

Analisi delle misure fiscali d'interesse per il settore delle costruzioni contenute nella Legge di Stabilità 2014

di Massimo Pipino

Riforma della tassazione immobiliare: istituzione della nuova imposta Unica Comunale (articolo 1, commi 639, 640, 682-703)

Con la Legge di Stabilità per il 2014, n. 147, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* del 27 dicembre 2013, in vigore a partire dal 1° gennaio scorso, il Legislatore è intervenuto per apportare alcune rilevanti modifiche in materia di fiscalità immobiliare. In particolare, al posto della “*TRISE*” (Tributo sui servizi comunali, prevista nel testo originario del DdL), è stata introdotta una nuova Imposta Unica Comunale – cd. “*IUC*”: articolo comma 639. “*È istituita l'imposta unica comunale (IUC). Essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali.*”) – che si articola in tre componenti (“*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*”). La nuova imposta, così come viene definita dalla Legge di Stabilità, si basa su due presupposti impositivi: uno è costituito dal possesso da parte del contribuente di immobili (residenziali e non) ed è collegato, ai fini della quantificazione dell'imposta, alla loro natura e valore, mentre l'altro è collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si articola in tre distinti componenti:

- l'**IMU** che, così come viene espressamente stabilito dall'articolo 1, comma 703 della Legge di Stabilità (“*l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU*”), continua ad essere disciplinata dall'articolo 13 del D.L.201/2011;
- la **TARI**, attraverso cui, analogamente a quanto previsto per la TARES, dovrebbe essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio di smaltimento dei rifiuti, ad esclusione dei costi relativi

ai rifiuti speciali al cui smaltimento devono provvedere, a proprie spese, i produttori, comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa previgente. Presupposto impositivo della TARI e il possesso/detenzione di immobili (locale oppure area scoperta a qualsiasi uso adibiti) idonei a produzione di rifiuti urbani o assimilati (*“Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva”*). I soggetti incisi dall'imposta sono i proprietari ed i detentori, a qualsiasi titolo, di unità immobiliari, residenziali o meno, indipendentemente dall'utilizzo che ne viene fatto (articolo 1, comma 642: *“la TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria”*). La tariffa è commisurata alla superficie calpestabile dell'unità immobiliare, già assoggettata alla TARES (o TIA), con aliquota che dovrà essere definita da parte dell'Amministrazione comunale competente con proprio regolamento;

- la **TASI**, destinata a coprire le spese per i servizi cosiddetti indivisibili, cioè quelle attività comunali che sono offerte non sulla base di una domanda a carattere individuale, (come accade ad esempio per gli asili nido o del trasporto scolastico), ma tout court a vantaggio di tutta la cittadinanza nel suo insieme. Fra i costi che dovranno essere coperti dal tributo spiccano, a titolo esemplificativo, quelli per l'illuminazione pubblica, la sicurezza, l'anagrafe e la manutenzione delle strade. Da un punto di vista oggettivo, i presupposti da cui muove la TASI sono del tutto simili a quelli dell'IMU (articolo 1, comma 669: *“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”*). Da un punto di vista soggettivo, invece, saranno interessati dalla nuova tassa non soltanto i possessori di un'unità immobiliare, ma anche coloro che utilizzano l'immobile, a partire dagli inquilini per una percentuale che può variare dal 10 al 30%, a seconda di quanto dovrà essere stabilito dal Comune con proprio regolamento (articolo 1, comma 671, parte prima: *“La TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo*

le unità immobiliari di cui al comma 669”). Tale componente verrà applicata con aliquota base dell’1 per mille sul valore catastale degli immobili (aree e fabbricati, compreso il cosiddetto “magazzino” delle imprese edili), determinato con le stesse modalità vigenti ai fini IMU (articolo 1, comma 675: “*La base imponibile è quella prevista per l’applicazione dell’imposta municipale propria (IMU) di cui all’articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214*”).

Al Comune il legislatore ha riconosciuto la facoltà di stabilire il numero e le scadenze di pagamento sia per quanto riguarda la TARI che della TASI. Di norma viene previsto il pagamento in 2 rate a scadenza semestrale, anche con tempistiche differenziate per la TARI e la TASI. In ogni caso, viene stabilito che il versamento può anche avvenire in un’unica soluzione, entro il 16 giugno di ciascun anno. Il contribuente può effettuare il materiale versamento di quanto dovuto a titolo TARI e TASI [(sul punto, è, comunque, previsto che verranno emanati uno o più decreti del direttore generale del Dipartimento delle finanze del Ministero dell’economia e delle finanze, di concerto con il direttore dell’Agenzia delle entrate e sentita l’Associazione nazionale dei Comuni italiani (ANCI)], alternativamente utilizzando:

- la compensazione con altre imposte, ai così come previsto dall’articolo 17 del D.Lgs. 241/1997, mediante il modello F24;
- il bollettino di conto corrente postale (anche in tal caso, è prevista la possibilità di compensazione, ai sensi dell’articolo 17 del D.Lgs. 241/1997;
- altre modalità di pagamento (servizi elettronici messi a disposizione da parte del sistema interbancario).

Sul punto, la Legge 147/2013 stabilisce che le modalità di versamento devono comunque assicurare la massima semplificazione per i contribuenti, prevedendo, tra l’altro, che i Comuni debbano inviare ai contribuenti i modelli di pagamento già compilati. Infine, in riferimento alla IUC, viene previsto che i Comuni possono applicare e riscuotere il nuovo tributo e, allo stesso tempo, procedere all’attività di accertamento per la verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari (a tal riguardo, la legge di Stabilità 2014, in relazione all’irrogazione delle sanzioni amministrative, prevede:

- per i casi di omesso o insufficiente versamento, l'applicazione dell'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997 (*"1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. 2. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto. 3. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente"*);
- nei casi di omessa dichiarazione (in materia di dichiarazione ai fini IUC vedi subito dopo), la sanzione dal 100% al 200% del tributo (nell'ipotesi di infedele dichiarazione la sanzione si applica dal 50% al 100% del tributo, con un minimo di 50 euro);
- per i casi di mancata, incompleta o infedele risposta ai questionari, la sanzione da 100 euro a 500 euro).

Anche la disciplina della IUC prevede l'obbligo di presentare una specifica dichiarazione. Il termine entro il quale dovrà essere data esecuzione all'obbligo dichiarativo è il 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree che risultano essere assoggettabili al tributo con effetto anche per gli anni successivi. Nel caso in cui l'unità immobiliare sia occupata da più persone la dichiarazione potrà essere presentata anche da uno solo degli occupanti. La dichiarazione, che dovrà essere redatta su un modello messo a disposizione dall'amministrazione comunale competente, ha effetto anche per gli anni successivi a meno che non si verificano modificazioni dei dati che sono stati dichiarati in conseguenza delle quali si venga a configurare un diverso ammontare del tributo. In tal caso, la dichiarazione dovrà essere presentata entro la scadenza del 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette

modificazioni (articolo 1, comma 684: *“I soggetti passivi dei tributi presentano la dichiarazione relativa alla IUC 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. Nel caso di occupazione in comune di un'unità immobiliare, la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti”*). Articolo 1, comma 685, parte prima: *“La dichiarazione, redatta su modello messo a disposizione dal comune, ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verificano modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni”*). Nella dichiarazione ai fini IUC dovranno essere obbligatoriamente indicati i dati catastali ed il numero civico (ed, ove presente, il numero interno) dell'immobile oggetto del tributo (articolo 1, comma 685, parte seconda: *“Al fine di acquisire le informazioni riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, nella dichiarazione delle unità immobiliari a destinazione ordinaria devono essere obbligatoriamente indicati i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente”*).

