unitario al calcolo con unico utilizzo della franchigia e delle riduzioni degli scaglioni. Ciò significa che ai fini IMU il calcolo dovrà essere effettuato per ogni singolo Comune di ubicazione dei terreni, permettendo di fruire più volte della franchigia e delle riduzioni a scaglioni novellate, costituendo un'omissione favorevole rispetto a quella in vigore ai fini ICI.

Esempio.

Valore catastale dell'insieme dei terreni (compresa rivalutazione del 25%): euro 1.800

ICI: base imponibile: $1800 \times 75 = 135.000$

aliquota massima: 0,70%

franchigia: euro 25.822,84

scaglioni di valore al netto della franchigia:

- 25.822,84 --> ICI teorica: 0 --> percentuale di riduzione: 0 --> ICI effettiva: 0
- 36.151,98 --> ICI teorica: 253,06 --> percentuale di riduzione: 70% --> ICI effettiva: 75,92
- 41.316,55 --> ICI teorica: 289,22 --> percentuale di riduzione: 50% --> ICI effettiva: 144,61
- 25.822,84 --> ICI teorica: 180,76 --> percentuale di riduzione: 25% --> ICI effettiva: 135,57
- 5.885,78 --> ICI teorica: 41,20 --> percentuale di riduzione: 0% --> ICI effettiva: 41,20

Totale: 135.000

ICI: 397,30

IMU: base imponibile: $1800 \times 75 = 135.000$

aliquota base: 0,76%

franchigia: euro 6.000

scaglioni di valore al netto della franchigia:

- 6.000 --> ICI teorica: 0 --> percentuale di riduzione: 0 --> ICI effettiva: 0
- 9.500 --> ICI teorica: 72,20 --> percentuale di riduzione: 70% --> ICI effettiva: 21,66

- 10.000 --> ICI teorica: 76,00 --> percentuale di riduzione: 50% --> ICI effettiva: 38,00
- 6.500 --> ICI teorica: 49,40 --> percentuale di riduzione: 25% --> ICI effettiva: 37,05
- 103.000 --> ICI teorica: 782,80 --> percentuale di riduzione: 0% --> ICI effettiva: 782,80

Totale: 135.000

ICI: 879,51

L'importo dovuto ai fini IMU è ben 2,21 volte superiore all'importo dovuto ai fini ICI.

Tra esenzione per collocazione territoriale (montana o collinare), considerando la morfologia del territorio italiano non prettamente "piana", ed esenzione per inclusione nel primo scaglione (franchigia di euro 6.000) di riduzione, i terreni agricoli assoggettati ad IMU finiscono per rappresentare una fascia residuale esile di imposizione.

3.8 Dichiarazione

L'IMU è caratterizzato dall'autoadempimento dei contribuenti.

Entro novanta giorni dalla data di inizio del possesso degli immobili o dalla data in cui si verificano variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, a norma dell'art. 13, comma 12^{ter} del D.L. n. 201/2011 i soggetti passivi devono darne dichiarazione utilizzando il modello approvato dal Ministero dell'economia e delle finanze in accordo con l'ANCI.

Sulla base di tale dichiarazione, il contribuente procede a versare l'imposta dovuta.

Il legislatore ha cercato di semplificare ed alleggerire gli adempimenti dei contribuenti prevedendo che la dichiarazione presentata continui ad essere valida anche per gli anni successivi, fino al momento in cui interviene una variazione che rilevi ai fini della determinazione dell'imposta. Inoltre, sempre sulla base che non siano intervenute variazioni, continuano ad avere validità le dichiarazioni presentate ai fini dell'Imposta comunale sugli immobili.

La dichiarazione assume particolare rilevanza ai fini dell'esenzione dall'imposta degli enti non commerciali.

Solo di recente è stato completato il processo attuativo: il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 26 giugno 2014 ha previsto l'adozione dello specifico modello di dichiarazione IMU-TASI da predisporre entro il 1° dicembre 2014 per l'IMU per gli anni 2012 e 2013, ed entro il 30 giugno 2015 per la TASI, ed infine il decreto del 4 agosto 2014 ha disciplinato la trasmissione telematiche delle dichiarazioni, quale unica modalità di trasmissione possibile per gli enti commerciali in forza del comma 719, art. 1 della Legge n. 147/2013.

Se nel medesimo Comune l'ente non commerciale possiede sia immobili esenti a norma dell'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 504/1992 che immobili imponibili ai fini IMU-TASI, devono essere presentate due distinte dichiarazioni: una cartacea o telematica per gli immobili soggetti ad imposta ed una unicamente telematica per gli immobili esenti da imposta.

3.9 Versamenti

L'art. 9, comma 2 e 3 del D.Lgs. n. 23/2011 ha confermato che l'imposta municipale propria è un'imposta annuale, dovuta per anni solari in proporzione alla quota ed ai mesi durante ai quali si è verificato il possesso. "A ciascuno degli anni solari corrisponde un'obbligazione tributaria".

Ai fini del calcolo per la determinazione dell'imposta, viene computato per intero il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni.

Nella disciplina IMU è stato fatto espresso richiamo all'art. 1, commi 166 e 168 della Legge n. 296/2006, il quale si esprime in materia di versamenti, disponendo che il pagamento dei tributi venga effettuato con arrotondamento all'unità di euro e che il Comune individui il l'importo minimo al di sotto del quale non deve essere effettuato alcun versamento. In ottemperanza a quest'ultima disposizione, si applica la disciplina prevista dall'art. 25, comma 4 della Finanziaria 2003, Legge n. 289 del 27 dicembre 2002, che individua l'importo minimo in 12 euro.

Oltre alla disposizione, dalla disciplina ICI è stato riportato un errore, mai rimosso, presente nell'art. 10, comma 1 del D.Lgs. n. 504/1992: qualora il bene od il diritto reale immobiliare sia oggetto di trasferimento nei giorni 15 (nei mesi con 30 giorni) o 16 (nei mesi con 31 giorni) del mese, si verifica una doppia imposizione, sia in capo al cedente che in capo al cessionario.

In linea di principio, il versamento deve essere effettuato distintamente, e quindi non in forma congiunta con altri soggetti passivi, da ciascun proprietario o titolare di diritto reale di godimento.

Disponendo che rimangono valide le disposizioni dell'art. 37, comma 55 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006, il legislatore ha disposto che come per l'ICI, anche l'imposta municipale propria può essere liquidata in sede di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF o IRES).

Il versamento dell'imposta dovuta deve essere versata al Comune da ciascun soggetto passivo in due rate semestrali di pari importo, scadenti il 16 giugno ed il 16 dicembre, salvo la facoltà concessa al contribuente di versare l'importo complessivamente dovuto in un'unica soluzione annuale entro il 16 giugno.

Rimane in ogni caso valida la disposizione secondo la quale gli adempimenti che scadono in giorni non lavorativi, slittano al primo giorno lavorativo successivo utile.

Per il 2012, primo anno di applicazione dell'IMU, erano stati previsti dei termini particolari per il versamento del tributo. Per il versamento dell'imposta relativa all'abitazione principale ed alle relative pertinenze, potevano essere scelte due modalità alternative: la prima prevedeva il versamento in due rate (giugno e dicembre), mentre la seconda prevedeva il versamento in tre rate (giugno, settembre e dicembre). In entrambi i casi la rata di dicembre costituiva la rata "a saldo" ed "a conguaglio" delle precedenti sulla base delle deliberazioni dei singoli comuni e/o degli ulteriori interventi a livello statale.

Diversi termini di versamento possono essere fissati qualora si verificano situazioni particolari, quali

calamità naturali¹⁴⁸ e decesso del contribuente.

A seguito delle problematiche sorte con l'applicazione del D.M. n. 200/2012, sono state previste particolari modalità di versamento dell'IMU per gli enti non commerciali: in particolare nel caso di utilizzazione mista dell'immobile, per effettuare il versamento si deve essere a conoscenza delle risultanze contabili della gestione delle attività di un intero anno. Per tale motivo con il comma 721, art. 1 della Legge n. 147/2013 è stato disposto che l'IMU per gli enti non commerciali venga versato in tre soluzioni: le prime due rate (giugno e dicembre dell'anno n) ciascuna di importo pari al 50 per cento dell'imposta corrisposta nell'anno

¹⁴⁸ A seguito delle alluvioni a Genova di ottobre-novembre 2014, il Comune ha rinviato il pagamento di tutte le imposte comunali fino al 15 febbraio 2015 per coloro che hanno subito danni. A seguito del terremoto in Emilia Romagna verificatosi nei mesi di aprile-maggio 2012, il Ministero dell'economia e delle finanze ha sospeso il versamento dei tributi (IRPEF e TARSU comprese) sino a giugno 2013.

precedente, ed una terza rata (giugno dell'anno n+1) a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta.

In merito alle modalità in cui corrispondere il tributo, inizialmente il D.Lgs. n. 23/2011 con l'art. 9, comma 4 aveva rinviato la determinazione al termine della realizzazione dei decreti legislativi attuativi dell'impianto dell'IMU, che sarebbe dovuta entrare in vigore il 1° gennaio 2015. Tale disposizione è stata abrogata dall'art. 13, comma 14 del D.L. n. 201/2011.

Con l'anticipazione dell'introduzione dell'IMU sperimentale, è stato disposto con l'art. 13, comma 12 del D.L. n. 201/2011 che il versamento dell'imposta venga effettuato secondo le disposizioni individuate dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, cioè con modello F24 per il quale l'Agenzia delle Entrate ha individuato i relativi codici tributo¹⁴⁹, potendosi così avvalere dei "versamenti unitari" di imposte, contributi ed altre somme con eventuale possibilità di compensazione dei crediti, e, a decorrere dal 1° dicembre 2012, con bollettino postale centralizzato, in forza dell'art. 4, comma 5, lettera h) del D.L. n. 16/2012, che può essere utilizzato solamente qualora si riferisca ad immobili situati nello stesso Comune.

A norma dell'art. 37, comma 49 della Legge n. 248/2006, i soggetti passivi titolari di partita IVA possono effettuare il pagamento solamente on-line, mentre gli altri contribuenti possono

¹⁴⁹ Con l'espressa precisazione che nel caso in cui si benefici dell'istituto del ravvedimento operoso le sanzioni e gli interessi vanno versati unitamente all'imposta, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 35/E del 12 aprile 2012 ha individuato i seguenti codici tributo:

- 3912 – IMU per l'abitazione principale – Comune;
- 3913 – IMU per i fabbricati rurali ad uso strumentale – Stato: non più utilizzato;
- 3914 – IMU per i terreni – Comune;
- 3915 – IMU per i terreni – Stato: non più utilizzato;
- 3916 – IMU per le aree fabbricabili – Comune;
- 3917 – IMU per le aree fabbricabili – Stato: non più utilizzato;
- 3918 – IMU per gli altri fabbricati – Comune;
- 3919 – IMU per gli altri fabbricati – Stato: non più utilizzato;
- 3923 – IMU per interessi da accertamento – Comune;
- 3924 – IMU per sanzioni da accertamento – Comune;
- 3925 – IMU per immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – Stato;
- 3930 – IMU per immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – Comune.

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 5 giugno 2012 ha individuato i codici tributo per consentire agli enti pubblici il versamento IMU tramite modello F24EP:

- 350E - IMU per fabbricati rurali ad uso strumentale - Comune";
- 351E - IMU per i terreni - Comune;
- 353E - IMU per le aree fabbricabili - Comune;
- 355E - IMU per gli altri fabbricati - Comune;
- 357E - IMU per interessi da accertamento - Comune;
- 358E - IMU per sanzioni da accertamento – Comune;
- 359E - IMU per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – Stato;
- 360E - IMU per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – Incremento Comune.

recarsi presso le banche, gli sportelli postali e gli agenti della riscossione ed effettuare il pagamento con modello cartaceo.

Settimanalmente l'Agenzia delle Entrate invia ai Comuni flussi informativi telematici relativamente ai dati dei versamenti effettuati dai contribuenti, le regolarizzazioni effettuate e gli estremi delle operazioni necessari ai fini delle operazioni di accredito delle somme spettanti. Infine, sulla base degli appositi codici tributo indicati nei modelli F24 avviene il riversamento agli enti comunali delle somme ad essi spettanti.

I contribuenti sono tenuti ad effettuare un duplice calcolo ed un duplice versamento per le quote di rispettiva spettanza del Comune e dello Stato. A conferma di ciò, l'Agenzia delle Entrate ha individuato specifici codici tributo per tutti quegli immobili per i quali sussiste la riserva di gettito allo Stato.

Per quanto riguarda i contribuenti non residenti nel territorio dello Stato, qualora non possano utilizzare il modello F24 per il versamento dell'imposta, devono provvedere mediante bonifico bancario come indicato nel comunicato stampa del Ministero dell'economia e delle finanze del 31 maggio 2012, a cui si rinvia.

3.10 Aspetti procedurali

Per l'esercizio delle attività organizzative e gestionali relative all'imposta municipale propria, la giunta comunale designa un funzionario a cui viene conferito ogni potere e funzione necessari per il pieno e corretto svolgimento di dette attività. Questi, in particolare, è tenuto a sottoscrivere le richieste, gli avvisi ed i provvedimenti, oltre che ad apporre il visto di esecutività sui ruoli e disporre i rimborsi.

I termini e le modalità per procedere all'interscambio di dati e notizie tra comuni e sistema informativo del Ministero dell'economia e delle finanze sono stabiliti con decreti, pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale, del MEF, sentita l'ANCI (Associazione Nazionale Comuni Italiani).

Ampio specifico richiamo alla disciplina ICI è stato operato dall'art. 13, comma 13 del D.L. n. 201/2011 in merito alle disposizioni sull'accertamento, sulla riscossione coattiva, sui rimborsi, sulle sanzioni, sugli interessi e sul contenzioso.

L'art. 15 del D.Lgs. n. 504/1992 dispone che può essere proposto ricorso al Comune "contro l'avviso di liquidazione, l'avviso di accertamento, il ruolo ed il provvedimento che irroga le

sanzioni”, seguendo le indicazioni contenute nel D.P.R. n. 636 del 26 ottobre 1972 e successive modificazioni¹⁵⁰.

Accertamento

Nelle legislazioni straniere non si assiste ad una uniforme attribuzione dei poteri di accertamento e riscossione dell’imposta locale immobiliare. Mentre Stati Uniti, Giappone, Australia, Inghilterra, Olanda e Germania hanno preferito attribuire tali poteri agli enti locali, Turchia, Svezia e Francia hanno preferito accentrare nelle amministrazioni centrali tutta la fase attuativa del tributo.

Per quanto riguarda l’Italia, è stato scelto di affidare la gestione dell’IMU agli enti locali.

Si rileva che il sistema dei controlli è abbastanza problematico e di non semplice applicazione, in quanto l’IMU è correlata alle risultanze catastali, il cui aggiornamento veniva già costantemente richiesto ai tempi del D.Lgs. n. 504/1992 e non è ancora stato portato a compimento.

Sulla base dell’art. 9, comma 5 del D.Lgs. n. 23/2011 e confermato dall’art. 13, comma 13 del D.L. n. 201/2011, possono essere introdotti con regolamento comunale l’istituto dell’accertamento con adesione del contribuente, che consente al contribuente di evitare l’insorgere di una lite tributaria attraverso la definizione delle imposte dovute¹⁵¹, e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso, sulla base dei criteri stabiliti dal D.Lgs. n. 218 del 1997. Può essere inoltre previsto che le eventuali somme dovute possano essere versate in forma rateale e senza l’applicazione di maggiorazioni ed interessi.

Ai fini dell’attività di accertamento e di liquidazione, a norma dell’art. 11, comma 3 del D.lgs. n. 504/1992 i Comuni possono, con adeguata motivazione, invitare i contribuenti ad esibire o trasmettere alcuni atti o documenti, ed a restituire compilati e firmati dei questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico. Possono inoltre essere richiesti agli uffici competenti dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti, con esenzione di spese e diritti.

Con la notifica, anche a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento, di un apposito avviso motivato al contribuente, gli enti locali procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all’accertamento d’ufficio

¹⁵⁰ All’ufficio tributario a cui si fa riferimento si intende sostituito il Comune nei cui confronti il ricorso è proposto.

¹⁵¹ L’accertamento con adesione consiste, sostanzialmente, in un “accordo” tra contribuente ed Agenzia delle entrate, il quale può essere raggiunto sia prima che dopo l’emissione di un avviso di accertamento, a condizione che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, relativamente ai tributi di propria competenza¹⁵².

L'avviso di accertamento deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati a pena di decadenza; entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie.

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono avere un contenuto minimo. Innanzitutto è essenziale che siano motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati, e qualora la motivazione faccia riferimento ad altro atto di cui il contribuente non è a conoscenza e che non ha ricevuto, o l'avviso ne richiama il contenuto essenziale, oppure detto atto deve essere allegato all'avviso che lo richiama. Oltre alla motivazione, è essenziale l'indicazione:

- dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato;
- del responsabile del procedimento;
- dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere;
- del termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento.

Riscossione coattiva

A norma dell'art. 12 del D.Lgs. n. 504/1992, qualora le somme liquidate dal Comune per imposta, sanzioni ed interessi non siano correttamente versate entro sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione o di accertamento, il Comune provvede a riscuoterle coattivamente secondo le disposizioni individuate dal D.P.R. n. 43 del 28 gennaio 1988 e successive modificazioni, a meno che sia stato emesso un provvedimento di sospensione.

Il titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

¹⁵² Vedi comma 161, art. 1, Legge n. 296/2006.

Sanzioni

A norma del richiamo all'art. 14 del D.Lgs. n. 504/1992, le sanzioni previste per omessa presentazione della dichiarazione IMU – dal 100% al 200% del tributo dovuto, con un minimo di 51,65 euro – e per infedele dichiarazione della dichiarazione IMU – dal 50% al 100% della maggiore imposta dovuta –, se il trasgressore e gli obbligati in solido definiscono la controversia entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, sono ridotte al un terzo, e comunque ad una somma non inferiore ai minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

In caso di omesso o ritardato versamento, viene applicata una sanzione pari al 30% di ogni importo non versato o versato in ritardo.

Si applica la sanzione da 103 a 516 euro qualora il modello F24 utilizzato per il versamento diretto non contenga i dati essenziali per l'identificazione del soggetto che ha effettuato il pagamento e per procedere all'imputazione della somma versata.

Viene applicata la sanzione amministrativa da 51 a 258 euro qualora l'omissione o l'errore attengano elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, e qualora la violazione concerne la mancata esibizione o trasmissione di atti o di documenti, e la mancata restituzione, mancata compilazione e compilazione incompleta o infedele dei questionari nei sessanta giorni dalla richiesta. Qualora si verifichi una violazione non attinente all'ammontare del tributo, a pena di decadenza, la contestazione deve avvenire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

Ravvedimento operoso

È possibile beneficiare della riduzione delle sanzioni facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, il quale prevede la regolarizzazione della situazione del contribuente caratterizzata da omessi o insufficienti versamenti e da altre irregolarità fiscali, attraverso il versamento dell'imposta e delle sanzioni ed interessi relativi. Il beneficio che si trae è la riduzione della sanzione sull'imposta non versata, che ordinariamente è pari al 30%.

Gli interessi legali sono in ogni caso pari all'1%, mentre l'importo della sanzione dipende dal momento in cui viene sanata la violazione.

L'istituto del ravvedimento operoso è disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, il quale è stato recentemente riformato dal comma 14 dell'art. 44 della Legge di stabilità 2015, Legge n. 190 del 23 dicembre 2014, la quale ha rimosso i limiti di tempo per beneficiarne.

Fino al 2014 l'art. 13, comma 1 del D.Lgs. n 472/1997 prevedeva tre tipologie di ravvedimento operoso:

- ravvedimento sprint: sanzione ridotta allo 0,2% per ogni giorno di ritardo, entro i primi 14 giorni;
- ravvedimento breve: sanzione ridotta al 3% per i ritardi tra il quindicesimo ed il trentesimo giorno;
- ravvedimento lungo: sanzione ridotta al 3,75% dal trentunesimo giorno fino al termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa.

Era possibile beneficiare dell'istituto agevolativo del ravvedimento operoso solamente qualora non fosse stata ancora contestata la violazione, e comunque fintanto che non fossero iniziate le attività di accertamento – ad esempio, accessi, verifiche, ispezioni – di cui il soggetto passivo ed eventuali coobbligati siano stati messi a conoscenza formalmente dall'amministrazione finanziaria.

Con la Legge di stabilità 2015 viene concessa la possibilità ai contribuenti di ravvedersi anche senza limiti di tempo, con sanzioni sempre ridotte. Le cause ostative all'utilizzo del ravvedimento operoso sono ora limitate al solo caso in cui al contribuente venga notificato un atto di liquidazione o un avviso di accertamento. Ciò significa che il contribuente potrà ancora usufruire del ravvedimento operoso per sanare la propria posizione anche qualora abbia ricevuto un processo verbale di constatazione (Pvc) a seguito di un'attività di ispezione e verifica da parte del Fisco.

Oltre alla riduzione delle cause di preclusione al ricorso dell'istituto, sono stati individuati termini più lunghi per usufruire del ravvedimento operoso e nuove riduzioni delle sanzioni rispetto a quelle in vigore fino al 2014. I termini e le sanzioni sono ora così rimodulati:

- entro 14 giorni dal termine per il versamento, la sanzione è ridotta allo 0,20% per ogni giorno di ritardo;
- entro 30 giorni dal termine per il versamento, la sanzione è ridotta al 3%;
- entro 90 giorni dal termine per il versamento, la sanzione è ridotta al 3,3%;
- entro 1 anno dal termine per il versamento, la sanzione è ridotta sanzione al 3,75%;
- entro 2 anni dal termine per il versamento, la sanzione è ridotta al 4,2%;
- oltre 2 anni dal termine per il versamento, la sanzione è ridotta al 5%.

Solamente nel caso in cui l'amministrazione finanziaria intervenga attraverso la comunicazione di un avviso di accertamento viene applicata la sanzione piena del 30%.

Quindi alle tre tipologie di ravvedimento del 2014 sono state aggiunte tre opzioni: entro 90 giorni - sanzioni al 3,3% (1/9 del minimo, pari al 30%) -, entro 2 anni - sanzioni al 4,2% -, oltre 2 anni - sanzioni al 5% -.

Naturalmente il contribuente dovrà versare anche gli interessi di mora oltre all'imposta e alla sanzione ridotta, i quali sono calcolati, a partire dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato e sino al giorno di effettivo versamento, al tasso legale annuo.

La *ratio* del nuovo ravvedimento operoso ha portato il legislatore all'abrogazione dell'istituto dell'acquiescenza integrale ai Pvc, gli inviti al contraddittorio e a tutti gli atti definibili emessi dall'Agenzia delle Entrate non preceduti da Pvc o invito.

Per esigenze di coordinamento, i commi 15 e 16 dell'articolo 44 della Legge di Stabilità 2015 hanno stabilito un periodo transitorio, prevedono che le disposizioni abrogate continueranno ad applicarsi con riferimento agli inviti al contraddittorio notificati, ai Pvc consegnati entro il 31 dicembre 2015: il contribuente al quale verrà consegnato un Pvc nel corso del 2015 dovrà pertanto scegliere se accettare integralmente le contestazioni (quindi applicare il regime in vigore fino al 2014), oppure regolarizzare le violazioni ricorrendo al ravvedimento operoso.

Interessi

Sia che spettino all'ente locale, sia che spettino al contribuente, la misura annua degli interessi è determinata nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Qualora spettino all'ente locale, il calcolo degli interessi avviene con maturazione giorno per giorno, con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili; qualora spettino invece al contribuente, vengono calcolati a decorrere dalla data dell'eseguito versamento.

Rimborso

Accade a volte che i contribuenti versino delle somme anche se non dovute. La richiesta del rimborso deve avvenire entro cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. Accertata la legittimità della richiesta, l'ente locale deve provvedere al rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Con la Legge di stabilità 2014, Legge n. 147/2013 con i commi dal 722 al 727 dell'art. 1, è stata introdotta una specifica disciplina per i versamenti errati o in eccesso, con valenza retroattiva al 1° gennaio 2012 quale anno di applicazione in via generalizzata della quota riservata allo Stato.

In tutti i casi di versamenti indebiti, la procedura viene gestita dal Comune.

Versamento a Comune incompetente

Qualora il versamento IMU sia stato effettuato ad un Comune incompetente, il contribuente deve comunicare a quest'ultimo gli estremi del versamento, l'importo versato, i dati catastali dell'immobile a cui si riferisce il versamento, il Comune destinatario delle somme ed il Comune che ha ricevuto erroneamente il versamento ad uno dei due comuni interessati, in modo che questo attivi le procedure più idonee per il riversamento al Comune competente delle somme indebitamente percepite.

Considerando che il Fondo di solidarietà per i comuni è strettamente connesso al gettito IMU di ciascun Comune, qualora la procedura appena analizzata interessi somme versate dal 2013 in avanti, i comuni devono effettuare una comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze ed al Ministero dell'interno, al fine della regolazione dell'anzidetto Fondo. Le regolazioni che riguardano i comuni delle regioni Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta e le provincie autonome di Trento e Bolzano, vengono effettuate accantonando i relativi importi a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali.

Versamento di una somma superiore al dovuto

Qualora il contribuente abbia versato una somma IMU superiore al dovuto, questi deve presentare istanza al Comune, il quale provvede al rimborso della quota di propria spettanza e segnala al Ministero dell'economia e delle finanze ed al Ministero dell'interno l'importo totale, la quota di propria spettanza rimborsata o da rimborsare e la quota erariale da rimborsare. Viene seguita la logica che il rimborso viene effettuato dall'amministrazione che ha acquisito le somme.

Versamento allo Stato della quota spettante al Comune

Qualora il contribuente abbia erroneamente versato allo Stato una quota di spettanza al Comune, si verificano delle regolazioni tra Stato e Comune utilizzando come mezzo il Fondo di solidarietà comunale, o delle quote di compartecipazione ai tributi erariali (per le regioni speciali Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta e per le provincie autonome di Trento e Bolzano). Previa comunicazione da parte del contribuente, il Comune dà notizia dell'esito dell'istruttoria al Ministero dell'economia e delle finanze ed al Ministero dell'Interno, il quale effettua le opportune regolazioni.

Versamento allo Stato della quota spettante al Comune, con successiva regolarizzazione

Qualora il contribuente abbia erroneamente versato allo Stato anche una quota di spettanza del Comune ed abbia inoltre regolarizzato la propria posizione nei confronti di quest'ultimo, si procede come nel caso di versamento di una somma eccedente al dovuto: il Comune rimborsa la quota di propria spettanza, e Stato e Comune regolarizzano la situazione utilizzando il Fondo di solidarietà comunale o le quote di compartecipazione ai tributi erariali.

Versamento al Comune della quota spettante allo Stato

Qualora il contribuente abbia versato al Comune una somma spettante allo Stato, se non vi sono somme in eccesso da restituire, il contribuente da comunicazione al Comune, che presenta l'istruttoria, la quale ordina il riversamento a favore dello Stato dopo aver determinato l'importo ad esso spettante.

Anche in questo caso per le somme versate dal 2013 in avanti è necessario che, al fine delle successive regolazioni a valere sul Fondo di solidarietà comunale, per le regioni a statuto ordinario e per le regioni a statuto speciale Sicilia e Sardegna, o sulle quote di compartecipazione al gettito dei tributi erariali, per le regioni a statuto speciale Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta e per le province autonome di Trento e Bolzano, venga effettuata la comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze ed al Ministero dell'Interno.

3.11 Attribuzione del gettito

L'istituzione di un'imposta patrimoniale statale sui beni immobili era l'idea alla base della quota statale dell'IMU. Senza creare duplicazioni di gestione del tributo, sia ai contribuenti, sia agli enti impositori - doppie dichiarazioni, doppi accertamenti ecc. – il legislatore ha ricavato lo spazio per il tributo erariale all'interno del nuovo tributo comunale, istituito con il provvedimento attuativo del federalismo fiscale.

Inoltre, l'IMU sperimentale era stata introdotta dal D.L. n. 201/2011 principalmente per esigenze di recupero di gettito diretto al ripianamento dei conti pubblici, pertanto non ci si poteva attendere che il gettito che ne derivasse fosse versato totalmente nei conti degli enti comunali.

L'art. 13, comma 11 aveva difatti previsto che "la quota d'imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell'abitazione

principale e delle relative pertinenze di cui al comma 7” (considerando anche i casi di assimilazione), “nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale di cui al comma 8, l’aliquota base” pari a 0,76 per cento, è riservata allo Stato. Nella determinazione della quota dovuta allo Stato non si tiene conto delle eventuali deduzioni, detrazioni ed aliquote ridotte applicate, previste sia dalla legge che dai Comuni.

Le principali problematiche legate a questo sistema sono state:

- l’esposizione dei Comuni, senza essere tuttavia i beneficiari del maggior gettito, nei confronti dei cittadini sotto il profilo delle conseguenze anche politiche del notevole aggravio dell’imposizione rispetto alla previgente ICI;
- la rigidità nell’esercizio dei poteri deliberativi dei comuni;
- le difficoltà operative nel versamento dell’imposta, legato sia a problemi di calcolo, atteso che mentre la quota statale non varia quella comunale dipende dalle aliquote deliberate dal singolo Comune – conti duplicati per quante sono le aliquote adottate a livello locale -, sia legate ai versamenti, a causa di una doppia serie di codici tributo, una serie per la quota erariale ed una per la quota locale.

Viste le modalità di determinazione della quota di gettito spettante allo Stato, i Comuni sono stati pesantemente condizionati nella decisione se accordare o meno agevolazioni in termini di aliquote ridotte e di detrazioni, in quanto il minor gettito era integralmente a carico dell’ente locale e non oggetto di condivisione con lo Stato. I contribuenti ne hanno subito pesantemente le conseguenze sotto il profilo tributario e quindi finanziario, ma anche in termini di possibile (ri)orientamento del proprio consenso politico.

I contribuenti in sostanza dovevano versare una quota di spettanza allo Stato ed una quota di spettanza al Comune.

Esempio.

valore degli immobili diversi dalle abitazioni principali e dai fabbricati rurali strumentali: 100 milioni

aliquota base IMU: 0,76%

Gettito IMU: 100 milioni x 0,76% = 760.000

da ripartire in modo paritario fra lo Stato ed il Comune: $760.000/2 = 380.000$

Ipotesi: il Comune si è avvalso della facoltà di ridurre l’aliquota base al minimo consentito, ovvero 0,46%.

Gettito IMU: 100.000 milioni x 0,46% = 460.000

Non è possibile suddividere al 50% fra Stato e Comune il gettito ottenuto, in quanto la quota di spettanza dello Stato rimane 380.000. Pertanto la quota che spetta al Comune è pari a 460.000 – 380.000 = 80.000

Ciò in quanto “le detrazioni previste (...), nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota d’imposta riservata allo Stato”¹⁵³.

Ai fini dell’incentivazione al controllo anti-elusivo dell’imposta immobiliare da parte dei comuni, il legislatore ha previsto che tutte le somme derivanti dall’attività di accertamento e di riscossione dell’imposta erariale svolte dal Comune (pertanto l’imposta non versata, le sanzioni e gli interessi), confluiscono nelle casse comunali.

Si ritiene che una tale previsione abbia potuto incentivare comportamenti antistatalisti, prestandosi a chiare strumentalizzazioni: parte dei contribuenti avrebbero potuto essere indotti a disattendere agli obblighi di legge con il chiaro fine di far confluire il gettito dell’imposta immobiliare comunale direttamente ed esclusivamente nelle casse comunali, magari anche assecondati dagli amministratori locali che, al fine di “compensare” il maggiore onere per le sanzioni e gli interessi che sarebbero dovuti dai contribuenti, deliberavano riduzioni dell’aliquota base.

