

Attività accertativa ed applicazione delle sanzioni per i nuovi tributi comunali

Luigi D'Aprano

Messina 12 novembre 2014

Attività accertativa ed applicazione delle sanzioni per i nuovi tributi comunali

di Luigi D'Aprano

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a "Messina" il "12 novembre 2014".

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali.

Attività accertativa ed applicazione delle sanzioni per i nuovi tributi comunali

Luigi D'Aprano

Messina 12 novembre 2014

Titolo 1. Accertamento dei nuovi tributi locali ed applicazione delle sanzioni

La nascita del nuovo tributo: caratteristiche,
particolarità e possibile futura evoluzione / 5

L'applicazione delle sanzioni/ 8

Titolo 2. La Tassa sui servizi (TASI)

Presupposti oggettivi e soggettivi / 8

La base imponibile /10

Le aliquote / 12

Riduzione, esenzioni e potestà regolamentare / 13

Titolo 3. La Tassa sui Rifiuti (TARI)

Particolarità e differenze con la TARES / 14

Titolo 1. L'Imposta unica comunale

La nascita del nuovo tributo: caratteristiche, particolarità e possibile futura evoluzione

Il comma 639 dell'art.1 della legge di stabilità per l'anno 2014 (legge 147/2013) introduce nuovamente un nuovo tributo, tentando l'unificazione dei precedenti prelievi che, come si è avuto modo di vedere approfondendo la normativa, in realtà di unico c'è solo il nome. La normativa fornisce una definizione chiara della composizione "trina" del nuovo tributo, elencando analiticamente le singole componenti e descrivendo le caratteristiche soggettive di ognuna. Viene infatti, sancito che l'Imposta 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. Prosegue la normativa affermando che l'Imposta Unica Comunale (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. Ogni componente ha pertanto propria autonomia impositiva, propri criteri di determinazione della base imponibile, proprie aliquote o tariffe e correlati metodi di determinazione. In altri termini, di unico la IUC ha solo ed esclusivamente alcuni aspetti, più che altro legati ad adempimenti del contribuente (unica dichiarazione) o dell'Amministrazione (unico funzionario responsabile, unica attività accertativa, uniche sanzioni per eventuali violazioni). Per il resto, ogni sua singola componente ha vita autonoma; addirittura nel versamento, inizialmente pensato in forma di accorpamento, ha trovato nella stesura finale, vita autonoma per ogni singola componente. La vera novità del nuovo prelievo è la TASI, la quale, imposta che grava sugli immobili e ripartita tra possessore e detentore, si candida ad essere in un futuro più o meno vicino, la vera e propria imposta unica comunale, sostituendo integralmente le altre due componenti. Prima di proseguire nella trattazione delle singole componenti, preme affrontare gli aspetti che ne caratterizzano l'unitarietà:

Dichiarazione:

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. La dichiarazione, redatta su modello messo a disposizione dal comune, ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui conseguano un diverso ammontare del tributo. Ai fini della dichiarazione relativa alla TASI si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione dell'IMU. I problemi legati alla dichiarazione sono principalmente due: uno è legato al termine unico del 30 giugno dell'anno successivo che se può andare bene per l'IMU e la TASI, crea qualche problema operativo per la tempestiva riscossione della TARI (nei prelievi precedenti erano infatti previste forme anticipate di dichiarazione); l'altro è la presentazione delle dichiarazioni TASI, per le quali il Legislatore disciplina solo l'applicazione della normativa utilizzata ai fini della dichiarazione IMU, senza precisare come comportarsi per coloro che non hanno subito variazioni immobiliari ma comunque, essendo il primo anno, non hanno nessun precedente atto dichiarativo.