La componente IUC relativa alla raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani: TARI (articolo 1, commi 641-668 e 686)

Come è già stato accennato poco sopra, l'istituzione della TARI è stata prevista al fine di assicurare la copertura dei costi di investimento e di esercizio relativi alla gestione del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani ed assimilati e va a sostituire, a partire dal 1° gennaio 2014, la TARES (con il comma 704, dell'articolo 1 della legge 147/2013, il legislatore ha, infatti, provveduto ad abrogare, l'articolo 14 del D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 214/2011, istitutivo della TARES: *“È abrogato l'articolo 14 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214”*). In considerazione del fatto che il presupposto della TARI, per espressa previsione legislativa (articolo 1, comma 642 della Legge di stabilità 2014), è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo essa avvenga, di locali o aree scoperte che siano suscettibili di produrre rifiuti urbani, è conseguentemente tenuto al pagamento della TARI il possessore o detentore di tali immobili a qualsiasi titolo essa avvenga (ad esempio, il proprietario, l'usufruttuario, il titolare del diritto di abitazione o il

conduttore). Nel caso in cui si sia in presenza di una pluralità di possessori o detentori, gli stessi saranno tenuti in solido al pagamento dell'imposta, che costituisce un'unica obbligazione tributaria. Mentre invece, nell'ipotesi in cui il soggetto "detentore" (ad esempio, il conduttore in virtù dell'esistenza di un contratto di locazione), occupi l'immobile per un periodo di durata non superiore a 6 mesi nel corso dello stesso anno solare, la TARI è dovuta solamente dal "possessore" dell'immobile (ossia dal proprietario/usufruttuario, ecc...- articolo 1, comma 643: *"In caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TARI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie"*). Sono, invece, escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie alle abitazioni e quelle condominiali non detenute o occupate in via esclusiva (Si tratta delle parti comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile: *"Sono oggetto di proprietà comune dei proprietari delle singole unità immobiliari dell'edificio, anche se aventi diritto a godimento periodico e se non risulta il contrario dal titolo: 1) tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso comune, come il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i pilastri e le travi portanti, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni di ingresso, i vestiboli, gli anditi, i portici, i cortili e le facciate; 2) le aree destinate a parcheggio nonché i locali per i servizi in comune, come la portineria, incluso l'alloggio del portiere, la lavanderia, gli stenditoi e i sottotetti destinati, per le caratteristiche strutturali e funzionali, all'uso comune; 3) le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere destinati all'uso comune, come gli ascensori, i pozzi, le cisterne, gli impianti idrici e fognari, i sistemi centralizzati di distribuzione e di trasmissione per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento ed il condizionamento dell'aria, per la ricezione radiotelevisiva e per l'accesso a qualunque altro genere di flusso informativo, anche da satellite o via cavo, e i relativi collegamenti fino al punto di diramazione ai locali di proprietà individuale dei singoli condomini, ovvero, in caso di impianti unitari, fino al punto di utenza, salvo quanto disposto dalle normative di settore in materia di reti pubbliche"*).

Passando a descrivere le modalità di calcolo della TARI va innanzitutto chiarito che, secondo la Legge di Stabilità 2014, la base imponibile su cui deve essere calcolata l'imposta è costituita, per le unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte, o potenzialmente iscrivibili nel catasto edilizio urbano in via provvisoria, dalla superficie calpestabile (ovvero i metri quadrati netti misurati al filo interno delle

murature) dei locali e delle aree idonee a produrre rifiuti urbani ed assimilati (articolo 1, comma 645: *“Fino all'attuazione delle disposizioni di cui al comma 647, la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile alla TARI è costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati”*). Le superfici da prendere in considerazione al fine impositivo sono quelle dichiarate, ovvero accertate ai fini delle previgenti imposte sui rifiuti: TARES, TARSU, ovvero TIA sia nella *“versione”* TIA 1 (ossia quella che è disciplinata dall'articolo 49 del D.Lgs. 22/1997) sia nella *“versione”* cd. TIA 2 (che viene regolata, invece, dall'articolo 38 del D.Lgs. 152/2006 - articolo 1, comma 646, Legge di Stabilità 2014: *“Per l'applicazione della TARI si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti”*). Tale modalità per la determinazione della base imponibile verrà applicata fino all'entrata in vigore delle nuove procedure di determinazione della superficie imponibile TARI, a seguito del completamento della procedura di allineamento dei dati catastali di tali unità immobiliari con quelli relativi alla toponomastica ed alla numerazione civica, adottata dai Comuni e dall'Agenzia delle Entrate. A regime, ossia a seguito del completamento della procedura di cui al punto precedente, la superficie assoggettabile alla TARI sarà rappresentata dall'80% della superficie catastale, determinata in base ai criteri del D.P.R. 138/1998 (articolo 1, comma 647 Legge di Stabilità 2014: *“Le procedure di interscambio tra i comuni e l'Agenzia delle entrate dei dati relativi alla superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte in catasto e corredate di planimetria, sono quelle stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate adottato ai sensi dell'articolo 14, comma 9, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni. Si applicano le Regole tecniche contenenti le modalità di interscambio tra l'Agenzia delle entrate e i comuni dei dati inerenti la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte nel catasto edilizio urbano, pubblicate nel sito internet dell'Agenzia delle entrate. Nell'ambito della cooperazione tra i comuni e l'Agenzia delle entrate per la revisione del catasto, vengono attivate 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, al fine di addivenire alla determinazione della superficie assoggettabile alla TARI pari all'80 per cento*

di quella catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998. I comuni comunicano ai contribuenti le nuove superfici imponibili adottando le più idonee forme di comunicazione e nel rispetto dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212”). Al fine di individuare l'effettiva misura della superficie imponibile ai fini TARI su cui effettuare il conteggio dell'imposta dovuta da parte dei singoli contribuenti, le Amministrazioni comunali competenti saranno tenute a comunicare ai contribuenti stessi le nuove superfici imponibili da essi calcolate, adottando le forme più idonee e nel rispetto di quanto viene disposto dall'articolo 6 della legge 212/2000 (“Statuto del contribuente”), in materia di conoscenza degli atti a loro destinati (“Articolo 6: Conoscenza degli atti e semplificazione 1. L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari”).

Per le medesime unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte, o iscrivibili, nel catasto edilizio urbano, viene, altresì, stabilito che, ai fini dell'accertamento, il Comune possa considerare come superficie assoggettabile al tributo quella corrispondente all'80% della superficie catastale, determinata secondo i criteri del D.P.R. 138/1998. Per le altre unità immobiliari (ossia quelle che non risultano essere iscrivibili nel catasto edilizio urbano), dalla superficie calpestabile (articolo 1, comma 648, Legge di Stabilità 2014: “Per le unità immobiliari diverse da quelle a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano la superficie assoggettabile alla TARI rimane quella calpestabile”). In ogni caso, nell'ambito delle procedure di determinazione della superficie assoggettabile alla TARI, non si deve tenere conto di quella parte di superficie teoricamente assoggettabile a tributo in cui però si formano rifiuti classificati come “speciali”: lo smaltimento di tali rifiuti viene, infatti, eseguito, a proprie spese, dai relativi produttori. L'esclusione dalla determinazione della TARI della porzione della superficie dell'immobile corrispondente ai luoghi di formazione di rifiuti “speciali” è riconosciuta però a

condizione che questi siano in grado di dimostrare l'avvenuto trattamento dei rifiuti speciali in conformità alla normativa vigente (*“articolo 1 Legge di Stabilità 2014, comma 649: “nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune, con proprio regolamento, può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di aver avviato al recupero”*).

L'ammontare effettivo dell'obbligazione tributaria relativa alla TARI dovuta dal singolo contribuente viene determinata in base alla tariffa fissata dal Comune con proprio regolamento, ai sensi di quanto viene stabilito dell'articolo 52 del D.Lgs. 446/1997. Tale ammontare è commisurato all'anno solare, e, ai sensi dell'articolo 1, comma 650 della Legge di Stabilità 2014, costituisce un'unica obbligazione tributaria. Il regolamento comunale relativo alla TARI che definisce l'ammontare della tariffa in base alla quale viene calcolato l'ammontare dell'imposta dovuto dal singolo contribuente, secondo quanto stabilito dall'articolo 1, comma 651 della Legge di stabilità 2014, deve contenere:

- i criteri di determinazione delle tariffe (ai sensi del D.P.R. 158/1999);
- la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione dei rifiuti;
- la disciplina delle riduzioni tariffarie, ivi comprese quelle che tengono conto della capacità contributiva della famiglia (anche attraverso l'applicazione dell'ISEE).