Riprendendo l’esempio visto in precedenza:

gettito complessivo: 760.000

quota paritaria di spettanza dello Stato e del Comune: 380.000

La riduzione dell’aliquota dal 0,76% al 0,46% ridurrebbe il gettito a 460.000, di cui 380.000 di spettanza allo Stato e 80.000 di spettanza del Comune.

Ipotesi: mancato versamento volontario della sola quota IMU erariale.

A seguito dell’accertamento svolto dal Comune, questi incasserebbe 380.000 + 114.000 relativi alla sanzione del 30% e trascurando i modesti interessi, che sommati agli 80.000 di ordinaria spettanza, comporta che lo Stato non incasserebbe nulla ed il Comune incasserebbe 576.000 euro.

Tale assetto della destinazione del gettito IMU è stato modificato dalla Legge n. 228/2012 (Legge di stabilità 2013): i cui commi 380, 382, 383 e 384 hanno totalmente ridefinito i rapporti finanziari tra Stato e Comuni. A seguito di numerose modificazioni, l’intero gettito dell’IMU, ad

¹⁵³ Vedi art. 13, comma 11, quarto periodo del D.L. n. 201/2011.

eccezione della quota derivante dagli immobili ad uso produttivo (categoria catastale D) che rimane destinato allo Stato, è destinato ora ai Comuni.

La perdita di gettito conseguente all'Erario è stata alimentata, oltre che dall'istituzione della riserva di gettito corrispondente all'IMU ad aliquota base degli immobili ad uso produttivo rientranti nella categoria D (all'ulteriore scopo di uniformare sull'intero territorio nazionale l'imposizione sugli immobili d'impresa evitando in tal modo distorsioni di natura fiscale nella scelta dell'ubicazione dell'insediamento), dalla soppressione del fondo statale di perequazione tra comuni ricchi e comuni poveri, sostituito da un fondo di perequazione orizzontale senza l'afflusso di risorse statali ma alimentato dal gettito IMU di tutti i comuni.

Le previsioni di gettito al momento dell'introduzione dell'IMU sperimentale¹⁵⁴ erano le seguenti:

IMU sperimentale	21,8
ICI a normativa vigente	- 9,2
IRPEF ed addizionali sui redditi fondiari relativi agli immobili non locati	-1,6
Variazione:	+ 11
– di cui riserva allo Stato	+ 9
– di cui maggiori entrate a favore dei comuni	+ 2
(unità di misura: miliardi di euro)	

L'obiettivo che si intendeva raggiungere con l'introduzione dell'IMU sperimentale era palese fin dall'inizio: lo Stato avrebbe avuto a disposizione circa 9 miliardi di euro al fine di tentare di risanare i conti pubblici italiani. Si comprende pertanto per quale motivo i comuni italiani hanno avuto grosse difficoltà nell'accordare riduzioni dell'aliquota base e detrazioni, prediligendo piuttosto un accrescimento delle aliquote base.

¹⁵⁴ BARUZZI S., *La disciplina IMU*, in *Il Fisco*, 2012, n. 7, fascicolo 1, p. 962. I dati individuati sono stati ottenuti considerando che: la base imponibile IMU sperimentale era stata stimata in circa 4.260 milioni di euro, a seguito di un abbattimento per alcune esenzioni non stimabili in modo preciso; è stata applicata l'aliquota base dello 0,76%, ad eccezione delle abitazioni principale e delle relative pertinenze a cui è stata applicata la relativa aliquota base dello 0,40%. Il gettito di 21.805 miliardi di euro si componeva di 18 miliardi riferibili agli immobili diversi dalle abitazioni principali e dalle relative pertinenze, e circa 3,8 miliardi riferibili alle prime case ed alle relative pertinenze.

3.12 La componente reddituale dell'IMU

L'imposta municipale propria, ai sensi dell'art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 23 del 2011, "sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati".

Allo scopo di non innestare incertezze sull'assoggettamento o meno alle imposte sui redditi, vista e considerata la componente reddituale che l'IMU va a sostituire, il legislatore ha individuato all'art. 9, comma 9 del D.Lgs. n. 23/2011 le tipologie reddituali che continuano ad essere ordinariamente soggette alle imposte erariali sul reddito:

- reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR (D.P.R. n. 917/1986), in quanto il conseguimento del reddito è svincolato dal possesso qualificato che funge da presupposto del nuovo tributo municipale – può essere ad esempio conseguito dall'affittuario del terreno;
- redditi fondiari diversi da quelli a cui si applica la cedolare secca;
- redditi derivanti da immobili non produttivi di reddito ai sensi dell'art. 43 del TUIR;
- immobili posseduti dai soggetti passivi all'imposta sul reddito delle società, in quanto la disposizione di sostituzione della componente immobiliare interessa solamente i soggetti passivi IRPEF e non IRES.

A scapito di ogni dubbio, il D.L. n. 16/2012 ha precisato che qualora un determinato immobile sia esente da IMU in forza di una norma di esenzione, questo rimane assoggettato alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute¹⁵⁵.

In deroga a quanto appena esposto, il comma 717, art. 1, Legge n. 147/2013 ha introdotto una disposizione a svantaggio degli immobili ad uso abitativo non locati¹⁵⁶ situati nello stesso Comune in cui è ubicata l'abitazione principale, disponendo che il reddito di tali immobili sia computato al 50% ai fini della determinazione della base imponibile IRPEF e delle relative addizionali. In questo modo dal 2013, mentre gli immobili non locati situati in comuni diversi da quello di residenza scontano solamente l'IMU, gli immobili non locati situati nel medesimo Comune di residenza scontano sia l'IMU, sia il 50% dell'IRPEF.

¹⁵⁵ Gli immobili rurali strumentali, ad esempio, dichiarati esenti dall'IMU in forza del D.L. n. 16/2012 non sono in ogni caso soggetti ad imposte sui redditi se ubicati in comuni montani o parzialmente tali, ai sensi dell'art. 42 TUIR.

Anche se solo parzialmente esenti (al 50%) per gli immobili inagibili o inabitabili, ad esempio ma vale anche per le altre fattispecie parzialmente esenti, è dovuta solo l'IMU.

¹⁵⁶ Per immobili non locati si intendono sia i fabbricati che i terreni – solo per la parte di reddito dominicale -, anche se concessi in comodato d'uso gratuito.

Non si riesce a comprendere la logica sottostante al recupero a parziale tassazione solamente di tale categoria di immobili: in questo modo l'IRPEF trova applicazione nei riguardi anche delle unità concesse in uso gratuito a parenti in quanto classificabili come unità non locate che si trovano nel medesimo Comune dell'abitazione principale e, paradossalmente, non trova invece applicazione per la villetta al mare.

Un'imposta che dovrebbe per natura essere semplice, porta per assurdo ad una elevata quantità di complicazioni: non è stata una delle scelte più felici del legislatore quella di legare l'assoggettamento parziale ad IRPEF delle unità immobiliari non locate all'esenzione o meno da IMU, considerando le numerose fattispecie di assimilazioni e i periodi di locazione dell'immobile.

Un caso particolare è determinato dagli Immobili locati per una limitata parte del periodo d'imposta.

L'IRPEF e le addizionale dovute in relazione al reddito fondiario sono sostituiti dall'IMU solamente in relazione al periodo d'imposta in cui l'immobile non è locato: per il periodo in cui l'immobile è locato, invece, il reddito fondiario è assoggettato all'IRPEF secondo le regole ordinarie.

Di conseguenza, è necessario individuare esattamente il periodo d'imposta in cui i fabbricati sono locati, ed il periodo d'imposta in cui non lo sono.

Qualora ad essere locata è parte dell'abitazione principale, considerando che limitatamente al periodo in cui l'immobile è adibito ad abitazione principale è considerato non locato, come ha precisato la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5 dell'11 marzo 2013:

- se la rendita catastale rivalutata del 5% è pari o superiore al canone annuo di locazione - al netto della riduzione spettante, ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca - è dovuta solo l'IMU;
- se l'importo del canone di locazione - al netto della riduzione spettante, ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca - è superiore alla rendita catastale rivalutata del 5%, sono dovute sia l'IMU che l'IRPEF o la cedolare secca.

È pertanto necessario operare una suddivisione del periodo: per il periodo in cui l'immobile è adibito ad abitazione principale, in pendenza del quale il relativo reddito non concorre alla formazione del reddito complessivo e la deduzione IRPEF per l'abitazione principale non si applica¹⁵⁷.

¹⁵⁷ Vedi DIDACOM SRL, *Guida al Fisco 2014-2015*, Brescia, Ottobre 2014, p. 43.

Il comma 1 dell'art. 14 del D.Lgs. n. 23/2011 a norma del quale "l'imposta municipale propria è indeducibile dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive" è stato oggetto di modifica dei commi 715 e 716, art. 1 della Legge n. 147/2013, secondo i quali l'IMU continua ad essere indeducibile ai fini IRAP¹⁵⁸, ma è stata disposta dal 2014 la deducibilità nella misura del 20 per cento – 30 per cento per il periodo d'imposta 2013 – ai fini della determinazione del reddito d'impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni – IRPEF e IRES¹⁵⁹. Viene introdotta in tal modo un'agevolazione a favore degli immobili strumentali¹⁶⁰, costituendo una delle misure disposte con la Legge di stabilità 2013 a sostegno all'attività economica.

Tale sgravio fiscale viene finanziato dal ripristino parziale a tassazione IRPEF per i fabbricati ad uso abitativo non locati, ubicati nello stesso Comune in cui si trova l'abitazione principale, appena analizzato.

L'art. 13, comma 13, penultimo periodo recita che "ai fini del quarto comma dell'articolo 2752 del codice civile il riferimento alla "legge per la finanza locale" si intende effettuato a tutte le disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali". Il legislatore intende in tal modo ribadire che anche per l'imposta municipale propria, in quanto tributo comunale, "hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato, i crediti per le imposte, le tasse e tributi dei comuni e delle provincie previste dalla legge per la finanza locale e delle norme relative all'imposta comunale sulle pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni".

¹⁵⁸ Tale disposizione è oggetto di critica in quanto la deducibilità ai fini IRAP dell'IMU potrebbe rappresentare una scintilla per rimettere in moto l'attività economica italiana.

¹⁵⁹ L'IMU viene accolta nel quadro B dei modelli 730 e UNICO per la dichiarazione dei redditi.

¹⁶⁰ Ai sensi dell'art. 43, comma 2 del TUIR si considerano immobili strumentali alle imprese sia quelli strumentali *per destinazione*, in quanto sono utilizzati dal possessore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale, sia quelli strumentali *per natura*, in quanto per le caratteristiche che presentano non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (compresi quelli non utilizzati o dati in locazione o in comodato), sia quelli strumentali *pro tempore* – limitata al massimo a tre periodi di imposta – che vengono concessi in uso ai dipendenti. Si considera invece strumentali dei professionisti gli immobili utilizzati dal possessore esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione.

3.13 Esempi

Di seguito vengono presentati alcuni esempi per comprendere quanto l'introduzione dell'IMU abbia comportato un pesante aggravio fiscale nei confronti dei contribuenti.

Esempio 1

Abitazione principale – categoria catastale A/2

rendita catastale: 1.200 euro

ICI: base imponibile: $1200 \times 1,05 \times 100 = 126.000$

aliquota: 0,40 %

detrazione ordinaria: 104

imposta dovuta: **400**

IMU: base imponibile: $1200 \times 1,05 \times 160 = 201.600$

aliquota: 0,40 %

detrazione ordinaria: 200

imposta dovuta: **606,40**

Esempio 2

Studio privato – categoria catastale A/10

rendita catastale: 2.100 euro

ICI: base imponibile: $2100 \times 1,05 \times 50 = 110.250$

aliquota: 0,60 %

detrazione: -

imposta dovuta: **661,50**

IMU: base imponibile: $2100 \times 1,05 \times 80 = 176.400$

aliquota: 0,60 %

detrazione: -

imposta dovuta: **1058,40**

Esempio 3

Negozio - categoria catastale C/1

rendita catastale: 2.500 euro

ICI: base imponibile: $2500 \times 1,05 \times 34$

aliquota: 0,65 %

detrazione: -

imposta dovuta: **580,13**

IMU: base imponibile: $2500 \times 1,05 \times 55$

aliquota: 0,65 %

detrazione: -

imposta dovuta: **938,44**

I comuni determinano le aliquote IMU sulla base delle esigenze di gettito del Comune per l'annualità a seguire, a spiegazione dell'esigenza che la determinazione avvenga entro la data di approvazione del bilancio di previsione. L'individuazione di aliquote differenti rispetto all'anno precedente comporta però la necessità di effettuare nuovamente i calcoli per il versamento della seconda rata a saldo ed a conguaglio della precedente.

Esempio 4.

(valido solamente per l'anno 2012 in quanto per gli anni seguenti è stata prevista l'esclusione da IMU dell'abitazione principale e delle relative pertinenze)

Abitazione principale con *box* pertinenziale e due figli conviventi nell'unità immobiliare di età inferiore a 26 anni per l'intero anno. Acconto suddiviso in due parti con aliquota base di legge e saldo di conguaglio con aliquota effettivamente spettante in base alle delibere comunali o a successivi interventi normativi statali.

Rendita catastale abitazione principale: euro 687,34

Rendita catastale *box*: euro 115,84

Aliquota base per l'abitazione principale e le relative pertinenze: 0,40%

Aliquota deliberata successivamente dal Comune: 0,50%

- Calcolo acconti IMU per l'abitazione principale e le relative pertinenze:
 valore catastale abitazione: $687,34 \times 160 = 109.974,40$
 valore catastale box: $115,84 \times 160 = 18.534,40$
 IMU annua lorda = $(109.974,40 + 18.534,40) \times 0,40\% = 514,03$
 IMU annua netta = $514,03 - 200$ (detrazione abitazione principale) – 100 (detrazione per 2 figli conviventi under 26) = **214,03**
 I acconto e II acconto = $214,03 : 1/3 = 71,34$
- Calcolo saldo IMU per l'abitazione principale e le relative pertinenze:
 IMU annua lorda: $(109.974,40 + 18.534,40) \times 0,50\% = 642,54$
 IMU annua netta: $642,54 - 200$ (detrazione abitazione principale) – 100 (detrazione per 2 figli conviventi under 26) = **342,54**
 saldo e conguaglio = $342,54 - (71,34 \times 2) = 199,86$

Esempio 5.

Fabbricato classificato nella categoria catastale D/1.

Rendita catastale opificio: euro 803,18

Aliquota base: 0,76 %

Aliquota deliberata successivamente dal Comune: 0,95%

- Calcolo acconto IMU :
 valore catastale abitazione: $803,18 \times 160 = 128.508,80$
 IMU annua lorda = $128.508,80 \times 0,76\% = 976,66$
 I acconto = $976,66 : 2 = 488,33$
 quota Stato e quota Comune = $488,33 : 2 = 244,17$
- Calcolo saldo IMU per la seconda casa:
 IMU annua lorda: $128.508,80 \times 0,95\% = 1220.83,00$
 saldo e conguaglio = $1220,83 - 488,33 = 732,50$
 quota Stato = **244,17**
 quota Comune = $732,50 - 244,17 = 488,33$

Esempio 6.

Versamento saldo IMU 2014 di un fabbricato adibito come seconda casa e di una *box* auto.

Rendita catastale fabbricato: 530 euro

Rendita catastale pertinenza: 70 euro

Il Comune ha aumentato l'aliquota del 0,96 per cento al 1,06 per cento

Base imponibile: $(530 + 70) \times 1,05 \times 160 = 100.800$

IMU annua lorda: $100.800 \times 1,06\% = 1.068,48$

I acconto: $100.800 \times 0,96\% = 967,68 : 2 = \mathbf{483,84}$

Il acconto: $1.068,48 - 483,84 = \mathbf{584,64}$

Capitolo 4

TASI

L'imposta sui servizi indivisibili

SOMMARIO: 4.1 Presupposto oggettivo; 4.2 Presupposto soggettivo; 4.3 Base imponibile (4.3.1 Immobili iscritti nel Catasto immobiliare; 4.3.2 Fabbricati della categoria D; 4.3.3 Aree fabbricabili); 4.4 Aliquote; 4.5 Esenzioni e riduzioni; 4.6 Versamenti; 4.7 Aspetti critici della TASI.

La TASI, Tassa sui Servizi Indivisibili¹⁶¹, è stata introdotta dalla Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 al fine di assicurare la copertura totale dei costi dei servizi erogati indistintamente a tutti i cittadini dalle amministrazioni comunali.

Per servizi indivisibili si intendono pertanto quei servizi pubblici destinati in generale alla collettività, senza operare alcuna differenziazione¹⁶², che vengono finanziati da entrate fiscali. Tra quelli più facilmente individuabili troviamo la polizia locale, la manutenzione e la sicurezza stradale, i servizi anagrafici, l'illuminazione pubblica, il verde pubblico, la tutela del patrimonio artistico e culturale, i servizi di protezione civile, la tutela degli edifici ed aree comunali, socio-assistenziali e cimiteriali.

A dispetto del nome, la TASI non è una tassa ma è un'imposta, in quanto la sua applicazione non è collegata né ad una richiesta, né ad una prestazione destinata a utenti e contribuenti individuabili.

La TASI è un'imposta indiretta e per tale motivo il contribuente è tenuto al versamento indipendentemente dalle proprie condizioni reddituali.

La TASI rappresenta una novità in quanto è stato istituito un nuovo tributo con una propria disciplina allo scopo di reperire le risorse atte al finanziamento di servizi indivisibili comunali, ma essa non rappresenta una novità assoluta nel sistema tributario italiano. La TARES, la "tariffa rifiuti e servizi" che la TARI ha sostituito dal 2014, era composta da una componente relativa ai rifiuti, ed una componente relativa ai servizi indivisibili: a norma dell'art. 14¹⁶³, comma 13 del D.Lgs. n. 201/2011, alla tariffa TARES «si applica una maggiorazione pari a 0,30 euro per metro quadro, a copertura dei servizi indivisibili dei comuni, i quali possono, con deliberazione del Consiglio comunale, modificare in aumento la misura della maggiorazione fino a 0,40 euro..». Si può pertanto concludere che la TARI rappresenta l'evoluzione della maggiorazione della TARES appena esaminata.

Come anticipato nel capitolo 2.4.1, il Comune deve determinare, con regolamento a norma dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, la disciplina da applicare alla IUC: si tratta di un unico regolamento contenente la disciplina generale IUC, la disciplina TARI, quella relativa alla TASI ed, infine, quella relativa all'IMU. Il comma 682, art. 1, L. n. 147/2013 prevede che in merito alla TASI il regolamento comunale IUC indichi perlomeno:

¹⁶¹ Ispirata dalla *Taxe d'habitation* francese disciplinata dagli articoli 1408 e seguenti del Code Général des Impôts.

¹⁶² Pertanto la TASI non è tesa a finanziare quei servizi per cui è prevista una copertura finanziaria ben precisa, ed i servizi a domanda individuale.

¹⁶³ Abrogato dal comma 704, art. 1 della L. n. 147/2013.

1. “la disciplina delle riduzioni, che tenga altresì conto della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l’applicazione dell’ISEE”;
2. “l’individuazione dei servizi indivisibili e l’indicazione analitica, per ciascuno di tali servizi, dei relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta”: tali indicazioni sono indispensabili per la predisposizione di un Piano economico atto alla definizione dei servizi pubblici che vengono finanziati dal gettito TASI versato dai contribuenti del Comune, ma tra le righe si può leggere l’esigenza di rispettare il principio del federalismo fiscale che richiede di rendere evidente a tutti i cittadini l’efficienza o l’inefficienza del proprio Comune nella gestione delle risorse pubbliche.

4.1 Presupposto oggettivo

Il comma 669, art. 1, L. n. 147/2013 dispone l’assoggettamento alla TASI, per il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo, “di fabbricati, ivi compresa l’abitazione principale, e di aree edificabili, come definiti ai sensi dell’imposta municipale propria, ad eccezione in ogni caso dei terreni agricoli”.

Nonostante la specificazione della classe e tipologia tassabile, sono sorte difficoltà nell’identificazione puntuale dell’immobile da assoggettare alla TASI¹⁶⁴.

Fabbricati

A differenza della disciplina IMU che ne esclude esplicitamente l’imposizione, è previsto l’assoggettamento alla TASI dell’abitazione principale e delle relative pertinenze¹⁶⁵, come

¹⁶⁴ Una proposta di soluzione indiretta a tale questione interpretativa era stata identificata nel comma 675, art. 1, L. n. 147/2013, il quale rimanda alle regole per la determinazione della base imponibile IMU: se non si riesce a ricondurre un certo immobile alla nozione di fabbricato, area fabbricabile o terreno soggetti ad IMU, questo non dovrebbe essere soggetto nemmeno alla TASI, in quanto non è determinabile l’imponibile.

¹⁶⁵ Si è posta la questione se in presenza di più unità immobiliari classificate nelle categorie C/2, C/6 o C/7, deve essere presentata la dichiarazione TASI. Secondo la circolare 3/DF del 2012 del Ministero dell’economia e delle finanze, rafforzata dalle istruzioni alla dichiarazione IMU in quanto valide anche per la TASI, non vi è l’obbligo di presentare la dichiarazione TASI per indicare, ad esempio, quale dei due box auto accatastati separatamente nella categoria C/6 viene tassato unitamente all’abitazione principale, limitando tale esigenza al caso delle aree pertinenziali scoperte. Tuttavia alcuni comuni, per esempio Modena, richiedono la dichiarazione TASI per le pertinenze in soprannumero. V. BONINO A.,

definite dalla disciplina IMU a cui si rinvia¹⁶⁶. Rientrano nel presupposto impositivo TASI come abitazioni principali, le fattispecie ad esse assimilate *ope legis*¹⁶⁷; il comma 707, lett. b) prevede inoltre due ulteriori ipotesi di assimilazione ad abitazione principale che possono essere previste con regolamento comunale:

- l'unica unità immobiliare a destinazione abitativa posseduta dai soggetti anziani o disabili i quali hanno trasferito la propria residenza in case di ricovero e cura, a condizione che non risulti locata;
- l'unità immobiliare concessa in comodato ai parenti in linea diretta entro il primo grado, a condizione che venga utilizzata come abitazione principale.

Sono assoggettati a tassazione indistintamente tutti i fabbricati, ma ricopre un'importanza fondamentale distinguere i fabbricati che costituiscono abitazione principale e fattispecie assimilate, dagli altri fabbricati, in quanto con riferimento ai primi il legislatore ha posto dei limiti nella determinazione delle aliquote da parte dei comuni. In questo modo il legislatore ha limitato la possibilità di applicazione di prelievi elevati a realtà meritevoli di tutela.

Aree fabbricabili

La disposizione originaria del comma 669, comma 1, L. n. 147/2013 faceva riferimento alle "aree scoperte, incluse le aree edificabili": erano stati posti dubbi e incertezze in merito alla determinazione della base imponibile con riferimento alle aree scoperte, considerando che queste sono prive di rendita catastale. A porre rimedio è prontamente intervenuto l'art. 2, comma 2, lett. f) del D.L. n. 16/2014 che ha modificato la disposizione originaria, eliminando il riferimento alle aree scoperte ed ha esplicitamente previsto l'esclusione della base imponibile dei terreni agricoli – anche se incolti e/o non collocati in comuni montani o parzialmente montani – , anche se sarebbe stato sufficiente fare riferimento alla definizione di "area fabbricabile" contenuta nella disciplina IMU.

Rientrano pertanto nel presupposto oggettivo della TASI i fabbricati e le aree edificabili.

MARCHETTI G., *L'abitazione principale. Per quest'anno l'aliquota non supera il 3,3 per mille*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 3.

¹⁶⁶ Vedi capitolo 3.3.4 e 3.3.5.

¹⁶⁷ Per l'individuazione delle fattispecie assimilate all'abitazione principale dal legislatore, si veda il capitolo 3.3.

Il D.L. n. 102/2013 aveva specificato per alcune situazioni come ad esempio per il personale delle Forze armate, che l'assimilazione non valeva per le abitazioni di lusso, ma tale limitazione non è stata riproposta nella disciplina TASI e pertanto l'assimilazione all'abitazione principale *ex lege* opera anche per i fabbricati di lusso. Vedi MIRTO P., *Le assimilazioni. Alloggi sociali e di cooperative senza IMU ma con la TASI*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 6

Le aree edificabili sono costituite dai i terreni individuati come fabbricabili dagli strumenti urbanistici generali, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi e dall'approvazione del piano regolatore generale da parte della Regione o dalla Provincia, nonostante sia temporaneamente precluso qualsiasi sfruttamento edificatorio.

Tale definizione di aree fabbricabile è oggi pacifica, in forza anche della previsione introdotta con l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, ma in passato l'attribuzione dell'edificabilità ad un'area ha rappresentato una questione molto rilevante e dibattuta.

Sono inoltre qualificate come edificabili quelle aree che sono momentaneamente interessate da lavori di costruzione, ed in cui vi sono fabbricati demoliti per la successiva ricostruzione o che sono oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia¹⁶⁸ fino alla data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, fino alla data in cui inizia ad essere utilizzato, oltre alle aree in cui sono presenti fabbricati collabenti¹⁶⁹.

Ai fini TASI viene applicata la medesima finzione giuridica presente nella disciplina IMU con riguardo alle aree fabbricabili possedute e condotte da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004: tali aree fabbricabili vengono considerate terreni agricoli e pertanto sono esenti dall'imposta. La finzione giuridica non opera qualora tali aree siano solamente concesse in affitto.

Non sono inoltre edificabili i terreni pertinenziali ai fabbricati, in quanto a norma dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, vanno a costituire un tutt'uno con l'edificio a cui si riferiscono.

Si rinvia ogni chiarimento ed approfondimento in tema alla definizione di area fabbricabile ai fini IMU¹⁷⁰.

4.2 Presupposto soggettivo

Un elemento di assoluta novità nel panorama della fiscalità locale è costituito dalla doppia soggettività passiva dell'imposta: sono assoggettati alla TASI i possessori e i detentori di fabbricati ed aree edificabili.

In forza di ciò la TASI può essere collocata tra le imposte personali piuttosto che tra quelle reali.

¹⁶⁸ Vedi art. 3, lett. c, d ed e del D.P.R. n. 380/2001.

¹⁶⁹ Si tratta di fabbricati classificati nella categoria catastale F/2, che non sono in grado di produrre reddito in quanto fatiscenti o ridotti a dei veri e propri ruderi.

¹⁷⁰ Si rinvia al capitolo 3.3.2

Quale strumento per l'individuazione dei soggetti passivi, viene utilizzato il criterio della residenza anagrafica, consentendo in tal modo di collegare territorialmente il soggetto alla potenziale fruizione dei servizi comunali. La dimora abituale nel territorio comunale sarebbe stato il criterio ideale al fine di giustificare l'assoggettamento alla TASI, ma si sarebbero presentati numerosi e rilevanti problemi nella verifica di tale condizione.

Possessore è il soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento - usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie -, colui che esercita un potere di fatto sull'immobile.

Detentore è il soggetto che, senza essere necessariamente titolare di diritti reali, dispone dell'immobile a qualsiasi titolo. In questa classificazione rientrano i conduttori di un contratto di locazione, i comodatari di un contratto di comodato, ma anche tutti quei soggetti che di fatto utilizzano l'immobile anche se privi di qualsiasi formalizzazione¹⁷¹.

L'assoggettamento all'imposta non solo dei proprietari o di altri titolari di diritti reali sull'immobile ma anche degli occupanti l'immobile, è il punto critico e la novità più rilevante di questo nuovo tributo comunale, in ragione prevalentemente del principio della capacità contributiva, più che del principio del beneficio. Il pagamento del canone di locazione può essere visto come un indice indiretto di ricchezza degli affittuari, considerando che il valore catastale dell'immobile è indicatore del pregio dell'immobile affittato, a prescindere dalla situazione vigente del catasto italiano¹⁷².

Qualora siano presenti detentori diversi dai possessori, assume rilevanza il comma 681, art. 1, L. n. 147/2013 allo scopo di distribuire il carico della TASI tra i diversi soggetti.

I detentori sono debitori dell'imposta per un importo che rappresenta una quota variabile, stabilita da regolamento comunale, tra il 10% e il 30% dell'imposta totale; se nulla viene stabilito a riguardo, si utilizza la quota del 10%. La quota di imposta rimanente, tra il 90% e il 70%, è a carico dei possessori¹⁷³.

La quota percentuale del detentore prevista dall'ente locale non può essere differenziata sulla base della destinazione e della tipologia dell'immobile, ma deve essere la medesima per tutti

¹⁷¹ Sono detentori quindi anche l'inquilino che continua ad utilizzare l'immobile a contratto risolto, il portiere di uno stabile che risiede in un appartamento ad esse destinato sulla base di un contratto e la badante che convive con l'assistito. Vedi LOVECCHIO L., *I detentori devono pagare la Tasi*, in *Il Sole 24 Ore – Norme & Tributi* del 26.09.2014, p. 47. Questione diversa è, nel caso della badante ad esempio, il fatto di che questa possa rivalersi sul soggetto assistito in quanto la residenza è strettamente collegata al rapporto lavorativo.

¹⁷² GIOVANARDI A., *Novità in tema di federalismo municipale*, In *Enciclopedia italiana Treccani.it – Libro dell'anno del diritto 2014*

¹⁷³ Qualora si scendesse sotto la soglia minima del 10% o addirittura si azzerasse l'imposta, si violerebbe l'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997: non rientra nella potestà regolamentare dei Comuni la possibilità di modificare i soggetti passivi, la base imponibile e le aliquote delle imposte.

gli immobili. Resta in ogni caso nelle facoltà del Comune quella di stabilire particolari detrazioni a favore del soggetto occupante.

Il detentore deve corrispondere una percentuale dell'importo complessivo da versare dal titolare del diritto reale, pertanto tale importo viene determinato in funzione della posizione soggettiva del possessore¹⁷⁴. Sulla base di tale disposizione, si comprende che l'aliquota che viene applicata a tali fabbricati non sarà mai quella prevista per l'abitazione principale, anche se il detentore utilizza l'immobile a tale fine, ma verrà applicata l'aliquota per gli altri immobili¹⁷⁵, in quanto non si concede a terzi l'abitazione principale, ma un immobile tenuto a disposizione – ad eccezione dei locatori di alloggi sociali e dei soci di cooperative a proprietà indivisa in forza dell'assimilazione ad abitazione principale. Si concretizza dunque una duplice obbligazione tributaria commisurata alla stessa base imponibile, che dunque si ripartisce, non si raddoppia: il tributo sull'immobile è unico, pertanto anche l'aliquota deve essere unica.

Ai sensi del comma 671, art. 1, L. n. 147/2013, in presenza di una pluralità di possessori o di detentori, il pagamento è assolto da un pagamento unico dovuto in solido: sono tutti titolari di un'obbligazione solidale a norma dell'art. 1292 Codice civile¹⁷⁶.

In presenza di un unico detentore o di una pluralità di detentori, l'importo della TASI non cambia: ai fini dell'assolvimento dell'obbligazione tributaria non rilevano gli accordi di natura privata tra detentori ai fini della ripartizione del peso dell'imposta.

La solidarietà nell'adempimento dell'obbligazione tributaria vige tra tutti i detentori da un lato, e tutti i possessori dall'altro.

Situazione opposta si verifica nel caso di rapporto tra possessori e detentori: sussiste un'obbligazione autonoma in capo alle due categorie di soggetti. Ad esempio, tra locatore ed inquilino non c'è responsabilità solidale: per i due soggetti è obbligatorio versare separatamente la tassa. Pertanto il Comune non può pretendere l'assolvimento dell'obbligazione dell'inquilino da parte del possessore dell'immobile.