Riscossione:

La IUC è applicata e riscossa dal comune, fatta eccezione per la tariffa corrispettiva di cui al comma 667 che è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani (comma 690). I comuni possono, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, affidare, fino alla scadenza del relativo contratto, la gestione dell'accertamento e della riscossione della TARI, anche nel caso di adozione della tariffa di cui ai commi 667 e 668, ai soggetti ai quali, alla data del 31 dicembre 2013, risulta affidato il servizio di gestione dei rifiuti o di accertamento e riscossione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi di cui all'articolo 14 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. (comma 691 modificato dal D.L. 16/2014).

Versamento:

La prima idea del Legislatore in materia IUC era quella di unificare i versamenti TARI e TASI, per lasciare l'IMU da versare nelle medesime modalità dell'anno precedente. Con le modifiche apportate dal D.L. 16/2014, anche i versamenti della TARI e della TASI prendono vie normative diverse, lasciando più ampia discrezionalità ai Comuni in materia di TARI e, "blindando" l'applicazione della TASI. Per quanto riguarda il versamento della TARI e della tariffa di natura corrispettiva di cui ai commi 667 e 668, lo stesso è effettuato mediante modello F24, ovvero tramite bollettino di conto corrente postale o tramite le altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali. Il comune stabilisce le scadenze di pagamento della TARI, prevedendo di norma almeno due rate a scadenza semestrale, in modo anche differenziato con riferimento alla TASI. Per la TASI, invece, il sistema torna ad essere identico a quello dell'IMU, prevedendo delle scadenze in autoliquidazione da versare esclusivamente mediante modello F24. Infatti, il nuovo comma 688 prevede che il versamento della TASI è effettuato, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (modello F24), ovvero tramite apposito bollettino di conto corrente postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili, nei termini individuati dall'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23. (16 giugno e 16 dicembre); consentendo, comunque, il pagamento in unica soluzione entro il 16 giugno di ciascun anno. Viene, inoltre, inserito un discorso di acconto/saldo con un meccanismo particolare per il primo anno:

a) se il Comune pubblica le aliquote TASI entro il 31 maggio 2014 (approvazione entro il 23 maggio), i contribuenti verseranno l'acconto nella misura del 50% dell'aliquota deliberata al 16 giugno ed il restante 50% a saldo al 16 dicembre, ovvero tutto in unica soluzione al 16 giugno;

b) se il Comune pubblica le aliquote TASI entro il 18 settembre 2014 (approvazione entro il 10 settembre), i contribuenti verseranno l'acconto nella misura del 50% dell'aliquota deliberata entro il 16 ottobre ed il restante 50% a saldo entro il 16 dicembre, ovvero tutto in unica soluzione al 16 ottobre.

c) Nel caso di mancato invio delle deliberazioni entro il predetto termine del 10 settembre 2014, il versamento della TASI è effettuato in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2014 applicando l'aliquota di base dell'1 per mille, nel rispetto comunque del limite massimo in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU previste per ciascuna tipologia di immobile non può essere 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.

d) Per gli anni successivi, in assenza di ulteriori deliberazioni, il contribuente versa in acconto in relazione alle aliquote dell'anno precedente e salda con le eventuali nuove aliquote per l'anno di riferimento.

Altre fattispecie di uniformità del tributo:

Comma legge 147/2013	Descrizione
692	Nomina del Funzionario responsabile
693	Invio dei questionari accertativi
694	Accertamento per presunzioni semplici
695	Sanzione per omesso o insufficiente versamento
696	Sanzione per omessa dichiarazione
697	Sanzione per infedele dichiarazione
698	Sanzione per mancata o incompleta risposta al questionario
699	Acquiescenza all'accertamento
700	Attenuazione delle sanzioni per potestà regolamentare
701	Riferimento alla legge 296/2006 art. 1 commi dal 161 al 170

