

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- **[Circolare Ministero dell'Economia e Finanze del 18/05/2012 n. 3/DF](#)**
IMU. Anticipazione sperimentale. Art. 13 del D.L. 06/12/2011 n. 201 convertito dalla L. 22/12/2011 n. 214. Chiarimenti.
- **[Risoluzione Agenzia delle Entrate del 06/07/2012 n. 73/E](#)**
Interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione delle norme che disciplinano l'Imposta Municipale propria (IMU).
- **[Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 03/12/2012 n. 1/DF](#)**
IMU - Problematiche relative al Regolamento 19 novembre 2012 n. 200.
- **[Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 13/12/2012 n. 2/DF](#)**
IMU - Problematiche relative ai rimborsi e ai conguagli di somme versate al Comune o allo Stato. Quesito.
- **[Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 11/01/2013 n. 1/DF](#)**
IMU - Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti con commerciali.
- **[Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 18/01/2013 n. 2/DF](#)**
IMU - Obbligo di presentazione dichiarazione per i coltivatori e gli imprenditori agricoli iscritti all'IAP.
- **[Risoluzione Ministero Economia e delle Finanze del 04/03/2013 n. 4/D](#)**
Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Immobili concessi in comodato.
- **[Risoluzione Ministero Economia e delle Finanze del 04/03/2013 n. 3/DF](#)**
Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200. Adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo.
- **[Circolare Agenzia delle Entrate del 11/03/2013 n. 5/E](#)**
Rapporti tra IMU e le imposte sui redditi – Chiarimenti
- **[Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28/03/2013 n. 5/DF](#)**
IMU – Quesiti in materia di pubblicazione delle deliberazioni concernenti le aliquote, di pagamento della prima rata dell'imposta e di assegnazione della casa coniugale.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- **Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28/03/2013 n. 6/DF**
IMU - Termine di presentazione della dichiarazione IMU concernente i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, ovvero iscritti, ma senza attribuzione di rendita, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati. Quesito
- **Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze del 29/04/2013 n. 1/DF**
Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES) - Imposta municipale propria (IMU) – Chiarimenti in ordine alle modifiche recate dall'art. 10 del D. L. 8 aprile 2013, n. 35.
- **Risoluzione Agenzia delle Entrate del 21/05/2013 n. 33/E**
Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello "F24" e "F24 EP", 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, relativa agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - articolo 1, comma 380, lettere f) e g), della legge 24 dicembre 2012, n. 228
- **Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23/05/2013 n. 2/DF**
Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Modifiche recate dall'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. 8 aprile 2013, n. 35, in corso di conversione. Quesiti in materia di pagamento della prima rata dell'imposta relativa all'anno 2013.
- **Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 05/06/2013 n. 7/DF**
Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Modifiche recate dall'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. 8 aprile 2013, n. 35. Quesiti in materia di pagamento dell'imposta relativa all'anno 2013 per gli enti di cui alla lett. i), comma 1, art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.
- **Risoluzione Agenzia delle Entrate del 04/07/2013 n. 44/E**
Rapporti tra l'IMU e le imposte sui redditi - Deducibilità contributi ai consorzi obbligatori - Articolo 10, comma 1, lett. a), del TUIR
- **Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 22/07/2013 n. 8/DF**
Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Realizzazione di un impianto fotovoltaico sul lastrico solare. Quesito.
- **Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 11/12/2013 n. 11/DF**
Esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per il cd "magazzino" delle imprese edili. Quesito.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Circolare Ministero dell'Economia e Finanze del 18/05/2012 n. 3/DF

***IMU. Anticipazione sperimentale. Art. 13 del D.L. 06/12/2011 n. 201 convertito
dalla L. 22/12/2011 n. 214. Chiarimenti***

1. L'OGGETTO DELL'IMU

2. IL PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

3. I SOGGETTI PASSIVI

4. LA BASE IMPONIBILE

- 4.1 Fabbricati iscritti in catasto
- 4.2 Fabbricati classificabili nel gruppo catastale D
- 4.3 Terreni
- 4.4 Aree fabbricabili

5. LE ALIQUOTE

6. L'ABITAZIONE PRINCIPALE E LE RELATIVE PERTINENZE

- 6.1 Le disposizioni relative agli ex coniugi
- 6.2 Anziani e disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero e cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato
- 6.3 La detrazione per gli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa e degli IACP

7. LE DISPOSIZIONI DELL'IMU PER IL SETTORE AGRICOLO

- 7.1 La definizione di coltivatore diretto e di imprenditore agricolo professionale
- 7.2 Le agevolazioni applicabili ai terreni agricoli
- 7.3 I fabbricati rurali

8. LE AGEVOLAZIONI E LE ESENZIONI

9. LA QUOTA DELL'IMU RISERVATA ALLO STATO

10. IL VERSAMENTO

- 10.1 Le modalità del versamento dell'IMU
- 10.2 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012
- 10.3 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per l'abitazione principale e per le relative pertinenze
- 10.4 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per i fabbricati rurali strumentali
- 10.5 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per i fabbricati rurali non censiti

11. LA DICHIARAZIONE

12. L'INDEDUCIBILITÀ DELL'IMU

13. RAPPORTI TRA L'IMU E LE IMPOSTE SUI REDDITI

14. L'ACCERTAMENTO E LA RISCOSSIONE

15. L'INVIO DEI REGOLAMENTI E DELLE DELIBERE DI APPROVAZIONE DELLE ALIQUOTE

1. L'OGGETTO DELL'IMU

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

L'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha anticipato in via sperimentale l'istituzione dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 8 del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23. Il comma 1 del citato art. 13 stabilisce che la nuova imposta è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale dall'anno 2012 e fino al 2014, in base agli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, in quanto compatibili, mentre l'applicazione a regime di detta imposta è fissata a decorrere dall'anno 2015.

L'IMU, a norma del comma 1 del citato art. 8 del D. Lgs. n. 23 del 2011, sostituisce l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e le relative addizionali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti i beni non locati, per i cui rapporti con l'IMU si rinvia al paragrafo 13.

Si deve, innanzitutto, precisare che la locuzione "*beni non locati*" ricomprende sia i fabbricati sia i terreni; per cui, detti immobili rientrano nell'oggetto dell'imposta non solo nel caso in cui non risultino locati ma anche in quello in cui non siano affittati. Tale affermazione trova il suo fondamento nel necessario coordinamento che deve essere effettuato tra l'art. 8, comma 1, in commento ed il comma 9 del successivo art. 9, in cui si fa un generico riferimento agli immobili, senza distinguere tra fabbricati e terreni.

In merito al passaggio dall'ICI all'IMU, occorre attirare, preliminarmente, l'attenzione sulla circostanza che l'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, nel delineare la disciplina del nuovo tributo, ha espressamente richiamato soltanto alcune delle disposizioni concernenti la disciplina dell'ICI, che è data non solo dalle norme contenute nel decreto istitutivo dell'imposta comunale - D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 - ma anche da quelle intervenute successivamente sul tributo, previste da altri provvedimenti legislativi.

Si deve rilevare, inoltre, che il comma 1 del citato art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ritiene applicabili gli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, in quanto compatibili; per cui, il vaglio di compatibilità deve essere effettuato esclusivamente con le norme del D. Lgs. n. 23 del 2011 e non con quelle del D. Lgs. n. 504 del 1992.

In tale contesto, si deve anche richiamare il comma 13 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, il quale stabilisce, tra l'altro, che resta ferma la disposizione recata dall'art. 14, comma 6 del D. Lgs. n. 23 del 2011, secondo la quale è confermata la potestà regolamentare in materia di entrate degli enti locali di cui all'art. 52 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Va precisato che l'attuale formulazione dell'art. 14, comma 6, in commento è il frutto della modifica apportata dall'art. 4, comma 1, del D. L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44. La precedente versione della norma prevedeva, invece, il richiamo anche all'art. 59 del D. Lgs. n. 446 del 1997, relativo alla potestà regolamentare in materia di ICI, disposizione che, quindi, non può trovare applicazione per l'IMU.

Va, comunque, ribadito che ai fini IMU il potere conferito dall'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, deve essere coordinato con la disciplina del nuovo tributo che pone dei limiti stringenti alla potestà regolamentare, soprattutto in considerazione della previsione della riserva della quota erariale di cui al comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011.

2. IL PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

L'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, prevede che il presupposto impositivo dell'IMU è costituito dal possesso di qualunque immobile, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa. In questa nuova accezione devono, quindi, essere ricondotti anche, ad esempio, i terreni incolti. Il richiamo effettuato dal citato art. 13, comma 2, all'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, è inteso, infatti, al solo scopo di mantenere anche ai fini IMU le definizioni che risultavano già utilizzate ai fini ICI, e cioè:

a) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato;

b) per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità.

Si deve precisare che concorre a completare tale definizione l'art. 36, comma 2, del D. L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il quale stabilisce che un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Occorre tenere presente che l'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, richiama l'agevolazione di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, e al contempo specifica i soggetti beneficiari della stessa. Pertanto, non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola - per la cui definizione si rinvia al paragrafo 7.1 - sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali;

c) per terreno agricolo, infine, si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile.

3. I SOGGETTI PASSIVI

L'art. 9, comma 1, del D. Lgs. n. 23 del 2011, cui fa rinvio l'art. 13, comma 1, del D.L. n. 201 del 2011, stabilisce che sono soggetti passivi:

a) il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa; il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Si richiama l'attenzione sul comma 12-*quinquies* dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, in base al quale, ai soli fini dell'IMU, l'ex coniuge affidatario della casa coniugale si intende in ogni caso titolare di un diritto di abitazione, la cui illustrazione è svolta al paragrafo 6.1;

b) il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

c) il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto¹.

4. LA BASE IMPONIBILE

L'art. 13, comma 3, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che la base imponibile dell'IMU è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 5, commi 1, 3, 5 e 6 del D. Lgs. n. 504 del 1992, e dell'art. 13, commi 4 e 5 del D. L. n. 201 del 2011.

4.1 Fabbricati iscritti in catasto

Il comma 4 dello stesso art.13 prevede che per i 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%, ai sensi dell'art. 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, i seguenti moltiplicatori:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5;
- 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

4.2 Fabbricati classificabili nel gruppo catastale D

Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, l'art. 5, comma 3 del D. Lgs. n. 504 del 1992, stabilisce che fino all'anno nel quale i fabbricati stessi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione ed è costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili, applicando per ciascun anno di formazione dello stesso, i coefficienti aggiornati ogni anno con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze che, per l'anno 2012, è stato emanato in data 5 aprile 2012.

Il citato art. 5, comma 3, del D. Lgs. n. 504 del 1992, stabilisce, inoltre, che, in caso di locazione finanziaria, il locatore o il locatario possono esperire la procedura di cui al

¹ Tale disciplina si applica anche agli immobili da costruire o in corso di costruzione oggetto dei contratti di leasing stipulati antecedentemente all'entrata in vigore della legge 23 luglio 2009, n. 99.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

regolamento adottato con decreto del Ministro delle finanze del 19 aprile 1994, n. 701, con conseguente determinazione del valore del fabbricato sulla base della rendita proposta, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali. In mancanza di rendita proposta, il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo.

Tale norma è stata oggetto di numerosi contrasti interpretativi che sono stati risolti dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, nella sentenza n. 3160 del 9 febbraio 2011, hanno affermato il principio di diritto secondo cui *“con riferimento alla base imponibile dei fabbricati non iscritti in catasto, posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, il D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 3, ha previsto, fino alla attribuzione della rendita catastale, un metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili valido fino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata” dal contribuente: “dal momento in cui fa la richiesta egli”, invece, “pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile”, “diventa titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall’adesione al sistema generale della rendita catastale, sicché può avere il dovere di pagare una somma maggiore (ove intervenga un accertamento in tal senso) o può avere il diritto a pagare una somma minore ed a chiedere il relativo rimborso nei termini di legge”.*

Pertanto, come affermano le SS.UU., *“nonostante l’indubbia influenza del tenore testuale”* della norma, il momento che segna il passaggio dal criterio di determinazione della base imponibile fondato sui valori contabili al criterio catastale è quello della richiesta di attribuzione della rendita mediante l’esperienza della procedura di cui al D. M. n. 701 del 1994.

4.3 Terreni

Il comma 5 dello stesso art. 13, stabilisce che il valore dei terreni agricoli, nonché di quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP), è costituito da quello ottenuto applicando all’ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell’anno di imposizione, rivalutato del 25 %, ai sensi dell’art. 3, comma 51, della legge n. 662 del 1996, un moltiplicatore pari a 110. Il successivo comma 8-bis prevede un’ulteriore agevolazione che sarà esaminata nel paragrafo 7.2 dedicato ai soggetti in questione.

Per gli altri terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, si applica il medesimo procedimento di calcolo, ma il moltiplicatore da considerare è pari a 135.

4.4 Aree fabbricabili

Per le aree fabbricabili, l’art. 5, comma 5, del D. Lgs. n. 504 del 1992, dispone che la base imponibile è data dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell’anno di imposizione, avendo riguardo:

- alla zona territoriale di ubicazione;

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- 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.

In altre parole, ai fini della determinazione della base imponibile in materia di aree fabbricabili, occorre tener conto degli elementi individuati dalla norma citata a cui il contribuente deve attenersi per la quantificazione del valore dell'area.

Occorre ricordare che l'art. 31, comma 20, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, dispone che *"I comuni, quando attribuiscono ad un terreno la natura di area fabbricabile, ne danno comunicazione al proprietario a mezzo del servizio postale con modalità idonee a garantirne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente"*. In sostanza, la norma ha il fine di fornire le garanzie procedurali poste a tutela del contribuente assunte a principio generale dell'ordinamento tributario ad opera dell'art. 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che ha stabilito in maniera generalizzata l'obbligo di informazione a carico del comune, ogni qual volta ci si trovi di fronte ad ogni fatto o circostanza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione a carico del soggetto interessato. In merito agli aspetti operativi, si ritiene che l'ente locale possa disciplinare autonomamente la procedura adottando lo schema più confacente alla propria organizzazione. Bisogna, comunque, tener presente che, in caso di mancata comunicazione dell'intervenuta edificabilità dell'area, si applica l'art. 10, comma 2, della legge n. 212 del 2000, il quale, a tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, prevede che *"non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa"*.

Il comma 6 dell'art. 5, del D. Lgs. n. 504 del 1992, richiamato dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede, infine, che, in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457 - fattispecie ora disciplinate dall'art. 3 del D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380, recante il Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia - la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in 9 dello stesso D. Lgs. n. 504 del 1992, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato.

5. LE ALIQUOTE

L'art. 13, comma 6, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che l'aliquota di base dell'imposta è pari allo 0,76%. I comuni con deliberazione del consiglio comunale, adottata ai sensi dell'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, possono modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali.

Occorre precisare che sia il limite minimo sia quello massimo costituiscono dei vincoli invalicabili da parte del comune, il quale, nell'esercizio della sua autonomia regolamentare, può esclusivamente manovrare le aliquote, differenziandole sia nell'ambito della stessa fattispecie impositiva, sia all'interno del gruppo catastale, con riferimento alle singole categorie.

Si deve, comunque, sottolineare che la manovrabilità delle aliquote deve essere sempre esercitata nel rispetto dei criteri generali di ragionevolezza e non discriminazione.

Il legislatore, nel riconoscere la facoltà di manovrare le aliquote nel rispetto dei citati limiti, ha voluto salvaguardare al contempo la quota del gettito riservata allo Stato e un gettito al comune seppur minimo. Una conferma di tale finalità è rinvenibile proprio nel comma 9-bis dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, che ha espressamente concesso ai comuni la facoltà di "ridurre l'aliquota di base fino allo 0,38 per cento per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita".

Oltre alla previsione generale sopra esaminata che consente ai comuni di modificare in aumento o in diminuzione l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali, l'art. 13, del D. L. n. 201 del 2011, prevede una serie di fattispecie per le quali, come si vedrà più dettagliatamente in seguito, è stabilita l'applicazione di un'aliquota agevolata che può essere, a scelta del comune, ulteriormente modificata. È il caso dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, dei fabbricati rurali strumentali. Nell'ipotesi, invece, degli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 del TUIR, ovvero degli immobili posseduti dai soggetti passivi IRES e degli immobili locati, il legislatore ha previsto la possibilità di ridurre ulteriormente l'aliquota.

6. L'ABITAZIONE PRINCIPALE E LE RELATIVE PERTINENZE

Nel presupposto impositivo dell'IMU è ricompreso anche il possesso dell'abitazione principale e delle relative pertinenze. Conseguentemente, l'art. 13, comma 14, lett. a), del D. L. n. 201 del 2011, ha abrogato l'art. 1 del D. L. 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, che aveva introdotto, per gli immobili in discorso, l'esenzione dall'ICI.

Rispetto a quanto previsto per l'ICI, la definizione di abitazione principale presenta dei profili di novità. Infatti, l'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che per *"abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo*

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

familiare si applicano per un solo immobile". Dalla lettura della norma emerge, innanzitutto, che l'abitazione principale deve essere costituita da una sola unità immobiliare iscritta o iscrivibile in catasto a prescindere dalla circostanza che sia utilizzata come abitazione principale più di una unità immobiliare distintamente iscritta in catasto. In tal caso, le singole unità immobiliari vanno assoggettate separatamente ad imposizione, ciascuna per la propria rendita. Pertanto, il contribuente può scegliere quale delle unità immobiliari destinare ad abitazione principale, con applicazione delle agevolazioni e delle riduzioni IMU per questa previste; le altre, invece, vanno considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal comune per tali tipologie di fabbricati.

Il contribuente non può, quindi, applicare le agevolazioni per più di una unità immobiliare, a meno che non abbia preventivamente proceduto al loro accatastamento unitario. La disposizione in questione consente di superare per l'IMU, in maniera inequivocabile, i contrasti interpretativi tra prassi e giurisprudenza sorti in materia di ICI².

L'altro aspetto di novità consiste nel fatto che per abitazione principale si deve intendere l'immobile nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. In altri termini, il legislatore ha innanzitutto voluto collegare i benefici dell'abitazione principale e delle sue pertinenze al possessore e al suo nucleo familiare e, in secondo luogo, ha voluto unificare il concetto di residenza anagrafica e di dimora abituale, individuando come abitazione principale solo l'immobile in cui le condizioni previste dalla norma sussistono contemporaneamente, ponendo fine, anche in questo caso, alle problematiche applicative che sulla questione hanno interessato l'ICI.

La disposizione in commento precisa, inoltre, che, nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, l'aliquota e la detrazione per l'abitazione principale e per le relative pertinenze devono essere uniche per nucleo familiare indipendentemente dalla dimora abituale e dalla residenza anagrafica dei rispettivi componenti. Lo scopo di tale norma è quello di evitare comportamenti elusivi in ordine all'applicazione delle agevolazioni per l'abitazione principale, e, quindi, la norma deve essere interpretata in senso restrittivo, soprattutto per impedire che, nel caso in cui i coniugi stabiliscano la residenza in due immobili diversi nello stesso comune, ognuno di loro possa usufruire delle agevolazioni dettate per l'abitazione principale e per le relative pertinenze.

Se, ad esempio, nell'immobile in comproprietà fra i coniugi, destinato all'abitazione principale, risiede e dimora solo uno dei coniugi - non legalmente separati - poiché l'altro

² Nella risoluzione n. 6 del 7 maggio 2002, l'Amministrazione finanziaria aveva interpretato la questione nel senso confermato dalla norma in commento, mentre, la Corte di Cassazione, facendo riferimento alle situazioni di fatto, nella sentenza n. 25902 del 29 ottobre 2008, ha sostenuto che il concetto di abitazione principale non risulta necessariamente connesso a quello di "unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio", e, pertanto, aveva consentito di applicare le agevolazioni per l'abitazione principale alle unità immobiliari utilizzate concretamente come "abitazione principale" dell'immobile nel suo complesso.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

risiede e dimora in un diverso immobile, situato nello stesso comune, l'agevolazione non viene totalmente persa, ma spetta solo ad uno dei due coniugi. Nell'ipotesi in cui sia un figlio a dimorare e risiedere anagraficamente in altro immobile ubicato nello stesso comune, e, quindi, costituisce un nuovo nucleo familiare, il genitore perde solo l'eventuale maggiorazione della detrazione.

Il legislatore non ha, però, stabilito la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in comuni diversi, poiché in tale ipotesi il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in un altro comune, ad esempio, per esigenze lavorative.

Per quanto riguarda la definizione delle pertinenze dell'abitazione principale, l'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che *"per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo"*. Sulla base del chiaro dettato normativo, possono intendersi quali pertinenze soltanto le unità immobiliari accatastate nelle categorie:

- C/2: magazzini e locali di deposito; cantine e soffitte se non unite all'unità immobiliare abitativa;
- C/6: stalle, scuderie, rimesse, autorimesse;
- C/7: tettoie.

Il contribuente può considerare come pertinenza dell'abitazione principale soltanto un'unità immobiliare per ciascuna categoria catastale, fino ad un massimo di tre pertinenze appartenenti ciascuna ad una categoria catastale diversa, espressamente indicata dalla norma.

Rientra nel limite massimo delle tre pertinenze anche quella che risulta iscritta in catasto unitamente all'abitazione principale.

Entro il suddetto limite il contribuente ha la facoltà di individuare le pertinenze per le quali applicare il regime agevolato.

Se, per esempio, possiede 3 pertinenze di cui una cantina accatastata come C/2 e due *garages* classificati come C/6, sarà lo stesso contribuente ad individuare fra questi ultimi la pertinenza da collegare all'abitazione principale. Se, però, la cantina risulta iscritta congiuntamente all'abitazione principale, il contribuente deve applicare le agevolazioni previste per tale fattispecie solo ad altre due pertinenze di categoria catastale diversa da C/2, poiché in quest'ultima rientrerebbe la cantina iscritta in catasto congiuntamente all'abitazione principale. Le eventuali ulteriori pertinenze sono assoggettate all'aliquota ordinaria.

Bisogna anche tenere conto dell'evenienza in cui due pertinenze, di solito la soffitta e la cantina, siano accatastate unitamente all'unità ad uso abitativo. In tale caso, in base alle norme tecniche catastali, la rendita attribuita all'abitazione ricomprende anche la redditività di tali

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

porzioni immobiliari non connesse. Pertanto, poiché dette pertinenze, se fossero accatastate separatamente, sarebbero classificate entrambe in categoria C/2, per rendere operante la disposizione in esame, si ritiene che il contribuente possa usufruire delle agevolazioni per l'abitazione principale solo per un'altra pertinenza classificata in categoria catastale C/6 o C/7.

I comuni non possono intervenire con una disposizione regolamentare in ordine all'individuazione delle pertinenze e tale affermazione è avvalorata dall'abrogazione ad opera dell'art. 13, comma 14, lett. b), del D. L. n. 201 del 2011, della lett. d), comma 1, dell'art. 59 del D. Lgs. n. 446 del 1997, che consentiva agli enti locali, nell'esercizio della potestà regolamentare, di *"considerare parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto"*.

Le eventuali pertinenze eccedenti il numero di tre sono, ovviamente, assoggettate all'aliquota ordinaria. In tal modo, il legislatore ha fornito chiarezza su un aspetto che nel passato ha causato diversi problemi applicativi garantendo un uniforme trattamento normativo su tutto il territorio nazionale.

In merito all'individuazione delle pertinenze, occorre precisare che la Corte di Cassazione nella sentenza n. 25127 del 30 novembre 2009, ha affermato che *"ai sensi dell'art. 817 c.c., sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa"* e, pertanto, ai fini dell'attribuzione della qualità di pertinenza occorre basarsi *"sul criterio fattuale e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, secondo la relativa definizione contenuta nell'art. 817 c.c. (Cass. 19161/2004)... In materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale, che grava sul contribuente (quando, come nella specie, ne derivi una tassazione attenuata) deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. Se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche estetiche, o di altro tipo), non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite"*³.

L'art. 13, comma 7, del D. L. n. 201 del 2011, fissa direttamente l'aliquota da applicare all'abitazione principale e alle relative pertinenze allo 0,4%. I comuni possono, comunque, intervenire su detta aliquota aumentandola o diminuendola sino a 0,2 punti percentuali. Ciò significa che la misura dell'aliquota per l'abitazione principale e le relative pertinenze può essere elevata fino allo 0,6 % e può essere diminuita fino allo 0,2 %.

Si ritiene che, analogamente a quanto è stato precisato nel paragrafo 5, dedicato alle aliquote, al comune è riconosciuta la potestà di diversificare le aliquote all'interno dei limiti minimi e massimi stabiliti dalla legge nel rispetto dei criteri generali di ragionevolezza e non discriminazione.

³ La "simulazione" di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c., al fine di ottenere un risparmio fiscale va, dunque, inquadrato nella più ampia categoria dell'abuso di diritto (v. Cass. SS.UU. 30055/2008).

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Per gli immobili in questione, l'art. 13, comma 10, del D. L. 201 del 2011, riconosce una detrazione pari a € 200 per il periodo durante il quale si protrae tale destinazione; inoltre, se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi in egual misura e proporzionalmente al periodo per il quale la destinazione stessa si verifica.

In sede di conversione del D. L. n. 201 del 2011, è stato stabilito che per gli anni 2012 e 2013, la detrazione di € 200 è maggiorata di € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, a condizione che lo stesso dimori abitualmente e risieda anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. La maggiorazione non può superare € 400 e, pertanto, l'importo complessivo della detrazione e della maggiorazione non può risultare superiore a € 600.

Si deve precisare che il diritto alla maggiorazione spetta fino al compimento del ventiseiesimo anno di età, per cui si decade dal beneficio dal giorno successivo a quello in cui si verifica l'evento.

L'importo di tale ulteriore beneficio, costituendo una maggiorazione della detrazione, si calcola con le stesse regole di quest'ultima e, quindi, in misura proporzionale al periodo in cui persiste il requisito che dà diritto alla maggiorazione stessa.

A questo proposito, si deve chiarire che, in caso di nascita di un figlio, per computare un mese occorre che la nascita si sia verificata da almeno 15 giorni. Ad esempio, se la nascita avviene il 15 marzo, allora, il mese di marzo deve essere computato nel calcolo della maggiorazione. Se, invece, il figlio nasce, ad esempio, il 17 marzo, non si potrà tenere conto di tale mese.

Se si prende in considerazione il caso del compimento del 26° anno di età, per potere computare il mese nel calcolo della maggiorazione occorre che l'evento si verifichi dal 15° giorno in poi. Per cui se il figlio compie i 26 anni il 14 marzo, allora la maggiorazione non spetterà per quel mese e per il calcolo della stessa si potranno prendere in considerazione esclusivamente i mesi di gennaio e di febbraio, periodo durante il quale si è protratto il requisito richiesto dalla norma.

Nell'ipotesi in cui, invece, l'evento si verifichi il 15 marzo, allora la maggiorazione spetterà anche per il mese in questione.

Si ritiene che la detrazione e la maggiorazione devono essere, altresì, rapportate ai mesi dell'anno nei quali si sono verificate le condizioni richieste dalla norma e, come illustrato negli esempi appena riportati, il mese durante il quale il possesso dei requisiti in parola si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero.

Tra le condizioni per godere della maggiorazione non è ricompreso quella del "*figlio fiscalmente a carico*", in quanto non vi è un'espressa disposizione normativa al riguardo e i comuni non possono neppure introdurla attraverso l'esercizio della potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997.

Sempre in merito al calcolo della maggiorazione in questione si possono esemplificare anche altri casi pratici concernenti aspetti diversi:

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- coniugi proprietari ciascuno al 50% dell'abitazione principale in cui risiedono anagraficamente e dimorano anche i due figli di entrambi, di età non superiore a 26 anni: a ciascun coniuge spetta la maggiorazione di 50 euro;
- proprietario al 25% dell'abitazione principale in cui risiede anagraficamente e dimora abitualmente insieme alla moglie, non proprietaria, e al figlio di entrambi di età non superiore a 26 anni: al proprietario spetta la maggiorazione di 50 euro, a prescindere dal fatto che il proprietario sia tale solo al 25%;
- proprietario al 100% dell'abitazione principale, in cui è residente anagraficamente e dimora anche abitualmente il figlio della convivente: la maggiorazione non spetta;
- conviventi proprietari al 50% dell'abitazione principale, in cui è residente anagraficamente e dimora abitualmente anche il figlio della convivente di età non superiore a 26 anni: la maggiorazione di 50 euro spetta, ovviamente, solo alla madre proprietaria dell'immobile;
- proprietario al 100% dell'abitazione principale in cui sono residenti anagraficamente e dimorano abitualmente anche la convivente e due figli di cui, però, solo uno di entrambi i soggetti menzionati e l'altro della sola convivente: in questo caso la maggiorazione di 50 euro spetta al proprietario, limitatamente al figlio di entrambi, purché di età non superiore a 26 anni;
- conviventi proprietari al 50% dell'abitazione principale, in cui risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente anche due figli di età non superiore a 26 anni di cui, però, solo uno di entrambi i soggetti menzionati e l'altro della sola convivente: in questo caso ad entrambi i comproprietari spetta la maggiorazione di euro 25 ciascuno per il figlio di entrambi, mentre alla convivente spetta anche la maggiorazione di 50 euro per il proprio figlio, per un importo complessivo di euro 75;
- proprietaria al 100% dell'abitazione principale, in cui risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente anche la figlia di anni 23 e la figlia di quest'ultima: in tale fattispecie, alla proprietaria spetta la sola maggiorazione di 50 euro per la figlia di età inferiore ai 26 anni;
- proprietaria al 75% dell'abitazione principale, in cui risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente anche la figlia di anni 23, proprietaria al 25% della stessa abitazione e la figlia di quest'ultima di 2 anni: in tale ipotesi, ad entrambe le proprietarie spetta la maggiorazione di 50 euro, ciascuna per la propria figlia;
- proprietario al 100% dell'abitazione principale in cui sono residenti anagraficamente e dimorano abitualmente anche la convivente e tre figli di età non superiore a 26 anni di cui, però, solo uno di entrambi i soggetti menzionati e gli altri due rispettivamente dei singoli soggetti: in tale ipotesi il proprietario ha diritto a due maggiorazioni di 50 euro di cui una per il figlio di entrambi ed una per il proprio figlio, per un importo complessivo di 100 euro;
- proprietario al 75% dell'abitazione principale in cui sono residenti anagraficamente e dimorano abitualmente anche la convivente proprietaria al 25% della stessa abitazione principale e tre figli di età non superiore a 26 anni di cui, però, solo uno di entrambi i soggetti

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

menzionati e gli altri due rispettivamente dei singoli soggetti: in tale ipotesi ad entrambi i proprietari spettano due maggiorazioni di cui però una di 50 euro per il proprio figlio e una di 25 euro per il figlio di entrambi, per un importo complessivo di euro 75 per ciascuno;

- proprietaria al 50% dell'abitazione principale in cui risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente anche il figlio di 38 anni, proprietario al 50% della stessa abitazione principale, la moglie di quest'ultimo e il figlio di entrambi di 4 anni: in questo caso, è ovvio che alla proprietaria non spetta alcuna maggiorazione essendo il figlio di età superiore ai 26 anni; mentre a quest'ultimo spetta la maggiorazione di 50 euro per il proprio figlio.

