

Ai Sindaci

Ai Responsabili Ufficio Tributi

Ai Responsabili Ufficio Ragioneria

Bologna 29 ottobre 2013

Prot. 182

Oggetto: Conversione in legge del DI n.102/2013 – Nota di lettura

1. PREMESSA

Il 24 ottobre 2013 il Senato ha approvato in via definitiva la legge di conversione del DI n. 102/2013, recependo integralmente le modifiche apportate dalla Camera.

Le modifiche, da un lato, risolvono alcuni problemi interpretativi emersi in sede di prima lettura e, dall'altro lato, con riferimento alla Tares, disegnano un quadro applicativo caotico, che autorizza nel 2013 l'applicazione di cinque diverse forme di prelievo sui rifiuti, ovvero: Tarsu, Tia 1, Tia 2, Tares integrale e Tares semplificata.

Con la presente nota vengono analizzate le modifiche apportate in sede di conversione, rimandando per una lettura più dettagliata del DI n. 102/2013 a quanto già evidenziato nella nota ANCI Emilia Romagna, prot. 147 del 19 settembre 2013.

2. IMMOBILI MERCE

L'art. 2, comma 1, del DI n. 102/2013 dispone la non debenza della "seconda rata" dell'imposta municipale propria relativa ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

In sede di conversione è stata aggiunta la precisazione che "*per il medesimo anno l'imposta municipale propria resta dovuta fino al 30 giugno*". Conseguentemente, è confermato l'obbligo per i contribuenti di effettuare il saldo dell'imposta per conguagliare quanto ancora eventualmente dovuto per il primo semestre del 2013,



ipotesi questa che si verifica allorché il Comune, rispetto al 2012, abbia variato le aliquote o decida di variarle entro il prossimo 30 novembre.

Sotto l'aspetto dichiarativo, il legislatore ha chiarito fin da subito l'obbligo di presentare la dichiarazione, sia con riferimento agli immobili merce sia con riferimento alle altre agevolazioni contenute nell'art. 2.

In sede di conversione è stato inserito il comma 5-bis che così dispone: *«ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono apportate al predetto modello le modifiche eventualmente necessarie per l'applicazione del presente comma».*

Per espressa previsione normativa la presentazione della dichiarazione ha valore costitutivo dell'agevolazione, essendo prevista la sua presentazione "a pena di decadenza" entro il 30 giugno 2014.

Molto opportunamente il legislatore ha ritenuto comunque applicabile l'attuale modello di dichiarazione, il quale potrà essere "eventualmente", ma non necessariamente, modificato con decreto del Ministero. Almeno in questo campo non si rischierà di replicare l'assurda situazione che si è venuta a creare in tema di esenzione per immobili utilizzati in modo promiscuo per attività in parte esenti, per i quali si è ancora in attesa del famigerato modello dichiarativo da approvare con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

3. GLI IMMOBILI DELLE COOPERATIVE EDILIZIE A PROPRIETÀ INDIVISA

L'art. 2, comma 4, del DI n. 102/2013 ha integrato la disciplina Imu dettata dall'art. 13, del DI n. 201/2011, prevedendo che *«ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di IMU, le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, sono equiparate all'abitazione principale».*

In sede di conversione in legge è stato poi aggiunto l'ulteriore periodo *«per l'anno 2013 la disposizione di cui al primo periodo si applica a decorrere dal 1° luglio».*

La precisazione normativa sarà utile se non sarà confermata l'esclusione dal pagamento Imu, così come disposta per la rata di acconto Imu 2013.

Sotto l'aspetto dichiarativo, va evidenziato che comunque le cooperative edilizie a proprietà indivisa saranno tenute, a pena di decadenza, a presentare la dichiarazione Imu per evidenziare gli immobili assegnati ai soci.



4. GLI ALLOGGI DELLE FORZE DI POLIZIA, VIGILI DEL FUOCO E PREFETTURA

L'art. 2, comma 5, del DI n. 102/2013 ha introdotto l'assimilazione *ex lege* delle abitazioni possedute dal personale del comparto sicurezza, disponendo che *«non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di IMU concernente l'abitazione principale e le relative pertinenze, a un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 28, comma 1, del decreto legislativo 19 maggio 2000, n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia»*.