La proposta dell'ANCI di introdurre la responsabilità in capo al possessore dell'adempimento dell'obbligazione del detentore, con diritto di rivalsa su quest'ultimo, è ancora priva di realizzazione legislativa¹⁷⁷.

¹⁷⁴ Comma 688, art. 1, L. n. 147/2013: si fa riferimento all'ammontare complessivo del tributo, che deve essere «determinato con riferimento alle condizioni del titolare del diritto reale».

¹⁷⁵ DEBENEDETTO G., *Così l'imposta coinvolge anche gli inquilini*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 10.

¹⁷⁶ Art. 1292 C.c.: «L'obbligazione è in solido quando più debitori sono tutti obbligati per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera tutti».

¹⁷⁷ DEBENEDETTO G., *op. cit.*, p. 10.

Assume una rilevanza particolare l'elemento temporale nell'individuazione del soggetto passivo: nel caso in cui l'immobile venga detenuto temporaneamente per un periodo inferiore a sei mesi nel corso dell'anno solare, il soggetto debitore dell'imposta è solamente il possessore.

Nel calcolo della quota da versare dal detentore sulla base dei mesi di possesso, si imputa per intero il mese in cui per più di 15 giorni è stato occupato l'immobile.

È chiamato al versamento TASI per la sua quota anche il detentore qualora l'immobile venga utilizzato da un soggetto diverso dal possessore per un periodo inferiore ai 6 mesi nell'anno solare, ma riconducibile ad un utilizzo non temporaneo¹⁷⁸.

Nel corso dell'anno può intervenire la vendita dell'immobile. Può accadere che l'atto notarile di vendita venga sottoscritto ad una certa data, ma l'aggiornamento catastale avvenga solo successivamente. Ai fini della determinazione dell'imposta da versare dal vecchio e dal nuovo proprietario dell'immobile ha rilevanza la data di stipula del contratto. In tal senso si veda la pronuncia della Corte di Cassazione secondo la quale le risultanze catastali non sono costitutive del diritto di proprietà¹⁷⁹: la ripartizione del periodo temporale sul quale basare il calcolo della TASI viene operata con riferimento alla data di sottoscrizione dell'atto di compravendita dai due soggetti.

Comproprietà

La combinazione tra IMU e TASI ha portato diverse incertezze in tema di comproprietà, in quanto sono diverse le regole di tassazione delle due imposte.

A differenza dell'IMU per cui non vi è coobbligazione solidale tra possessori in quanto tale imposta è dovuta distintamente da ciascun contitolare in base alla quota di possesso, per la TASI c'è solidarietà tra comproprietari. Il Comune, qualora il tributo dovuto non sia in tutto o in parte versato, ha il diritto di rivolgersi a qualsiasi comproprietario e richiedere l'intero importo¹⁸⁰.

Inoltre, mentre per l'IMU ciascun proprietario calcola l'imposta sulla base della propria situazione contributiva al fine di beneficiare delle eventuali agevolazioni specifiche, in linea di principio per la TASI, consistendo in una "unica" obbligazione, la disciplina per il calcolo

¹⁷⁸ Esempio: contratto di locazione quadriennale con inizio a settembre.

¹⁷⁹ Corte di Cassazione – Sent. n. 19052 del 2014

¹⁸⁰ Per tale motivo il Comune accetta anche pagamenti cumulativi effettuati da un solo debitore (tra i possessori o tra i detentori) per l'intera imposta, liberando in tal modo tutti i debitori solidali, anche se, al fine di facilitare i controlli da parte dei Comuni, è consigliabile che ciascun coobbligato effettui un versamento a sé, previsione questa non prevista nella disciplina IMU salvo espressa previsione del regolamento comunale.

dell'imposta tra comproprietari sarebbe una sola. Tuttavia si ritiene che tale interpretazione non sia costituzionalmente corretta in quanto non rispetta pienamente il principio di capacità contributiva; pertanto, ferma restando la solidarietà tra soggetti passivi, è maggiormente corretto calcolare il tributo tenendo in considerazione le diverse posizioni soggettive, applicando aliquote diverse per uno stesso bene.

È importante specificare che la solidarietà tra soggetti vige solamente se questi sono contribuenti: non è una situazione che si verifica automaticamente in quanto alcuni Comuni possono prevedere, per esempio, di applicare la TASI solamente all'abitazione principale, escludendo in tal modo dalla categoria dei contribuenti quei comproprietari dell'immobile che sconta la TASI che però non risiedono nell'immobile, per i quali rappresenta una seconda casa¹⁸¹. Da ciò consegue che qualora solamente alcuni possessori risiedano nell'immobile oggetto d'imposta e il Comune abbia individuato aliquote differenziate da applicare all'abitazione principale e agli altri immobili, non è corretto applicare un'unica aliquota per tutti i soggetti passivi: si applicano aliquote differenziate in virtù della residenza o meno del soggetto passivo nell'immobile¹⁸².

Per l'abitazione principale possono essere previste delle detrazioni: qualora l'abitazione principale fosse posseduta in comproprietà da più soggetti che non detengono la medesima quota dell'immobile, l'eventuale detrazione deve essere ripartita in parti uguali tra ogni comproprietario.

Esempio.

RIPARTIZIONE COMPROPRIETARI	Fabbricato categoria A/2, rendita € 600, aliquota TASI 2%, immobile in comproprietà, abitazione principale di solo un comproprietario. TASI complessiva: 201,60
Il comproprietario residente versa la TASI per la sua quota (50%): $201,60 \times 0,5 = 100,80$	Qualora l'amministrazione comunale assoggetta alla TASI le sole abitazioni principali, il comproprietario non residente non versa l'imposta; diversamente, versa l'imposta per il suo 50% (100,80).

¹⁸¹ LOVECCHIO L., *La comproprietà. Se uno dei titolari non versa l'obbligo si estende agli altri*, in *Il Sole 24 Ore - Focus* del 24.09.2014, p. 11.

¹⁸² LOVECCHIO L., *TASI e TARI alla ricerca di chiarezza e razionalità di sistema*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 23, p. 1767

Locazione finanziaria

In coerenza con le regole dettate in materia di IMU, anche per la TASI, al comma 672, art. 1 L. n. 147/2013, il legislatore ha espressamente previsto che nel caso di immobili in *leasing* il soggetto debitore sia da considerarsi l'utilizzatore del bene in oggetto. L'obbligazione nasce dalla stipula del contratto di locazione finanziaria e permane per tutta la durata del contratto, ossia sino alla data di riscatto del bene, ovvero, qualora si opti per la restituzione del bene, sino alla riconsegna dell'immobile «comprovata dal verbale di consegna». Secondo alcuni autori¹⁸³, il mezzo di prova della conclusione del contratto di locazione può consistere in qualsiasi elemento che abbia la medesima valenza dimostrativa del verbale di consegna. Ritengo condivisibile tale approccio interpretativo, in quanto reputo non equo applicare un tributo ad una capacità contributiva inesistente per la mancanza di un documento che può essere in qualche modo sostituito.

E' pacifica quindi l'attribuzione della soggettività passiva del locatorio se il bene è rimasto nella sua disponibilità, anche qualora il contratto di locazione finanziaria si sia risolto anticipatamente per il mancato pagamento dei canoni o per l'inespresso esercizio del diritto di opzione.

Assegnazione dell'ex casa coniugale

Secondo l'interpretazione del Ministero dell'economia e delle finanze¹⁸⁴, il soggetto passivo TASI nella situazione di assegnazione giudiziale della casa coniugale è il coniuge assegnatario, in quanto titolare del diritto di abitazione. L'unica eccezione si verifica nel caso in cui l'abitazione sia concessa in locazione: in tale circostanza il soggetto passivo TASI è il proprietario a cui viene applicata l'aliquota prevista per gli immobili diversi dall'abitazione principale, e l'imposta che risulta viene ripartita tra possessore e detentore sulla base della quota deliberata dal Comune.

Erano sorti dubbi interpretativi in tema, in quanto tale previsione avrebbe comportato necessariamente il trasferimento alla TASI dell'art. 4, comma 12-quinquies del D.L. n. 16/2012, secondo il quale l'assegnazione giudiziale della ex casa coniugale si intende effettuata a titolo di diritto di abitazione *solo* ai fini dell'IMU, a prescindere dal diritto di proprietà espressamente valido ai soli fini IMU. È intervenuto il D.L. 16/2014 ad escludere ogni dubbio, stabilendo con l'art. 1, comma 1, lett. a) che l'immobile assegnato all'ex coniuge è assimilato ad abitazione principale.

¹⁸³ Vedi, ad esempio, LOVECCHIO L., *L'improbabile unificazione nella IUC di IMU, TARI e TASI*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 4, p. 294.

¹⁸⁴ Vedi risposta n. 22 delle FAQ del 04.06.2014.

Pertanto, il coniuge assegnatario è l'unico soggetto passivo dell'imposta, indipendentemente dall'eventuale proprietà con l'ex coniuge non assegnatario: beneficerà integralmente delle eventuali riduzioni d'imposta e gli verrà applicata l'aliquota per l'abitazione principale. Qualora invece l'ex casa coniugale assegnata sia in locazione, viene seguita la regola generale.

Multiproprietà e centri commerciali integrati

Per i centri commerciali integrati e per i locali in multiproprietà si pone il problema di chi sia il soggetto responsabile del versamento della TASI dovuta per le parti comuni. Il comma 674 attribuisce al soggetto che gestisce i servizi comuni la responsabilità di effettuare il versamento in relazione ai locali e alle aree scoperte ad uso comune, e per i locali e le aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori o detentori, ribadendo in tal caso che per gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo rimangono responsabili i singoli possessori o detentori.

Ai fini della semplificazione degli adempimenti tributario, il Ministero dell'economia e delle finanze ha precisato che l'amministratore ha il diritto di rivalsa nei confronti dei singoli proprietari in ragione delle quote di possesso.

Ad esempio, se in un immobile è presente una sala condominiale autonomamente accatastata, l'amministratore è tenuto al versamento dell'imposta oltre che per i locali ad uso comune, anche per i locali in multiproprietà, successivamente rivalendosi nei confronti di ogni proprietario in ragione della quota di possesso.

Enti non commerciali

Gli enti no profit sono chiamati a versare la TASI sugli immobili non esenti – gli immobili in cui viene svolta l'attività istituzionale con modalità commerciali – e sugli immobili adibiti parzialmente ad attività commerciali.

Ai fini dell'applicazione dell'IMU e della TASI, i criteri di determinazione della percentuale di imponibilità per gli immobili parzialmente imponibili in ragione dello svolgimento dell'attività con modalità non commerciali sono individuati nel D.M. n. 200 del 19 novembre 2012.

Ai fini dell'identificazione degli enti non commerciali assoggettati all'imposta e delle modalità di determinazione della quota dell'immobile imponibile alla TASI si rinvia a quanto esposto in tema durante la trattazione dell'IMU¹⁸⁵.

Solo recentemente, con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 26 giugno 2014 è stata prevista l'adozione dello specifico modello IMU-TASI da predisporre entro il 1

¹⁸⁵ Vedi capitolo 3.7.1.

dicembre 2014 per l'IMU ed entro il 30 giugno 2015 per la TASI, ed infine il decreto del 4 agosto 2014 ha disciplinato la trasmissione telematiche delle dichiarazioni.

Per la TASI manca il riferimento all'art. 9 del D.L. n. 174/2012 che esclude dall'esonero per gli enti non commerciali le fondazioni bancarie: queste pagheranno l'IMU, ma sono esenti dalla TASI.

Soci di cooperative a proprietà indivisa e assegnatari di alloggi sociali

Richiamando il principio secondo cui l'obbligo al versamento della TASI non ricade sull'occupante ma solamente in capo al proprietario o titolare di diritto reale in tutte le ipotesi in cui si parla di abitazione principale, si ritiene che la TASI venga calcolata applicando l'aliquota e le eventuali detrazioni previste per l'abitazione principale, in capo alla cooperativa edilizia a proprietà indivisa. Pertanto non è dovuto nulla dal socio.

Concessione di aree demaniali

Nella concessione di aree demaniali, ad esempio gli stabilimenti balneari, si verificherebbe in linea di principio una duplice obbligazione tributaria in quanto è presente un soggetto detentore diverso dal proprietario. Occorre però capire la natura del diritto della concessione in quanto manca una norma analoga all'IMU: se la concessione costituisce un diritto superficario il concessionario (occupante, titolare del diritto reale) è l'unico soggetto passivo, diversamente se la concessione è di semplice godimento, l'imposta deve essere ripartita tra il demanio in quanto proprietario, e il concessionario in quanto occupante.

Nuda proprietà ed usufrutto

Ai fini dell'individuazione del soggetto passivo tra nudo proprietario ed usufruttuario, si ricorda che il legislatore parla di possessore non di proprietario, facendo rientrare tra i possessori i titolari dei diritti di proprietà e di altri diritti reali di godimento, tra i quali rientra l'usufruttuario. Pertanto nulla è dovuto dal nudo proprietario e la TASI ricade completamente a carico dell'usufruttuario.

4.3 Base imponibile

Analizzando il comma 675, art. 1, L. n. 147/2014 in tema di individuazione della base imponibile TASI, dal rinvio alla disciplina IMU si comprende l'intento sotteso alla costituzione della nuova imposta sui servizi indivisibili: il legislatore ha voluto spostare alla TASI l'imposizione sull'abitazione principale gravata fino a quel momento dall'IMU¹⁸⁶. Infatti la perdita di gettito di 3,764 milioni di euro derivante dall'eliminazione dalla base imponibile IMU dell'abitazione principale, è coperta completamente dalla TASI¹⁸⁷.

L'oggetto dell'imposizione alla TASI è rappresentato dal patrimonio immobiliare a cui è applicata l'IMU, definito dai commi 3, 4 e 5 dell'articolo 13 del D.L. n. 201/2011.

Il comma 3 dell'art. 13, D.L. n. 201/2011 rimanda alla disciplina dell'ICI ai fini di determinare il valore della base imponibile. L'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992 afferma che la base imponibile è costituita dal valore catastale dei fabbricati, delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli destinati a qualsiasi uso ed ubicati nel territorio italiano, considerando anche quelli utilizzati nello svolgimento dell'attività d'impresa ovvero che l'impresa produce o scambia (comma 1 e 2).

4.3.1 Immobili iscritti nel Catasto immobiliare

Il comma 3 dell'art. 13, D.L. n. 201/2011 rimanda inoltre ai commi 4 e 5 dello stesso articolo. Viene stabilita la modalità per ottenere il valore dei fabbricati iscritti in Catasto: alla rendita risultante in Catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutata del 5% ai sensi dell'art. 3, comma 48 della Legge n. 662/1996, si applicano determinati moltiplicatori individuati per ciascuna categoria di immobile:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A, esclusa la categoria A/10, e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 in quanto pertinenze;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
- 65 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusa la categoria D/5;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

¹⁸⁶ CARPENEDO C., *op. cit.*, p. 40.

¹⁸⁷ CARPENTIERI C., *op. cit.*, p. 3412.

Per i terreni agricoli il valore è determinato applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in Catasto al 1° gennaio dell'anno d'imposizione rivalutato del 25% ai sensi dell'art. 3, comma 51 della L. n. 662/1996, il moltiplicatore pari a 135 oppure 75, per tutti i terreni, e non solo per quelli agricoli, che siano posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola.

Il legislatore ha previsto una riduzione alla metà della base imponibile per i fabbricati di interesse storico ed artistico individuati all'art. 10 del codice di cui al D.Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004, e per i fabbricati dichiarati inagibili od inabitabili ed effettivamente non utilizzati per il periodo dell'anno in cui sussistono tali condizioni. I Comuni possono individuare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato che non sono superabili assoggettandoli ad interventi di manutenzione, al fine dell'applicazione della riduzione. L'inagibilità o l'inabitabilità dell'immobile devono risultare dalla perizia svolta dall'ufficio tecnico comunale, od alternativamente da una dichiarazione sostitutiva redatta dal contribuente, ai sensi del testo unico di cui al D.P.R. n. 445 del 28 dicembre 2000.

Nel caso di fabbricati di interesse storico od artistico inagibili si è posto il dubbio se le due agevolazioni siano cumulabili: il Ministero dell'economia è intervenuto sostenendo che "l'agevolazione per i fabbricati storici ha il fine di consentire la conservazione ed il miglioramento del patrimonio artistico e quindi non appare coerente prevedere un'ulteriore agevolazione".

Riassumendo, la determinazione della base imponibile ai fini IMU ed ai fini TASI può essere così schematizzata:

RENDITA	→ RIVALUTAZIONE DEL 5%	→ BASE IMPONIBILE	→ CALCOLO TASI
Rendita catastale riportata nella visura aggiornata	Rivalutare la rendita catastale del 5%	Rendita catastale rivalutata x moltiplicatore relativo all'immobile	Base imponibile x aliquota TASI
Esempio			
Rendita catastale: 1.200	Rivalutazione rendita catastale: $(1.200 \times 0,05) + 1.200 = 1.260$	Base imponibile = $1.260 \times 160 = 201.600$ (160 è il moltiplicatore per gli immobili abitativi)	Aliquota: 2,5‰ TASI dovuta: $201.600 \times 0,0025 = 504,00$

Tabella 5.3: Processo di determinazione della base imponibile IMU/TASI

4.3.2 Fabbricati della categoria D

Il legislatore si è preoccupato di individuare la metodologia da seguire nella determinazione del valore dei fabbricati posseduti interamente da imprese e distintamente contabilizzati, classificabili nel gruppo catastale D ma che non risultano iscritti in Catasto, e pertanto privi di rendita catastale.

Sono interessati da tale disposizione tutti quei fabbricati che sono stati costruiti per rispondere a specifiche esigenze di attività commerciali ed industriali, e che non possono essere utilizzati diversamente senza subire radicali trasformazioni.

Fino all'anno in cui vengono annotati in Catasto, il valore di tali fabbricati è calcolato alla data di acquisizione, qualora questa avvenga nel corso dell'anno, e, successivamente, alla data di inizio di ciascun anno solare, secondo le regole stabilite dal penultimo periodo del comma 3, dell'art. 7 del D.L. 11 luglio 1992, n. 333. Il valore si determina applicando i coefficienti di rivalutazione che vengono aggiornati annualmente dal Ministero delle finanze¹⁸⁸, ai costi di acquisizione ed ai costi incrementativi distinti per anno di formazione che risultano dalle scritture contabili, al lordo delle quote di ammortamento.

Il valore contabile dei fabbricati strumentali ottenuto viene utilizzato in via precaria sino all'adozione dell'ordinario valore catastale, che ha valenza retroattiva¹⁸⁹.

A conferma di ciò il Ministero dell'economia e delle Finanze, con la Circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, ha affermato che il momento che segna il passaggio dal criterio di determinazione della base imponibile da valori contabili a valori catastali in ipotesi di attribuzione di rendita, è quello in cui viene richiesta l'attribuzione della rendita mediante la procedura DOCFA individuata dal D.M. n. 701/1994.

¹⁸⁸ Coefficienti per la determinazione della base imponibile IMU aggiornati al 2014 (D.M. del 19 febbraio 2014):

Anno	Coefficiente	Anno	Coefficiente	Anno	Coefficiente	Anno	Coefficiente
2014	1,01	2006	1,22	1998	1,55	1990	1,92
2013	1,02	2005	1,26	1997	1,59	1989	2,01
2012	1,04	2004	1,33	1996	1,64	1988	2,09
2011	1,08	2003	1,38	1995	1,69	1987	2,27
2010	1,10	2002	1,43	1994	1,74	1986	2,44
2009	1,11	2001	1,46	1993	1,78	1985	2,62
2008	1,15	2000	1,51	1992	1,80	1984	2,79
2007	1,19	1999	1,53	1991	1,83	1983	2,96

¹⁸⁹ Corte di Cassazione, Sezioni Unite – Sent. n. 3160/2011: attribuita la rendita catastale effettiva, si procede al conteggio dei conguagli, a debito od a credito, tra quanto dovuto con il criterio catastale e quanto pagato con il criterio contabile.

Qualora tali immobili siano oggetto di locazione finanziaria, possono evitare tale procedura valorizzando il fabbricato con la rendita proposta annotata negli atti catastali oppure, in mancanza, sulla base dei dati contabili del locatario (comma 3).

4.3.3 Aree fabbricabili

Per quanto riguarda le aree fabbricabili, il loro valore è costituito dal valore venale in comune commercio alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione: tale valore è definito sulla base dell'indice di edificabilità, della zona territoriale di ubicazione dell'area, degli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, della destinazione d'uso consentita, e dei prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche (comma 5).

Come individuato al paragrafo 4.1 in merito all'individuazione del presupposto impositivo oggettivo, qualora l'area fabbricabile si in corso di utilizzazione edificatoria, oppure il fabbricato venga demolito o stia subendo degli interventi di recupero, la base imponibile è costituita dal solo valore dell'area che viene considerata fabbricabile dall'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, pertanto trascurando il valore del fabbricato in corso d'opera fino alla data in cui questo viene ultimato, ricostruito o ristrutturato, oppure, se anteriore, fino a che il fabbricato in oggetto è utilizzato prima della conclusione dei lavori (comma 6).

4.4 Aliquote

Il comma 677, art. 1, L. n. 147/2013 stabilisce l'aliquota base TASI nella misura dell'1‰, prevedendo inoltre che l'ente comunale possa decidere di ridurre l'aliquota fino ad azzerarla, oppure di aumentarla.

Il Comune è tenuto a predisporre il Piano dei servizi indivisibili da finanziarie ai sensi del comma 682, art. 1, L. n. 147/2013, sulla base dei servizi indivisibili che l'ente locale vuole finanziare e dei relativi costi individuati, tenute in considerazione le scelte che il Governo e la legge hanno imposto: dall'abolizione dell'IMU sull'abitazione principale, il cui mancato gettito deve essere compensato dalla TASI, alla scelta del Governo e del Parlamento di non prevedere nella TASI detrazioni fisse sull'abitazione principale (come invece accadeva nell'IMU), ai tagli di

risorse per oltre 8,5 miliardi che i Comuni dal 2011 al 2014 hanno subito, oltre ai circa 9 miliardi di vincoli del Patto di stabilità. Sulla base di tale Piano l'ente locale determina le aliquote TASI a norma del comma 683, art. 1, L. n. 147/2013, e decide eventualmente a quali fattispecie azzerare l'aliquota e conseguentemente a quali elevarla oltre il livello base. Sulla base di tale facoltà concessa ai comuni, è ad esempio legittimo il comportamento di molte Amministrazioni Locali che applicano la TASI alla sola abitazione principale, stabilendo però l'aliquota massima.

Il Consiglio comunale può decidere, in ragione del settore di attività¹⁹⁰ e della tipologia e destinazione dell'immobile, di deliberare aliquote differenziate, comportando un ventaglio molto ampio di possibilità impositive ed un'importante variazione del prelievo.

La libertà di modulazione delle aliquote deve sottostare ad un rilevante vincolo quantitativo che troviamo già nell'ambito della disciplina generale IUC al comma 640 e che viene individuato più dettagliatamente al comma 677. L'IMU e la TASI sono i tributi che si assomigliano maggiormente, pertanto è stata individuata una soglia di sbarramento: la somma dell'aliquota TASI e dell'aliquota IMU per ciascuna tipologia di immobile non può superare i limiti prefissati per la sola IMU al 31 dicembre 2013. Rispetto alla formulazione originaria, tale limite massimo è convenzionalmente fissato al 10,6‰ e ad altre minori aliquote a seconda della tipologia dell'immobile in esame, ad esempio, 6‰ per l'abitazione principale. Tale vincolo è stato posto allo scopo di evitare che si generi in capo ai contribuenti un carico tributario superiore a quello che si sarebbe determinato con l'IMU.

Il legislatore ha introdotto un secondo limite inizialmente valevole solamente per il 2014, ma che la Legge di stabilità 2015 con l'art. 1 comma 679 L. n. 190/2014 è stato esteso anche per l'anno in corso, stabilendo nella misura del 2,5‰ l'aliquota massima TASI. Lo scopo di tale previsione è di evitare che le amministrazioni comunali elevino l'aliquota massima per l'abitazione principale al 6‰, misura discendente dal primo limite sopra individuato.

Nel corso del confronto con il Governo sulla Legge di stabilità 2014, l'Associazione Nazionale Comuni Italiani (ANCI) ha rilevato che le risorse per il comparto dei Comuni, ed in particolare le risorse destinate al finanziamento delle detrazioni TASI sull'abitazione principale, erano insufficienti. Il Governo è pertanto intervenuto con il D.L. n. 16/2014 consentendo ai Comuni di innalzare l'aliquota massima TASI 2014 di un ulteriore 0,8‰ oltre i due limiti, a condizione che le risorse che ne derivano siano dirette a finanziare riduzioni di gettito d'imposta, in particolare

¹⁹⁰ Può essere presa come riferimento la classificazione delle attività operata dallo Sportello Unico per le Attività Produttive (SUAP).

detrazioni d'imposta sulle abitazioni principali e sulle unità immobiliari ad esse assimilate per legge o per regolamento, che generino effetti equivalenti alle detrazioni IMU sulla medesima tipologia di immobili. Tale possibilità è stata prevista anche per l'anno d'imposta 2015.

Risulta utile, ai fini dell'applicazione della maggiorazione TASI, suddividere gli immobili in due gruppi:

1. abitazioni principali – pagano solo la TASI con aliquota massima del 2,5‰;
2. altri immobili – sono soggetti sia alla TASI che all'IMU con aliquota ordinaria massima complessiva del 10,6‰ ed altre aliquote inferiori.

I Comuni potrebbero pertanto decidere di utilizzare l'eventuale maggiorazione interamente per superare uno dei limiti, ovvero distribuirla tra i due limiti:

- a) maggiorazione utilizzata per aumentare uno dei due limiti:

il Comune può optare tra aumentare il primo limite, relativo alla somma delle aliquote IMU e TASI, elevando l'aliquota a 11,4‰ per gli altri immobili e 6,8‰ per l'abitazione principale e non superare il secondo limite, relativo all'aliquota TASI di 2,5‰, oppure utilizzare tutta la maggiorazione per elevare il secondo limite a 3,3‰, lasciando invariato il primo – in quest'ultima ipotesi l'incremento della tassazione grava interamente sui proprietari delle abitazioni principali;

- b) maggiorazione distribuita tra i due limiti:

il Comune potrebbe decidere di ripartire liberamente la maggiorazione applicabile tra i due limiti, a condizione che non venga sfiorata la soglia complessiva di 0,8‰.

Il metro di riferimento per valutare l'equivalenza del peso della TASI e la corretta identificazione di riduzioni di gettito che è necessario prevedere usufruendo della maggiorazione dello 0,8 per mille, è l'IMU sull'abitazione principale applicata nel 2012, quando veniva tassata anche l'abitazione principale, con riferimento alle aliquote ed alle detrazioni che allora sono state decise a livello comunale. Pertanto, al fine di mantenere tendenzialmente invariato il peso dell'imposizione sull'abitazione principale, dovranno essere previste tante minori detrazioni e riduzioni TASI 2014, quanto maggiore era l'aliquota IMU 2012. È alla media dei contribuenti che si deve fare riferimento per valutare la tendenziale equivalenza IMU 2012 e TASI 2014 sull'abitazione principale, potendosi anche verificare un aggravio di imposizione su una parte minoritaria dei contribuenti.

Fabbricati rurali strumentali

A differenza dei terreni agricoli che sono esplicitamente esclusi dal presupposto della TASI a norma del comma 669, art. 1, L. n. 147/2013, i fabbricati rurali sono assoggettati all'imposta con regole particolari.

Ai fini della tassazione dei fabbricati rurali si deve operare una distinzione: fabbricati rurali ad uso abitativo, per i quali i Comuni possono deliberare la riduzione o l'esonero dal pagamento dell'imposta, e fabbricati rurali strumentali all'attività d'impresa.

I fabbricati rurali¹⁹¹ devono risultare tali in Catasto per beneficiare delle agevolazioni per essi previste: devono risultare iscritti nell'apposita categoria catastale, consistente nella categoria A/6 per le abitazioni principali e nella D/10 per i fabbricati strumentali, oppure tali immobili devono essere contraddistinti dalla sigla "R" o comunque deve essere trasmesso in Catasto, a cura del proprietario, l'autocertificazione che ne attesta la ruralità.

Allo scopo di evitare di vanificare con l'applicazione della TASI le agevolazioni appena introdotte dal comma 708, art. 1, L. n. 147/2013, secondo cui i fabbricati rurali strumentali di cui all'art. 13, comma 8 del D.L. n. 201/2011 sono esenti dall'IMU, il legislatore ha previsto che l'aliquota massima TASI applicabile ai fabbricati rurali strumentali è pari all'aliquota base, ossia all'1‰. Non vi è alcuna possibilità di incrementare l'aliquota, nemmeno applicando la maggiorazione dello 0,8‰.

Sono considerati strumentali i fabbricati rurali utilizzati dai lavoratori dipendenti impiegati in azienda agricola per almeno 100 giornate lavorative annue.

Nel caso di affitto di un fondo rustico su cui insistono fabbricati rurali, la TASI è dovuta, nella percentuale stabilita dal Comune (tra il 10 e il 30%) dall'affittuario¹⁹².

Immobili merce

Ai fini TASI non risulta applicabile l'esenzione sui fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, prevista ai fini IMU per tutto il periodo in cui permane tale destinazione e fintanto che non sono concessi in locazione.

Viene dunque applicata l'aliquota base dell'1‰ agli immobili merce ubicati in Comuni che non hanno provveduto a deliberare un'aliquota, a meno che il consiglio comunale non ne abbia disposto l'azzeramento o l'aumento fino al 2,5 o 3,3.

¹⁹¹ Per essere qualificati rurali, i fabbricati devono rispettare i requisiti stabiliti dall'art. 9 del D.L. n. 557/1993.

¹⁹² TOSONI G.P., *Niente Tasi sui poderi ma le costruzioni pagano*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 12

Si auspica comunque che i Comuni provvedano all'azzeramento dell'aliquota TASI sugli immobili merce invenduti: chissà per quanto rimarranno tali a causa della crisi in atto.

Considerando che nella generalità dei comuni l'IMU è già spinta ai livelli massimi, si prospetta la possibile manovrabilità delle aliquote nel rispetto dei vincoli preposti solamente per quelle fattispecie esenti da IMU quali l'abitazione principale, ma anche per gli immobili degli enti non commerciali e gli immobili merce delle imprese costruttrici.

Da un'indagine svolta dal Caf Acli, è stato rilevato che in un capoluogo su due la TASI si comporta come un'addizionale d'imposta rispetto all'IMU, in quanto colpisce non solo le abitazioni principali, sfruttando quasi sempre i margini di manovra dati a disposizione dal legislatore, ma anche gli immobili diversi dalle prime case: immobili produttivi del gruppo D, fabbricati affittati, aree fabbricabili ecc.

A titolo esemplificativo si riporta la situazione delle aliquote di alcuni comuni italiani, rinviando all'apposito documento per un'esposizione completa¹⁹³.

	Milano	Roma	Torino	Venezia	Biella	Ragusa
Abitazione principale (‰)	2,5	2,50	3,30	2,90	3,30	0
Presenza di aliquote a scaglioni	No	No	No	No	No	No
Presenza di detrazioni	Si	Si	Si	Si	Si	No
Presenza di detrazioni a scaglioni	Si	Si	Si	Si	No	No
Altri immobili (‰)	0	0,80	0	0	2,50	0
Immobili locati (‰)	0	0,80	0	2,90	2,50	0
Quota % inquilino	10	20	10	10	30	10
Immobili a disposizione (‰)	0	0,80	0	2,90	2,50	0
Aree fabbricabili (‰)	0	0,80	0	0	2,50	0
Fabbricati produttivi del gruppo D (‰)	0	0,80	0	0	2,50	0
Fabbricati rurali strumentali (‰)	0	1	0	0	1	0

Tabella 5.4 - Fonte: delibere comunali elaborate dal Caf Acli

La prima rata TASI viene individuata applicando le aliquote e le eventuali detrazioni che erano state applicate l'anno precedente. Con riferimento al saldo, invece, se il Comune provvede ad inviare al MEF le delibere approvate per l'anno in corso entro il 21 ottobre, le quali vengono nel caso pubblicate entro il 28 ottobre, le aliquote e le detrazioni trovano applicazione, altrimenti per il saldo continuano a trovare applicazione le condizioni adottate l'anno precedente.