I comuni non possono variare l'importo della maggiorazione prevista per i figli.

La norma prevede, invece, che i comuni possono aumentare l'importo della detrazione di € 200, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. Tale facoltà può essere esercitata anche limitatamente a specifiche fattispecie meritevoli di tutela, fermi restando, ovviamente, i criteri generali di ragionevolezza e non discriminazione.

Nel solo caso in cui il comune abbia disposto l'aumento della detrazione fino a concorrenza dell'imposta dovuta, il comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede che lo stesso ente non possa fissare un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione.

6.1 Le disposizioni relative agli ex coniugi

Il comma 12-*quinquies* dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, stabilisce che ai soli fini dell'applicazione dell'IMU *"l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione"*.

Tale norma introduce una novità nel panorama dell'IMU, poiché prevedendo che l'assegnazione della *ex* casa coniugale fa sorgere in ogni caso un diritto di abitazione nei confronti del coniuge assegnatario della stessa, ne riconosce la soggettività passiva in via esclusiva. È, quindi, solo all'*ex* coniuge, in quanto soggetto passivo, che spettano le agevolazioni previste per l'abitazione principale e per le relative pertinenze, concernenti l'aliquota ridotta, la detrazione e la maggiorazione per i figli di età non superiore a 26 anni, in relazione alle quali si dovranno seguire le regole generali.

La disposizione ha innovato il precedente regime stabilito dall'art. 13, comma 10, ultimo periodo, del D. L. n. 201 del 2011, in base al quale le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze trovavano applicazione anche nei confronti delle fattispecie di cui all'art. 6, comma 3-*bis*, del D. Lgs. n. 504 del 1992, in virtù del quale il soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risultava assegnatario della casa coniugale, poteva considerare detta unità immobiliare come abitazione principale, purché non fosse titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove era ubicata la casa coniugale.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Dalla lettura delle norme appena riportate emerge inequivocabilmente che la disposizione contenuta nel comma 12-*quinquies* dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, essendo intervenuta successivamente a quella disposta dall'ultimo periodo del comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, e regolando in maniera diversa la soggettività passiva della fattispecie in commento, ha reso incompatibile la disposizione di cui all'art. 13, comma 10, ultimo periodo, del D. L. n. 201 del 2011, che, dunque, ai sensi dell'art. 15 delle disposizioni sulla legge in generale, risulta tacitamente abrogata.

Il nuovo assetto normativo comporta che le agevolazioni inerenti l'abitazione principale e le relative pertinenze sono riconosciute al coniuge assegnatario della *ex casa coniugale*, in quanto titolare del diritto di abitazione *ex art. 4*, comma 12-*quinquies* del D. L. n. 16 del 2012, il quale deve, quindi, assolvere ai relativi obblighi tributari.

In particolare, si precisa che l'IMU deve essere versata per il suo intero ammontare dal coniuge assegnatario anche se non proprietario della *ex casa coniugale*, il quale può usufruire sia dell'aliquota ridotta stabilita per l'abitazione principale sia dell'intera detrazione prevista per detto immobile, nonché della maggiorazione di € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, a condizione che lo stesso dimori abitualmente e risieda anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

Il riconoscimento da parte del legislatore della titolarità del diritto di abitazione in capo al coniuge assegnatario dell'immobile destinato ad *ex casa coniugale*, comporta che sul relativo importo non viene computata la quota di imposta riservata allo Stato di cui al comma 11 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011.

6.2 Anziani e disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero e cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato

Il citato art. 13, comma 10, stabilisce, a seguito delle modifiche intervenute ad opera dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, che *"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, nonché 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"*.

La norma prevede che i comuni, nell'ambito della propria potestà regolamentare, possono estendere alle unità immobiliari in questione lo stesso trattamento previsto per l'abitazione principale, vale a dire aliquota ridotta, detrazione e maggiorazione per i figli.

Per quanto riguarda l'estensione delle agevolazioni previste per gli anziani e i disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, occorre sottolineare che nulla è cambiato rispetto all'ICI, poiché continua ad essere attribuita al comune la facoltà di considerare abitazione principale l'immobile posseduto da tali soggetti.

Si deve precisare che nelle fattispecie previste dalla norma sopra riportata - anziani, disabili, nonché i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato - la maggiorazione di

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

50 euro prevista per i figli di età non superiore a 26 anni, si applica solo nel caso in cui gli stessi dimorino abitualmente e risiedano anagraficamente nell'immobile oggetto della disposizione di favore, in virtù del chiaro disposto del comma 10 dell'art. 13 del D. L. 201 del 2011, che fa riferimento all'*"unità immobiliare adibita ad abitazione principale"*.

Il riconoscimento da parte del legislatore della possibilità per i comuni *"di considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare"* posseduta da anziani e disabili e dai cittadini italiani residenti all'estero, comporta che, nel caso in cui venga esercitata tale facoltà, sull'imposta da versare non deve essere computata la quota riservata allo Stato di cui al comma 11 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, poiché quest'ultima norma esclude espressamente dall'anzidetta quota l'abitazione principale e le relative pertinenze.

Si ritiene che, alla luce delle modifiche appena illustrate, introdotte nel comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, abbia perso di significato, relativamente alle fattispecie in esame, la disposizione presente nel comma 11, secondo cui *"le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato"*. Infatti, detta norma appariva in linea con la precedente formulazione della disposizione contenuta nel comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, la quale stabiliva solo, senza fare riferimento all'abitazione principale, che i comuni potessero prevedere l'applicazione dell'aliquota ridotta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze e la detrazione agli immobili posseduti dagli anziani e dai disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente. Verificandosi tale ipotesi, la detrazione e l'aliquota ridotta non avrebbero, comunque, avuto effetto ai fini della determinazione della quota di imposta riservata allo Stato, sulla base di quanto stabilito dal comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011.

Le modifiche intervenute ad opera dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, hanno privato di significato quest'ultima disposizione, poiché l'attuale comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede che possa essere considerata direttamente adibita ad abitazione principale quella posseduta dagli anziani, dai disabili e dai cittadini italiani residenti all'estero.

Occorre, infine, sottolineare che non viene più riproposta per l'IMU la possibilità di assimilare ad abitazione principale l'immobile dato in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale stabilendo il grado di parentela, con conseguente applicazione dello stesso regime agevolativo previsto per l'abitazione principale, di cui all'art. 59, comma 1, lett. e) del D. Lgs. n. 446 del 1997, ormai abrogata.

Del tutto privo di significato appare il richiamo effettuato nell'ultima parte del comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ai *"soggetti di cui all'articolo 3, comma 56 della legge 23 dicembre 1996, n. 662"*, poiché la fattispecie rientra in quella che è stata espressamente disciplinata dalla norma introdotta dall'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, illustrata in questo paragrafo.

6.3 La detrazione per gli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa e degli IACP

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

L'art. 13, comma 10 prevede, altresì, che la detrazione per abitazione principale si applica anche alle unità immobiliari individuate dall'art. 8, comma 4, del D. Lgs. n. 504 del 1992, vale a dire:

- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;
- gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP).

Occorre precisare che la disposizione in materia di detrazione di cui all'art. 13, comma 10, del D.L. n. 201 del 2011, deve intendersi applicabile anche agli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D. P. R. 24 luglio 1977, n. 616.

È appena il caso di accennare che tutti i soggetti sopra richiamati possono beneficiare della sola detrazione e non dell'aliquota ridotta e della maggiorazione per i figli, trattandosi di immobili posseduti da persone giuridiche.

Tuttavia, si sottolinea che il comma 9, dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, prevede che i comuni possono ridurre l'aliquota fino allo 0,4 % nel caso di immobili posseduti da soggetti passivi IRES, tra i quali rientrano anche i soggetti in commento.

A proposito delle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari e degli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP e altri istituti comunque denominati, l'art. 13, comma 10, del D. L. n. 201 del 2011, prevede che per tali fattispecie non si applicano la riserva della quota di imposta a favore dello Stato e il comma 17 dello stesso art. 13.

7. LE DISPOSIZIONI DELL'IMU PER IL SETTORE AGRICOLO

Ai fini dell'applicazione della disciplina dell'IMU sperimentale nei confronti dei soggetti che operano in agricoltura, è necessario effettuare le seguenti precisazioni.

7.1 La definizione di coltivatore diretto e di imprenditore agricolo professionale

Per la definizione di coltivatore diretto occorre evidenziare che il codice civile inquadra tale figura nella categoria dei piccoli imprenditori di cui all'art. 2083, senza darne una definizione chiara e generale, ad eccezione del riferimento operato dall'art. 1647 al soggetto che coltiva il fondo *“col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia”*. Inoltre, dalle leggi speciali⁴ emergono diverse definizioni di carattere settoriale

⁴ Le norme di carattere speciale che richiamano la nozione di coltivatore diretto possono essere individuate nelle seguenti:

- art. 6 della legge 3 maggio 1982, n. 203, secondo il quale *“ai fini della presente legge sono affittuari coltivatori diretti coloro che coltivano il fondo con il lavoro proprio e della propria famiglia, sempreché tale forza lavorativa costituisca almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo, tenuto conto, agli effetti del computo delle giornate necessarie per la coltivazione del fondo stesso, anche dell'impiego delle macchine agricole”*;

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

dalle quali possono, comunque, evincersi degli elementi comuni ai fini di una nozione onnicomprensiva e, precisamente, il fatto che il soggetto si dedichi direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, e che la sua forza lavorativa non sia inferiore ad un terzo di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo.

Per quanto riguarda, invece, la definizione di imprenditore agricolo professionale (IAP), iscritto nella previdenza agricola, le norme sull'IMU rinviano all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, il quale individua tale soggetto in colui che dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dalle attività medesime almeno il 50% del reddito globale da lavoro⁵.

Lo stesso art. 1 al comma 3, stabilisce che la qualifica di IAP possa essere riconosciuta anche alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile e che siano in possesso dei seguenti requisiti:

-
- art. 2 della legge 26 ottobre 1957, n. 1047, il quale prevede che *“agli effetti della presente legge, sono considerati coltivatori diretti i proprietari, gli affittuari, gli enfiteuti e gli usufruttuari, i miglioratori, gli assegnatari, i pastori e gli altri comunque denominati che direttamente e abitualmente si dedicano alla manuale coltivazione dei fondi o all'allevamento ed al governo del bestiame”*;
 - art. 2 della legge 9 gennaio 1966, n. 9 a norma del quale *“È condizione per il diritto all'assicurazione di invalidità e vecchiaia per i coltivatori diretti, mezzadri e coloni e per quello alla assicurazione di malattia per i coltivatori diretti che l'effettiva prestazione di lavoro del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità delle coltivazioni del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame”*;
 - art. 31 della legge 26 maggio 1965, n. 590, in base al quale sono coltivatori diretti *“coloro che direttamente e abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame”*.

⁵ Il comma 1 dell'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, precisa, inoltre, che dal reddito globale di lavoro sono escluse le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo. Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al 25%.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- *“nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari”* (lettera a);
- *“nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale”* (lettera c).

Ai fini del riconoscimento alle società della qualifica di IAP è necessaria, però, l'ulteriore condizione rinvenibile nello stesso art. 1, comma 5-bis, del D. Lgs. n. 99 del 2004, in base al quale *“l'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura. Ai soci lavoratori di cooperative si applica l'art. 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142”*.

Il riconoscimento della qualifica di IAP alla società avviene, pertanto, solo nel caso in cui: lo statuto della società preveda l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, ricorrano i requisiti di cui al comma 3 dell'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004 ed i soggetti di cui al predetto comma 3 siano iscritti nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.

Detto inquadramento logico-sistematico della materia ha come conseguenza quella per cui non è più possibile limitare la nozione di IAP alle sole persone fisiche, conclusione avvalorata dalla circostanza che l'art. 59 non è più richiamato dall'art. 14, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011. L'art. 59, infatti, al comma 1, lett. a), prevedeva che i comuni potessero stabilire ulteriori condizioni ai fini dell'applicazione delle disposizioni del secondo periodo della lettera b) del comma 1 dell'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, *“riguardante i terreni considerati non fabbricabili, anche con riferimento alla quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte dei soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 58 e del proprio nucleo familiare”*.

7.2 Le agevolazioni applicabili ai terreni agricoli

Si è già anticipato che l'art. 13, comma 5, del D. L. n. 201 del 2011, prevede un moltiplicatore ridotto, pari a 110, diverso da quello ordinario, pari a 135, *“per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola”*.

Si deve ritenere che la locuzione *“nonché per quelli non coltivati”* assume, nel contesto della disposizione in commento, la finalità di rendere applicabile il moltiplicatore di 110 anche nel caso in cui il terreno deve essere lasciato a riposo - ed è quindi non coltivato - in applicazione delle tecniche agricole (cosiddetto *set aside*). Le stesse considerazioni, per uniformità di disciplina, valgono ai fini del riconoscimento dell'agevolazione disposta dal comma 8-bis dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, di seguito illustrata.

Per quanto riguarda le agevolazioni previste dalla disciplina dell'IMU per i coltivatori diretti e gli IAP, iscritti nella previdenza agricola, si devono ricordare le disposizioni contenute nell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, che:

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- al comma 2, richiama l'agevolazione di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, ed al contempo specifica i soggetti beneficiari della stessa. In base a tali disposizioni non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli IAP, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. Si deve, inoltre, precisare che nell'ipotesi in cui il terreno posseduto da due soggetti ma è condotto da uno solo, che abbia comunque i requisiti sopra individuati, l'agevolazione in discorso si applica a tutti i comproprietari. Tale assunto si ricava dalla giurisprudenza costante della Corte di Cassazione (si veda fra tutte la sentenza n. 15566 del 30 giugno 2010), la quale ha statuito che *"ricorrendo tali presupposti, il terreno soggiace all'imposta in relazione al suo valore catastale, dovendosi prescindere dalla sua obiettiva potenzialità edilizia. La considerazione, in questi casi, dell'area come terreno agricolo ha quindi carattere oggettivo e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali. Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti"*;

- al comma 8-bis, stabilisce che i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 6.000 e con le seguenti riduzioni:

- a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a euro 15.500;

- b) del 50 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 15.500 e fino a euro 25.500;

- c) del 25 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a euro 32.000.

Si deve argomentare che, nel caso in cui il coltivatore diretto o IAP, iscritto nella previdenza agricola, possiede e conduce più terreni, le riduzioni devono essere calcolate proporzionalmente al valore dei terreni posseduti nei vari comuni e devono essere rapportate al periodo dell'anno in cui sussistono le condizioni richieste dalla norma e alla quota di possesso. Si deve, altresì, precisare che trattandosi di agevolazioni che hanno natura soggettiva devono applicarsi per intero sull'imponibile calcolato in riferimento alla corrispondente porzione di proprietà del soggetto passivo che coltiva direttamente il fondo.

Da quanto argomentato è possibile dedurre che se il terreno agricolo è posseduto e condotto da tutti i soggetti passivi, il beneficio fiscale spetta ad ognuno di essi proporzionalmente alla relativa quota di proprietà dell'immobile.

Nell'ipotesi, invece, in cui i soggetti passivi non siano tutti conduttori del fondo, l'agevolazione si applica soltanto a coloro che possiedono i requisiti richiesti dalla norma e l'agevolazione deve essere ripartita proporzionalmente alle quote di proprietà dei singoli soggetti passivi che coltivano il terreno, così come laddove il comproprietario che coltiva il fondo fosse uno soltanto di essi, a lui spetterebbe per intero l'agevolazione in questione.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

A coloro che non conducono il fondo, invece, non spetta il beneficio fiscale in questione e, pertanto, l'IMU dovuta da questi ultimi deve essere calcolata seguendo le normali modalità di determinazione del tributo.

L'agevolazione in questione ha effetto anche ai fini del calcolo della quota di imposta riservata allo Stato.

Le agevolazioni fin qui descritte non possono ritenersi applicabili nell'ipotesi in cui il terreno viene concesso in affitto, perché si perde il requisito richiesto dalla norma secondo cui il terreno deve essere posseduto e condotto dal coltivatore diretto o dallo IAP, iscritto nella previdenza agricola. Le uniche ipotesi in cui tale regola non opera sono quelle previste per i terreni incolti, già illustrata, e quella in cui le persone fisiche, coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, abbiano costituito una società di persone alla quale hanno concesso in affitto o in comodato il terreno di cui mantengono il possesso ma che, in qualità di soci, continuano a coltivare direttamente. Detta conclusione discende dall'applicazione dell'art. 9 del D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, il quale stabilisce che *"ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche..."*.

Vale, infine, la pena di accennare all'esenzione di cui alla lett. h) dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, applicabile all'IMU, concernente i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984, di cui si tratterà in prosieguo nella parte relativa alle agevolazioni ed alle esenzioni.

7.3 I fabbricati rurali

I fabbricati rurali sia ad uso abitativo sia strumentali all'esercizio dell'attività agricola rientrano nel campo di applicazione dell'IMU. Infatti, l'art. 13, comma 14, lett. d), del D.L. n. 201 del 2011, ha abrogato il comma 1-bis dell'art. 23 del D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, che escludeva dall'imposizione ai fini ICI i fabbricati per i quali ricorrevano i requisiti della ruralità di cui all'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133. Da tale abrogazione e dalla circostanza che l'IMU si applica alla generalità degli immobili, deriva che i fabbricati in questione non possono essere sottratti al regime impositivo del nuovo tributo. La diversa destinazione degli stessi, ad uso abitativo o strumentale, assume rilevanza ai soli fini dell'individuazione delle aliquote applicabili.

Dalle considerazioni appena esposte consegue che:

- *i fabbricati rurali ad uso abitativo*, purché non strumentali ai sensi del comma 3-bis del menzionato art. 9, sono assoggettati ad imposizione secondo le regole ordinarie. Per cui, qualora gli stessi siano adibiti ad abitazione principale si applicheranno le relative agevolazioni; diversamente l'IMU si calcolerà sulla base dell'aliquota di cui all'art. 13, comma 6, del D. L. n. 201 del 2011;

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

• *i fabbricati rurali strumentali* che l'art. 13, comma 8, del D.L. n. 201 del 2011, individua in quelli elencati nell'art. 9, comma 3-*bis*, del D.L. n. 557 del 1993, sono assoggettati ad imposta con aliquota ridotta allo 0,2 %, che i comuni possono diminuire ulteriormente fino allo 0,1 %. Sono, tuttavia, esenti i fabbricati rurali ad uso strumentale ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), ai sensi del comma 8, dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, rinvenibile al seguente indirizzo: <http://www.istat.it/it/archivio/6789>. Ai fini dell'esenzione è sufficiente che il fabbricato rurale ad uso strumentale sia ubicato nel territorio del comune ricompreso in detto elenco, indipendentemente dalla circostanza che il comune sia parzialmente montano. Una norma particolare è stata dettata per le province autonome di Trento e di Bolzano che, in realtà, ribadisce le facoltà loro riconosciute dalle norme statutarie. Dette province, infatti, con propria legge, oltre che prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'IMU nel rispetto del limite delle aliquote definite dall'art. 13, comma 8, del d. L. n. 201 del 2011, hanno anche la possibilità di consentire agli enti locali di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni, come espressamente prevede l'art. 80, comma 1-*bis* del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige, di cui al D.P.R. 31 agosto 1972, n. 670.

Si ricorda che l'art. 9, comma 3-*bis* del D. L. n. 557 del 1993, stabilisce che *“ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:*

- a) alla protezione delle piante;*
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;*
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;*
- d) all'allevamento e al ricovero degli animali;*
- e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96;*
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;*
- g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;*
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;*
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228;*
- l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso”.*

A completamento della disciplina applicabile a tali fattispecie, bisogna richiamare l'art. 13, comma 14-*bis*, del D. L. n. 201 del 2011, il quale demanda ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo.

La circostanza che il legislatore ha previsto l'emanazione di un apposito decreto per definire le modalità di inserimento del requisito di ruralità negli atti catastali, porta conseguentemente ad affermare che la classificazione dell'immobile nella categoria catastale D/10 - che individua esclusivamente i "*fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole*", nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite - non è condizione unica per il riconoscimento dell'agevolazione in esame, poiché rientrano nell'agevolazione anche le fattispecie presenti nell'art. 9, comma 3-bis, del D. L. n. 557 del 1993, che non rientrano necessariamente in D/10.

In merito ai fabbricati rurali strumentali, va precisato che, ancorché l'art. 7, comma 2-bis del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, avesse stabilito che agli stessi dovesse essere attribuita la categoria D/10, l'abrogazione della citata norma fa venir meno la necessità dell'accatastamento in detta categoria dei fabbricati rurali strumentali che non possiedono i requisiti previsti per la stessa categoria.

Ciò avvalorava ulteriormente la tesi che l'IMU colpisce i fabbricati rurali strumentali ricompresi anche nell'elenco di cui all'art. 9, comma 3-bis del D. L. n. 557 del 1993, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza, poiché, come risulta, ad esempio, nel caso di cui alla lett. f) dell'art. 9, comma 3-bis, tra gli immobili strumentali in argomento sono ricompresi anche quelli a destinazione abitativa che comunque non possono rientrare nella categoria D/10 e quelli classati, ad esempio, nelle categorie C/1, C/2, C/6 etc., in ottemperanza alle vigenti norme catastali.

Si può, quindi, affermare che, anche nel caso in cui detti immobili siano accatastati in una delle categorie dei gruppi ordinari e non in D/10, si può certamente riconoscerne la strumentalità e conseguentemente l'applicazione del regime di favore ai fini IMU.

Ad ulteriore conferma di tale tesi, si può richiamare anche l'art. 13, comma 14, lett. d-bis), del D. L. n. 201 del 2011, che ha abrogato i commi 2-bis, 2-ter e 2-quater dell'art. 7 del D.L. n. 70 del 2011, i quali recavano disposizioni in materia di accatastamento dei fabbricati rurali ad uso abitativo e dei fabbricati strumentali all'attività agricola e delineavano la procedura per accatastare i fabbricati in questione nelle categorie A/6 e D/10, al verificarsi dei requisiti di ruralità di cui all'art. 9 del D.L. n. 557 del 1993.

Le norme appena indicate trovavano fondamento esclusivamente nel fatto che gli immobili in questione godevano del particolare regime di favore ai fini ICI solo se accatastati nelle predette categorie⁶.

⁶ Si ricorda che, secondo l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione (ex multis sentenza n. 18565 del 21 agosto 2009), in tema di ICI, solo l'immobile che risulti iscritto nel catasto dei fabbricati come "rurale", con l'attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza del riconoscimento dei requisiti previsti dall'art. 9 del D. L. n. 557 del 1993, non era soggetto all'ICI. Qualora, invece, l'immobile fosse iscritto in una diversa categoria

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Il comma 14-bis dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, ha, comunque, fatto salvi gli effetti delle domande di variazione presentate ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili anche dopo la scadenza dei termini originariamente fissati, purché presentate entro il 30 giugno 2012, come previsto dall'art. 29, comma 8, del D.L. 29 dicembre 2011, n. 216, convertito dalla legge 24 febbraio 2012, n. 14.

Si deve anche ricordare che, per quanto riguarda i fabbricati rurali abitativi, la riferibilità alla rendita precedentemente attribuita è sancita nel comma 14-bis, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, in base al quale rimane fermo il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo.

Per completezza di analisi, occorre far presente che le norme inserite in sede di conversione del D. L. n. 201 del 2011, dettano un particolare regime anche in relazione ai fabbricati rurali iscritti nel catasto dei terreni e che devono essere iscritti nel catasto edilizio urbano. Infatti, il comma 14-ter dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che i fabbricati rurali iscritti nel catasto terreni, con esclusione di quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione ai sensi dell'art. 3, comma 3, del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28⁷, devono essere dichiarati nel catasto edilizio urbano entro il 30 novembre 2012, con la procedura DOCFA di cui al D. M. 19 aprile 1994, n. 701.

8. LE AGEVOLAZIONI E LE ESENZIONI

Si deve preliminarmente affermare che il legislatore, nel definire la disciplina dell'IMU, ha tracciato compiutamente il quadro normativo di riferimento applicabile alla nuova imposta, delineato e circoscritto in maniera espressa dalle disposizioni recate dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, dagli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, dall'art. 91-*bis* del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 e del D. L. n. 16 del 2012, richiamando specificatamente solo alcune delle agevolazioni già previste per l'ICI.

catastale, doveva essere onere del contribuente impugnare l'atto di classamento per ottenere l'esenzione dall'imposta, restando, altrimenti, il fabbricato medesimo assoggettato ad ICI.

⁷ La disposizione prevede che "A meno di una ordinaria autonoma suscettibilità reddituale, non costituiscono oggetto di inventariazione i seguenti immobili:

a) manufatti con superficie coperta inferiore a 8 m²;

b) serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale;

c) vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni;

d) manufatti isolati privi di copertura;

e) tettoie, porcili, pollai, casotti, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a 1,80 m, purché di volumetria inferiore a 150 m³;

f) manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo".

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

In tal modo emerge chiaramente che le agevolazioni stabilite in materia di ICI non sono più applicabili all'IMU, a meno che non siano state espressamente richiamate dalle disposizioni di agevolazione appena citate.

Tale orientamento restrittivo e rigoroso perseguito dal legislatore è coerente con i principi stabiliti dalla giurisprudenza di legittimità. Infatti, la Corte di Cassazione nella sentenza n. 288 del 12 gennaio 2012, ha precisato che *"le agevolazioni in materia tributaria non possono implicare un'interpretazione analogica o estensiva, onde farvi comprendere ipotesi non espressamente previste..."*.

Nel delineare il quadro normativo relativo alle agevolazioni occorre, quindi, effettuare una disamina del complesso delle norme applicabili al nuovo tributo:

- il comma 3, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che la base imponibile è ridotta del 50 %:

a) per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, recante il *"Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della L. 6 luglio 2002, n. 137"*. Il comma 5-ter, dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, ha abrogato il comma 5 dell'art. 2 del D. L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, il quale prevedeva, per gli immobili in argomento, un'agevolazione nella determinazione della base imponibile ai fini ICI;

b) per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. La norma prevede che l'inagibilità o l'inabitabilità sia accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa a tale previsione, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. Agli effetti dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, è riconosciuta ai comuni la possibilità di disciplinare nel proprio regolamento le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione;

- il comma 9, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede che i comuni possono ridurre l'aliquota fino allo 0,4% nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 del TUIR, ovvero nel caso di immobili posseduti da soggetti passivi IRES, o nel caso di immobili locati. Occorre ricordare che nell'ambito degli immobili locati rientra anche la fattispecie relativa agli immobili affittati;

- il comma 9-bis dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ha espressamente previsto una specifica agevolazione per i cosiddetti *"beni merce"*. Detta disposizione stabilisce che i comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,38% per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e, comunque, per un periodo non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori.

Si ribadisce che le ulteriori agevolazioni lasciate alla potestà regolamentare dei comuni possono essere disposte esclusivamente attraverso la riduzione delle aliquote nei limiti

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

previsti dal legislatore per ciascuna fattispecie esaminata negli appositi paragrafi della presente circolare.

In merito alle esenzioni, si ricorda che l'art. 13, comma 13, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che restano ferme le disposizioni dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, il quale al comma 8 prevede che sono esenti dall'IMU *“gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dal comune, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali”*.

In questa elencazione, che sostanzialmente riporta quella di cui all'art. 7, comma 1, lett. a) del D. Lgs. n. 504 del 1992, non sono più ricomprese le camere di commercio, che pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2012, non godono più dell'esenzione per esse precedentemente prevista in ambito ICI.

Occorre, poi, richiamare la disposizione contenuta nell'art. 31, comma 18, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, in base alla quale l'esenzione degli immobili destinati ai compiti istituzionali posseduti dai consorzi tra enti territoriali, prevista all'art. 7, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 504 del 1992, *“si deve intendere applicabile anche ai consorzi tra enti territoriali ed altri enti che siano individualmente esenti ai sensi della stessa disposizione”*.

Il secondo periodo del richiamato art. 9, comma 8, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che *“Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992”*. Nel dettaglio, in base a tale disposizione, sono esenti dall'IMU:

- b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni;
- d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
- e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810;
- f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984. In merito a tali terreni, l'art. 4, comma 5-bis del D. L. n. 16 del 2012, stabilisce che con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, possono essere individuati i comuni nei quali si applica l'esenzione in esame sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT, nonché, eventualmente, anche sulla base della redditività dei terreni. Pertanto, fino all'emanazione di detto decreto, l'esenzione in questione si rende applicabile per i terreni contenuti nell'elenco allegato alla Circolare n. 9 del 14 giugno 1993, concernente *“Imposta comunale sugli immobili (ICI). Decreto*

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992 – Esenzione di cui all'art. 7, lettera h) – Terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984", pubblicata nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale, n. 141 del 18 giugno 1993 - Serie generale, n. 53. La validità di tale circolare è stata confermata dalla Risoluzione n. 5/DPF del 17 settembre 2003, nella quale è stato affermato, anche sulla base dal parere espresso dal Ministero delle politiche agricole e forestali con nota n. 6944 del 28 agosto 2003, che l'elenco dei comuni allegato alla deliberazione del CIPE n. 13 del 1° febbraio 2001, non ha alcun effetto ai fini dell'individuazione delle zone svantaggiate nell'ambito delle quali riconoscere l'esenzione in questione, data la diversa finalità sottesa a quest'ultimo elenco. Si precisa, inoltre, che l'elenco dei comuni di cui alla Circolare n. 9 del 1993 ed i criteri per l'applicazione dell'esenzione in questione sono diversi da quelli previsti per l'applicazione dell'esenzione per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 8, del D. Lgs. n. 23 del 2011, illustrata nel paragrafo 7.3;

i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

La lettera in commento è stata oggetto di recenti modifiche da parte dell'art. 91-bis del D. L. n. 1 del 2012, che, oltre a prevedere che l'esenzione opera esclusivamente nel caso in cui le attività siano svolte "con modalità non commerciali", ha, altresì, precisato che "qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286⁸. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013".

⁸ I commi dell'art. 2 del D. L. n. 262 del 2006 richiamati dalla disposizione in commento prevedono rispettivamente:
"41. Le unità immobiliari che per effetto del criterio stabilito nel comma 40 richiedono una revisione della qualificazione e quindi della rendita devono essere dichiarate in catasto da parte dei soggetti intestatari, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto. In caso di inottemperanza, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, agli adempimenti previsti dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701; in tale caso si applica la sanzione prevista dall'articolo 31 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, per le violazioni degli articoli 20 e 28 dello stesso regio decreto-legge n. 652 del 1939, nella misura aggiornata dal comma 338 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311".
"42. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, nel rispetto delle disposizioni e nel quadro delle regole tecniche previste dal codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto e da

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Il comma 3 dell'art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012, stabilisce inoltre, che nel caso *"in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione"*. Per la disciplina delle modalità e delle procedure concernenti l'applicazione di detta disposizione la norma rinvia ad un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

Viene, infine, abrogato il comma 2-*bis* dell'art. 7 del D. L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il quale prevedeva che l'esenzione dall'ICI nel caso di specie si applicasse solo qualora l'attività svolta negli immobili oggetto di esenzione fosse di natura non esclusivamente commerciale.