In sede di conversione la disposizione sopra riportata è stata ulteriormente precisata, prevedendo che:

- a) l'assimilazione non opera per i fabbricati di lusso censiti in categoria A/1, A/8 e A/9;
- b) l'assimilazione opera a decorrere dal 1° luglio 2013.

L'ultima precisazione chiarisce che non è dovuto il rimborso di quanto già versato in sede di acconto 2013. Anche in tale ipotesi, come per gli immobili merce, il saldo sarà comunque dovuto nel caso in cui variazioni di aliquote deliberate dal Comune impongano di conguagliare l'importo già versato in acconto per il primo semestre 2013.

5. INTERPRETAZIONE AUTENTICA IN MERITO AGLI EFFETTI DELLE DOMANDE DI VARIAZIONE PRESENTATE EX DL 70/2011

L'art. 2, comma 5-ter del DI n. 102/2013 interviene per l'ennesima volta sul tema del trattamento dei fabbricati rurali, precisando che *«Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 13, comma 14-bis, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, deve intendersi nel senso che le domande di variazione catastale presentate ai sensi dell'articolo 7, comma 2-bis, del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, e l'inserimento dell'annotazione negli atti catastali producono gli effetti previsti per il riconoscimento del requisito di ruralità di cui all'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni, a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda»*.

Si ricorderà che con il DI n. 70/2011 il legislatore ha recepito il granitico orientamento dei giudici di legittimità (da ultimo, Cassazione, sentenza 19 luglio 2013, n. 17765) secondo il quale i fabbricati rurali devono essere necessariamente accatastati in categoria rurale, ovvero A/6 per le abitazioni e D/10 per i fabbricati strumentali, dando però la possibilità ai contribuenti di presentare una "domanda di variazione" della categoria catastale, dopo varie proroghe, entro il 30 settembre 2012.



La normativa prevedeva l'obbligo di allegare alla domanda di variazione un'autocertificazione nella quale il contribuente era tenuto a dichiarare che l'immobile possedeva, in via continuativa a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda, i requisiti di ruralità. La necessità di attestare la sussistenza dei requisiti di ruralità nel quinquennio ha fatto nascere il dubbio circa la valenza retroattiva delle domande di variazione, dubbio non risolto dalla giurisprudenza di merito che ha fornito risposte contrastanti, arrivando anche a preannunciare una possibile illegittimità costituzionale di una norma che avesse previsto effetti retroattivi. Così, ad esempio, la Ctr dell'Emilia Romagna, sentenza n. 21/04/2013 del 7 giugno 2013, dove si osserva che il DI n. 70/2011 *«non attribuisce alcun effetto retroattivo alla domanda di attribuzione della diversa categoria catastale, tanto più che, ragionando in astratto, una siffatta evenienza porrebbe anche seri problemi di compatibilità costituzionale qualora la questione fosse già stata decisa con sentenza definitiva, finendo la norma per intaccare il giudicato e violare la separazione dei poteri»*.

Ora la questione sembra essere (quasi) definitivamente risolta dalla norma di interpretazione autentica recata dal DI n. 102/2013 (la quale più che realmente interpretativa è da qualificarsi come retroattivamente innovativa), anche se viene da chiedersi a cosa servano le pronunce della Corte di Cassazione, peraltro rese a sezioni unite, visto che la funzione nomofilattica, ovvero la funzione di garantire l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, finalizzate a garantire la certezza del diritto, possono essere superate velocemente con norme d'interpretazione posteriori, che difatti annichiliscono quel principio di separazione tra poteri dello Stato, nella specie tra potere legislativo e potere giurisdizionale, pur tutelato dalla Costituzione (per un precedente in tema di Ici ed aree fabbricabili si veda Cassazione, SS.UU. n. 25506/2006).

Peraltro, se si considera che annualità ancora rimborsabili possono essere state definite, per alcuni contribuenti, con sentenza passata in giudicato, si realizza un vulnus del principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost.⁽¹⁾.

