



associazione autonomie locali
legautonomie

IL GOVERNO DELLE ENTRATE LOCALI

Imu Federalismo Equità

a cura di
Cesare Cava
Annalisa Antonini e Irene Cava

IL GOVERNO DELLE ENTRATE LOCALI

Imu Federalismo Equità

INDICE

PREMESSA	7
Di CESARE CAVA	
CAPITOLO 1	9
FEDERALISMO E DISORDINE FISCALE TRA I DIVERSI LIVELLI ISTITUZIONALI	
CAPITOLO 2	33
IUC: NASCITA E DECLINO DELL'IMPOSTA FANTASMA	
CAPITOLO 3	51
LE IMPOSTE DA SUPERARE: DALLA TASI ALL'IMPOSTA DI SCOPO	
CAPITOLO 4	71
LE 21 CASISTICHE IMU DA APPROFONDIRE: DALLA A ALLA H	
CAPITOLO 5	91
LE 21 CASISTICHE IMU DA APPROFONDIRE: DALLA I ALLA P	
CAPITOLO 6	109
LE 21 CASISTICHE IMU DA APPROFONDIRE: DALLA Q ALLA Z	
CAPITOLO 7	129
CATASTO E TERRITORIO: DUE REALTA' DISTANTI IN ATTESA DELLA RIFORMA	
CAPITOLO 8	147
RIDURRE LE TASSE LOCALI E' POSSIBILE	
CONCLUSIONI	171
PRASSI COMPLETA IN MATERIA DI IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA	175

PREMESSA

di Cesare Cava

Questa pubblicazione si pone l'obiettivo di rendere interessante la materia delle entrate dei Comuni agli amministratori locali e ai dirigenti e funzionari degli uffici tributi che, per passione o per impegno lavorativo, operano a stretto contatto con la finanza locale e con sigle, come IMU, TASI e TARI, che per la maggioranza dei cittadini risultano sgradevoli e da evitare al primo contatto.

Chi scrive, è appassionato da anni alla materia della fiscalità locale e vive con piacere i numerosi incontri formativi e conferenze che periodicamente sono organizzati nelle diverse città: sono spesso un gradevole motivo di incontro con i funzionari, per analizzare le novità dei tributi e trovare procedure corrette alle molteplici casistiche che emergono nella gestione dell'ufficio.

Le domande poste nel question time sono la parte più interessante dei convegni e consentono di capire i problemi reali e quotidiani, uscendo dalla filosofia del tributo ed entrando fisicamente nel contatto con i contribuenti.

In altri contesti, sono stato invitato a esporre pensieri sul federalismo fiscale e sulle dinamiche di governo delle entrate, ad amministratori di piccoli e di grandi Comuni.

In uno di questi interventi, svoltosi presso la Scuola Superiore Sant'Anna, di fronte a giovani amministratori locali che partecipavano a un corso di alta formazione, ho percepito il desiderio di capire e di approfondire il tema delle risorse: dalle domande semplici e dirette emergeva un diverso approccio culturale improntato al governo delle entrate e non alla semplice amministrazione del bilancio.

Questa nuova generazione di amministratori aveva percepito in modo immediato che il bilancio non è un documento contabile, ma uno strumento politico di governo del territorio e della collettività. In realtà stavano andando oltre, avevano capito che le prime scelte di politica del bilancio, non si producono nella spesa corrente o negli investimenti, ma si realizzano nella parte delle entrate correnti, partendo dal presupposto che se sulle entrate trasferite il Comune subisce le scelte unilaterali dello Stato, l'unico spazio di manovra attiene ai tributi propri.

Dalle domande che mi formulavano, capivo che avevano compreso che in realtà non tutti i tributi propri erano gestibili per il bilancio, perché la TARI, la TASI e l'imposta di soggiorno, in realtà sono "tributi di scopo" e quindi strettamente collegati ai relativi vincoli di spesa.

Al termine dell'incontro avevano concluso che l'unica vera autonomia impositiva è riferibile al gettito IMU e che emergeva una netta differenza tra gettito atteso e gettito riscosso.

Da queste esperienze positive, con funzionari competenti e nuovi amministratori attenti alle politiche di bilancio, è maturata l'ipotesi di redigere questa pubblicazione, la quale si pone l'obiettivo di indirizzare l'attenzione degli amministratori e dei tecnici verso

le possibilità derivanti dal gettito atteso, piuttosto che sulla semplice visualizzazione del gettito riscosso.

E' sfidante uscire dalla logica del gettito incassato - che genera attesa, previsione ipotetica, presa d'atto dell'evasione, inerzia dell'azione amministrativa - ed entrare nella logica del potenziale gettito atteso, che genera ricerca, quantificazione oggettiva, progettualità di contrasto dell'evasione, efficienza e efficacia dell'azione amministrativa.

E' un percorso complesso di riorganizzazione della struttura degli uffici tributi, che può richiamare parametri di performance e di misurazione dei risultati, di origine tipicamente privata, ma con possibilità di crescita collettiva dell'ente locale.

Nell'impostare la linea di pensiero del testo, per uno sviluppo organico che potesse mantenere vivo l'interesse per un amministratore locale e per un funzionario o dirigente di un ufficio tributi, abbiamo pensato di seguire un percorso più amministrativo nella prima parte e più gestionale nella fase centrale.

Ci assumiamo quindi il rischio, e ce ne scusiamo in premessa, che i primi capitoli possano essere di minore interesse per i tecnici, mentre i capitoli centrali potranno risultare eccessivamente approfonditi dal punto di vista tributario, per gli amministratori.

L'auspicio di chi scrive è che vi sia interesse da parte di entrambe le tipologie di lettore ad approfondire gli ultimi capitoli per condividere il pensiero che ridurre le tasse locali è possibile.

Le procedure da attivare per raggiungere questo importante e sfidante risultato sono illustrate con accuratezza di particolari e di richiami normativi con il consueto rispetto per il lettore, nella consapevolezza che ogni attività di contrasto all'evasione svolta, seppure con metodologie e tempistiche diverse da quelle ipotizzate, è apprezzabile e da valorizzare.

Nell'augurare una buona lettura e nella speranza che alcune delle riflessioni illustrate, possano raccogliere apprezzamento e interesse, per un rilancio della discussione sul federalismo fiscale, desidero ringraziare Annalisa Antonini e Irene Cava che hanno deciso di condividere l'elaborazione di questo testo, dedicandogli tempo ed energie.

CAPITOLO 1

FEDERALISMO E DISORDINE FISCALE TRA I DIVERSI LIVELLI ISTITUZIONALI

Il federalismo fiscale compie 25 anni e si trova ad un punto di svolta, tra richiesta di maggiore autonomia dei territori e nuovi lacci centralistici, con alternanza di fasi di stop e di ripartenza e con scelte contraddittorie talvolta incomprensibili assunte dal legislatore negli ultimi dieci anni.

La sensazione è che non vi sia più un progetto chiaro e definito che tenda a rafforzare, nel lungo periodo, il rapporto tra responsabilità amministrativa diretta della spesa e gestione della tassazione locale.

Il federalismo fiscale e municipale non ha però perso la sua motivazione originaria e rimane l'unica vera novità elaborata nel sistema fiscale negli ultimi venticinque anni: è tuttavia necessario riflettere sugli errori commessi a livello locale e nazionale, superando duplicazioni di basi imponibili, sovrapposizioni istituzionali, complicazioni e incrementi degli adempimenti formali, l'inutile aumento del numero di tributi, il mantenimento di tributi minori con gettiti irrisori, moltiplicazione del numero delle aliquote, elaborazioni di regolamenti tributari che replicano inutilmente la normativa e non la rendono più semplice, disposizioni normative approvate da un legislatore distante dalla reale gestione dei tributi locali e assenza della necessaria fiducia istituzionale.