Dall'elencazione riportata si evince che per l'IMU non è stata riproposta la previsione contenuta nell'art. 7, comma 1, lett. *g)* del D. Lgs. 504 del 1992, che concedeva l'esenzione ai *"fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette"*.

In materia di esenzioni si ricorda quella di cui al comma 8 dell'art. 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-*bis*, del D. L. n. 557 del 1993, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT e rinvenibile al seguente indirizzo: <http://www.istat.it/it/archivio/6789>, già illustrata al paragrafo 7.3.

Come già precisato, la norma stabilisce che le *"province autonome di Trento e di Bolzano possono prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'imposta municipale propria nel rispetto del limite delle aliquote definite dall'articolo 13, comma 8, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ferma restando la facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni ai sensi dell'articolo 80 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, e successive modificazioni"*.

Si deve anche fare un accenno all'esenzione di cui all'art. 21 del D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, relativo alle *"Esenzioni in materia di tributi locali"*, in virtù del quale *"i comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti"*. Tale disposizione è applicabile anche all'IMU in virtù del richiamo generale ai tributi locali contenuto nella norma. Tuttavia, occorre precisare che l'esenzione non può operare nei confronti della quota di imposta riservata allo Stato di cui all'art. 13, comma 11, del D. L. n. 201 del 2011, poiché l'art. 21 in commento si riferisce espressamente

pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità tecniche e operative per l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 40 e 41, nonché gli oneri di cui al comma 41."

"44. Decorso inutilmente il termine di nove mesi previsto dal comma 41, si rende comunque applicabile l'articolo 1, comma 336, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e successivi provvedimenti attuativi."

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

“ai tributi di pertinenza degli enti locali”. Ad ulteriore fondamento di tale conclusione, si ricorda anche che il comma 11 dell’art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, precisa che le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni, non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato.

Le stesse considerazioni devono essere effettuate con riferimento alle seguenti agevolazioni previste dal:

- comma 86, dell’art. 1 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, secondo il quale *“i comuni possono deliberare agevolazioni sui tributi di loro competenza, fino alla totale esenzione per gli esercizi commerciali e artigianali situati in zone precluse al traffico a causa dello svolgimento di lavori per la realizzazione di opere pubbliche che si protraggono per oltre sei mesi”*;
- comma 5 dell’art. 4 del D. Lgs. 4 maggio 2001, n. 207, in base al quale *“i comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano possono adottare nei confronti delle istituzioni riordinate in aziende pubbliche di servizi alla persona o in persone giuridiche di diritto privato, la riduzione e l’esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza”*.

Per quanto riguarda l’aspetto temporale dell’applicabilità delle esenzioni fin qui esposte, si ritiene che il beneficio spetti per il periodo dell’anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte dalle relative norme.

Relativamente al sisma che ha colpito L’Aquila ed altri comuni abruzzesi, l’art. 4, comma 5-*octies*, del D. L. n. 16 del 2012, ha introdotto all’art. 6 del D. L. 28 aprile 2009, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, il comma 1-*bis*, in base al quale *“i redditi dei fabbricati, ubicati nelle zone colpite dal sisma del 6 aprile 2009, purché distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero in quanto inagibili totalmente o parzialmente, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e dell’imposta sul reddito delle società, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati medesimi. I fabbricati di cui al periodo precedente sono, altresì, esenti dall’applicazione 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, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi”*.

9. LA QUOTA DELL’IMU RISERVATA ALLO STATO

L’art. 13, comma 11 del D.L. n. 201 del 2011, stabilisce che è riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell’importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell’abitazione principale e delle relative pertinenze di cui al comma 7, nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale di cui al comma 8, l’aliquota di base di cui al comma 6, primo periodo, pari, come sopra ricordato, allo 0,76%. La quota di imposta risultante è versata dal contribuente allo Stato contestualmente a quella di competenza comunale.

Non appare superfluo, in questa sede, riassumere le seguenti fattispecie, in parte già illustrate in precedenza, per le quali non è dovuta la quota IMU riservata allo Stato:

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibiti ad abitazione principale dei soci assegnatari e degli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP e altri istituti comunque denominati, (art. 13, comma 10, del D. L. n. 201 del 2011);

- unità immobiliari che, per effetto di disposizioni regolamentari, sono considerate direttamente adibite ad abitazione principale, possedute 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 le stesse non risultino locate, nonché quelle possedute dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risultino locate, (art. 13, comma 10, del D. L. n. 201 del 2011);

- immobili posseduti dai comuni nel loro territorio (art. 13, comma 11, del D. L. n. 201 del 2011);

- casa coniugale assegnata all'ex coniuge, (art. 4, comma 12-*quinquies*, del D. L. n. 16 del 2012).

Si ricorda, invece, che nel caso in cui il comune disponga la riduzione o l'esenzione per l'IMU, nei confronti delle ONLUS, ai sensi dell'art. 21 del D. Lgs. n. 460 del 1997, detta agevolazione non opera sulla quota di imposta riservata allo Stato, di cui all'art. 13, comma 11, del D. L. n. 201 del 2011, poiché l'art. 21 in commento si riferisce espressamente "*ai tributi di pertinenza degli enti locali*".

Le stesse considerazioni devono essere effettuate con riferimento alle agevolazioni, già illustrate, previste dal comma 86, dell'art. 1 della legge n. 549 del 1995 e dal comma 5 dell'art. 4 del D. Lgs. n. 207 del 2001.

Il comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, precisa, altresì, che le detrazioni previste dallo stesso art. 13, nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni, non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato.

Occorre richiamare quanto affermato con riguardo alle riduzioni dell'IMU previste per i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli IAP, iscritti nella previdenza agricola, e cioè che queste si applicano anche ai fini della determinazione della quota di imposta riservata allo Stato.

Per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso relativi alla quota erariale si applicano le disposizioni vigenti in materia di IMU che si esamineranno successivamente.

Le attività di accertamento e riscossione della quota erariale sono svolte dal comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

10. IL VERSAMENTO

In merito al versamento del tributo l'art. 9, comma 2, del D. Lgs. n. 23 del 2011, stabilisce, in via generale, che l'IMU "*è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso*

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria".

Relativamente alla tempistica degli adempimenti a carico del contribuente, il successivo comma 3 dell'art. 9, prevede che i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. La disposizione prevede, altresì, che resta in ogni caso nella facoltà del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno.

10.1 Le modalità del versamento dell'IMU

L'art. 13, comma 12, del D. L. n. 201 del 2011, prevede che il pagamento dell'IMU, in deroga all'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, è effettuato secondo le disposizioni dell'art. 17, del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, vale a dire a mezzo del modello di versamento unitario (F 24) con le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

A tal fine, con il Provvedimento del 12 aprile 2012, Prot. n. 2012/53906, l'Agenzia delle entrate ha provveduto all'*"Approvazione delle modifiche ai modelli di versamento "F24" e "F24 Accise", per l'esecuzione dei versamenti unitari di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni"* e, in pari data, con il Provvedimento n. 2012/53909 sono state approvate le *"Modalità di versamento dell'imposta municipale propria di cui all'art. 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214"*.

Inoltre, con la risoluzione n. 35/E del 12 aprile 2012, l'Agenzia delle entrate ha provveduto all'*"Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto legge del 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Ricodifica dei codici tributo per il versamento dell'imposta comunale sugli immobili"*.

Solo a decorrere dal 1° dicembre 2012, l'art. 13, comma 12, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che il versamento dell'IMU potrà essere effettuato tramite apposito bollettino postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato art. 17, del D. Lgs. n. 241 del 1997, in quanto compatibili e che dovrà essere approvato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze ai sensi dell'art. 9, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011.

Si deve ricordare che il comma 12-ter dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede l'applicazione all'IMU delle disposizioni recate dall'art. 37, comma 55, del D. L. n. 223 del 2006, e dall'art. 1, comma 104, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Pertanto, sulla base:

- dell'art. 37, comma 55, del D. L. n. 223 del 2006, l'IMU può essere liquidata in sede di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e può essere versata con le modalità del Capo III del D. Lgs. n. 241 del 1997;

- dell'art. 1, comma 104, della legge n. 296 del 2006, nelle dichiarazioni dei redditi, nel quadro relativo ai fabbricati, per ogni immobile deve essere indicato l'importo dell'IMU dovuta per l'anno precedente.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Occorre accennare al fatto che, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 35/E del 12 aprile 2012, in caso di *"ravvedimento le sanzioni e gli interessi sono versati unitamente all'imposta dovuta"* in ragione della quota spettante al comune e allo Stato.

Si rammenta che il comma 166 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, applicabile anche all'IMU, ai sensi dell'art. 9, comma 7, del D. Lgs. n. 23 del 2011, prevede che *"il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo"*. Sulla base della formulazione della norma è agevole affermare che, tenendo conto dell'intento del legislatore, l'arrotondamento per difetto va effettuato anche nel caso in cui la frazione sia uguale a 49 centesimi, in linea, peraltro, con il meccanismo stabilito per i tributi erariali. Il versamento tramite F-24 comporta che le disposizioni della norma in esame devono essere coordinate con le specifiche tecniche che regolano il funzionamento del mezzo di pagamento in discorso.

Pertanto, poiché a ciascuna tipologia di immobile è associato un differente codice tributo, l'arrotondamento all'unità deve essere effettuato per ciascun rigo del modello F-24 utilizzato, allo scopo di salvaguardare le esigenze di omogeneizzazione dell'automazione dei vari tributi, nel pieno rispetto delle modalità previste dal Capo III del D. Lgs. n. 241 del 1997, concernente la disciplina dei versamenti unitari.

Si ricorda, infine, che il successivo comma 168 della legge n. 296 del 2006, prevede che *"gli enti locali, nel rispetto dei principi posti dall'articolo 25 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi. In caso di inottemperanza, si applica la disciplina prevista dal medesimo articolo 25 della legge n. 289 del 2002"*, il cui comma 4 dispone, tra l'altro, che *"l'importo minimo non può essere inferiore a 12 euro"*. Tale importo deve intendersi riferito all'imposta complessivamente dovuta.

Per quanto riguarda i versamenti dei cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, si fa presente che non sono più applicabili le disposizioni di cui all'art. 1, comma 4-bis, del D.L. 23 gennaio 1993 n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, in base al quale era prevista per tali soggetti la possibilità di versare l'ICI in unica soluzione entro la scadenza del mese di dicembre, con applicazione degli interessi nella misura del 3%.

Detti soggetti dovranno, pertanto, versare l'IMU seguendo le disposizioni generali illustrate nella presente circolare, ferme restando le modalità di versamento già utilizzate per l'ICI, vale a dire il vaglia postale internazionale ordinario, il vaglia postale internazionale di versamento in c/c e il bonifico bancario.

Il versamento dell'imposta deve essere eseguito cumulativamente per tutti gli immobili posseduti in Italia, anche se ubicati sul territorio di più comuni, e deve essere disposto in euro, per un importo pari all'imposta dovuta.

Si ricorda, infine, che il contribuente può scegliere di utilizzare l'eventuale credito che risulta dal modello di dichiarazione 730/2012 per pagare l'IMU dovuta per l'anno 2012, mediante compensazione nel modello F-24.

Come precisato nelle istruzioni per la compilazione del modello 730/2012, *"per utilizzare in compensazione questo credito il contribuente deve compilare e presentare alla*

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

banca o all'ufficio postale il modello di pagamento F24 anche se, per effetto della compensazione eseguita, il saldo finale è uguale a zero".

10.2 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012

Per l'anno 2012, il comma 12-bis, dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, stabilisce un particolare meccanismo di versamento dell'IMU, che trova il suo fondamento nell'incertezza dell'aliquota da applicare determinata dalle seguenti disposizioni. I comuni, infatti, per l'anno 2012, devono iscrivere, ai sensi dello stesso comma 12-bis, nel bilancio di previsione l'entrata da IMU, in base agli importi stimati dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze per ciascun comune, di cui alla tabella pubblicata sul sito internet www.finanze.gov.it.

La stessa norma prevede, inoltre, che, con uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro il 10 dicembre 2012, si provvede, sulla base del gettito della prima rata dell'imposta nonché dei risultati dell'accatastamento dei fabbricati rurali, alla modifica delle aliquote, delle relative variazioni e della detrazione stabilite dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, per assicurare l'ammontare del gettito complessivo previsto per l'anno 2012.

I comuni, entro il 30 settembre 2012, sulla base dei dati aggiornati, ed in deroga all'art. 172, comma 1, lett. e), del testo unico di cui al D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, e all'art. 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006, possono approvare o modificare il regolamento e la deliberazione relativa alle aliquote e alla detrazione del tributo.

Pertanto, anche nel caso in cui i comuni abbiano deliberato le aliquote e le detrazioni dell'IMU prima della scadenza del termine di pagamento della prima rata del 18 giugno (il 16 giugno cade di sabato), queste non possono essere comunque considerate definitive e tale evenienza non consente ai contribuenti di usufruire della facoltà prevista dal comma 3 dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011 e cioè quella di provvedere al versamento in unica soluzione dell'imposta. Infatti, non solo le aliquote e le detrazioni eventualmente deliberate dai comuni possono essere rideliberate dagli stessi enti entro il 30 settembre 2012, ma anche quelle stabilite dalla legge possono essere modificate successivamente con i decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, per assicurare l'ammontare complessivo del gettito previsto per il 2012.

Alla luce di tali disposizioni, il pagamento, per l'anno 2012 dell'IMU, in generale, salvo le eccezioni che saranno di seguito esplicitate, è effettuato relativamente a:

- la prima rata entro il 18 giugno, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in misura pari al 50 % dell'importo ottenuto applicando le aliquote di base e la detrazione previste dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011;
- la seconda rata, entro il 17 dicembre, a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno, con conguaglio sulla prima rata.

Si evidenzia che la modalità di calcolo appena illustrata deve essere seguita anche per le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari e degli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP e

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

altri istituti comunque denominati e il codice tributo da utilizzare per il versamento con F-24 per queste fattispecie è esclusivamente il “3918” – denominato: “IMU- imposta municipale propria per gli altri fabbricati – COMUNE”, in quanto non è dovuta la quota di imposta riservata allo Stato.

Si richiama l’attenzione sul comma 12-*bis* in esame laddove prevede che il pagamento della prima rata dell’IMU è effettuato “*senza applicazione di sanzioni ed interessi*”, nel quale si ritiene che possano ricondursi anche le ipotesi disciplinate dall’art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000, relative alla tutela dell’affidamento e della buona fede, nel caso in cui le novità recate dai criteri di calcolo e di versamento dell’IMU, per l’anno 2012, abbiano comportato errori del contribuente determinati da “*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria*”.

Ovviamente, al di fuori di detti casi, il mancato pagamento delle rate dell’imposta determina l’applicazione delle disposizioni in tema di sanzioni amministrative tributarie che sono esaminate al paragrafo 14.

Ai fini di una migliore comprensione del calcolo dell’imposta, si riportano i seguenti esempi:

1. Abitazione tenuta a disposizione posseduta al 100 % per l’intero anno da un solo proprietario:

Rendita catastale dell’abitazione = € 750

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50

Moltiplicatore = 160

Aliquota di base = 0,76 %

€ 787,50 x 160 = € 126.000 (base imponibile)⁹

€ 126.000 x 0,76 % = € 957,60 (IMU annua)

La quota di IMU riservata allo Stato si ottiene applicando alla base imponibile l’aliquota di base pari allo 0,76 % e calcolando la metà dell’importo ottenuto:

€ 126.000 x 0,76 % = € 957,60 / 2 = € 478,80 (IMU annua riservata allo Stato).

La quota di IMU spettante al comune è pari alla differenza tra l’IMU annua e l’IMU riservata allo Stato.

Il pagamento avviene in 2 rate: il 50 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

⁹ Lo stesso risultato si ottiene applicando alla rendita catastale il coefficiente pari a 168 (1,05 x 160) che comprende la rivalutazione della rendita del 5 %.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

1^ Rata entro il 18 giugno

Quota riservata allo Stato € 478,80 x 50% = € 239,40 con arrotondamento € 239,00
(codice tributo per F-24: 3919)

Quota spettante al comune € 478,80 - € 239,40 = € 239,40 con arrotondamento € 239,00
(codice tributo per F-24: 3918)

IMU totale da pagare entro il 18 giugno € 478,00

Saldo entro il 17 dicembre. L'importo del saldo è uguale a quello della prima rata se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

Se, ad esempio, il comune, a settembre, delibera un'aliquota pari a 0,86%, l'IMU da versare a saldo entro il 17 dicembre sarà così determinata:

€ 126.000 (base imponibile) x 0,86% = € 1.083,60 (imposta annua)

€ 478,80 (IMU annua riservata allo Stato) -

€ 239,00 (IMU riservata allo Stato versata in acconto a giugno) =

€ 239,80 con arrotondamento **€ 240 (IMU riservata allo Stato da versare a saldo)**

€ 1.083,60 (imposta annua) - € 478,80 (IMU annua riservata allo Stato) = € 604,80 (IMU annua comunale)

€ 604,80 (IMU annua comunale) -

€ 239,00 (IMU comunale versata in acconto a giugno) =

€ 365,80 con arrotondamento **€ 366 (IMU comunale da versare a saldo)**

2^ Rata entro il 17 dicembre

Quota riservata allo Stato **€ 240**
(codice tributo per F-24: 3919)

Quota spettante al comune **€ 366**

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

codice tributo per F-24: 3918)

IMU totale da pagare entro il 17 dicembre € 606

2. Abitazione tenuta a disposizione posseduta al 100 % dal 1° aprile 2012 da un solo proprietario:

Rendita catastale dell'abitazione = € 750

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50

Moltiplicatore = 160

Aliquota di base = 0,76 %

€ 787,50 x 160 = € 126.000 (base imponibile)

€ 126.000 x 0,76 % = € 957,60 (IMU annua)

€ 957,60/12 = € 79,8 x 9 = € 718,20 (IMU dovuta per 9 mesi)

La quota di IMU riservata allo Stato si ottiene applicando alla base imponibile l'aliquota di base pari allo 0,76 % e calcolando la metà dell'importo ottenuto rapportato all'intero periodo di possesso:

€ 126.000 x 0,76 % = € 957,60 / 2 = € 478,80 (IMU annua riservata allo Stato)

€ 478,80 / 12 = € 39,90 x 9 = € 359,10 (IMU riservata allo Stato per 9 mesi)

La quota di IMU spettante al comune è pari alla differenza tra l'IMU dovuta per 9 mesi e l'IMU riservata allo Stato:

€ 718,20 (IMU dovuta per 9 mesi) - € 359,10 (IMU riservata allo Stato per 9 mesi) = € 359,10

Il pagamento avviene in 2 rate: il 50 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

1^ Rata entro il 18 giugno

Quota riservata allo Stato € 359,10 x 50% = € 179,55 con arrotondamento € 180
(codice tributo per F-24: 3919)

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Quota spettante al comune € 359,10 x 50% = € 179,55 con arrotondamento € 180
(codice tributo per F-24: 3918)

IMU totale da pagare entro il 18 giugno € 360

Saldo entro il 17 dicembre. L'importo del saldo è uguale a quello della prima rata se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero periodo di possesso nel corso dell'anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'IMU ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'importo della rata versata a giugno.

10.3 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per l'abitazione principale e per le relative pertinenze

L'imposta dovuta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze può essere versata, a scelta del contribuente, in tre rate di cui:

- la prima e la seconda rata in misura ciascuna pari ad un terzo dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione previste dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, da corrispondere rispettivamente entro il 18 giugno e il 17 settembre (il 16 settembre cade di domenica);

- la terza rata è versata, entro il 17 dicembre, a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulle precedenti rate.

In alternativa, l'IMU può essere versata in due rate di cui la prima, entro il 18 giugno, in misura pari al 50% dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione e la seconda, entro il 17 dicembre, a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata.

Naturalmente, il versamento in tre rate non può essere effettuato per le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari e degli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP e altri istituti comunque denominati.

Si ritiene, inoltre, applicabile alle prime due rate del versamento relativo all'IMU dovuta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze, la stessa disposizione stabilita per il pagamento dell'imposta previsto, in generale, per l'anno 2012 ed innanzi illustrata, in base alla quale il pagamento della prima rata dell'IMU è effettuato senza applicazione di sanzioni ed interessi. Tale conclusione risulta avvalorata anche dalla considerazione che le novità recate dai nuovi criteri di calcolo dell'IMU per l'anno 2012, potrebbero consentire l'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 10, comma 3, della citata legge n. 212 del 2000, il quale prevede che *"le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta"*.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Ovviamente, al di fuori di detti casi, il mancato pagamento delle rate dell'imposta determina l'applicazione delle disposizioni in tema di sanzioni amministrative tributarie che sono esaminate al paragrafo 14.

Il contribuente può tenere conto delle agevolazioni per l'abitazione principale deliberate dal comune. Tale circostanza può verificarsi, ad esempio, quando il comune abbia esercitato la facoltà di cui al comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, disponendo "l'elevazione dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta".

Si ricorda, tuttavia, che il comune potrebbe modificare le disposizioni regolamentari già emanate, entro il 30 settembre 2012, determinando, quindi, il ripristino della pretesa tributaria. In tale ipotesi, il contribuente, entro il 17 dicembre, deve versare l'importo complessivo dell'imposta.

Ai fini di una migliore comprensione del calcolo dell'imposta, si riportano i seguenti esempi:

1. Abitazione principale + pertinenza posseduta al 100 % per l'intero anno da un solo proprietario con 2 figli di età non superiore a 26 anni dimoranti abitualmente e residenti anagraficamente nello stesso immobile:

Rendita catastale dell'abitazione = € 750

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50

Moltiplicatore = 160

Aliquota di base relativa all'abitazione principale e alle sue pertinenze = 0,4 %

Detrazione per abitazione principale = € 200

Maggiorazione per figli = € 50 x 2 (figli) = € 100

€ 787,50 x 160 = € 126.000 (base imponibile)

€ 126.000 x 0,4 % = € 504 (IMU annua lorda)

Rendita catastale della pertinenza (C/2 oppure C/6 oppure C/7) = € 60

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 63

€ 63 x 160 = € 10.080 (base imponibile)

€ 10.080 x 0,4% = € 40,32 (IMU annua lorda)

Si attira l'attenzione sulla circostanza che il versamento dell'importo relativo alle pertinenze dell'abitazione principale deve essere effettuato unitamente all'importo dovuto per l'abitazione principale utilizzando lo stesso codice tributo 3912.

a) Ipotesi del pagamento in 3 rate: un terzo entro il 18 giugno, un terzo entro il 17 settembre e il saldo entro il 17 dicembre.

1^ Rata entro il 18 giugno

IMU abitazione principale € 504 x 33,3 % = € 167,83 +

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

IMU pertinenza € 40,32 x 33,3 % = € 13,43 =

IMU lorda € 181,26 -

Detrazione € 200 x 33,3 % = € 66,6 -

Maggiorazione € 100 x 33,3 % = € 33,3 =

IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 81,36 con arrotondamento € 81,00
(codice tributo per F-24: 3912)

Il contribuente deve indicare nell'apposito rigo dell'F-24 la detrazione, compresa la maggiorazione, pari a € 66,6 + € 33,3 = € 99,9 con **arrotondamento € 100**.

2^ Rata entro il 17 settembre

IMU netta da pagare = € 81,36 con arrotondamento € 81,00
(codice tributo per F-24: 3912)

Il contribuente deve indicare nell'apposito rigo dell'F-24 la detrazione, compresa la maggiorazione, pari a € 66,6 + € 33,3 = € 99,9 con **arrotondamento € 100**.

Saldo entro il 17 dicembre. Se le aliquote non subiscono modificazioni il saldo è pari alla differenza tra l'IMU totale dovuta e la somma delle prime due rate già versate. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

Se, ad esempio, il comune, a settembre, delibera un'aliquota pari a 0,5%, l'IMU da versare a saldo entro il 17 dicembre sarà così determinata:

€ 126.000 (base imponibile abitazione) x 0,5% = € 630 (imposta annua lorda abitazione)

€ 10.080 (base imponibile pertinenza) x 0,5% = € 50,4 (imposta annua lorda pertinenza)

3^ Rata entro il 17 dicembre

IMU annua abitazione principale € 630 +
IMU annua pertinenza € 50,4 =

IMU lorda € 680,4 -

Detrazione annua € 200 -

Maggiorazione € 100 =

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

IMU ricalcolata in base alla nuova aliquota € 380,4 –

IMU pagata in acconto = € 81+ € 81 = € 162 =

IMU netta da pagare entro il 17 dicembre € 218,40 con arrotondamento € 218

(codice tributo per F-24: 3912)

Il contribuente deve indicare nell'apposito rigo dell'F-24 la detrazione, compresa la maggiorazione, pari a € 200 + € 100 = € 300 – 200 (detrazione utilizzata in acconto) = **€ 100**.

b) Ipotesi alternativa del pagamento in 2 rate: il 50 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre.

1^ Rata entro il 18 giugno

IMU abitazione principale € 504 x 50% = € 252 +

IMU pertinenza € 40,32 x 50 % = € 20,16 =

IMU lorda € 272,16 –

Detrazione € 200 x 50 % = € 100 –

Maggiorazione € 100 x 50 % = € 50 =

IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 122,16 con arrotondamento € 122,00 (codice tributo per F-24: 3912)

Il contribuente deve indicare nell'apposito rigo dell'F-24 la detrazione, compresa la maggiorazione, pari a € 100 + € 50 = **€ 150**

Saldo entro il 17 dicembre L'importo del saldo è uguale a quello della prima rata se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

Se, ad esempio, il comune a settembre delibera un'aliquota pari a 0,5%, l'IMU da versare a saldo entro il 17 dicembre, sarà così determinata:

€ 126.000 (base imponibile abitazione) x 0,5% = € 630 (imposta annua lorda abitazione)

€ 10.080 (base imponibile pertinenza) x 0,5% = € 50,4 (imposta annua lorda pertinenza)

2^ Rata entro il 17 dicembre

IMU abitazione principale € 630 +

IMU pertinenza € 50,4 =

IMU lorda € 680,40 –

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Detrazione € 200 -
Maggiorazione € 100 =

IMU ricalcolata in base alla nuova aliquota € 380,4 -
IMU pagata in acconto € 122 =

IMU netta da pagare entro il 17 dicembre € 258,40 con arrotondamento € 258
(codice tributo per F-24: 3912)

Il contribuente deve indicare nell'apposito rigo dell'F-24 la detrazione, compresa la maggiorazione, pari a € 200 + € 100 = € 300 - 150 (detrazione utilizzata in acconto) = **€ 150**.

2. Abitazione principale + pertinenza posseduta per tutto l'anno al 50 % da 2 proprietari con 1 figlio di età non superiore a 26 anni, dimorante abitualmente e residente anagraficamente nello stesso immobile.

Rendita catastale dell'abitazione = € 750

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50

Moltiplicatore = 160

Aliquota di base relativa all'abitazione principale e alle sue pertinenze = 0,4 %

Detrazione per abitazione principale = € 200 x 50% = € 100 per ciascun proprietario

Maggiorazione per figli = € 50 x 50 % = € 25 per ciascun proprietario

€ 787,50 x 160 = € 126.000 (base imponibile)

€ 126.000 x 0,4 % = € 504 (IMU annua lorda totale)

€ 504 x 50 % (percentuale di possesso) = € 252 (IMU annua lorda per ciascun proprietario)

Rendita catastale della pertinenza (C/2 oppure C/6 oppure C/7) = € 60

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 63

€ 63 x 160 = € 10.080 (base imponibile)

€ 10.080 x 0,4% = € 40,32 (IMU annua lorda totale)

€ 40,32 x 50 % (% di possesso) = € 20,16 (IMU annua lorda per ciascun proprietario)

a) Ipotesi del pagamento in 3 rate: un terzo entro il 18 giugno, un terzo entro il 17 settembre e il saldo entro il 17 dicembre.

1^ Rata entro il 18 giugno

IMU abitazione principale € 252 x 33,3 % = € 83,92 +

IMU pertinenza € 20,16 x 33,3 % = € 6,71 =

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

IMU lorda € 90,63 -

Detrazione € 100 x 33,3 % = € 33,3 -

Maggiorazione € 25 x 33,3 % = € 8,33 =

IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 49

(codice tributo per F-24: 3912)

2^ Rata entro il 17 settembre

IMU netta da pagare = € 49

(codice tributo per F-24: 3912)

Saldo entro il 17 dicembre. Se le aliquote non subiscono modificazioni il saldo è pari alla differenza tra l'IMU totale dovuta e la somma delle prime due rate già versate. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

b) Ipotesi alternativa del pagamento in 2 rate: il 50 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

1^ Rata entro il 18 giugno per ciascun proprietario

IMU abitazione principale € 252 x 50% = € 126 +

IMU pertinenza € 20,16 x 50 % = € 10,08 =

IMU lorda € 136,08 -

Detrazione € 100 x 50 % = € 50 -

Maggiorazione € 25 x 50 % = € 12,50 =

IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 73,58 con arrotondamento € 74,00

(codice tributo per F-24: 3912)

Saldo entro il 17 dicembre. L'importo del saldo è uguale a quello della prima rata se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

3. Abitazione principale posseduta al 100% per 2 mesi (gennaio e febbraio) da un solo proprietario con 1 figlio di età non superiore a 26 anni dimorante abitualmente e residente anagraficamente nello stesso immobile:

Rendita catastale dell'abitazione = € 750

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50

Moltiplicatore = 160

Aliquota di base relativa all'abitazione principale e alle sue pertinenze = 0,4 %

Detrazione per abitazione principale = € 200 /12 = € 16,67 x 2 = 33,34 (detrazione spettante per 2 mesi)

Maggiorazione per 1 figlio = € 50 /12 = € 4,17 x 2 = € 8,34 (maggiorazione spettante per 2 mesi)

€ 787,50 x 160 = € 126.000 (base imponibile)

€ 126.000 x 0,4 % = € 504 (IMU annua lorda)

€ 504 / 12 = € 42 x 2 = € 84 (IMU lorda dovuta per due mesi)

Il pagamento avviene entro il 18 giugno:

IMU abitazione principale € 84 -

Detrazione € 33,34 -

Maggiorazione € 8,34 =

IMU netta € 42,34 con arrotondamento € 42,00

(codice tributo per F-24:3912)

L'IMU risulta così totalmente assolta. Tuttavia, a dicembre occorre verificare se l'aliquota è stata modificata, perché in tal caso il contribuente potrebbe essere tenuto a versare un conguaglio.

Il contribuente può, ovviamente, pagare l'imposta dovuta utilizzando i criteri previsti per l'anno 2012, sopra illustrati.