Considerato che le prime domande di variazione ex DI n. 70/2011 dovevano essere presentate entro il 30 settembre 2011, l'efficacia retroattiva della domanda di variazione può arrivare fino all'annualità d'imposta 2006.

⁽¹⁾ Va, infatti, precisato che il divieto di retroattività della legge, pur essendo un principio immanente dell'ordinamento, non è stato elevato a dignità costituzionale, fatta eccezione per la legge penale. Il legislatore può quindi emanare norme con efficacia retroattiva, interpretative o innovative, a condizione però che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti.

Sul piano della lesione delle attribuzioni del potere giudiziario (artt. 101, 102 e 108 Cost.), la Corte Costituzionale ha ripetutamente affermato che l'attività del legislatore, pur se diretta a stabilire il significato di una norma preesistente, opera su un piano diverso dall'interpretazione in senso proprio del giudice, in quanto mentre la prima interviene sul piano generale ed astratto del significato delle fonti normative, quella del giudice opera sul piano particolare come premessa per l'applicazione concreta della norma alla singola fattispecie sottoposta al suo esame. L'efficacia retroattiva della norma non viene ad incidere dunque sulla "*potestas iudicandi*", bensì sul modello di decisione cui l'esercizio della suddetta potestà deve attenersi (cfr. Corte Costituzionale, sentenza 11 giugno 1999, n. 229).



Tale circostanza non solo produce effetti sulle domande di rimborso già presentate dai contribuenti e sul contenzioso pendente, ma offre anche la possibilità di presentare istanze di rimborso da parte di quei contribuenti che possedendo un fabbricato non accatastato in categoria rurale si sono adeguati alle pronunce della Corte di Cassazione, pagando regolarmente l'Ici. Ovviamente, il diritto al rimborso compete limitatamente ai 5 anni anteriori alla data di presentazione della domanda di rimborso e non per i 5 anni anteriori a quelli di presentazione della domanda di variazione della categoria catastale.

Sotto questo profilo è evidente che la norma recata dal DI n. 102/2013 sia priva di copertura finanziaria.

Rimangono, come già anticipato, impregiudicati gli effetti delle sentenze definitive, in quanto il giudicato sostanziale costituisce ostacolo all'esplicarsi dell'effetto retroattivo della norma di interpretazione autentica, in base al principio del divieto del "*ne bis in idem*".

Non pare superfluo evidenziare anche che l'efficacia retroattiva è valida solo per i fabbricati la cui annotazione attestante la sussistenza dei requisiti di ruralità è derivata dalla presentazione di una domanda di variazione ex DI n. 70/2011, ma non per le successive annotazioni conseguenti a richieste avanzate successivamente dal contribuente, anche mediante DOCFA. Sul punto si ricorda che in base a quanto disposto dal DM 26 luglio 2012 e chiarito dall'Agenzia del territorio nella circolare n. 2 del 7 agosto 2013, nel caso in cui le unità immobiliari acquisiscano o perdano i requisiti di ruralità e non necessitino di un nuovo classamento, è sufficiente presentare all'Agenzia del territorio (ora, a seguito dell'incorporazione, Agenzia delle entrate) apposita richiesta ai fini dell'iscrizione o cancellazione di ogni annotazione riferita alla ruralità degli immobili entro 30 giorni da quello in cui l'unità immobiliare ha acquisito o perso i requisiti di ruralità, utilizzando i modelli allegati alla stessa circolare n. 2.

Questa forma semplificata, invece, non è applicabile per i fabbricati di categoria D, per i quali occorre sempre la presentazione di un DOCFA.

I Comuni dovranno pertanto analizzare accuratamente le visure catastali dei fabbricati rurali, al fine di verificare l'esatta decorrenza delle annotazioni sulla sussistenza dei requisiti di ruralità.