¹⁹³ Per una conoscenza completa delle aliquote e delle detrazioni dei capoluoghi italiani, vedi i dati elaborati da Il Sole 24 Ore sui dati forniti dal Caf Acli: DELL'OSTE C., *Le grandi città «spremono» prima casa e capannoni*, in Il Sole 24 Ore – Focus del 24.09.2014, p. 4-5.

4.5 Esclusioni e riduzioni

Il comma 670, art. 1, L. n. 147/2013, aveva individuato le fattispecie escluse dall'imposta in:

- “aree scoperte pertinenziali od accessorie a locali imponibili, non operative” – con quest'ultima accezione si intendono quelle aree che hanno un rapporto oggettivamente funzionale con il bene principale, oppure che sono poste a servizio di questo in modo permanente e continuativo;
- “aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva” da parte degli inquilini dell'immobile.

Il rinvio normativo alle regole di determinazione della base imponibile dell'IMU ha tuttavia fatto emergere il problema dell'esclusione delle aree pertinenziali in quanto, essendo incluse nella rendita catastale dell'immobile di cui sono pertinenza, non è possibile separarle e pertanto vengono assoggettate anch'esse ad imposta. Con il D.L. n. 16/2014 il legislatore ha riformulato il comma 669, art. 1, L. n. 147/2013, assoggettando all'imposta non in generale tutte le aree scoperte, ma unicamente le aree fabbricabili, includendo in tal modo ad imposizione le aree scoperte pertinenziali e le aree condominiali non occupate in via esclusiva, che la disciplina originaria invece escludeva¹⁹⁴.

Il decreto correttivo D.L. n. 16/2014 ha inoltre posto rimedio alla dimenticanza del legislatore nella disciplina originaria dell'esenzione *ope legis* delle fattispecie esenti dall'IMU individuate nell'art. 9, comma 8 del D.Lgs. n. 23/2011, in cui sono richiamate con alcune modifiche le fattispecie escluse da IMU dall'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, non richiamando, in quanto non contenuti nella disposizione richiamata, l'esclusione dall'IMU degli immobili merce delle imprese costruttrici e degli alloggi sociali, i quali verranno pertanto assoggettati all'imposta

Sono pertanto esenti da TASI:

- gli immobili dello Stato, delle Regioni, degli enti territoriali e dei consorzi tra detti enti;
- gli immobili dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;
- i rifugi alpini non custoditi, i punti d'appoggio e i bivacchi;
- i terreni agricoli;
- i fabbricati classificati o classificabili nel gruppo catastale E;
- gli immobili già esenti dall'ICI e cioè:

¹⁹⁴ GAVIOLI F., *TASI e TARI: le novità del “decreto Salva Roma Ter”*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 22 del 2 giugno 2014, p. 22

- stazioni, ponti, fabbricati destinati ad esigenze pubbliche, ecc.;
- fabbricati con destinazione ad usi culturali;
- fabbricati destinati all'esercizio del culto ed i fabbricati della Santa Sede;
- fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali;
- immobili utilizzati dagli enti non commerciali per attività non commerciali;

Laddove la fruizione dei servizi è più attenuata, dovrebbero essere previste delle agevolazioni. A riprova dell'ampia autonomia concessa agli enti locali, non è prevista alcuna fascia *no tax area* dalla legge: la disciplina delle riduzioni è demandata dal comma 682, art.1, L. n. 147/2013 al consiglio comunale, il quale ha la facoltà di prevedere delle fattispecie agevolative, in particolare delle detrazioni d'imposta, commisurate alla capacità contributiva della famiglia¹⁹⁵. Ciò potrebbe comportare che saranno soggetti alla TASI contribuenti che non avrebbero corrisposto l'imposta sull'abitazione principale in base alla legislazione IMU 2012, o che non pagavano IMU per il basso valore catastale dell'immobile oppure per la numerosità dei componenti della famiglia.

Nella disciplina TARI il comma 656, art. 1, L. n. 147/2013 prevede che qualora il servizio di gestione dei rifiuti non venga svolto in una data area, questa possa beneficiare di una riduzione massima nella misura dell'80% della tariffa. Analoga disposizione non è prevista nella disciplina TASI e, a meno che il comune non abbia provveduto ad introdurre una simile disposizione, alcun contribuente può beneficiare di una riduzione dell'imposta giustificata dalla mancanza di servizi pubblici indivisibili nella zona di residenza, in quanto la *ratio* del tributo comprende anche la sola potenziale fruizione di tali servizi da parte dei residenti: la TASI è diretta a finanziare le spese indivisibili sostenute dal Comune in tutto il territorio di competenza.

Il legislatore individua al comma 679, art. 1, L. n. 147/2013, all'interno della disciplina della TASI, le medesime fattispecie a cui il comune, con regolamento di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997, può accordare delle riduzioni e delle esenzioni in materia di TARI, a norma del comma 659, art. 1, L. n. 147/2013:

- a) "abitazioni con un unico occupante";
- b) "abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo";

¹⁹⁵ Il Consiglio comunale delibera riduzioni e detrazioni dalla TASI con riferimento alla situazione economica e reddituale della famiglia (modello ISEE).

- c) “locali, diversi dalle abitazioni, ad aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente”;
- d) “abitazioni occupate da soggetti che risiedono o abbiano la dimora, per più di sei mesi all’anno, all’estero;
- e) “fabbricati rurali ad uso abitativo”.

A tali fattispecie se ne aggiunge una specifica per la TASI, ammettendo per le superfici a vasta estensione delle riduzioni giustificate dal superamento del rapporto tra la produzione dei rifiuti e la superficie stessa:

- f) “superfici eccedenti il normale rapporto tra produzione di rifiuti e superficie stessa”.

La TASI è priva di ammortizzatori, in particolare sull’abitazione principale: per tale motivo il tema delle agevolazioni TASI è stato oggetto di importanti dibattiti.

Molte volte le detrazioni non bastano a pareggiare i conti tra IMU e TASI sull’abitazione principale: per le abitazioni con valore catastale medio - basso, in particolare, si sono verificati sostanziosi rincari, dovuto al fatto che non sono più presenti detrazioni “stabili” individuate dalla legge come i 200 euro per tutti e i 50 euro per ogni figlio convivente di età inferiore ai 26 anni previsti per l’IMU, ma l’ampia libertà lasciata ai Comuni ha fatto sì che solo in alcuni casi eventualmente possono essere previsti degli sconti TASI.

Città	Bilocale di 60 mq di categoria “popolare” (A/4) in periferia		Bilocale di 60 mq di categoria “economica” (A/3) in semicentro		Bilocale di 100 mq di categoria “civile” (A/2) in centro	
	IMU 2012	TASI 2014	IMU 2012	TASI 2014	IMU 2012	TASI 2014
Milano	50	156*	168	229**	924	703
Genova	0	0	277	235	893	722***
Firenze	8	32	140	181	685	730
Roma	225	153	433	287	1.557	878
Napoli	0	0	60	72	412	304
Catania	0	58	60	93	612	447

* Scende a 57€ se l’ISEE del proprietario è inferiore a 21.000€. ** Scende a 180€ se l’ISEE del proprietario è inferiore a 21.000€. *** Scende a 672€ se l’ISEE del proprietario è inferiore a 15.000€.

Tabella 5.5 – Fonte: Il Sole 24 ore su elaborazioni delle tariffe d’estimo e delle aliquote e detrazioni decise nelle delibere di diversi comuni

Rispetto all'IMU 2012, quando venivano colpite dalla tassazione anche le abitazioni principali, la TASI nel 2014 si è rivelata più cara in tutti quei Comuni il cui regolamento comunale non ha previsto detrazioni per l'abitazione principale, ed in quelli che non hanno deliberato nemmeno le aliquote entro il 16 ottobre e che pertanto sono stati chiamati a versare la TASI ad aliquota base e senza detrazioni in una soluzione unica il 16 dicembre: da ciò deriva che sono stati chiamati alle casse tutti i contribuenti per l'abitazione principale, compresi quelli che non versavano l'IMU beneficiando delle detrazioni previste.

Dove sono presenti, spesso le detrazioni sono molto selettive in quanto vengono determinate sulla base della situazione economica del nucleo familiare (ISEE)¹⁹⁶.

Le eventuali detrazioni previste per l'abitazione principale¹⁹⁷ si applicano anche alle assimilazioni.

Parlando di abitazioni principali, è necessaria una specificazione: qualora l'abitazione principale sia classificata come "di lusso", ossia rientri nella categoria catastale A/1 (abitazione di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) o A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici) – circa 73 mila unità immobiliari su un totale di oltre 30 milioni di abitazioni censite in catasto – non vale l'esenzione dall'imposta IMU prevista per l'abitazione principale dall'art. 13 del D.L. n. 201/2011 così come modificato dalla Legge n. 147/2013. Pertanto non valgono le agevolazioni TASI eventualmente deliberate dalle amministrazioni comunali per gli immobili "abitazione principale".

Al fine di una maggiore comprensione dell'argomento, viene esposto di seguito un'esemplificazione dei meccanismi che vengono normalmente applicati qualora il Comune accordi delle detrazioni ad alcune categorie di soggetti.

In base al regolamento comunale, l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea diretta entro il primo grado utilizzata come abitazione principale, può essere equiparata all'abitazione principale. Il Comune può prevedere che si applichino delle agevolazioni sulla quota di rendita catastale non eccedente i 500 euro, oppure nella situazione in cui il comodatario appartenga ad un nucleo familiare il cui ISEE non superi i 15.000 euro.

¹⁹⁶ A Milano, ad eccezione delle rendite più basse, le detrazioni spettano solo a coloro il cui reddito non supera i 21.000 euro. In altri comuni, ad esempio a San Vito al Tagliamento (PN), le detrazioni vengono applicate a scaglioni: non viene versata la TASI fino a 15.000 euro e 100€ di detrazioni per ISEE tra i 15.000 e i 20.000 euro.

¹⁹⁷ Le detrazioni di cui si beneficia per l'abitazione principale vanno riportate nell'apposito rigo del modello F24.

Nel primo caso, l'importo di 500 euro è considerato una franchigia che prende in considerazione anche la rendita delle pertinenze. L'agevolazione si applica solamente ai primi 500 euro: se la rendita complessiva considerando le pertinenze ammonta a 700 euro, i primi 500 saranno esenti da IMU e soggetti alla TASI applicando l'aliquota prevista per l'abitazione principale e beneficiando di eventuali detrazioni d'imposta individuate per tale categoria, gli eccedenti 200 euro saranno assoggettati ad IMU e soggetti alla TASI applicando l'aliquota prevista per gli immobili diversi dall'abitazione principale¹⁹⁸.

Nel secondo caso, qualora l'ISEE del comodatario superi i 15.000 euro, nessuna eventuale agevolazione può essere applicata.

Il D.L. n. 16/2014, tra le diverse disposizioni, ha permesso di affrontare più agevolmente le situazioni di squilibrio di bilancio che interessano frequentemente i bilanci dei comuni italiani. Nel 2014 la loro gestione è stata resa possibile grazie anche ai 625 milioni di euro di contributo statale che il Governo ha dato a disposizione dei Comuni. Originariamente la Legge di stabilità 2014, a norma del comma 731, aveva predisposto 500 milioni nel Fondo di solidarietà comunale. Il Governo ha provveduto, con la disposizione in esame, a stanziare un ulteriore contributo statale di 125 milioni, eliminando inoltre il vincolo di destinazione delle risorse attribuite ai comuni per l'anno 2014.

Il Fondo di solidarietà comunale era finalizzato a finanziare eventuali detrazioni dalla TASI a favore dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa che i Comuni potevano prevedere, oltre che a favore dei familiari dimoranti abitualmente e residenti anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e dei cittadini iscritti all'AIRE.

La norma individua un meccanismo particolare per l'attribuzione delle risorse del Fondo di solidarietà comunale 2014 ai diversi Comuni. Entro il 28 febbraio 2014 è stata stabilita la quota di contributo di spettanza a ciascun comune con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in accordo con il Ministero dell'Interno e sentita la Conferenza Stato-città e autonomie locali: tale quota è individuata tenendo conto dei gettiti IMU standard ed effettivi e del gettito TASI standard relativi all'abitazione principale, e delle prevedibili detrazioni che ciascun Comune può adottare. Qualora il contributo assegnato non sia stato utilizzato, esso è stato ripartito tra i comuni che hanno introdotto delle detrazioni entro il 28 febbraio 2014, in proporzione del gettito TASI relativo all'abitazione principale di tali comuni.

¹⁹⁸ MIRTO P., *Le assimilazioni. Comodati. Spazio per la franchigia comunale*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 6.

4.6 Versamenti

Si individua l'esigenza di non differire troppo la riscossione della TASI in quanto rappresenta lo strumento, la leva fiscale aggiuntiva messa a disposizione ai Comuni per recuperare il gettito perduto dall'abolizione dell'IMU sull'abitazione principale.

A tal fine pertanto, per la TASI a regime, le scadenze non sono più individuate discrezionalmente dai Comuni, ma coincidono con quelle previste per l'IMU, ossia il 16 giugno e il 16 dicembre.

La disciplina dei versamenti TASI ha subito modifiche continue dal momento della sua introduzione.

Dalla norma originaria, la quale con il comma 688, art. 1, L. n. 147/2013 attribuiva ai singoli Comuni la facoltà di stabilire le scadenze, si è passati alla previsione delle medesime scadenze dell'IMU a norma della Legge n. 68/2014 di conversione del D.L. 16/2014, con la previsione di un regime speciale per il 2014 fondato sulla tipologia di fabbricato, se abitazione principale od altra tipologia di immobile, e sulla data di invio delle delibere al Ministero dell'economia e delle finanze.

Il D.L. n. 88 del 9 giugno 2014, confluito nella Legge n. 89/2014, è intervenuto sulla disciplina relativa ai versamenti della TASI per l'anno 2014. Secondo tale disposizione per i Comuni che non hanno provveduto a deliberare le aliquote TASI entro il termine stabilito, si è verificato il differimento d'imposta alla scadenza successiva, ed i Comuni hanno ricevuto un'anticipazione del gettito erariale annuo stimato ad aliquota base (1‰) pari al 50%.

In particolare il D.L. n. 88/2014 ha individuato tre possibili scenari alternativi:

- qualora i Comuni hanno deliberato ed inviato al Ministero dell'economia e delle finanze il regolamento TASI entro il 23 maggio 2014, i contribuenti hanno versato la prima rata/acconto TASI, calcolata sulla base delle aliquote e delle detrazioni approvate, entro il 16 giugno 2014 – situazione che ha interessato solo circa 2.200 comuni, dovuto in particolare al fatto che in oltre la metà dei Comuni italiani si sono tenute le elezioni per il rinnovo dell'Amministrazione comunale;
- qualora i Comuni, invece, non hanno assunto nessuna deliberazione in merito, il versamento della prima rata/acconto è stato posticipato al 16 ottobre 2014: il versamento è stato effettuato solamente nel caso in cui il Comune abbia determinato, deliberato ed inviato al Ministero dell'economia e delle finanze le aliquote entro il 10 settembre 2014 – situazione che ha interessato ben 5.227 comuni;

- infine, per i Comuni che entro il 10 settembre 2014 non hanno assunto alcuna decisione in merito, l'imposta è stata determinata adottando l'aliquota base dell'1‰ ed è stata versata in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2014 e, nel caso di detentori diversi dai possessori, ai primi è stata applicata l'imposta nella misura del 10% dell'importo complessivo. L'aliquota dell'1‰ è scattata anche per gli altri immobili qualora l'aliquota IMU non abbia superato il 9,6‰; sotto la soglia massima del 10,6‰, oltre la quale non viene pagata la TASI, l'imposta è stata determinata considerando il margine disponibile. Tale situazione ha interessato circa 300 comuni. La scadenza del 16 dicembre ha interessato anche i soggetti individuati nei primi due scenari, in quanto entro tale data erano tenuti a versare la seconda rata/saldo TASI.

Anche le scadenze non sono un campo libero da incertezza per la disciplina TASI: oltre al susseguirsi degli interventi legislativi e della individuazione di tre tappe alternative, l'autonomia regolamentare concessa ai comuni dall'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 ha attribuito la facoltà ai Comuni di introdurre ulteriori variabili nella disciplina in ordine alle scadenze da rispettare. I Consigli comunali possono determinare scadenze diverse rispetto a quelle fissate dal calendario nazionale.

La Legge di stabilità 2014 ha stabilito a 12 euro l'importo minimo dei versamenti della TASI su base annua, attribuendo alle delibere comunali l'eventuale possibilità di rivedere tale importo al ribasso. In presenza di detentori, a norma del comma 681 l'importo minimo viene verificato avendo riguardo alla singola posizione del detentore e a quella del possessore.

Esempio.

Abitazione popolare locata nel comune di Roma, con rendita pari a 500 euro. In quanto locata, sarà soggetta a TASI con aliquota 0,80‰: 13,44 euro (20%) a carico dell'inquilino e 53,76€ (80%) a carico del proprietario. L'acconto, pari alla metà dell'importo complessivo da versare nel corso dell'anno, sarà pagato dal proprietario, mentre l'inquilino verserà la sua quota in sede di saldo poiché la sua rata di acconto – $13,44 : 2 = 6,72$ – non supera la soglia minima di 12 euro prevista dalla legge per effettuare i versamenti.

I codici tributo propri per procedere al pagamento della TASI sono stati individuati dall'Agenzia delle Entrate con due circolari distinte del 24 aprile 2014 - n. 46/E e n. 47/E¹⁹⁹.

¹⁹⁹ La risoluzione n. 46/E ha individuato i codici tributo per il versamento tramite modello F24 della TASI:

- 3958 – TASI per l'abitazione principale;
- 3959 – TASI per i fabbricati rurali ad uso strumentale;
- 3960 – TASI per le aree fabbricabili;
- 3961 – TASI per gli altri fabbricati;

Conscio dei vizi che gravano sulla disciplina della TASI, il legislatore ha assunto un atteggiamento di relativa tolleranza nei confronti dei contribuenti, dando attuazione all'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente con la Risoluzione n. 1/DF del 23 giugno 2014: tale provvedimento ha consentito l'individuazione da parte dei Comuni, coscienti delle effettive difficoltà di reperimento di aliquote e detrazioni, e dei dubbi interpretativi che accompagnano costantemente l'imposta, di un termine²⁰⁰ entro il quale i contribuenti hanno potuto effettuare i versamenti senza l'applicazione di sanzioni ed interessi.

Si sottolinea che si è trattato di *tentativi* di tranquillizzazione, poiché è stata una scelta dei singoli Comuni dare attuazione alla disposizione dello Stato, in forza della loro qualifica di enti impositori e destinatari del tributo in parola.

Pertanto, è consigliabile sempre visionare attentamente le delibere comunali, in quanto potrebbero contenere diverse previsioni, in merito alle scadenze e ad altri elementi, rispetto alla disciplina comune.

Al momento della scadenza della prima rata TASI, la disciplina era poco chiara ed alcune istruzioni ministeriali collidevano con quelle comunali: con tale incertezza normativa la possibilità di commettere errori si è elevata molto.

Qualora il contribuente abbia effettuato un versamento in sede di acconto superiore a quanto dovuto, si è proceduto alla compensazione di tale importo con la seconda rata TASI in sede di saldo.

Qualora invece il contribuente abbia versato in acconto un importo minore, il versamento a saldo di un importo maggiore dovrebbe averlo protetto da eventuali sanzioni ed interessi, in attuazione dell'art. 10 dello Statuto del contribuente, ripeto, a condizione che il Comune abbia decisione di non applicare le sanzioni e gli interessi, in alternativa al ricorso del ravvedimento operoso. Tuttavia raramente i Comuni hanno beneficiato di tale facoltà, e normalmente eventuali ritardi o versamenti errati sono stati corretti ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso.

-
- 3962 – interessi per la TASI;
 - 3963 – sanzioni per la TASI.

Ed infine la risoluzione n. 47/E sono stati individuati i codici tributo per il versamento sia della TASI che della TARI tramite modello F24EP: mentre per la TARI sono stati modificati i codici tributo per il versamento della tassa sui rifiuti istituiti con la precedente risoluzione n. 42/E/2013, per la TASI sono stati creati dei codici tributo appositi:

- 374E – TASI per i fabbricati ad uso;
- 375E – TASI per le aree fabbricabili;
- 376E – TASI per gli altri fabbricati;
- 377E – interessi per la TASI;
- 378E – sanzioni per la TASI.

²⁰⁰ Per l'acconto TASI, tale termine è stato stabilito nel 31 luglio 2014. Vedi Interrogazione parlamentare del 10 giugno 2014 n. 5/02955.

Quello che conta è che a fine anno sia stato versato interamente quanto dovuto. È questa la logica che guida nel ritenere che non dovrebbe comportare alcuna conseguenza l'utilizzo errato dei codici tributo TASI istituiti con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 46/E del 24 aprile 2014, ritenendo sufficiente inviare una comunicazione che evidenzi al Comune la corretta imputazione di quanto versato.

Le indicazioni fornite dalla risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze n. 2/DF del 13 dicembre 2012 che autorizzava in materia di IMU le autocompensazioni all'interno dello stesso anno d'imposta si ritiene applicabile anche in materia di TASI: nel rispetto di tutte le condizioni normative previste, il versamento effettuato con modello F24 offre la possibilità di compensare la TASI con eventuali crediti relativi a tributi erariali e contributi previdenziali ed assicurativi²⁰¹.

Sempre a motivo della confusione normativa che vigeva nel periodo in cui doveva essere versato l'acconto TASI, non dovrebbero essere state applicate sanzioni qualora il versamento dell'intera imposta sia stato effettuato in un'unica soluzione alla scadenza di dicembre anziché in due rate. Sicuramente non sono state applicate sanzioni ed interessi nelle ipotesi in cui il Comune, nella piena libertà di individuare scadenze diverse da quelle indicate dalla disciplina generale nel 2014, abbia previsto che l'imposta fosse versata interamente alla data del 16 dicembre.

Possono essersi verificati alcuni errori di versamento dell'acconto per i quali non si è potuto procedere alla correzione in sede di saldo, e che dunque hanno portato ad una domanda di rimborso. Ne costituisce un esempio il versamento della TASI con un codice tributo IMU: l'autocompensazione è impossibile in quanto si tratta di due imposte diverse.

Il termine previsto per la domanda di rimborso è di 5 anni dal giorno del versamento delle somme versate ma non dovute, ovvero dal giorno in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. Il Comune dovrà entro centottanta giorni dalla domanda provvedere ad effettuare il rimborso.

Un'altra tipologia di errori potrebbe attenerne il codice catastale del Comune.

Come previsto dalla risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze n. 2/DF del 2012, qualora l'intermediario (banca od ufficio postale) abbia digitato erroneamente il codice catastale che il contribuente ha scritto correttamente nel modello per il versamento, su richiesta del contribuente l'intermediario deve richiedere l'annullamento del modello F24

²⁰¹ Non con crediti nei confronti dell'ente comunale in quanto è come se, senza alcun preventivo controllo da parte del Comune, il contribuente provvedesse autonomamente al rimborso. Inoltre il modello F24 non permette di evidenziare un credito relativo al rimborso di un tributo comunale da portare in compensazione. Pertanto, solo se preventivamente accertato dal Comune si può esercitare il diritto al rimborso.

errato e tornare ad inviare quello corretto. Sono da evitare riversamenti diretti tra Comune e Comune in quanto anche ai fini dell'assegnazione del Fondo di solidarietà comunale i dati di incasso del Comune rimarrebbero falsati. Pertanto interviene l'Agenzia delle Entrate che trasmette ai Comuni interessati i dati degli annullamenti ed i dati delle operazioni corrette.

Qualora invece l'errore sia attribuibile al contribuente in quanto ha scritto un codice tributo inesatto nel modello e la TASI sia stata versata in un Comune non competente, il comma 722 prevede che il Comune non destinatario dell'imposta debba attivare tutte le procedure più idonee per riversare l'imposta al Comune competente.

Il comma 695, art. 1, L. n. 147/2013 ha esteso alla IUC l'istituto del ravvedimento operoso previsto dall'art. 13 del D.L. n. 471 del 18 dicembre 1997, allo scopo di regolarizzare eventuali omessi od insufficienti versamenti. Tale istituto è stato approfonditamente trattato in sede di IMU a cui si rinvia²⁰².

Il modello F24 rappresenta la modalità di versamento dell'imposta privilegiata da contribuenti e professionisti in quanto permette di superare i limiti degli altri strumenti messi a disposizione. Il bollettino cartaceo, per esempio, non permette di effettuare versamenti superiori ai 1.000 euro, e di compensare la TASI con eventuali crediti erariali e contributivi. Inoltre dal 1° ottobre 2014 il modello cartaceo può essere utilizzato solamente dalle persone fisiche non titolari di partita Iva.

Il D.L. n. 16/2014 ha circoscritto al modello F24 e al bollettino postale²⁰³ le modalità per il versamento della TASI, eliminando la facoltà di avvalersi di servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali. Si è così allineato anche l'aspetto delle modalità di versamento alla disciplina IMU, permettendo inoltre una maggiore tracciabilità del tributo, in forza anche della sua funzione di parametro dei trasferimenti da e per il Fondo di solidarietà comunale.

Con il D.L. n. 16/2014 è stata eliminata la possibilità di affidare la funzione accertativa e di riscossione ai soggetti a cui nel 2013 erano affidate tali funzioni per l'IMU, come era invece inizialmente previsto dal comma 691, art. 1, L. n. 147/2013, allo scopo di adeguarsi alla normativa comunitaria in materia di confronto concorrenziale tra imprese.

²⁰² Vedi capitolo 3.10 in tema di ravvedimento operoso.

²⁰³ Il bollettino di conto corrente postale – n. c/c 1017381649 valido in tutto il territorio nazionale-, approvato con decreto del 23 maggio 2014, può essere utilizzato per effettuare i versamenti TASI presso gli uffici postali di Poste Italiane S.p.a. oppure tramite il servizio telematico da questa gestito.

Al fine di completare gli adempimenti correlati alla TASI, entro il 30 giugno successivo “dell’anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo”, ai sensi del comma 684, dovrebbe essere predisposta la dichiarazione TASI. Non per errore ho scritto *dovrebbe*: la presentazione della dichiarazione, per il principio di ultrattività della dichiarazione, deve essere rinnovata solamente quando si verificano modificazioni rilevanti delle condizioni di applicazione del tributo. Ed inoltre, per quanto riguarda la dichiarazione TASI, valgono le disposizioni in materia di dichiarazione IMU.

4.7 Aspetti critici della TASI

Sono state mosse alcune critiche in relazione alla TASI con riferimento al rispetto del principio costituzionale di *legalità* previsto dall’art. 23 della Costituzione.

La Costituzione richiede elementi di chiarezza e garanzia necessari a delimitare l’ambito di discrezionalità dell’Amministrazione Finanziaria, attraverso l’espressa indicazione di criteri, limiti e controlli nella disciplina normativa dell’imposta. Tali elementi non sono stati presenti fin dall’origine nel corpo normativo del nuovo tributo per i servizi indivisibili, considerando che già dai primi mesi successivi all’introduzione si sono resi necessari ritocchi legislativi integrativi, quali ad esempio il D.L. n. 16 del 6 marzo 2014 e il D.L. n. 47 del 28 marzo 2014, allo scopo di risolvere questioni interpretative ed applicative.

La dottrina ha nutrito fin da subito molti dubbi in merito a tale tributo: si consideri che non è stata individuata una disciplina *ad hoc* che individui precisamente gli elementi essenziali del prelievo e le regole formali di applicazione, come sarebbe corretto prevedere per una nuova tipologia di prelievo, ma la disciplina TASI nasce dalla combinazione della regolamentazione di due prelievi totalmente differenti – IMU e TARES –, la quale ha di conseguenza necessariamente richiesto l’intervento di numerose disposizioni integrative e chiarificatrici.

Un’ critica molto pesante, legata al dubbio di costituzionalità della TASI, è stata sollevata dalla dottrina²⁰⁴ sulla base dell’inosservanza della previsione costituzionale dell’art. 23 Cost. secondo cui “nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere imposta ai cittadini se non in base alla legge”.

L’art. 149 del Testo Unico delle leggi dell’ordinamento degli enti locali, D.Lgs. n. 267/2000, introducendo una precisazione analoga a quella prevista dall’art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997,

²⁰⁴ Si veda ad esempio RIGHI E., *Aspetti critici della Tasi*, in Bollettino tributario, 2014, n. 14, p. 1059.

procedendo all'individuazione delle diverse fonti di finanziamento delle spese degli enti decentrati, prescrive che ciascun ente locale provveda ad individuare con apposito regolamento la disciplina di ciascuna tipologia di entrata, ad eccezione dell'"individuazione e definizione delle fattispecie imponibili" – presupposto oggettivo del tributo –, "dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi". Nello specifico caso dei tributi comunali, quale è la TASI, il Comune nel disciplinare il tributo non può pertanto individuare e definire le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e l'aliquota massima.

La dottrina ritiene che la TASI presenti un'evidente violazione del principio sancito dall'art. 23 della Costituzione in quanto verrebbe delegata ai Comuni l'individuazione dell'oggetto dell'applicazione della TASI.

Innanzitutto si ritiene importante precisare che è una legge - Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 - che ha introdotto la TASI, ed è sempre la stessa legge che con il comma 682 ha attribuito al regolamento comunale il potere di individuare i "servizi indivisibili e l'indicazione analitica, per ciascuno di tali servizi, dei relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta" quali indicazioni indispensabili per la predisposizione del Piano economico sulla base del quale il Comune determina autonomamente le aliquote da applicare agli immobili assoggettati alla TASI, in forza e nel rispetto dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997.

Pertanto, gli elementi essenziali dell'imposta sono stabiliti dalla legge, ed è la stessa che delega ai Comuni l'individuazione con regolamento dei servizi indivisibili che questi vogliono finanziare, quindi: la prestazione patrimoniale che costituisce la TASI non è imposta da un atto inferiore alla legge.

Pertanto non ritengo condivisibile il dubbio di costituzionalità della TASI sollevato in relazione all'art. 23 della Costituzione.

Quali siano pacificamente i servizi *indivisibili* ed i relativi costi che i Comuni possono finanziare con la TASI e che il Comune, nella specifica realtà, non stia già finanziando anche parzialmente con altre tipologie di entrate, non si ritiene corretto siano materie da lasciare al libero arbitrio dei Comuni, in quanto l'arbitrio e l'iniustizia trovano ampio spazio nel settore dei tributi e dei servizi pubblici quale conseguenza della carenza di controlli preventivi obbligatori. Tale questione meriterebbe molta più attenzione e molte più garanzie considerando la fama corrotta e di perseguimento di interessi personali che caratterizza gran parte dell'apparato politico ed amministrativo italiano.

Ritengo opportuno che sarebbe compito del legislatore l'individuazione dei possibili servizi finanziabili dalla TASI, delle condizioni che tali servizi devono rispettare per poter essere

finanziati e dei specifici riferimenti contabili per la determinazione dei relativi costi, prevedendo eventuali limitazioni.