4. Abitazione principale + pertinenza posseduta al 100 % dal 1° aprile 2012 da un solo proprietario con 2 figli di età non superiore a 26 anni dimoranti abitualmente e residenti anagraficamente nello stesso immobile:

Rendita catastale dell'abitazione = € 750

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50

Moltiplicatore = 160

Aliquota di base relativa all'abitazione principale e alle sue pertinenze = 0,4 %

Detrazione per abitazione principale = € 200

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Detrazione spettante per 9 mesi = € 200 / 12 = 16,67 x 9 = € 150,03

Maggiorazione per figli = € 50 x 2 (figli) = € 100

Maggiorazione spettante per 9 mesi = € 100 / 12 = € 8,33 x 9 = € 75

Base imponibile = € 787,50 x 160 = € 126.000

IMU annua lorda = € 126.000 x 0,4 % = € 504

IMU dovuta per 9 mesi = € 504 / 12 = € 42 x 9 = € 378

Rendita catastale della pertinenza (C/2 oppure C/6 oppure C/7) = € 60

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 63

Base imponibile = € 63 x 160 = € 10.080

IMU annua lorda = € 10.080 x 0,4% = € 40,32

IMU dovuta per 9 mesi = € 40,32 / 12 = € 3,36 x 9 = € 30,24

a) Ipotesi del pagamento in 3 rate: un terzo entro il 18 giugno, un terzo entro il 17 settembre e il saldo entro il 17 dicembre.

1^ Rata entro il 18 giugno

IMU abitazione principale € 378 x 33,3 % = € 125,87 +

IMU pertinenza € 30,24 x 33,3 % = € 10,07 =

IMU lorda € 135,94 -

Detrazione € 150,03 x 33,3 % = € 49,96 -

Maggiorazione € 75 x 33,3 % = € 24,98 =

IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 61,02 con arrotondamento € 61

(codice tributo per F-24: 3912)

2^ Rata entro il 17 settembre

IMU netta da pagare = € 61,02 con arrotondamento € 61

(codice tributo per F-24: 3912)

Saldo entro il 17 dicembre. Se le aliquote non subiscono modificazioni il saldo è pari alla differenza tra l'IMU totale dovuta e la somma delle prime due rate già versate.

In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero periodo di possesso e a saldo dovrà versare la differenza tra l'IMU ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'importo delle rate versate a giugno e a settembre.

b) Ipotesi alternativa del pagamento in 2 rate: il 50 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

1^ Rata entro il 18 giugno

IMU abitazione principale € 378 x 50% = € 189 +
IMU pertinenza € 30,24 x 50 % = € 15,12 =

IMU lorda € 204,12 -

Detrazione € 150,03 x 50 % = € 75,02 -
Maggiorazione € 75 x 50 % = € 37,50 =

IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 91,6 con arrotondamento € 92

(codice tributo per F-24: 3912)

Saldo entro il 17 dicembre L'importo del saldo è uguale a quello della prima rata se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero periodo di possesso e a saldo dovrà versare la differenza tra l'IMU ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'importo della rata versata a giugno.

10.4 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per i fabbricati rurali strumentali

Per i fabbricati rurali strumentali, il comma 8 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011 prevede che per l'anno 2012:

- la prima rata è versata, entro il 18 giugno, nella misura del 30% dell'imposta dovuta applicando l'aliquota di base;
- la seconda rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata, entro il 17 dicembre.

Ai fini di una migliore comprensione del calcolo dell'imposta, si riportano i seguenti esempi:

1. Fabbricato rurale strumentale iscritto nella categoria catastale D/1 posseduto al 100 % per l'intero anno da un solo proprietario:

Rendita catastale € 1.400

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 1.470

Moltiplicatore = 60

Aliquota di base = 0,2%

€ 1.470 x 60 = € 88.200 (base imponibile)

€ 88.200 x 0,2 % = € 176,40 (IMU annua)

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Il pagamento avviene in 2 rate: il 30 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

1^ Rata entro il 18 giugno

€ 176,40 x 30 % = € 52,92 con arrotondamento € 53,00
(codice tributo per F-24: 3913)

Saldo entro il 17 dicembre. L'importo del saldo è uguale al 70% dell'importo totale dovuto se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

2. Fabbricato rurale strumentale iscritto nella categoria catastale D/1 posseduto al 100 % dal 10 aprile 2012 da un solo proprietario:

Rendita catastale € 1.400

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 1.470

Moltiplicatore = 60

Aliquota di base = 0,2%

€ 1.470 x 60 = € 88.200 (base imponibile)

€ 88.200 x 0,2 % = € 176,40 (IMU annua)

€ 176,40 / 12 = € 14,70 x 9 = € 132,30 (IMU dovuta per 9 mesi)

Il pagamento avviene in 2 rate: il 30 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

1^ Rata entro il 18 giugno

€ 132,30 x 30 % = € 39,69 con arrotondamento € 40,00
(codice tributo per F-24: 3913)

Saldo entro il 17 dicembre. L'importo del saldo è uguale al 70% dell'importo totale dovuto se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

10.5 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per i fabbricati rurali non censiti

Per l'anno 2012, il comma 8 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede che il versamento dell'imposta complessivamente dovuta per i fabbricati rurali di cui al comma 14-ter dello stesso art. 13, vale a dire i fabbricati rurali iscritti nel catasto dei terreni, con

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

esclusione di quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D. M. 2 gennaio 1998, n. 28, è effettuato in un'unica soluzione entro il 17 dicembre.

Tale modalità di pagamento è dovuta esclusivamente alla circostanza che il citato comma 14-ter stabilisce che i fabbricati in questione devono essere dichiarati al catasto edilizio urbano entro il 30 novembre 2012, con le modalità stabilite dal D. M. n. 701 del 1994.

Inoltre, anche per questa fattispecie è previsto che, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da emanare entro il 10 dicembre 2012, si provvede, sulla base dell'andamento del gettito derivante dal pagamento della prima rata dell'imposta relativa a detti fabbricati, alla modifica dell'aliquota da applicare ai medesimi fabbricati e ai terreni in modo da garantire che il gettito complessivo non superi per l'anno 2012 gli ammontari previsti dal Ministero dell'economia e delle finanze rispettivamente per *"i fabbricati rurali ad uso strumentale e per i terreni"*.

Il complesso delle disposizioni appena riportate conduce ad affermare che i nuovi termini di pagamento previsti dal comma 8 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, per i fabbricati non censiti rendono di fatto inoperante la disposizione contenuta nel successivo comma 14-quater, che prevede il pagamento dell'IMU sulla base della rendita delle unità similari già iscritte in catasto.

La circostanza, infine, che la norma contenuta nel comma 14-ter abbia ad oggetto, indistintamente, tutti i fabbricati non ancora censiti nel catasto edilizio, induce a ritenere che il pagamento in un'unica soluzione entro il 17 dicembre 2012 dell'IMU per i fabbricati non censiti riguardi non solo quelli a uso strumentale ma anche quelli ad uso abitativo.

11. LA DICHIARAZIONE

L'art. 13, comma 12-ter del D. L. n. 201 del 2011, prevede che i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all'art. 9, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011. Quest'ultima disposizione rinvia ad uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione Nazionale Comuni Italiani, l'approvazione dei modelli di dichiarazione.

Il comma 12-ter in commento stabilisce, altresì, che la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

La norma precisa che, con il citato decreto, saranno anche disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione. Sono, inoltre, fatte salve le dichiarazioni presentate ai fini dell'ICI, in quanto compatibili.

Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012, è previsto che la dichiarazione deve essere presentata entro il 1° ottobre 2012, poiché il 30 settembre 2012 cade di domenica. Ovviamente occorre, in ogni caso, garantire al contribuente

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

il rispetto del termine di 90 giorni previsto per la presentazione della dichiarazione. Pertanto, se l'obbligo dichiarativo è sorto, ad esempio, il 31 agosto il contribuente potrà presentare la dichiarazione IMU entro il 29 novembre 2012.

Si deve anche precisare che la dichiarazione IMU per i fabbricati rurali non censiti in catasto, di cui al comma 14-*ter* dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, deve essere presentata entro 90 giorni dalla data del 30 novembre 2012, termine ultimo previsto dalla stessa norma ed entro il quale deve essere presentata la dichiarazione di detti immobili nel catasto edilizio.

La lettura coordinata del complesso delle disposizioni in materia di dichiarazione IMU porta a concludere che è stato estremamente ridotto il nucleo delle ipotesi in cui è richiesta la presentazione della dichiarazione e al contempo consente di fare salvi i principi su cui si basava la dichiarazione ICI.

Si ricorda che le istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione ICI, approvato con il decreto ministeriale del 23 aprile 2008, avevano, nell'ottica della semplificazione, già esteso l'esclusione dell'obbligo dichiarativo oltre i casi espressamente previsti dal comma 53 dell'art. 37 del D. L. n. 223 del 2006. Quest'ultima disposizione stabiliva l'esclusione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione nelle sole ipotesi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'ICI dipendessero da atti per i quali non erano applicabili le procedure telematiche previste dall'art. 3-*bis* del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico, cosiddetto MUI.

Si deve, quindi, concludere che il rinvio diretto al decreto ministeriale per l'individuazione dei casi in cui persiste l'obbligo dichiarativo ai fini IMU, effettuato dal comma 12-*ter* dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, consente di raggiungere le stesse finalità a cui si era pervenuti in tema di ICI.

Si ricorda, infine, che il comma 3 dell'art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012, concernente le modalità di applicazione dell'esenzione prevista per gli immobili posseduti dagli enti non commerciali di cui alla lettera i), comma 1, del D. Lgs. n. 504 del 1992, impone la presentazione di un'apposita dichiarazione relativa a detti immobili.

12. L'INDEDUCIBILITÀ DELL'IMU

L'art. 14, comma 1 del D. Lgs. 23 del 2011, prevede l'indeducibilità dell'IMU dalle imposte erariali sui redditi, vale a dire l'IRPEF e l'IRES, e dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

13. RAPPORTI TRA L'IMU E LE IMPOSTE SUI REDDITI

L'IMU, come già anticipato al paragrafo 1, sostituisce, a norma del comma 1 del citato art. 8 del D. Lgs. n. 23 del 2011, l'ICI e, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali comunali e regionali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti i beni non locati.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

La sostituzione dell'IRPEF comporta, in via generale, che per gli immobili non locati (compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito e quelli utilizzati a uso promiscuo dal professionista) o non affittati risulta dovuta la sola IMU, mentre per quelli locati o affittati risultano dovute tanto l'IMU quanto l'IRPEF.

Tale principio trova una parziale applicazione nell'ipotesi di terreni non affittati, tenuto conto della previsione di cui all'art. 9, comma 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, laddove dispone che il reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR continua ad essere assoggettato alle ordinarie imposte erariali sui redditi. In tale ipotesi, pertanto, risultano dovute l'IRPEF e le relative addizionali sul reddito agrario, mentre l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali sul solo reddito dominicale.

Particolare risulta l'ipotesi dell'abitazione principale "*parzialmente locata*" trattandosi al tempo stesso di un immobile non locato per la parte adibita ad abitazione principale e di un immobile locato per la rimanente parte. In tal caso si ritiene, sulla falsariga delle scelte interpretative operate ai fini IRPEF fino al 31 dicembre 2011, che debba applicarsi la sola IMU nel caso in cui l'importo della rendita catastale rivalutata del 5% risulti maggiore del canone annuo di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca).

Sono, invece, dovute sia l'IMU che l'IRPEF nel caso in cui l'importo del canone di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca) sia di ammontare superiore alla rendita catastale rivalutata del 5%.

Occorre, inoltre, sottolineare che devono, comunque, ritenersi assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali gli immobili esenti dall'IMU, come, ad esempio, i terreni di cui all'art. 7, comma 1, lett. h), del D. Lgs. n. 504 del 1992. Tale chiarimento è intervenuto a seguito della modifica all'art. 9, comma 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, effettuata dal D.L. n. 16 del 2012, in base alla quale si specifica che "*sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti dall'imposta municipale propria*".

Ovviamente, la locuzione "*ove dovute*" è finalizzata a ribadire che, nel momento in cui si verifica un'esenzione ai fini IMU, devono comunque continuare ad applicarsi le regole ordinarie proprie che disciplinano l'IRPEF e le relative addizionali. A tal proposito, a titolo esemplificativo, si possono richiamare le disposizioni di esenzione dall'IMU per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-*bis* del D. L. n. 557 del 1993, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), contenute nel citato comma 8, dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011. Detta esenzione disposta ai fini IMU non determina, però, l'assoggettamento di tali immobili ad IRPEF ed alle relative addizionali, poiché per tali fattispecie non sono dovute le imposte sui redditi.

14. L'ACCERTAMENTO E LA RISCOSSIONE

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Anche per quanto concerne l'accertamento e la riscossione è necessario precisare che il legislatore, nel definire la disciplina dell'IMU, ha delineato integralmente il quadro normativo di riferimento applicabile alla nuova imposta, racchiudendo espressamente la disciplina delle procedure in argomento nelle disposizioni recate dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 e dall'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, e operando gli opportuni richiami ad alcune norme preesistenti, sia in materia di ICI, sia in materia di disciplina generale dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali.

Va preliminarmente affermato che, grazie al rinvio operato dal comma 13, dell'art. 13, del D. L. n. 201 del 2011, che fa salve le disposizioni dell'art. 14, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011, i comuni mantengono la potestà regolamentare generale anche in materia di accertamento e di riscossione dell'IMU.

Si ricorda, altresì, che l'art. 9, comma 5, del D. Lgs. n. 23 del 2011, fa riferimento alla possibilità di introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, oltre agli altri strumenti di deflazione del contenzioso, sempre sulla base dei criteri stabiliti dal D. Lgs. n. 218 del 1997, prevedendo anche che il pagamento delle somme dovute possa essere effettuato in forma rateale, senza maggiorazione di interessi.

Il comma 7 dell'art. 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, stabilisce che per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano alcune disposizioni del D. Lgs. n. 504 del 1992:

- l'art. 11, comma 3, secondo il quale *“ai fini dell'esercizio dell'attività di liquidazione ed accertamento i comuni possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti; inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati; richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti”*;

- l'art. 11, comma 4, il quale prevede che *“con delibera della giunta comunale è designato un funzionario cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi”*. Si deve sottolineare che il mancato richiamo all'art. 18-bis, D. L. 18 gennaio 1993, n. 8, convertito dalla legge 19 marzo 1993, n. 68, in base al quale i comuni erano tenuti a comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze i nominativi dei funzionari responsabili della gestione dell'ICI, rende superflua la comunicazione in questione;

- l'art. 12, comma 1, che richiama le disposizioni in tema di riscossione coattiva;

- l'art. 14, in materia di sanzioni e interessi, il quale prevede che:

- per l'omessa presentazione della dichiarazione si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di euro 51;

- se la dichiarazione è infedele si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta;

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da euro 51 a euro 258. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele;

- le sanzioni previste per l'omessa e l'infedele dichiarazione sono ridotte alla misura stabilita dagli artt. 16 e 17 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione;

- la contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione;

•l'art. 15, in materia di contenzioso, stabilisce che, contro l'avviso di liquidazione, l'avviso di accertamento, il provvedimento che irroga le sanzioni, il ruolo, il provvedimento che respinge l'istanza di rimborso può essere proposto ricorso secondo le disposizioni di cui al D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

In merito all'applicazione delle sanzioni alle violazioni IMU, si richiama l'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che fissa in generale, per tutti i tributi, le sanzioni per ritardato od omesso pagamento. Tale conclusione deriva dalla lettura del comma 2 dell'art. 13, il quale stabilisce che fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista dal comma 1 dell'art. 13 *"si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto"*. Ad ulteriore fondamento di tale affermazione si richiama anche l'art. 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, in base al quale alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, vale a dire il D. Lgs. n. 472 del 1997 e gli artt. 13,14 e 15 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

Pertanto, come dispone il comma 1 dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997, *"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. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo"*.

Può essere utile precisare che l'art. 13, comma 13, del D.L. n. 201 del 2011, intervenendo sulle singole disposizioni relative a ciascun tributo locale, ha definitivamente

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

chiarito che la modifica della misura delle sanzioni applicabili nel caso di definizione agevolata, attualmente pari ad un terzo, si applica anche ai tributi locali, e, quindi, anche all'IMU. Giova ricordare, infatti, che, la modifica del comma 3 dell'art. 16 e del comma 2 dell'art. 17 del D. Lgs. n. 472 del 1997, che ha elevato da un quarto ad un terzo la misura delle sanzioni applicabili nel caso di definizione agevolata, non risultava chiaramente applicabile anche ai tributi locali. Ciò in quanto il legislatore, nell'introdurre la nuova disciplina sanzionatoria, non aveva modificato le specifiche disposizioni di ciascun tributo locale che, infatti, ancora riportavano la misura di "un quarto".

Va, ovviamente, affermato che, in base al principio di legalità contenuto nell'art. 3, comma 1, del D. Lgs. n. 472 del 1997, le nuove misure sanzionatorie si applicano esclusivamente alle violazioni commesse a partire dalla data di entrata in vigore del D. L. n. 201 del 2011, vale a dire dal 6 dicembre 2011. Nel caso in cui, ad esempio, il comune abbia notificato avvisi di accertamento relativi all'ICI, per periodi, quindi, antecedenti all'entrata in vigore della norma in commento, all'eventuale definizione agevolata andranno applicate le sanzioni nella misura più favorevole di un quarto, proprio perché le violazioni sanzionate con gli atti impositivi in discorso sono state commesse precedentemente al 6 dicembre 2011. Sempre in base al rinvio operato dall'art. 13, comma 13, del D. L. n. 201 del 2011, si applicano, inoltre, alcune disposizioni dell'art. 1, della legge n. 296 del 2006:

- il comma 161, il quale dispone che i comuni *"procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472"*;

- il comma 162, in base al quale *"gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. Gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo"*;

- il comma 163, che in caso di riscossione coattiva, prevede che *"il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo"*;

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

•il comma 164 il quale dispone che *“il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. L’ente locale provvede ad effettuare il rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell’istanza”*;

•il comma 165, il quale prevede che *“la misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell’eseguito versamento”*;

•il comma 166 in base al quale *“il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all’euro per difetto se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo”*;

•il comma 167 in virtù del quale *“gli enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali”*. Ovviamente, qualora il comune utilizzi tale facoltà questa deve intendersi limitata alla sola quota IMU di spettanza del comune;

•il comma 168 secondo cui *“Gli enti locali, nel rispetto dei principi posti dall’articolo 25 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi. In caso di inottemperanza, si applica la disciplina prevista dal medesimo articolo 25 della legge n. 289 del 2002”*, il cui comma 4 prevede, tra l’altro, che *“l’importo minimo non può essere inferiore a 12 euro”*. Tale importo deve intendersi riferito all’imposta complessivamente dovuta;

•il comma 169 il quale introduce disposizioni in materia di deliberazioni delle tariffe e delle aliquote relative ai tributi di competenza degli enti locali. Occorre ricordare che, ai fini IMU, per l’anno 2012, detta disposizione è derogata dall’art. 13, comma 12-bis del D. L. n. 201 del 2011 e per l’anno 2013, valgono le disposizioni del successivo comma 13-bis, il cui contenuto è illustrato al paragrafo 15;

•il comma 170 per effetto del quale *“gli enti locali e regionali comunicano al Ministero dell’economia e delle finanze i dati relativi al gettito delle entrate tributarie e patrimoniali, di rispettiva competenza. Per l’inosservanza di detti adempimenti si applicano le disposizioni di cui all’articolo 161, comma 3, del testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni. Con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell’interno, sono stabiliti il sistema di comunicazione, le modalità ed i termini per l’effettuazione della trasmissione dei dati”*.

Si ricorda, infine, che il comma 13 dell’art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ha stabilito che in materia di privilegi di cui all’art. 2752 del codice civile, il riferimento alla *“legge per la finanza locale”* si intende effettuato a tutte le disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali e, quindi, anche all’IMU.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

15. L'INVIO DEI REGOLAMENTI E DELLE DELIBERE DI APPROVAZIONE DELLE ALIQUOTE

L'art. 13, comma 15, del D.L. n. 201 del 2011, prevede che, a decorrere dall'anno d'imposta 2012, tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali devono essere inviate al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, entro il termine di cui all'art. 52, comma 2, del D. Lgs. n. 446 del 1997, e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio delle predette deliberazioni nei termini previsti dal primo periodo è sanzionato, previa diffida da parte del Ministero dell'interno, con il blocco, sino all'adempimento dell'obbligo dell'invio, delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli enti inadempienti.

La norma in commento prevede altresì che il Ministero dell'economia e delle finanze pubblici, sul proprio sito informatico, le deliberazioni inviate dai comuni e che la pubblicazione sostituisce l'avviso in Gazzetta Ufficiale previsto dall'art. 52, comma 2, terzo periodo, del D. Lgs. n. 446 del 1997.

Occorre precisare che per l'attivazione delle disposizioni in questione deve essere emanato un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, di natura non regolamentare per stabilire le modalità di attuazione, anche graduale, di tutte le disposizioni contenute nel comma 15.

Pertanto, fino all'emanazione del predetto decreto non trova applicazione il regime sanzionatorio appena delineato.

Come già anticipato con nota n. 5343 del 6 aprile 2012, pubblicata sul sito internet www.finanze.gov.it, nelle more della realizzazione di tale sistema, al fine di consentire la pubblicazione dei provvedimenti concernenti l'IMU (regolamenti e delibere di approvazione delle aliquote) sul sito internet del Ministero, si richiede che la trasmissione degli stessi venga effettuata esclusivamente in via telematica mediante inserimento nel portale del federalismo fiscale all'indirizzo: www.portalefederalismofiscale.gov.it.

Si ricorda, peraltro, che il comma 13-*bis* dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ha previsto che, a decorrere dall'anno di imposta 2013, le deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione dell'IMU devono essere inviate esclusivamente per via telematica per la pubblicazione nello stesso sito informatico previsto per la pubblicazione delle deliberazioni in materia di addizionale comunale all'IRPEF. L'efficacia delle deliberazioni relative all'anno di imposta 2013, decorre dalla data di pubblicazione nel sito informatico in questione e gli effetti delle deliberazioni stesse retroagiscono al 1° gennaio dell'anno di pubblicazione nel sito informatico, a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 30 aprile dell'anno a cui la delibera si riferisce. A tal fine, l'invio deve avvenire entro il termine del 23 aprile. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 30 aprile, le aliquote e la detrazione si intendono prorogate di anno in anno.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 06/07/2012 n. 73/E

Interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione delle norme che disciplinano l’Imposta Municipale propria (IMU)

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011 n. 214, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Direzione Regionale del ... ha trasmesso l’istanza di interpello con la quale TIZIA, residente nel Comune ALFA, ha chiesto di conoscere l’orientamento di questa Agenzia in merito ad alcune modalità applicative della nuova imposta municipale.

In particolare, l’istante dichiara di essere proprietaria di una quota, pari al 33%, di un immobile sito nel comune BETA e nel quale risiedono i due fratelli. TIZIA chiede, pertanto, quale sia il trattamento fiscale che debba scontare la proprietà parziale dell’appartamento ai fini IMU, in applicazione delle norme di riferimento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L’istante, rilevando di non avere altre proprietà immobiliari oltre a quella oggetto dell’interpello e di non poter procedere alla vendita dell’appartamento in questione in quanto il medesimo è abitato dai fratelli, ritiene di dover pagare l’IMU fruendo delle agevolazioni previste per l’abitazione principale, sebbene non abbia la residenza nello stesso comune dove si trova l’immobile soggetto a tassazione.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

L’istanza di interpello proposta afferisce ad aspetti gestionali dell’imposta municipale propria istituita con decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, la cui applicazione, che era prevista a decorrere dal 2014, è stata anticipata in via sperimentale a decorrere dall’anno 2012 dall’art. 13, comma 1, del DL 6 dicembre 2012 n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Il citato art. 13, comma 2, individua il presupposto impositivo dell’IMU nel possesso di immobili di cui all’art. 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ivi compresa l’abitazione principale e le eventuali pertinenze della stessa.

Inoltre, la norma in questione, ex comma 11 ultimo capoverso, afferma che “le attività di accertamento e di riscossione dell’imposta erariale sono svolte dal comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo d’imposta, interessi e sanzioni”.

Al riguardo, tenuto conto che la richiamata disposizione riserva le attività di accertamento e riscossione dell’imposta erariale ai comuni, deve ritenersi applicabile al caso di specie, sentito anche il parere del Dipartimento delle Finanze – Direzione del Federalismo Fiscale, la Risoluzione n. 1/DPF del 29 gennaio 2002, nella quale si afferma che “ove l’istanza di interpello concerna l’applicazione di disposizioni normative dettate in materia di tributi

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

locali, la competenza a decidere in ordine a tale tipologia di istanze è attribuita esclusivamente all'ente impositore, in quanto titolare della potestà di imposizione, nella quale è compreso l'esercizio dei poteri di accertamento del tributo.”.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 03/12/2012 n. 1/DF

IMU - Problematiche relative al Regolamento 19 novembre 2012 n. 200.

Sono state sollevate alcune problematiche in materia di imposta municipale propria (IMU), concernenti la prima applicazione delle disposizioni di cui al D. M. 19 novembre 2012, n. 200, emanato ai sensi dell'articolo 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e successive modificazioni, concernente il regolamento con il quale sono stabilite *"le modalità e le procedure relative alla dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali"*.

1. Applicabilità agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti dell'articolo 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

È stato chiesto se debbano ritenersi applicabili agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti le disposizioni di cui agli articoli 3 e 7 del D. M. n. 200 del 2012 che prescrivono, rispettivamente, l'indicazione nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente non commerciale dei requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, enucleati nello stesso articolo 3, nonché la predisposizione o l'adeguamento, entro il 31 dicembre 2012, dello statuto dell'ente non commerciale a quanto previsto dall'articolo 3 del Regolamento.

Al riguardo, si richiama quanto affermato nella circolare 26 giugno 1998, n. 168/E al punto 1.11, laddove viene precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non sono applicabili le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private.

Si deve, comunque, far presente che nella citata circolare è evidenziato anche che *"Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private. Tali enti devono, tuttavia, comunque predisporre un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997"*.

Pertanto, seppure agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non possono essere richiesti né la predisposizione né l'adeguamento dello statuto, si ritiene che questi ultimi debbano, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'articolo 3 del regolamento n. 200 del 2012, nelle stesse forme previste nel citato punto 1.11 della circolare n. 168/E del 1998, vale a dire con scrittura privata registrata.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Tale documento, peraltro, rientra tra quelli che detti enti debbono tenere a disposizione dei comuni, ai fini dell'attività di accertamento e controllo, secondo quanto previsto dall'articolo 7, comma 2, del regolamento n. 200 del 2012.

2. Decorrenza delle norme che definiscono lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali.

Il Regolamento n. 200 del 2012 interviene, come stabilito dal comma 3 dell'art. 91-bis del D. L. n. 1 del 2012, modificato dall'articolo 9, comma 6, del D. L. n. 174 del 2012, sia per stabilire il rapporto proporzionale in base al quale applicare l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, sia per individuare i *"requisiti, generali e di settore per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali".*

A questo proposito, occorre sottolineare che la decorrenza del 1° gennaio 2013 è fissata dal comma 3 del predetto articolo 91-bis esclusivamente con riferimento al rapporto proporzionale.

La stessa norma stabilisce, invece, che i requisiti generali e di settore valgono ai fini dell'applicazione della lett. i), comma 1, dell'articolo 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, la quale prevede che l'esenzione si applica agli immobili *"destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".*

La definizione dei requisiti generali e di settore non appare collegata all'individuazione del rapporto proporzionale, come si evince dalla circostanza che, con successivo intervento normativo, il comma 3 del citato articolo 91-bis ha delegato esplicitamente il Governo a individuare i *"requisiti, generali e di settore per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali"*. Si ritiene, pertanto, che:

1. il pagamento dell'IMU, relativo all'anno 2012, debba essere effettuato tenendo conto dei requisiti stabiliti nel regolamento n. 200 del 2012, agli articoli 3 e 4. La valutazione di detti requisiti determina il versamento del saldo dell'imposta relativa all'anno 2012 che dovrà essere effettuato entro il 17 dicembre p.v.;

2. a partire dall'anno d'imposta 2013, come affermato dal comunicato del Governo del 9 ottobre 2012, essendo ormai definito nel suo complesso *"il quadro regolatorio, sia primario che secondario"*, l'IMU dovrà essere versata sia in base degli anzidetti requisiti, sia in ragione del rapporto proporzionale.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 13/12/2012 n. 2/DF

IMU - Problematiche relative ai rimborsi e ai conguagli di somme versate al Comune o allo Stato. Quesito.

Sono state sollevate diverse problematiche concernenti le modalità di rimborso o di conguaglio dell'imposta municipale propria (IMU) che si esaminano di seguito.

Al riguardo, occorre preliminarmente sottolineare che l'IMU è un tributo comunale, nonostante la destinazione di una quota del gettito del tributo allo Stato, ai sensi dell'art. 13, comma 11, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e ciò si evince anche dalla circostanza che, per quanto concerne le problematiche in oggetto, lo stesso comma 11 prevede che *"per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta municipale propria. Le attività di accertamento e riscossione dell'imposta erariale sono svolte dal comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni"*. Si ricorda, inoltre, che l'art. 9, comma 7, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, dispone espressamente che, *"per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli articoli 10, comma 6, 11, commi 3, 4 e 5, 12, 14 e 15 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 e l'articolo 1, commi da 161 a 170"*, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296. In particolare, per i rimborsi, trova applicazione l'art. 1, comma 164, della citata legge n. 296 del 2006, che individua nel comune il soggetto che deve effettuare la restituzione dei tributi, entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Passando a esaminare le ulteriori disposizioni attinenti le fattispecie in esame, si ricorda che a norma dell'art. 13, comma 12-bis del D.L. n. 201 del 2011 *"per l'anno 2012, il pagamento della prima rata dell'imposta municipale propria è effettuato, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in misura pari al 50 per cento dell'importo ottenuto applicando le aliquote di base e la detrazione previste dal presente articolo; la seconda rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata"*. La stessa disposizione prevede che, per la medesima annualità, limitatamente all'abitazione principale e alle relative pertinenze, l'imposta dovuta è versata in tre rate di cui la prima e la seconda in misura ciascuna pari ad un terzo dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione previste dalla legge, da corrispondere rispettivamente entro il 16 giugno e il 16 settembre; la terza rata è versata, entro il 16 dicembre (rectius il 17 dicembre, poiché il 16 cade di domenica), a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulle precedenti rate; in alternativa il contribuente può optare per il versamento in due rate. L'ultimo periodo del citato comma 12-bis dispone che gli enti locali possono approvare o modificare il regolamento e la deliberazione relativa alle aliquote e alla detrazione del tributo entro il 31 ottobre 2012.

A decorrere dall'anno 2013, invece, sulla base delle disposizioni di cui all'art. 9, comma 3 del D.Lgs. n. 23 del 2011, il versamento dell'imposta è effettuato *"in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. Resta in ogni caso nella facoltà del*

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

contribuente provvedere al versamento dell'imposta dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno."