6. APPLICAZIONE DELL'IMU ALLE UNITÀ IMMOBILIARI CONCESSE IN COMODATO A PARENTI

In sede di conversione in legge del DI n. 102/2013 il Parlamento ha introdotto, il seguente articolo 2-bis: *«Nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, per l'anno 2013, limitatamente alla seconda rata dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, i comuni possono equiparare all'abitazione principale, ai fini dell'applicazione della suddetta imposta, le unità immobiliari e relative pertinenze, escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/ 8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo dell'imposta a parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale. In caso di più unità*



immobiliari concesse in comodato dal medesimo soggetto passivo dell'imposta, l'agevolazione di cui al primo periodo può essere applicata ad una sola unità immobiliare. Ciascun comune definisce i criteri e le modalità per l'applicazione dell'agevolazione di cui al presente comma, ivi compreso il limite dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) al quale subordinare la fruizione del beneficio».

Innanzitutto, va rilevato che per espressa previsione normativa l'assimilazione è limitata alla seconda rata; pertanto, quanto pagato in acconto non è rimborsabile.

Va anche precisato, che con l'assimilazione, l'abitazione in comodato riceve lo stesso trattamento delle altre abitazioni principali, e quindi il saldo non sarà dovuto se sarà confermata l'esclusione anche della seconda rata Imu delle abitazioni principali.

L'abitazione in comodato deve essere utilizzata come abitazione principale, quindi con residenza anagrafica e dimora, da un parente in linea retta entro il primo grado, ovvero il comodato deve essere tra padre e figlio.

L'abitazione non deve essere classificata in quelle di lusso (A/1, A/8 e A/9) e nel caso in cui il contribuente abbia dato in comodato più abitazioni, l'assimilazione opera per una sola unità immobiliare. Naturalmente il trattamento di favore riservato all'abitazione si estende anche alle eventuali pertinenze, pur nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali C/6, C/2 e C/7.

L'agevolazione in questione è subordinata ad una delibera comunale, che dovrà essere adottata entro il 30 novembre 2013, ovvero entro il termine ultimo previsto per l'approvazione del bilancio di previsione 2013.

La delibera comunale, per quanto previsto all'art. 8, comma 2, del DI n. 102/2013, dovrà essere pubblicata entro il 9 dicembre 2013 sul sito istituzionale di ciascun Comune; in caso di mancata pubblicazione entro tale data, si applicano le aliquote ed i regolamenti dell'anno precedente.

Si ripropone nuovamente il tema relativo alla possibilità per i comuni con bilancio di previsione già approvato di variare le aliquote ed i regolamenti tributari entro la data ultima prevista per l'approvazione del bilancio di previsione. Questo problema sembrava essere stato risolto dal Mef, che con risoluzione n.1/DF del 2 maggio 2011 ammetteva, anche per gli enti con bilancio già approvato, la possibilità di variare le delibere apportando le conseguenti variazioni di bilancio.

Questa lettura è però stata successivamente stravolta dalla delibera n. 431 del 2012 della Corte dei Conti, sez. Lombardia, nella quale si sostiene che non è sufficiente una delibera di variazione del bilancio approvato essendo necessaria, invece, una completa riadozione del bilancio di previsione, secondo i termini scanditi nel regolamento di contabilità di ogni Comune, termini mediamente superiori al mese e quindi per il 2013 quasi esauriti.

Pur ritenendo di aderire alla tesi del Ministero dell'economia, oggi sarebbe quanto mai opportuno che il legislatore chiarisca con norma, peraltro ripetutamente proposta da ANCI, la possibilità di deliberare apportando le eventuali variazioni di bilancio.

Ritornando alle abitazioni date in comodato a parenti, la normativa prevede che ciascun Comune definisca i criteri e le modalità per l'applicazione dell'agevolazione *“ivi compreso il limite dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) al quale subordinare la fruizione del beneficio”*. Il Comune, pertanto, può -



indifferentemente, con la delibera di approvazione delle aliquote o con il regolamento Imu - subordinare l'applicazione dell'agevolazione al verificarsi di determinate condizioni, ivi compresa quella di subordinare la spettanza del beneficio alla presentazione, a pena di decadenza, di un'apposita comunicazione su modello predisposto dall'ente impositore.

Per quanto riguarda l'ISEE, nonostante il testo normativo si presti a diverse interpretazioni, si ritiene che non vi sia l'obbligo per i Comuni di subordinare il beneficio ad un determinato livello di situazione economica, anche se tale strumento, in regime di ristrettezze economiche permette di indirizzare le poche risorse disponibili verso chi ne ha veramente bisogno.