702	Riferimento all'art. 52 D.Lgs. 446/97
703	Integrale applicazione della normativa IMU
704	Abrogazione della TARES

Dopo esserci concentrati sui presupposti impositivi dei nuovi tributi occorre ora, conclusa la fase di autoliquidazione capire e ricordare come procedere correttamente all'attività di controllo delle eventuali violazioni commesse dai contribuenti. La normativa IUC disciplina solo ed esclusivamente alcuni aspetti dell'attività accertativa nei commi 692 – 693 – 694 della legge 147/2013, rinviando per tutto il resto all'applicazione sia delle norme contenute nella legge 296/2006 sia ai principi di irrogazione della sanzione di cui al D.Lgs. 472/97. In particolare, il comma 162 della legge 296/2006 individua le tre attività di controllo che confluiscono in un avviso unico di accertamento:

- a) Liquidazioni ovvero la verifica della corrispondenza tra dichiarazione e versamento effettuato nei termini di legge o di regolamento (violazione accertabile omesso, parziale o tardivo versamento);
- b) Rettifiche ovvero la verifica della corrispondenza tra dichiarazione presentata e reale situazione imponibile (violazione accertabile infedele dichiarazione);
- c) Accertamento ovvero la rilevazione di situazioni imponibili non dichiarate (violazione accertabile omessa dichiarazione).

L'applicazione delle sanzioni

I commi 695 – 696 – 697 della legge 147/2013 disciplinano l'entità delle sanzioni per ogni fattispecie accertabile, la cui applicazione soggiace ai principi cardine del sistema sanzionatorio dettato dal D.Lgs. 472/97 e che oggi con il tributo unico più che mai trovano concreta applicazione.

Principio della personalità (art. 1 - 8)
La sanzione è riferibile alla persona fisica o giuridica che ha commesso o concorso a commettere la violazione. L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.
Principio della legalità (art. 3)
Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.
Principio del favor rei (art. 3)
Nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.
Principio della imputabilità (art. 4)
Non può essere assoggettato a sanzione chi al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base a criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere.
Principio della colpevolezza (art. 6)
Ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento. E' colposa quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato della norma violata. E' dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento. Non è soggetto a sanzione l'azione dovuta ad un errore sul fatto, purché non determinato da colpa. L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile. Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.
Criteri di determinazione della sanzione (art. 7)
Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.
Concorso di persone (art. 9)

Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

Concorso di violazioni (art. 12)

E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata fino al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si applica, quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata fino a un terzo. La continuazione è interrotta dalla contestazione delle violazioni. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

Particolare attenzione deve essere posta all'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D.Lgs.472/97, oggi oggetto di modifica ed integrazione da parte del Legislatore con la volontà di voler estendere il periodo entro il quale ravvedersi popnendo come unico limite il potere accerativo dell'Ente. Di seguito si riporta per il caso del pagamento IMU e TASI 2014 quali dovrebbero essere i nuovi termini per ravvedersi qualora vengano approvate le norme in esame del Parlamento:

Descrizione	Termine	sanzione
Versamento spontaneo	16 giugno 2014 16 dicembre 2014	0
Ravvedimento sprint	<u>Entro il 30 giugno 2014 ed il 30 dicembre 2014</u>	0,2% per ogni giorno di ritardo
Ravvedimento breve	<u>Entro il 16 luglio 2014 ed il 15 gennaio 2015</u>	3%
	Entro il 14 settembre 2014 ed il 16 marzo 2015	3,34%
Ravvedimento lungo	<u>Entro il 30 giugno 2015</u>	3,75%
	Entro il 16 giugno 2016 ed il 16 dicembre 2016	4,29%
	Oltre il 16 giugno 2016 ed il 16 dicembre 2016	5%

Quelli sottoliati sono i termine e le relative sanzioni ridotte già applicabili con la vigente normativa. Gli altri riguardano l'ipotesi di integrazione.