In riferimento all'ultimo punto va sottolineato il fatto che le Amministrazioni comunali in riferimento al meccanismo di determinazione dell'obbligazione tributaria TARI possono prevedere riduzioni ed esenzioni, tra le altre, per le abitazioni con unico occupante o tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso discontinuo (articolo 1, comma 659, Legge di Stabilità 2014: *“Il comune con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, può prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni nel caso di: a) abitazioni con unico occupante; b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo; c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti*

ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente; d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero; e) fabbricati rurali ad uso abitativo". In alternativa, nel rispetto del principio secondo cui *"chi inquina paga"*, stabilito dall'articolo 14 della Direttiva 2008/98/CE, l'Amministrazione comunale può stabilire di correlare l'entità della tariffa stabilita nel proprio Regolamento alle quantità ed alle qualità medie di rifiuti prodotte per ogni unità di superficie facendo riferimento agli usi ed alle tipologie di attività svolte dal singolo contribuente, nonché al costo del servizio di gestione e smaltimento dei rifiuti prodotti (articolo 1, comma 652 della Legge di Stabilità 2014: *"Il comune, in alternativa ai criteri di cui al comma 651 e nel rispetto del principio «chi inquina paga», sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti, può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti"*). In tal caso, per ogni categoria omogenea, le tariffe dovranno essere determinate moltiplicando il costo del servizio per unità imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa a qualitativa dei rifiuti.

Sempre in riferimento alla regolamentazione delle procedure di calcolo di quanto dovuto dal singolo contribuente in materia di TARI, viene, altresì, stabilito che, entro i 6 mesi successivi all'entrata in vigore della legge 147/2013 (Legge di Stabilità 2014), debba essere emanato un regolamento ministeriale ai fini dell'individuazione dei sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti affidati al servizio pubblico. Scopo del regolamento è giungere, entro tempi brevi, ad un modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi del servizio, in conformità a quanto disciplinato dal diritto dell'Unione europea (Articolo 1, comma 667, Legge di Stabilità 2014: *"Con regolamento da emanare entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, e successive modificazioni, su proposta del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed*

autonomie locali, sono stabiliti criteri per la realizzazione da parte dei comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati, svolto nelle forme ammesse dal diritto dell'Unione europea”).

Per quanto riguarda i Comuni che abbiano già attivato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti che vengono conferiti dai singoli al servizio pubblico, il comma 668 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità 2014 stabilisce che tali Amministrazioni possono prevedere l'applicazione di una tariffa di natura corrispettiva (e quindi da assoggettare ad IVA), in luogo della TARI (che avendo natura di tassa ovviamente non sarà imponibile IVA, con ciò risolvendo le diatribe correlate alle distinzioni tra TIA e TARES – articolo 1, comma 668, Legge di Stabilità 2014: *“I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI. Il comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani”*).

Ai sensi del 666, articolo 1, Legge 147/2013 viene inoltre fatta salva l'applicazione a quanto dovuto dal contribuente in materia di TARI del tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente previsto dall'articolo 19 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. Il tributo provinciale, che deve essere commisurato alla superficie dei locali e delle aree assoggettabili a tributo, viene applicato nella misura percentuale deliberata dalla provincia sull'importo del tributo medesimo.

Con riferimento alla dichiarazione ai fini della TARI, il cui obbligo è previsto al comma 664 dell'articolo 1, della Legge di Stabilità 2014 (*“L'obbligo di presentazione della dichiarazione è assolto con il pagamento della TARI da effettuare con le modalità e nei termini previsti per la tassa di occupazione temporanea di spazi ed aree pubbliche ovvero per l'imposta municipale*

secondaria di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, a partire dalla data di entrata in vigore della stessa”), viene specificato che restano ferme le superfici a suo tempo dichiarate o accertate ai fini dei previgenti tributi relativi ai rifiuti, ovvero TARSU, TIA sia nella “versione” TIA 1 (ossia quella che è disciplinata dall’articolo 49 del D.Lgs. 22/1997) sia nella “versione” cd. TIA 2 (che viene regolata, invece, dall’articolo 38 del D.Lgs. 152/2006), TARES. Di conseguenza, ai fini della TARI, chi scrive, posizione che peraltro trova conforto in quella assunta anche dall'ANCE, ritiene che chi ha già presentato una dichiarazione valida per tutti i suddetti tributi non sarà più tenuto a ripresentare alcuna dichiarazione, salvo l’ipotesi in cui sia nel frattempo intervenuta una modifica di elementi rilevanti ai fini della determinazione del tributo (in tal caso sarà necessario presentare una denuncia di variazione nei termini fissati dal regolamento comunale).

CALCOLO TARI

La TARI si compone di una parte fissa ed una variabile, oltre tributo provinciale, senza applicazione diretta dell’IVA al contribuente (l’IVA è applicabile sola nel caso in cui la TARI rappresenti il corrispettivo per il servizio di raccolta e smaltimento rifiuti così come previsto dall'articolo 1, comma 668, Legge di Stabilità 2014: *“I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI. Il comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani”*).

La parte fissa è determinata tenendo conto delle componenti del costo del servizio di igiene urbana (investimenti e relativi ammortamenti, spazzamento strade ecc.). La parte variabile è destinata alla copertura dei costi del servizio rifiuti integrato (raccolta, trasporto, trattamento, riciclo, smaltimento) ed è rapportata alla quantità di rifiuti presumibilmente prodotti dal contribuente.

a) MODALITÀ DI CALCOLO PER IMMOBILI RESIDENZIALI

Si moltiplica la superficie *“calpestabile”* dei locali (ovvero i metri quadrati netti

misurati al filo interno delle murature) per la tariffa fissa unitaria, e poi si aggiunge la tariffa variabile

Esempio di calcolo del Tributo

abitazione di 100 mq con 4 persone residenti:

$(100 \text{ mq} \times \text{“tariffa fissa unitaria”} \text{ € } 1,30/\text{mq} \times \text{giorni} / 365) + (\text{nucleo familiare di } 4 \text{ componenti} \times \text{“tariffa variabile”} \text{ pari a } \text{€ } 100/\text{nucleo familiare} \times \text{giorni} / 365 = \text{Tariffa}$

All'importo del Tributo occorre aggiungere il 5 % per TRIBUTO PROVINCIALE per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene ambientale, previsto dall'articolo 19 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

b) MODALITÀ DI CALCOLO PER IMMOBILI NON RESIDENZIALI

(classificate in base alle 21/30 categorie merceologiche previste dal D.p.r. 158/99)

Si moltiplica la superficie “calpestabile” dei locali (ovvero i metri quadrati netti misurati al filo interno delle murature) per la tariffa fissa unitaria della categoria di appartenenza e si aggiunge il prodotto tra la superficie dei locali e la tariffa variabile della categoria di appartenenza

Esempio di calcolo del Tributo

negozio (cat. 13/30) di mq. 120:

$(120 \times \text{“tariffa fissa unitaria”} \text{ della categoria } 13 \times \text{giorni} / 365) + (120 \times \text{“tariffa variabile unitaria”} \text{ categoria } 13 \times \text{giorni} / 365) = \text{Tariffa}$

All'importo del Tributo occorre aggiungere il 5 % per TRIBUTO PROVINCIALE per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene ambientale, previsto dall'articolo 19 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

La componente IUC relativa ai servizi indivisibili: TASI (articolo 1, commi 640, 669-676, 681, 687)

Come è stato già anticipato, la TASI, terza componente della nuova IUC, deve assicurare la copertura dei costi dei servizi indivisibili erogati da parte dei Comuni (ad esempio, l'illuminazione pubblica, la pulizia delle strade, i servizi anagrafici ecc...). Il presupposto della TASI è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo di fabbricati (in questo ambito è ricompresa l'abitazione principale), di aree scoperte, nonché di quelle edificabili, a qualsiasi uso adibiti (articolo 1, comma 671, parte