Tale lettura permette di dare continuità all'agevolazione in questione anche con riferimento al 2014. Infatti, occorre considerare che la possibilità di assimilare all'abitazione principale l'abitazione data in comodato a parenti è prevista anche dal disegno di legge di stabilità 2014, ma in modo diverso. È infatti previsto (per ora) che il Comune possa disporre l'assimilazione prevedendo che l'agevolazione operi o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500 oppure nel solo caso in cui il comodatario appartenga ad un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui.

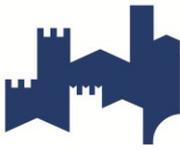
Si evidenzia, infine, che l'art. 2-bis, comma 2, del DI 102/2013 dispone che *«Al fine di assicurare ai comuni delle regioni a statuto ordinario, delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano il ristoro dell'ulteriore minor gettito dell'imposta municipale propria derivante dall'applicazione del comma 1, è attribuito ai comuni medesimi un contributo, nella misura massima complessiva di 18,5 milioni di euro per l'anno 2013, secondo le modalità stabilite con decreto del Ministro dell'interno, da adottare di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa acquisizione del parere in sede di Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto».*

Pertanto, pur non conoscendo l'entità del contributo per singolo Comune, l'assimilazione in questione è da ritenersi (parzialmente) finanziata dallo Stato, almeno per il 2013.

7. GLI IMMOBILI DEGLI IACP

L'art. 2, comma 2, lett. b), del DI n. 102/2013 ha modificato il testo del sesto periodo dell'art. 13, comma 10, del DI n. 201/2011, sostituendo le parole *“alle unità immobiliari di cui all'articolo 8, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504”* con le seguenti *“agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'articolo 93 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616”.*

Nel testo previgente, attraverso il rimando all'art. 8, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992, gli alloggi assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari e gli alloggi appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa godevano dello stesso trattamento, ovvero avevano diritto alla sola detrazione per abitazione principale ma



non all'aliquota ridotta. Con la modifica introdotta dal DI n. 102 mentre per le cooperative edilizie a proprietà indivisa è stata prevista un'assimilazione piena all'abitazione principale, per gli alloggi degli IACP apparentemente non è stata disposta un'assimilazione diretta.

Nella nota ANCI Emilia Romagna, prot. 147 del 19 settembre 2013 si è sostenuto che in realtà l'assimilazione all'abitazione principale è difatti avvenuta a decorrere dal 2014, in quanto gli alloggi degli IACP possono considerarsi alloggi sociali, i quali, ai sensi dell'art. 2, comma 4, del DI n. 102/2013 sono assimilati all'abitazione principale a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Tale statuizione sembra non trovare conferma nel disegno di legge di stabilità 2014, che con l'art. 23, comma 1, lett. c), sostituisce integralmente l'art. 13, comma 10, del DI n. 201/2011 prevedendo che la detrazione per le abitazioni principali classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 *“si applica agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'articolo 93 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616”*. È evidente che tale disposizione sarebbe inutilmente prevista se si ritenesse che gli alloggi degli IACP possano essere considerati anche alloggi sociali.

Per quanto riguarda il saldo 2013, occorrerà quindi un'espressa previsione di esclusione, non potendosi gli alloggi degli IACP considerarsi assimilati per legge all'abitazione principale.

8. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TARES – REGIME ADOTTABILE NEL 2013

In sede di conversione in legge del DI n. 102/2013 la disciplina della Tares ha subito, a pochi mesi dalla prevista abrogazione, l'ennesima modifica.