Titolo 2. La Tassa sui servizi (TASI)

Presupposti oggettivi e soggettivi

Il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale e di aree fabbricabili, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria, ad eccezione, in ogni caso dei terreni agricoli (comma 669 sostituito

dall'art.2 comma 1 lett. f) D.L. 16/2014). Con le modifiche apportate dal recente decreto legge, viene risolta una delle prime incongruenze create nella prima stesura della normativa. Originariamente, infatti, il Legislatore nel tentativo di unire i due prelievi principali in unica tassazione, ha creato i primi problemi operativi. Il precedente comma prevedeva la tassazione delle aree scoperte a qualsiasi uso adibite, creando dubbi applicativi sui terreni agricoli. La modifica del comma 669, risolve il problema applicativo stabilendo come oggetti del tributo solo ed esclusivamente i fabbricati iscritti o iscrivibili in catasto e le aree fabbricabili, escludendo esplicitamente i terreni agricoli. Il concetto di abitazione principale viene espressamente ripreso dalla normativa IMU, per cui è abitazione principale il fabbricato nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Deve pertanto applicarsi nel tributo TASI anche l'ulteriore precisazione imposta sempre dal Legislatore IMU che nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale o la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, venga considerata per l'abitazione principale un solo immobile. Ugualmente deve essere presa a riferimento anche il concetto di pertinenza legata esclusivamente ad immobili di categoria catastale C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo. La normativa richiama tacitamente anche il concetto di assimilazione, poi rafforzato dal periodo aggiunto al comma 677 dall'art. 1 comma 1 lett. a) del D.L. 16/2014 il quale prevede nell'applicazione delle aliquote situazioni agevolate per l'abitazione principale e per gli immobili ad essa equiparate ai sensi dell'art. 13 comma 2 D.L. 201/2011. Per cui, godono delle medesime agevolazioni previste per l'abitazione principale:

- immobili posseduti da anziani ricoverati in istituti sanitari (qualora opportunamente regolamentate);
- immobili posseduti da personale delle forze armate;
- immobili relativi alle cooperative edilizie a proprietà indivisa;
- abitazioni destinate ad alloggi sociali;
- abitazioni concesse in comodato a parenti in linea retta entro il I grado (qualora opportunamente regolamentati)

Il secondo problema interpretativo nasce dalla riproposizione di quanto sostenuto nella TARI (così come anche nella TARES e nella TARSU) che, però, nello specifico caso non lascia intendere con precisione se il soggetto passivo sia il possessore o il detentore, inserendo tra i due nel comma di legge la congiunzione “o”. In realtà, l'interpretazione corretta giunge dalla lettura combinata con il comma 681, in base al quale “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”. I soggetti passivi sono pertanto due per ogni immobile tassato (ad esclusione del caso in cui il possessore e l'utilizzatore coincidano): il possessore ed il detentore, avendo più significato pertanto nel testo di legge la congiunzione “e” invece della “o”. I commi successivi che proseguono la trattazione del presupposto oggettivo e soggettivo non sono meno confusionali, visto il tentativo del Legislatore di gestire una tassa sui servizi (e pertanto sull'utilizzo) calcolata sulla medesima base imponibile prevista per l'IMU(ovvero rendita per i fabbricati e valore venale per le aree fabbricabili). Nel dettaglio:

- a) Il comma 670 è stato fortunatamente soppresso dall'art. 2 comma 1 lett. g) del D.L. 16/2014, eliminando un'assurda assimilazione alla TARI che in questo contesto non aveva ragione di esistere. Il comma 670 prevedeva, infatti che “sono escluse dalla TASI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali imponibili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva”. Precisazione alquanto inutile, visto che le aree scoperte pertinenziali di locali imponibili sono spese volte già inserite nella rendita o nel valore dei locali stessi. Mentre poteva essere corretta l'esclusione delle aree condominiali non ad uso esclusivo, regolarmente accatastate, che ora, in virtù della soppressione del comma in esame, tornano ad essere regolarmente tassate.
- b) La TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari. In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria (comma 671). Questo comma inserisce uno tra i principali problemi applicativi ed operativi per la gestione del tributo: l'unicità dell'obbligazione tributaria in capo ad una pluralità di possessori o utilizzatori. Nel calcolo del tributo la cui base imponibile coincide con quella dell'IMU, non sarà possibile ripartire il carico tributario tra i vari soggetti in relazione alla propria quota di

