



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Catania

L'applicazione della TASI nel fallimento alla luce della Legge 147/2013

a cura della Commissione di studio Area Giudiziale

Il Presidente dell'ODCEC di Catania
Dott. Sebastiano Truglio

Il Consigliere delegato alla Commissione di studio
Dott. Andrea Aiello

Il Presidente della Commissione di studio
Dott. Salvatore Bruno

Alla redazione del documento hanno collaborato i membri della Commissione:

Dott.ssa Maria Elvira Bonanno
Dott. Giuseppe Nicola Francesco Rapisarda

Catania, maggio 2015

L'applicazione della TASI nel fallimento alla luce della Legge 147/2013

L'istituzione della Imposta Unica Comunale è contemplata nel comma 639 dell'art.1 della Legge di Stabilità 2014 dove è espressamente previsto il presupposto impositivo rappresentato dal "possesso di immobili" a sua volta collegato "alla loro natura e valore" ma anche "all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali".

Nello specifico, la seconda parte del comma 639 recita: "La IUC si compone dell'imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore".

E' importante sottolineare che la IUC è, nello specifico, a tutti gli effetti una "*fictio iuris*" e rappresenta dunque un semplice artificio giuridico volto a unificare il costruito IMU-TASI-TARI.

Per fugare ogni dubbio circa la soggettività giuridica passiva nell'applicazione della TASI il combinato disposto dei commi 669 e 671 consente di definire univocamente chi è tenuto all'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Il comma 671, infatti, recita: "La TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari di cui al comma 669. In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria".

Il richiamo al comma 669 è inevitabile data la necessità dell'individuazione del presupposto impositivo che puntualmente viene definito dalla norma: "Il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale come definita ai fini dell'imposta municipale propria, di aree scoperte nonché di quelle edificabili, a qualsiasi uso adibiti".

E' evidente, dalla semplice lettura del comma 669, che il presupposto impositivo della TASI potrebbe indurre a ritenere che tale tassa sia una ulteriore imposizione legata alla proprietà immobiliare.

Nel concreto, tale ipotesi non appare così inverosimile, dato che per ragioni di equilibrio finanziario locale si è proceduto ad istituire una tassa che colpisce il possesso ma che è volta a coprire col proprio gettito i costi attinenti ai servizi indivisibili.

Fatta questa premessa, cerchiamo adesso di concentrare la nostra attenzione sull'applicabilità della TASI ai fabbricati presenti nella massa attiva del Fallimento.

E' doveroso, a tal fine, procedere "retroattivamente" nel senso di analizzare come i precedenti tributi locali immobiliari sono stati applicati nella pendenza della procedura concorsuale data la lacuna normativa presente nella Legge di Stabilità 2014.

Sino al 31 dicembre 2011, nella vigenza dell'ICI, il comma 6 dell'art. 10 del D.Lgs. 504/1992 recitava così: " Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili."

Quindi, il credito per l'imposta determinata per ciascun anno di possesso dell'immobile durante la procedura concorsuale veniva soddisfatto in prededuzione dal ricavato della vendita e il versamento dell'imposta doveva essere effettuato entro tre mesi dal decreto di trasferimento.

A partire dal 1° gennaio 2012, ai sensi del comma 1 dell'art.13 del D.L. 201/2011, torna applicabile il D.Lgs. 23/2011 il quale, agli articoli 8 e 9, ha introdotto e disciplinato l'IMU che sostituisce l'ICI.

Nello specifico, il comma 7 dell'art. 9 del D.Lgs. 23/2011 recita così: "Per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli articoli 10, comma 6, del D.Lgs 504/1992.....etc.", facendo un espresso richiamo al decreto istitutivo dell'ICI ed al comma 6 dell'art. 10 che riguarda specificamente la tempistica prevista per i versamenti dell'ICI nella procedura concorsuale.

Ciò, evidentemente, fugge ogni dubbio circa l'applicabilità della disciplina prevista per l'ICI anche nei confronti dell'IMU con riferimento agli immobili presenti nella massa attiva del Fallimento.

Dal 1° gennaio 2014, con l'introduzione della TASI ed in assenza di una specifica previsione normativa riguardante le procedure concorsuali, occorre inevitabilmente procedere per "*analogia legis*" nel rispetto però della complessiva disciplina prevista dalla Legge di Stabilità 2014.

Sotto il profilo dello scopo della tassa in oggetto vi sono alcuni rilievi che meritano particolare attenzione dato che il gettito della TASI va ad essere utilizzato per la copertura (spesso parziale) dei servizi indivisibili (illuminazione pubblica, polizia municipale, circolazione stradale, servizi cimiteriali, etc..).

Tale gettito, infatti, volto a finanziare quei servizi generali che ricadono omogeneamente su tutta la collettività e, di conseguenza, anche sugli immobili situati entro i confini dei Comuni impositori, consente la valorizzazione degli stessi immobili determinando, per *consecutio logicum*, un indubbio vantaggio per il ceto creditorio del Fallimento.

Inoltre, se valutiamo che un'analisi di questo tipo è già stata condotta anche per l'ICI e l'IMU, sempre per ragioni di equilibrio della finanza locale, anche in assenza di servizi indivisibili, possiamo ritenere che lo scopo della TASI non incide su quanto disposto dalla legge in merito alle modalità di applicazione e versamento della stessa da parte della curatela fallimentare, che riprende in via analogica il procedimento visto per l'ICI.