In particolare, nell'art. 5 è stato aggiunto il nuovo comma 4-*quater* che così dispone: *«In deroga a quanto stabilito dall'articolo 14, comma 46, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e dal comma 3 del presente articolo, per l'anno 2013 il comune, con provvedimento da adottare entro il termine fissato dall'articolo 8 del presente decreto per l'approvazione del bilancio di previsione, può determinare i costi del servizio e le relative tariffe sulla base dei criteri previsti e applicati nel 2012 con riferimento al regime di prelievo in vigore in tale anno. In tale caso, sono fatti comunque salvi la maggiorazione prevista dal citato articolo 14, comma 13, del decreto-legge n. 201 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214 del 2011, nonché la predisposizione e l'invio ai contribuenti del relativo modello di pagamento. Nel caso in cui il comune continui ad applicare, per l'anno 2013, la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) in vigore nell'anno 2012, la copertura della percentuale dei costi eventualmente non coperti dal gettito del tributo è assicurata attraverso il ricorso a risorse diverse dai proventi della tassa, derivanti dalla fiscalità generale del comune stesso»*.

Innanzitutto, va evidenziato che la disposizione contenuta nel comma 4-*quater* opera in deroga all'art. 14, comma 46, del DI n. 201/2011, norma questa che ha disposto a decorrere dal 2013 la soppressione di tutti i prelievi relativi alla gestione dei rifiuti, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria, compresa l'addizionale ex Eca.



Che la norma, nei fatti, disponga a scelta del Comune, la possibilità di far resuscitare i previgenti prelievi e poi confermata dall'ultimo periodo del comma, laddove si precisa che nel caso in cui il Comune abbia deciso di continuare ad applicare la Tarsu, la copertura integrale dei costi può essere raggiunta anche attraverso la fiscalità generale dell'ente. Tale precisazione, ovviamente è necessaria solo per la Tarsu, in quanto per la Tia 1 e Tia 2 è già prevista la copertura integrale dei costi.

Alla luce delle modifiche richiamate, il Comune, in piena autonomia, può decidere di:

- a) applicare la Tares, così come disciplinata dall'art. 14 del DI n. 201/2011, uniformandosi ai criteri di cui al Dpr n. 158/1999;
- b) applicare la Tares semplificata, in base a quanto previsto dal DI n. 102/2013;
- c) applicare la Tarsu, così come disciplinata dal D.lgs. n. 507/1993, compresa l'addizionale ex Eca;
- d) applicare la Tia 1, così come disciplinata dal D.lgs. n. 22/1997;
- e) applicare la Tia 2, così come disciplinata dal D.lgs n. 152/2006.

Ogni Comune dovrà operare una scelta ben ponderata, tenendo conto sia di quanto già fatto per applicare la Tares sia delle incertezze collegate soprattutto all'applicazione di regimi diversi (Tarsu, Tia 1 e Tia 2) sia, infine, del fatto che il nuovo prelievo Tari previsto dal disegno di legge di stabilità 2014 è sovrapponibile quasi integralmente alla Tares.

Si ritiene che la strada preferibile, soprattutto per i comuni che nei fatti non hanno ancora fatto nulla per applicare la Tares, sia quella dell'applicazione della Tares semplificata.

Con le modifiche recate in sede di conversione del DI n. 102/2013, il Comune nell'applicare la Tares *“può determinare i costi del servizio e le relative tariffe sulla base dei criteri previsti e applicati nel 2012 con riferimento al regime di prelievo in vigore in tale anno”*.

Letteralmente questo vuol dire che i Comuni a Tarsu possono applicare la Tares nello stesso modo in cui applicavano la Tarsu, senza la necessità di fare riferimento al piano finanziario o ai criteri di articolazione delle categorie e delle tariffe previste nel Dpr n. 158/1999. Questo vuol dire inoltre che non vi è né l'obbligo di considerare le componenti di costo del piano finanziario, come il Carc, né l'obbligo di articolare le tariffe delle utenze domestiche per numero dei componenti della famiglia. Unico limite esistente, si ritiene, sia quello di garantire la copertura integrale dei costi attraverso le entrate Tares.

Tale soluzione permette di superare numerosi problemi, non solo legati all'applicazione della disciplina Tares ma anche a quelli preannunciati nel disegno di legge di stabilità 2014.

Il primo problema è quello delle modalità di applicazione della maggiorazione di 0,30 euro a metro quadrato. L'art. 14, comma 21, del DI n. 201/2011, prevede che le agevolazioni disciplinate per la Tares si applicano anche alla maggiorazione per i servizi indivisibili. Nulla è previsto, neanche dal DI n. 102/2013, nel caso in cui il Comune applichi la Tarsu, Tia 1 o Tia 2.