Per completezza si richiama anche il comma 13-bis dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, il quale prevede che *"A decorrere dall'anno di imposta 2013, le deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione dell'imposta municipale propria devono essere inviate esclusivamente per via telematica per la pubblicazione nel sito informatico di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360. L'efficacia delle deliberazioni decorre dalla data di pubblicazione nel predetto sito informatico e gli effetti delle deliberazioni stesse retroagiscono al 1° gennaio dell'anno di pubblicazione nel sito informatico, a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 30 aprile dell'anno a cui la delibera si riferisce. A tal fine, l'invio deve avvenire entro il termine del 23 aprile. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 30 aprile, le aliquote e la detrazione si intendono prorogate di anno in anno."*

Si ritiene, inoltre, opportuno richiamare anche il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 2012/53909 del 12 aprile 2012. con il quale sono state stabilite le *"Modalità di versamento dell'imposta municipale propria di cui all'art. 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214"*. L'art. 2, del citato Provvedimento disciplina la ripartizione e l'accreditamento delle somme riscosse e, al comma 1, prevede espressamente che la Struttura di gestione di cui all'art. 22, comma 3, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, accredita ai comuni le somme ad essi spettanti, secondo i codici di riferimento indicati nei modelli F24. La struttura di gestione, quindi, riscuote le somme riservate sia ai comuni che allo Stato e dispone anche di tutti i dati analitici relativi ai versamenti eseguiti dai contribuenti.

Alla luce di quanto appena illustrato, si devono esaminare le ipotesi di erroneo versamento dell'imposta.

1. Versamento allo Stato e al comune di un importo non dovuto

In primo luogo, si può verificare il caso in cui sia stato versato allo Stato un importo non dovuto. È questa, ad esempio, l'ipotesi del fabbricato posseduto da un anziano che ha trasferito la residenza in una casa di riposo e per il quale il comune, dopo la scadenza prevista per il versamento dell'acconto, ha stabilito l'assimilazione all'abitazione principale e ha elevato la relativa detrazione fino a concorrenza dell'imposta dovuta.

In tale fattispecie, il contribuente, al momento del saldo, vale a dire entro il 17 dicembre 2012, vanta un credito sia nei confronti del comune che nei confronti dello Stato. Ai fini di una migliore comprensione della fattispecie appena esposta, si riporta il seguente esempio:

- fabbricato non locato (base imponibile € 100.000) dell'anziano che ha trasferito la propria residenza nella casa di riposo;
- versamento in acconto effettuato, entro il 18 giugno 2012, applicando l'aliquota di base (0,76%), pari a € 100.000 x 0,76%/2 = €380 di cui:
- quota riservata al comune = € 190;

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- quota riservata allo Stato = € 190;
- successiva assimilazione, con delibera comunale del 22 settembre 2012, dell'immobile in questione all'abitazione principale, con fissazione dell'aliquota allo 0,5% ed elevazione della detrazione fino a concorrenza dell'imposta.

Conseguentemente l'IMU dovuta per l'intero anno è pari a 0 euro [$€ 100.000 \times 0,5\% = € 500 - € 500$ (detrazione) = € 0].

Risulta, quindi, un credito del contribuente pari a € 380, di cui € 190 nei confronti del comune e € 190 nei confronti dello Stato.

A tale proposito, alla luce di quanto affermato in premessa e cioè che l'IMU resta un tributo comunale, e nell'ottica della semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, si precisa che il contribuente, al fine di ottenere il rimborso, deve presentare un'unica istanza all'ente locale il quale verifica il fondamento della richiesta.

Non sembra possibile, infatti, anche in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede di cui all'art. 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ai quali devono essere improntati i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria, costringere il contribuente medesimo a richiedere il rimborso a due soggetti diversi, pur avendo effettuato il versamento di un tributo comunale.

Per quanto riguarda la liquidazione dell'eventuale rimborso della quota versata allo Stato saranno impartite successive istruzioni.

2. Versamento allo Stato di una quota dovuta al comune

Un'altra evenienza che deve essere esaminata è quella relativa al caso in cui l'ente locale, avendo proceduto, come nel caso di cui al punto 1, all'assimilazione con conseguente applicazione dell'aliquota e della detrazione previste per l'abitazione principale, non ha tuttavia elevato la detrazione fino a concorrenza dell'imposta dovuta. In tal caso, riprendendo il precedente esempio:

- il contribuente si trova ad avere versato a giugno in acconto un importo pari a € 380 suddiviso in una quota riservata al comune di € 190 e una quota riservata allo Stato di € 190;
- il comune, con successiva delibera del 18 ottobre 2012, ha assimilato gli immobili in questione all'abitazione principale, fissando l'aliquota allo 0,5%, confermando la detrazione di legge di € 200.

Conseguentemente, l'IMU dovuta per l'intero anno è pari a € 300: [$€ 100.000 \times 0,5\% = € 500 - € 200$ (detrazione) = € 300].

Risulta, quindi, che il contribuente deve versare per l'intero anno € 300 al comune, mentre nulla è dovuto nei confronti dello Stato e, pertanto, si troverebbe nella situazione di dovere versare € 110 al comune [$€ 300 - € 190$ (versati in acconto)] e richiedere contestualmente il rimborso di € 190 allo Stato, già versati a giugno.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Si ritiene, pertanto, che, come nell'esempio di cui al punto 1 e per le medesime motivazioni, il contribuente sia tenuto a presentare l'istanza di rimborso al comune per l'importo di € 80 specificando che tale somma è pari alla differenza tra € 190, versati allo Stato, e € 110 dovuti al comune. Spetta, poi, all'ente locale e allo Stato il compito di effettuare le relative regolazioni finanziarie concernenti la somma di € 110.

In questo caso, il contribuente non dovrà, ovviamente, effettuare alcun versamento entro il 17 dicembre.

3. Versamento allo Stato di un importo non dovuto

Un'altra fattispecie può riscontrarsi quando il contribuente ha erroneamente versato allo Stato una somma non dovuta e in occasione del pagamento della 2a rata sia tenuto, comunque, a versare una differenza al comune, pur tenendo conto dell'importo versato allo Stato. Anche questa ipotesi deve essere risolta sulla base degli stessi principi sopra illustrati, per cui:

- abitazione principale: base imponibile = € 200.000;
- aliquota standard 0,4%;
- la prima rata di giugno era pari a € 200.000 x 0,4% - € 800 - 200 (detrazione) = € 600/2 = € 300.

Il contribuente nell'erronea supposizione che dovesse effettuare il versamento della quota dello Stato, a giugno ha versato € 150 al comune e € 150 allo Stato.

Il 30 ottobre 2012 il comune ha elevato l'aliquota per l'abitazione principale a 0,5%. Pertanto l'IMU da versare entro il 17 dicembre 2012 è pari a: € 200.000 x 0,5% = € 1000 - 200 (detrazione) = € 800 - € 300 (quota versata sia al comune sia allo Stato a giugno) = € 500.

Ovviamente anche in questo caso il contribuente inoltrerà al comune un'istanza nella quale evidenzierà che il saldo è stato versato tenendo conto della somma erroneamente versata a giugno allo Stato.

Spetta, poi, all'ente locale e allo Stato il compito di effettuare le relative regolazioni finanziarie concernenti la somma di € 150.

4. Versamento con erronea indicazione del codice tributo

Nel caso in cui l'errata indicazione del codice tributo, ferma restando la correttezza dell'importo complessivamente versato, determini una diversa distribuzione dell'imposta tra Stato e comune, analogamente ai casi precedenti, spetterà all'ente locale e allo Stato il compito di effettuare le relative regolazioni finanziarie. In linea generale, la correzione dei codici tributo non può essere richiesta all'Agenzia delle Entrate, in quanto, come detto in precedenza, l'IMU è un tributo comunale.

5. Errata indicazione del codice catastale da parte dell'intermediario

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Può accadere che l'intermediario (banca, Poste, agente della riscossione), presso il quale è stato presentato il modello F24, riporti in maniera errata il codice catastale del comune ove è situato l'immobile, indicato dal contribuente nel modello F24.

In questo caso, l'intermediario, su richiesta del contribuente, secondo le vigenti disposizioni, deve richiedere l'annullamento del modello F24 che contiene l'errore e rinviarlo con i dati corretti. In questo modo, la Struttura di gestione dell'Agenzia delle entrate è in grado di sistemare la base informativa, trasmettere ai comuni interessati i dati degli annullamenti e delle operazioni corrette, nonché effettuare le relative regolazioni finanziarie.

Il contribuente terrà informati il comune interessato dell'avvenuta operazione, nelle forme ritenute più idonee.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 11/01/2013 n. 1/DF

IMU - Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti con commerciali.

Con la nota in riferimento sono stati chiesti chiarimenti in merito al termine di presentazione della dichiarazione concernente l'imposta municipale propria (IMU) per gli enti non commerciali e precisamente se detto termine sia quello del 4 febbraio 2013 oppure uno diverso in considerazione del fatto che per gli enti non commerciali il Regolamento 19 novembre 2012, n. 200 ha previsto la presentazione di un'apposita dichiarazione IMU.

Al riguardo, si precisa che l'art. 13, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che ha anticipato l'istituzione in via sperimentale dell'imposta municipale propria (IMU) di cui al D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, al comma 12-ter- ha previsto che i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il D. M. 30 ottobre 2012 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 5 novembre 2012, n. 258. Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dai 1° gennaio 2012, lo stesso comma 12-ter stabilisce che la dichiarazione deve essere presentata entro novanta giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto appena citato, vale a dire il 4 febbraio 2013.

Per quanto riguarda gli adempimenti relativi agli obblighi dichiarativi IMU degli enti non commerciali, si deve fare riferimento all'art. 91-bis, comma 3, del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, integrato dal comma 6 dell'art. 9 del D. L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, il quale prevede che, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione di cui alla lett. i) comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione e che, con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze *"sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali"*. Il D. M. 19 novembre 2012, n. 200, di attuazione del citato comma 3 dell'art. 91-bis, all'art. 6 stabilisce che *"gli enti non commerciali presentano la dichiarazione di cui all'art. 9, comma 6, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'art. 91-bis, del D. L. n. 1 del 2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi, secondo le disposizioni del presente regolamento. La dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni"*.

A questo proposito si deve, altresì, rammentare che nelle istruzioni allegate al decreto di approvazione del modello di dichiarazione IMU del 30 ottobre 2012, in conformità al citato quadro normativo, al paragrafo 1.2, è stato previsto il rinvio all'approvazione di un apposito

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

modello di dichiarazione per gli enti non commerciali e, al paragrafo successivo, dedicato ai casi per i quali sussiste l'obbligo dichiarativo è stato chiarito che per gli enti in questione l'obbligo dichiarativo sussiste anche per gli immobili esenti, ai sensi della lett. i) comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Alla luce di quanto sin qui esposto e sulla base delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti e di razionalizzare degli strumenti a disposizione degli enti locali impositori in sede di verifica dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria, si ritiene che la dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti non commerciali debba essere unica e riepilogativa di tutti gli elementi concernenti le diverse fattispecie innanzi illustrate.

Pertanto, gli enti interessati non devono presentare la dichiarazione IMU entro il 4 febbraio 2013 ma devono attendere la successiva emanazione del decreto di approvazione dell'apposito modello di dichiarazione, in cui verrà indicato anche il termine di presentazione della stessa.

Si deve, infine, ricordare che, nell'ambito delle disposizioni normative che disciplinano la materia in esame, il comma 6-quinquies dell'art. 9 del D. L. n. 174 del 2012, dispone che *"in ogni caso, l'esenzione dall'imposta sugli immobili disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153"*, recante la *"Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 1998, n. 461"*.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 18/01/2013 n. 2/DF

IMU - Obbligo di presentazione dichiarazione per i coltivatori e gli imprenditori agricoli iscritti all'IAP

Con le note in riferimento sono stati chiesti chiarimenti in merito all'obbligo di presentazione della dichiarazione relativa all'imposta municipale propria (IMU) per quanto concerne i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP).

Al riguardo, si deve ricordare che l'art. 13, comma 12-ter del D. L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, stabilisce che restano ferme, ai fini IMU, le dichiarazioni già presentate in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI) in quanto compatibili, mantenendo, pertanto, queste ultime la loro validità ai fini dell'obbligo dichiarativo IMU.

Tale vaglio di compatibilità è stato effettuato con il D.M. 30 ottobre 2012 di approvazione; del modello di dichiarazione IMU e delle relative istruzioni e precisamente nei paragrafi 1.1 e 1.3 delle medesime istruzioni nei quali è stato ampiamente ribadito che *"l'obbligo dichiarativo IMU sorge solo nei casi in cui sono intervenute variazioni rispetto a quanto risulta, dalle dichiarazioni ICI già presentate, nonché nei casi in cui si sono verificate variazioni che non sono, comunque, conoscibili dal comune"*.

Pertanto, l'elencazione dei casi in cui la dichiarazione IMU deve essere presentata si riferisce esclusivamente alle ipotesi in cui le dichiarazioni ICI non soddisfino tali requisiti ai fini dello svolgimento dell'attività di controllo e di accertamento dei comuni.

Alla luce di tali considerazioni, se i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali avevano già dichiarato tale condizione soggettiva ai fini ICI, e nell'ipotesi in cui questa continua a persistere anche in vigenza dell'IMU, detti soggetti non sono, ovviamente, tenuti a presentare nuovamente la dichiarazione IMU, dal momento che il comune è già in possesso delle informazioni necessarie per il riconoscimento delle agevolazioni previste dalla legge, vale a dire il moltiplicatore di cui al comma 5 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 e la cosiddetta franchigia di cui successivo comma 8-bis. È solo in quest'ottica che deve essere letta la precisazione contenuta nelle istruzioni al predetto paragrafo 1.3, nella parte in cui, relativamente ai terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP), prevede che *"Le riduzioni vanno dichiarate sia nel caso in cui si acquista sia in quello in cui si perde il relativo diritto"*. Si ribadisce che tale obbligo non può dipendere dalla semplice variazione del moltiplicatore, poiché, altrimenti, si ripristinerebbe un obbligo dichiarativo generalizzato per tutte le fattispecie per le quali è stato modificato il moltiplicatore che, giova sottolineare, costituisce solo un parametro per la determinazione dell'imposta.

Queste stesse considerazioni valgono anche ai fini dell'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU gravante sulle società e per l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, il quale richiama l'agevolazione prevista dall'art. 2 del

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e al contempo specifica i soggetti beneficiari della stessa. Si ricorda, che in virtù delle norme appena citate non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Risoluzione Ministero Economia e delle Finanze del 04/03/2013 n. 4/D

Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Immobili concessi in comodato.

Sono stati chiesti chiarimenti in merito all'applicabilità dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) indicata in oggetto, nell'ipotesi in cui un immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività di cui al comma 1, lett. i), dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. È stato, altresì, chiesto se l'esenzione in questione possa ritenersi applicabile anche nell'ipotesi più particolare in cui l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7.

Al riguardo, bisogna, preliminarmente, ricordare che la disciplina dell'IMU, delineata dall'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nonché dagli artt. 8 e 9 del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, richiama, per quanto riguarda il regime delle esenzioni, l'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, fra le quali si riscontra quella di cui alla lett. i), che riguarda la fattispecie in esame. Detta norma, nella sua attuale formulazione - introdotta per effetto dell'art. 9-bis del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 - prevede l'esenzione per "*gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera e), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*".

Si deve ricordare che le disposizioni dell'art. 91-bis del D. L. n. 1 del 2012, nel momento in cui intervengono sull'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992, precisano l'ambito applicativo della disposizione di esonero, nel senso delineato dalla giurisprudenza di legittimità¹⁰ che ha costantemente limitato la portata dell'esenzione alla presenza di modalità non commerciali attraverso le quali viene svolta nell'immobile, da parte dell'ente non commerciale, la particolare attività oggetto della norma di esenzione, il Regolamento 19 novembre 2012, n. 200, contemplato al comma 3 dello stesso art. 91-bis è diretto a regolare i

¹⁰ Ex multis: sentenze della Corte di Cassazione n. 10092 del 13 maggio 2005, n. 10646 del 20 maggio 2005; n. 20776 del 26 ottobre 2005, n. 23703 del 15 novembre 2007, n. 5485 del 29 febbraio 2008 e n. 19731 del 17 settembre 2010.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

casi di utilizzazione mista dell'immobile oggetto dell'esenzione per il quale non è possibile procedere all'accatastamento separato.

Per quanto riguarda l'esatta portata dell'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, si deve sottolineare che le tematiche che emergono dai quesiti formulati a tale proposito, sono suscettibili di essere trattate e risolte alla luce delle pronunce della Corte Costituzionale n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007 che hanno fornito una lettura dell'art. 7, comma 1, lett. i), sistematica e coerente con l'ordinamento tributario nonché con il principio di capacità contributiva.

Bisogna premettere che in dette ordinanze la Corte Costituzionale si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lett. e), del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 il quale prevede che, ai fini ICI, i comuni possano *"stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore"*.

Si deve, comunque, precisare che quest'ultima disposizione non risulta applicabile all'IMU, in quanto detta norma non è espressamente richiamata dall'art. 14, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011, che conferma, ai fini dello stesso tributo, la sola potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997.

Tuttavia, tali pronunce sono, comunque, strettamente funzionali alla corretta interpretazione dell'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992 che, si ribadisce, si applica anche all'IMU.

In particolare, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la corretta interpretazione dell'art. 59 del D. Lgs. n. 446 del 1997, non è in linea con le argomentazioni sostenute dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza 30 maggio 2005, n. 11427 con cui quest'ultima ha rimesso alla Corte Costituzionale il giudizio di legittimità relativo al predetto art. 59, laddove la stessa Corte di Cassazione ha sostenuto che l'impianto normativo dell'esenzione in questione *"nel prevedere un regime di generale imponibilità e nello individuare, in deroga, una serie di casi eccettuati, consentiva per questi ultimi, di individuarne la ratio nel fatto che l'immobile venisse utilizzato da una categoria di soggetti, aventi specifico titolo sul bene, per lo svolgimento di particolari attività di notevole rilevanza sociale, e, come tali, ritenute meritevoli di trattamento incentivante. Ne derivava che il diritto a godere dell'esenzione era riconosciuto solo ai soggetti indicati dall'art. 87, comma 1, lett. e), del Tuir, quindi con espressa esclusione delle società, e sempre che gli stessi utilizzassero direttamente l'immobile per lo svolgimento delle attività indicate nell'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 ... La sopravvenuta disposizione dell'art. 59, infatti, impone una irragionevole rilettura dell'art. 7, comma 1, lett. i), che impinge nei principi di eguaglianza e di capacità contributiva desumibili dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto esonera taluni soggetti dal concorso alla spesa pubblica, prescindendo dalla manifestazione di ricchezza e di capacità economica espressa dal bene posseduto ed avendo riguardo a requisiti soggettivi ed oggettivi, posseduti da terzi, ed in quanto vulnera la riserva di legge, desumibile dall'art. 23, assegnando agli enti locali il potere di stabilire con norme regolamentari presupposti impositivi e casi di esenzione"*.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Si deve evidenziare che, nella stessa ordinanza n. 11427 del 2005, la Corte di Cassazione ha fondato le sue argomentazioni sulla considerazione che si trattava di un immobile dato in locazione e per il quale, quindi, era ritraibile un reddito, situazione di fatto sintomatica di capacità contributiva che non è stata ritenuta idonea a giustificare l'attribuzione del beneficio. Nella stessa ordinanza si legge, infatti, che *"l'esonero dal generale regime impositivo si rivela manifestamente irragionevole, in quanto viene accordato senza che la situazione di fatto oggetto di tassazione realizzi la diversità di capacità contributiva idonea a giustificare l'attribuzione del beneficio, essendo evidente che la percezione del canone da parte del proprietario, ancora quando alla relativa corresponsione provveda uno dei soggetti indicati nell'art. 87 citato, che nell'immobile condotto in locazione eserciti una delle attività contemplate dall'art. 7, costituisce una inequivoca manifestazione di ricchezza e di capacità economica che giustifica, in base ai richiamati principi costituzionali, un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica"*.

La Corte Costituzionale, avallando l'assunto di partenza, secondo il quale l'immobile per godere dell'esenzione deve essere utilizzato direttamente dal proprietario, ha chiarito che *"la questione risulta proposta sulla base del duplice erroneo presupposto che l'art. 59, comma 1, lettera e), del d.lgs. n. 446 del 1997 introdurrebbe una norma di interpretazione autentica ed imporrebbe, per il passato, una interpretazione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992 diversa da quella affermata dalle pronunce della Corte di cassazione richiamate dal rimettente ... che tuttavia, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice a quo, detta disposizione -che non si autoqualifica come norma di interpretazione autentica - non è finalizzata né a risolvere un obiettivo dubbio ermeneutico né ad introdurre retroattivamente una nuova disciplina dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992; che il citato art. 59, comma 1, lettera e), ha il solo scopo di attribuire ai Comuni, in deroga a quanto previsto all'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992, la facoltà di escludere gli enti non commerciali che possiedono terreni agricoli e aree fabbricabili dal novero dei soggetti esenti - e, perciò, di applicare VICI anche nei loro confronti -, ferma restando l'esenzione per i fabbricati posseduti dai medesimi enti non commerciali e da essi direttamente utilizzati per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 7"*.

Sia la Corte Costituzionale sia la Corte di Cassazione sono, dunque, concordi nell'affermare che l'esenzione in questione si applica solo se l'immobile è posseduto e utilizzato direttamente dallo stesso soggetto individuato dalla legge.

Pertanto, se un ente non commerciale di cui all'art. 73, comma 1, lett. e), del TUIR concede un immobile in comodato a un altro ente non commerciale che lo utilizza direttamente per i fini di cui alla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, si deve, innanzitutto, affermare che è evidente che questo ultimo ente è escluso dal campo di applicazione dell'imposta, in quanto non è soggetto passivo ai fini IMU, non vantando sull'immobile alcun diritto reale ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D. Lgs. n. 23 del 2011.

Al fine di esprimersi riguardo alla spettanza dell'esenzione dal tributo in capo al soggetto passivo IMU, vale a dire l'ente non commerciale concedente, occorre dare rilevanza alle argomentazioni sopra riportate della Corte di Cassazione nella richiamata ordinanza n.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

11427 del 2005, nella parte in cui esclude la possibilità di fruire del beneficio in caso di locazione.

Tali argomentazioni rappresentano il punto di partenza per arrivare al corretto inquadramento del caso prospettato nei quesiti, dal momento che l'ente che ha concesso gratuitamente l'immobile, non ritrae comunque alcun reddito da tale concessione gratuita e, nel caso in cui avesse utilizzato direttamente l'immobile per lo svolgimento di una delle attività meritevoli, avrebbe beneficiato dell'esenzione. Questa considerazione appare coerente con i principi ricavabili dalle citate pronunce sia della Corte Costituzionale sia della Corte di Cassazione proprio perché la concessione in comodato, che è un contratto essenzialmente gratuito, non costituisce, chiaramente, una manifestazione di ricchezza e di capacità economica che avrebbe, al contrario, giustificato un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica e, quindi, l'imposizione ai fini IMU.

Alla luce delle suesposte valutazioni, si può concludere che, nella particolare ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al comma 1, lett. i), dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, possa trovare applicazione l'esenzione in oggetto.

Ovviamente rientra in tale ipotesi anche quella più particolare in cui l'immobile è concesso in comodato ad un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Si deve, infine, precisare che l'utilizzatore deve fornire all'ente non commerciale che gli ha concesso l'immobile in comodato tutti gli elementi necessari per consentirgli l'esatto adempimento degli obblighi tributari sia di carattere formale sia sostanziale.

Risoluzione Ministero Economia e delle Finanze del 04/03/2013 n. 3/DF

Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.
Adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo.

Sono pervenuti numerosi quesiti con i quali si chiedono chiarimenti in merito al contenuto delle disposizioni finali recate dall'art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

In particolare, si vuole conoscere:

- se il termine previsto dall'art. 7 del D. M. n. 200 del 2012, comma 1, il quale dispone che, entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'art. 3, comma 1, dello stesso Regolamento, abbia natura perentoria od ordinatoria;

- l'esatta portata delle disposizioni recate dalle lett. a) e c) del comma 1, dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012.

In merito al primo quesito, si deve considerare che la norma che richiede l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto è sistematicamente inserita nel contesto delle disposizioni finali di cui all'art. 7 in commento, dirette a individuare gli adempimenti posti a carico degli enti non commerciali.

Tali adempimenti possono essere complessivamente considerati come strumentali alla verifica di tutti i requisiti, sia di carattere generale sia di settore, nonché di tutti gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del Regolamento n. 200 del 2012. Non si deve, infatti, tralasciare di sottolineare che proprio al comma 2 dell'art. 7 in questione, è espressamente richiesto che gli enti non commerciali tengano *"a disposizione dei comuni la documentazione utile ai fine dello svolgimento dell'attività di accertamento e controllo"*.

A tale proposito, si deve ricordare che queste ultime attività sono svolte in un arco di tempo assai ampio, poiché in virtù del rinvio operato dall'art. 13, comma 13, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, si applica all'imposta municipale propria la disposizione dell'art. 1, comma 161, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, la quale dispone che i comuni *"procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 "*.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Si deve, inoltre, aggiungere che un'altra motivazione che sottende alla richiesta di adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto deve essere ricercata nella necessità di dare evidenza formale a determinate caratteristiche che, seppure insite nella natura stessa degli enti non commerciali e ontologicamente connesse alle attività svolte dagli enti stessi, potrebbero, in alcuni casi, non risultare esplicitate in atti formali.

Alla luce di quanto esposto, si può, quindi, concludere che la data del 31 dicembre 2012 di cui all'art. 7 del Regolamento in oggetto non deve considerarsi perentoria.

Ciò soprattutto in considerazione della circostanza che in alcuni casi il processo di adeguamento richiede tempi lunghi, dal momento che non solo può articolarsi in più fasi ma a volte l'*iter* di approvazione degli atti in questione può richiedere la partecipazione di più soggetti, come nell'ipotesi in cui l'approvazione dello statuto dipenda da un organo esterno all'ente non commerciale.

A ulteriore fondamento della non perentorietà del termine del 31 dicembre 2012, militano anche la circostanza che non sono previste sanzioni nel caso di inosservanza dell'adempimento in questione nei tempi previsti e la constatazione che il D. M. n. 200 del 2012 è stato pubblicato nella gazzetta ufficiale n. 274 del 23 novembre 2012, quindi, a ridosso della scadenza del 31 dicembre 2012.

Tutte le considerazioni sin qui svolte in merito al termine del 31 dicembre 2012 per l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto valgono, ovviamente, anche per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti in virtù di quanto precisato nella risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012, nella quale è stato chiarito che detti enti, ai quali non possono essere richiesti né la predisposizione né l'adeguamento dello statuto, devono, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012 con scrittura privata registrata. Pertanto, il termine del 31 dicembre 2012 deve essere riferito esclusivamente a quest'ultimo atto.

Per quanto concerne, invece, il secondo quesito, occorre, preliminarmente, ricordare che il comma 1 dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012 concernente i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, sancisce che *"le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:*

a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;

b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;

c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge."

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Si deve sottolineare che detti requisiti generali integrano i requisiti di carattere soggettivo già previsti dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, la cui mancanza determina, quindi, la perdita del requisito di carattere soggettivo e di conseguenza quella del beneficio fiscale.

In merito alla portata della lett. a), si deve precisare che la norma stessa, nell'ambito del divieto di distribuire utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitali durante la vita dell'ente, ammette solo alcune eccezioni, individuate nel caso in cui la distribuzione sia prevista dalla legge e nell'ipotesi in cui tale distribuzione avviene a favore di un ente appartenente alla medesima e unitaria struttura ovvero che svolge o la stessa attività meritevole oppure altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente.

A quest'ultimo proposito, si precisa che per *"altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente"* devono intendersi quelle espressamente previste dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Per quanto concerne, invece, la lett. c) dell'art. 3 del regolamento n. 200 del 2012 che prevede la devoluzione del patrimonio dell'ente non commerciale in caso di scioglimento dello stesso ad un altro ente non commerciale che *"svolga un'analogia attività istituzionale"*, si precisa che - attesa la diversa terminologia utilizzata dalla precedente lett. a) - detta locuzione non può che riferirsi a un *"attività allineo omogenea o di sostegno all'attività istituzionale svolta dall'ente in scioglimento, come ad esempio, l'attività di promozione della cultura che è inquadrabile per le sue caratteristiche nello stesso ambito dell'attività didattica, espressamente prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i). del D. Lgs. n. 504 del 1992.*

Circolare Agenzia delle Entrate del 11/03/2013 n. 5/E

Rapporti tra IMU e le imposte sui redditi - Chiarimenti

PREMESSA

1. RAPPORTO TRA IMU E IMPOSTE SUI REDDITI

1.1 Effetti sulla base imponibile IRPEF

1.2 Indeducibilità dell'IMU

2. EFFETTO SOSTITUTIVO SU SINGOLI REDDITI

2.1 Redditi sostituiti e redditi non sostituiti

2.2 Redditi degli immobili esenti da IMU

2.3 Beni locati per una parte del periodo di imposta

2.4 Locazione di parte dell'abitazione principale

2.5. Deduzione per abitazione principale

2.6 Immobili inagibili

2.7 Beni posseduti da società semplici

3. Esonero della presentazione della dichiarazione dei redditi

Premessa

A partire dal 2012 in tutti i comuni del territorio nazionale si applica l'imposta municipale propria (IMU) a titolo sperimentale. L'IMU sostituisce sia l'imposta comunale sugli immobili (ICI), sia, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e le relative addizionali regionali e comunali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti i beni non locati. Con la presente circolare, d'intesa con il Dipartimento delle finanze, si forniscono alcuni chiarimenti sugli effetti sull'IRPEF e sulle relative addizionali derivanti dall'applicazione dell'IMU sperimentale per gli anni 2012 - 2014. Nel seguito, per TUIR si intende il Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Le circolari e le risoluzioni citate in questo documento sono consultabili nella banca dati Documentazione Tributaria accessibile dal sito www.agenziaentrate.gov.it o dal sito www.finanze.gov.it.

1. Rapporto tra imu e imposte sui redditi

1.1 Effetti sulla base imponibile IRPEF

L'art. 13, comma 1, del decreto-legge n. 201 del 2011 ha istituito in via sperimentale l'IMU a decorrere dall'anno 2012 e ne ha previsto l'applicazione in base agli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, in quanto compatibili.

L'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 contiene una prima disposizione di principio nei rapporti tra l'IMU e le imposte sui redditi, stabilendo che l'IMU "sostituisce, per la

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati ...".

Nel rinviare al par. 2 l'individuazione dei singoli redditi in relazione ai quali si produce l'effetto sostitutivo, in questa sede occorre evidenziare in via di inquadramento sistematico che in materia di imposte sui redditi, l'art. 3, comma 3, del TUIR stabilisce il principio generale secondo cui *"Sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile: a) i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;"*.

L'esclusione dalla base imponibile IRPEF ha effetto sulla determinazione del reddito complessivo, nonché sulla determinazione delle deduzioni e delle detrazioni rapportate al reddito complessivo, salvo che non sussista un'apposita disposizione che preveda l'obbligo di tenere conto del reddito escluso a determinati fini, quali, ad esempio, la verifica della spettanza di benefici fiscali.

Anche se l'IMU non ha natura di imposta sul reddito, il descritto effetto di sostituzione dell'IRPEF - in quanto espressamente disposto per principio dal citato art. 8 del d.lgs. n. 23 del 2011 - si concretizza nell'ambito del TUIR mediante l'esclusione, dalla base imponibile dell'IRPEF, del reddito fondiario prodotto dagli immobili non affittati o non locati soggetti a IMU, con effetti analoghi a quelli derivanti dall'applicazione dell'art. 3 del TUIR.