I dati dell'Osservatorio immobiliare dell'Agenzia delle Entrate hanno evidenziato che nei primi due trimestri del 2014, confrontati con gli analoghi periodi del 2013 le compravendite immobiliari hanno seguito una dinamica tale da portare ad affermare che la TASI ha contribuito a far regredire il settore. Mentre il primo trimestre risulta in risalita con un incremento dell'8% (da 91.083 a 98.403 compravendite), il secondo trimestre, periodo in cui si è consolidata definitivamente la struttura della TASI, risulta in calo: dalle 108.804 alle 107.595 compravendite residenziali. A venire colpito è soprattutto il mercato dell'abitazione principale, trattandosi di fatto della reintroduzione dell'IMU, che pesa maggiormente rispetto a più di due anni fa quando è stata reintrodotta l'imposizione patrimoniale immobiliare sull'abitazione principale, perché mentre le rendite catastali sono rimaste identiche, nel frattempo i prezzi delle case si sono ulteriormente abbassati²⁰⁵. Per il terzo anno di fila, grazie alla TASI, aumenta la pressione fiscale sugli immobili diversi dall'abitazione principale. Nei capoluoghi di provincia, come una vera addizionale IMU, la TASI spinge l'aliquota media sulle abitazioni principali a quota 2,6‰ e sugli altri immobili oltre la soglia del 10‰: la pressione fiscale immobiliare si è triplicata rispetto all'ICI²⁰⁶. Mentre per le abitazioni principali non di lusso la TASI rappresenta una minore imposta dovuta rispetto alla precedente IMU, per gli immobili strumentali delle imprese e per le abitazioni diverse da quella principale si è verificato un netto aumento della tassazione, in quanto la TASI si è aggiunta all'IMU.

L'intento della TASI di rappresentare un *nuovo* mezzo d'entrata per i bilanci comunali, in qualità di sostituto del minor gettito derivante dall'esenzione dall'IMU dell'abitazione principale e dalla volontà di ridurre l'entità dei trasferimenti finanziari dallo Stato ai Comuni, è stato tradito dal rimando, ai fini della determinazione della base imponibile TASI, alle regole per la determinazione della base imponibile IMU.

Proprio tale rinvio svela la vera natura della TASI che la legge istitutiva, individuando il presupposto impositivo nell'erogazione e nella fruizione dei servizi comunali, voleva distinguere dall'IMU quale imposta dovuta per il possesso dell'immobile.

Si ha assistito alla trasformazione della TASI in un'addizionale IMU: essa ha sostituito l'IMU sull'abitazione principale, semplicemente celandosi dietro ad una diversa denominazione.

²⁰⁵ FOSSATI S., *Le compravendite ritornano in calo*, in *Il Sole 24 Ore* n. 264 del 26.09.2014, Norme & tributi, p. 47.

²⁰⁶ Dati elaborati dal Caf Acli per *Il Sole 24 Ore*. v. DELL'OSTE C. e TROVATI G., in *Il Sole 24 Ore* del 24.11.2014, p. 2.

In particolare la disposizione secondo la quale il valore catastale valido ai fini IMU costituisce la base imponibile del nuovo tributo comunale sui servizi indivisibili, ha portato alla conclusione che la TASI non è complementare all'IMU, ma si somma a questa.

L'IMU sulla prima casa è stata abolita per segnare punti politici, per urgenze di immagine e di messaggio socio politico. Sul tema una forza politica ne aveva fatto addirittura un punto d'onore. In questo caso l'uso della legislazione per fare marketing politico ha provocato l'effetto collaterale positivo di attribuire maggiore dignità al ruolo impositivo degli enti locali, concedendogli maggiore potere di autogoverno tributario, con la varietà di situazioni, magari più complesse ed incerte, che ne derivano.

Il legislatore mascherando la TASI dietro alla funzione di finanziamento dei servizi indivisibili, si presenta come colui che fornisce un servizio che occorre pure remunerare invece di presentarsi, come invece in realtà è, come colui che mette le mani in tasca ai cittadini.

Ad ogni modo, il problema rimane che sono in vigore due imposte differenti, entrambe patrimoniali ed entrambe determinate sulla medesima base imponibile.

Sorge spontaneo chiedersi se effettivamente fosse necessaria una nuova imposta sui servizi che erogano i Comuni a tutta la cittadinanza, considerando che la maggior parte dei Comuni applica già forme di imposizione sui contribuenti per finanziare i servizi comunali come l'addizionale IRPEF, giustificate dall'esigenza di coprire i costi di tutti i servizi erogati.

Si tenga in considerazione che il progetto dello Stato è di continuare a ridurre i trasferimenti agli enti locali allo scopo di attuare il tanto atteso e proclamato *federalismo fiscale*. Tra le strade da percorrere a tale fine c'è sicuramente l'incremento delle forme di entrata autonome dei comuni, ma ciò non migliora il già eccessivo tasso di pressione fiscale che grava sui contribuenti. Si auspica che tale obiettivo venga raggiunto ponendo chiarezza ed unitarietà al prelievo tributario locale.

Capitolo 5

TARI

La tassa rifiuti

SOMMARIO: 5.1 Definizione di rifiuto; 5.2 La TARI, la tassa rifiuti; 5.3 Presupposto oggettivo; 5.4 Presupposto soggettivo; 5.5 Base imponibile; 5.6 Determinazione della tassa; 5.7 Agevolazioni e riduzioni; 5.8 La tariffa corrispettiva; 5.9 Aspetti procedurali: il regolamento, la denuncia, l'accertamento e la riscossione

Come già osservato, la Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 ha riformato anche la tassazione sui rifiuti, prevedendo l'istituzione della TARI, la Tassa rifiuti, la quale rappresenta solo l'ultimo, in ordine temporale, degli interventi del legislatore sul tema controverso della tassazione sulla gestione e smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

La tassazione sui rifiuti ha da sempre assunto una particolare importanza, in quanto fin dall'origine della finanza locale ha rappresentato la principale fonte di gettito delle casse dei comuni italiani, almeno fino all'introduzione dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI). In modo particolare per le imprese, la tassazione sui rifiuti è di particolare interesse in quanto occupa una posizione importante tra i costi di produzione.

Il collegamento tra la TARI e l'imposizione immobiliare è rinvenibile nell'individuazione del presupposto impositivo e nella modalità di ripartizione del costo del servizio di gestione dei rifiuti tra i singoli utenti, la quale non avviene sulla base della fruizione da parte dei singoli del servizio, ma si riferisce all'occupazione a qualsiasi titolo di immobili.

Il quadro normativo della tassazione sui rifiuti è stato in passato particolarmente complesso.

La tassazione immobiliare comunale sui rifiuti nasce con il servizio di "nettezza pubblica e sgombero di immondizia dalle case" istituito dalla Legge n. 103 del 29 marzo 1903²⁰⁷. Tale servizio ha costituito il presupposto normativo della "tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni"²⁰⁸ disciplinati dagli articoli nn. 268-272 del TUFL – Testo unico della finanza locale –, istituito con il R.D. n. 1175 del 14 settembre 1931. Successivamente, la Legge n. 366 del 20 marzo 1941, attribuendo natura pubblicistico-tributaria al prelievo, ha disciplinato la "tassa comunale per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti" che, a seguito di una rivisitazione della disciplina operata dal D.P.R. n. 915 del 10 settembre 1982 in attuazione delle direttive CEE n. 75/442, n. 76/403 e n. 78/319 con particolare attenzione alle problematiche ambientaliste legate alla qualità della vita e alla protezione dell'ambiente, ma mantenendo i tratti essenziali, portò all'introduzione del D.Lgs. n. 507 del 15 novembre 1993 che istituì la TARSU – tassa smaltimento rifiuti solidi urbani – dal 1° gennaio 1994, e provvide ad abrogare con l'art. 80, dopo più di sessant'anni di applicazione, il Testo unico della finanza locale.

Successivamente, con il tentativo principale di coinvolgere e responsabilizzare maggiormente i cittadini/contribuenti alla copertura della spesa per il servizio pubblico di gestione dei rifiuti, sono state introdotte due tariffe: la TIA1 – c.d. tariffa di igiene ambientale – e la TIA2 – c.d.

²⁰⁷ I cittadini privati potevano accedere al servizio di nettezza urbana tramite contratto di natura privatistica con l'azienda erogatrice, il cui corrispettivo rappresentava chiaramente un prezzo.

²⁰⁸ Era stata attribuita natura privatistica al rapporto tra contribuente e Comune: era prevista la corresponsione di un corrispettivo per il servizio di ritiro e trasporto delle immondizie domestiche da parte dei Comuni.

tariffa integrata ambientale. Questi tre tributi (TARSU, TIA1 e TIA2) non si sono sostituiti l'uno con l'altro, ma hanno continuato a coesistere alternativamente fino all'introduzione dal 1° gennaio 2013 del TARES, il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi introdotto con l'obiettivo di unificare in un unico tributo la tassazione comunale sui rifiuti, ponendo fine ad un'incertezza normativa che si prolungava ormai da troppo tempo. Infine il legislatore, apportando alcune correzioni e semplificazioni in tema di prelievo sui rifiuti, dal 1° gennaio 2014 ha introdotto la TARI – tassa rifiuti –, seconda componente insieme alla TASI del prelievo sui servizi, che con l'IMU va a costituire la IUC.

Il servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani è stato istituito in risposta della capillarità delle esigenze di smaltimento rifiuti che rende difficile trasporre su milioni di privati cittadini il sistema del conferimento in discarica anche per la busta quotidiana dei rifiuti, e di conseguenza l'apertura di discariche a pagamento gestite in libero mercato. Ma non solo. La gestione dei rifiuti risponde ad un pubblico interesse teso al decoro e all'igiene del territorio amministrativo, incidendo in maniera notevole sull'ambiente e sulla sua salvaguardia.

Gli strumenti economici nelle politiche ambientali rivestono un ruolo determinante, incentivando l'innovazione e la produzione di comportamenti preventivi in campo ambientale. Con l'applicazione delle tasse ambientali²⁰⁹ si arriva ad applicare un prezzo all'utilizzo dell'ambiente.

La tassazione sui rifiuti deve rispondere al principio, sancito dall'art. 191 del Trattato dell'Unione Europea, oltre che da diverse direttive comunitarie²¹⁰, secondo il quale “chi inquina paga”²¹¹.

La Comunità europea ha riconosciuto tale principio con l'intento di far gravare sui cittadini e sugli operatori economici i costi dell'inquinamento da essi prodotto, evitando in tal modo che le spese incidano totalmente ed unicamente sul bilancio statale. La presenza nell'ordinamento di tale principio, giustifica forme risarcitorie del danno ambientale arrecato, e la previsione da parte dello Stato di sanzioni amministrative riparatrici e di tributi ambientali modellati in base ai diversi scenari socio-economici e politici.

Proprio per la vigenza di tale principio comunitario non può esistere un solo ed unico tributo comunale sui servizi (come invece si era cercato di introdurre con il TARES): è necessario correlare il prelievo tributario sui rifiuti alla quantità effettivamente da questi prodotta. Il

²⁰⁹ Possono essere individuate tre specie: tasse sulle emissioni inquinanti, tasse su determinati prodotti eco-compatibili e tasse a fronte di servizi resi dalla Pubblica Amministrazione.

²¹⁰ Vedi direttive comunitarie n. 2006/12/CE e la n. 2008/98/CE

²¹¹ In origine fu l'articolo n. 130R dell'Atto Unico Europeo che riconobbe nel 1987 tale principio come muro portante della politica ambientale comunitaria. È oggi presente nell'art. 174 del Trattato di Amsterdam ed è stato riaffermato nel Trattato di Maastricht del 1992.

prelievo deve essere incentrato su indici e criteri idonei a rappresentare il concorso dell'utente al costo della gestione dell'inquinamento ambientale ed al grado di fruizione del servizio pubblico²¹².

5.1 Definizione di rifiuto

Ai fini di una corretta applicazione del prelievo, prima di analizzare il regime di tassazione sui rifiuti, si ritiene importante conoscere la definizione di *rifiuto*.

Con l'intenzione di uniformare e semplificare la normativa in tema di tassazione sui rifiuti, con l'art. 6, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 22/1997 il legislatore ha modificato la definizione di "rifiuto" come individuato dalla direttiva comunitaria n. 91/156/CEE, in sostituzione della classificazione individuata dall'art. 2 del D.P.R. n. 915 del 10 settembre 1982²¹³: "qualsiasi sostanza od oggetto che rientra nelle categorie riportate nell'allegato A e di cui il detentore²¹⁴ si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi".

Il citato allegato A contiene un elenco armonizzato e non esaustivo, che include pertanto sostanze ed oggetti anche solo simili a quelli individuati.

È importante comprendere cosa il legislatore voglia intendere utilizzando il termine "disfarsi": si fa riferimento alla destinazione, in atto od obbligata, del materiale, sostanza od oggetto alle operazioni di recupero o smaltimento, anche se solo potenziale²¹⁵.

Non è pertanto necessario che le sostanze oggetto di analisi siano già fuori dalla detenzione del soggetto per essere qualificati come rifiuti. Costitutivo dello *status* di rifiuto è la destinazione alle operazioni di smaltimento o di recupero dell'oggetto o della sostanza, anche solo potenziale o coatta.

La destinazione di fatto si rileva dalla semplice osservazione del comportamento effettivo e fattuale del detentore, la destinazione coatta consiste nella destinazione allo smaltimento od

²¹² LOVECCHIO L., *Proposte correttive per «service tax» comunale ed imposta di soggiorno*, in *Corriere tributario*, 2011, n. 45, p. 3758.

²¹³ Prevedeva una tripartizione dei rifiuti, definiti come "qualsiasi sostanza ed oggetto derivante da attività umane o da cicli naturali abbandonato o destinato all'abbandono", in rifiuti urbani, speciali, tossici e nocivi.

²¹⁴ Definito dall'art. 6, comma 1, lett. c) come qualsiasi soggetto che eserciti un dominio qualificato sugli oggetti e sulle sostanze.

²¹⁵ Vedi allegati B e C del D.Lgs. n. 22 /1997

al recupero imposta da un precetto normativo, e la destinazione potenziale si verifica dal comportamento concludente del detentore, o dalle dichiarazioni da questo espresse.

Non sono qualificabili come rifiuti i residui riutilizzabili, ossia i residui e i sottoprodotti delle lavorazioni che, mantenendo una residua utilità, diventano materie prime secondarie e vengono nuovamente impiegate in altri processi produttivi industriali o di consumo²¹⁶ nello stato originario derivante dal processo produttivo, sempre che il detentore non li avvii al recupero ed allo smaltimento. Non si comprende a quale titolo il Comune potrebbe richiedere il pagamento per i residui di lavorazione ceduti a terzi, considerando che viene realizzato il recupero e il riutilizzo dei materiali, senza che sia stata richiesta alcuna prestazione al servizio pubblico di smaltimento dei rifiuti.

L'art. 7 del D.Lgs. n. 22/1997 opera una duplice classificazione dei rifiuti:

- classificazione secondo l'origine:
 1. rifiuti urbani:
 - a) rifiuti domestici, provenienti da civili abitazioni;
 - b) rifiuti non pericolosi non provenienti da civili abitazioni, assimilati per quantità e qualità ai rifiuti urbani;
 - c) rifiuti provenienti dallo spazzamento delle strade;
 - d) rifiuti giacenti sulle strade e sulle aree pubbliche o private ma soggette ad uso pubblico, sulle spiagge marittime e lacuali e sulle rive dei corsi d'acqua;
 - e) rifiuti vegetali provenienti da aree verdi;
 - f) rifiuti di natura cimiteriale, diversi da quelli individuati ai punti b), c) ed e).
 2. rifiuti speciali
 - a) rifiuti provenienti da attività agricole ed agro-industriali;
 - b) rifiuti provenienti da attività di demolizione e costruzione, e rifiuti pericolosi provenienti dall'attività di scavo;
 - c) rifiuti da lavorazioni industriali;
 - d) rifiuti provenienti da lavorazioni artigianali;
 - e) rifiuti provenienti da attività commerciali;
 - f) rifiuti provenienti da attività di servizio;

²¹⁶ Ne costituisce un esempio la segatura delle falegnamerie che può essere utilizzata per la produzione di pannelli in truciolato.

- g) rifiuti provenienti da attività di recupero e smaltimento dei rifiuti, dei fanghi prodotti da trattamenti idrici;
 - h) rifiuti provenienti da attività sanitarie;
 - i) apparecchiature e macchinari obsoleti e deteriorati;
 - j) veicoli a motore, rimorchi e simili, e loro parti, fuori uso;
 - k) combustibile proveniente dai rifiuti
- classificazione secondo le caratteristiche di *pericolosità*:
 1. rifiuti pericolosi: rifiuti non domestici individuati dall'allegato D;
 2. rifiuti non pericolosi: categoria residuale.

Sono assoggettati alla TARI i locali idonei alla produzione dei rifiuti urbani ed *assimilati*.

Assimilare consiste nell'estendere ai rifiuti speciali che condividono caratteristiche fisico-organolettiche con i rifiuti urbani, il servizio di gestione e smaltimento riservato tradizionalmente a questi ultimi dagli enti locali.

L'assimilazione non è d'interesse per le preliminari operazioni di asporto, ma assume rilevanza per quanto riguarda lo smaltimento dei rifiuti.

Nella Deliberazione 27 luglio 1984 del Comitato dei Ministri sono contenuti i criteri generali per procedere all'assimilazione dei rifiuti speciali: possono essere smaltiti in discariche di prima categoria con i rifiuti urbani anche i rifiuti speciali che rispettino tre contemporanee condizioni:

- a. abbiano analoga composizione dei rifiuti urbani;
- b. non provochino emissioni nocive;
- c. non siano stati contaminati da sostanze pericolose.

Con effetto dall'8 gennaio 1996 ha assunto efficacia l'art. 39 della Legge n. 146 del 22 febbraio 1994 che con il comma 3, lett. b) ha introdotto l'assimilazione obbligatoria *ope legis* di tutti i rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, non consentendo libertà di previsione delle assimilazione ai Comuni. Era stata individuata come soluzione ai considerevoli problemi che erano sorti con il c.d. auto smaltimento dei rifiuti speciali in relazione all'individuazione dei casi di assimilazione, a causa della lentezza nell'emanazione dei decreti attuativi da parte degli enti locali.

Sono stati individuati unilateralmente quali rifiuti possono essere definiti assimilati agli urbani e quali no.

È stato innanzitutto conservato il regime di auto smaltimento dei rifiuti speciali pericolosi – rifiuti ospedalieri, tossici e nocivi non assimilabili –, con la novità però che i comuni possano istituire, a carico dei produttori/detentori, un servizio pubblico integrativo per la loro gestione.

A norma dell'art. 21, comma 2, lettera g) del D.Lgs. n. 22/1997 i Comuni hanno il potere di deliberare, per quantità e qualità, le assimilazioni ai rifiuti urbani dei rifiuti speciali non pericolosi, escludendo in ogni caso i rifiuti industriali. Pertanto i rifiuti provenienti da lavorazioni industriali, in buona parte rimangono ricompresi tra i rifiuti speciali al cui smaltimento deve provvedere il produttore, e pertanto sono esclusi dalla TARSU. Tutto questo naturalmente rispettando il principio di fondo secondo il quale non si può trasformare in rifiuto ciò che non lo è²¹⁷.

Di particolare interesse è l'assimilazione dei rifiuti provenienti da strutture sanitarie quali ospedali, case di cura ed affini. Anche tali strutture producono rifiuti solidi urbani oltre a rifiuti pericolosi, quindi anch'esse sono assoggettate alla tassazione comunale sui rifiuti.

Ai fini dell'individuazione tecnica dei rifiuti sanitari assimilati agli urbani si fa riferimento al D.P.R. n. 254 del 15 luglio 2003 che elenca sostanzialmente la classificazione individuata dal Decreto Ministeriale n. 219 del 26 giugno 2000²¹⁸. Dall'analisi di tale disposizione è possibile ritenere intassabili le superfici in cui vengono prodotti rifiuti contenenti sostanze biologiche, quali i reparti di degenza per malattie infettive, le sale operatorie, i locali di medicazione, i laboratori di analisi e le sale mortuarie. Di conseguenza si ritengono imponibili per le strutture sanitarie private e pubbliche le superfici adibite ad uffici, locali di passaggio, sale d'aspetto, cucine e mense, luoghi di culto, locali di deposito, magazzini e reparti di degenza, ad esclusione di reparti per malattie infettive.

Perché i rifiuti sanitari ed ospedalieri siano parificati ai rifiuti urbani, non è necessario che la delibera comunale di assimilazione debba contenere una loro specifica menzione, in quanto l'ente locale deve individuare la composizione e le categorie merceologiche delle sostanze che intende assimilare, non l'origine, la tipologia di attività che origina i rifiuti²¹⁹.

²¹⁷ O perché il detentore non se ne è disfatto, o non è stato obbligato a disfarsene o non ne ha l'intenzione nel breve termine.

²¹⁸ Sono pertanto rifiuti sanitari assimilati: rifiuti derivanti dalla preparazione dei pasti presso le cucine delle strutture sanitarie; rifiuti derivanti dall'attività di ristorazione e residui dei pasti provenienti dai reparti di degenza, salvo quelli provenienti da degenti affetti da malattie infettive; carta, cartone, plastica, vetro, metalli, imballaggi in genere, materiali ingombranti da conferire negli ordinari circuiti di raccolta differenziata, ed altri rifiuti non pericolosi assimilati agli urbani per quantità e qualità; spazzatura; indumenti monouso; rifiuti di manutenzione delle aree verdi delle strutture sanitarie; gessi ortopedici, assorbenti igienici, pannolini e pannoloni; rifiuti sanitari a rischio infettivo qualora siano stati assoggettati a precedente sterilizzazione.

²¹⁹ v. LOVISETTI M., *L'applicazione della TARSU alle strutture sanitarie*, in *Corriere tributario*, 2009, n. 38, pp. 3123-3128

L'art. 6, comma 1, lett. d) del D.Lgs. n. 22/1997 si è preoccupato di definire il concetto di "gestione" dei rifiuti in attuazione dei principi comunitari di protezione ambientale, considerando il concetto nella sua globalità: per gestione si intende la fase di raccolta, il trasporto, il recupero, lo stoccaggio, lo smaltimento ed infine il controllo delle discariche e degli impianti di smaltimento dopo la chiusura.

L'intento del legislatore comunitario è ravvisabile nel limitare il deposito in discarica dei rifiuti, fino alla progressiva eliminazione, incentivando, anche al fine di un recupero energetico previo l'incenerimento, nella maggiore misura possibile la raccolta differenziata.

5.2 La TARI, la tassa rifiuti

La Legge di stabilità 2014, Legge n. 147 del 27 dicembre 2013, ha istituito dal 1° gennaio 2014 la nuova tassa sui rifiuti: la TARI²²⁰.

Apportando un'importante semplificazione nell'impostazione normativa che aveva assunto la tassazione sui rifiuti negli ultimi anni, la TARI è stata introdotta in sostituzione della TARES. Non si tratta di un tributo sostanzialmente diverso da quello precedente, tanto che quasi tutta la disciplina della TARI coincide con quella prevista dall'art. 14 del D.L. n. 201/2011 in materia di TARES: in particolare, stesso presupposto e stessi soggetti passivi.

Ciò che distingue in modo netto e deciso la TARI dalla TARES può essere individuato nella totale suddivisione in due tributi distinti delle componenti che costituiscono il tributo sui rifiuti e sui servizi: è stata esclusa dalla TARI la componente relativa ai servizi indivisibili, la quale ora costituisce un tributo a sé, la TASI.

Non si individuano grosse differenze tra la disciplina TARI e quella dei precedenti prelievi sui rifiuti: la disciplina e la procedura sono sempre le medesime salvo piccoli ritocchi ed adeguamenti giustificati dallo sviluppo di nuove realtà (ad esempio, affitti stagionali di abitazioni, centri commerciali e multiproprietà) e da situazioni particolari rilevate dalla giurisprudenza.

²²⁰ La medesima legge, composta da un unico articolo, provvede inoltre a disciplinarla con i commi da 641 a 668.

Si tratta sempre del medesimo tributo con sempre lo stesso problema, che nemmeno in questa occasione viene risolto totalmente: si fa riferimento alle difficoltà nella misurazione della tassa e nelle procedure di quantificazione dei rifiuti.

Se si considera che la TARI eredita tutta la giurisprudenza in tema di tassazione sui rifiuti – TARSU, TIA1, TIA2 e TARES –, si comprende facilmente che si tratta di una semplice evoluzione delle precedenti forme di tassazione sui rifiuti.

Ai fini della completezza dell'analisi del vigente prelievo sui rifiuti, si procede di seguito ad esaminare in modo esauriente la disciplina della TARI, riprendendo gli aspetti che presenta in comune con i prelievi pregressi.

5.3 Presupposto oggettivo

Il comma 641, art. 1, L. n. 147/2013 individua il presupposto della TARI nel “possesso o detenzione a qualsiasi titoli di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani” ed assimilati, ubicati nel territorio comunale in cui, in modo continuativo, viene svolto in regime di privativa da parte del Comune il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

L'obbligo tributario nasce dal legame materiale del contribuente con le superfici tassabili localizzate all'interno del Comune in cui viene svolto il servizio di smaltimento dei rifiuti e dalla loro potenziale produzione di rifiuti. Si ritiene necessario ed essenziale per una corretta applicazione del prelievo, che venga accertato il rapporto in pendenza del quale il tributo è dovuto²²¹.

²²¹ A sottolineare l'esigenza di analizzare il singolo caso per verificare la sussistenza del presupposto-disponibilità dell'area giustificatrice della legittima richiesta del tributo comunale per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, è intervenuta la Corte di Cassazione con le sentenze n. 7654 del 16 maggio 2012 e n. 13100 del 25 luglio 2012 che hanno affermato l'assoggettamento alla TARSU delle aree pubbliche destinate a parcheggio, delimitate da linee blu, ritenendo la detenzione dell'area “qualificata” dalla presenza della concessione comunale. Ai sensi del Codice della strada, il Comune può decidere se assumere l'esercizio diretto della gestione e della riscossione del tributo con riferimento ai parcheggi a pagamento nel suolo pubblico, oppure se darli in concessione. Nella maggioranza dei casi il contenuto tipico delle concessioni riguarda la riscossione dei proventi, e solo raramente vengono concessi ulteriori diritti e connessi doveri su tali aree. Si ritiene pertanto che le sentenze siano arrivate a tale conclusione senza tenere in considerazione le situazioni reali. La sentenza n. 7654/2012 non considera l'eccezione secondo la quale vi è solo un'organizzazione dell'area del parcheggio da parte dei concessionari, e di conseguenza non c'è l'occupazione dell'area, e la sentenza n. 13100/2012 che sostiene la rilevanza di un uso esclusivo dell'area pubblica, non considera che l'area adibita a parcheggio a pagamento non è destinata alla disponibilità del concessionario della riscossione della tariffa comunale per la sosta, ma è

L'oggetto della tassazione TARI è dunque rappresentato da qualunque locale e/o area scoperta idonea a produrre rifiuti.

Per *locale* si intende una struttura che, anche se non conforme alle disposizioni urbanistico-edilizie, è infissa al suolo ed ha ogni lato esterno chiuso, mentre per *area scoperta* si intende, oltre alle superfici sgombre di strutture edilizie, ogni altro spazio circoscritto che non risponde alle caratteristiche di locale: terrazze, balconi, tettoie, campeggi, parcheggi, dancing e cinema all'aperto.

Interessante è l'applicazione della tassazione sui rifiuti nelle zone portuali prive di Autorità portuale. Rientrano nel computo della base imponibile i locali, salvo specifiche condizioni di esonero, le aree scoperte operative, quali le banchine, e gli specchi d'acqua, in quanto, anche se liquide, si tratta di superfici/aree scoperte ad uso privato idonee a produrre rifiuti in quanto sussiste una presenza umana significativa – equipaggi delle navi, operatori portuali²²² –, salvo che non sussistano ulteriori specifiche cause di esclusione: produzione di rifiuti speciali non assimilabili e inidoneità di certe aree a produrre rifiuti, quali gli specchi d'acqua adibiti a mero transito o manovra dei natanti²²³.

Come per gli alberghi ed i campeggi, similamente anche per le strutture portuali non rileva per l'applicazione della TARI che solo una parte delle aree in concessione venga utilizzata. Sarà poi competenza del Comune differenziare le diverse situazioni stabilendo la tariffa applicabile ai comparti del porto, considerando l'attitudine media a produrre rifiuti del compendio.

Si conclude pertanto che non rileva la solidità e la stabilità fisica delle aree scoperte: la *ratio* della previsione normativa è l'eliminazione dei rifiuti prodotti dalle comunità umane diretta al perseguimento dell'interesse pubblico superiore dell'igiene pubblica e della salubrità²²⁴.

Per quanto riguarda gli stabilimenti balneari, sono tassabili anche gli arenili, poiché anch'essi sono idonei a produrre rifiuti. Saranno in ogni caso legittime differenziazioni di tariffe per tali fattispecie, qualora nel complessivo stabilimento balneare siano ricompresi locali adibiti ad

destinata alla disponibilità del singolo automobilista. Pertanto la concessione del servizio di riscossione della tariffa comunale per la sosta nelle aree comunali delimitate da strisce blu non sottintende la disponibilità di tali aree dal soggetto incaricato della riscossione. Vedi D'AYALA VALVA F., *Tarsu e strisce blu*, in Rivista di diritto tributario, dicembre 2012, p. 652-654.

²²² Corte di Cassazione, sez. trib. – sent. n. 3829 del 18 febbraio 2009.

²²³ Il Ministero dell'economia e delle finanze aveva ritenuto che fosse esclusa da imposizione la superficie di specchio d'acqua adibito a posto barca come conseguenza della limitata presenza umana. Non si condivide tale interpretazione: sono considerate *operative* per il gestore del porto le aree scoperte utilizzate quale luogo di ormeggio delle imbarcazioni, considerando inoltre l'elevata idoneità alla produzione di rifiuti dei natanti.

²²⁴ ZAMPAGLIONE P., *L'estensione del tributo agli specchi d'acqua*, in *Considerazioni sulla rilevanza del posto barca quale presupposto per la TARSU* di SERRANO' M.V. e ZAMPAGLIONE P., in Bollettino tributario, 2009, n. 12, p. 919.

attività estranee alla balneazione che presentano una maggiore attitudine alla produzione di rifiuti, oltre che altre superfici che, come giardini, aree giochi e vie di collegamento, sono caratterizzate da una bassissima potenzialità di produzione di rifiuti, in quanto la tariffa deve essere espressiva della potenziale produzione di rifiuti media.

5.4 Presupposto soggettivo

Allo scopo di individuare ed assoggettare a tassazione il soggetto che produce effettivamente rifiuti, ciò che rileva è la disponibilità effettiva del bene, indipendentemente dall'uso concreto. Come specificato dal comma 642, art. 1, L. n. 147/2013, è possibile individuare la soggettività passiva TARI nei seguenti soggetti:

- possessore: titolare di diritti reali di godimento - proprietà, uso, usufrutto, abitazione, enfiteusi e superficie - che gli permettono di esercitare un potere di fatto sull'immobile;
- detentore: colui che, anche se privo della titolarità di diritti reali, dispone dell'immobile a qualsiasi titolo.

Tra i soggetti passivi che posseggono o detengono l'immobile oggetto di tassazione, vige la solidarietà nell'adempire l'unica obbligazione tributaria.

In presenza di comunità, il tributo potrebbe risultare di difficile applicazione nei confronti dei singoli specifici detentori della superficie oggetto di imposizione, ad esempio nelle zone portuali, nei campeggi e negli alberghi. In questi casi soggetto passivo è il gestore degli spazi rientranti nel presupposto impositivo, il quale ha il diritto di rivalersi successivamente nei confronti della comunità beneficiaria per la quota di loro competenza.