prima Legge di Stabilità 2014: *“La TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari di cui al comma 669. ”*. Sono assoggettati all'obbligo di pagamento della TASI sia il possessore dell'unità immobiliare che il detentore, a qualsiasi titolo, dell'immobile. Come *“possessore”*, ad esempio, rientrano nel perimetro di applicazione dell'imposta il proprietario, l'usufruttuario, il titolare del diritto di abitazione, e come *“detentore”*, il conduttore, in virtù del contratto di locazione, come peraltro è previsto anche per la TARI (articolo 1, comma 671, Legge di stabilità 2014: *“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”*). Nell'ipotesi in cui l'immobile sia utilizzato da parte di un soggetto che non coincide con il titolare del diritto di proprietà, ad esempio, nel caso in cui l'unità immobiliare oggetto di imposizione venga locata, l'imposta deve essere versata sia da parte del proprietario sia, pro quota, dal soggetto occupante l'immobile per una percentuale che può variare dal 10 al 30%, a seconda di quanto viene stabilito dal Comune con proprio regolamento (articolo 1, comma 681, Legge di Stabilità 2014: *“nel caso in cui l'unità immobiliare è occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare, quest'ultimo e l'occupante sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria. L'occupante versa la TASI nella misura, stabilita dal comune nel regolamento, compresa fra il 10 e il 30 per cento dell'ammontare complessivo della TASI, calcolato applicando l'aliquota di cui ai commi 676 e 677. La restante parte è corrisposta dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare”*). Nel caso in cui, invece, si sia in presenza di una pluralità di possessori, o detentori, gli stessi sono tenuti in solido al pagamento dell'imposta, che costituisce un'unica obbligazione tributaria (Articolo 1 legge di Stabilità 2014, comma 671, parte seconda: *“In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria”*). Ulteriore fattispecie normata dal legislatore è quella della locazione finanziaria: tenendo presente il fatto che per durata del contratto di locazione finanziaria deve essere inteso il periodo che intercorre dalla data della stipula alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna, in tal caso la TASI è dovuta da parte del soggetto che risulta essere il titolare del contratto di locazione a partire dalla data in cui si è verificata la stipula del contratto e per tutto il periodo della sua durata (articolo 1, comma 672: *“In caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla*

data della stipulazione e per tutta la durata del contratto; per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna”). Invece, nell’ipotesi di detenzione temporanea dell’immobile (ad esempio, in base ad un contratto di locazione stagionale), per un periodo la cui durata non deve essere superiore ai 6 mesi nel corso dello stesso anno solare, la TASI è dovuta solamente dal possessore dell’immobile (ossia dal proprietario/usufruttuario, ecc...). Analogamente a quanto viene previsto dal legislatore in materia di TARI, anche per quanto riguarda la TASI l'imposizione è esclusa per le aree scoperte pertinenziali o accessorie alle abitazioni e per quelle condominiali non detenute o occupate in via esclusiva (si tratta delle parti comuni condominiali così come vengono definite all’articolo 1117 del codice civile). Per quanto riguarda l'ammontare della tassa dovuta da ogni singolo contribuente, la TASI dovrà essere applicata sulla base di una aliquota minima dell’1 per mille da calcolare sul “*valore catastale*” degli immobili, siano essi aree, fabbricati (compreso anche quello che è il cosiddetto “*magazzino*” delle imprese edili). Tale valore dovrà essere determinato con le stesse modalità vigenti, in base all’articolo 13 del D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 214/2011, ai fini IMU, ovvero rendita catastale rivalutata del 5% e quindi moltiplicata per i relativi coefficienti).

CALCOLO TASI

RENDITA CATASTALE	RIVALUTAZIONE DEL 5%	BASE IMPONIBILE	CALCOLO TASI		
Prendere la Rendita Catastale riportata nella Visura Catastale Aggiornata esempio : R.C. € 500	Rivalutare la rendita catastale del 5 % esempio : R.C. € 500 calcolo da effettuare $(500 \times 5 / 100) + 500 = € 525$	La base imponibile si calcola moltiplicando la rendita catastale rivalutata (nel caso €525) per uno dei moltiplicatori sotto riportati, diversi per categoria catastale per i moltiplicatori sotto indicati calcolo da effettuare $525 \times 160 = € 84.000$	Il calcolo TASI si effettua moltiplicando la Base Imponibile per l'Aliquota TASI Esempio : Aliquota 1 per mille calcolo da effettuare $€ 84.000 \times 0,001 = € 84,00$ TASI dovuta € 84,00		
Gruppo A (escluso A/10) e cat. C/2 – C/6 – C/7	Gruppo B e cat. C/3 – C/4 – C/5	Cat. A/10	Cat. C/1	Gruppo D escluso D/5	Cat. D/5
X 160	X 140	X 80	X 55	X 65	X 80

Ai Comuni viene riconosciuta la possibilità di variare tale aliquota in diminuzione (sino anche ad azzerarla) o in aumento, a condizione però che la somma delle aliquote relative ad IMU e a TASI non giunga a superare il 10,6 per mille (aliquota massima IMU + aliquota base TASI). Limitatamente al 2014, l'aliquota della TASI, per tutti i tipi di immobili, non può superare il 2,5 per mille del citato "valore catastale" degli stessi (il valore catastale è dato dalla rendita catastale, rivalutata del 5% e moltiplicata per il relativo coefficiente, ad esempio 160 per le abitazioni). Per quanto riguarda i fabbricati rurali strumentali viene previsto, a regime, che l'aliquota massima della

TASI non potrà superare l'1 per mille.

Con riferimento alla componente della IUC relativa alla TASI, si può osservare che, per l'abitazione principale, essa può ritenersi integralmente sostitutiva della tassazione IMU e della componente della TARES relativa ai servizi indivisibili. Diversamente, per quanto riguarda tutti gli altri immobili (secondo case ed immobili non residenziali), la stessa TASI sostituisce solo la maggiorazione TARES relativa ai servizi indivisibili, ed opera come se fosse una maggiorazione dell'IMU. Inoltre, il tributo sui servizi comunali indivisibili (TASI) colpisce anche l'invenduto delle imprese edili (si tratta dei cd. "beni merce"). L'introduzione della TASI comporta, quindi, l'assoggettamento ad un tributo sostanzialmente improprio di tutti i "beni merce" delle imprese di costruzione, sui quali, dopo l'esclusione dalla tassazione IMU, viene nei fatti reintrodotta un'imposta patrimoniale, camuffata da imposta sui servizi, servizi che non vengono fruiti da tali fabbricati, con aliquote che possono variare tra l'1 per mille e l'2,5 per mille per il 2014, sino ad arrivare al 10,6 per mille dal 2015. Per quanto invece riguarda le aree la TASI si aggiunge all'IMU.

DICHIARAZIONI TASI e PERTINENZE ABITAZIONE PRINCIPALE

DICHIARAZIONI TASI	Entro il 30 GIUGNO DELL'ANNO SUCCESSIVO alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo.	I soggetti passivi dei tributi presentano la dichiarazione 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. Nel caso di occupazione in comune di un'unità immobiliare, la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti. La dichiarazione, redatta su modello messo a disposizione dal comune, ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verificano modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono
--------------------	--	--

		<p>intervenute le predette modificazioni. Al fine di acquisire le informazioni riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, nella dichiarazione delle unità immobiliari a destinazione ordinaria devono essere obbligatoriamente indicati i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente. Ai fini della dichiarazione relativa alla TASI si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione dell'IMU.</p>
<p>PERTINENZ E DELL'ABITA ZIONE PRINCIPALE</p>	<p>Nella misura massima di una pertinenza per ciascuna delle categorie catastali C/2- C/6 - C/7</p>	<p>Sono considerate pertinenze dell'abitazione principale esclusivamente le unità immobili classificate nelle categorie catastali C/2 (Magazzini e locali di deposito), C/6 (Stalle, scuderie, rimesse e autorimesse) e C/7 (Tettoie chiuse o aperte), nella misura massima di 1 unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo. Alle pertinenze è riservato lo stesso trattamento tributario dell'abitazione principale. Pertanto qualora le pertinenze siano iscritte in catasto separatamente all'abitazione principale ed in presenza di più di 1 unità immobiliare classificata nelle categorie C/2-C/6-C/7, il contribuente è invitato a produrre al Comune, entro il termine di scadenza di presentazione della dichiarazione TASI, apposita dichiarazione/ autocertificazione con gli estremi catastali della/e unità immobiliare/i da considerare pertinenza dell'abitazione principale, così da permettere al Comune la verifica dell'esatto adempimento degli obblighi relativi al versamento dell'imposta, che</p>

		altrimenti potrebbero comportare una non corretta attribuzione della pertinenza, non disponendo degli elementi necessari alla sua corretta identificazione. Tale indicazione viene fornita a favore del contribuente che potrà così correttamente indicare quali unità immobiliari sono da considerare pertinenza della sua abitazione nel rispetto dei limiti normativi
--	--	--

Reintroduzione della tassazione sulle seconde case sfitte (articolo 1, commi 717 e 718)

La legge 147/2013, modificando l'articolo 9 del D.Lgs. 23/2011 (cd. *"Federalismo fiscale municipale"*) reintroduce l'imponibilità ai fini IRPEF delle abitazioni non locatate situate nello stesso Comune nel quale si trova l'abitazione principale (articolo 1, commi 717 e 718, Legge di stabilità 2014: "717. Al decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 8, comma 1, dopo le parole: «*l'imposta comunale sugli immobili*» sono inserite le seguenti: «, fatto salvo quanto disposto nel successivo articolo 9, comma 9, terzo periodo»; b) all'articolo 9, comma 9, dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente: «*Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, il reddito degli immobili ad uso abitativo non locati situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale, assoggettati all'imposta municipale propria, concorre alla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali nella misura del cinquanta per cento*»".