Il pieno effetto sostitutivo deriva anche dalla considerazione che, nelle disposizioni che disciplinano l'IMU, non sussiste una disposizione analoga a quella del comma 7 dell'art. 3 del medesimo d.lgs. n. 23 del 2011 che, nel disciplinare l'imposta sostitutiva denominata cedolare secca, stabilisce che *"Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca."*

Il predetto principio di sostituzione incide anche sull'applicazione dell'art. 11, comma 2-bis, del TUIR secondo cui *"Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di cui all'articolo 25 di importo complessivo non superiore a 500 euro, l'imposta non è dovuta."* Per quanto precedentemente evidenziato, considerato che i redditi derivanti da immobili non affittati o non locati per i quali è dovuta solo l'IMU non concorrono alla formazione della base imponibile IRPEF, nel verificare il superamento del limite di 500 euro non bisogna considerare i redditi degli immobili per i quali è dovuta solo l'IMU.

Si fa presente che il contribuente è tenuto ad indicare nel modello 730/2013 o Unico Persone fisiche 2013, nei quadri dei redditi dei terreni e dei fabbricati, i dati relativi a tutti i terreni e fabbricati posseduti, compresi quelli i cui redditi sono sostituiti dalla cedolare secca e dall'IMU.

1.2 Indeducibilità dell'IMU

L'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 contiene una seconda disposizione di principio riguardante il rapporto tra l'IMU e le altre imposte, in quanto prevede che *"L'imposta municipale propria è indeducibile dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive."*

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Come già evidenziato nella circolare n. 3/DF del 2012, quindi, l'IMU, non è deducibile dalla base imponibile dell'IRPEF, dell'imposta sul reddito delle società (IRES) e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

2. Effetto sostitutivo su singoli redditi

2.1 Redditi sostituiti e redditi non sostituiti

Le disposizioni che regolano l'IMU, come detto, ne prevedono l'effetto sostitutivo, per la componente immobiliare, dell'IRPEF e delle relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati (art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011).

Al riguardo, si ricorda che con circolare n. 3/DF del 2012 il Dipartimento delle finanze ha precisato che la locuzione "*beni non locati*" ricomprende sia i fabbricati sia i terreni; per cui, detti immobili rientrano nell'oggetto dell'IMU non solo nel caso in cui non risultino locati, ma anche in quello in cui non siano affittati. L'effetto sostitutivo, quindi, si esplica sui redditi fondiari rivenienti dai terreni, per la componente dominicale, e dai fabbricati, non affittati e non locati.

La medesima circolare ha chiarito, inoltre, che rientrano nell'ipotesi degli immobili non locati, oltre a quelli tenuti a disposizione, anche quelli concessi in comodato gratuito e quelli destinati a uso promiscuo del professionista.

Le disposizioni che regolano l'IMU elencano espressamente i redditi in relazione ai quali non si produce l'effetto di sostituzione e che, quindi, continuano ad essere assoggettati alle ordinarie imposte erariali sui redditi (art. 9, comma 9, del d.lgs. n. 23 del 2011). Rientrano nell'elenco, in particolare:

- il reddito agrario di cui all'articolo 32 del TUIR;
- i redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca;
- i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del TUIR;
- i redditi degli immobili posseduti dai soggetti passivi dell'IRES.

Al riguardo si evidenzia che, nell'elenco di redditi cui si applica comunque l'IRPEF, il riferimento ai "*redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca*" vada inteso come redditi di fabbricati relativi a beni locati diversi da quelli cui si applica la cedolare secca.

Si fa presente, infine, che vi sono altre ipotesi, oltre a quelle indicate nella disposizione in esame, in cui l'effetto di sostituzione non opera in quanto gli immobili non producono redditi fondiari.

Ad esempio, si applica l'IRPEF ai redditi derivanti da terreni dati in affitto per usi non agricoli, in quanto i terreni non si considerano produttivi di reddito dominicale (art. 27, comma 2, del TUIR), ma di redditi diversi (art. 69, comma 1, lett. e del TUIR), e alle indennità di occupazione, considerate anch'esse redditi diversi (35, comma 6, del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazione per pubblica utilità, approvato con DPR 8 giugno 2001, n. 327).

2.2 Redditi degli immobili esenti da IMU

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

L'art. 9, comma 9, del d.lgs. n. 23 del 2011, come modificato dal d.l. n. 16 del 2012, specifica che *"Sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti dall'imposta municipale propria"*.

La circolare n. 3/DF del 2012 chiarisce che la locuzione *"ove dovute"* è finalizzata a ribadire che, nel momento in cui si verifica un'esenzione ai fini IMU, devono comunque continuare ad applicarsi le regole ordinarie proprie che disciplinano l'IRPEF e le relative addizionali.

Si ricorda che nella medesima circolare n. 3/DF del 2012 si afferma che sono assoggettati a IRPEF e alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti dall'IMU costituiti dai terreni di cui all'art. 7, comma 1, lett. h), del d.lgs. n. 504 del 1992. Al riguardo, si fa presente che l'applicazione dell'esenzione IMU ai "terreni incolti" siti in aree montane e di collina è stata oggetto di un'interrogazione parlamentare rivolta al Ministro dell'economia e delle finanze (cfr. interrogazione a risposta in Commissione 5-08397).

In risposta all'interrogazione il Sottosegretario per l'economia e le finanze ha precisato che *"L'articolo 7, comma 1, lettera h) del decreto legislativo n. 504 del 1992, applicabile anche all'IMU, infine, prevede l'esenzione dal pagamento dell'imposta per i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina, delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984.*

I terreni incolti ricadenti nelle aree montane e di collina, dunque, in base ad un'interpretazione strettamente letterale della normativa, non potrebbero rientrare nella disposizione di esenzione, in quanto sfuggono, come evidenziato nell'interrogazione in esame, alla definizione di «terreno agricolo» di cui al citato articolo 2 del decreto legislativo n. 504 del 1992. Tuttavia, si deve sottolineare che una lettura sistematica delle disposizioni citate, porta a ritenere che, nell'ambito di applicazione dell'esenzione, devono rientrare anche i terreni incolti aventi le caratteristiche di cui all'articolo 7, lettera h) suddetto, proprio perché, si ribadisce, rispetto all'ICI, nel presupposto dell'IMU rientra il possesso di qualunque immobile. A conferma di ciò, il Dipartimento delle finanze segnala che nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30 ottobre 2012 - pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, serie generale, n. 258 del 5 novembre 2012 - recante l'approvazione del modello di dichiarazione IMU e delle relative istruzioni - vengono richiamate le fattispecie di esenzione e, tra queste, viene fatto, in generale, riferimento ai «terreni ricadenti nelle aree montane e di collina» e non più ai soli terreni agricoli, manifestando in tal modo l'intento di escludere dall'assoggettamento al tributo in argomento anche i terreni cosiddetti incolti."

Nella circolare n. 3/DF del 2012 è altresì precisato che non sono assoggettati a IRPEF ed alle relative addizionali i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-bis, del d.l. n. 557 del 1993, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), esenti dall'IMU per il disposto dell'art. 9, comma 8, del d.lgs. n. 23 del 2011.

2.3 Beni locati per una parte del periodo di imposta

L'applicazione del principio di sostituzione indicato nel par. 2.1 necessita di alcune precisazioni per l'ipotesi in cui un immobile sia locato per una parte del periodo di imposta.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

La tassazione dei redditi fondiari derivanti dalla locazione di immobili per una parte del periodo di imposta, per i quali il contribuente opti per la cedolare secca, non dà luogo a particolari problemi considerato che, in base alle indicazioni date con circolare n. 26/E del 2011, occorre dividere il periodo di imposta tra la parte in cui l'immobile non è locato, con applicazione delle regole IRPEF, e la parte in cui l'immobile è locato, con applicazione delle regole della cedolare secca.

Nel caso descritto l'IMU sostituisce l'IRPEF e le addizionali dovute in relazione al reddito fondiario relativo alla sola parte del periodo di imposta in cui l'immobile non è locato.

Nelle ipotesi in cui il contribuente non opti per la cedolare secca o non sia possibile optare per la cedolare secca (immobili non abitativi, immobili abitativi locati a uso non abitativo, immobili locati a conduttori che esercitano attività di impresa, o arti e professioni), le regole IRPEF di determinazione del reddito dei fabbricati prevedono all'art. 37, comma 4-bis, del TUIR:

- il confronto tra la rendita catastale rivalutata e il canone di locazione ridotto forfetariamente (relativo alla parte del periodo di imposta in cui l'immobile è locato);
- il concorso al reddito del canone di locazione se superiore alla rendita. Una rigorosa applicazione del principio di sostituzione di cui all'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, rende necessaria l'esatta suddivisione del periodo di imposta tra la parte in cui i fabbricati sono locati e la parte in cui non lo sono, in modo analogo a quanto già indicato per l'applicazione della cedolare secca.

Pertanto, l'IMU sostituisce l'IRPEF e le addizionali dovute in relazione al reddito fondiario relativo alla sola parte del periodo di imposta in cui l'immobile non è locato, mentre per la restante parte il reddito fondiario riveniente dall'immobile locato è soggetto a IRPEF e addizionali calcolate con le regole ordinarie.

Esempio

Immobile tenuto a disposizione dal 1° gennaio al 31 maggio 2012 e concesso in locazione a decorrere dal 1° giugno 2012 al 31 maggio 2013; canone annuo 12.000 euro; rendita 3000 euro (comprensiva della rivalutazione del 5%).

Reddito fondiario anno 2012

Parte del periodo di imposta che va dal 1° gennaio al 31 maggio 2012: non è dovuta l'IRPEF sul reddito fondiario dell'immobile non locato, in quanto è sostituita dall'IMU.

Nella dichiarazione dei redditi (modello 730/2013 o modello Unico Persone Fisiche 2013) il contribuente deve comunque indicare nel quadro B/RB anche i dati relativi al periodo dell'anno in cui l'immobile non è locato. Il reddito fondiario dell'immobile non locato sarà riportato in un apposito rigo del prospetto di liquidazione 730-3 o del quadro RN del modello Unico PF 2013.

Parte del periodo di imposta che va dal 1° giugno al 31 dicembre 2012: è dovuta l'IRPEF sul reddito fondiario dell'immobile locato, in quanto non è sostituita dall'IMU.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

1/1 Immobile non locato 31/5

1/6 Immobile locato 31/12

IMU

IRPEF e IMU

Periodo 1/6 - 31/12, determinazione del reddito da assoggettare a IRPEF:

- > canoni 1° giugno - 31 dicembre = $12.000 \times (214 / 365) = 7.035,62$;
 - > canone ridotto forfettariamente del 15% ai sensi del comma 4-bis) dell'art. 37 del TUIR (in vigore fino al 31 dicembre 2012) = 5.980,27;
 - > rendita 1° giugno - 31 dicembre = $3000 \times 214 / 365 = 1.758,90$;
- è da assoggettare a IRPEF l'importo del canone di euro 5.980,27.

Per il medesimo periodo 1/6 - 31/12, è dovuta anche l'IMU, in quanto l'immobile è locato e non si produce l'effetto di sostituzione dell'IRPEF.

Reddito fondiario anno 2013

Parte del periodo di imposta che va dal 1° gennaio al 31 maggio 2013: è dovuta l'IRPEF sul reddito fondiario dell'immobile locato, in quanto non è sostituita dall'IMU.

Parte del periodo di imposta che va dal 1° giugno al 31 dicembre 2013: **non è dovuta l'IRPEF** sul reddito fondiario dell'immobile non locato, in quanto è sostituita dall'IMU.

1/1 Immobile locato 31/5

1/6 Immobile non locato 31/12

IRPEF e IMU

IMU

Periodo 1/1 - 31/5, determinazione del reddito da assoggettare a IRPEF:

- > canoni 1° gennaio - 31 maggio = $12.000 \times 151 / 365 = 4.964,38$;
 - > canone ridotto forfettariamente del 5% ai sensi del comma 4-bis) dell'art. 37 del TUIR (in vigore dal 1° gennaio 2013) = 4.716,16
 - > rendita 1° gennaio - 31 maggio = $3000 \times 151 / 365 = 1.241,10$;
- è da assoggettare a IRPEF l'importo del canone di euro 4.716,16.

Per il medesimo periodo 1/1 - 31/5, è dovuta anche l'IMU, in quanto l'immobile è locato e non si produce l'effetto di sostituzione dell'IRPEF.

Si ricorda che nell'ipotesi un cui un contribuente, ricorrendone i presupposti, avesse esercitato l'opzione per il regime della *cedolare secca*, di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011, il reddito fondiario determinato ai fini IRPEF sarebbe stato assoggettato all'imposta sostitutiva applicando le aliquote previste nel citato regime (21% o 19% per taluni contratti) sul canone di locazione senza alcuna riduzione forfetaria (cfr. circolare n. 26 del 2011).

2.4 Locazione di parte dell'abitazione principale

Un'ipotesi particolare è costituita dalla locazione di parte dell'abitazione principale. La particolarità trae origine dalla circostanza che l'immobile rappresenta, per il proprietario, la propria abitazione principale per l'intero anno, nonostante parte di essa sia stata concessa in locazione.

Per il caso in esame si ricorda che con circolare n. 3/DF del 2012 è stato ammesso che l'IMU possa avere un effetto sostitutivo dell'IRPEF e della cedolare secca dovuta su un bene locato.

In tal caso è stato ritenuto, infatti, che debba applicarsi la sola IMU nel caso in cui l'importo della rendita catastale rivalutata del 5% risulti maggiore del canone annuo di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca). Sono, invece, dovute sia l'IMU che l'IRPEF o la cedolare secca nel caso in cui l'importo del canone di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca) sia di ammontare superiore alla rendita catastale rivalutata del 5%.

Naturalmente, se la locazione di parte dell'abitazione principale si estende solo per una parte del periodo di imposta, quanto sopra precisato in termini di confronto tra rendita rivalutata e canone di locazione si applica limitatamente alla parte del periodo di imposta in cui sussiste il rapporto di locazione.

2.5. Deduzione per abitazione principale

L'art. 10, comma 3-bis, del TUIR prevede che *"Se alla formazione del reddito complessivo concorrono il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze, si deduce un importo fino all'ammontare della rendita catastale dell'unità immobiliare stessa e delle relative pertinenze, rapportato al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione ed in proporzione alla quota di possesso di detta unità immobiliare. (...)".*

Il reddito dell'abitazione principale, in virtù del principio di sostituzione illustrato al par. 2.1, non concorre alla formazione del reddito complessivo e, quindi, la relativa deduzione non si applica.

Si ricorda che, fino al periodo di imposta antecedente il 2012 per consolidata prassi (cfr. istruzioni ai relativi modelli di dichiarazione dei redditi), nei casi di locazione di parte dell'abitazione principale per l'intero periodo di imposta (caso 1) e di locazione dell'intera abitazione principale per una parte del periodo di imposta (caso 2), la deduzione per abitazione principale (comunque rapportata al periodo di utilizzo dell'immobile come abitazione principale) spettava solo se la rendita catastale rivalutata fosse pari o superiore al canone al netto della riduzione forfetaria.

A decorrere dal periodo di imposta 2012, la circolare n. 3/DF del 2012, nell'affrontare l'ipotesi (caso 1) dell'abitazione principale *"parzialmente locata"* per l'intero periodo di

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

imposta, specifica che nel caso in cui la rendita è pari o superiore al canone si applica la sola IMU e, quindi, non trova spazio la deduzione IRPEF per abitazione principale. Per l'ipotesi (caso 2) in cui l'intera abitazione principale è locata per una parte dell'anno, è necessario suddividere il periodo di imposta tra la parte in cui l'abitazione stessa è locata e la parte in cui non lo è, secondo il criterio indicato nel par. 2.3. Come già evidenziato, per la parte del periodo di imposta in cui l'immobile è abitazione principale, il relativo reddito non concorre alla formazione del reddito complessivo e la relativa deduzione non si applica.

2.6 Immobili inagibili

Con riguardo agli immobili inagibili, l'articolo 13, comma 3, del d.l. n. 201 del 2011, dispone alla lett. b) che la base imponibile IMU è ridotta del 50 per cento *"per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.*

L'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione.

In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente. Agli effetti dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione."

In virtù del principio di sostituzione illustrato al par. 2.1, per gli immobili inagibili per i quali siano rispettate tutte le prescrizioni di cui all'art. 13, comma 3, lett. b), del citato d.l. n. 201 del 2011, è dovuta solamente l'IMU.

Infatti, anche se nel caso in esame l'IMU è dovuta in misura ridotta, in quanto la base imponibile è pari al 50 per cento, l'immobile non può comunque essere considerato "esente" da IMU e, quindi, opera l'effetto di sostituzione dell'IRPEF.

2.7 Beni posseduti da società semplici

Per i redditi fondiari, relativi a beni non locati, posseduti da società semplici, fattispecie comune nell'ambito delle attività agricole, occorre considerare che:

- le società semplici non sono soggetti passivi IRPEF;
- a differenza delle società di persone commerciali, in cui il reddito da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito di impresa, nelle società semplici il reddito mantiene la natura della categoria in cui lo stesso è classificabile;
- per prassi dell'Amministrazione finanziaria, i redditi di partecipazione in società semplici imputati per trasparenza ai soci che non detengono la partecipazione in regime di impresa mantengono in capo a questi ultimi la medesima natura dei redditi da cui promano.

Conseguentemente, si ritiene che l'effetto di sostituzione debba essere applicato in capo ai soci persone fisiche che non detengono la partecipazione in regime di impresa, per la quota del reddito di partecipazione riferibile a redditi fondiari in relazione ai quali operi l'effetto di sostituzione.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Per il profilo operativo, dal prospetto di ripartizione del reddito trasmesso dalla società semplice ai soci persone fisiche deve risultare la quota del reddito di partecipazione del socio corrispondente al reddito dominicale dei terreni non affittati o al reddito dei fabbricati non locati per i quali opera l'effetto di sostituzione. Nel caso la società semplice sia partecipata anche da soci che operano in regime d'impresa, l'effetto di sostituzione non si produce in capo a questi ultimi e la quota del reddito di partecipazione corrispondente al reddito dominicale dei terreni non affittati o al reddito dei fabbricati non locati concorre alla determinazione del reddito di detti soci.

3. Esonero della presentazione della dichiarazione dei redditi

Il principio secondo cui l'IMU sostituisce, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, illustrato al par. 2.1 comporta effetti anche sul piano degli obblighi dichiarativi, integrando le ipotesi di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi. Il contribuente che possiede solo redditi sostituiti dall'IMU non è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, mentre se possiede anche altri redditi è invitato a verificare nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione 730 e UNICO PF se la propria particolare situazione rientra tra i casi di esonero.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28/03/2013 n. 5/DF

Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Modifiche recate dall'art. 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228.

Quesiti in materia di pubblicazione delle deliberazioni concernenti le aliquote, di pagamento della prima rata dell'imposta e di assegnazione della casa coniugale.

Con riferimento ai quesiti in oggetto occorre, preliminarmente, far presente che, a partire dal 1° gennaio 2013, l'art. 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità per l'anno 2013) ha introdotto significative novità alla disciplina dell'imposta municipale propria (IMU), anticipata, in via sperimentale, dall'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

1. NOVITÀ RECAE DALLA LEGGE DI STABILITÀ PER L'ANNO 2013.

Il citato comma 380 dell'art. 1 della legge di stabilità per l'anno 2013 alla:

- lett. a) ha soppresso la riserva allo Stato della quota di imposta, di cui al comma 11¹¹ dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, tale comma è stato conseguentemente abrogato dalla successiva lett. h) del medesimo comma 380;

- lett. f) ha riservato allo Stato il gettito dell'IMU, derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota *standard* dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011;

- lett. g) ha stabilito che i comuni possono aumentare sino a 0,3 punti percentuali l'aliquota *standard* dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D;

- lett. i) ha previsto, tra l'altro, che gli importi relativi alla lett. f) possono essere modificati a seguito della verifica del gettito dell'IMU riscontrato per il 2012, da effettuarsi ai sensi del comma 3 dell'art. 5 dell'Accordo del 1° marzo 2012 presso la Conferenza Stato città e autonomie locali.

Al riguardo, si deve sottolineare che le modifiche appena illustrate sono destinate ad incidere profondamente sulla manovrabilità delle aliquote da parte dei comuni, con la conseguenza che questi ultimi, per effetto della riserva allo Stato del gettito dell'IMU, derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota *standard* dello 0,76 per cento, potranno intervenire solo aumentando detta aliquota

¹¹ Il comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 recita: "È riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell'abitazione principale e delle relative pertinenze di cui al comma 7, nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale di cui al comma 8, l'aliquota di base di cui al comma 6, primo periodo. Non è dovuta la quota di imposta riservata allo Stato per gli immobili posseduti dai comuni nel loro territorio e non si applica il comma 17. La quota di imposta risultante è versata allo Stato contestualmente all'imposta municipale propria. Le detrazioni previste dal presente articolo, nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato di cui al periodo precedente. Per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta municipale propria. Le attività di accertamento e riscossione dell'imposta erariale sono svolte dal comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni."

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

sino a 0,3 punti percentuali. In quest'ultimo caso, ovviamente, il maggior gettito IMU è destinato al comune stesso.

Si deve, invece, ritenere esclusa la facoltà da parte del comune di ridurre l'aliquota *standard* dello 0,76 per cento per detta tipologia di immobili, sulla base del combinato disposto della lett. f) e della lett. g) che richiama espressamente solo il primo periodo del comma 6 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011.

Pertanto, risultano incompatibili con le nuove disposizioni, limitatamente agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, quelle recate dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 che consentono ai comuni manovre agevolative, vale a dire:

- il comma 9, il quale prevede che i comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,4 per cento nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 del testo unico di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero per gli immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, ovvero per quelli locati;

- il comma 9-bis, in base al quale i comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,38 per cento per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e comunque per un periodo non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori.

Un caso a parte è rappresentato dalla disciplina dei fabbricati rurali ad uso strumentale classificati nel gruppo catastale D. Infatti, l'art. 13, comma 8, del D.L. n. 201 del 2011 prevede espressamente la riduzione allo 0,2 per cento dell'aliquota *standard* a favore dei fabbricati rurali ad uso strumentale all'attività agricola.

L'intento del legislatore, quindi, è evidentemente quello di delineare, attraverso una previsione normativa *ad hoc*, un regime agevolato per tali fabbricati.

Al riguardo, occorre precisare che la successiva introduzione della disposizione di cui al comma 380, dell'art. 1 della legge n. 228 del 2012, non è suscettibile di superare tale sistema e, conseguentemente, di estendere l'applicazione dell'aliquota *standard* dello 0,76 per cento ai fabbricati rurali ad uso strumentale all'attività agricola, anche nel caso in cui gli stessi risultino classificati nel gruppo catastale D e ciò per due ordini di motivi:

- il primo di carattere normativo, dal momento che il descritto regime agevolato è fissato da una speciale disposizione di legge, che ha già sottratto detti immobili dall'applicazione generalizzata dell'aliquota *standard* applicabile, invece, ai fabbricati strumentali classificati nel gruppo catastale D;

- il secondo che si fonda su considerazioni di carattere logico, atteso che la norma di recente introduzione contrasterebbe con le esigenze di tutela che sono state prese in considerazione dalla norma speciale e finirebbe per realizzare l'effetto diametralmente opposto di un repentino quanto ingiustificato innalzamento dell'aliquota che paradossalmente potrebbe passare dallo 0,2 per cento al 1,06 per cento per effetto dell'applicazione del citato comma 380.

Alla luce di tali argomentazioni, si deve precisare che i comuni non possono esercitare la facoltà di cui alla lett. g), comma 380, dell'art. 1 della legge di stabilità per l'anno 2013, anche perché quest'ultima disposizione prevede che l'aumento sino a 0,3 punti percentuali riguarda solamente l'aliquota *standard* dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Per quanto riguarda la facoltà, riconosciuta ai comuni, di ridurre l'aliquota agevolata dello 0,2 per cento fino allo 0,1 per cento, prevista dallo stesso comma 8 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, si deve sottolineare che, analogamente a quanto innanzi affermato, tale disposizione risulta ormai incompatibile, limitatamente ai fabbricati rurali ad uso strumentale classificati nel gruppo catastale D, con quelle contenute nel comma 380 dell'art. 1 della legge di stabilità per l'anno 2013.

L'unico effetto della norma introdotta dalla legge di stabilità per l'anno 2013 per i fabbricati rurali ad uso strumentale all'attività agricola, classificati nel gruppo catastale D, è, dunque, quello di riservare allo Stato il gettito derivante dai citati immobili all'aliquota dello 0,2 per cento.

Si deve, infine, precisare che il quadro normativo appena illustrato è destinato ad incidere sulla disciplina dell'IMU risultante dalle deliberazioni concernenti le aliquote e dai regolamenti approvati dai comuni nel corso dell'anno 2012, con la conseguenza che detti atti non sono più applicabili per l'anno 2013, limitatamente alle disposizioni che stabiliscono un'aliquota inferiore a quella *standard* dello 0,76 per cento con riferimento agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D.

2. VERSAMENTO DELLA PRIMA RATA DELL'IMU E PUBBLICAZIONE SUL SITO DEL MEF DELLE DELIBERE DI APPROVAZIONE DELLE ALIQUOTE.

Bisogna ricordare che, sulla base della legislazione vigente e ai soli ai fini del versamento della prima rata dell'IMU, da effettuarsi entro il 17 giugno (poiché il 16 cade di domenica), il contribuente deve tenere conto delle aliquote pubblicate, entro il 30 aprile 2013, sul sito informatico www.finanze.it.

Infatti, l'art. 13, comma 13-bis, del D. L. n. 201 del 2011 stabilisce che, a partire dall'anno di imposta 2013, l'efficacia delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione dell'IMU, decorre dalla data di pubblicazione nel predetto sito informatico e che gli effetti delle deliberazioni stesse retroagiscono al 1° gennaio dell'anno di pubblicazione nel sito informatico, a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 30 aprile dell'anno a cui la delibera si riferisce.

In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 30 aprile, le aliquote e la detrazione si intendono prorogate di anno in anno.

Al riguardo, si precisa che, nel caso in cui, alla data del 30 aprile 2013, non risulti pubblicata alcuna deliberazione relativa al 2013, il contribuente dovrà verificare l'avvenuta pubblicazione sullo stesso sito della deliberazione relativa al 2012 che troverà applicazione in virtù del combinato disposto dell'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e dell'art. 13, comma 13-bis, del D. L. n. 201 del 2011.

Nel caso in cui la deliberazione non risulti pubblicata neanche per l'anno 2012, il contribuente applicherà le aliquote fissate dalla legge. Si deve precisare che il comune che intende modificare per il 2013 le aliquote già applicabili per l'anno 2012, deve inviare, esclusivamente in via telematica, le nuove deliberazioni, mediante inserimento delle stesse nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale, entro il 23 aprile 2013, come previsto dal citato comma 13-bis dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Non potranno, quindi, essere prese in considerazione le deliberazioni inviate con modalità diverse, quali, ad esempio, la posta elettronica, la posta certificata, il fax e la spedizione del documento in forma cartacea.

Il comune, qualora, invece, intenda confermare le aliquote dell'anno 2012 - atteso che in tal caso non è necessario adottare un'apposita deliberazione - deve accertarsi che la deliberazione relativa all'anno 2012 sia stata pubblicata sul sito e, in caso contrario inviarla con le stesse modalità, inserendola nel sito stesso nella parte relativa all'anno 2012.

Si ricorda che nell'ipotesi in cui il comune non adempia a tale onere, il contribuente applicherà le aliquote previste dalla legge.

3 . ASSEGNAZIONE DELLA CASA CONIUGALE

L'art. 4, comma 12-quinquies del D. L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44. stabilisce che *"ai soli fini dell'applicazione dell'imposta municipale ... l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione"*.

Dal tenore letterale della norma appena citata emerge che il diritto di abitazione dovrebbe prevalere in tutte le ipotesi di assegnazione della casa coniugale al coniuge disposta con i citati provvedimenti giudiziali e ciò deriva dalla considerazione che il legislatore ha esplicitamente utilizzato l'espressione *"in ogni caso"*.

Al riguardo, si deve, però, osservare che tale locuzione deve essere circoscritta a ogni caso in cui il legislatore non abbia disciplinato espressamente la fattispecie come è avvenuto, invece, con l'art. 6 della legge 27 luglio 1978, n. 392, il quale prevede che *"in caso di separazione giudiziale, di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso, nel contratto di locazione succede al conduttore l'altro coniuge, se il diritto di abitare nella casa familiare sia stato attribuito dal giudice a quest'ultimo"*.

In questa ipotesi, infatti, il legislatore ha previsto direttamente la successione nel contratto di locazione da parte del coniuge assegnatario, il quale, pertanto, utilizza l'immobile sulla base di un titolo giuridico diverso da quello del diritto reale di abitazione previsto, invece, dall'art. 4, comma 12-quinquies del D. L. n. 16 del 2012.

Tali considerazioni portano alla conclusione che quest'ultima disposizione opera solo nei casi in cui l'immobile assegnato sia di proprietà, interamente o *pro-quota*, del coniuge non assegnatario e in quello in cui lo stesso immobile sia stato concesso in comodato e non anche in quello di locazione.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28/03/2013 n. 6/DF

Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Termine di presentazione della dichiarazione IMU concernente i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, ovvero iscritti, ma senza attribuzione di rendita, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati. Quesito.

Con il quesito in oggetto sono stati chiesti chiarimenti in merito al termine di presentazione della dichiarazione dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativa ai fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, ovvero iscritti, ma senza attribuzione di rendita, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati.

Al riguardo, si fa presente che nelle istruzioni allegate al modello di dichiarazione IMU, approvati con D.M. 30 ottobre 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 5 novembre 2012, n. 258, al paragrafo "1.5 - Quando deve essere presentata la dichiarazione" è stato precisato che per tale tipologia di immobili "per i quali sono stati computati costi aggiuntivi a quelli di acquisizione, la data da considerare, ai fini della decorrenza dei 90 giorni è quella della chiusura del periodo di imposta relativo alle imposte sui redditi".

Si deve, inoltre, ricordare che, nella circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, è stato precisato che "per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, l'art. 5, comma 3 del D. Lgs. n. 504 del 1992, stabilisce che fino all'anno nel quale i fabbricati stessi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione ed è costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili, applicando per ciascun anno di formazione dello stesso, i coefficienti aggiornati ogni anno con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze".

Tale valore è, pertanto, formato dal costo originario di acquisto/costruzione compreso il costo del terreno, dalle spese incrementative, dalle rivalutazioni economico/fiscali, eventualmente effettuate, dagli interessi passivi capitalizzati e dai disavanzi di fusione, come risultante dalle scritture contabili al 1° gennaio dell'anno in riferimento al quale è dovuta l'IMU.