Per quanto riguarda le parti condominiali ad uso comune di un alloggio condominiale suscettibili a produrre rifiuti, gli occupanti o detentori sono obbligati direttamente nella misura denunciata dai ciascun condomino sulla base dell'uso potenziale. Sono applicabili anche a tale quota le tariffe e le eventuali agevolazioni ed attenuazioni previste per l'abitazione principale.

Il Ministero dell'economia e delle finanze è intervenuto con la circolare n. 95/E del 22 giugno 1994 in tema di TARSU, chiarendo inoltre che soggetto passivo delle abitazioni tenute a disposizione è il soggetto passivo dell'abitazione principale, anche se locata in un diverso Comune. Si è portati pertanto a concludere che, considerata la complessità normativa che

interessa la materia, sia necessaria un'analisi accurata della singola situazione ai fini dell'individuazione della sussistenza dell'obbligazione tributaria.

Il legislatore ha specificato con il comma 644, art.1, L. n. 147/2013 che la tassa rifiuti dovuta per i locali e le aree scoperte delle superfici in multiproprietà e dei centri commerciali integrati è versata dal responsabile che gestisce i servizi comuni, fatto salvo il diritto di rivalsa nei confronti dei singoli possessori o detentori, per i quali restano fermi gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario che riguarda i locali e le aree possedute o detenute in uso esclusivo.

Per quanto riguarda la soggettività attiva del tributo, considerando che la TARI rappresenta una delle componenti dell'Imposta Unica Comunale, è possibile individuarla nel Comune, il quale è incaricato dell'obbligo di istituire ed attivare il servizio di smaltimento dei rifiuti urbani e speciali, se assimilabili ai primi.

5.5 Base imponibile

Fino a quando non verranno attivate e portate a termine le procedure per l'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun Comune, come previsto dal comma 647, art. 1, L. n. 147/2013, nell'ambito della cooperazione tra i comuni e l'Agenzia delle entrate per la revisione del Catasto, per l'individuazione della base imponibile trova applicazione il criterio transitorio previsto dal comma 645, art. 1, L. n. 147/2014: la superficie imponibile TARI è pari alla superficie calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani ed assimilati.

A conclusione della revisione catastale troverà attuazione il comma 647, art. 1, L. n. 147/2013, che individua il criterio secondo il quale la superficie imponibile per la tassazione dei rifiuti è pari all'80 per cento della superficie catastale, determinata secondo i criteri stabiliti dal D.P.R. n. 138/1998.

La Legge n. 68/2014 ha individuato nel 1° gennaio dell'anno successivo a quello di emanazione del decreto del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che attesta l'allineamento delle banche

dati comunali con quelle catastali, il momento a partire dal quale si deve adottare il nuovo criterio di commisurazione della TARI.

Alla luce delle situazione intermedia e transitoria in cui stiamo vivendo, trova giustificazione il disposto del comma 646, art. 1, L. n. 147/2013 che, per l'applicazione della TARI fa salve le superfici dichiarate od accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti.

In ogni caso, in sede di accertamento è concessa al Comune la possibilità di considerare assoggettabile alla TARI l'80% della superficie catastale, determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento approvato con D.P.R. n. 138 del 1998²²⁵.

Si tenga in considerazione che tali disposizioni sono valide in riferimento agli immobili a destinazione ordinaria, iscritti od iscrivibili al Catasto edilizio urbano (categoria catastale A, B e C). Qualora oggetto di tassazione siano invece immobili non a destinazione ordinaria (categorie catastali D ed E), la superficie imponibile rimane in ogni caso la superficie calpestabile.

Il comma 641, art. 1, L. n. 147/2013 ha specificato che gli immobili oggetto di tassazione devono essere "suscettibili di produrre rifiuti urbani": sono pertanto assoggettati alla TARI solamente qualora siano idonei a produrre rifiuti, quale conseguenza della presenza umana.

Sono quindi esplicitamente esclusi da tassazione quegli immobili che vigono in condizioni tali da impedire la produzione di rifiuti con riguardo alla natura e all'assetto delle superfici - ad esempio luoghi impraticabili, in abbandono od interclusi -, oppure con riguardo all'uso delle superfici - luoghi sporadicamente frequentati dall'uomo, quali ad esempio, depositi in disuso, locali di produzione a ciclo chiuso, locali produttori di rifiuti riutilizzabili -, oppure per l'obiettivo condizione di inutilizzabilità immediata in cui vigono.

La circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 95/E del 22 giugno 1994 definisce come inutilizzabili quei locali che sono privi di allacciamenti al servizio idrico, elettrico e delle utenze minime che ne garantiscono un utilizzo concreto, seppur minimo, e quelle superfici per cui il contribuente riesca a dimostrare lo stato permanente di inutilizzo.

La sentenza n. 16785 del 27 novembre 2002 della Corte di Cassazione, ha ribadito la necessità di fare attenzione a distinguere i concetti di "non utilizzabilità" e di "non utilizzo". La *non utilizzabilità* è una condizione oggettiva di non disponibilità all'utilizzo dell'immobile che determina l'improduttività dei rifiuti, e quindi l'esclusione dall'imposizione. Il *non utilizzo*, invece, è una condizione di fatto e contingente, che non giustifica l'esclusione dalla base imponibile della tassa rifiuti in quanto la presenza dei requisiti minimi di utilizzabilità può

²²⁵ GAVIOLI F., *TASI e TARI: nuove tassazioni sui servizi indivisibili e sui rifiuti*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2014, n. 4, p. 91.

permettere in qualsiasi momento di usufruire del locale o area, senza che si debbano rimuovere circostanze impeditive di qual sorta²²⁶.

Ai fine dell'imposizione, i regolamenti comunali si preoccupano di individuare delle presunzioni relative all'idoneità delle superfici a produrre rifiuti.

Sono escluse dalla base imponibile TARI, in analogia ai precedenti prelievi, le seguenti superfici:

- le "aree scoperte pertinenziali od accessorie a locali tassabili, non operative":
è importante che tali aree scoperte non siano destinate all'esercizio di un'attività produttiva, commerciale e di servizi, altrimenti vanno computate nella base imponibile;
- le "aree comuni condominiali non detenute o occupate in via esclusiva", come definite dall'art. 1117 del Codice civile.

In sostanza si tratta di aree destinate al servizio del bene principale in modo permanente e continuativo o che hanno con lo stesso un rapporto oggettivamente funzionale. Ne sono esempio un cortile, un giardino condominiale e un'area di accesso a fabbricati civili.

- i locali e le aree scoperte dei quali non è possibile misurare la produzione di rifiuti per il particolare uso a cui sono destinati o per la loro natura.
- i locali e le aree, o parte di essi, in cui vengono prodotti rifiuti speciali in via continuativa e prevalente, che il produttore dimostra di aver avviato al recupero in conformità alla normativa vigente.

Tale previsione è motivata dal fine di evitare un'ingiustificata duplicazione di costi: le imprese devono già provvedere autonomamente allo smaltimento dei rifiuti speciali che vengono originati dal ciclo produttivo con, inoltre, l'onere della prova dell'avvenuto trattamento conforme alla normativa vigente, in quanto per tali aree non si riesce ad apprezzare la quantità di rifiuti urbani assimilabili che l'attività umana produce.

La legge n. 68/2014 ha introdotto una previsione innovativa: con regolamento comunale vengono individuate le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili ed "i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, a cui si estende il divieto di assimilazione". Pertanto i Comuni, invece di individuare semplicemente le aree produttive di rifiuti speciali, devono individuare le condizioni che permettono di escludere dall'imposizione

²²⁶ v. VERRIGINI C., *Il principio comunitario «chi inquina paga» nell'applicazione della TARSU*, in *Corriere tributario*, 2003, n. 11, p. 901-905.

detti magazzini. L'innovazione deriva dal fatto che fino a questo momento era pacifico²²⁷ che i magazzini non producevano mai rifiuti speciali, ma solamente rifiuti prodotti dalla presenza dell'uomo.

In sostanza, con la TARI sono esenti dall'imposta anche i magazzini connessi funzionalmente al processo industriale, quali i magazzini intermedi di produzione e di stoccaggio dei prodotti finiti, in quanto anch'essi producono rifiuti speciali, a prescindere che il Comune sia intervenuto in materia con apposita clausola regolamentare ad individuare le aree produttive rifiuti speciali assimilabili e i magazzini di materie a cui si estende il divieto di assimilazione²²⁸.

- le superfici e le aree in cui vengono prodotti residui e sottoprodotti che il detentore, invece di avviarli allo smaltimento o al recupero, li impiega in ulteriori processi produttivi o di consumo in quanto sono stabilmente destinate ad attività improduttive di rifiuti, anche se sono contemporaneamente presenti più fasi della filiera produttiva. È chiara in tale situazione l'assenza di rifiuti conferibili al servizio.
- le superfici in cui vengono svolte lavorazioni a ciclo chiuso poiché, riassorbendo nel ciclo produttivo i sottoprodotti, è escluso che vengano prodotti rifiuti. Non ha rilevo per l'esclusione la diversa organizzazione produttiva – se svolta in modo accentrato (le diverse fasi produttive fanno capo alla medesima industria) o in modo decentrato (le diverse fasi produttive sono svolte da produttori diversi) – in quanto, comunque, i residui delle attività produttive che li producono vengono riassorbiti nel ciclo. L'assenza della destinazione dei residui allo smaltimento od al recupero esclude alla radice che tali attività siano produttive di rifiuti.
- i locali od aree sottratte dal generale obbligo di conferimento dei rifiuti al servizio pubblico per effetto di disposizioni normative, di ordinanze in materia ambientale, sanitaria e di protezione civile, oppure di accordi internazionali con Stati esteri²²⁹.

²²⁷ Vedi ad esempio Corte di cassazione, Sezione tributaria, sentenze n. 19461/2003, n. 12586/2004, n. 13851/2004 e n. 23390/2009.

²²⁸ SPINA S., *Anche i magazzini non scontano la TARI se producono rifiuti speciali*, in Eutekneinfo del 10 dicembre 2014.

²²⁹ A tale categoria di esclusione rientrano le autostrade e le aree ad essa pertinenti sulla base dell'art. 14 del Codice della strada - D.Lgs. n. 285/1992 - il quale, allo scopo di garantire la sicurezza e la fluidità della circolazione, affida ai proprietari delle strade (ed autostrade) la «manutenzione, gestione e pulizia delle strade, delle pertinenze e arredo, nonché delle attrezzature, impianti e servizi», impegni estesi ai concessionari dei proprietari delle aree stradali per effetto del terzo comma. Il legislatore non è stato chiaro nel puntualizzare i compiti affidati al proprietario o al concessionario delle aree stradali, ma si ritiene che nel termine "pulizia" siano comprese le operazioni di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti prodotti nelle aree di loro competenza. Vedi Corte di Cassazione, sez. trib. – sent. n. 5559 del 9 marzo 2011, e relativo commento di LOVISETTI M., *Rapporto di specialità del codice della strada rispetto alle disposizioni in materia di rifiuti*, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 2011, n. 7, pp. 591-592.

Negli anni gli interventi del Ministero delle finanze e la giurisprudenza hanno individuato ulteriori cause di esclusione:

- commercio itinerante o occasionale all’aperto: manca il presupposto dell’occupazione permanente – risoluzione n. 232/E del 9 agosto 1995;
- superfici coperte da strutture stabili facenti corpo con i locali all’interno di laboratori artigianali – risoluzione n. 141/E del 25 agosto 1999;
- locali adibiti alla sola pratica sportiva utilizzati da praticanti e i locali adibiti alla sauna – risoluzione n. 5/3398 del 24 gennaio 1994;
- superfici di lavorazione industriale, in cui insiste l’opificio vero e proprio – Corte di Cassazione, sentenza n. 12749 del 2 settembre 2002;
- superfici in cui si formano prevalentemente rifiuti speciali e solo occasionalmente rifiuti urbani – Corte di Cassazione, sentenza n. 12752 del 2 settembre 2002.

5.6 Determinazione della tassa

All’interno del regolamento comunale IUC, in merito alla TARI devono essere disciplinati per lo meno alcuni aspetti strutturali dell’imposta:

1. “i criteri di determinazione delle *tariffe*”:
come già sottolineato, nell’individuarli si devono recepire i criteri del D.P.R. n. 158/1999, e considerare la possibilità concessa dal comma 652 di commisurare le tariffe per quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie;
2. “la classificazione delle *categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti*”;
3. “la disciplina delle *riduzioni tariffare*” – secondo i contenuti del comma 659, art. 1, L. n. 147/2013;

Un'altra situazione di esclusione che rientra in tale categoria attiene alle aree portuali nelle quali sia presente la figura dell’Autorità portuale. In questo caso, la legge assegna esplicitamente tra le competenze di tale ente che deve fornire agli utenti portuali servizi di interesse generale a titolo oneroso, quella relativa ai servizi di pulizia e raccolta rifiuti, comprendenti non solo la pulizia e la raccolta di rifiuti, ma anche lo sversamento in discarica dei rifiuti raccolti (v. art. 6, comma 1, lett. c) della Legge n. 84 del 28 gennaio 1994), configurando in tal modo un’attività in totale e completa alternativa ai Comuni: la tariffa a cui sono soggetti gli utenti portuali per tale servizio, nulla ha a che vedere con la tassazione comunale sui rifiuti.

È chiara in tali circostanze l’assenza dell’obbligo di conferimento al servizio pubblico di gestione.

4. “la disciplina delle eventuali *riduzioni ed esenzioni*, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l’applicazione dell’ISEE”:
nel comma 660, art 1, L. n. 147/2013 sono indicati i criteri delle ulteriori riduzioni ed esenzioni, pertanto nel regolamento devono essere previsti criteri che si riferiscano alla capacità contributiva della famiglia;
5. “l’*individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali* alle quali applicare, nell’obiettivo di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all’intera superficie su cui l’attività viene svolta”:
in tal modo viene permessa una minore imposizione nelle zone ibride, in cui si producono sia rifiuti speciali non conferibili che rifiuti urbani, attraverso abbattimenti percentuali delle superfici.

Sulla base di tale regolamento vengono determinate e calcolate le tariffe TARI, che il Consiglio comunale è tenuto ad approvare sulla base del Piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani redatto dal soggetto gestore del servizio.

La ormai tipica struttura della tassazione sui rifiuti ha origine dalla disciplina della tariffa di igiene ambientale che, a norma del comma 4 dell’art. 49, D.Lgs. n. 22/1997, prevede la strutturazione della tariffa in due componenti:

- *quota fissa*:
al fine di coprire le spese in conto capitale, è determinata sulla base dei costi fissi di gestione del servizio: investimenti programmati e relativi ammortamenti negli anni²³⁰. Per le utenze domestiche si fa riferimento all’utenza media (nucleo familiare), operando successivamente possibili adattamenti in funzione della superficie effettivamente occupata, favorendo i locali di minori dimensioni, e del numero dei componenti il nucleo familiare, favorendo le famiglie più numerose. Per le utenze non domestiche si fa invece riferimento alla produttività media di rifiuti per metro quadrato, determinata sulla base della superficie dell’utenza e del coefficiente potenziale di produzione dei rifiuti determinato in base all’attività economica svolta.
- *quota variabile*:
individuata allo scopo di coprire integralmente le spese in conto esercizio sostenute per la gestione dei rifiuti²³¹, tale quota è determinata sulla base dei rifiuti

²³⁰ Rientrano nella quota fissa: le spese generali, i costi fissi, i costi generali di gestione, i costi amministrativi, i costi comuni diversi, i costi d’uso del capitale, oltre che ai costi di spazzamento e di lavaggio delle strade.

²³¹ Rientrano nella quota variabile i costi relativi a: raccolta, trasporto, trattamento e smaltimento dei rifiuti indifferenziati, e raccolta, trattamento e riciclaggio dei rifiuti differenziati.

effettivamente conferiti²³², del servizio fornito e dei costi di gestione, rapportando in questo modo l'importo da versare alla quantità di rifiuti effettivamente prodotta dall'utente, in aderenza al principio comunitario "*chi inquina paga*".

La struttura binomia della tariffa è articolata per fasce di utenza domestica e non domestica, e per fasce territoriali, consentendo una modulazione della tariffa sulla base delle caratteristiche del soggetto passivo e degli investimenti che si sono resi necessari al fine di una migliore organizzazione del servizio.

Con il comma 651, art. 1, L. n. 147/2013, il legislatore, ai fini della commisurazione tariffaria rende applicabili i criteri determinati dal D.P.R. n. 158/1999, il c.d. "metodo normalizzato", punto di riferimento principale per la determinazione delle tariffe.

Il comma 5 dell'art. 49, D.Lgs. n. 22/1997 ha previsto l'elaborazione di un metodo normalizzato per la definizione delle componenti dei costi e della tariffa di riferimento, disciplinato dal D.P.R. n. 158 del 27 aprile 1999. Tenuto conto in particolare del Piano finanziario comunale, ogni Comune colloca le diverse voci di costo tra la componente fissa oppure variabile della tariffa, sulla base dell'analisi operata in merito alla loro natura.

Il Piano finanziario degli investimenti relativi al servizio di gestione dei rifiuti, che contiene il programma degli investimenti necessari, il piano finanziario degli investimenti e l'indicazione dei beni, strutture, servizi disponibili e necessari, ricopre un'importanza fondamentale in quanto il comune dovrà modulare la tariffa ripartendo i costi totali di investimento e di esercizio, tra le utenze domestiche e non domestiche, garantendo delle agevolazioni per le utenze domestiche ed, in particolare, per la raccolta differenziata dei rifiuti.

Poiché allo smaltimento dei rifiuti speciali provvedono a proprie spese i relativi produttori, nella determinazione della tariffa non vengono considerati i costi di smaltimento relativi a tali rifiuti, oltre ai costi relativi allo smaltimento dei rifiuti scolastici, come previsto dall'art. 33bis del D.L. n. 248 del 28 febbraio 2008.

La tariffa individuata con il metodo normalizzato deve, in ogni caso, coprire ogni costo afferente alla gestione dei rifiuti urbani. Più precisamente, il gettito della tassa deve prevedere la copertura:

- dei costi di gestione del ciclo dei servizi attinenti ai rifiuti solidi urbani dell'anno precedente;

²³² Sono sorte particolari difficoltà nella individuazione della quantità e qualità dei rifiuti: si è fatto ricorso a sistemi presuntivi, com'era previsto per la TARSU dall'art. 65 del D.Lgs. n. 507/1993, ricavabile da tabelle che sono predisposte annualmente sulla base dei dati elaborati dalla Sezione nazionale del Catasto dei rifiuti o mediante coefficienti di adattamento

- dei costi comuni imputabili alle attività relative ai rifiuti solidi urbani dell'anno precedente;
- dei costi d'uso del capitale relativi all'anno di riferimento.

La tariffa che viene in tal modo determinata rappresenta la base per la determinazione della tariffa dovuta dai singoli utenti, e il punto di riferimento per procedere successivamente ad orientare e graduare gli adeguamenti tariffari applicabili.

Il singolo comune, conoscendo la situazione economico-sociale e la sensibilità ambientale dei cittadini residenti, può essere portato a graduare autonomamente i pesi da attribuire ai parametri tariffari, perseguendo fini redistributivi attraverso la scelta di avvantaggiare o penalizzare le diverse tipologie di utenti.

Quindi i dati necessari per la determinazione della tassa rifiuti e delle somme dovute per le utenze domestiche sono le superfici dei locali tassabili ed il numero dei componenti il nucleo familiare che li occupa. Sul piano operativo, quest'ultimo dato non è sempre di semplice individuazione²³³.

Nella determinazione della tariffa, a conferma della corretta applicazione dei criteri contenuti nel D.P.R. n. 158/1999, deve essere in ogni caso presente:

- l'articolazione delle utenze in domestiche e non domestiche;
- l'articolazione in quota fissa e quota variabile;
- l'adozione di sistemi che, anche indirettamente, traducano la produzione di rifiuti dal punto di vista quantitativo;
- il principio della copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio, compresi i costi della discarica, che deve essere in ogni caso assicurata – comma 654, art. 1, L. n. 147/2013;
- la predisposizione di un Piano finanziario in relazione al costo del servizio di gestione dei rifiuti.

I Comuni individuano i coefficienti di produttività dei rifiuti relativi alla specifica realtà locale, motivando adeguatamente la determinazione delle tariffe sulla base delle quali viene determinato il tributo. Le tariffe vengono individuate per categorie e sottocategorie di locali ed aree, identificate sulla base della omogenea potenzialità di produzione di rifiuti tassabili con la

²³³ Il numero dei componenti il nucleo familiare si ricava dai registri anagrafici comunali per i nuclei familiari residenti nel Comune, mentre per le c.d. seconde case la questione è meno agevole. I regolamenti comunali possono individuare un numero fisso di occupanti, di regola 2 o 3, oppure metodi di individuazione presuntivi che permettono di individuare la numerosità sulla base della superficie dell'immobile occupato, utilizzando il metodo a scaglioni. Ad esempio, 4 persone per immobili fino ai 75 mq, 5 persone per immobili tra 75 e 90 mq e 6 persone per immobili superiori ai 91 mq.

medesima misura tariffaria²³⁴, sulla base dei gruppi di attività e sulla base della omogeneità di produzione dei rifiuti nel rispetto del principio “*chi inquina paga*” sancito dall’art. 14 della direttiva comunitaria n. 2008/98/CE.

La tariffa (TS) è il prodotto del costo medio generale netto per unità di superficie (Cmg), dell’indice di produttività specifica dei rifiuti (Ips) e dell’indice di qualità specifica dei rifiuti di ogni singola attività o utilizzazione (Iqs)²³⁵:

$$TS = Cmg \times Ips \times Iqs$$

È possibile commisurare la tariffa:

- in relazione alla tipologia di attività svolta e agli usi che se ne fa;
- alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie;
- in relazione al costo del servizio sui rifiuti.

Per ogni categoria o sottocategoria di attività, i Comuni provvedono alla determinazione della tariffa moltiplicando il costo del servizio, previsto sulla base del Piano finanziario relativo all’anno successivo ed individuato per ogni unità di superficie imponibile, per uno o più coefficienti quantitativi e qualitativi di produttività di rifiuti.

Esempio.

Quanto viene esposto rappresenta solamente un calcolo indicativo, in quanto le previsioni contenute nei regolamenti comunali hanno rilevanza decisiva.

Superficie dell’abitazione: 80 mq

Superficie del box: 15 mq

Quota variabile per due persone: € 80 forfetarie

Tariffa deliberata dal Comune: 1,30 €/mq

Calcolo quota: € 1,30 x (80 + 15) = € 123,50 + 80 (quota variabile) = € 203,50

In alcune situazioni, con il passaggio dalla vecchia TARSU alla TARI gli indici di produttività di rifiuti per categorie di attività che caratterizza tale metodo, si è verificato un iniquo effetto moltiplicativo. Il legislatore, con decreto correttivo convertito nella Legge n. 68/2014, ha previsto che, in attesa dell’annunciata revisione del D.P.R. n. 158/1999 ed al fine di far recepire

²³⁴ Sulla base della superficie, della destinazione d’uso, della quantità e qualità dei rifiuti prodotti e del costo dello smaltimento relativi al locale od area in esame.

²³⁵ Vedi PICCOLO A., *Finanziaria 2005. Passaggio dalla Tarsu alla tariffa. Ancora un anno di proroga*, in *Il Fisco*, 2005, n. 4/1, p. 508-509 e circolare del Ministero dell’economia e delle finanze del 22 giugno 1994 n. 95/E.

gradualmente il metodo normalizzato, per gli anni 2014 e 2015 i Comuni possono variare al rialzo ed al ribasso gli indici di produttività nella misura massima del 50%.

Si deve comunque fare attenzione a non effettuare discriminazioni arbitrarie in quanto resta sottointeso il dovere di rispettare il principio comunitario “chi inquina paga”: laddove i Comuni dovessero giungere a discriminazioni tariffarie sproporzionate alla capacità di produzione di rifiuti delle singole attività, queste potrebbero essere giustamente contestate.

Continua a vigere anche per la TARI, il principio della copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio prestato. Al fine di perseguire tale principio, devono essere rispettati dei criteri economico-gestionali:

- vi deve essere corrispondenza tra costi e ricavi del servizio, e
- deve essere prodotta una remunerazione del capitale investito adeguata rispetto alle condizioni di mercato.

Il rispetto di tale obbligo rappresenta una delle motivazioni che hanno giustificato un notevole incremento tariffario, oltre alla redistribuzione sulle utenze domestiche del carico tributario perso dalla fuoriuscita della gran parte delle categorie economiche del prelievo in virtù di esoneri per recupero e riciclo dei rifiuti, e alla maggiorazione dei costi di accertamento e riscossione del prelievo. Ma tale incremento del prelievo fiscale è un peso che i cittadini possono sostenere per non pagare il prezzo della compromissione totale di ambiente e territori in futuro.

Ribadito il principio della annualità della tassa²³⁶, il legislatore pone importanza al dato temporale prevedendo, con il comma 643, che qualora l’immobile venga detenuto per un periodo inferiore a sei mesi nell’arco dell’anno solare, il soggetto che è tenuto al pagamento della TARI è il possessore, ossia il titolare di diritti reali.

Il legislatore si preoccupato di disciplinare anche le ipotesi di occupazione e detenzione temporanea – per periodi inferiori a 183 giorni nel corso dello stesso anno solare - di locali od aree pubbliche o di uso pubblico in cui vengono prodotti rifiuti assimilati agli urbani. Nei confronti di tali soggetti la tassa viene determinata sulla base di una tariffa giornaliera, determinata in base alla tariffa annuale che viene rapportata a giorno e successivamente maggiorata in misura non superiore al 100 per cento.

²³⁶ La TARI è commisurata all’anno solare, e pertanto fa nascere un’autonoma obbligazione tributaria.

Sull'attendibilità del criterio della superficie per individuare la numerosità del nucleo familiare ci sono diversi orientamenti nella giurisprudenza. Una parte considera adeguato e sufficiente tale criterio, anche solo per procedere alla verifica del dato indicato nella dichiarazione, pur restando ferma la prevalenza del dato reale desumibile dalle risultanze anagrafiche o dall'autocertificazione del contribuente²³⁷. Un'altra parte ritiene che per affinare e rendere più realistica ed attendibile la misurazione è consigliabile affiancare al criterio della superficie, una griglia di criteri presuntivi più ampia, in particolare quello affiancando il criterio dei dati sui consumi risultanti dalle bollette delle utenze domestiche fondamentali (energia elettrica, acqua, gas), quale mezzo più idoneo a manifestare l'intensità di utilizzo dell'immobile e quindi della produzione di rifiuti²³⁸.

Il Piano finanziario, sulla base del quale vengono determinate le tariffe, viene predisposto senza un'adeguata pubblicità da parte del soggetto gestore affidatario del servizio ed approvato dal Comune.

Pertanto: chi verifica che gli investimenti indicati nel piano riguardino solo il servizio di smaltimento rifiuti svolto nel dato Comune? Chi controlla che i dati indicati siano veritieri, corretti e corrispondano alla misura della tariffa individuata?

Viene sostanzialmente concessa libertà ai soggetti gestori del servizio ed agli amministratori locali in accordo, di inserire nel Piano finanziario, ad esempio, investimenti non attinenti al servizio di gestione dei rifiuti che verrebbero pertanto finanziati con le risorse dei contribuenti. Si ritiene che non venga svolto un adeguato controllo che assicuri la corretta individuazione delle risorse che si reputano necessarie per l'attuazione degli investimenti, e l'applicazione della giusta (nel senso di non gonfiata) tariffa determinata ai fini della copertura integrale dei costi effettivamente sostenuti per l'effettivo servizio di gestione dei rifiuti svolto nel dato territorio comunale. Si ritiene dunque necessario un controllo *ex ante* che assicuri che le tariffe siano determinate correttamente ed effettivamente sulla base delle attività di gestione dei rifiuti di cui beneficiano i contribuenti, ed *ex post*, che assicuri che le risorse versate dai contribuenti siano state effettivamente e totalmente destinate agli investimenti ed alle spese individuate nel Piano finanziario.

Nella determinazione dei costi che devono essere coperti dal prelievo sui rifiuti e che vengono considerati nella determinazione della tariffa, il comma 653, art. 1, L. n. 147/2013 stabilisce che dal 2016 il Comune dovrà avvalersi anche dalle risultanze dei fabbisogni standard, a

²³⁷ Vedi Corte di Cassazione – sent. n. 8383 del 5 aprile 2013

²³⁸ Vedi TAR della Sardegna, sez. II – sent. n. 551 del 31 maggio 2012.

conferma dell'orientamento al controllo di gestione a cui sta aderendo anche il settore pubblico al fine del perseguimento dell'efficacia e dell'efficienza.

La legge n. 68/2014 in materia di TARI, ha previsto che i Comuni possano ripartire in misura paritaria per tutte le utenze la quota fissa della tariffa relativa alle utenze domestiche. Ciò permette di non creare penalizzazioni nei confronti delle famiglie numerose: ripartire la quota fissa considerando anche il numero dei componenti del nucleo familiare non sarebbe equo, in quanto la quota fissa della tassa sui rifiuti è rapportata ai soli costi fissi del servizio di gestione dei rifiuti urbani e alle spese generali, e non anche al grado di fruizione del servizio.

5.7 Agevolazioni e riduzioni

Possono verificarsi delle situazioni nelle quali gli utenti non usufruiscono in modo pieno ed agevole del servizio pubblico. Assoggettare a tassazione piena tali soggetti non sarebbe corretto, pertanto il legislatore ha ritenuto adeguato prevedere delle agevolazioni in presenza di tali situazioni. Le riduzioni vengono applicate alla sola quota variabile dell'imposta, e non anche alla quota fissa, a conferma dell'interesse pubblico che il servizio di gestione dei rifiuti assolve a beneficio dell'intera collettività.

Diverse disposizioni in tema di tassazione sui rifiuti individuano esplicitamente la possibilità di applicare delle riduzioni al carico tributario dovuto.

Prima di applicare le fattispecie agevolative, è necessario controllare che la pretesa impositiva sia legittima, verificando che sussistano due presupposti:

1. i Comuni abbiano istituito il servizio, e
2. l'utente sia messo nelle condizioni di poter usufruire del servizio,

poiché oltre alla mera istituzione del servizio, è necessario che vengano predisposte materialmente tutte le strutture operative che garantiscono l'effettivo svolgimento del servizio pubblico²³⁹.

In ogni caso, non comporta alcun esonero o riduzione dal tributo la mancata fruizione del servizio imputabile al contribuente, ed è in ogni caso esclusa alla base la possibilità di

²³⁹ VILLANI S., *Natura della Tarsu e conseguenze del mancato espletamento del servizio di raccolta rifiuti*, in *Il Fisco*, 2008, n. 17/1, p. 3072.

commisurare il prelievo in proporzione al tempo ed alla modalità di utilizzo dell'immobile da parte del soggetto passivo.

Può accadere che il servizio di gestione dei rifiuti non venga svolto, o che venga svolto ma non rispettando la disciplina di riferimento, oppure che si verifichino situazioni di danno o pericolo per le persone e per l'ambiente riconosciute dall'autorità sanitaria provocate dall'interruzione del servizio causate dal verificarsi di impedimenti organizzativi imprevedibili o da problematiche sindacali: in tutti questi casi il Comune, a norma del comma 656, art. 1, L. n. 14//2013 non può richiedere la tassa in misura superiore al 20 per cento della tariffa.