In particolare, ai sensi degli articoli 37 e 41 del TUIR – DPR 917/1986, con effetto già dall'anno fiscale 2013, tali immobili si troveranno a concorrere alla determinazione dell'ammontare del reddito imponibile ai fini IRPEF nella misura del 50% della relativa rendita catastale, rivalutata del 5% ed aumentata di 1/3. In sostanza, alla luce delle nuove disposizioni contenute nella Legge di Stabilità 2014, su una seconda casa non locata, la nuova articolazione dei tributi locali sul possesso di immobili potrebbe tradursi in un cospicuo aggravio del carico fiscale: si dovrà, infatti, scontare l'assoggettamento a ben 3 diverse imposte (IMU, TASI e TARI), che finiscono per diventare 4 in considerazione della reintroduzione dell'IRPEF sulle abitazioni a disposizione.

Introduzione della deducibilità IMU dalle imposte sui redditi (articolo 1, commi 715 e 716)

La Legge di Stabilità 2014, modificando quanto previsto dall'articolo 14, comma 1, del D.Lgs. 23/2011 (cd. "Federalismo fiscale municipale"), stabilisce che a decorrere dal periodo d'imposta 2013, una parte dell'IMU versata dalle imprese diventa deducibile dal reddito imponibile IRPEF/IRES. La quota deducibile dell'IMU è prevista di un importo pari al 20% di quanto versato a tale titolo sugli immobili strumentali (siano essi strumentali per natura che per destinazione). Tale aliquota viene aumentata al 30%, per quanto riguarda il periodo d'imposta in corso al 31/12/2013 (Legge di Stabilità 2014, articolo 1, commi 715-716: *"715. Il comma 1 dell'articolo 14 del decreto legislativo 4 marzo 2011, n. 23, è sostituito dal seguente: «1. L'imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 20 per cento. La medesima imposta è indeducibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive». 716. La disposizione in materia di deducibilità dell'imposta municipale propria ai fini dell'imposta sui redditi, di cui al comma 715, ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013. Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, l'aliquota di cui al comma 715 è elevata al 30 per cento"*). L'imposta resta, invece, totalmente indeducibile ai fini dell'IRAP. Come esplicitamente stabilito dal testo normativo, la deducibilità parziale dell'IMU dal reddito d'impresa è limitata ai soli immobili strumentali (capannoni, uffici, negozi, etc) e non si applica ai beni, più genericamente, "d'impresa" così come era stato invece proposto in sede di prima approvazione del "decreto casa" (si tratta del D.L. 102/2013). La disposizione in parola, pertanto, non può trovare applicazione in riferimento alle aree edificabili che risultano essere state iscritte tra i cosiddetti "beni merce" (Rimanenze) delle imprese di costruzione. Tali cespiti rimangono assoggettati ad IMU e per essi l'imposta comunale non può essere scomputata dal reddito d'impresa che deve essere assoggettato ad IRPEF/IRES. Per quanto riguarda invece gli immobili costruiti o ristrutturati da parte delle imprese edili è già acquisita la non imponibilità ai fini IMU.

È evidente che, in un senso più generale, la deducibilità limitata ad un importo pari al 20% dell'IMU relativa agli immobili strumentali, essendo nei fatti del tutto assorbita dall'introduzione della TASI, finisce, per effetto combinato delle 2 disposizioni (deducibilità parziale IMU e nuovo tributo sui servizi), per

rappresentare semplicemente un modo per limitare l'incremento impositivo a carico delle imprese, dovuto alla nuova tassazione immobiliare, e non già un vero e proprio beneficio che il legislatore ha voluto conferire al settore delle costruzioni.

Altre misure in materia di IMU (articolo 1, commi 680 e 707)

Sempre in materia di IMU, si ricorda che, con effetto a partire dal 2014, sono state riscritte alcune disposizioni dell'articolo 13 del D.L. 201/2011. L'articolo 1, comma 707 della legge 147/2013 (Legge di Stabilità 2014) prevede infatti ad eliminare l'IMU per l'abitazione principale non di lusso e le relative pertinenze (una per categoria catastale), ad eccezione degli immobili che risultano essere iscritti in catasto nelle categoria A/1 (abitazioni signorili), A/8 (ville) ed A/9 (castelli e palazzi) ed esclude dalla medesima imposta, assimilandole all'abitazione principale, le seguenti unità immobiliari:

- abitazioni appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale (e relative pertinenze – una per ogni categoria catastale) dei soci assegnatari;
- alloggi sociali come definiti dal D.M. 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, articolo 1, commi 2 e 3 (*“2. E' definito «alloggio sociale» l'unità immobiliare adibita 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. L'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie. 3. Rientrano nella definizione di cui al comma 2 gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche - quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico - destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà”*);
- casa coniugale assegnata al coniuge a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento, o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- unico immobile iscritto o iscrivibile al catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente presso le Forze armate, ovvero le Forze di polizia ad ordinamento

militare e civile, nonché presso il Corpo nazionale dei Vigili del Fuoco.

Inoltre, il legislatore con l'articolo 1, comma 707 della Legge di Stabilità 2014, modificando l'articolo 13, comma 3 del citato decreto-legge n. 201 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214 del 2011 (viene inserito il seguente paragrafo: *“I comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata, l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata, nonché l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale.”*) ha stabilito che i Comuni possono assimilare all'abitazione principale l'unica unità immobiliare a destinazione abitativa posseduta dai soggetti anziani o disabili che abbiano acquisito la residenza in case di ricovero e cura, sempre che la stessa non risulti essere stata locata e l'unità immobiliare concessa in comodato ai parenti in linea retta, entro il primo grado, a patto che l'immobile venga utilizzato da questi ultimi come abitazione principale. L'agevolazione è prevista 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 a un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare”*. Viene assimilata all'abitazione principale anche l'abitazione posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, da cittadini italiani, non residenti nel territorio dello Stato, a condizione che non risulti essere stata locata.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 680, Legge di Stabilità 2014 vengono, poi, prorogati al 24 gennaio 2014 sia il termine previsto per il versamento della cd. “mini-IMU” sull'abitazione principale (nel caso in cui l'Amministrazione comunale abbia aumentato l'aliquota IMU 2013 rispetto a quanto stabilito per il 2012), sia della cd. “maggiorazione TARES”, nell'ipotesi in cui questo non sia stato eseguito entro l'ordinaria scadenza prevista per il 16 dicembre 2013 (*“È differito al 24 gennaio 2014 il versamento di cui all'articolo 1, comma 5, del decreto-legge 30 novembre 2013, n. 133. Alla stessa data del 24 gennaio 2014, è comunque effettuato il versamento della maggiorazione standard della TARES, di cui al comma 13*

dell'articolo 14 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ove non eseguito entro la data del 16 dicembre 2013”). Inoltre, l’articolo 1, comma 728, della legge 174/2013, Legge di Stabilità 2014 (“Non sono applicati sanzioni e interessi nel caso di insufficiente versamento della 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, dovuta per l’anno 2013, qualora la differenza sia versata entro il termine di versamento della prima rata, relativa alla medesima imposta, dovuta per l’anno 2014”) prevede che non saranno irrogate sanzioni ed applicati interessi nel caso in cui il contribuente abbia versato in modo insufficiente la seconda rata IMU per il 2013 e nell’ipotesi in cui la differenza tra quanto effettivamente versato e quanto avrebbe dovuto essere versato venga comunque corrisposta entro il termine previsto per la scadenza della prima rata IMU dovuta per il 2014 (ossia entro il 16 giugno 2014).