A tale proposito, è stato chiesto se la chiusura del periodo di imposta, richiamato nelle istruzioni al modello di dichiarazione IMU, a partire dal quale deve essere computato il termine di 90 giorni per la presentazione della dichiarazione, sia:

1. quello nel quale sono stati contabilizzati i costi aggiuntivi che generano l'obbligo dichiarativo e, quindi, se la dichiarazione deve essere presentata entro 90 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta nel quale sono stati sostenuti i costi incrementativi;

2. quello in cui l'incremento del valore dovuto ai costi aggiuntivi ha efficacia ai fini del versamento dell'IMU, ossia il periodo d'imposta di riferimento per la determinazione del valore che costituisce la base imponibile per il versamento della relativa imposta annuale.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Esaminata la fattispecie, si deve concludere che il periodo d'imposta dalla chiusura del quale decorrono i 90 giorni non può che essere quello in cui il contribuente è in possesso di tutti gli elementi necessari per la determinazione della base imponibile. Nel caso in cui si propendesse per la prima ipotesi, infatti, potrebbero mancare i coefficienti per la determinazione del valore contabile dei fabbricati, considerato che il decreto di aggiornamento di detti coefficienti viene normalmente emanato successivamente alla scadenza dei 90 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta nel quale sono stati sostenuti i costi incrementativi.

A titolo esemplificativo, si può considerare il caso in cui i costi incrementativi del valore degli immobili siano stati sostenuti nel corso del 2012. In tale ipotesi, l'incremento del valore dell'immobile deve essere preso in considerazione per il versamento dell'IMU relativo all'anno 2013, poiché è in questo anno che il contribuente viene a conoscenza dei coefficienti di aggiornamento del valore degli immobili.

Di conseguenza, la dichiarazione dell'IMU per l'anno 2013 dovrà essere presentata entro 90 giorni dal 31 dicembre 2013, ossia entro il 31 marzo 2014.

In conclusione, è opportuno precisare che la dichiarazione relativa all'IMU 2012, i cui versamenti sono stati effettuati a giugno e dicembre del medesimo anno - a meno che non sia stata già presentata, ai sensi del comma 12-ter, art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, entro 90 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di approvazione del modello di dichiarazione dell'IMU e delle relative istruzioni, vale a dire entro il 4 febbraio 2013 - deve essere presentata entro il prossimo 2 aprile 2013, sulla base dei coefficienti fissati nel D. M. 5 aprile 2012.

In tal modo, la corrispondenza tra i versamenti effettuati e il valore degli immobili risultante dalla dichiarazione, assicura il corretto svolgimento dell'attività di controllo che viene effettuata dai comuni.

Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze del 29/04/2013 n. 1/DF

***Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES) - Imposta municipale propria (IMU)
Chiarimenti in ordine alle modifiche recate dall'art. 10 del D. L. 8 aprile 2013, n. 35.***

Sono pervenuti numerosi quesiti in merito all'applicazione delle disposizioni recate dall'art. 10 del D. L. 8 aprile 2013, n. 35 in materia di tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES) e di imposta municipale propria (IMU), rispetto ai quali si forniscono i seguenti chiarimenti.

1. LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TARES PER L'ANNO 2013

L'art. 10 in questione, al comma 2, introduce, in materia di TARES, alcune disposizioni che operano limitatamente all'anno 2013, anche in deroga all'art. 14 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

La lett. a) del citato comma 2 dispone che *"la scadenza e il numero delle rate di versamento del tributo sono stabilite dal comune con propria deliberazione adottata, anche nelle more della regolamentazione comunale del nuovo tributo, e pubblicata, anche sul sito web istituzionale, almeno trenta giorni prima della data di versamento"*.

La disposizione in esame attribuisce, quindi, al comune la facoltà di intervenire sul numero delle rate e sulla scadenza delle stesse, limitatamente al 2013 e in deroga al comma 35 dell'art. 14 del D. L. n. 201 del 2011, che, a regime, prevede che *"il versamento del tributo, della tariffa di cui al comma 29 nonché della maggiorazione di cui al comma 13 per l'anno di riferimento è effettuato in quattro rate trimestrali, scadenti nei mesi di gennaio, aprile, luglio e ottobre."*

È necessario sottolineare che, sulla base della norma recata dal D. L. n. 35 del 2013, il versamento della prima rata potrebbe essere anticipato rispetto all'attuale scadenza di luglio¹² e quello relativo all'ultima rata potrebbe essere posticipato rispetto alla scadenza di ottobre.

Bisogna, altresì, evidenziare che se il comune non interviene con una propria delibera a modificare la scadenza delle rate della TARES, il termine per il versamento delle rate di gennaio, aprile e luglio resta fissato a quest'ultima scadenza mentre l'ultima rata della TARES scadrà nel mese di ottobre 2013, dovendosi in questo caso applicare quanto previsto per l'anno 2013 dal citato comma 35 dell'art. 14.

Si deve, inoltre, sottolineare che la disposizione recata dall'art. 10, comma 2, lett. a) in esame impone ai comuni, a tutela del contribuente, di pubblicare la deliberazione di modifica delle scadenze e del numero delle rate, anche sul sito web istituzionale del comune stesso, almeno trenta giorni prima della data di versamento.

È opportuno precisare che tale deliberazione rientra nell'ambito delle competenze attribuite al consiglio comunale, ai sensi dell'art. 14, comma 22, lett. e), del D. L. n. 201 del 2011.

¹² La scadenza di luglio è stata inserita dall'art. 1-bis, comma 1, D.L. 14 gennaio 2013, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° febbraio 2013, n. 11.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

A questo proposito, vale la pena di ribadire che detta deliberazione può, comunque, essere adottata anche nelle more della regolamentazione comunale del nuovo tributo, come precisa espressamente la lett. a) del comma 2 dell'art. 10 del D. L. n. 35 del 2013.

La lett. b) del comma 2, dell'art. 10 del D. L. n. 35 del 2013, stabilisce che *“ai fini del versamento delle prime due rate del tributo, e comunque ad eccezione dell'ultima rata dello stesso, i comuni possono inviare ai contribuenti i modelli di pagamento precompilati già predisposti per il pagamento della TARSU o della TIA 1 o della TIA 2, ovvero indicare le altre modalità di pagamento già in uso per gli stessi prelievi. I pagamenti di cui al periodo precedente, sono scomputati ai fini della determinazione dell'ultima rata dovuta, a titolo di TARES, per l'anno 2013”*.

Dalla lettura di tale disposizione emerge che, per il pagamento delle prime due rate della TARES, i comuni hanno la facoltà di inviare ai contribuenti i modelli di pagamento già predisposti e precompilati per il versamento dei precedenti prelievi e cioè per la TARSU, per la TIA 1 e per la TIA 2. Gli stessi enti possono, inoltre, utilizzare le altre modalità di pagamento dei predetti tributi, già in uso durante l'anno 2012. Gli importi in tal modo versati dovranno, ovviamente, essere considerati ai fini della determinazione dell'ultima rata dovuta a saldo della TARES.

La disposizione contenuta nella lett. b) costituisce, quindi, un indirizzo del Legislatore rivolto ai comuni di far pagare al contribuente almeno le prime rate del nuovo tributo secondo gli importi relativi all'anno 2012 stabiliti ai fini TARSU, TIA 1 e TIA 2, mentre l'ultima rata dovrà essere determinata sulla base dei nuovi importi della TARES e, contestualmente, dovrà essere versata anche la maggiorazione *standard*, di cui al comma 13 dell'art. 14 del D. L. n. 201 del 2011.

Si ricorda che il comma 46 dell'art. 14 appena citato ha soppresso a partire dal 1° gennaio 2013, non solo tutti i previgenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, ma anche l'addizionale per l'integrazione dei bilanci di assistenza (Addizionale ex-ECA). Pertanto, gli importi relativi a detta addizionale non possono essere più addebitati ai contribuenti, anche se si utilizzano gli strumenti di pagamento già in uso nel 2012.

Occorre chiarire che, se il comune ha già disciplinato il nuovo tributo, può, comunque, utilizzare i suddetti strumenti di pagamento precompilati con gli importi determinati sulla base delle tariffe della TARES.

Si deve, altresì, precisare che l'utilizzo degli strumenti di pagamento in uso durante i precedenti regimi di prelievo è precluso soltanto per l'ultima rata della TARES, come emerge chiaramente dal tenore della lett. b) del comma 2 dell'art. 10 del D. L. n. 35 del 2013, laddove viene inequivocabilmente precisato che le precedenti modalità di versamento possono essere utilizzate *“ad eccezione dell'ultima rata”* della TARES.

Dal tenore e dalla finalità della disposizione in parola si evince, quindi, che, anche nel caso in cui il comune abbia previsto, ai sensi della precedente lett. a), il pagamento del tributo in sole due rate, per la seconda deve essere necessariamente utilizzato il modello F 24 o il bollettino di conto corrente postale, in via di predisposizione, previsti per la TARES dal comma 35, dell'art. 14 del D. L. n. 201 del 2011.

Resta fermo che l'utilizzo dei bollettini di conto corrente postale predisposti per il pagamento della TARSU, della TIA 1 e della TIA 2 costituisce una mera facoltà, potendo il comune utilizzare, già a decorrere dalla prima rata, il modello F 24 e il bollettino di conto

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

corrente postale, in via di approvazione, predisposti per il pagamento della TARES, qualora disponibili in tempo utile per il suddetto versamento della prima rata.

È bene anche precisare che fino a quando non verranno resi disponibili i nuovi strumenti di pagamento previsti dal comma 35 dell'art. 14 del D. L. n. 201 del 2011 non è possibile l'apertura di un conto corrente postale intestato alla TARES o la modifica di intestazione degli strumenti di pagamento già in uso nel corso del 2012.

La lett. c) del comma 2, dell'art. 10 del D. L. n. 35 del 2013, stabilisce che *“la maggiorazione standard pari a 0,30 euro per metro quadrato è riservata allo Stato ed è versata in unica soluzione unitamente all'ultima rata del tributo, secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché utilizzando apposito bollettino di conto corrente postale di cui al comma 35 dell'articolo 14 del decreto-legge n. 201 del 2011”*.

Con tale disposizione, quindi, il versamento, in un'unica soluzione, della maggiorazione di cui al comma 13 dell'art. 14, del D. L. n. 201 del 2011 è stato rinviato all'ultima rata del tributo che il citato art. 14 del D. L. n. 201 del 2013 fissa ad ottobre.

Per tale versamento, si ribadisce, i contribuenti sono tenuti a utilizzare il modello F24, nonché l'apposito bollettino di conto corrente postale. Va anche rimarcato che gli enti locali hanno la facoltà di variare le scadenze di versamento della TARES, ivi compresa, quindi, quella riferita alla maggiorazione in parola.

La stessa lett. c) in commento prevede, inoltre, che il gettito relativo alla maggiorazione *standard* è riservato allo Stato e che la stessa è corrisposta unicamente in misura pari a 0,30 euro per metro quadrato, essendo preclusa ai comuni, a norma della successiva lett. f), la possibilità di aumentarla fino a 0,10 euro.

Occorre, altresì, osservare che l'art. 10 del D. L. n. 35 del 2013 prevede, in deroga all'art. 14 del D. L. n. 201 del 2011, solo la destinazione del gettito della maggiorazione allo Stato, per cui continuano ad applicarsi, a norma del comma 21 dell'art. 14 del D.L. n. 201 del 2011, alla suddetta maggiorazione le agevolazioni di cui ai commi da 15 a 20 dello stesso art. 14.

L'attribuzione esclusiva del gettito della maggiorazione allo Stato comporta, inoltre, che *“non trova applicazione il comma 13-bis del citato art.14 del decreto-legge n. 201 del 2011”* come espressamente previsto dalla lett. d) del comma 2, dell'art. 10 del D. L. n. 35 del 2013.

L'appena richiamato comma 13-bis stabilisce che, a decorrere dall'anno 2013, il fondo sperimentale di riequilibrio - ora fondo di solidarietà comunale, ai sensi del comma 380, lett. b), dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 - il fondo perequativo e i trasferimenti erariali dovuti ai comuni della Regione Siciliana e della Regione Sardegna sono ridotti in misura corrispondente al gettito derivante dalla maggiorazione *standard*.

La successiva lett. g) del comma 2, dell'art. 10 del D. L. n. 35 del 2013, stabilisce che *“i comuni possono continuare ad avvalersi per la riscossione del tributo dei soggetti affidatari del servizio di gestione dei rifiuti urbani”*.

Tale disposizione deve essere correlata con il dettato del comma 35, dell'art. 14 del D.L. n. 201 del 2011, nella parte in cui dispone che, fino al 31 dicembre 2013, i comuni possono affidare la gestione del tributo ai soggetti che svolgevano, al 31 dicembre 2012, il servizio di gestione dei rifiuti. Ciò che non è espressamente disciplinato, è che a detti soggetti non è

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

possibile affidare anche la riscossione della TARES e della maggiorazione, poiché lo stesso comma 35 stabilisce che dette entrate sono versate esclusivamente al comune.

Si ricorda che solo nel caso in cui il comune istituisce la tariffa puntuale di cui al comma 29 dell'art. 14 quest'ultima, a norma del successivo comma 31, "è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani".

Pertanto, la modifica normativa recata dalla lett. g) del comma 2 dell'art. 10 in commento interviene ad assicurare che, per l'anno 2013, ove deliberato dal comune, il soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti può vedersi attribuire direttamente il gettito del tributo.

Ovviamente, l'attribuzione del gettito riguarda anche l'ultima rata dovuta a titolo di TARES, fermo restando che il gettito derivante dalla maggiorazione è comunque riservato allo Stato.

Il comma 3 dell'art. 10 del D.L. n. 35 del 2013 interviene sulla disciplina delle aree scoperte pertinenziali e accessorie.

In proposito, è necessario richiamare l'originario comma 4, dell'art. 14 del D. L. n. 201 del 2011, il quale disponeva che "Sono escluse dalla tassazione le aree scoperte pertinenziali o accessorie a civili abitazioni e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva".

Tale norma, quindi, da un lato prevedeva l'esclusione dalla tassazione delle aree comuni del condominio non occupate in via esclusiva, in continuità con quanto disposto dall'art. 63, comma 2, del D. Lgs. n. 15 novembre 1993, n. 507, in materia di TARSU, dall'altro, nulla prevedeva in relazione alle aree scoperte pertinenziali e accessorie di locali diversi da quelli delle civili abitazioni, a differenza di quanto stabilito in vigenza della stessa TARSU, la cui disciplina considerava tassabili le superfici scoperte operative, mentre escludeva dal tributo le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili.¹³

Il citato comma 3 dell'art. 10 ha sostituito il comma 4 dell'art.14, che, pertanto, prevede che " Sono escluse dalla tassazione, ad eccezione delle aree scoperte operative, le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva."

La norma modificata ripropone, in sostanza, le stesse disposizioni presenti nella disciplina TARSU e, pertanto, sono da assoggettare alla TARES solo le superfici scoperte operative, mentre non sono tassabili le aree scoperte pertinenziali o accessorie di locali adibiti a civili abitazioni, le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili diversi dalle civili abitazioni, le aree comuni condominiali nei limiti previsti dalla norma e le aree adibite a verde.

¹³ In materia di TARSU, la disposizione relativa alle aree scoperte pertinenziali e accessorie era contenuta nel comma 4-bis dell'art. 2 del D.L. 25 novembre 1996, n. 599, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 gennaio 1997, n. 5, come sostituito dall'art. 6, del D.L. 29 settembre 1997, n. 328, convertito dalla legge 29 novembre 1997, n. 410, in base al quale, per il 1997 e il 1998, erano imponibili le superfici scoperte operative e venivano escluse dal tributo le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili. Successivamente, l'art.1, comma 3, del D.L. 26 gennaio 1999, n. 8, convertito dalla legge 25 marzo 1999, n. 75, ha esteso tale disciplina anche agli anni successivi al 1998.

2. LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMU

La lett. a) del comma 4, dell'art. 10 del D. L. n. 35 del 2013 modifica il comma 12-ter dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 relativo alla presentazione della dichiarazione, laddove sono presenti le parole "novanta giorni dalla data". Pertanto, il primo e l'ultimo periodo del comma 12-ter presentano la seguente formulazione:

"12-ter. I soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23. [...] Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012, la dichiarazione deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di approvazione del modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria e delle relative istruzioni".

Tale modifica normativa ha lo scopo di evitare un'eccessiva frammentazione dell'obbligo dichiarativo derivante dal precedente termine mobile dei 90 giorni e risolve i problemi sorti in ordine alla possibilità, da parte dei contribuenti, di ricorrere all'istituto del ravvedimento, di cui alla lett. b), comma 1, dell'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 che, altrimenti non avrebbero trovato soluzione.

Si deve precisare che la disposizione del D. L. n. 35 del 2013 in commento, oltre a stabilire, a regime, il nuovo termine di presentazione delle dichiarazioni, produce effetti anche su quelle dovute per l'anno 2012 che potranno, quindi, essere presentate entro il 30 giugno 2013.

In merito a tale fattispecie, sembra opportuno precisare come opera l'istituto del ravvedimento di cui all'art. 13, comma 1, del D. Lgs. n. 472 del 1997, rispetto alle violazioni concernenti l'anno di imposta 2012. I soggetti passivi potranno, quindi, beneficiare delle seguenti opportunità:

- riduzione della sanzione¹⁴ ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene

¹⁴ Si riporta il testo dell'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 in materia di ritardati od omessi versamenti diretti:

"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. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. 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".

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione e cioè entro il 30 giugno 2013 [art. 13, comma 1, lett. b) del D. Lgs. n. 472 del 1997];

- riduzione della sanzione ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione¹⁵, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni e cioè entro il 28 settembre 2013, termine che, cadendo di sabato, è prorogato al successivo 30 settembre 2013.

Sulla base di quanto appena esposto si possono ipotizzare le seguenti situazioni:

- Omesso versamento relativo all'IMU 2012 per un ammontare complessivo pari a € 1000.

Il contribuente può regolarizzare detta violazione fino al 30 giugno 2013, pagando:

- ✓ l'imposta pari a € 1000;
 - ✓ la sanzione ridotta pari al 3,75% dell'imposta non versata ($€ 1000 \times 3,75\% = € 37,50$);
 - ✓ i relativi interessi del 2,5% annuo da calcolare sull'imposta, rapportati agli effettivi giorni di ritardo.
- Omesso versamento e omessa dichiarazione relativi all'IMU 2012. Questo è il caso in cui il contribuente entro il 30 giugno 2013 non si è ravveduto ai sensi del comma 1, lett. b) dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997, né ha presentato la dichiarazione.

In tale ipotesi il contribuente potrà, nei successivi 90 giorni e cioè fino al 30 settembre 2013, avvalersi della facoltà di cui alla successiva lett. c) del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, pagando:

- ✓ l'imposta pari a € 1000;
- ✓ la sanzione ridotta pari al 10% del tributo dovuto ($€ 1000 \times 10\% = € 100,00$);
- ✓ i relativi interessi del 2,5% annuo da calcolare sull'imposta, rapportati agli effettivi giorni di ritardo.

¹⁵ Si riporta il testo dell'art. 14 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 in materia di sanzioni ed interessi applicabile all'IMU:

1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di euro 51.
2. Se la dichiarazione o la denuncia sono infedeli si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta.
3. Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da euro 51 a euro 258. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.
4. Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.
5. La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre, del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- Omessa dichiarazione relativa all'IMU 2012. È l'ipotesi in cui il contribuente, pur avendo versato nei termini l'imposta relativa all'anno 2012, non ha presentato la dichiarazione entro il 30 giugno 2013.

In tale caso il contribuente potrà, nei successivi 90 giorni e cioè fino al 30 settembre 2013, avvalersi della facoltà di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997, pagando:

- ✓ la sanzione ridotta pari al 10% del minimo della sanzione prevista dall'art. 14 del D.Lgs. n. 504 del 1992 (€ 51 x 10% = € 5).

Le disposizioni di modifica in materia di IMU proseguono con la lett. b) del comma 4 che sostituisce il comma 13-bis dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, relativo all'efficacia costitutiva della pubblicazione sul sito del MEF delle delibere di approvazione delle aliquote e della detrazione IMU.

La norma in esame stabilisce, innanzitutto, che, a decorrere dall'anno di imposta 2013, le deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione nonché i regolamenti dell'IMU devono essere inviati, esclusivamente per via telematica, mediante inserimento del testo degli stessi nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale, per la pubblicazione nel sito informatico del MEF che ha effetti costitutivi.

Si sottolinea che la natura costitutiva della pubblicazione riguarda anche i regolamenti IMU e non esclusivamente le delibere di approvazione delle aliquote e della detrazione come era, invece, previsto nella precedente versione del comma 13-bis in commento.

La peculiare modalità di invio dei provvedimenti in questione comporta che non potranno, quindi, essere presi in considerazione quelli inviati con modalità diverse, quali, ad esempio, la posta elettronica, la posta elettronica certificata, il fax e la spedizione del documento in forma cartacea.

Ovviamente, la norma in questione riguarda esclusivamente l'invio e la pubblicazione delle deliberazioni e dei regolamenti IMU e non incide sui termini di adozione di tali atti che devono essere, comunque, approvati nei termini previsti, per quanto riguarda:

- ✓ le aliquote dal comma 169 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, in base al quale *"gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno"*;
- ✓ i regolamenti dall'art. 53, comma 16, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, in base al quale *"il termine ... per approvare i regolamenti relativi alle entrate degli enti locali, è stabilito entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. I regolamenti sulle entrate, anche se approvati successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine di cui sopra, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento"*.

Si rammenta, inoltre, che il comma 3 dell'art. 193 del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL), come modificato

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

dall'art. 1, comma 444 della legge n. 228 del 2012, stabilisce che *“per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2”* e cioè entro il 30 settembre di ciascun anno.

La lett. b) del comma 4 dell'art. 10 in commento prende in considerazione i versamenti dell'IMU, disponendo che gli stessi devono essere eseguiti tenendo conto degli atti pubblicati nel predetto sito, per quanto riguarda:

- la prima rata, alla data del 16 maggio di ciascun anno di imposta. In questo caso l'invio da parte dei comuni degli atti in questione deve avvenire entro il 9 maggio;
- la seconda rata, alla data del 16 novembre. In questo caso l'invio da parte dei comuni degli atti in questione deve avvenire entro il 9 novembre.

La disposizione prende in considerazione l'eventualità che i comuni non abbiano inviato alle scadenze appena indicate gli atti in parola, stabilendo in tale caso un meccanismo di salvaguardia per consentire, comunque, i versamenti dell'imposta nei termini dovuti:

- per il pagamento della prima rata, i soggetti passivi calcolano l'imposta nella misura pari al 50 per cento di quella dovuta sulla base dell'aliquota e della detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente. Al riguardo, si richiamano i principi già esposti nella risoluzione n. 5/DF del 28 marzo 2013 e precisamente che, nel caso in cui alla data del 16 maggio 2013 non risulti pubblicata alcuna deliberazione relativa al 2013, il contribuente dovrà verificare l'avvenuta pubblicazione sullo stesso sito della deliberazione relativa al 2012. Nel caso in cui la deliberazione non risulti pubblicata neanche per l'anno 2012, il contribuente applicherà le aliquote fissate dalla legge. Il comune, qualora intenda confermare le aliquote dell'anno 2012 - atteso che in tal caso non è necessario adottare un'apposita deliberazione - deve accertarsi che la deliberazione relativa all'anno 2012 sia stata pubblicata sul sito e, in caso contrario, inviarla esclusivamente in via telematica per l'inserimento nel sito stesso nella parte relativa all'anno 2012. Si ribadisce che, nell'ipotesi in cui il comune non adempia a tale onere, il contribuente applicherà le aliquote previste dalla legge;

- per il versamento della seconda rata, se non risultano pubblicate nuove delibere alla data del 16 novembre, i contribuenti devono prendere in considerazione gli atti pubblicati entro il 16 maggio dell'anno di riferimento oppure, in mancanza, quelli adottati per l'anno precedente.

Valgono, a tale proposito, le stesse considerazioni appena svolte al punto precedente.

È il caso di sottolineare che la disposizione relativa al versamento della seconda rata stabilisce chiaramente che le delibere pubblicate alla data del 16 novembre dell'anno di riferimento producono i propri effetti per l'intero anno, anche con eventuale conguaglio sulla prima rata versata.

Pertanto, anche le delibere pubblicate entro il 16 novembre retroagiscono al 1° gennaio dell'anno di riferimento, non potendosi desumere dalla doppia data di pubblicazione che venga frazionato il periodo di imposta dell'IMU, che deve essere sempre riferito all'anno solare, come previsto dall'art. 9, comma 2, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Da quanto appena esposto risulta chiaro che sono stati conservati dalla norma contenuta nell'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. n. 35 del 2013 gli stessi effetti relativi alla retroattività delle delibere in questione, previsti in via generale dal comma 169 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

La norma in commento prevede, infine, che i comuni debbano compilare una griglia riassuntiva delle aliquote e dei regimi agevolativi determinati con le delibere.

A questo proposito, si precisa che tale adempimento non incide sull'efficacia costitutiva delle deliberazioni concernenti i regolamenti e le aliquote IMU che è determinata unicamente dalla pubblicazione di tali atti nel sito informatico del MEF.

Per le modalità di inserimento dei dati in questione e per la data di attivazione di tale sistema occorre, comunque, attendere, come prescrive la stessa disposizione, le indicazioni fornite da questo Dipartimento, sentita l'Associazione nazionale dei comuni d'Italia (ANCI).

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 21/05/2013 n. 33/E

Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello "F24" e "F24 EP", 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, relativa agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - articolo 1, comma 380, lettere f) e g), della legge 24 dicembre 2012, n. 228

L'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha previsto l'anticipazione sperimentale dell'imposta municipale propria (IMU).

Con risoluzioni 12 aprile 2012, n. 35/E e 5 giugno 2012, n. 53/E sono stati istituiti i codici tributo per il versamento, tramite modello F24 e F24 EP, dell'IMU.

L'articolo 1, comma 380, lettera f) della legge 24 dicembre 2012, n. 228, dispone che "è riservato allo Stato il gettito dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del citato decreto-legge n. 201 del 2011, derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota standard dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, del citato articolo 13".

La successiva lettera g) del citato articolo prevede che "i comuni possono aumentare sino a 0,3 punti percentuali l'aliquota standard dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo del citato articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011 per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D". Al riguardo, la risoluzione 28 marzo 2013, n. 5/DF, concernente, tra l'altro, le modifiche recate dall'articolo 1, comma 380, della predetta legge, chiarisce che "in quest'ultimo caso, ovviamente, il maggior gettito IMU è destinato al comune stesso".

Per consentire il versamento, tramite modello F24, dell'IMU per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, si istituiscono i seguenti codici tributo:

- **"3925" denominato "IMU - imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - STATO"**
- **"3930" denominato "IMU - imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - INCREMENTO COMUNE"**

Si precisa che in caso di ravvedimento le sanzioni e gli interessi sono versati unitamente all'imposta dovuta.

In sede di compilazione del modello F24 i suddetti codici tributo sono esposti nella "SEZIONE IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI" in corrispondenza delle somme indicate esclusivamente nella colonna "importi a debito versati".

In particolare:

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- nello spazio "*codice ente/codice comune*", indicare il codice catastale del Comune nel cui territorio sono situati gli immobili, reperibile nella tabella pubblicata sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it;

- nello spazio "*Ravv.*", barrare se il pagamento si riferisce al ravvedimento;

- nello spazio "*Acc.*", barrare se il pagamento si riferisce all'acconto;

- nello spazio "*Saldo*", barrare se il pagamento si riferisce al saldo. Se il pagamento è effettuato in unica soluzione per acconto e saldo, barrare entrambe le caselle;

- nello spazio "*numero immobili*", indicare il numero degli immobili (massimo 3 cifre);

- nello spazio "*anno di riferimento*", indicare l'anno d'imposta cui si riferisce il pagamento. Nel caso in cui sia barrato lo spazio "*Ravv.*" indicare l'anno in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

Per consentire il versamento, tramite modello F24 EP, dell'IMU per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, si istituiscono i seguenti codici tributo:

- **"359E" denominato "IMU - imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - STATO"**
- **"360E" denominato "IMU - imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - INCREMENTO COMUNE"**

Si precisa che in caso di ravvedimento le sanzioni e gli interessi sono versati unitamente all'imposta dovuta.

In sede di compilazione del modello F24 EP, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "*IMU*" (valore G), con l'indicazione:

- nel campo "*codice*", del codice catastale del comune nel cui territorio sono situati gli immobili, reperibile nella tabella pubblicata sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it;

- nel campo "*estremi identificativi*", nessun valore;

- nel campo "*riferimento A*" (composto da sei caratteri), nel primo carattere, di un valore a scelta tra "A" (acconto), "S" (saldo), "U" (unica soluzione); nel secondo carattere, di un valore a scelta tra "R" (ravvedimento) oppure "N" (no ravvedimento); nel terzo carattere, di un valore a scelta tra "V" (immobili variati) oppure "N" (immobili non variati); dal quarto al sesto carattere, del numero degli immobili, da 001 a 999;

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- nel campo "riferimento B", dell'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, nel formato "AAAA".

Si precisa che i codici tributo "3925" e "359E" sono utilizzati anche per i fabbricati rurali ad uso strumentale classificati nel gruppo catastale D. Per detti immobili non è invece possibile utilizzare i codici "3930" e "360E", non potendo i comuni incrementare la relativa aliquota, come chiarito nella risoluzione n. 5/DF del 2013.

Per i fabbricati rurali ad uso strumentale diversi da quelli classificati nel gruppo catastale D sono utilizzati il codice tributo "3913", istituito con risoluzione 12 aprile 2012, n. 35/E e il codice tributo "350E", istituito con risoluzione 5 giugno 2012, n. 53/E.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23/05/2013 n. 2/DF

***Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.
Modifiche recate dall'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. 8 aprile 2013, n. 35, in corso di conversione.***

Quesiti in materia di pagamento della prima rata dell'imposta relativa all'anno 2013.

Pervengono numerosi quesiti in ordine al pagamento della prima rata dell'imposta municipale propria (IMU), di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

L'incertezza è determinata dalla circostanza che, in corso di conversione del D. L. 8 aprile 2013, n. 35, è stato presentato un emendamento all'art. 10, comma 4, lett. b), il quale prevede che la prima rata dell'IMU è versata sulla base delle aliquote e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente.

Al riguardo, si deve premettere che l'art. 13, comma 13-bis, del D. L. n. 201 del 2011, come modificato dall'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. n. 35 del 2013, attualmente vigente, stabilisce che i contribuenti devono effettuare il versamento della prima rata dell'IMU entro il 17 giugno (poiché il 16 cade di domenica), tenendo conto delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione nonché dei regolamenti pubblicati nel sito www.finanze.it alla data del 16 maggio di ciascun anno di imposta¹⁶.

Tuttavia, si deve sottolineare che l'art. 13, comma 13-bis, appena citato, è oggetto di un importante intervento normativo contenuto nel testo dell'art. 10, comma 4, lett. b), dell'A.C. 676, approvato il 15 maggio 2013 e trasmesso al Senato per il relativo esame (A.S. n. 662), concernente la conversione del D. L. n. 35 del 2013. Il testo riformulato della disposizione in commento prevede che *"il versamento della prima rata di cui al comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente."*

Vale la pena di ricordare che l'art. 9, comma 3, del D. Lgs. n. 23 del 2011 stabilisce che *"i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. Resta in ogni caso nella facoltà del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno"*.