possesso, stravolgendo sostanzialmente il presupposto tipico delle imposte patrimoniali come l'ICI o l'IMU e complicando la normale determinazione del tributo. Situazione di non facile soluzione potrebbe, ad esempio verificarsi nel momento in cui due soggetti possessori potrebbero trovarsi di fronte a due distinte situazioni tassabili (un'abitazione principale e un immobile a disposizione) per le quali il Comune può regolamentare due aliquote diverse, con impossibilità di sapere l'unica obbligazione tributaria su quale fattispecie debba essere determinata nel suo ammontare.

- c) Nessun problema applicativo nel caso di locazione finanziaria, in quanto il comma 672 prevede che 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.
- d) Ugualmente viene correttamente disciplinato l'uso temporaneo, al fine di evitare inutili complicazioni nell'applicazione del tributo nel caso di utilizzo da parte di soggetto diverso dal possessore per un periodo di tempo limitato. Il comma 673 prevede che in caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TASI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie.
- e) Nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della TASI dovuta per i locali e le aree scoperte di uso comune e per i locali e le aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo (comma 674).
- f) 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 TASI relativa alla fattispecie determinata dal soggetto possessore, mentre la restante parte è corrisposta dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare. La norma prevede che in assenza di opportuna disposizione regolamentare, l'obbligazione tributaria a carico del detentore viene fissata nella misura minima del 10%.

La base imponibile

La base imponibile è la medesima 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. Il Legislatore abbandona, pertanto, l'intenzione di lasciare la scelta al Comune sulla modalità di determinazione della base imponibile, optando per il valore dell'immobile in alternativa alla superficie; si è preferita, pertanto, una maggiore somiglianza con l'IMU piuttosto che con la TARI, semplificando in tal modo gli obblighi dichiarativi e di versamento.

Tipologia Immobile	Determinazione della base imponibile
--------------------	--------------------------------------

Fabbricati di Cat D non censiti al catasto

il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo il metodo di determinazione del valore dell'immobile risultante dalle scritture contabili.

Aree fabbricabili

il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

utilizzo edificatorio dell'area, di demolizione di fabbricato

La base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile

Fabbricati iscritti in Catasto

il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, i moltiplicatori di legge (vedasi tabella seguente)

Tipologia fabbricato	Moltiplicatore 2014
Fabbricati cat. A con esclusione delle A10	160
Fabbricati cat. C/2, C6, C7	160
Fabbricati cat. B	140
Fabbricati cat. C/3, C/4 e C/5	140
Fabbricati cat. A10	80
Fabbricati cat. D	65
Fabbricati cat. D5	80
Fabbricati cat. C/1	55

Le aliquote

L'applicazione del tributo nasce con un'aliquota di base pari all'1 per mille che il Comune con proprio regolamento approvato dal Consiglio Comunale ai sensi dell'art. 52 D.Lgs. 446/97 può diminuire fino ad azzerarla (comma 676), ovvero può aumentarla fino ad un massimo del 2,5 per mille (previsto solo per il 2014) rispettando il limite imposto dal comma 677 ovvero che 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. Per i fabbricati rurali ad uso strumentale, l'aliquota massima della TASI non può comunque eccedere il limite dell'1 per mille, potendo il Comune solo ridurla fino ad azzerarla (comma 678). Il D.L. 16/2014 aggiunge un periodo al comma 677: "Per lo stesso anno 2014, nella determinazione delle aliquote TASI possono essere superati i limiti stabiliti nel primo e nel secondo periodo, per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille a condizione che siano finanziate, relativamente alle abitazioni principali e alle unità immobiliari ad esse equiparate di cui all'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, detrazioni d'imposta o altre misure, tali da generare effetti sul carico di imposta TASI equivalenti a quelli determinatisi con riferimento all'IMU relativamente alla stessa tipologia di immobili, anche tenendo conto di quanto previsto dall'articolo 13 del citato decreto-legge n. 201, del 2011". Il comma aggiunto aumenta la potestà regolamentare del Comune il quale, nel tentativo di assicurare nella tassazione delle abitazioni principali il medesimo trattamento applicato nell'IMU prima dell'esenzione, può fissare aliquote in deroga dei due limiti imposti (la somma delle aliquote IMU e TASI non superiori alle aliquote massime IMU e l'aliquota massima del 2,5 per mille), purché destinate a finanziare eventuali detrazioni. Ricapitolando:

- a) Se il Comune supera i limiti imposti dello 0,8 per mille deve utilizzare quelle maggiori somme per finanziare le detrazioni per le abitazioni principali ed immobili ad essa assimilati;
- b) Se il Comune riesce comunque ad agevolare l'abitazione principale utilizzando una riduzione di aliquota, non è obbligato a superare i limiti imposti dal legislatore.

In virtù di questa nuova disposizione, l'aliquota massima applicabile diventa 3,3 per mille.

Esempi di applicazione delle aliquote:

Tipologia Immobile	Aliquota massima IMU (per mille)	Aliquota approvata del Comune (per mille)	Aliquota massima TASI applicabile (per mille)
Abitazione principale	6,00	4,00	2,00
Area fabbricabile	10,6	0,70	3,6 (tetto a 2,5) ovvero il 3,3 riconoscendo detrazioni alle abitazioni principali
Fabbricato a disposizione	10,6	9,00	1,6
Fabbricato Rurale	-	-	1,00

Il limite imposto dalla normativa rischia però di vanificare l'autonomia impositiva dell'Ente attraverso la quale si sarebbe dovuto colmare il minor gettito dell'IMU prodotto dall'esenzione dell'abitazione principale. Infatti, i Comuni che hanno già applicato un'aliquota IMU massima sia per gli altri immobili che per l'abitazione principale, non hanno alcuna possibilità di applicare la TASI a causa del vincolo matematico imposto dal Legislatore. Unica soluzione sarebbe quella a parità di gettito di ridurre l'aliquota IMU in modo da inserire un'aliquota TASI che permetta una tassazione distinta tra possessore e detentore, in luogo della sola imposizione a carico del

possessore. Il comma 683 prevede, infine, un'ampia libertà di determinazione delle aliquote TASI in capo al Comune, il quale può differenziarle in ragione del settore di attività nonché della tipologia e della destinazione degli immobili. In relazione a quest'ultima disposizione è ammesso intervenire prevedendo delle aliquote ridotte ad esempio per tutte quelle fattispecie che in materia IMU vengono assimilate all'abitazione principale, mentre nella TASI non esiste alcuna specifica indicazione normativa. Si ritiene addirittura possibile e legittimo azzerare l'aliquota solo per alcune fattispecie o per alcune tipologie di immobili (ad esempio il Comune può decidere di azzerare l'aliquota per l'abitazione principale o per gli immobili di categoria D).

Riduzione, esenzioni e potestà regolamentare

A differenza della TARI, la TASI sembra non consentire la piena autonomia dell'Ente di stabilire ulteriori riduzioni o esenzioni rispetto a quelle espressamente disciplinate dal Legislatore. Non esiste infatti, norma che consenta tale facoltà, limitando esclusivamente la potestà regolamentare del Comune alla possibilità di legare le riduzioni (e pertanto anche le detrazioni introdotte dal D.L. 16/2014) previste dalla legge alla capacità contributiva della famiglia anche attraverso l'applicazione dell'ISEE. L'art. 1 comma 3 del D.L. 16/2014 ha inoltre, introdotto analiticamente le fattispecie di esenzioni, inizialmente dimenticate nella prima stesura della norma. Le esenzioni riprendono la normativa ICI/IMU e sono:

- immobili posseduti dallo Stato;
- immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;
- i fabbricati di cat. E;
- fabbricati con destinazione ad usi culturali (sedi aperte al pubblico di musei, biblioteche, archivi, ecc);
- fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto;
- fabbricati di proprietà della Santa Sede;
- fabbricati appartenenti agli stati esteri e alle organizzazioni internazionali;
- immobili utilizzati da Enti no profit per lo svolgimento in modalità non commerciale di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, ecc.