I cittadini hanno difficoltà a comprendere il disordine e la mancanza di sincronia tra i diversi livelli istituzionali e soprattutto non riescono a capire i vantaggi del federalismo fiscale: il rischio reale è che questo venga percepito come un moltiplicatore tributario del numero di tasse, di scadenze e di formalità.

Con questa pubblicazione cercheremo, con umiltà e rispetto per i lettori, di spiegarne i motivi di comprensibile delusione e proveremo a fornire alcune riflessioni, nella speranza che possano essere utili per iniziare un percorso di graduale miglioramento e di rilancio, nel convincimento che la fiscalità locale è l'unica vera opportunità per il contribuente di valutare il "rapporto qualità-prezzo" tra ciò che riceve in termini di servizi pubblici e il costo fiscale sostenuto: per pensare alle possibili soluzioni future di rilancio del federalismo fiscale, è necessario iniziare il nostro viaggio nella finanza locale riprendendo sinteticamente alcuni momenti fondamentali che hanno caratterizzato la riforma fiscale istituzionale del nostro Paese.

Partiamo quindi dalla nascita del federalismo che, fiscalmente, può essere ricondotta all'introduzione dei principali tributi locali, con i Decreti Legislativi numero 504 del 30 dicembre 1992 e numero 507 del 15 novembre 1993. Questi Decreti, dopo ampia gestazione, avevano suscitato entusiasmo politico e amministrativo perché finalmente si poteva immaginare un fisco più vicino ai cittadini e alle sue esigenze: una tassazione che poteva finalmente rimanere sul territorio, consentendo alla collettività di capire e di

orientare la spesa delle risorse pubbliche locali, valutando le qualità gestionali dei propri amministratori e soprattutto del proprio Sindaco. Un Sindaco che alla successiva tornata amministrativa veniva giudicato in base alla capacità di gestire un equilibrato rapporto tra il sacrificio fiscale richiesto ai propri cittadini e la qualità e la quantità dei servizi resi: un rapporto “dare/avere” misurabile quotidianamente e valutabile ogni cinque anni con il proprio voto.

L'avvio del federalismo è stato rafforzato con l'emanazione del Decreto Legislativo numero 446 del 15 dicembre 1997 - ed in particolare con l'articolo 52 che ha introdotto la potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni: il principio ispiratore dell'articolo 52 è relativo al trasferimento alle istituzioni locali, del potere di fissare regole e procedure sui tributi propri, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

In estrema sintesi il legislatore riconosce il ruolo degli enti locali e attribuisce loro la potestà regolamentare, nella convinzione o nella speranza che le regole diventino più semplici rispetto alla normativa nazionale asettica e rigida per l'intero territorio nazionale, senza tener conto delle profonde diversità dei territori: è sufficiente pensare alle diverse caratteristiche immobiliari e fiscali presenti tra i Comuni metropolitani e i piccoli Comuni, tra i Comuni turistici e i Comuni a valenza agricola, tra i Comuni costieri e i Comuni montani.

Legiferare a livello centrale imposte e tasse che risultino eque e gestibili per tutti gli enti locali è risultata una strategia perdente e inefficace, per questo motivo la potestà regolamentare è divenuta lo strumento operativo fondamentale per modellare i principi generali dei tributi secondo le caratteristiche peculiari dei territori. I regolamenti sono quindi efficaci, a condizione però che rispondano all'esigenza originaria di razionalizzazione e di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti: l'autonomia regolamentare delle proprie entrate, anche tributarie, è tuttora in vigore, seppure con maggiori limitazioni e vincoli sovra-ordinati rispetto al testo originario.

Questa stagione politica di crescente desiderio di federalismo, in contrapposizione allo storico centralismo politico e fiscale, trova il suo momento più elevato nel 2001 con la modifica dell'articolo 119 della Costituzione: il nuovo testo dell'articolo 119 della Costituzione indica con chiarezza una nuova impostazione dei livelli istituzionali, dando pari dignità ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni.

“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio. La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante. Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai

commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato.

Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. E' esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti."

I passaggi rimarcati in grassetto attestano una volontà inequivocabile di garantire pari dignità istituzionale agli enti territoriali, dotandoli di risorse proprie e di responsabilità di spesa, sintetizzando il principio di "maggiori poteri di entrata e maggiori responsabilità di spesa".

Se l'avvio politico del federalismo fiscale e la famosa stagione dei Sindaci - sempre più rappresentativi dei propri territori anche grazie al voto amministrativo diretto, - trova collocazione nella nostra Costituzione suggellando il principio dell'autonomia finanziaria di entrata e di uscita, in realtà da questo momento il federalismo inizia a perdere quello spirito innovativo e quella simpatia che ne avevano accompagnato la nascita.

Alcuni dibattiti politici orientati a rimettere in discussione l'ipotesi di un Paese fiscalmente federale (con una tassazione concorrente e differenziata per territori e soprattutto alcune posizioni ministeriali probabilmente preoccupate di perdere il potere della centralità decisionale), cominciano a ritenere eccessiva la libertà d'azione fissata dalla potestà regolamentare attribuita ai Comuni dall'articolo 52 del Decreto Legislativo numero 446 del 15 dicembre 1997.

Paradossalmente il 2001, che fissa una fondamentale riforma costituzionale rispetto al ruolo e all'autonomia finanziaria degli enti locali, è l'anno in cui il federalismo fiscale inizia a perdere la propria spinta propulsiva, rinviando a stancanti riunioni e inutili commissioni di lavoro l'elaborazione pratica dei Decreti attuativi dei nuovi principi di autonomia stabiliti dall'articolo 119.

Eppure il nuovo articolo 119 definisce cinque passaggi fondamentali per i Comuni, rispetto ai principi istitutivi del federalismo fiscale:



Nonostante questi cinque punti siano stati inseriti nella Costituzione, il legislatore rallenta inspiegabilmente la propria capacità di elaborazione dei Decreti attuativi e soltanto dopo otto anni si arriva alla emanazione della Legge numero 42 del 5 maggio 2009, “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”.

Si tratta di una Legge Delega che attribuisce al Governo il mandato ad adottare, entro 24 mesi, uno o più Decreti Legislativi che, nel dare attuazione ai principi di autonomia di entrata e di spesa e una maggiore responsabilizzazione amministrativa di tutti i livelli di governo, garantiscano cinque principi fondamentali:

1. razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso;
2. semplificazione del sistema tributario;
3. riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti;
4. trasparenza del prelievo;
5. efficienza nell’amministrazione dei tributi.

Tutti questi validi principi della Legge Delega negli anni successivi sono stati totalmente disattesi con Decreti motivati dalla necessità di finanziare la spesa pubblica nazio-

nale, togliendo autonomia agli enti locali e rendendo gli uffici tributi dei Comuni sempre più esattori per conto terzi e sempre più occupati nel rispetto degli adempimenti formali, riducendo gli spazi per una efficace e innovativa riforma del sistema tributario locale.

L'obiettivo di questo primo capitolo è quello di evidenziare le principali distorsioni che hanno generato confusione e conflittualità fiscale tra i diversi livelli istituzionali, delusione in chi aveva letto nella riforma dell'articolo 119 della Costituzione e nelle Legge delega numero 42 del 2009 un nuovo rilancio verso sistema tributario più chiaro e lineare, in cui ogni livello istituzionale aveva entrate proprie e responsabilità di spesa misurando gli interventi e i servizi in base alle risorse disponibili e non alle aspettative di risorse trasferite.