Provvedimento di proroga degli incentivi per gli interventi di ristrutturazione, eco-bonus e interventi di prevenzione antisismica (articolo 1, comma 139)

Viene prevista la proroga di 1 anno per le detrazioni ai fini IRPEF previste per l’incentivazione di interventi sul patrimonio edilizio esistente finalizzati al conseguimento di risparmi energetici (detrazione del 65%). In particolare, la detrazione del 65% trova applicazione sino al 31 dicembre 2014 per gli interventi che verranno eseguiti sulle singole unità immobiliari e sino al 30 giugno 2015 per quelli che verranno eseguiti sulle parti comuni condominiali o su tutte le unità immobiliari dell’edificio. Per il 2015 (per le parti comuni condominiali a partire dal 1° luglio 2015 e sino al 30 giugno 2016), la percentuale di detrazione verrà ridotta al 50%. Viene altresì prevista la proroga sino a tutto il 2014 della detrazione prevista per gli interventi di manutenzione ordinaria (solo sulle parti comuni di edifici a prevalente destinazione abitativa costituiti in condominio), manutenzione straordinaria, ristrutturazione edilizia, recupero e restauro conservativo (così come definiti dall’articolo 3, DPR 380/2001 – TU Edilizia) nella misura potenziata (50% sino a 96.000 euro). Per il 2015, la percentuale di detrazione verrà ridotta al 40% sempre da calcolarsi su di un massimo di spese pari a 96.000 euro, per tornare al 36% fino a 48.000 euro a partire dal 1° gennaio 2016. In tal ambito, viene inoltre prorogata, per tutto il 2014, la possibilità di operare la detrazione del 50% ai fini

IRPEF per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici ad alto rendimento energetico diretti ad arredare le abitazioni oggetto dei citati interventi di recupero, nel limite massimo di spesa di 10.000 euro. Sul punto, si ritiene opportuno provvedere a segnalare che il comma 139 della legge 147/2013 (*“Ai contribuenti che fruiscono della detrazione di cui al comma 1 è altresì riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le ulteriori spese documentate sostenute per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. La detrazione di cui al presente comma, da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 50 per cento delle spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2014 ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 10.000 euro. Le spese di cui al presente comma non possono essere superiori a quelle sostenute per i lavori di ristrutturazione...”*) aveva introdotto una limitazione all'importo delle spese ammissibili al regime agevolativo. In particolare, era stato previsto che le spese per l'acquisto dei mobili non potevano essere superiori a quelle sostenute per gli interventi di ristrutturazione. In merito, successivamente, è però intervenuto l'articolo 1, comma 2, lettera a) del D.L. 151/2013, in vigore dal 31 dicembre 2013, che prevede che la suddetta limitazione venga soppressa (*“al comma 139, lettera d), n. 3), capoverso 2 è soppresso l'ultimo periodo”*). In sostanza, rimane invariato l'ammontare complessivo della spesa ammissibile al regime agevolativo per l'acquisto di mobili, ammontare che non può essere superiore a 10.000 euro, da ripartire in 10 quote annuali di pari importo, a prescindere da quello che è il valore degli interventi eseguiti sull'immobile. La proroga di un anno riguarda anche la detrazione del 65%, da calcolare su di un monte massimo sino a 96.000 euro, degli interventi finalizzati alla prevenzione antisismica per l'abitazione principale ed i fabbricati a destinazione produttiva. Anche tale detrazione nel 2015 si applicherà al 50% di quanto effettivamente rimasto a carico del proprietario o degli aventi diritto.

Rivalutazione dei beni d'impresa (articolo 1, commi 140-146)

Con l'articolo 1, commi da 140 a 146, il legislatore ha riproposto, senza particolari novità, la rivalutazione dei beni d'impresa. Le imprese, le società di capitali e di persone, le società cooperative, di mutua assicurazione e tutti i soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del Tuir, possono quindi procedere alla rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, con esclusione espressa degli immobili "merce", ovvero degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa (e quindi per gli immobili che costituiscono il magazzino delle imprese di costruzione). La rivalutazione è onerosa: in conseguenza della sua effettuazione deve essere infatti corrisposta un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (IRPEF o IRES), dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e di eventuali addizionali. L'imposta sostitutiva si applica sul maggior valore oggetto di rivalutazione ed è pari al 16% per quanto riguarda i beni ammortizzabili e al 12% per i beni non ammortizzabili. Il maggior valore attribuito ai beni verrà fiscalmente riconosciuto, ai fini degli ammortamenti, a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita. Nel caso in cui si realizzi una cessione a titolo oneroso, l'assegnazione ai soci, la destinazione a finalità che sono estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (e cioè il 1° gennaio 2017), che è l'annualità successiva a quella in cui la rivalutazione assume efficacia, per la determinazione delle plus o minusvalenze fiscali dovrà essere considerato il costo del bene prima della rivalutazione. Il saldo attivo della rivalutazione potrà essere affrancato, anche solo parzialmente, versando un'ulteriore imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali pari al 10%. Le imposte sostitutive possono essere pagate (o compensate) in tre rate annuali di pari importo, senza che sia dovuta la corresponsione di interessi. La prima rata deve essere corrisposta entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione viene eseguita e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi. La rivalutazione riguarda tutti i beni patrimonializzati dell'impresa, ivi compresi i fabbricati e le aree edificabili e assume efficacia a partire dall'esercizio 2016. Inoltre deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

Nuova rivalutazione delle aree edificabili ed agricole (articolo 1, comma 156)

A partire dal 1° gennaio 2014 la legge 147/2013 riapre nuovamente i termini per operare la rivalutazione delle aree edificabili ed agricole, possedute da parte di soggetti privati che non esercitino attività commerciale, a suo tempo introdotta dall'articolo 7 della legge 448/2001, ed oggetto, nel tempo, di diverse proroghe e riaperture di termini. La possibilità di fruire della rivalutazione dei terreni posseduti dal contribuente alla data del 1° gennaio 2014 è subordinata alla condizione che, entro il 30 giugno 2014, si provveda alla predisposizione di un'apposita perizia giurata da parte dei soggetti a tal fine individuati. Il precedente affrancamento, che era stato disposto dalla legge di stabilità del 2013, è scaduto il 30 giugno u.s. ed aveva a riferimento il valore delle aree al 1° gennaio 2013. Sempre entro il 30 giugno 2014 è necessario procedere con il versamento integrale dell'imposta sostitutiva del 4% ovvero della prima rata dell'imposta complessivamente dovuta. Come già nelle versioni precedenti della rivalutazione, il pagamento dell'imposta sostitutiva può, infatti, essere effettuato anche in due o tre rate annuali con applicazione degli interessi del 3% annuo. Come sopra accennato l'agevolazione di cui all'articolo 1, comma 156 della Legge di Stabilità 2014 è concessa a persone fisiche che non agiscono nella sfera dell'impresa, società semplici ed enti non commerciali: tali soggetti possono essere anche non residenti nel territorio dello Stato italiano. L'usufruttuario ha titolo per rivalutare i terreni e partecipazioni, in quanto in caso di cessione limitatamente al corrispettivo percepito può realizzare plusvalenza tassabile secondo quanto viene previsto dall'articolo 67 del TUIR. La facoltà di rideterminare il valore di acquisto dei terreni edificabili è finalizzata alla riduzione della plusvalenza assoggettabile a tassazione in presenza di cessione ai sensi di quanto previsto dall'articolo 67 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Si ricorda che la successione o la donazione, anche successiva all'abolizione della relativa imposta, consente comunque di adottare il valore dichiarato ai fini delle imposte ipotecarie e catastali quale costo iniziale al fine del calcolo della plusvalenza. La proroga stabilita dalla Legge di Stabilità 2014 comprende anche la nuova opportunità prevista dalla precedente disposizione di proroga (D.L. 70/2011), con la quale si consente ai contribuenti che abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni di detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva che è già stata versata, ovvero chiedere il rimborso, il cui

importo non può ovviamente essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata.

Modalità di pagamento dei canoni di locazione (articolo 1, comma 50)

Con il comma 50 della legge di stabilità 2014 il legislatore ha introdotto una modifica all'articolo 12 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, inserendo il comma 1.1 con il quale viene stabilita, in deroga a quanto previsto dal comma 1 dello stesso articolo del DL 210, l'esclusione dell'utilizzo del contante, qualunque ne sia l'importo, per il pagamento dei canoni corrisposti in conseguenza della sottoscrizione di un contratto d'affitto di una unità immobiliare ad uso abitativo e l'obbligo di utilizzare solo strumenti validi ai fini della tracciabilità anche in riferimento all'asseverazione dei patti contrattuali per l'ottenimento delle agevolazioni e delle detrazioni fiscali da parte del locatore e del conduttore.