Rispetto all'ICI/IMU si aggiungono solo i rifugi alpini non custoditi, i punti di appoggio ed i bivacchi, la cui esenzione è stata introdotta con la legge di conversione del D.L. 16/2014.

Inoltre per gli enti non profit il decreto prevede l'applicazione di quanto stabilito dall'articolo 91-bis del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 e successive modificazioni relativo all'uso promiscuo degli immobili. Pertanto anche tutto ciò che viene disciplinato in termini di dichiarazione e di applicazione del tributo in proporzione agli utilizzatori o alla superficie destinata alle attività non commerciali.

Le detrazioni che possono essere applicate alla abitazione principale ai fini TASI non vengono esplicitamente determinate in riferimento alla normativa IMU, anche se non è escluso il medesimo criterio logico di applicazione. Le uniche riduzioni ai fini IMU che possono essere applicate anche alla TASI sono quelle che riducono la base imponibile, ovvero la riduzione del 50% per gli immobili storici e per quelli inagibili. L'elencazione che il Legislatore compie relativamente alle riduzioni TASI, spinge il tributo verso una forte somiglianza con la TARI anche se in definitiva, prevede la facoltà dell'Ente di inserire nel regolamento comunale agevolazioni relativamente efficaci nella sua concreta applicazione. Il comma 679 stabilisce, infatti, che il comune con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, può prevedere riduzioni 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;

Il comma 682 esprime esplicito riferimento alla potestà regolamentare in materia TASI, indicando ciò che il regolamento deve obbligatoriamente disciplinare, ovvero:

- 1) la disciplina delle riduzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE;
- 2) l'individuazione dei servizi indivisibili e l'indicazione analitica, per ciascuno di tali servizi, dei relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta.

Il regolamento disciplina le riduzioni, nel limite dell'elencazione effettuata dal comma 679, stabilendo forme e requisiti di riconoscimento delle medesime, facendo particolare riferimento alla capacità contributiva della famiglia. Il punto 2 introduce un altro aspetto delicato, ovvero l'obbligo dell'analitica indicazione dei costi per servizi indivisibili che verranno finanziati con le aliquote TASI. Il Legislatore vuole, pertanto, l'approvazione di una sorta di piano finanziario della TASI nel quale vengano indicati i costi finanziati con le aliquote approvate nel medesimo atto. Il comma 683 prevede, infatti, che il Consiglio Comunale deve approvare, entro il termine fissato da norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione, le tariffe della TARI in conformità al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, redatto dal soggetto che svolge il servizio stesso ed approvato dal consiglio comunale o da altra autorità competente a norma delle leggi vigenti in materia, e le aliquote della TASI, in conformità con i servizi e i costi individuati ai sensi della lettera b), numero 2), del comma 682. Il Regolamento deve, inoltre, necessariamente contenere altri aspetti facoltativi ma necessari per la corretta gestione del tributo, in considerazione della evidente limitatezza della norma generale.

Titolo 3. La Tassa sui rifiuti (TARI)

Particolarità e differenze con la TARES

Per l'anno 2014 il legislatore cambia nuovamente nome al prelievo sui rifiuti, apportando pochissime modificazioni al precedente dettato normativo previsto per la TARES. Sostanzialmente con l'obiettivo di eliminare la maggiorazione per la copertura dei servizi indivisibili (oggi coperti con la TASI), cambia denominazione creando un nuovo prelievo e costringendo i comuni ad approvare un nuovo regolamento anche se sostanzialmente identico al precedente. Riepiloghiamo gli aspetti che vengono esattamente riproposti nel passaggio da TARES a TARI, per poi concentrare l'attenzione sugli aspetti che hanno subito delle conferme o delle integrazioni rispetto al prelievo precedente:

- Presupposto oggettivo e soggettivo (commi 641 – 642)
- Detenzione temporanea dell'area o del locale tassabilità in capo al possessore (comma 643)
- Solidarietà in caso di pluralità di possessori o detentori (comma 642)
- Adempimento unico in caso di centro commerciale o multiproprietà (comma 644)
- Tassazione delle istituzioni scolastiche pubbliche (comma 655)
- La tariffa giornaliera (commi 662 – 665)
- L'applicazione della quota provinciale (comma 666)
- Potestà regolamentare (comma 682 lett. a)

Determinazione della base imponibile

La lettura dei commi dal 645 al 648 conferma il consolidato orientamento del Legislatore di voler rinviare l'utilizzo della superficie catastale per i fabbricati di categoria ordinaria (Cat. A, B, C) al completamento del sistema di interscambio, avviato con decreto del direttore dell'Agenzia delle Entrate ma non ancora concluso. In particolare, in materia TARI viene esplicitamente previsto un termine preciso di efficacia del nuovo criterio di determinazione della base imponibile, ovvero dal 1° gennaio successivo alla data di emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, previo accordo da sancire in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, che attesti l'avvenuta completa attuazione delle disposizioni di cui al comma 647. Fino a tale data resta applicabile la superficie calpestabile ed, esclusivamente in fase accertativa, l'80% di quella catastale.

Esclusione delle aree che producono rifiuti speciali ed assimilati

Mentre per la produzione dei rifiuti speciali è palese e confermata l'esclusione delle aree che li producono dalla tassazione, la vera novità è rappresentata dalla riduzione per la produzione di rifiuti assimilati (pertanto da conferire al servizio comunale) qualora avviati al riciclo. Questo principio che tenta di scardinare la privativa comunale, prevede l'applicazione di una riduzione obbligatoria della parte variabile, proporzionale alla quantità di rifiuti avviati al riciclo. Tale disposizione di legge che ha subito varie modifiche prima di giungere alla sua definitiva stesura, rappresenta la vera novità nel sistema di prelievo della TARI e rischia di diventare un aggravio

di costi a carico delle utenze domestiche qualora alla minore entrata non sia commisurata una reale riduzione dei costi del servizio.

Determinazione delle tariffe

Anche nel calcolo delle tariffe ci sono delle piccole differenze/novità con la TARES. Fermo restando il rispetto della commisurazione delle tariffe alla quantità potenziale di rifiuti producibili e la copertura integrale del costo del servizio, il Legislatore svincola il ricorso al DPR 158/99 permettendo al comune anche l'applicazione di un metodo alternativo. Tale metodo viene rafforzando con la modifica introdotta dal D.L. 16/2014 nella sua fase di conversione, la quale prevedendo la possibilità di applicare i criteri del DPR 158/99 derogando i limiti minimi e massimi dei coefficienti di produttività. In particolare, viene previsto che nelle more della revisione del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158, al fine di semplificare l'individuazione dei coefficienti relativi alla graduazione delle tariffe il comune può prevedere, per gli anni 2014 e 2015, l'adozione dei coefficienti di cui alle tabelle 2 (*kb parte variabile UD*), 3a, 3b (*kc parte fissa UND*), 4a e 4b (*kd parte variabile UND*) dell'allegato 1 al citato regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 158 del 1999, inferiori ai minimi o superiori ai massimi ivi indicati del 50 per cento e può altresì non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1a e 1b (*ka parte fissa UD*) del medesimo allegato 1.

Applicazione delle riduzioni facoltative

Per quanto concerne la copertura finanziaria delle riduzioni inserite facoltativamente dal Comune nel proprio regolamento, la stesura finale della normativa prevede che a discrezione dell'Ente la medesima possa avvenire a carico dei contribuenti, ovvero attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune stesso.