Andiamo insieme ad approfondire il primo dei cinque punti della Legge Delega, evidenziando problematiche e criticità con l'obiettivo di individuare soluzioni e idee che possano superare, anche a costo zero, inutili duplicazioni e adempimenti: la finalità di ogni riforma tributaria è sempre quella di perseguire una razionalità dei tributi, connotandoli all'interno di un quadro definito all'interno del quale risulti chiaro chi è l'ente titolare del tributo, chi lo paga, chi lo riscuote e chi esercita i controlli. Una sana gestione delle responsabilità e delle competenze dovrebbe portare il cittadino seppur non esperto, a comprendere quali siano le imposte e tasse statali, quelle regionali, quelle provinciali e quelle comunali.

Il primo passaggio è infatti stabilire chi è l'ente titolare del tributo, altrimenti si rischia di fare confusione: l'articolo 119 sopra richiamato stabilisce che i Comuni e gli altri enti territoriali *“dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio”* e quindi, se vogliamo rispettare il dettato letterale della norma, non è possibile prevedere il caso inverso, ovvero che lo Stato compartecipi al gettito dei tributi locali. E' quindi discutibile che lo Stato *“compartecipi”* al gettito dell'imposta municipale propria, la quale sarebbe un tributo dei Comuni, attribuendosi il gettito derivante dagli immobili di categoria D, così come risulta altrettanto discutibile che lo Stato richieda imposte sugli immobili - tenuto conto che la fiscalità immobiliare sarebbe di competenza dei Comuni, - come è altrettanto discutibile che lo Stato stabilisca l'esenzione dai tributi locali dell'abitazione principale, a prescindere dal valore, dal numero degli ulteriori immobili di proprietà e dal reddito del possessore.

Questi sono soltanto alcuni temi di conflittualità fiscale generati dalla cosiddetta fiscalità concorrente, in cui vari livelli istituzionali dello Stato richiedono imposte e tasse ai cittadini sulla stessa base imponibile ma con valori e criteri di calcolo diversi, generando confusione in coloro che intendono rispettare i propri obblighi tributari e creando crescenti margini elusivi per i contribuenti interessati a scommettere sull'inefficienza dei controlli della pubblica amministrazione.

Il principio di fondo da sviluppare è quale reale e concreta autonomia fiscale si intenda attribuire ai Comuni: se riteniamo che la razionalità e la coerenza dei singoli tributi siano effettivamente un valore, esiste la necessità di dare attuazione al secondo punto, il quale riguarda la semplificazione del sistema tributario.

Nella parte conclusiva di questo testo proveremo a illustrare quali possibili soluzioni

di semplificazione siano attuabili a risorse finanziarie invariate, ma non è un mistero che alcuni aspetti vadano risolti subito per evitare che i principi ispiratori dell'azione amministrativa, denominata delle "cinque E", risulti inattuabile.



Per garantire maggiore efficienza, efficacia, economicità, equità ed etica alla gestione dei tributi locali, è necessario intervenire subito sulla riduzione degli adempimenti che sono inutili e superflui e che rallentano l'azione amministrativa accrescendo al contempo i livelli di conflittualità con i cittadini. Tutto ciò, salvaguardando gli obblighi dichiarativi e il rispetto dei principi tributari sostanziali, senza i quali gli uffici tributi non sarebbero nelle condizioni di rendere efficacia e produttiva l'azione di controllo e di accertamento.

In sintesi si rende necessario investire nella Tax Compliance, rendendo più condivise le regole, le tariffe, le scadenze e le riduzioni e le agevolazioni presenti nei regolamenti tributari, dando il massimo rilievo allo strumento del ravvedimento operoso, della rateazione e di tutti gli strumenti deflattivi del contenzioso: un percorso culturale da realizzare insieme al maggior utilizzo della tecnologia, investire nella quale può portare benefici organizzativi anche in periodi di blocco delle assunzioni, sviluppando la crescita professionale del personale senza delegare totalmente le funzioni agli strumenti informatici che in passato sono stati anche causa di errori e di "cartelle pazze".

Un altro aspetto su cui riflettere è la trasparenza del prelievo: uno dei principi ispiratori del federalismo fiscale è la riduzione della distanza tra il soggetto privato che paga le imposte e il soggetto pubblico che le riscuote. Questa distanza rimane incolmabile se gli

enti locali non sono in grado di rendicontare ai propri cittadini le entrate tributarie e la loro utilizzazione in modo semplice e comprensibile.

In questo senso, un modo corretto di relazionarsi con la collettività è semplificare l'accesso ai dati presenti all'interno del bilancio comunale, presentandoli sul proprio sito istituzionale in modo più semplice e sintetico, spiegando come si sono spese alcune entrate fiscali.

Queste fasi sono prioritarie per raggiungere un obiettivo generale che attenga alla capacità di governo delle entrate, senza la quale il bilancio diventa un semplice e inanimato elenco di numeri. Il bilancio preventivo è invece un documento dinamico e mutevole, gestibile nel modo migliore e più efficiente soltanto se il Sindaco o l'Assessore al bilancio hanno il pieno controllo delle entrate, delle basi imponibili presenti sul territorio, delle dinamiche elusive da contrastare, delle modalità di utilizzo delle più efficaci forme di contrasto all'evasione, della corretta quantificazione del gettito tributario, delle modalità di riscossione e degli equilibri dei flussi di cassa. Se il bilancio preventivo è il "corpo" del Comune e della sua equilibrata gestione, l'ufficio tributi è il "cuore", senza il quale è impensabile avere gli impulsi finanziari per garantire le risorse nel medio e nel lungo periodo. L'ufficio tributi, come il cuore, non si esternalizza - ma anzi si rafforza, - con strumentazione e tecnologia specializzata e non con programmi generici rigidi e inadeguati, con formazione e supporto professionale altamente specializzato, con un processo organizzativo sfidante e modellato in base alle caratteristiche dell'ente e del territorio.

La struttura tipica delle entrate comunali può essere riassunta nella tabella seguente e può consentire anche alla persona meno esperta di finanza pubblica di avere un quadro d'insieme indispensabile per comprendere le dinamiche del federalismo fiscale, delle sue criticità e delle sue molteplici opportunità: la parte entrate del bilancio è suddivisa per titoli ed è conosciuta molto bene dai dirigenti degli uffici tributi dei piccoli Comuni che, spesso, hanno anche la responsabilità del bilancio.

Diverso è invece il caso dei Comuni di media e grande dimensione, in cui vi sono dirigenti o funzionari degli uffici tributi che seguono il settore fiscale, ma non si occupano del settore finanziario: può quindi essere utile richiamare la dinamica contabile delle entrate e dei relativi titoli di bilancio, per uniformare la corretta collocazione delle somme accertate per le diverse tipologie di imposte, di tasse, di addizionali, di canoni, di trasferimenti del fondo di solidarietà comunale, di recupero evasione, di riscossione crediti tributari.