Pertanto, alla luce di quanto sopra accennato, a partire dal 1° gennaio 2014 sorge l'obbligo per i proprietari di immobili ad uso abitativo di incassare il corrispettivo con assegno o bonifico dall'inquilino, anche se non è esclusa la possibilità di utilizzare altri mezzi tracciabili come le carte di debito (bancomat), utilizzati spesso da agenzie o società immobiliari. Va ricordato poi che fino a oggi l'obbligo di tracciabilità veniva ricondotto nel più generale limite antiriciclaggio dei 1.000 euro mentre con il provvedimento in commento tale limite viene sostanzialmente esteso. L'intervento normativo, per quanto possa sembrare chiaro nel suo contenuto obbligatorio, risulta decisamente più complesso per quanto riguarda la sua collocazione sistematica ed in riferimento ai suoi possibili esiti sanzionatori. Innanzitutto, è opportuno ricordare che, ai sensi dell'articolo 49 comma 1 del DLgs. 231/2007 (*"E' vietato il trasferimento di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, quando il valore oggetto di trasferimento, è complessivamente pari o superiore a 12.500 euro. Il trasferimento è vietato anche quando è effettuato con più pagamenti inferiori alla soglia che appaiono artificiosamente frazionati. Il trasferimento può tuttavia essere eseguito per il tramite di banche, Poste italiane S.p.a., istituti di moneta elettronica e istituti di pagamento, questi ultimi quando prestano servizi di pagamento diversi da quelli di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 6), del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 11."*), è fatto divieto di trasferire denaro

contante o libretti di deposito bancari o postali al portatore o titoli al portatore in euro o in valuta estera a qualsiasi titolo ciò possa avvenire tra soggetti diversi quando il valore oggetto del trasferimento è complessivamente pari o superiore a alla somma di 1.000 euro. Il trasferimento è vietato anche nel caso in cui venga effettuato mediante una pluralità di operazioni di pagamento, individualmente inferiori alla soglia di cui sopra, che però appaiano essere stati artificialmente frazionate al fine di rimanere individualmente al di sotto del valore soglia costituito dalla somma di 1.000 euro. Il trasferimento può tuttavia essere eseguito attraverso operazioni condotte a termine per il tramite di istituti bancari, Poste italiane S.p.A., istituti di moneta elettronica e istituti di pagamento (questi ultimi quando prestano servizi di pagamento diversi da quelli di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b) n. 6) del DLgs. 11/2010 - *"rimessa di denaro"*). Il limite costituito dalla somma di 1.000 euro, in particolare, è stato fissato dall'articolo 12 comma 1 del DL 201/2011 (*"Le limitazioni all'uso del contante e dei titoli al portatore, di cui all'articolo 49, commi 1, 5, 8, 12 e 13, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, sono adeguate all'importo di euro mille: conseguentemente, nel comma 13 del predetto articolo 49, le parole: "30 settembre 2011" sono sostituite dalle seguenti: "31 dicembre 2011"*), con efficacia a partire dal 6 dicembre 2011, in sostituzione del precedente, pari a 2.500 euro. Ed è proprio su quest'ultima disposizione normativa che è intervenuta ora la legge di stabilità 2014. Dopo il comma citato, infatti, viene inserito un nuovo comma 1.1 ai sensi del quale, in deroga a quanto ivi stabilito, i pagamenti riguardanti canoni di locazione di unità abitative, fatta eccezione per quelli relativi ad alloggi di edilizia residenziale pubblica, devono essere corrisposti obbligatoriamente, quale che ne possa essere l'importo, in forme e modalità che escludano l'uso del contante e ne assicurino la tracciabilità, anche ai fini della asseverazione dei patti contrattuali per l'ottenimento delle agevolazioni e detrazioni fiscali da parte del locatore e del conduttore. Per il pagamento dei canoni di locazione, quindi, è necessario, a far data dal primo gennaio dell'anno in corso, utilizzare strumenti tracciabili (bonifici o assegni non trasferibili) a prescindere dal fatto che l'importo sia inferiore (o superiore) alla soglia di 1.000 euro. Posto chiaramente tale obbligo, qualche dubbio si presenta in relazione ai correlati profili sanzionatori. Si ricorda, infatti, che la violazione del limite imposto al trasferimento del denaro contante, così come degli assegni privi della clausola di non trasferibilità, è punita dall'articolo 58 comma 1 del D.Lgs. 231/2007 (*"1. Fatta salva l'efficacia degli atti, alle violazioni delle disposizioni di cui all'articolo 49, commi 1, 1-bis, 5,*

6 e 7, si applica una sanzione amministrativa pecuniaria dall'1 per cento al 40 per cento dell'importo trasferito. 2. La violazione della prescrizione di cui all'articolo 49, comma 12, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 30 al 40 per cento del saldo del libretto al portatore. 3. La violazione della prescrizione contenuta nell'articolo 49, commi 13 e 14, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 30 al 40 per cento del saldo del libretto al portatore. 4. Abrogato. 5. La violazione del divieto di cui all'articolo 50, comma 1, è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria dal 20 per cento al 40 per cento del saldo. 6. La violazione del divieto di cui all'articolo 50, comma 2, è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria dal 10 per cento al 40 per cento del saldo. 7. La violazione dell'obbligo di cui all'articolo 51, comma 1, del presente decreto è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria dal 3 per cento al 30 per cento dell'importo dell'operazione, del saldo del libretto ovvero del conto. 7-bis. Per le violazioni previste dai commi 1, 1-bis, 2, 3, 5, 6 e 7, la sanzione amministrativa pecuniaria non può comunque essere inferiore nel minimo all'importo di tremila euro. Per le violazioni di cui al comma 1 che riguardano importi superiori a cinquantamila euro la sanzione minima è aumentata di cinque volte. Per le violazioni di cui ai commi 2 e 3 che riguardano importi superiori a cinquantamila euro le sanzioni minima e massima sono aumentate del cinquanta per cento. Per le violazioni di cui al comma 3 che riguardano libretti al portatore con saldo inferiore a 3.000 euro la sanzione è pari al saldo del libretto stesso”) con una sanzione amministrativa pecuniaria che può variare dall'1% al 40% dell'importo oggetto di trasferimento; sanzione che, secondo le indicazioni ministeriali, si applica nei confronti sia di chi trasferisce sia di chi riceve la somma in contanti (o l'assegno). Ai sensi di quanto disposto dall'articolo 58, comma 7-bis, primo e secondo periodo del citato DLgs. 231/2007, inoltre, la sanzione amministrativa pecuniaria non può comunque essere inferiore nel minimo a 3.000 euro, mentre nel caso di violazione dei limiti per importi superiori a 50.000 euro la sanzione minima è aumentata di cinque volte. Peraltro, per tali violazioni – ove non concretizzino un importo superiore a 250.000 euro e sempre che non ci si sia già avvalsi della medesima facoltà per una analoga violazione il cui atto di contestazione sia stato ricevuto dall'interessato nel corso dei 365 giorni precedenti – è possibile avvalersi dell'articolo 16 della Legge 689/81. Tale disposizione ammette il pagamento di una somma in misura ridotta pari ad un terzo dell'ammontare massimo relativo alla sanzione prevista per la violazione commessa,

o, se più favorevole e qualora sia stabilito il minimo della sanzione edittale, pari al doppio del relativo importo, oltre alle spese del procedimento, entro il termine di sessanta giorni dalla contestazione immediata o, se questa non vi è stata, dalla notificazione degli estremi della violazione. Tutto ciò, tuttavia, riguarda le “violazioni delle disposizioni di cui all’art. 49 del D.Lgs. 231/2007”; articolo che non viene considerato dalla novità recata dalla Legge di Stabilità che, come è stato appena evidenziato, ha inserito un nuovo comma nell’articolo 12 del DL 201/2011. Da quanto citato sembra, quindi, doversi concludere che, nel caso in cui il pagamento del canone di locazione dovesse avvenire per contanti (o tramite l'utilizzo di un assegno trasferibile) per importi pari o superiori alla somma costituita da 1.000 euro, si rischierebbe di vedersi applicare quanto previsto dal ricordato complesso sanzionatorio, integrandosi una violazione delle disposizioni di cui all’articolo 49 del D.Lgs. 231/2007. Nel caso in cui, invece, il pagamento del canone di locazione dovesse avvenire in contanti (o con assegno trasferibile), ma per importi il cui ammontare sia inferiore alla somma di 1.000 euro, tale regime non risulterebbe essere applicabile, non costituendo una violazione delle disposizioni dell’articolo 49 del D.Lgs. 231/2007. Residuerrebbe, tuttavia, l'impossibilità di asseverare i patti contrattuali per l’ottenimento delle agevolazioni e delle detrazioni fiscali da parte del locatore e del conduttore, così come viene specificato dalla Legge di Stabilità.