Se ci fermassimo qui, dunque, senza alcun dubbio, la TASI dovrebbe essere versata dalla curatela fallimentare rispettando le modalità previste dal comma 6 dell'art. 10 del D.Lgs 504/92 (ICI).

L'utilizzo del condizionale non è tuttavia un vezzo verbale ma la conseguenza dell'applicazione dei commi 640 e 677 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014. Nello specifico il comma 677 prevede che: "Il comune, con la medesima deliberazione di cui al comma 676, può determinare l'aliquota rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non sia superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile...".

Ciò determina, con l'esclusione dell'abitazione principale del fallito, la possibilità di individuare un "imponibile" ai fini del calcolo della TASI ma al contempo l'impossibilità di applicare un'aliquota nei casi in cui la somma delle aliquote previste per la TASI e per l'IMU supera la

soglia del 10,6 per mille (o le altre aliquote minori ma sempre massime per le rispettive categorie catastali) prevista dal comma 677 art.1 della Legge di Stabilità 2014.

Tale considerazione, fondata sul presupposto che il legislatore intende esplicitamente imporre un tetto alla tassazione immobiliare locale, determina una moltitudine di casistiche nel territorio italiano, generando soluzioni spesso differenti circa la debenza della TASI ancorché posticipata al trasferimento dell'immobile da parte della curatela fallimentare.

Nel Comune di Catania, per esempio, la somma delle aliquote previste dalle rispettive delibere (IMU – TASI) determina un superamento del tetto massimo previsto dalla Legge di Stabilità 2014 (comma 677), generando come conseguenza la non debenza della TASI nella procedura concorsuale.

In altri Comuni, invece, potrebbe non verificarsi il superamento dell'aliquota marginale prevista dalla Legge di Stabilità 2014, ragion per cui la curatela fallimentare deve applicare per "analogia" il dettato previsto dal comma 6 dell'art. 10 del D.Lgs 504/92 (ICI) con lo scopo di regolarizzare la posizione del Fallimento ai fini della TASI.

La presenza di aliquote marginali previste dalla Legge di Stabilità 2014, inoltre, risolve soltanto in alcuni casi le problematiche inerenti l'applicazione ed il versamento della TASI derivanti dalla locazione degli immobili durante la procedura fallimentare. L'"occupante" (comma 681 art. 1 Legge di Stabilità 2014), infatti, nell'ipotesi in cui non vi sia un'eccedenza della somma delle aliquote IMU e TASI rispetto all'aliquota marginale prevista dalla Legge di Stabilità 2014, è tenuto a versare regolarmente, durante la procedura fallimentare, la quota di TASI determinata dalla delibera comunale e circoscritta entro i confini stabiliti dal comma 681 della Legge di Stabilità 2014 (Comune di Catania 20%).

Resta da definire, infine, il trattamento che subisce l'abitazione principale del fallito. Questi, infatti, ai sensi del 2° comma dell'art. 47 della Legge Fallimentare può utilizzare l'abitazione fino alla liquidazione delle attività nei limiti in cui è necessaria per lui e la sua famiglia.

Questa circostanza particolare, indipendentemente dalla necessità di abitazione, porta la curatela ad adottare per analogia la previsione di legge dettata per l'ICI considerando però che, per alcune categorie catastali ben definite (A1, A8, A9) ed in determinati Comuni, il versamento dell'IMU sulla prima abitazione può esonerare la curatela dal versamento della TASI (sempre postumo al trasferimento dell'immobile), per le stesse ragioni viste

precedentemente, legate alla volontà del legislatore di porre un tetto all'imposizione immobiliare locale.

In definitiva, quindi, la complessità dell'imposizione tributaria locale immobiliare, derivante dagli ampi spazi lasciati dalla Legge di Stabilità 2014 alla regolamentazione locale, determina una moltitudine di casistiche (generate dalla presenza di aliquote marginali) che opportunamente analizzate consentono di stabilire "se" è necessario procedere al versamento della TASI, da parte della curatela fallimentare, adottando in caso affermativo le modalità stabilite dal comma 6 del D.Lgs. 504/92 (ICI).

Inoltre, l'indeterminatezza circa l'effettiva debenza del tributo da parte della curatela fallimentare, data dalla finalità del gettito corrispondente (la copertura di servizi comunali indivisibili), può considerarsi priva di fondamento dato l'inevitabile nesso di causalità tra la valorizzazione degli immobili ricadenti nei confini comunali (in cui rientrano quelli acquisiti dalla curatela fallimentare) ed i costi sostenuti per garantire i servizi stessi.

Questa circostanza, infine, garantendo una migliore soddisfazione del ceto creditorio attraverso la complessiva valorizzazione della massa attiva fallimentare, elimina ogni dubbio circa l'effettiva debenza della TASI da parte della curatela fallimentare, nel rispetto, tuttavia, dei termini previsti dal comma 6, art. 10 del D.Lgs.n. 504/92 (ICI).

Infine, risulta utile riportare quanto affermato dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti in data 15 ottobre 2014 che, in merito al versamento del tributo, conferma quanto già ampiamente osservato nel corpo dell'articolo ribadendo, quindi, la sospensione del tributo e il pagamento dello stesso entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili.

A cura della Commissione di studio Area Giudiziale dell'ODCEC di Catania