Struttura delle entrate comunali

Titolo	Categorie
I. ENTRATE TRIBUTARIE	1. Imposte
	2. Tasse
	3. Tributi speciali e altre entrate tributarie proprie
II. ENTRATE DERIVANTI DA CONTRIBUTI E TRASFERIMENTI CORRENTI	1. Contributi e trasferimenti correnti dallo Stato
	2. Contributi e trasferimenti correnti dalla Regione
	3. Contributi e trasferimenti dalla Regione per funzioni delegate
	4. Contributi e trasferimenti da parte di organismi Comunitari e internazionali
	5. Contributi e trasferimenti correnti da altri enti del settore pubblico
III. ENTRATE EXTRA TRIBUTARIE	1. Proventi dei servizi pubblici
	2. Proventi dei beni dell'ente
	3. Interessi su anticipazioni o crediti
	4. Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società
	5. Proventi diversi
IV. ENTRATE DERIVANTI DA ALIENAZIONE, DA TRASFERIMENTI DI CAPITALE E DA RISCOSSIONE CREDITI	1. Alienazione di beni patrimoniali
	2. Trasferimenti di capitali dallo Stato
	3. Trasferimenti di capitali dalla Regione
	4. Trasferimenti di capitali dallo da altri enti del settore pubblico
	5. Trasferimenti di capitali da altri soggetti
	6. Riscossione di crediti
V. ENTRATE DERIVANTI DA ACCENSIONE DI PRESTITI	01. Anticipazioni di cassa
	02. Finanziamenti a breve termine
	03. Assunzioni di mutui e prestiti
	04. Emissioni di prestiti obbligazionari
VI. ENTRATE DA SERVIZI PER CONTO TERZI	01. Entrate da servizi per conto terzi

Fonte: Ministero dell'Interno, I bilanci consuntivi delle amministrazioni provinciali, 2015.

Analizzata la struttura tipo delle entrate, è opportuno passare all'analisi dei numeri, ed in particolare a quanto ammonta il gettito complessivo dei principali tributi locali e quali sono le stime della capacità fiscali dei Comuni per l'anno 2018, sulla base degli interessanti dati forniti dal Dipartimento delle Finanze:

Capacità fiscale 2018 Comuni

IMU	10.161.683.912
TASI	1.786.606.397
Addizionale comunale IRPEF	2.588.369.140
Tassazione rifiuti	6.305.451.042
Tax Gap e capacità residuale	4.375.552.130
Totale in euro	25.217.662.621

Nella tabella - utile per avere un ordine di grandezza del gettito potenziale di oltre 25 miliardi di euro e dell'incidenza dei singoli tributi, - sono presenti due valori che abbiamo riassunto in una sola voce complessiva (soltanto da osservare per il momento) che fanno riferimento al Tax gap e alla capacità residuale.

E' infatti fondamentale partire dalle stime di capacità fiscali complessive per arrivare a conoscere la differenza tra il gettito incassato e il gettito potenziale dei singoli territori, per definire strategie organizzative in funzione della presenza di un Tax gap più o meno elevato, rispetto alle medie di evasione a livello nazionale.

Tax gap e capacità residuale sono quindi valori conoscibili per gli amministratori locali, senza i quali è difficile focalizzare le strategie di contrasto all'evasione, rischiando di operare in termini generici, a distanza di anni dalle violazioni e con prassi consolidate inefficaci in termini di accertamento e di riscossione: occorre quindi ripensare ad una più efficace attività di analisi preventiva del territorio per comprendere quali criticità tributarie emergano e quali soluzioni organizzative e informatiche siano da attivare per una fase di controllo più dinamica e puntuale, nei tempi e nei modi.

Questi aspetti saranno trattati in modo approfondito nella parte conclusiva, al capitolo 8, e saranno le premesse per raggiungere un obiettivo sfidante: allargare la base imponibile e ridurre le tasse locali.

I dati macroeconomici del gettito della fiscalità locale possono essere disaggregati in base alla rilevanza percentuale all'interno del bilancio comunale, per capire quanto incide in termini percentuali la quota di gettito del singolo tributo rispetto alle entrate tributarie e rispetto al totale delle entrate.

Sono quindi dati importanti, elaborati dal Dipartimento delle Finanze sulle entrate delle amministrazioni comunali delle regioni a statuto ordinario, per capire il rilievo assoluto del governo delle entrate tributarie locali e della loro rilevanza rispetto agli equilibri di bilancio. I dati si riferiscono all'anno 2015 ma sono tuttora attinenti in termini generali, vista la sospensione della possibilità di aumento della fiscalità locale imposta ai Comuni.

Entrate delle Amministrazioni comunali per le Regioni a statuto ordinario Anno 2015

Entrate	Valori/tot tributarie (%)	Valori/tot entrate (%)
Categoria 1 - Imposte	58,91%	22,24%
I.M.U. (al netto della quota IMU per alimentazione del fondo di solidarietà comunale (FSC) e al netto dell'eventuale importo da trattenere ai sensi dell'art.5 co 3 e art. 6 co. 3 DPCM 10/09/2015)	29,24%	11,04%
Tributo sui servizi indivisibili (TASI) - art. 1 co. 639 l. 147/2013	11,70%	4,41%
Imposta di scopo	0,02%	0,01%
Imposta di soggiorno Comuni località turistiche e imposta di sbarco (art. 4 d.lgs. 23/2011)	0,60%	0,23%
Imposta comunale sulla pubblicità	0,90%	0,34%
Addizionale IRPEF	12,08%	4,56%
Altre imposte	4,37%	1,65%
Categoria 2 - Tasse	28,49%	10,75%
Tassa sui rifiuti (TARI) - art. 1 co. 639 l. 147/2013	23,41%	8,84%
Canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) (5)	0,12%	0,05%
Tassa per l'occupazione degli spazi ed aree pubbliche	0,69%	0,26%
Altre tasse	4,27%	1,61%
Categoria 3 - Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie	12,60%	4,76%
Entrate da fondo di solidarietà comunale	10,82%	4,08%
Diritti sulle pubbliche affissioni	0,16%	0,06%
Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie	1,63%	0,61%
TITOLO I - Totale entrate tributarie	100,00%	37,75%
TITOLO II - Totale entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti		6,14%
	Valori/tot extra tributarie (%)	Valori/tot entrate (%)
Categoria 1 - Proventi da servizi pubblici	55,82%	7,35%
Segreteria generale, personale e organizzazione	0,90%	0,12%
Ufficio tecnico	0,59%	0,08%
Anagrafe, stato civile, elettorale, leva e servizio statistico	0,47%	0,06%
Uffici giudiziari	0,01%	0,00%
Polizia municipale - risorse generali	1,42%	0,19%
Polizia municipale - risorse finalizzate codice della strada	18,54%	2,44%
Scuola materna	0,37%	0,05%