Deducibilità dei canoni di leasing immobiliare (articolo 1, comma 162-163)

Novità dalla Legge di Stabilità sui criteri di deducibilità, dal reddito di lavoro autonomo o d’impresa, per quanto riguarda i canoni relativi a contratti di locazione finanziaria. In particolare, è stato fissato a 12 anni il periodo minimo di rilevanza fiscale di tali componenti negativi, nel caso in cui si riferiscano ad un atto di leasing immobiliare. È stato, inoltre, ridotto dai due terzi alla metà del periodo di ammortamento del bene oggetto del contratto di locazione finanziaria, diverso da autovetture ed immobili, l’orizzonte temporale minimo per la deducibilità dei canoni di leasing. Ulteriori modifiche sono state previste anche per le disposizioni applicabili alle cessioni dei contratti di leasing, in materia di imposta di registro.

Il comma 162 dell’articolo 1 della Legge 147 del 27 dicembre 2013 (“162. *Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 2*

dell'articolo 54, al terzo periodo, le parole: «e comunque con un minimo di otto anni e un massimo di quindici se lo stesso ha per oggetto beni immobili» sono sostituite dalle seguenti: «; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni»; b) al comma 7 dell'articolo 102, al secondo periodo, le parole: «ai due terzi» sono sostituite dalle seguenti: «alla metà» e le parole: «in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni» sono sostituite dalle seguenti: «in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni. 163. Le disposizioni di cui al comma 162 si applicano ai contratti di locazione finanziaria stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge.»), contiene alcune disposizioni relative al trattamento fiscale dei canoni di locazione finanziaria relativi a beni immobili. Tali disposizioni riguardano i contratti stipulati a partire 1° gennaio 2014. Le modifiche in parola intervengono sul testo degli articoli 54 (redditi di lavoro autonomo) e 102 (redditi di impresa) del testo unico delle imposte sui redditi, DPR 917/86:

- al comma 2 dell'articolo 54, al terzo periodo, le parole: “e comunque con un minimo di otto anni e un massimo di quindici se lo stesso ha per oggetto beni immobili” sono sostituite dalle seguenti: “in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni”;
- b) al comma 7 dell'articolo 102, al secondo periodo, le parole: “ai due terzi” sono sostituite dalle seguenti: “alla metà” e le parole: “in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni” sono sostituite dalle seguenti: “in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni”.

Come noto per per i soggetti che svolgono nell'ambito della loro attività percepiscono redditi derivanti dall'esercizio di arti o professioni la strumentalità degli immobili è legata all'effettivo utilizzo che viene fatto del bene e non in base alla sua tipologia. Di conseguenza anche un immobile accatastato come civile abitazione esempio A/3), nel caso in cui venga effettivamente utilizzato come ufficio

deve essere considerato un bene strumentale a tutti gli effetti.

La Legge finanziaria per il 2008 (Legge 244/2007), modificando l'articolo 54 del TUIR, aveva introdotto per un triennio la possibilità per i professionisti di dedurre i canoni relativi ai contratti di leasing immobiliare (il riferimento temporale si riferiva ai contratti stipulati nel corso triennio 1° gennaio 2007 - 31 dicembre 2009), eliminando però tale possibilità per i contratti stipulati successivamente al periodo "agevolato".

La Legge di Stabilità 2014 reintegra tale possibilità (ferma restando la necessità di rendere ineducibile, ai sensi dell'articolo 36, comma 7-bis, D.L. 223/2006, la quota capitale del canone relativa al terreno sottostante attraverso lo scorporo dell'area), introducendo tuttavia il concetto di novazione del contratto come limitativo della possibilità di portare in deduzione i corrispettivi dei canoni contrattuali. All'articolo 1230 del codice civile si legge *"L'obbligazione si estingue quando le parti sostituiscono all'obbligazione originaria una nuova obbligazione con oggetto o titolo diverso. La volontà di estinguere l'obbligazione precedente deve risultare in modo non equivoco"*. Dunque in caso di novazione di contratti di leasing immobiliare stipulati anteriormente l'entrata in vigore della legge 147/2013 i canoni pagati su tali contratti diventano deducibili. Sono esempi di novazione oggettiva dell'obbligazione nel caso di leasing immobiliare:

- ristrutturazione edilizia
- restauro conservativo
- nuova costruzione

Non costituiscono novazione oggettiva invece le manutenzioni straordinarie o ordinarie.

	Normativa in vigore a partire dal 1° gennaio 2008 (Legge 244 del 27 dicembre 2007)	Normativa in vigore a partire dal 29 aprile 2012 (DL n. 16/2012)	Normativa in vigore a partire dal 1° gennaio 2014 (Legge 147 del 27 dicembre 2013)
Regola generale beni mobili	La deducibilità dei canoni è consentita in un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento ordinario. Vincolo di durata del contratto: deve essere almeno pari ai 2/3 del periodo di ammortamento del bene	La deducibilità dei canoni è consentita in un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento ordinario. Vincolo di durata del contratto: soppresso.	La deducibilità dei canoni è consentita in un periodo non inferiore al periodo di ammortamento del bene strumentale.
Immobili	<p>Reddito di impresa: i canoni sono deducibili se la durata del contratto è pari a:</p> <p>11 anni se il coefficiente è > 6%; 2/3 del periodo se il coefficiente è compreso tra 3,7% e 6%; 18 anni se il coefficiente è < 3,7%;</p> <p>Reddito da lavoro autonomo: 8 anni se il coefficiente è > di 8,3; 2/3 del periodo di ammortamento se il</p>	<p>Reddito d'impresa: i canoni di locazione sono deducibili applicando la regola generale dei 2/3 in:</p> <p>11 anni se il coefficiente è > 6%; 2/3 del periodo se il coefficiente è < 3,7%;</p> <p>Reddito da lavoro autonomo: 8 anni se il</p>	La deducibilità è consentita in un periodo non inferiore a 12 anni

	coefficiente è compreso tra 3% e 8,3%; 15 anni se il coefficiente è < di 3%.	coefficiente è > di 8,3; 2/3 del periodo di ammortamento se il coefficiente è compreso tra 3% e 8,3%; 15 anni se il coefficiente è < di 3%.	
--	---	---	--

Per quanto riguarda invece le imposte indirette, in deroga al principio di alternatività Iva/Imposta di registro, è stata introdotta un'imposta di registro del 4% sulle cessioni da parte degli utilizzatori dei contratti di leasing stipulati su immobili strumentali, compresi quelli ancora da costruire e ancorché assoggettati ad Iva. L'imposta di registro si applica sul corrispettivo pattuito per la cessione aumentato della quota capitale compresa nei canoni ancora da pagare oltre al prezzo di riscatto.

Novità in materia di imposta di bollo per gli atti telematici (articolo 1, commi 591-597)

Al fine di incentivare ed agevolare l'uso delle modalità telematiche, dal 1° gennaio 2014, la Legge 147/2013 (Legge di Stabilità 2014), prevede l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura forfettaria di 16 euro, a prescindere dalle dimensioni del documento, per le istanze, trasmesse per via telematica, agli uffici ed organi delle Amministrazioni pubbliche (ovvero, lo Stato, le regioni, le province, i comuni ed i loro consorzi, le unità sanitarie locali) volte ad ottenere provvedimenti amministrativi (certificati, estratti, copie e simili), atti e provvedimenti rilasciati, per via telematica, dagli organi delle Amministrazioni pubbliche.

3 febbraio 2014
Massimo Pipino