Si potrebbe sostenere che per analogia anche le riduzioni previste per la Tarsu e Tia siano applicabili alla maggiorazione per i servizi indivisibili, ma è ben noto che in



campo tributario l'analogia è ammessa solo per l'interpretazione di norme strumentali o procedurali ma non per quelle impositrici, qual è quella dettata dal comma 21 citato.

In prospettiva, poi, si pone il problema della riscossione della Tari nel 2014. Il disegno di legge stabilità 2014 prevede, all'art. 22, comma 10, che i comuni possono, fino al 3 dicembre 2014, affidare la gestione dell'accertamento e della riscossione del TRISE (e quindi delle sue due componenti Tari e Tasi) *"ai soggetti ai quali, alla data del 31 dicembre 2013, risulta affidato il servizio di gestione dei rifiuti o di accertamento e riscossione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi di cui all'articolo 14 del decreto-legge 6 dicembre 2011"*.

Pertanto, letteralmente sembrerebbe che, nonostante (ma solo formalmente) la Tari sia un tributo diverso dalla Tares, il disegno di legge di stabilità permetta la proroga automatica dei contratti in essere relativi alla riscossione e gestione della sola Tares e non anche della Tarsu. Naturalmente, si ritiene possibile anche una lettura più estensiva che valorizzi la *ratio* della previsione contenuta nel disegno di legge di stabilità, ovvero l'esigenza di garantire continuità rispetto alla gestione 2013, qualunque essa sia.

Sotto il profilo della riscossione, ricordando l'obbligo di riscuotere la maggiorazione esclusivamente con F24, la scelta dei comuni di rimanere in regime Tarsu, non presenta particolari criticità, in quanto la Tarsu può essere riscossa con F24 utilizzando il codice tributo 3920. L'utilizzo di altre forme di riscossione, pur ammesse, obbligano comunque l'ente ad inviare il modello F24 precompilato per la riscossione della maggiorazione sui servizi indivisibili.

Irta di difficoltà, invece, appare la strada di chi volesse rimanere in Tia. Come noto nella nostra regione la maggioranza dei comuni ha optato in passato per l'applicazione della Tia 2, avente natura di corrispettivo e per questo assoggettata ad Iva.

Nel corso del 2013 tutti i Comuni che hanno mantenuto la gestione e riscossione in capo al gestore dei rifiuti hanno richiesto ai contribuenti acconti calibrati sulle tariffe 2012, ma ovviamente senza applicazione dell'Iva. Contemporaneamente, i Comuni hanno già pagato fatture al proprio gestore, Iva compresa.

In tale situazione, il ritorno alla Tia 2 appare molto problematico, soprattutto sotto il profilo fiscale, e la motivazione di tale scelta dovrà essere ben articolata e certamente non potrà essere solo sostenuta dalla possibilità per le utenze non domestiche di scaricarsi l'Iva, anche tenendo conto del fatto che l'Iva applicata sulle fatture pagate dal Comune è indetraibile.

Oltre a ciò, occorre tener conto che i piani finanziari approvati da Atersir per la Tares andrebbero riapprovati per la Tia 2.

Inoltre, permane sempre il contrasto, mai risolto, circa la competenza dell'approvazione delle tariffe della Tia 2, visto che in alcune province le tariffe erano approvate dai Comuni, ed in altre dalle Ato provinciali e poi da Atersir.

Ovviamente, l'eventuale riapprovazione dei piani finanziari e delle tariffe, oltre alla necessità di variare il bilancio per depennare sia le poste in entrata che in uscita relative alla Tares, dovrà avvenire comunque entro il prossimo 30 novembre.



9. ALTRE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TARES

In sede di conversione la disciplina Tares è stata ulteriormente arricchita.