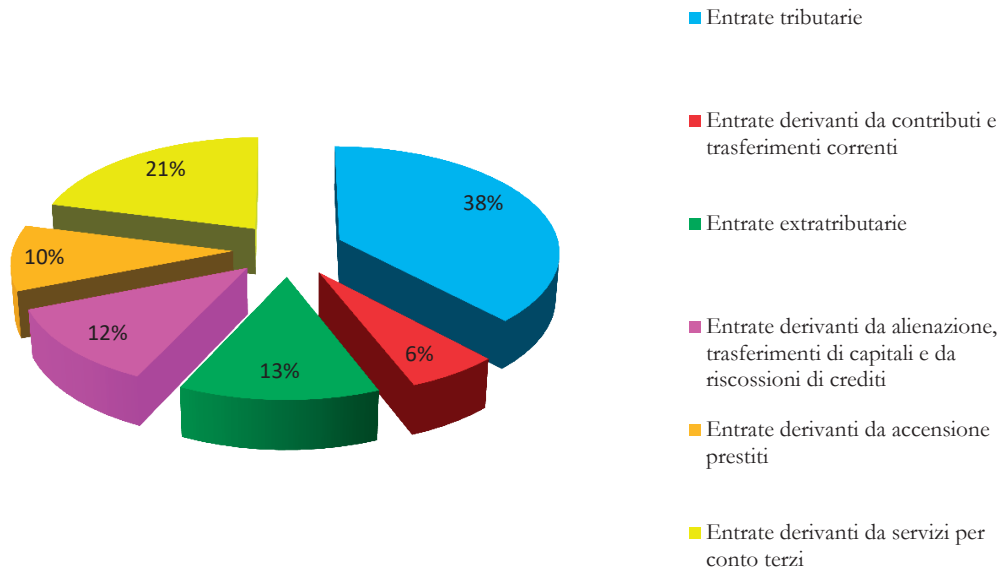
Istruzione elementare	0,19%	0,02%
Istruzione media	0,09%	0,01%
Assistenza scolastica, trasporto, refezione, altri servizi	6,06%	0,80%
Biblioteche, musei e pinacoteche	0,35%	0,05%
Teatri, attività culturali e servizi diversi nel settore culturale	0,20%	0,03%
Piscine comunali	0,08%	0,01%
Stadio comunale, palazzo dello sport e altri impianti	0,56%	0,07%
Manifestazioni diverse nel settore sportivo e ricreativo	0,03%	0,00%
Servizi turistici	0,22%	0,03%
Manifestazioni turistiche	0,03%	0,00%
Viabilità, circolazione stradale e servizi connessi	2,06%	0,27%
Trasporti pubblici locali e servizi connessi	3,78%	0,50%
Urbanistica e gestione del territorio	0,45%	0,06%
Edilizia residenziale pubblica locale e piani di edilizia econ. popol.	0,03%	0,00%
Servizio idrico integrato	4,54%	0,60%
Tariffa di igiene ambientale ex art. 49 d.lgs. n. 22/1997 - per poste esercizi precedenti (recupero evasione e altre fattispecie particolari)	0,16%	0,02%
Tariffa integrata ambientale ex art. 238 d.lgs. n. 152/2006 - per poste esercizi precedenti (recupero evasione e altre fattispecie particolari)	0,01%	0,00%
Asili nido, servizi per l'infanzia e per i minori	1,87%	0,25%
Proventi servizi di prevenzione e riabilitazione	0,08%	0,01%
Strutture residenziali e di ricovero per anziani	1,58%	0,21%
Assistenza, beneficenza pubblica e servizi diversi alla persona	0,53%	0,07%
Servizio necroscopico e cimiteriale	1,81%	0,24%
Entrate da sanzioni amministrative, ammende e oblazioni	1,38%	0,18%
Tassa sui rifiuti (TARI) applicata secondo disposizioni - art. 1 co. 668 l. 147/2013	0,15%	0,02%
Altri proventi dei servizi pubblici	7,28%	0,96%
Categoria 2 - Proventi dei beni dell'ente	18,43%	2,43%
C.O.S.A.P.	4,19%	0,55%
Canone per concessioni cimiteriali	1,64%	0,22%
Altri proventi	12,60%	1,66%
Categoria 3 - Interessi su anticipazioni o crediti	0,71%	0,09%
Categoria 4 - Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società	3,77%	0,50%
Categoria 5 - Proventi diversi	21,26%	2,80%
Rimborso spese per personale comandato o in convenzione	1,45%	0,19%
Proventi diversi dal settore pubblico	2,93%	0,39%

Recuperi vari	3,20%	0,42%
Altri proventi diversi dalla fattispecie precedente	13,68%	1,80%
TITOLO III - Totale entrate extra tributarie	100,00%	13,16%
TITOLO IV - Totale entrate derivanti da alienazione, trasferimenti di capitali e da riscossioni di crediti		11,67%
TITOLO V - Totale entrate derivanti da accensione prestiti		10,30%
TITOLO VI - Totale entrate derivanti da servizi per conto terzi		20,98%
Totale delle entrate		100,00%

Fonte: Elaborazioni su dati del Ministero dell'Interno: I Bilanci consuntivi delle amministrazioni provinciali, 2015.

Da questa tabella, la quale ovviamente riporta dati medi che potrebbero essere modellati secondo la realtà di ogni singolo Comune per avere un modello specifico della realtà locale, emergono tante voci di bilancio, spesso con percentuali di incidenza marginali e di scarso rilievo.

E' quindi importante concentrare la nostra attenzione sulle principali voci di bilancio che, in termini di aggregazione per titoli, evidenziano una netta prevalenza delle entrate tributarie rispetto a tutte le altre tipologie di entrate, e quindi la necessità di comprendere quanto siano rilevanti le scelte di gestione e di modello organizzativo dell'ufficio tributi.



Il punto centrale è proprio la scelta del modello organizzativo, il che non significa soltanto quanto risorse sono impiegate nel settore tributi, ma comprende la scelta delle procedure informatiche specializzate nel contrasto all'evasione, la scelta dei supporti necessari per

una crescita professionale del personale, la scelta delle regole di Tax compliance da applicare nei regolamenti comunali, la scelta del soggetto più efficace a cui affidare la riscossione coattiva, la scelta delle decisioni reali di politica fiscale.

Tutto questo è complicato ma fattibile, a condizione appunto che il Comune possa scegliere e sia dotato della autonomia decisionale che la Costituzione e il Parlamento, attraverso la Legge delega del 2009, gli attribuisce.

La possibilità di scegliere, con maggiori poteri e maggiori responsabilità, è l'estrema sintesi del concetto di federalismo fiscale: un principio da valorizzare, da difendere e da rilanciare, invitando il Governo a risolvere punti di criticità che rallentano l'azione amministrativa dei Comuni, accrescono la diffidenza dei livelli centrali e generano disordine fiscale per i cittadini.

PRINCIPALI CRITICITÀ FISCALI E 7 TEMATICHE DA RISOLVERE

1. Certezza delle entrate comunali e autonomia effettiva

Il principio costituzionale dell'articolo 119 stabilisce che i Comuni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, ovviamente nel rispetto degli equilibri dei propri bilanci e nell'osservanza dei vincoli economici e finanziari imposti dall'Unione europea.

I Sindaci hanno piena autonomia sulle entrate e rispondono di fronte ai cittadini e alla Corte dei Conti della gestione della spesa, assumono quindi una responsabilità diretta in merito all'obbligo di garantire l'equilibrio di bilancio e al rispetto dei parametri del patto di stabilità europeo.

Gli amministratori locali nel momento in cui elaborano un progetto pluriennale per dare risposta a esigenze del territorio, devono avere la certezza pluriennale delle entrate che andranno a finanziare l'investimento, le spese di gestione e il rimborso della quota di finanziamento.

La Legge di bilancio dello Stato può ridurre i trasferimenti agli enti locali, seppure sarebbe necessario che vi fosse certezza pluriennale sulle risorse: anche minori, ma certe.

Non è invece sostenibile, nel medio e lungo periodo, che continuino ad essere presenti incursioni dello Stato nella gestione della finanza locale, con vincoli e limitazioni che erodono i principi di autonomia costituzionale spettanti agli enti locali.

Le spese hanno una proiezione pluriennale e le relative entrate proprie devono avere una certezza di autonomia decisionale, con la consapevolezza che il decentramento fiscale ha anche trasferito il "rischio d'impresa" ai Comuni, i quali, rispetto a un gettito stimato potrebbero accertare incassi reali per somme inferiori. Il "rischio d'impresa" deve essere prudentemente collocato nel bilancio di previsione, con stime di entrate prudenziali e previsioni di spese autentiche e realistiche, ma non può essere messa in discussione l'autonomia decisionale sulle entrate: togliere poteri di gestione delle aliquote o introdurre esenzioni centralistiche che riducono il gettito locale senza incrementi dei trasferimenti, è una strategia miope che porta al dissesto.