Qualora invece l'utente non riuscisse ad usufruire del servizio in quanto la zona in cui è ubicata la superficie imponibile non rientra nel perimetro in cui viene svolta la raccolta, a norma del comma 657, art. 1, L. n. 147/2013 la TARI non può essere richiesta in misura superiore al 40 per cento della tariffa. In questo caso il *quantum* dovuto viene determinato in maniera graduale, in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta all'interno della zona perimetrata e di fatto servita.

L'incentivazione al recupero dei rifiuti per la produzione di nuovi prodotti o per la produzione di energia, in alternativa allo smaltimento, rimane un tema costante: a norma del comma 658, art. 1, L. n. 147/2014 continuano infatti ad essere previste riduzioni del carico tributario in caso di raccolta differenziata per le utenze domestiche.²⁴⁰

I Comuni possono prevedere delle riduzioni percentuali nella determinazione della tariffa:

- a) pari all'aumento della percentuale della raccolta differenziata rispetto all'anno precedente;
- b) individuata all'interno di un *range* stabilito sulla base dei proventi globali derivanti dal recupero di energia e materiali raccolti in maniera differenziata;
- c) individuata all'interno di un *range* stabilito sulla base del risparmio finanziario derivante dall'aver evitato lo smaltimento finale dei rifiuti raccolti in maniera differenziata, oppure sulla base del prodotto di quantità della raccolta differenziata e costo unitario di smaltimento.

Ma un tema caldo in materia di TARI è anche l'incentivazione al riciclo degli operatori economici. A norma della Legge n. 68/2014 i Comuni, in piena autonomia, devono stabilire con regolamento la misura delle riduzioni accordabili qualora avviano i rifiuti assimilabili agli urbani al recupero.

²⁴⁰ GAVIOLI F., *op. cit.*, p. 92.

Il comma 659, art. 1, L. n. 147/2013 prosegue nel prevedere che il regolamento comunale possa riconoscere riduzioni tariffarie od esenzioni totali dall'imposta per:

- a) "abitazioni con unico occupante": può essere posta la condizione che la superficie abitativa sia superiore ad un limite minimo, al di sotto del quale non è ragionevole applicare uno sgravio fiscale;
- b) "abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo"²⁴¹: in tal caso deve essere indicata l'abitazione principale e deve essere espressamente dichiarato di non voler cedere l'alloggio in locazione od in comodato;
- c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente" qualora ciò risulti da licenze od altra autorizzazione rilasciata dagli organi competenti per l'esercizio dell'attività²⁴²;
- d) "abitazioni occupate da soggetti che risiedono o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero";
- e) "fabbricati rurali ad uso abitativo".

Un'ulteriore tipologia di agevolazione che può essere prevista con regolamento comunale è stata introdotta con il comma 660, secondo il quale il Comune può introdurre ulteriori fattispecie agevolative diverse da quelle tipizzate dal legislatore²⁴³.

La disciplina originaria prevedeva un tetto massimo alle agevolazioni accordabili pari ad un importo non superiore al sette per cento del costo complessivo del servizio, ma il legislatore è intervenuto in materia con il decreto legge correttivo n. 16/2014, convertito nella Legge n. 68/2014, abrogando tale limite. Le ulteriori agevolazioni che vengono concesse devono essere coperte da risorse derivanti dalla fiscalità generale del Comune.

²⁴¹ Tale beneficio non viene applicato agli alloggi in multiproprietà nei luoghi turistici e di villeggiatura se complessivamente adibiti in via continuativa, ed alle case vacanza di organizzazioni turistiche imprenditoriali in quanto dichiarate dal Ministero dell'economia e delle finanze - risoluzione n. 156/E del 19 ottobre 1998 - assimilabili agli alberghi e agli affittacamere ai fini TARSU.

²⁴² Nelle attività alberghiere si deve distinguere stagionalità da stagionalità: spesso si attribuisce carattere di stagionalità sulla base degli avventori e dei clienti, e non della struttura, che rimane stabilmente destinata alla recettività, in particolare quando la frequenza di tipo turistico è affiancata dalla frequenza di tipo professionale. La stagionalità che deve interessare le attività alberghiere al fine di beneficiare della riduzione in esame deve risultare dalle licenze o autorizzazioni rilasciate dagli organi competenti: ad esempio, gli stabilimenti balneari esercitano oggettivamente la propria attività solamente per una parte dell'anno, sulla base di concessioni temporalmente limitate.

²⁴³ Ad esempio, possono essere accordate riduzioni della tassa nel caso in cui gli utenti dimostrino di aver sostenuto, nello svolgimento di attività produttive, commerciali o di servizi, spese per interventi tecnico-organizzativi che assicurano una minore produzione di rifiuti od un pretrattamento volumetrico, selettivo o qualitativo che ne agevoli lo smaltimento od il recupero da parte del gestore del servizio pubblico. Inoltre possono essere accordate riduzioni d'imposta agli utenti che sono tenuti a conferire al servizio ingenti quantitativi di rifiuti idonei a dar luogo ad entrate al bilancio comunale derivanti dal riciclo e dal recupero di tali rifiuti sottoforma di materie prime secondarie o di energia.

Il legislatore è intervenuto con la Legge n. 549/1995 in tema di svolgimento di lavori per la realizzazione di opere pubbliche di durata superiore ai sei mesi che precludono al traffico zone in cui sono presenti esercizi commerciali ed artigianali che possono risultrarne pregiudicate. Il comma 86 dell'art. 1 della disposizione in commento, ha previsto per tali attività la possibilità per i Comuni di deliberare agevolazioni sui tributi di loro competenza, che possono concretizzarsi nella totale esenzione. Tale disposizione ha rilevanza anche in tema di TARI. Si tratta di una norma di carattere speciale, pertanto applicabile alle categorie espressamente indicate²⁴⁴.

5.8 La tariffa corrispettiva

Con l'obiettivo di realizzare un modello che commisuri effettivamente la tariffa al servizio reso di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati²⁴⁵, con il comma 667, art. 1, L. n. 147/2013 il legislatore ha previsto l'emanazione di un regolamento contenente i criteri diretti alla realizzazione di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti che vengono conferiti, e di sistemi di gestione che permettono di introdurre delle correzioni ai criteri di ripartizione del costo del servizio adottati.

La promessa era di emanare tale regolamento entro sei mesi dall'entrata in vigore della Legge n. 147 del 27 dicembre 2013. Ad oggi l'impegno non è stato mantenuto, ma si auspica che venga posto presto rimedio, in quanto l'adozione dei sistemi sopra richiamati permettono una ripartizione più equa della tassazione sui rifiuti, e si spera aiutino a porre maggiore attenzione e maggiore impegno alla produzione e alla differenziazione dei rifiuti, in un'ottica di preservazione dell'ambiente che dovrebbe essere a tutti caro.

Quale conseguenza dell'emanazione del decreto sopra richiamato, a norma del comma 668, art. 1, L. n. 147/2013 il Consiglio comunale ha la possibilità di introdurre, in sostituzione del tributo TARI, una tariffa avente natura corrispettiva. La sua applicazione infatti presuppone

²⁴⁴ Secondo la sentenza Consiglio di Stato n. 2341 del 11 maggio 2007 non è possibile una estensione della platea beneficiaria sulla base di una interpretazione analogica, escludendo in tal modo l'attività alberghiera in quanto la giurisprudenza ne riconosce la natura industriale. Si ritiene riduttiva tale interpretazione, in quanto la disposizione intende in qualche modo scongiurare i danni che potrebbero subire le attività economiche interessate dai lavori di realizzazione di opere pubbliche in esame.

²⁴⁵ L'intento del legislatore è ravvisabile nell'applicazione di una vera e propria tariffa al servizio di igiene urbana, commisurata alle reali quantità di rifiuti prodotti dai cittadini, obiettivo che i previgenti legislatori avevano tentato di applicare con l'introduzione della tariffa di igiene ambientale (TIA1) e con la tariffa integrata ambientale (TIA2), ma senza esiti soddisfacenti.

l'adozione da parte dei Comuni di un sistema di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico.

Possono generarsi situazioni diverse da un Comune all'altro, in base al livello di attuazione della normativa regionale in ambito di competenze nella gestione dei rifiuti: si tratta di capire a che livello sia arrivato lo sviluppo dell'organizzazione per ambiti.

Con il termine "puntuale", il legislatore ha inteso riferirsi ai rifiuti effettivamente conferiti dalla singola utenza a norma degli art. 5, comma 2 e art. 6, comma 2 del D.P.R. n. 158/1999, in netta contrapposizione alla previsione delle "quantità e qualità media ordinaria" che si deve considerare per la determinazione della TARI. Per quanto riguarda le modalità di misurazione, si ritiene necessario quantificare i rifiuti in kg soltanto nel momento in cui si procede alla quantificazione della parte variabile della tariffa, quale risultato del prodotto di quantità puntuale riferita al singolo e tariffa unitaria in €/kg. In tal modo vengono misurati e considerati gli apporti della singola utenza, e ciò permette di addebitare una quota variabile doppia a quell'utente che abbia prodotto e conferito un volume doppio di rifiuti rispetto ad un altro utente.

Al fine di incentivare la raccolta differenziata può essere prevista una tariffa più elevata per la raccolta dei rifiuti indifferenziati, arrivando fino ad azzerare eventualmente la tariffa per le frazioni differenziate, diventando in tale situazione inutile misurarne la quantità.

La disposizione in commento non fa alcun riferimento ai criteri da seguire nella determinazione della tariffa corrispettiva. Si ritiene comunque che debba farsi riferimento alla indicazione facoltativa di tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al D.P.R. n. 158/1999, che implica l'articolazione in quota fissa e quota variabile, e si riferisce all'individuazione delle tipologie di attività contenuta nel medesimo decreto. In ogni caso vige il principio della copertura integrale dei costi sancito dal comma 654, art. 1, L. n. 147/2013.

Concludendo, si osserva che la tariffa corrispettiva non viene iscritta nel bilancio comunale, in quanto essa viene applicata e riscossa dal soggetto a cui è stato affidato il servizio di gestione dei rifiuti urbani a norma del comma 668, art. 1, L. n. 147/2013²⁴⁶.

Questa modalità di tariffazione poteva essere utilizzata già in vigenza della TARES, ma con una sostanziale differenza: mentre in vigenza del precedente tributo per la costruzione puntuale del prelievo veniva preso a riferimento il D.P.R. n. 158/1999, in vigenza della TARI tale decreto può essere preso *facoltativamente* a riferimento, giustificando pertanto anche una libera determinazione della tariffa da parte dei Comuni²⁴⁷.

²⁴⁶ CARPENEDO C., *op. cit.*, p. 37-38.

²⁴⁷ Alcuni autori - vedi ad esempio LOVECCHIO L., *L'improbabile unificazione della IUC di IMU, TARI e TASI*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 4, p. 292-293 - non condividono tale novità, ritenendo che i criteri per la determinazione del prelievo debbano essere, seppur in linea di massima, individuati dal

5.9 Aspetti procedurali: il regolamento, la denuncia, l'accertamento e la riscossione

Il regolamento

Ogni aspetto attinente all'applicazione effettiva dell'imposta è previsto nel regolamento del servizio di nettezza urbana che il Comune è tenuto ad adottare. In particolare deve essere stabilita la zona di raccolta in cui viene svolto il servizio pubblico, che può espandersi fino a raccogliere alcune zone con insediamenti sparsi, le modalità organizzative e di effettuazione del servizio e la distanza di collocazione dei contenitori dei rifiuti. Nel disciplinare gli aspetti applicativi della TARI, i Comuni devono stabilire le modalità di svolgimento del servizio, le cautele igienico-sanitarie da tenere, anche nel trattamento dei rifiuti speciali, tossici e nocivi di cui deve essere garantito il distinto trattamento, ed il possibile recupero di materiali per il riciclo o la produzione di energia.

La denuncia

La denuncia di occupazione o conduzione di locali all'ente gestore del servizio di smaltimento rifiuti che l'utente effettua al fine di conseguire gli effetti pratici del servizio fa nascere il rapporto giuridico con l'ente locale. Per quanto riguarda l'indicazione dei presupposti di fatto dell'obbligazione tariffaria, la denuncia ha natura di scienza, di dichiarazione di volontà.

L'applicazione della TARI avviene sulla base di una denuncia/dichiarazione iniziale che i possessori o detentori degli immobili devono presentare entro il 20 gennaio dell'anno successivo all'inizio della detenzione od occupazione, e che deve essere ripresentata solamente qualora si verificano cambiamenti che influiscono sull'applicazione del tributo²⁴⁸ in virtù dell'effetto "permanente" della denuncia originaria²⁴⁹.

La denuncia deve essere presentata a prescindere dal titolo giuridico in base al quale si occupa o detiene l'immobile tassabile, in quanto è sufficiente l'utilizzo di fatto, al limite abusivo.

La denuncia originaria contiene tutti gli elementi necessari per l'applicazione del tributo:

- codice fiscale dell'utente;

legislatore statale in quanto si tratta pur sempre di una prestazione patrimoniale imposta a norma dell'art. 23 della Costituzione.

²⁴⁸ FALSITTA G., *I tributi per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu e Tia)*, in Corso istituzionale di diritto tributario, 2012, CEDAM, P. 629.

²⁴⁹ Non presentare una nuova denuncia equivale giuridicamente a presentarne una corrispondente alla precedente.

- elementi identificativi delle persone fisiche che occupano o detengono l’immobile e dei rappresentanti legali delle persone giuridiche, oltre che denominazione, sede e scopo sociale;
- ubicazione, superficie, ripartizioni interne e destinazione d’uso degli immobili tassabili;
- data di inizio dell’occupazione o della detenzione.

Se il contribuente detiene o occupa più locali o aree tassabili situati nel medesimo comune, è sufficiente che presenti una sola denuncia, in quanto deve esserne presentata una unica per tutte le utenze riferibili al medesimo soggetto passivo.

Nelle medesime forme in cui è stata presentata la denuncia originaria, deve essere presentata la denuncia di variazione quale integrazione a quella originaria, qualora siano intervenute variazioni dei dati utilizzati per la liquidazione, l’applicazione e la riscossione del tributo.

Tale successiva denuncia si ritiene obbligatoria solamente nell’ipotesi in cui si verifica una variazione che comporta un aumento del tributo dovuto, costituendo altrimenti un illecito sanzionabile: deve essere presentata entro il 20 gennaio successivo al verificarsi del mutamento, e l’obbligo di adempiere al *quantum* dovuto in forza della nuova dichiarazione inizia a decorrere dal bimestre solare successivo al verificarsi della variazione. La denuncia di variazione è invece facoltativa nelle ipotesi di variazione in diminuzione del tributo dovuto, la cui mancata presentazione semplicemente pregiudica la possibilità per il contribuente di ottenere il rimborso del maggiore tributo già riscosso o lo sgravio del maggiore tributo iscritto: in linea con la *ratio* normativa di pregiudizio del contribuente in caso di inerzia, oltre a non essere previsto un termine di presentazione, l’obbligo di adempimento inizia a decorrere dal bimestre solare successivo dalla data di presentazione della denuncia di variazione.

Infine deve essere presentata anche la denuncia di cessazione dell’utenza: il tributo viene abbuonato a decorrere dal primo giorno del bimestre solare successivo alla data di presentazione della denuncia stessa. Se l’utente dimostra di non aver continuato l’occupazione/detenzione o che la tassa è stata assolta dal soggetto subentrante all’utenza, il tributo non è dovuto per le annualità successive a quella di cessazione qualora non sia stata presentata tempestiva denuncia.

La rilevanza centrale che assume la denuncia si comprende dall’impossibilità della determinazione del *quantum* del tributo dovuto in sua assenza: la denuncia ha il ruolo di delimitare il fatto oggettivo e soggettivo del presupposto impositivo.

Ricade in capo al contribuente l’onere di comunicare attraverso la denuncia non solo gli elementi di fatto e di diritto che permettono all’ente impositore di determinare il tributo, ma

anche la presenza delle condizioni che possono giustificare l'esclusione o l'applicazione di agevolazioni e riduzioni previste dalla norma o dal regolamento comunale.

Qualora nella denuncia non vengano indicate eventuali condizioni che giustificano l'esclusione dall'imposizione, non trattandosi di fattispecie agevolative si riesce a recuperare il tributo versato od ottenere uno sgravio, producendo successivamente la prova – onere a carico del contribuente.

Con l'introduzione della TARI non è stata richiesta la predisposizione di una nuova dichiarazione: in forza della sostanziale identità, qualora non siano intervenute violazioni sono valide le dichiarazioni presentate in vigenza dei precedenti prelievi sui rifiuti.

L'accertamento e la riscossione

Quella dell'esternalizzazione di alcuni servizi - in particolare la fase di accertamento e di riscossione - a soggetti privati, rappresenta una pratica molto utilizzata dall'Amministrazione finanziaria per massimizzare la propria efficienza ed i risultati del gettito²⁵⁰.

Il Comune ha la facoltà, a norma del comma 691, art. 1, L. n. 147/2013, di affidare la riscossione della TARI ad un gestore esterno, in deroga all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, consentendo l'affidamento del servizio in forma diretta.

Nel passaggio dalla TARES alla TARI, è stata concessa la possibilità di affidare l'attività di accertamento e di riscossione della TARI, e della tariffa di cui ai commi 667 e 668, art. 1, L. n. 147/2013, al soggetto a cui nel 2013 era stata affidata la gestione del servizio rifiuti e, grazie alla previsione del D.L. correttivo n. 16/2014, al soggetto che nel 2013 era stato incaricato dell'accertamento e della riscossione della TARES, al fine di dare continuità ai due tributi. In ogni caso, la durata dell'incarico rimane quello previsto nell'iniziale contratto di affidamento.

Grazie ai servizi di incasso e di pagamento, l'affidamento della riscossione ammette anche l'incasso delle somme ma queste successivamente transiteranno nel bilancio del Comune in quanto ad esso rimane comunque affidata l'applicazione del tributo, ad eccezione della tariffa corrispettiva che oltre che riscossa, viene applicata dal gestore dei rifiuti. L'affidamento riguarda solamente i gestori dei rifiuti, che vengono selezionati nel rispetto delle regole

²⁵⁰ Una prima modalità di utilizzo di tali soggetti è stata riscontrata nella delega al censimento dei cespiti tributari ed alla successiva creazione della banca dati relativa, con l'obiettivo di conoscere chi è tenuto alla prestazione tributaria ed, eventualmente, di recuperare gettito dai soggetti che si sono sottratti all'obbligazione. Questa dinamica è stata particolarmente utilizzata e profittevole per i tributi immobiliari quali la TARSU e l'ICI.

europee, e non quindi anche le società del gruppo Equitalia o ad altri soggetti iscritti all'albo che hanno svolto il servizio nel 2013.

Il Comune provvede a stabilire i termini di pagamento della TARI: di norma devono essere stabilite due rate a scadenza semestrale, con scadenza diversa rispetto alla TASI.

Per quanto riguarda le modalità di versamento, la tassa rifiuti può essere pagata oltre che con l'ormai ufficiale modello F24, per il quale l'Agenzia dell'entrate ha provveduto con la risoluzione n. 45/E/2014²⁵¹ a rinominare i codici tributo per effettuare il pagamento della TARI e della tariffa corrispettiva, o con bollettino postale predisposto dall'ente gestore del servizio.

²⁵¹ - 3944 – TARI e TARES;

- 3950 – tariffa corrispettiva;
- 3945 – interessi per TARI e TARES;
- 3946 – sanzioni per TARI e TARES;
- 3951 – interessi per la tariffa corrispettiva;
- 3952 – sanzioni per la tariffa corrispettiva.

Poiché si tratta di una semplice ridenominazione dei codici tributo individuati con la precedente risoluzione n. 37/E/2013, essi venivano già utilizzati per effettuare i versamenti TARES e quindi continuano ad essere utilizzati anche per effettuare versamenti di tributi dovuti a seguito di attività di controllo sugli anni precedenti.

Allo stesso modo sono stati rinominati anche i codici tributi istituiti con la risoluzione n. 42/E/2013, per effettuare il versamento con modello F24 EP:

- 365E – TARI e TARES;
- 368E – tariffa corrispettiva;
- 366E – interessi per TARI e TARES;
- 367E – sanzioni per TARI e TARES;
- 369E – interessi per la tariffa corrispettiva;
- 370E – sanzioni per la tariffa corrispettiva.

Capitolo 6

Local tax, il futuro prelievo comunale

«Il Governo metterà un limite alla tassazione, ci sarà una tassa sola e si saprà quanto costa».

Da questa affermazione del Presidente del Consiglio dei Ministri Matteo Renzi alla trasmissione televisiva Porta a Porta di martedì 9 settembre 2014 si è capito che il futuro dell'Imposta Unica Comunale era ormai molto incerto: l'obiettivo della prossima riforma della tassazione immobiliare comunale è dunque l'unificazione in un'unica tassa dei prelievi sugli immobili.

Prese così forma l'idea dell'introduzione della *Local Tax*, l'imposta comunale che dal 2015 avrebbe dovuto inglobare tutta una serie di prelievi fiscali comunali, tra cui l'IMU e la TASI.

La *Local tax* rappresenterebbe l'espressione della completa autonomia fiscale dei Comuni rispetto allo Stato. Sarebbe la migliore risposta all'indipendenza richiesta dagli enti locali, in perfetta coerenza con i principi del federalismo fiscale che dal 2009 si sta cercando di attuare nel nostro Paese.

Local tax proprio perché l'idea sarebbe di introdurre un prelievo di carattere prettamente comunale: il gettito dovrebbe entrare esclusivamente nelle casse delle amministrazioni locali, senza alcuna riserva di gettito allo Stato di immobili strumentali come accade ora con l'IMU.

L'intento del Governo è di dare carta bianca ai comuni: «noi vi diamo gli obiettivi e voi fate come vi pare, è evidente che poi ne risponderete di fronte ai cittadini», così si è espresso il Presidente del Consiglio.

Secondo il progetto di Palazzo Chigi il riordino del Fisco sul mattone si concretizzerebbe con l'imposizione di un prelievo unico simile all'IMU, caratterizzato da un'aliquota standard accompagnata da una detrazione fissa, che permetterebbe di non assoggettare a tassazione le case di valore medio-basso, assoggettate nel 2014 per la prima volta a tassazione dalla TASI.

Secondo la prima ipotesi della *Local tax* contenuta nella bozza di emendamento, era stata prevista l'applicazione dell'aliquota standard al 2,5 per mille ed una detrazione fissa di 100 euro, che permetterebbe di riavvicinare la distribuzione della pressione fiscale a quella prevista dall'IMU: sulla base di tale previsione sarebbero in tal modo esentate dai versamenti le abitazioni fino a 265 euro di rendita catastale, per complessivi 2,6 milioni di case.

Nella *Local tax* dovrebbero essere ricompresi:

- IMU, quale pilastro fondamentale della nuova imposta;
- TASI, con l'intenzione di superare una ricca serie di problemi che si sono verificati, in particolare l'assenza di detrazioni fisse che ha comportato lo spostamento sulle case di valore medio-basso del carico fiscale, oltre che la presenza di infinite variabili introdotte dai Comuni;

- tributi minori, tra i quali la tassa di occupazione del suolo pubblico che sarebbe dovuta confluire nella mai introdotta “IMU secondaria”.

Rimane sicuramente esclusa la TARI poiché va correlata alla quantità di rifiuti effettivamente prodotti, e va a colpire anche gli inquilini²⁵².

Con l'introduzione della *Local tax* è ipotizzata l'abrogazione dell'addizionale comunale IRPEF, il cui gettito viene spesso utilizzato dai Comuni per compensare i tagli statali. L'intenzione del Governo sarebbe di ricomprendere tale prelievo nell'IRPEF nazionale, rendendo esclusivamente statale tale prelievo. La perdita di gettito comunale che ciò comporterebbe, verrebbe recuperata con la restituzione ai Comuni del gettito IMU sui fabbricati di categoria catastale D che attualmente viene riservato allo Stato. In questo modo verrebbero raggiunti due obiettivi di semplificazione in un colpo solo: l'assoluta natura comunale della *Local tax*, per dare vera autonomia agli enti locali e per fare chiarezza nel rapporto tra versamenti e servizi, ed il rispetto del divieto posto dalla delega fiscale secondo il quale più livelli di Governo non possono incidere sulla medesima base imponibile.

Sulla base di quanto osservato, si prospetta l'ennesimo ritorno ad imposizione dell'IMU sull'abitazione principale, mentre le novità per gli altri fabbricati dovrebbero essere più sfumate.

Per quanto riguarda le imprese, alcuni movimenti politici richiedono di pensare alla deducibilità integrale per le imposte immobiliari, che oggi beneficiano della deducibilità dall'IRES totale per la TASI e del 20% per l'IMU²⁵³.

Lo scopo primario della riforma, in ogni modo, consiste nel restituire progressività alla tassazione, in quanto la TASI ha accordato importanti sconti alle abitazioni con maggior valore fiscale, gravando tuttavia sulle case di modesto valore.

L'introduzione della *Local tax* è stata rinviata al 2016.

Non è stato possibile introdurre il nuovo prelievo nella Legge di stabilità 2015 a causa del prevalere di difficoltà di applicazione sulle esigenze del popolo italiano²⁵⁴. In particolare, è prevalsa:

- la problematicità di far quadrare i conti dello scambio tra la statalizzazione dell'addizionale comunale IRPEF e la quota erariale del gettito IMU sui fabbricati della categoria catastale D che sarebbe dovuta passare ai Comuni, due voci che valgono circa 4 miliardi di euro;

²⁵² È destinato a tramontare l'idea della “quota inquilini” prevista nella TASI, in conseguenza dei numerosi problemi applicativi e del poco gettito acquisito.

²⁵³ TROVATI G., *Local tax, addio all'addizionale Irpef*, in *Il Sole 24 Ore* del 6.11.2014, p. 8.

²⁵⁴ TROVATI G., *Local tax, verso il rinvio al 2016*, in *Il Sole 24 Ore* del 11.12.2014, p. 10.

- la difficoltà dell'individuazione del "canone unico" che avrebbe dovuto sostituire i diritti sulle affissioni, la tassa sull'occupazione del suolo pubblico e l'imposta sulla pubblicità.

Pertanto la IUC, o forse sarebbe meglio dire la TASI quale tributo che non troverebbe più sostanziale applicazione con l'introduzione del nuovo prelievo, è stata prorogata anche che per il 2015.

La legge di stabilità 2015, oltre a riconfermare il blocco totale della TASI sulle case colpite dal sisma del 2009 in Abruzzo, ha riconfermato il limite massimo di aliquota TASI già previsto per il 2014, cioè il 2,5 per mille, elevabile sino al 3,3 per mille qualora il Comune finanziasse delle detrazioni per le famiglie con redditi più leggeri e le case più piccole. In questo modo è stato scongiurato il rischio di elevati rincari per il 2015, in quanto i Comuni avrebbero altrimenti potuto elevare l'aliquota TASI fino all'aliquota ordinaria del 6 per mille senza detrazioni, comportando, sommata all'IMU, la moltiplicazione del carico tributario.

Nonostante ciò il problema rimane: il carico tributario rimane intollerabile per inquilini e proprietari di casa.

Anche per quest'anno si prospetta quindi il ginepraio di aliquote - più di 100 mila per la TASI e circa 200 mila se si considera anche l'IMU -, scadenze, prelievi differenti a seconda del Comune e la discussa "quota inquilini".

Nel 2014, al fine di "accompagnare" il debutto della nuova tassazione, lo Stato aveva distribuito 625 milioni di euro. Quest'anno però tali fondi non sono disponibili. La replica della TASI si trasforma pertanto in un nuovo taglio delle risorse locali, che si presume verrà recuperato attraverso l'aumento dei tetti di aliquota e quindi con un ulteriore aggravio della pressione fiscale sui contribuenti.

CONCLUSIONI

La tassazione comunale sugli immobili dal 2011 è incrementata quasi del 50 per cento, raggiungendo nel 2014 il gettito di 31 miliardi di euro. Questo dato sottolinea l'obiettivo del federalismo fiscale di trasferire dallo Stato agli enti locali maggiore potere ed autonomia tributaria, utilizzando quale strumento tipico per il finanziamento degli enti locali il prelievo immobiliare.

Viene utilizzata l'imposizione sul patrimonio immobiliare in quanto costituisce diretta espressione del *welfare* dei contribuenti, inteso come sicurezza, fonte di prestigio e potere economico e politico. L'immobile è al tempo stesso uno strumento di sopravvivenza che risponde ai bisogni primari personali e lavorativi del contribuente, quindi meritevole di attenzione, ed una manifestazione di ricchezza monetizzabile, rappresentando pertanto un idoneo indice espressivo di capacità contributiva.

In questo periodo storico di crisi globale, la fiscalità immobiliare viene spesso utilizzata quale strumento di risanamento dei conti pubblici. Tale destinazione del gettito si giudica errata. La fiscalità immobiliare dovrebbe essere utilizzata per riavviare l'economia, ed in particolare il settore edile quale motore dell'attività produttiva, quale punto di partenza di un circolo virtuoso: maggiori investimenti equivalgono a maggiore occupazione, che corrisponde a maggiori consumi e pertanto a maggiore gettito.

Ai fini del rispetto del principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione nell'imposizione immobiliare, si sottolinea l'esigenza indifferibile di procedere all'attuazione dell'aggiornamento del Catasto immobiliare, riforma attesa sin dagli anni Novanta ma ancora non effettivamente avviata. Si ritiene inoltre indispensabile procedere alla revisione delle categorie catastali e dei criteri di classificazione catastale, tenendo presente che la differente iscrizione catastale giustifica la discriminazione della tassazione.

Sarebbe infine necessario l'utilizzo di meccanismi di valutazione che permettano il costante allineamento dei valori catastali all'effettivo valore di mercato come avviene per gli immobili produttivi strumentali non accatastrati e per le aree fabbricabili, od almeno la programmazione di aggiornamenti regolari delle rendite.

Pilastro principale del finanziamento degli enti comunali, l'Imposta municipale propria (IMU) grava sul possesso di immobili: l'IMU costituisce una imposta patrimoniale improntata al

principio del *sacrificio*, in cui si paga perché si possiede ricchezza e non perché si beneficia di un servizio.

Dall'esamina della disciplina impositiva dell'IMU emerge innanzitutto una critica alla scelta del legislatore della modalità di introduzione di tale prelievo. In vigenza dell'ICI il sistema tributario immobiliare italiano aveva a disposizione una disciplina ampiamente collaudata ed equilibrata, sul piano strutturale oltre che sul piano interpretativo, quale risultato derivante da quasi vent'anni di perfezionamenti normativi e di interpretazioni amministrative, giurisprudenziali e dottrinali. La scelta operata dal legislatore di rimandare costantemente alla disciplina ICI ai fini dell'applicazione e della regolazione dell'IMU, oltre a creare dimenticanze e vuoti legislativi, ha comportato problemi applicativi ed interpretativi in ordine all'utilizzabilità nel "nuovo" regime delle elaborazioni giurisprudenziali ed amministrative delle norme emanate ai fini dell'ICI ed applicabili, direttamente o indirettamente, anche per l'IMU. Si ritiene che sarebbe risultato sufficiente integrare con le modificazioni e le abrogazioni che si ritenessero necessarie il D.Lgs. n. 504/1992, che in ogni caso rimane in vita grazie ai ripetuti riferimenti operati nella disciplina IMU. La scelta più logica nel momento in cui si sostituisce un'imposta con un'altra, sarebbe di individuare la completa disciplina del nuovo tributo in un nuovo testo normativo.

Con la Legge di stabilità 2014, Legge n. 147/2013, è stata reintrodotta l'esenzione da IMU dell'abitazione principale.

Con tale regime esonerativo si verificano risultati squilibranti: basti pensare che chi possiede due abitazioni di valore modesto, di cui una magari è stata ereditata, si trova a pagare l'IMU sul secondo immobile, e magari nulla è dovuto da coloro che possiedono solo una casa di valore elevato.