È stata eliminata l'abrogazione dell'art. 14, comma 19, del DI n. 201/2011 che è stato così riscritto: *«Il consiglio comunale può deliberare ulteriori agevolazioni rispetto a quelle previste dai commi da 15 a 18 e dal comma 20. La relativa copertura può essere disposta attraverso la ripartizione dell'onere sull'intera platea dei contribuenti, ovvero attraverso apposite autorizzazioni di spesa che non possono eccedere il limite del 7 per cento del costo complessivo del servizio».*

Rispetto alla versione originaria del comma 19, ai Comuni è offerta la possibilità di spalmare il costo delle agevolazioni non direttamente collegate alla gestione dei rifiuti su tutti i contribuenti, oppure di coprire tale costo con il bilancio comunale, con il nuovo vincolo che l'onere di tali agevolazioni non può essere superiore al 7 per cento del costo complessivo del servizio.

Tale disposizione potrebbe anche essere letta nel senso che l'agevolazione concessa da alcuni Comuni a tutti i contribuenti, sotto forma di riduzione delle tariffe generalizzate per attenuare il passaggio da Tarsu a Tares, è legittima se l'importo complessivo posto a carico del bilancio comunale non è superiore al 7 per cento del costo complessivo del servizio.

Altra novità è l'inserimento del nuovo comma 4-bis nell'art. 5 del DI n. 102/2013, il quale dispone che *«nel caso in cui il versamento relativo all'anno 2013 risulti insufficiente, non si applicano le sanzioni previste in tale ipotesi, qualora il comune non abbia provveduto all'invio ai contribuenti dei modelli di pagamento precompilati in base all'applicazione delle disposizioni regolamentari e tariffarie di cui al presente articolo».*

La norma individua una causa che legittima *ex lege* la non applicazione delle sanzioni nel caso, assai remoto nella nostra regione, in cui il regolamento comunale abbia previsto il versamento della Tares in autoliquidazione.

10. DIFFERIMENTO TERMINE APPROVAZIONE BILANCIO E PUBBLICAZIONE DELIBERE

L'art. 8 del DI n. 102/2013 differisce il termine per l'approvazione del bilancio annuale di previsione al 30 novembre 2013. Entro tale termine pertanto i comuni potranno approvare le aliquote ed i regolamenti comunali, che saranno efficaci dal 1° gennaio 2013.

L'art. 8, comma 2 del DI n. 102/2013 reca una deroga, valida solo per il 2013, in ordine all'efficacia delle delibere tributarie.

L'art. 13, comma 13-*bis*, del DI n. 201/2011 prevede che l'efficacia delle deliberazioni e dei regolamenti decorre dalla data di pubblicazione degli stessi nel sito informatico Portale del federalismo fiscale. Il comma prevede poi che il versamento dell'acconto è effettuato sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente, mentre per il saldo occorre far riferimento agli atti pubblicati sul sito alla data del 28 ottobre di ciascun anno d'imposta e che a tal fine il Comune è tenuto ad



inviare le delibere entro il 21 ottobre. È evidente che tale tempistica non è più coordinata con la scadenza del bilancio al 30 novembre. Da qui la previsione che per il solo anno 2013 le aliquote ed i regolamenti acquistano efficacia a decorrere dalla data di pubblicazione sul sito istituzionale di ciascun Comune, fermo restando comunque l'obbligo di invio delle delibere esclusivamente per via telematica, mediante inserimento del testo nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale.

Nella nota ANCI Emilia Romagna, prot. 147 del 19 settembre 2013 si è evidenziato che la deroga prevista per il 2013 è valida per tutti i comuni, con la conseguenza che l'efficacia delle delibere non dipende dalla pubblicazione sul sito ministeriale ma su quello comunale e ciò anche per i comuni che avendo nel 2013 variato le aliquote hanno già provveduto alla pubblicazione sul predetto sito ministeriale.

Tale statuizione ha trovato conferma espressa con le modifiche apportate in sede di conversione in legge, con le quali si è aggiunta l'ulteriore precisazione che la pubblicazione nel sito istituzionale del Comune *“deve avvenire entro il 9 dicembre 2013 e deve recare l'indicazione della data di pubblicazione. In caso di mancata pubblicazione entro detto termine, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente”*.

Gianni Melloni
Direttore ANCI Emilia – Romagna