E' opportuno, a tale proposito, che il Governo rifletta su alcuni dati sempre più pre-

occupanti rispetto alla crescita del numero di enti locali costretti ad attivare la procedura di dissesto o di riequilibrio finanziario pluriennale: negli ultimi sette anni sono stati oltre 460 i Comuni che hanno attivato le suddette procedure di dissesto o di riequilibrio, una quota di poco inferiore al 6% del totale delle amministrazioni locali. Peraltro, soltanto i Comuni del Friuli Venezia Giulia, della Sardegna, del Trentino Alto Adige, della Valle d'Aosta e del Veneto, risultano, al momento, non interessati da questi problemi di disequilibrio consolidato.

Il diritto all'autonomia effettiva e alla certezza delle entrate locali è un nodo da superare per evitare di operare contro la Legge e contro il buon senso.

2. La sospensione della possibilità di aumento dei tributi locali

Sviluppando il concetto precedente dell'incursione dello Stato nelle scelte di autonomia finanziaria dei Comuni, l'esempio più immediato riguarda il contenuto dell'articolo 1 comma 26 della Legge 208 del 28 dicembre 2015.

Con tale disposizione il legislatore, incurante di tutto il percorso di riforma legislativa di attuazione dei principi di decentramento e del federalismo fiscale, elimina qualsiasi reale potere di gestione delle entrate locali stabilendo che *“per l'anno 2016 è sospesa l'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni degli enti locali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuiti alle regioni e agli enti locali con legge dello Stato rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015”*.

La sospensione di un diritto costituzionale attribuito ai Comuni, doveva valere per il solo anno 2016, invece è stato confermato per il 2017 e per il 2018 e ogni anno, in fase di elaborazione della Legge di bilancio, gli enti locali restano in curiosa attesa per capire se il concetto di sospensione deve intendersi a tempo determinato o se tutto dipende dal Governo di turno.

Laddove la sospensione divenisse blocco definitivo all'aumento dei tributi, sarebbe più corretto modificare l'articolo 119 ed evitare di inserire una tempistica provvisoria che puntualmente è rinviata.

Per capire quanto sia opportuno rimuovere questa norma evitando la sua proroga anche per gli anni successivi, sarebbe sufficiente rilevare che il blocco dei tributi locali ha favorito i Comuni meno virtuosi che negli anni precedenti hanno aumentato la spesa e portato ai massimi la pressione fiscale.

I Comuni invece più attenti alla spesa e che hanno fatto investimenti per il futuro, mantenendo un basso carico fiscale, con l'obiettivo di graduare un livello di moderata crescita del gettito per aumentare gli investimenti e i servizi migliorando la qualità della vita dei cittadini, sono stati costretti a interrompere la progettazione o addirittura hanno realizzato le strutture ma non hanno le risorse programmate per la gestione.

Questa norma però, oltre ad essere discutibile sul piano della forma, è foriera di confusione applicativa e di potenziali contenziosi tributari, tenuto conto del fatto che prevede regole e deroghe non sempre motivate e comprensibili.

LA SOSPENSIONE SI APPLICA A
IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA
TRIBUTO PER I SERVIZI INDIVISIBILI
ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF
IMPOSTA DI PUBBLICITA'
TASSA OCCUPAZIONE SUOLO PUBBLICO
CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI

LA SOSPENSIONE NON SI APPLICA A
TASSA RIFIUTI
TARIFFA PUNTUALE RIFIUTI
IMPOSTA DI SOGGIORNO
CANONE OCCUPAZIONE SUOLO PUBBLICO

E' necessario che sia ripristinato il diritto di autonomia finanziaria di entrata e di spese per le amministrazioni locali, evitando ulteriori proroghe della sospensione, altrimenti anche lo stesso potere regolamentare previsto dall'articolo 52 del Decreto Legislativo numero 446 del 1997 perde di significato.

3. Le materie escluse dalla potestà regolamentare dei tributi

La potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni, introdotta con il sopra richiamato articolo 52 (nel 1997 ha dato effettiva attuazione ai principi di federalismo fiscale) stabilisce che *“Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti”*.

Questa importante norma, supportata dal contenuto specifico della potestà regolamentare ai fini dell'ICI prevista nel successivo articolo 59, è stata gradatamente svuotata di contenuti e di poteri, con normative nazionali unilaterali sempre più invasive dell'autonomia locale e sempre più centralistiche.

Molteplici sono i casi che possono essere richiamati e che saranno oggetto di approfondimento nelle pagine successive, ne citiamo alcuni: il concetto di pertinenza, la definizione di abitazione principale, le condizioni per i benefici ai soggetti airez, l'introduzione soltanto formale della imposta unica comunale, i requisiti formali del comodato a parenti, i terreni incolti, la tassazione dei terreni agricoli dei Comuni montani, il calcolo del

numero di occupanti per la quota variabile Tari, gli imprenditori agricoli professionali, i compensi incentivanti al personale degli uffici tributi.

Il primo passo del ridimensionamento della potestà regolamentare è stato nel momento in cui, con il passaggio dal 1° gennaio 2012 dall'ICI all'IMU, non si più ritenuto applicabile per analogia il contenuto dell'articolo 59 del Decreto Legislativo numero 446 del 1997.

A nostro modesto avviso, è stato un errore non modificare quella norma rendendola totalmente applicabile alla nuova imposta municipale propria e potrebbe essere utile ripensare tale scelta, introducendo un testo, magari aggiornato e perfezionato, che riporti al centro della gestione dei tributi locali i consigli comunali, i quali conoscono meglio dei tecnici ministeriali le esigenze dei loro territori, soprattutto dei piccoli Comuni che rappresentano quasi il 70% degli enti.

Il rischio, in caso contrario, è che i Comuni più piccoli siano costretti ad applicare regole e principi generali uniformi a livello nazionale, magari validi e efficaci per le città, ma inadeguati o carichi di eccessivi formalismi per gli enti di piccole dimensioni, con personale sotto organico.

I comuni italiani

Regione	Numero Comuni		Numero piccoli Comuni	
	Numero Comuni	%	Numero piccoli Comuni	% piccoli Comuni della Regione
Piemonte	1.197	15,0%	1.063	88,8%
Valle d'Aosta	74	0,9%	73	98,6%
Lombardia	1.516	19,1%	1.053	69,5%
Trentino – Alto Adige	292	3,7%	257	88,0%
Veneto	571	7,2%	300	52,5%
Friuli – Venezia Giulia	215	2,7%	151	70,2%
Liguria	234	2,9%	182	77,8%
Emilia Romagna	331	4,2%	139	42,0%
Toscana	274	3,4%	120	43,8%
Umbria	92	1,2%	61	66,3%
Marche	229	2,9%	162	70,7%
Lazio	378	4,8%	254	67,2%
Abruzzo	305	3,8%	250	82,0%
Molise	136	1,7%	125	91,9%
Campania	550	6,9%	335	60,9%
Puglia	258	3,2%	85	32,9%

Basilicata	131	1,6%	99	75,6%
Calabria	404	5,1%	322	79,7%
Sicilia	390	4,9%	202	51,8%
Sardegna	377	4,7%	314	83,3%
ITALIA	7.954	100,0%	5.547	69,7%

Fonte: elaborazione IFEL - Dipartimento Studi Economia Territoriale su dati Istat, 2018

Sono “piccoli” i comuni con una popolazione legale pari o inferiore alle 5.000 unità. (Censimento Istat 2011). I dati si riferiscono ai 7.954 comuni italiani esistenti alla data del 4 giugno 2018.