Si ritengono comprensibili le spinte politiche a favore di tale previsione, ma non le si condivide in quanto priva di razionalità: al pari di tutti gli immobili, l'abitazione principale rappresenta una manifestazione di ricchezza. Si ritiene dunque corretto assoggettare a tassazione tutti gli immobili, procedendo successivamente alla previsione di agevolazioni allo scopo di dare attenzione alla particolare valenza sociale che l'abitazione principale ricopre.

La franchigia rappresenta una buona soluzione per tenere conto delle esigenze abitative dei contribuenti. In aggiunta a tale agevolazione si ritiene che un idoneo strumento di discriminazione della tassazione possa essere rappresentato dall'ISEE, l'Indicatore della Situazione Economica Equivalente che rappresenta lo strumento di valutazione della situazione economica dei contribuenti. Attualmente viene predisposto dai soggetti che richiedono prestazioni sociali agevolate e l'accesso a condizioni agevolate ai servizi di pubblica utilità, ma la predisposizione di tale dichiarazione permetterebbe una corretta discriminazione dell'imposizione in ragione dell'effettiva capacità contributiva dei soggetti passivi.

Si ritiene che il tema delle agevolazioni non vada circoscritto ai soli immobili abitativi, ma sarebbe necessario individuare forme di temperamento dell'imposizione in riferimento ai beni immobili strumentali delle attività economiche, ai fini della loro sopravvivenza e del rilancio economico italiano. Si consideri inoltre che incidere sulle imprese significa incidere sui contribuenti, in quanto i maggiori oneri originati dall'incremento di imposizione vengono trasferiti dall'impresa al consumatore finale.

La novità di maggiore rilievo prevista con la Legge di stabilità 2014 è l'introduzione della TASI, l'imposta sui servizi indivisibili prestati dall'ente comunale.

La particolarità di tale prelievo è l'assoggettamento ad imposizione non solo dei possessori, ma anche dei detentori degli immobili. Si ritiene che l'estensione anche a quest'ultimi della contribuzione alla spesa pubblica rappresenti un giusto meccanismo di distribuzione del carico tributario locale tra i fruitori dei servizi, considerando che questi usufruiscono non diversamente dai possessori di tali servizi. Ciò che ha determinato il fallimento di tale previsione è stato il meccanismo con il quale tali soggetti sono stati chiamati a contribuire: si ritiene irragionevole chiamare alle casse nuovi contribuenti a versare importi irrisori, considerando che questa novità in termini di adempimenti ha dei costi che superano i benefici. Parte della rilevante incertezza che ha interessato la TASI è dovuta all'ampia autonomia concessa agli enti locali. Tale autonomia trovo che sia particolarmente positiva in quanto porta alla responsabilizzazione degli amministratori locali nello svolgimento delle proprie funzioni, ma ritengo che il legislatore dovrebbe fornire maggiori punti di riferimento a tutti gli enti comunali al fine di perseguire una maggiore omogeneizzazione dei servizi forniti e del prelievo fiscale. Si osserva che con la TASI è stato introdotto un connotato regressivo al sistema tributario derivante dalla mancata previsione di agevolazioni fisse in quanto lasciate alla libera determinazione dei Comuni, ottenendo l'ambiguo effetto di agevolare maggiormente gli immobili di valore medio-alto.

Il legislatore ha utilizzato la TASI per recuperare il gettito perso con l'abolizione dell'IMU sull'abitazione principale, ma mascherare l'IMU prima casa dietro alla TASI è risultato controproducente. Nella sostanza la TASI rappresenta un'ulteriore imposta patrimoniale che va ad aggiungersi all'IMU, in forza dell'incidenza sulla medesima base imponibile. In merito sorgono forti dubbi di legittimità di tale prelievo in violazione del divieto giuridico della doppia imposizione economica nel sistema sancito dall'art. 127 del D.P.R. n. 917 del 1986.

In un arco temporale di vent'anni si sono succeduti ben cinque diversi prelievi sui rifiuti: TARSU, TIA1 o TIA2, poi TARES ed infine TARI. La tassa rifiuti rappresenta pertanto l'ultima

evoluzione della tassazione sulla gestione dei rifiuti urbani, che individua il proprio connotato immobiliare nella modalità di determinazione della tassa.

Dall'analisi svolta emerge che salvo alcuni aspetti di differenziazione che il legislatore ha introdotto di volta in volta, la disciplina principale dell'imposizione immobiliare sui rifiuti è comune a tutti i prelievi succedutosi. Al pari di quanto osservato in tema di IMU, si ritiene pertanto che potessero essere sufficienti aggiustamenti normativi della iniziale tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), già consolidata in termini di prassi e di giurisprudenza, senza introdurre un nuovo tributo ogni qualvolta si volesse introdurre un elemento innovativo. Considerando inoltre l'incoerenza degli interventi legislativi che hanno interessato i prelievi ambientali dal 1997, questo approccio ha portato solo incertezza e dubbi dottrinali.

Con l'introduzione di sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti che si auspica verranno introdotti nel prossimo futuro (secondo il comma 667, art. 1 della Legge n. 147/2013, entro fine luglio 2014 avrebbe dovuto essere emanato il decreto attuativo che ne prevede l'introduzione), e con la conseguente applicazione della tariffa corrispettiva, si assisterà alla riduzione dell'importanza della TARI, che avrà il ruolo principale di far partecipare i contribuenti ai costi di gestione dei soli rifiuti provenienti da superfici pubbliche od ad uso pubblico. In questo modo la tassazione immobiliare comunale sui rifiuti nei prossimi anni riuscirà a rispettare in modo corretto ed esaustivo il principio costituzionale di capacità contributiva che deve caratterizzare i prelievi tributari, rapportando correttamente la TARI alla superficie idonea a produrre rifiuti, ed il principio comunitario "chi inquina paga", chiamando a contribuire in misura maggiore alla copertura dei costi di gestione coloro che producono un quantitativo di rifiuti superiore ad altri soggetti.

La gestione dei rifiuti risponde ad un pubblico interesse teso al decoro e all'igiene del territorio amministrativo, incidendo in maniera notevole sull'ambiente e sulla sua salvaguardia. Proprio per tale motivo almeno una quota dell'ingente costo di tale attività, analogamente a tante altre funzioni svolte a favore della comunità amministrativa, si ritiene dovrebbe essere considerata tra le funzioni e i compiti istituzionali del Comune, e pertanto trovare in parte finanziamento nel bilancio dell'ente locale.

L'analisi svolta porta a concludere che sostanzialmente non si sia operata alcuna riorganizzazione della fiscalità immobiliare locale con la decisione del legislatore di accorpate sotto l'egida della IUC l'IMU, la TASI e la TARI, in quanto essi rappresentano tre tributi totalmente autonomi. Più che apportare semplificazione alla tassazione immobiliare comunale, tale disposizione ha apportato confusione ed incertezza.

Si tenga presente inoltre che la formulazione legislativa prescelta appare erronea ed equivoca, poiché la IUC non è unica, ma si affianca a tutta un'altra serie di prelievi comunali.

È necessario che il legislatore torni al più presto sull'impostazione della fiscalità immobiliare locale. Deve essere trovata una soluzione pensata e ponderata allo scopo di porre fine al susseguirsi di interventi normativi che da troppo tempo interessano un settore privo di certezza e non rispettoso dei diritti dei contribuenti.

Si ripongono pertanto le speranze di una reale riorganizzazione e semplificazione della finanza locale nella *Local tax*, il prelievo comunale che dovrebbe entrare in vigore dal 2016. Considerando l'impostazione individuata dal Governo, essa rappresenterebbe l'espressione della completa autonomia fiscale dei Comuni rispetto allo Stato: l'intenzione del legislatore sarebbe di introdurre un prelievo di carattere prettamente comunale che riassume la maggioranza dei prelievi comunali, non solo immobiliari.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina

ANELLO P., *Aggravio IMU per le fondazioni bancarie*, in *Corriere tributario*, 2013, n. 3, pp. 225-229

BARUZZI S., *La disciplina dell'Imu*, in *Il Fisco*, 2012, n. 7, p. 954 ss.

BARUZZI S., *La disciplina dell'Imu*, in *Il Fisco*, 2012, n. 6, p. 817 ss.

BARUZZI S., *Le novità sull'Imu introdotte in sede di conversione del D.L. n. 16/2012*, in *Il Fisco*, 2012, n. 20, p. 3065 ss.

BASILAVECCHIA M., *La difficile evoluzione della fiscalità locale*, in *Corriere tributario*, 2013, n. 36, pp. 2819-2820

BONAZZI M., *Tasi. Il leasing finanziario. Onore a carico del solo utilizzatore*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 8

BONAZZI M., *Tasi. Multiproprietà e centri commerciali. Il gestore deve versare il tributo*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 9

BONINO A., MARCHETTI G., *Imu. E' dovuta l'imposta sul posto barca*, in *Il Sole 24 Ore - L'esperto risponde* del 15.09.2014, p. 1196-1197

BONINO A., MARCHETTI G., *L'abitazione principale. Per quest'anno l'aliquota non supera il 3,3 per mille*, in *Il Sole 24 Ore - Focus* del 24.09.2014, p. 3

BOSI P., *Spiegazioni ideologiche, politiche ed organizzative del decentramento*, in *Corso di scienze delle finanze*, Il Mulino, Bologna, quinta edizione 2010, p. 234-236.

BOTTAI A., *L'applicazione della TARSU ai produttori di residui riutilizzabili*, in *Corriere tributario*, 2000, n. 30, pp. 2189-2194

BUSICO M., *Scontano la Tarsu gli specchi d'acqua destinati a posti barca con esclusione delle superfici adibite solo alla manovra dei mezzi nautici*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2012, n. 12, pp. 984-986

CAPASSO F., *La riforma della finanza locale tra le esigenze di semplificazione tributaria e l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Il Fisco*, 1998, n. 44, pp. 14320 ss.

CARPENEDO C., *L'imposta unica comunale (IUC) nella legge 147/2013*, in *Comuni d'Italia*, 2014, n. 1, p. 27

CARPENTIERI C., *"TRISE" a svantaggio delle imprese e delle abitazioni a basso valore*, in *Corriere tributario*, 2013, n. 43 pp. 3410-3414

CARPENTIERI C., *L'IMU sugli immobili strumentali delle imprese: gli effetti perversi di un'imposta creata per le abitazioni*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 24, pp. 1832-1835

CARRASI E., *Ampliata la soggettività passiva ai fini ICI del locatario finanziario*, in *Corriere tributario*, 2009, n. 40, pp. 3302-3305

CHIODINO S., *Federalismo fiscale. Alcuni temi del dibattito corrente*, in *Il Fisco*, 2000, n. 42, pp. 12481 ss.

CINIERI S., *Saldo IMU: casi particolari*, in *La circolare della settimana fiscale*, 2014, n. 37

CIVETTA E., *L'imposta unica comunale – IUC*, in *La Finanza locale*, 2014, n. 1, p. 26

COLOMBO G.M., SETTI M., *La dichiarazione IMU e TASI degli enti non commerciali*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 33, pp. 2572-2580

CORRADIN C., *Accatastamento a regime IMU degli impianti fotovoltaici*, in *Scheda di aggiornamento Eutekne* n. 971.02, agg. 10/2013, pp. 1650-1652

COVINO E., *L'imposta patrimoniale immobiliare: incongruenze e possibilità di razionalizzazione*, in *Dialoghi tributari*, 2013, n. 2, pp. 125-129

COVINO E., LUPI R., *Dall'IMU prima casa alla TASI: costi e benefici (indiretti) di un "marketing politico"*, in *Dialoghi tributari*, 2014, n. 1, pp. 53 ss.

D'AURO A., *L'avvio del federalismo fiscale in Italia dopo l'approvazione del disegno di legge delega concernente l'attuazione dell'art. 119 Cost.*, in *Il Fisco*, 2008, n. 43/1, pp. 7700-7707

D'AURO A., *La partecipazione dei comuni all'accertamento tributario e il federalismo fiscale municipale*, in *Il Fisco*, 2011, n. 24/1, p. 3812 ss.

D'AYALA VALVA F., *Tarsu e strisce blu*, in *Rivista di diritto tributario*, 2012, pp. 650 – 654

DALMAGGIONI M., ARTINA V., *Gli adempimenti Tasi di ottobre e dicembre 2014*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2014, n. 38, pp. 14-21

DAMIANI M., *Profili evolutivi e spunti critici per una riforma "equa" della tassazione degli immobili*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 4, pp. 241-246

DAMIANI M., *Tassazione sugli immobili disorganica e frammentata: quali prospettive?*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 1, pp. 45-51

DAMINI M., *Imposta patrimoniale o prestito forzoso?*, in *Dialoghi tributari*, 2012, n. 4, pp. 357-359

DE BARCO S. C., MORGANTE A., *La vexata quaestio del federalismo fiscale "regionale" o "comunale". Quali prospettive?*, in *Il Fisco*, 2000, n. 16, pp. 5117 ss.

DE SIMONE M., *La TARSU degli stabilimenti balneari e la corretta misura della tariffa per le spiagge*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2012, n. 5, pp. 452-455

DE STEFANI L., *Tasi. I versamenti. Bollettino postale ammesso anche sopra i mille euro*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 15

DEBENEDETTO G., *Così l'imposta coinvolge anche gli inquilini*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p.10

DEBENEDETTO G., *IUC. Nuova imposta unica comunale. Componenti Imu, Tari e Tasi. Novità della L. 147/2013*, in *La settimana fiscale* del 22.01.2014, n. 3, p. 25

DEBENEDETTO G., *Tasi. Acconto, alla cassa il 16 ottobre in quasi 5300 comuni*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p.2

DEBENEDETTO G., *Tasi. Gli enti non commerciali. Immobili no profit, si versa il 50% dell'imposta 2014*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 13

DEBENEDETTO G., *Uno spiraglio per i ritardatari*, in *Il Sole 24 Ore- Focus* del 24.09.2014, p. 2

DEL VAGLIO M., *La categoria catastale attribuita alle centrali eoliche*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, n. 10, pp. 920-923

DELL'OSTE C., FINIZIO M., *L'IMU agricola «perdona» in extremis 900 comuni*, in *Il Sole 24 Ore* del 09.02.2015, p. 8.

DELL'OSTE C., *Tasi. Le grandi città "spremono" prima casa e capannoni*, in *Il Sole 24 Ore - Focus* del 24.09.2014, p. 4-5

DI PAOLA A., *Esenzione ici per gli immobili degli enti religiosi*, in *Il Fisco*, 2007, n. 17/1, pp. 2508 ss.

DI SIENA M., *Il federalismo fiscale all'italiana: quando i sogni muoiono all'alba*, in *Dialoghi tributari*, 2013, n. 4, pp. 361 ss.

DIDIACOM SRL, *Guida al fisco 2014-2015*, Brescia, Ottobre 2014, p. 43

FALSITTA G., *I tributi locali*, in *Corso Istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2012, IV edizione, pp. 621-646

FERLAZZO NATOLI L., SERRANÒ M.V., *Esenzione Ici alla chiesa e posizione dell'UE: dibattito ancora aperto*, in *Bollettino tributario*, 2011, n. 3, pp. 165-166

FERRI M. E TROISE G., *Imposta comunale sugli immobili*, in *Il Fisco*, 2000, vol. II n. 7, pp. 1950 ss.

FIORILLI A., *La rilevanza di un'impresa «fiscale» che opera nel «sociale» sotto il profilo della struttura dei costi*, in *Dialoghi tributari*, 2012, n. 6, pp. 675 ss.

FOSSATI S., *Fisco, 62 milioni di immobili ai raggi x: parte la riforma del catasto*, *Il Sole 24 Ore* del 10.11.2014

FOSSATI S., *Le compravendite tornano in calo*, in *Il Sole 24 Ore - Norme & Tributi* del 26.09.2014, p. 47

GABELLI M., ROSSETTI D., *Ici: la costa sarda è inedificabile*, in *Bollettino tributario*, Milano, 2009, n. 5, pp. 362 ss.

GAVOLI F., *TASI e TARI: le novità del "decreto Salva Roma Ter"*, in *Pratica fiscale e Professionale*, 2014, n. 22, pp. 21 ss.

GAVOLI F., *TASI e TARI: nuove tassazioni sui servizi indivisibili e sui rifiuti*, in *Pratica fiscale e Professionale*, 2014, n. 4, pp. 88 ss.

GAVOLI F., *TASI: i chiarimenti ministeriali sulla maggiorazione dello 0,8 per mille*, in *Pratica fiscale e Professionale*, 2014, n. 34, pp. 28 ss.

GIOVANARDI A., *Novità in tema di federalismo municipale*, in *Enciclopedia italiana Treccani.it – Libro dell’anno del Diritto 2014*

ILLIANO M., *Il federalismo fiscale nella Costituzione vigente*, in *Corriere tributario*, 2000, vol. IV, n. 45, pp. 3287-3288

LAPECORELLA F., *Indagine conoscitiva sul tema della tassazione degli immobili*, Senato della Repubblica, IV commissione finanze e tesoro, , 12 giugno 2013,
https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/000/146/audizione_lapecorella.pdf

LOVECCHIO L., *Fabbricati delle imprese con rendite retroattive*, in *Il Sole 24 Ore – Focus del 24.09.2014*, p.7

LOVECCHIO L., *I detentori devono pagare la Tasi*, in *Il Sole 24 Ore - Norme & Tributi del 26.09.2014*, p. 47

LOVECCHIO L., *Il moltiplicarsi di regole ed eccezioni complica l’IMU*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 21, pp. 1589-1599

LOVECCHIO L., *Il nuovo tributo sui servizi comunali: verso la revisione dell’imposizione immobiliare locale*, in *Corriere tributario*, 2013, n. 43, pp. 3405- 3409

LOVECCHIO L., *Il progressivo avvicinamento della TASI all’IMU*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 13, pp. 1001-1006

LOVECCHIO L., *L’improbabile unificazione nella IUC di IMU, TARI e TASI*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 4, pp. 291-296

LOVECCHIO L., *L’IMU torna ai Comuni e lo Stato mantiene la riserva sugli immobili di categoria D*, in *Corriere tributario*, 2013, n. 2, pp. 125-127

LOVECCHIO L., *La comproprietà. Se uno dei titolari non versa, l’obbligo si estende agli altri*, in *Il Sole 24 Ore – Focus del 24.09.2014*, p.11

LOVECCHIO L., *Per IMU e TARES il quadro normativo appare sempre più instabile*, in *Corriere tributario*, 2013, n. 44, pp. 3481-3486

LOVECCHIO L., *Proposte correttive per “service tax” comunale e imposta di soggiorno*, in *Corriere tributario*, 2011, n. 45, pp. 3756-3760

LOVECCHIO L., *TASI e TARI alla ricerca di chiarezza e razionalità di sistema*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 23, pp. 1766-1770

LOVECCHIO L., *Tasi. Edilizia popolare. IACP, arriva lo sconto di 200 euro*, in *Il Sole 24 Ore – Focus del 24.09.2014*, p.11

LOVECCHIO L., *Tasi. Iscritti Aire senza assimilazioni*, in *Il Sole 24 Ore – Focus del 24.09.2014*, p.7

LOVECCHIO L., *Una occasione mancata per il perfezionamento delle nuove imposte locali*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 13, pp. 995-999

LOVECCHIO L., *Verso l'unitarietà della disciplina IMU, ma la semplificazione è ancora lontana*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 5, pp. 383-387

LOVISETTI M., *ICI/IMU per gli immobili demaniali gestiti dai consorzi di bonifica destinati a scopi istituzionali*, in *Corriere tributario*, 2014, n. 43, pp. 3347-3352

LOVISETTI M., *L'applicazione della TARSU alle strutture sanitarie*, in *Corriere tributario*, 2009, n. 38, pp. 2123-3130

LOVISETTI M., *La denuncia nella tassa rifiuti*, in *Corriere tributario*, 2000, vol. 3, n. 36, pp. 2634-2649

LOVISETTI M., *Presupposti ed esclusioni della tassa rifiuti alle zone portuali*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, n. 4, pp. 325-329

LOVISETTI M., *Rapporto di specialità del codice della strada rispetto alle disposizioni in materia di rifiuti*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, n. 7, pp. 589-593

LUPI R., *La doppiezza della «casa» e le «minipatrimoniali»*, in *Dialoghi tributari*, 2013, n. 2, pp. 129-131

LUPI R., *Tassazione patrimoniale, prestito forzoso e macchina pubblica*, in *Dialoghi tributari*, 2012, n. 4, pp. 359-360

MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffré editore, Milano, 2000

MILANO F., PATENTE G., *Catasto, la riforma cambia il calcolo del valore degli immobili*, *Il Sole 24 Ore* del 12.11.2014

MIRTO P., *Fabbricati storici e inagibili. La base imponibile si dimezza*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p.6

MIRTO P., *Le assimilazioni. Alloggi sociali e cooperative senza l'Imu ma con la Tasi*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p.6

MIRTO P., *Le assimilazioni. Comodati. Spazio per la franchigia comunale*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p.6

MIRTO P., *Tasi "impossibile" per gli inquilini*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 Settembre 2014, n. 259, p. 9

MIRTO P., *Tasi. Contribuenti in credito. Il rimborso va chiesto entro 5 anni*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 14

MIRTO P., *Tasi. Le correzioni. Integrazione della prima rata, comune arbitro della sanzione*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p. 14

MOLINARO G., *L'utilità dell'imposta patrimoniale in momenti economici particolari*, in *Dialoghi tributari*, 2012, n. 4, pp. 353-359

PADOA-SCHIOPPA T., *Il federalismo economico e la Comunità europea*, *Il Mulino*, 1993, p. 574

PERRUCCI U., *Immobili di lusso e non di lusso nel mirino del fisco*, in Bollettino Tributario, 2014, n. 7, pp. 506 ss.

PETROVICH G., *Federalismo fiscale e decentramento impositivo: il caso dell'Ici.*, "Nota di lavoro" n. 94.14, Cafoscarina, Venezia, 1994

PICCOLO A., *L'imposta municipale propria*, in Il Fisco, Roma, 2012, n. 3/1, p. 354 ss

PIPINO M., *Tasi. Immobili di lusso senza sconti*, in Il Sole 24 Ore – Focus del 24.09.2014, p.3

PISAPIA E.M., *L'assenza delle utenze esonera dalla Tari*, in Il Sole 24 Ore - L'esperto risponde del 15.09.2014, p. 1196

RIGHI E., *Aspetti critici della Tasi*, in Bollettino Tributario, Milano, 2014, n. 14, pp. 1058 ss.

RIGHI E., *Prime valutazioni sulla Tari (nuova tassa comunale sui rifiuti)*, il Bollettino Tributario, 2014, n. 7, pp. 503 ss.

RIGHI E., *Tassa sui rifiuti solidi urbani e "secondo case" occupate stagionalmente*, in Bollettino tributario, 2004, n. 21, pp. 1553-1554

RUSSO V., *Federalismi fiscali e costituzionali. Alcune considerazioni in margine ad un recente libro*, in Il Fisco, 2001, vol. VII, n. 38, pp. 12522 ss.

SERRANÒ M.V., DE MARCO S., *Le criticità della tassazione ambientale*, in Bollettino tributario, 2013, n. 13, 981 ss.

SICILIOTTI C., *Rischi e opportunità del federalismo fiscale*, in Il Fisco, 2009, vol. II, n. 10/1, p. 1483 ss.

SPAZIANI TESTA G., *La «manovrabilità» delle aliquote IMU*, in Corriere tributario, 2012, n. 24, p. 1822-1825

SPAZIANI TESTA G., *TASI, i tanti problemi di un tributo nato male*, in Corriere tributario, 2014, n. 27, pp. 2086- 2090

SPAZIANI TESTA G., *Una vera tassa sui servizi per un federalismo competitivo*, in Corriere tributario, 2013, n. 42, pp. 3335-3340

SPINA S., *Anche i magazzini non scontano la TARI se producono rifiuti speciali*, in Euteknoinfo del 10 dicembre 2014

TOSI L., *La finanza locale*, Giuffré editore, Milano, 1990, p. 14

TOSONI G. P., *Tasi. I beni merce. Tassa sui servizi anche per l'invenduto*, in Il Sole 24 Ore – Focus del 24.09.2014, p. 12

TOSONI G.P., *Niente Tasi sui poderi ma le costruzioni pagano*, in Il Sole 24 Ore - Focus del 24.09.2014, p. 12

TREMONTI G., VITALETTI G., *Il federalismo fiscale*, Editori Laterza, Bari, 1994

TROVATI G., *Imu agricola alla cassa senza regole*, in Il Sole 24 Ore del 20.01.2015, p. 39

TROVATI G., *Local tax verso il rinvio al 2016*, in Il Sole 24 Ore del 11.12.2014, p. 10

TROVATI G., *Local tax, addio all'addizionale IRPEF*, in *Il Sole 24 Ore* del 06.11.2014, p. 8

TROVATI G., *Niente Local tax, prorogate IMU e TASI*, in *Il Sole 24 Ore* del 14.12.2014, p. 3

TROVATI G., *Tasi al traguardo, rincari in vista*, in *Il Sole 24 Ore – Norme & Tributi* del 11.09.2014, , p. 43

TROVATI G., *Tasi, ultimo giorno per le aliquote*, in *Il Sole 24 Ore – Norme & Tributi* del 10.09.2014, p. 37

TROVATI G., *Tasi. La regina del caos alla prova della cassa*, in *Il Sole 24 Ore – Focus* del 24.09.2014, p.1

TROVATI G., *Terreni "indivisi", s'inceppe l'invio dei dati comunali*, in *Il Sole 24 Ore – Norme & Tributi* del 12.09.2014, p. 44

VECCHIONE L., *Federalismo fiscale*, in *Il Fisco*, 1995, vol. VIII, n. 42, pp. 10185 ss.

VECCHIONE L., *Il federalismo fiscale*, in *Il Fisco*, Roma, 1994, vol. VIII, n. 38, pp. 9053 ss.

VERRIGNI C., *Il principio comunitario "chi inquina paga" nell'applicazione della TARSU*, in *Corriere tributario*, 2003, n. 11, pp. 899-905

VI COMMISSIONE PERMANENTE FINANZE E TESORO DEL SENATO DELLA REPUBBLICA, *Indagine conoscitiva sulla tassazione degli immobili*, 8 agosto 2013,
<http://www.senato.it/leg/17/BGT/Schede/docnonleg/25519.htm>

VISCO V., *Federalismo come migliorare*, in *Il Sole 24 Ore* del 14.02.2009, pag. 10.

VISCO V., *Prospettive di decentramento fiscale in Italia*, in *Il Fisco*, Roma, 1993, vol. IX, n. 46, pp. 11538 ss.

ZAMPAGLIONE P., *L'estensione del tributo agli specchi d'acqua*, in *Considerazioni sulla rilevanza dei posti barca quale presupposto della TARSU*, di SERRANO' M.V. e ZAMPAGLIONE P., in *Bollettino tributario*, 2009, n. 12, p. 919

Giurisprudenza

Corte di Cassazione - sentenza n. 19052 e 19053 del 10 settembre 2014

Corte di Cassazione - sentenza n. 8383 del 5 aprile 2013

Corte di Cassazione, sez. trib. – sentenza n. 13100 del 25 luglio 2012

Corte di Cassazione, sez. VI – sentenza n. 12859 del 23 luglio 2012

TAR della Sardegna, sez. II – sentenza n. 551 del 31 maggio 2012

Corte di Cassazione, sez. trib. – sentenza n. 7654 del 16 maggio 2012

Commissione tributaria provinciale di Livorno, sez. II – sentenza n. 115 del 11 maggio 2012

Corte di Cassazione, sez. trib. – sentenza n. 3756 del 9 marzo 2012

Corte di Cassazione, sez. trib. - sentenza n. 5559 del 9 marzo 2011
Corte di Cassazione, SS.UU. - sentenza n. 3160 del 9 febbraio 2011
Corte di Cassazione - sentenza n. 20872 del 8 ottobre 2010
Corte di Cassazione - sentenza n. 14389 del 25 febbraio 2010
Corte di Cassazione - sentenza n. 2953 del 14 gennaio 2010
Corte di Cassazione - sentenze n. 24500, 24501 e 24502 del 20 novembre 2009
Corte di Cassazione - sentenza n. 18565 del 21 agosto 2009
Corte Costituzionale – sentenza n. 238 del 24 luglio 2009
Corte di Cassazione - sentenza n. 3829 del 18 febbraio 2009
TAR del Veneto, sez. I - sentenza n. 1552 del 23 maggio 2008
Corte di Cassazione , sez. trib. - sentenza n. 17526 del 9 agosto 2007
Consiglio di Stato, sez. V. - sentenza n. 2341 del 11 maggio 2007
Commissione tributaria provinciale di Napoli, sez. I - sentenza n. 1 e 2 del 18 gennaio 2007
Corte di Cassazione, sez. trib. - sentenza n. 18316 del 10 settembre 2004
Corte di Cassazione, sez. trib. - sentenza n. 18101 del 8 settembre 2004
Commissione tributaria provinciale di Venezia, sez. V - sentenza n. 5 del 15 marzo 2004
Corte di Cassazione, sez. trib. - sentenza n. 4766 del 9 marzo 2004
Corte di Cassazione, sez. trib. - sentenza n. 16870 del 11 novembre 2003
Corte di Cassazione, sez. trib. - sentenza n. 16785 del 27 novembre 2002
Consiglio di Stato, sezione V - ordinanza n. 4989 del 28 agosto 2001
Corte Costituzionale - sentenza n. 111 del 9 aprile 1997
Corte Costituzionale - sentenza n. 113 del 8 marzo 1996

Circolari e risoluzioni

Circolare n. 5/E del 11 marzo 2013 - Agenzia delle Entrate
Circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 - Ministero dell'economia e delle finanze
Circolare n. 3/DF del 11 novembre 2010 - Ministero dell'economia e delle finanze
Circolare n. 32/E del 6 luglio 2009 - Agenzia delle Entrate
Circolare n. 118/E del 26 maggio 1999 - Ministero dell'economia e delle finanze
Circolare n. 95/E del 22 giugno 1994 - Ministero dell'economia e delle finanze

Risoluzione n. 2/DF del 9 dicembre 2014 - Ministero dell'economia e delle finanze
Risoluzione n. 1/DF del 23 giugno 2014 - Ministero dell'economia e delle finanze

Risoluzione n. 46/E del 24 aprile 2014 - Agenzia delle Entrate
Risoluzione n. 45/E del 24 aprile 2014 - Agenzia delle Entrate
Risoluzione n. 42/E del 28 giugno 2013 - Agenzia delle Entrate
Risoluzione n. 3/DF del 4 marzo 2013 - Ministero dell'economia e delle finanze
Risoluzione n. 2/DF del 13 dicembre 2012 - Ministero dell'economia e delle finanze
Risoluzione n. 53/E del 5 giugno 2012 - Agenzia delle Entrate
Risoluzione n. 35/E del 12 aprile 2012 - Agenzia delle Entrate
Risoluzione n. 8/DF del 30 luglio 2009 - Ministero dell'economia e delle finanze
Risoluzione n. 1/DF del 4 marzo 2009 - Ministero dell'economia e delle finanze
Risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008 - Ministero dell'economia e delle finanze
Risoluzione n. 1/DF del 22 maggio 2007 - Ministero dell'economia e delle finanze

Normativa

Decreto legge n. 16/2014, convertito in Legge n. 68/2014
Legge n. 147 del 27 dicembre 2013
Decreto Legge n. 201 del 16 dicembre 2011, convertito in Legge n. 214 del 22 dicembre 2011
Decreto Legislativo n. 23 del 14 marzo 2011
Legge n. 42 del 5 maggio 2009
Decreto legislativo n. 446 del 1997, articoli 52, 58 e 59
Decreto Legislativo n. 504 del 30 dicembre 1994