Si deve, inoltre, aggiungere che l'art. 1 del D. L. 21 maggio 2013, n. 54 stabilisce, nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, la sospensione del pagamento della prima rata dell'IMU dovuta per:

- l'abitazione principale e relative pertinenze. Sono escluse dalla sospensione le abitazioni di tipo signorile, classificate nella categoria catastale A/1, le ville, classificate nella categoria catastale A/8, i castelli o i palazzi di pregio storico o artistico, classificati nella categoria catastale A/9;

¹⁶ A questo proposito si richiamano i chiarimenti già illustrati nella Circolare n. 1/DF del 29 aprile 2013.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, nonché per gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D. P. R. 24 luglio 1977, n. 616;
- i terreni agricoli e i fabbricati rurali di cui all'art. 13, commi 4, 5 e 8, del D. L. n. 201 del 2011.

L'art. 2 del D. L. n. 54 del 2013 precisa che la riforma di cui all'art. 1 dovrà essere attuata nel rispetto degli obiettivi programmatici primari indicati nel Documento di economia e finanza 2013, come risultante dalle relative risoluzioni parlamentari e, in ogni caso, in coerenza con gli impegni assunti dall'Italia in ambito europeo. In caso di mancata adozione della riforma entro la data del 31 agosto 2013, continua ad applicarsi la disciplina vigente e il termine di versamento della prima rata dell'IMU degli immobili di cui al medesimo art. 1 è fissato al 16 settembre 2013.

Alla luce della ricostruzione appena effettuata si passano ad analizzare i vari quesiti pervenuti.

1. VERSAMENTO DELLA PRIMA RATA SULLA BASE DELLE ALIQUOTE E DELLA DETRAZIONE DEL 2012, PRIMA DELLA CONVERSIONE IN LEGGE DEL D. L. N. 35 DEL 2013.

È stato chiesto se, per evitare disagi organizzativi, legati ai tempi di conversione del D. L. n. 35 del 2013, sia possibile dare attuazione anticipata all'emendamento in questione.

A questo proposito, si deve considerare la circostanza che la conversione del D. L. n. 35 del 2013 deve avvenire entro il 7 giugno 2013 e cioè a ridosso della scadenza del pagamento della prima rata dell'IMU, determinando evidenti difficoltà dal punto di vista organizzativo, soprattutto per i Centri di assistenza fiscale (CAF) che gestiscono un numero elevatissimo di versamenti IMU.

Alla luce di quanto, innanzi, evidenziato, ferma restando, in ogni caso, la potestà di accertamento del tributo da parte dei comuni, si ritiene che nell'ipotesi in cui i contribuenti effettuino il versamento della prima rata dell'IMU tenendo conto delle disposizioni contenute nell'emendamento in questione, ancor prima della conversione in legge del D. L. n. 35 del 2013, possa trovare applicazione la disposizione di cui all'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in base alla quale *"le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria"*.

Ovviamente, i contribuenti possono, prima della citata conversione, procedere, comunque, al pagamento della prossima rata di giugno sulla base delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione nonché dei regolamenti pubblicati nel sito www.finanze.it alla data del 16 maggio 2013, come attualmente disposto dalla lett. b), comma 4, dell'art. 10 del D. L. n. 35 del 2013.

Tali premesse di carattere generale conducono alle seguenti precisazioni.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

1.1. MUTAMENTO DEI REQUISITI SOGGETTIVI E OGGETTIVI DELL'IMU

Come già precisato, l'emendamento prevede che il pagamento della prima rata dell'IMU avvenga sulla base delle aliquote e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente.

Si deve evidenziare che l'emendamento in questione ha come finalità quella di semplificare al contribuente la determinazione dell'imposta, poiché alla scadenza prevista per il versamento della prima rata potrebbero non essere ancora note le aliquote e le detrazioni deliberate dal comune per l'anno in corso. Pertanto, con la proposta emendativa il contribuente non è costretto a consultare il sito istituzionale del Ministero dell'Economia e delle Finanze due volte nell'arco dello stesso anno, come attualmente previsto dall'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. n. 35 del 2013.

L'applicazione concreta della disposizione in esame comporta, in via generale, che, ai fini della prima rata dell'IMU, la locuzione "*anno precedente*" vale esclusivamente per le aliquote e per le detrazioni applicabili ma non anche per gli altri elementi relativi al tributo, quali, ad esempio, il presupposto impositivo e la base imponibile, per i quali si deve tenere conto della disciplina vigente nell'anno di riferimento.

Pertanto, alla luce di tali considerazioni, la prima rata dell'IMU potrebbe non coincidere esattamente con la metà dell'imposta dovuta per l'anno precedente, poiché non sempre è riscontrabile un'identità di situazioni rispetto all'anno antecedente.

A tale riguardo, si può, ad esempio, prospettare il caso in cui, nel 2013, l'immobile viene destinato ad abitazione principale diversamente dall'anno precedente. In tale evenienza, il versamento della prima rata dell'IMU è sospeso. Viceversa, nel caso in cui l'immobile, nel 2013, non è più adibito ad abitazione principale, lo stesso sarà soggetto ad imposizione e, conseguentemente, la prima rata dell'IMU dovrà essere calcolata applicando l'aliquota prevista per tale fattispecie per l'anno 2012.

Analogamente, nel caso in cui il contribuente possiede un'area fabbricabile che, nel 2013, diventa terreno agricolo, il versamento della prima rata dell'IMU è sospeso. Viceversa, nel caso in cui il terreno agricolo, nel 2013, diventa area edificabile, lo stesso sarà soggetto ad imposizione e, conseguentemente, la prima rata dell'IMU dovrà essere calcolata applicando l'aliquota prevista per tale fattispecie per l'anno 2012.

Ulteriori ipotesi possono verificarsi quando il contribuente abbia acquistato l'immobile nel corso dell'anno precedente, per cui il possesso non si è protratto per dodici mesi. Si supponga, ad esempio, che:

- il contribuente abbia acquistato un immobile, non destinato ad abitazione principale, il 1° ottobre 2012. In tal caso, il soggetto passivo, entro il 17 giugno 2013, dovrà calcolare l'IMU dovuta per l'anno 2013 sulla base dell'aliquota dei dodici mesi dell'anno precedente, indipendentemente cioè dalla circostanza che nell'anno 2012 abbia avuto il possesso dell'immobile per soli tre mesi;
- il contribuente, al momento del pagamento della prima rata non ha avuto il possesso dell'immobile per sei mensilità, avendolo venduto il 28 marzo 2013, possedendolo, dunque, nell'anno 2013 per soli tre mesi. Questa circostanza è determinante per affermare che sarebbe in aperto contrasto

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

con le norme che disciplinano il presupposto impositivo del tributo imporre al soggetto passivo IMU di calcolare l'imposta sulla base dell'aliquota dei dodici mesi dell'anno precedente. Se così fosse, infatti, si addosserebbe a quest'ultimo l'onere di anticipare una somma superiore a quella realmente dovuta per l'anno in corso - in violazione del disposto dell'art. 9, comma 2, del D. Lgs. n. 23 del 2011, il quale stabilisce che l'imposta è dovuta per anni solari, proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso - costringendolo, poi, a presentare istanza di rimborso per l'ammontare del tributo versato in eccedenza.

Alla luce di queste precisazioni si può, quindi, concludere che in tal caso l'interessato, entro il 17 giugno 2013, dovrà versare l'IMU dovuta per l'anno 2013, commisurandola ai tre dodicesimi dell'importo calcolato sulla base dell'aliquota dei dodici mesi dell'anno precedente.

1.2. IMMOBILI CLASSIFICATI NEL GRUPPO CATASTALE D.

L'art. 13, comma 4, lett. d), del D. L. n. 201 del 2011, prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2013, il moltiplicatore applicabile per determinare la base imponibile dei fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusi quelli della categoria catastale D/5, è elevato a 65.

A decorrere dalla stessa data, l'art. 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità per l'anno 2013) ha introdotto significative novità alla disciplina degli immobili classificati nel gruppo catastale D¹⁷, poiché:

- la lett. f) ha riservato allo Stato il gettito dell'IMU, derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota *standard* dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011;
- la lett. g) ha stabilito che i comuni possono aumentare sino a 0,3 punti percentuali l'aliquota *standard* dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D.

Pertanto, essendo mutata, in via generale, la disciplina sostanziale della fattispecie in questione, si ritiene che il calcolo per il versamento della prima rata deve essere effettuato tenendo conto, innanzitutto, del moltiplicatore elevato a 65 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione di quelli classificati nella categoria catastale D/5.

Si deve, inoltre, precisare che, in coerenza con le citate esigenze di semplificazione, e, in considerazione della formulazione dell'emendamento in via di approvazione, i contribuenti applicano in ogni caso l'aliquota vigente nei dodici mesi dell'anno

¹⁷ Si veda la risoluzione n. 5/DF del 28 marzo 2013.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

precedente per la fattispecie in questione, anche nel caso in cui detta aliquota risulti inferiore a quella standard stabilita dal citato art. 1, comma 380, lett. f), della legge n. 228 del 2012.

Ovviamente, in sede di versamento della seconda rata dell'IMU, i contribuenti dovranno applicare l'aliquota dello 0,76% o quella eventualmente elevata dai comuni per l'anno 2013, in virtù della lett. g) del citato comma 380.

Si fa, altresì, presente che, con risoluzione n. 33/E del 21 maggio 2013, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i nuovi codici tributo per il versamento dell'IMU relativa a tale tipologia di fabbricati.

2. IMMOBILI ASSIMILATI ALLE ABITAZIONI PRINCIPALI

È stato chiesto, inoltre, di chiarire se il provvedimento recante la sospensione del pagamento della prima rata dell'IMU sull'abitazione principale e relative pertinenze riguardi anche i casi in cui i comuni abbiano *"assimilato all'abitazione principale i fabbricati degli anziani ricoverati nelle case di riposo e dei residenti all'estero"*.

Al riguardo, si fa presente che l'art. 13, comma 10, del D. L. n. 201 del 2011, attribuisce ai comuni la facoltà di considerare, con regolamento, *"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, nonché 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"*.

Pertanto, considerata la finalità del legislatore di assicurare, comunque, un regime di favore per l'abitazione principale e relative pertinenze, si deve concludere che, sia nel caso in cui detta assimilazione venga disposta per l'anno 2013, sia in quello in cui la stessa è stata effettuata nel 2012 e non è stata modificata nel 2013, l'assimilazione in questione determina l'applicazione delle agevolazioni previste per l'abitazione principale e relative pertinenze, compresa, quindi, la sospensione del pagamento della prima rata dell'IMU.

3. IMMOBILE ASSEGNATO ALL'EX CONIUGE

È stato chiesto se ricadono nella sospensione della prima rata dell'IMU due unità immobiliari destinate ad abitazione principale, la prima dall'ex coniuge assegnatario e la seconda dall'altro coniuge non assegnatario.

Si ricorda, a questo proposito, che il comma 12-*quinquies* dell'art. 4 del D. L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, stabilisce che, ai soli fini dell'applicazione dell'IMU, *"l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione¹⁸"*.

*Tale assetto normativo comporta che le agevolazioni inerenti l'abitazione principale e relative pertinenze sono riconosciute al coniuge assegnatario della ex casa coniugale, in quanto titolare del diritto di abitazione di cui all'art. 4, comma 12-*quinquies* del D. L. n. 16 del 2012, per il quale, quindi, è sospeso il versamento della prima rata dell'IMU.*

¹⁸ Si vedano la Circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 (paragrafo 6.1, pag. 16 e segg.) e la Risoluzione n. 5/DF del 28 marzo 2013, paragrafo 3.
Materiale didattico elaborato da **Finanza Locale Management Srl** – Febbraio – Marzo 2014
Via Carducci,62 – Loc. La Fontina 56010 – San Giuliano Terme (PI) – Tel 050.877143 – Fax 050.8755862 –
www.finanzalocale.net flm@finanzalocale.net

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Ovviamente, la sospensione opera anche a favore del coniuge non assegnatario relativamente all'immobile dallo stesso adibito ad abitazione principale.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 05/06/2013 n. 7/DF

Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Modifiche recate dall'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. 8 aprile 2013, n. 35.

Quesiti in materia di pagamento dell'imposta relativa all'anno 2013 per gli enti di cui alla lett. i), comma 1, art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Con la nota in riferimento è stato fatto presente che gli enti non commerciali per l'anno 2012 hanno provveduto agli adempimenti relativi all'imposta municipale propria (IMU), di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e, quindi, a versare l'imposta, ove dovuta, sulla scorta delle modifiche apportate all'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 dall'art. 91-bis, comma 1, del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27.

È stato, altresì, rappresentato che è solo a decorrere dal 1° gennaio 2013 che, invece, trovano applicazione le disposizioni di cui ai commi 2 e 3 del menzionato art. 91-bis, riguardanti l'utilizzazione mista delle unità immobiliari, in virtù alle quali l'esenzione dall'IMU, nel caso in cui non sia possibile procedere all'accatastamento separato dell'immobile o della porzione di immobile, si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dello stesso immobile.

In base alle suddette disposizioni normative, gli enti non commerciali possono essersi, dunque, trovati nella condizione di dover versare l'imposta per l'anno 2012, mentre per il 2013, beneficiando delle nuove disposizioni riguardanti l'accatastamento separato e il computo della percentuale di utilizzazione mista, potrebbero essere tenuti a versare un importo inferiore a quello dell'anno precedente.

Ciò premesso, anche alla luce dei recenti chiarimenti formulati con la circolare n. 2/DF del 23 maggio 2013, è stato chiesto, innanzitutto, se gli enti non commerciali potranno determinare e versare la prima rata dell'IMU per l'anno 2013 sulla scorta degli elementi e dei dati già a disposizione per il medesimo anno.

A tale proposito, viene precisato che l'IMU per il 2013 *"dovrà ovviamente essere determinata come migliore stima possibile alla luce degli utilizzi prospettici (commerciali, istituzionali e promiscui) degli immobili"*.

In secondo luogo, viene evidenziato che la seconda rata dell'IMU per il 2013 non potrà che essere necessariamente stimata, in quanto - vista anche la complessità pratica del calcolo - l'importo effettivamente dovuto non potrà che essere determinato sulla scorta dei dati definitivi al 31 dicembre 2013 e, quindi, solo successivamente alla scadenza fissata al 16 dicembre 2013. Conseguentemente, si chiede se sia prospettabile il versamento di un conguaglio per il 2013, da effettuarsi contestualmente al versamento della prima rata dell'IMU dovuta per l'anno 2014.

In merito a tale prima rata, è stato, altresì, chiesto se la stessa possa essere quantificata in un importo pari al 50% dell'imposta relativa al 2013 così come determinata definitivamente anche sulla base dei dati indicati nei bilanci relativi al medesimo anno, oggetto di approvazione, se previsto dalla legge, antecedentemente al 16 giugno di ogni anno.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Al riguardo, si ritiene che le soluzioni prospettate nel quesito in oggetto siano condivisibili, in considerazione delle disposizioni recate dal D. M. 19 novembre 2012, n. 200 che, all'art. 4, determina gli ulteriori requisiti di settore e all'art. 5 stabilisce i criteri per individuare il rapporto proporzionale da applicare ai fini del calcolo dell'IMU dovuta.

Si deve, inoltre, tenere conto del nuovo testo dell'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. n. 35 del 2013 il quale prevede che *"il versamento della prima rata di cui al comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente"*.

Si ricorda che nella risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012 è stato affermato che il pagamento dell'IMU, relativo all'anno 2012, doveva essere effettuato già tenendo conto dei requisiti stabiliti nel regolamento n. 200 del 2012, agli articoli 3 e 4 e che, solo a partire dall'anno d'imposta 2013, l'IMU avrebbe dovuto essere versata non solo sulla base degli anzidetti requisiti ma anche in ragione del rapporto proporzionale.

Pertanto, gli stessi criteri seguiti per l'anno 2012 devono essere osservati anche per l'anno 2013, per quanto riguarda le disposizioni concernenti l'art. 4 del D. M. n. 200 del 2012, con la sola differenza che per l'anno 2013 devono essere tenuti in considerazione anche i criteri dell'art. 5 che comportano il versamento dell'imposta limitatamente agli immobili o porzioni di immobili destinati allo svolgimento con modalità commerciali delle attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Ovviamente, nel caso in cui non sono mutate le condizioni di applicazione delle disposizioni complessivamente richiamate, l'ente non commerciale potrà seguire, ai fini degli adempimenti relativi al versamento della prima rata dell'IMU, lo stesso comportamento osservato per l'anno 2012.

Quest'ultima affermazione trova fondamento anche sulla circostanza che il nuovo testo dell'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. n. 35 del 2013 consente che *"il versamento della prima rata di cui al comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente"*.

Per quanto riguarda, invece, il secondo quesito, si ritiene che il conguaglio dell'IMU per l'anno 2013 possa essere effettuato contestualmente al versamento della prima rata dovuta per l'anno 2014. Si perviene a tale conclusione in considerazione della circostanza che la seconda rata di versamento dell'IMU, scadendo il 16 dicembre 2013, interviene in un momento in cui potrebbero non essere definitivi e disponibili tutti i dati e gli elementi necessari per la determinazione del rapporto proporzionale di cui all'art. 5 del D. M. n. 200 del 2012. Inoltre, a tale data non sono neppure disponibili i dati risultanti dai bilanci degli enti non commerciali relativi al medesimo anno.

Le stesse considerazioni sono sottese anche alla soluzione dell'ultimo quesito, per cui, a partire dall'anno 2014, il versamento della prima rata dell'IMU dovrà essere effettuato in misura pari al 50% dell'imposta relativa all'anno precedente così come determinata definitivamente anche sulla base dei dati risultanti dai bilanci degli enti non commerciali in questione.

Le ragioni di tale determinazione sono, altresì, fondate su esigenze di semplificazione, dal momento che, diversamente, si imporrebbe ai soggetti passivi l'onere di effettuare per più volte il calcolo dell'imposta il quale richiede, oggettivamente, un'elaborazione più complessa rispetto a quella della generalità dei contribuenti IMU e che sarebbe, comunque, sempre

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

parziale e provvisorio in attesa della definitività del complesso dei dati necessari alla determinazione effettiva del tributo dovuto per l'intero anno. Quest'ultima circostanza giustifica il versamento di un conguaglio successivo all'elaborazione del bilancio.

Si deve, infine, aggiungere che le considerazioni appena svolte sono, comunque, coerenti con il sistema di applicazione dell'imposta, poiché con le istruzioni allegate al modello di dichiarazione IMU di cui al D.M. 30 ottobre 2012, (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 5 novembre 2012, n. 258 - prima della modificazione del termine di presentazione della dichiarazione disposta dall'art. 10, comma 4, lett. a), del D. L. n. 35 del 2013) - è stato chiarito, al paragrafo "1.5 - *Quando deve essere presentata la dichiarazione* ", che, ai fini della presentazione della dichiarazione relativa ai fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, ovvero iscritti, ma senza attribuzione di rendita, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, *"/a data da considerare, ai fini della decorrenza dei 90 giorni è quella della chiusura del periodo di imposta relativo alle imposte sui redditi"*.

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 04/07/2013 n. 44/E

***Rapporti tra l'IMU e le imposte sui redditi - Deducibilità contributi ai consorzi obbligatori
- Articolo 10, comma 1, lett. a), del TUIR***

Sono pervenuti numerosi quesiti diretti a conoscere se, alla luce dell'introduzione, con decorrenza dal 1° gennaio 2012, dell'IMU che sostituisce l'IRPEF per gli immobili non locati e non affittati, il cui reddito in precedenza concorreva al reddito complessivo, i contributi versati a consorzi obbligatori per legge, la cui deducibilità è prevista dall'art. 10, comma 1, lett. a), del TUIR, possano ancora essere portati in deduzione dal reddito complessivo del contribuente.

L'articolo 10, comma 1, lett. a), del TUIR prevede che *"Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, i seguenti oneri sostenuti dal contribuente: a) i canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione; sono in ogni caso esclusi i contributi agricoli unificati"*.

Gli effetti sulle imposte sui redditi derivanti dall'introduzione dell'IMU, in particolare per quanto concerne l'effetto di sostituzione disposto dall'art. 8 del d.lgs. n. 23 del 2011, sono stati trattati con Circolare n. 5/E del 2013 a cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti. Per quanto di interesse in questa sede, in detta Circolare n. 5/E del 2013 è stato affermato che, sebbene l'IMU non abbia natura di imposta sul reddito, l'effetto di sostituzione dell'IRPEF si concretizza nell'ambito del TUIR mediante l'esclusione, dalla base imponibile dell'IRPEF, del reddito fondiario prodotto dagli immobili non affittati o non locati, soggetti alla sola IMU.

Nei casi rappresentati, la non concorrenza al reddito complessivo non deriva direttamente da norme "interne" all'IRPEF che rendono l'immobile non produttivo di reddito, ma da una norma "esterna" che ha decorrenza dal 2012, introduttiva dell'effetto di sostituzione sopra richiamato.

Infatti, sotto il profilo sostanziale, l'immobile non locato o non affittato è comunque produttivo di reddito e la non concorrenza al reddito complessivo IRPEF deriva dall'assoggettamento obbligatorio dell'immobile all'IMU, sostitutiva dell'IRPEF, la cui base imponibile:

- deriva dalla rendita catastale, analogamente al reddito fondiario;
- non dà rilevanza (nella forma di deduzioni, detrazioni, o aliquote agevolate) al contributo obbligatorio.

Inoltre, l'IMU non è deducibile dall'IRPEF e, quindi, non è ipotizzabile una deduzione "indiretta" del contributo al consorzio obbligatorio per legge.

Ciò considerato, si ritiene che la deducibilità dei contributi obbligatori dal reddito complessivo sia possibile nei casi in cui, in assenza dell'IMU, i redditi degli immobili su cui gravano i contributi stessi avrebbero concorso al reddito complessivo e sempreché il contributo obbligatorio non sia stato già considerato nella determinazione della rendita catastale.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

A diverse conclusioni, invece, si perviene nell'ipotesi in cui la non concorrenza al reddito complessivo derivi dall'assoggettamento del reddito derivante dall'immobile locato al regime della cedolare secca, di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011.

Infatti, per effetto del comma 1 del citato art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011, il regime della cedolare secca, pur essendo sostitutivo dell'IRPEF, è comunque un regime di tassazione non obbligatorio, bensì meramente opzionale, e consente, quindi, al contribuente di comparare la convenienza del regime sostitutivo in parola rispetto a quello ordinario, che permette di fruire della citata deduzione.

Conseguentemente, l'opzione per il regime della cedolare secca preclude la fruizione della deduzione in commento, prevista dall'art. 10, comma 1, lett. a), del TUIR.

Non rileva in senso contrario la previsione di cui all'art. 3, comma 7, del citato d.lgs. n. 23 del 2011, secondo cui si deve tenere conto del reddito assoggettato a cedolare secca al fine di verificare la spettanza di benefici fiscali o assistenziali, poiché tale disposizione è diretta ad evitare che dall'assoggettamento del reddito alla cedolare secca in luogo del concorso alla formazione del reddito complessivo, derivino indebiti vantaggi per i contribuenti in termini di condizione di familiare fiscalmente a carico, detrazioni per carichi di famiglia, altre detrazioni d'imposta rapportate al reddito previste dall'articolo 13 del TUIR, detrazioni per canoni di locazioni di cui all'articolo 16 del TUIR (cfr. Circolare n. 26/E del 2011).

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 22/07/2013 n. 8/DF

Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Realizzazione di un impianto fotovoltaico sul lastrico solare. Quesito.

Con il quesito in oggetto è stato chiesto se, nel caso di utilizzazione del lastrico solare per la realizzazione di un impianto fotovoltaico da asservire all'efficientamento energetico di un immobile, tale lastrico, durante la fase di costruzione dell'impianto stesso, possa essere considerato un'area edificabile, ai fini dell'imposta municipale propria (IMU), di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Al riguardo, occorre ricordare che il comma 3 del citato art. 13 stabilisce che la base imponibile dell'IMU è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 5, commi 1, 3, 5 e 6 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e dell'art. 13, commi 4 e 5 del D. L. n. 201 del 2011.

Si rileva, poi, che secondo l'ordinamento vigente qualsiasi bene immobile deve essere individuato secondo le regole catastali, ossia mediante l'identificativo della mappa per le aree (rectius particelle), a cui può essere aggiunto il subalterno per le unità immobiliari ivi ubicate. Ne consegue che ogni valutazione patrimoniale o reddituale relativa a ciascun immobile deve tener conto della delimitazione e della forma di ciascuna particella o unità immobiliare.

Secondo la disciplina sopra richiamata l'immobile può essere qualificato come area edificabile, nell'ipotesi in cui sulla stessa non sia individuabile alcuna unità immobiliare, secondo la disciplina dettata dall'art. 2 del decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28 e conseguentemente la base imponibile è data dal valore della stessa così come rilevabile in comune commercio, ovvero, in caso contrario, dalla rendita catastale associata a ciascuna unità immobiliare, realizzata sull'area, incrementata del 5%, ai sensi dell'art. 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e poi moltiplicata per i coefficienti stabiliti dall'art. 13, comma 4, del D. L. n. 201 del 2011.

Per l'inquadramento del lastrico solare in una delle fattispecie recate dalle norme sopra richiamate, si deve far riferimento, innanzitutto, alla circolare n. 9/T del 26 novembre 2001 dell'Agenzia del Territorio - ora Agenzia delle Entrate - nella quale si legge che "come è noto, sono indicate come categorie fittizie (F1 = area urbana, F2 = unità collabenti, F3 = unità in corso di costruzione, F4 = unità in corso di definizione ed F5 = lastrico solare) quelle che, pur non previste nel quadro generale delle categorie (in quanto ad esse non è associabile una rendita catastale), sono state necessariamente introdotte per poter permettere la presentazione in Catasto di unità particolari (lastrici solari, corti urbane, unità in via di costruzione ecc...) con la procedura informatica di aggiornamento Docfa".

Al riguardo è opportuno specificare che il lastrico solare è associato, salvo eccezioni, ad un edificio che ospita una o più unità immobiliari e che nell'Allegato tecnico II alla circolare n. 6/T del 30 novembre 2012 della medesima Agenzia del Territorio, in cui vengono fornite istruzioni per la determinazione della rendita catastale, è stato evidenziato, altresì, che ai fini della valutazione del lotto di cui sopra, "occorre tenere conto delle sole potenzialità edificatorie già espresse attraverso l'attuata edificazione, e non di quelle previste dagli

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

strumenti urbanistici in vigore, atteso che la stima catastale riguarda l'uso attuale del bene (existing use) e non già l'uso fisicamente possibile e legalmente ammissibile, caratterizzato dalla massima produttività (highest and best use)".

Sulla base dei chiarimenti appena illustrati, emerge, quindi, che i lastrici solari, sia di edifici privati sia di edifici pubblici, sono parte integrante dell'edificio esistente e, in quanto tali, concorrono alla determinazione complessiva delle rendite catastali delle unità immobiliari facenti parte dell'edificio stesso. Tali rendite costituiscono l'elemento principale per l'individuazione della base imponibile utile ai fini dell'IMU, di cui al richiamato art. 5, comma 2, del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Le conclusioni alle quali si è appena pervenuti che, quindi, escludono la qualificazione del lastrico solare - dichiarato peraltro in catasto su base volontaria -, quale area edificabile durante la fase di costruzione dell'impianto fotovoltaico sono avvalorate anche da quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione nella recente sentenza n. 10735 dell'8 maggio 2013.

In particolare, i Giudici di legittimità hanno chiarito, in materia di ICI - ma le stesse considerazioni valgono pure per l'IMU, in virtù dello specifico rinvio effettuato dal comma 3 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ai criteri di determinazione della base imponibile ICI - che "la nozione di fabbricato, di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, rispetto all'area su cui esso insiste, è unitaria, nel senso che, una volta che l'area edificabile sia comunque utilizzata, il valore della base imponibile ai fini dell'imposta si trasferisce dall'area stessa all'intera costruzione realizzata. Per l'applicazione dell'imposta sul "fabbricato di nuova costruzione", infatti, la norma individua due soli criteri alternativi: la data di ultimazione dei lavori, ovvero, se antecedente, quella di utilizzazione, senza alcun riferimento alla divisione del fabbricato in piani o porzioni (Cass. n. 22808 del 2006). Per la determinazione della base imponibile "di un appartamento in costruzione al primo piano dell'edificio, quindi, non trova applicazione il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 6, che disciplina l'utilizzazione edificatoria dell'area (individuando come base imponibile il valore dell'area stessa), [...] di tal che, nella specie, non essendosi realizzato alcuno dei due presupposti, il comune non poteva assoggettare ad ICI l'area su cui si sviluppava la cubatura in relazione alla quale era stata conseguita la concessione edilizia per l'appartamento al primo piano, non essendovi altra "area fabbricabile" che quella su cui insisteva l'appartamento a suo tempo realizzato al piano terreno (Cass. n. 23347 del 2004)".

Si deve concludere che le considerazioni appena svolte valgono anche per tutte le altre categorie fittizie.

CIRCOLARI e RISOLUZIONI emanate in materia di IMU

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 11/12/2013 n. 11/DF

Esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per il cd "magazzino" delle imprese edili. Quesito.

In merito al quesito pervenuto alla Scrivente con il quale si chiedono chiarimenti in ordine alla problematica indicata in oggetto, occorre, innanzitutto, richiamare le disposizioni in materia di imposta municipale propria (IMU), di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che hanno di recente interessato il settore delle costruzioni.

In particolare, l'art. 2 del D. L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, prevede, al comma 1, che, per l'anno 2013 non è dovuta la seconda rata dell'IMU relativa *"ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati. Per il medesimo anno l'imposta municipale propria resta dovuta fino al 30 giugno"*.

Il successivo comma 2 dispone, in linea di continuità con lo spirito agevolativo della norma appena richiamata, che *"a decorrere dal 1° gennaio 2014 sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati."*

Sulla base di tali disposizioni si ritiene, che il concetto di *"fabbricati costruiti"*, contenuto nelle norme in esame, comprenda anche il fabbricato acquistato dall'impresa costruttrice sul quale la stessa procede a interventi di incisivo recupero, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lettere c), d) e f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

È possibile pervenire a questa conclusione in virtù della considerazione che, ai fini IMU, l'art. 5, comma 6, del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, stabilisce che, in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione del fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 3, comma 1, lett. c), d) e f), del D.P.R. n. 380 del 2001, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato.

Pertanto, dal contenuto della norma in commento, si evince che il Legislatore ha operato un'equiparazione tra i fabbricati oggetto degli interventi di incisivo recupero di cui al citato art. 3, comma 1, lett. c), d) e f), del D.P.R. n. 380 del 2001 e i fabbricati in corso di costruzione. I primi, infatti, sono, alla stessa stregua dei secondi, considerati, ai fini della determinazione della base imponibile IMU, area fabbricabile fino all'ultimazione dei lavori.

Dalle considerazioni appena formulate si evince che i fabbricati oggetto degli interventi di incisivo recupero nei termini sin qui esplicitati rientrano nel campo di applicazione dell'esenzione introdotta dal citato art. 2 del D. L. n. 102 del 2013, solo a partire dalla data di ultimazione dei lavori di ristrutturazione.