4. Il fondo perequativo da verticale a orizzontale

Il concetto di perequazione previsto dalla Costituzione e dalla Legge delega del 2009 è stato totalmente distorto negli ultimi dieci anni, trasformando il corretto modello di perequazione verticale, in cui è lo Stato che tende a redistribuire una quota delle risorse derivanti dalla fiscalità generale, a favore degli enti e dei territori con minore capacità fiscale e quindi sottodotati in termini di risorse, servizi e investimenti, in un fondo di solidarietà comunale di natura orizzontale in cui si tende a redistribuire ai Comuni risorse versate in misura crescente da altri Comuni.

Il tema di fondo non è quindi il perfezionamento o il graduale correttivo delle percentuali di riparto o delle percentuali di incidenza dei costi standard o delle capacità fiscali dei singoli enti, ma il concetto stesso di un fondo perequativo orizzontale, in cui, di fatto, è sempre più assente il contributo dello Stato che riduce la presenza e le proprie risorse.

Un fondo perequativo senza il contributo dello Stato è palesemente in contrasto con la Legge delega e con il disposto dell’art. 119 della Costituzione, laddove stabilisce che lo Stato istituisce un fondo perequativo per territori con minore capacità fiscale per abitanti.

Il concetto che lo Stato istituisca un fondo perequativo, chiamandolo fondo di solidarietà comunale, alimentato dai Comuni con parte del gettito dell’imposta municipale propria, è un’anomalia cui, a nostro avviso, è necessario porre rimedio.

Non è infatti in discussione il percorso di crescita e di miglioramento delle performance in merito al rapporto tra fabbisogni standard e capacità fiscali, da migliorare e da utilizzare come metodologia di accesso per gli enti territoriali al fondo perequativo, ma piuttosto chi alimenta e contribuisce al finanziamento del fondo, con risorse statali trasferite in modo verticale ai livelli istituzionali locali o in modo orizzontale dai Comuni e per i Comuni.

E’ un dettaglio fondamentale perché, nel primo caso, è corretto che lo Stato acquisisca la quota maggiore della fiscalità, assumendo l’onere di redistribuire una quota del gettito nazionale a favore dei territori sotto dotati.

Laddove invece è applicato il modello di perequazione orizzontale, la tassazione nazionale deve essere più leggera, con una crescita della fiscalità locale che consenta una redistribuzione solidale all’interno delle amministrazioni locali, con regole e principi da definire.

Il modello che si è consolidato negli ultimi anni è caratterizzato da una terza ipotesi non contemplata, da un lato una graduale uscita dello Stato dalla perequazione e dall'altro una espropriazione di una quota del gettito IMU, in parte acquisito alle entrate nazionali e in parte destinato a finanziare la perequazione orizzontale.

E' paradossale che i Comuni debbano trasferire una quota del proprio gettito al fondo di solidarietà comunale, in base a direttive e regole nazionali non concordate, e assistere a schemi di riparto determinati da comparazioni territoriali, da stime di capacità fiscali e da parametri standard della spesa che vengono subiti senza possibilità di replica.

Questo metodo di perequazione, distorto dai suoi lodevoli obiettivi originari, ha necessità di essere riformato perché anche nell'attuale versione, non può esprimersi compiutamente senza il supporto delle risorse statali e senza lo sblocco della sospensione dell'autonomia tributaria degli enti locali.

5. L'anomala compartecipazione statale ai tributi locali

La principale entrata tributaria dei Comuni è l'imposta municipale propria, la quale ha sostituito la precedente imposta comunale sugli immobili.

Tra le molteplici differenze sostanziali, nel cambio di nome del tributo, si nota la parola "propria" che sembrerebbe destinata a chiarire che compete esclusivamente al Comune, ma in realtà lo Stato - contraddicendo il principio fondante del federalismo fiscale che prevede tributi propri e compartecipazioni al gettito della fiscalità nazionale - si è attribuito una quota del gettito, introducendo o inventando il principio della riserva statale.

Questa evidente incursione dello Stato nel settore dei tributi locali non è soltanto in contrasto con il concetto costituzionale di tributi propri, ma è anche foriera di difficoltà applicative, di complicazioni di calcolo per i cittadini, di confusione nell'utilizzo dei codici tributo, di incertezza della titolarità del gettito derivante da accertamenti o da compensazioni della quota statale.

Per comprendere sinteticamente quanto questa scelta dello Stato sia totalmente distante dai principi di semplificazione e di riduzione degli adempimenti tributari per i contribuenti, è sufficiente leggere i codici tributo da utilizzare per il versamento dell'IMU tramite il modello F24:

- 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"

I nodi da sciogliere per il malcapitato contribuente che ha avuto la sventura di essere proprietario di un immobile iscritto nella categoria catastale D, sono molteplici:

- cosa significa immobili ad uso produttivo?
- a quanto ammonta la quota IMU dello Stato?
- esiste anche un incremento di quota del Comune?

- se il Comune aveva fissato una aliquota IMU inferiore a quella ordinaria, per il pagamento da eseguire allo Stato devo applicare comunque lo 0,76%?
- la quota Stato e la quota Comune vale per tutti gli immobili di categoria D o sono esclusi gli immobili di categoria D10?
- questa regola del doppio pagamento non si applica agli immobili classificabili nella categoria D e non iscritti in catasto?

Non proseguiamo con i dubbi e con le incertezze per non appesantire l'illustrazione, ma è evidente che la scelta di sottrarre fiscalità e autonomia in materia di imposta municipale propria, è una pessima soluzione.

Peraltro, se l'obiettivo è semplicemente finanziario, sarebbe più semplice escludere la compartecipazione dello Stato all'IMU, trattenendo un importo paritetico dall'addizionale IRPEF, che opera come una compartecipazione comunale alla fiscalità generale.

6. I ritardi della riforma del catasto

In un nostro vecchio libro del 2004 "Libro bianco sui tributi locali", affrontavamo così il tema del catasto:

"E' necessaria una riforma strutturale del catasto, con l'immediato passaggio agli enti locali per ottimizzare l'ineludibile rapporto tra aliquote ICI e base imponibile.

Gli enti locali hanno il dovere di riequilibrare le rendite catastali anche all'interno dei propri territori, attraverso una zonizzazione chiara e definita che tenga conto delle possibili diversità di valore immobiliare tra i vari quartieri della città.

Non è in discussione soltanto il valore delle rendite catastali, il cui adeguamento comporterebbe una sensibile riduzione delle attuali aliquote ICI, ma una riappropriazione federalistica della gestione fiscale del proprio territorio; è infatti inutile trasferire agli enti locali la titolarità della scelta delle aliquote, non avendo alcuna possibilità di razionalizzazione delle basi imponibili.

Purtroppo, nonostante vi sia una ufficiosa convergenza su questo aspetto, il catasto continua a mantenere la sua struttura centralistica, rinviando la sua riforma ad un prossimo futuro.

Peraltro la perdita di gettito nel patrimonio immobiliare e l'iniqua ripartizione del peso fiscale sui cittadini, colpisce anche le casse dello Stato che continua a ricevere introiti ben distanti da quelli realmente calcolabili.

In questo quadro desolante, molti enti locali hanno affinato le proprie capacità di verifica e di controllo delle unità immobiliari presenti sul territorio, cercando di collaborare con gli uffici tecnici erariali per arginare le manifeste anomalie catastali.

In alcuni casi i Comuni hanno segnalato gli errori di classificazione o di rendita, riscontrati durante la fase di verifica delle posizioni tributarie.

Con il front-office con i contribuenti infatti, è emerso spesso che una unità immobiliare era stata modificata nelle strutture, nell'utilizzo o nella proprietà e quindi si rendeva necessario intervenire con tempestività sui dati catastali.

In molti casi la collaborazione tra enti locali e uffici tecnici erariali ha prodotto risultati

positivi, con possibilità di intervento correttivo immediato sui dati catastali, con soddisfazione e apprezzamento da parte del contribuente.

Sono molteplici gli uffici tecnici erariali che hanno fortemente incrementato i livelli produttivi con quasi totale esaurimento delle pratiche arretrate che, in passato, hanno provocato disagi e incomprensioni con i cittadini.

Questa graduale regolarizzazione tecnica delle posizioni, non ha comunque garantito un paritetico allineamento delle rendite catastali alle effettive risultanze edilizie.

Il riferimento attiene in modo particolare alle unità immobiliari di categoria A/5 e A/6, nonché agli immobili che sono oggetto di ampliamento o di riclassificazione.

Per queste casistiche gli uffici tecnici erariali avrebbero il compito di attivarsi con estrema rapidità, in quanto l'attribuzione di una nuova rendita conseguente alle mutate condizioni degli immobili, riporterebbe un meccanismo di equità fiscale rispetto agli altri contribuenti e consentirebbe una crescita del gettito tributario locale ed erariale.

Di fatto le richieste e le segnalazioni di classamento o di revisione di posizioni catastali palesemente incoerenti, dovrebbero acquisire priorità assoluta negli uffici tecnici erariali, poiché tali comunicazioni consentono di attivare forme di controllo del territorio e di successivo accertamento fiscale.

Il principio di collaborazione verte infatti sugli analoghi obiettivi della pubblica amministrazione, un catasto più rispondente alla reale fotografia territoriale e una pressione fiscale sugli immobili che, allargando la base imponibile, possa essere meno pesante per tutti i cittadini”.

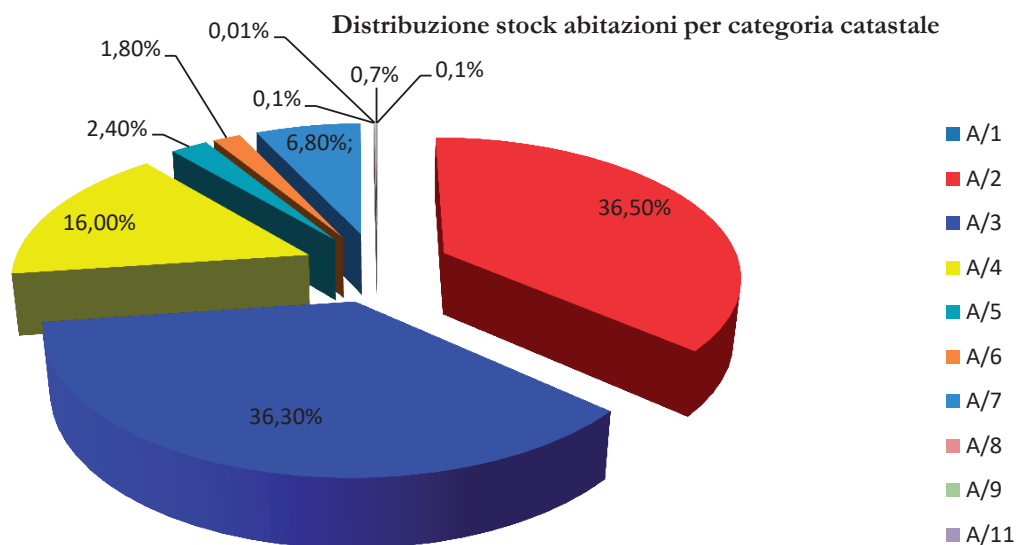
Sono passati quattordici anni e molte cose sono state migliorate, dall'accatastamento degli “immobili fantasma” fino agli annessi agricoli, ma il contenuto di queste pagine è purtroppo sempre attuale e ne approfondiremo i dati e gli effetti nel successivo capitolo 6.

Nel frattempo, però, è opportuno evidenziare cosa sta succedendo nella dinamica delle categorie catastali dei fabbricati a uso abitativo, di lusso e non di lusso, e dei loro effetti fiscali, con l'obiettivo di intervenire ed evitare principi elusivi e iniquità fiscale.

E' interessante, a tale proposito, osservare la seguente tabella che rappresenta il numero di unità immobiliari residenziali per categoria catastale e la variazione percentuale annua:

Categoria	Totale	Variazione % stock 2017/2016
A/1 abitazioni di tipo signorile	34.671	-1,6%
A/2 abitazioni di tipo civile	12.758.519	0,7%
A/3 abitazioni di tipo economico	12.703.838	0,4%
A/4 abitazioni di tipo popolare	5.594.670	-0,3%
A/5 abitazioni di tipo ultrapopolare	831.796	-2,3%
A/6 abitazioni di tipo rurale	626.187	-2,5%
A/7 abitazioni in villini	2.384.868	1,0%
A/8 abitazioni in ville	34.764	-0,7%
A/9 castelli, palazzi di pregi artistici e storici	2.505	-0,8%

Categoria	Totale	Variazione % stock 2017/2016
A/11 abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi	24.455	2,2%
Totale	34.996.273	0,3%



Questa tabella spiega in modo immediato, meglio di tante parole, quanto sia distante il catasto dal territorio: la prima osservazione riguarda il numero degli immobili di categoria A/5, abitazioni ultrapopolari normalmente non dotati di servizi igienici esclusivi. Tale categoria catastale, attualmente non più attribuita perché in contrasto con i parametri di abitabilità, contiene oltre 830.000 immobili, con rendite catastali minimali e di fatto prive di tassazione, nonostante molti di questi fabbricati risultino collocati nei centri storici di grandi città e siano stati oggetto di profonde ristrutturazioni e accrescimento patrimoniale.

Questo dato assume ancora più rilevanza se è comparato con i fabbricati di lusso, classificati nelle categorie A/1, A/8 e A/9 che sono soggette a tassazione anche per l'abitazione principale.

Gli appartamenti di lusso in Italia, secondo ciò che risulta in catasto, sono 34.671 e le ville, indicate nella categoria A/8, sono di poco superiori, pari a 34.764.

Tenuto conto che i Comuni in Italia sono 7.954, è possibile concludere che, sempre secondo il catasto, mediamente in ogni Comune sono presenti soltanto 5 ville e 5 appartamenti di lusso.

Addirittura in alcuni Comuni della Versilia e della Lombardia che ci hanno chiesto di analizzare in modo più approfondito le reali possibilità di ampliamento delle basi imponibili per contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, è emerso con grande sorpresa da parte

degli amministratori e dei funzionari che le ville in catasto erano addirittura meno di 5 e in un caso addirittura assenti, nonostante la zona fosse famosa per le ville di alto pregio e alto costo.

Il dato ancora più interessante è che non soltanto gli immobili di lusso iscritti in catasto sono palesemente difformi dalla realtà dei territori, ma addirittura scendono di numero da un anno all'altro: gli appartamenti di lusso scendono dell'1,6%, le ville dello 0,7% e i palazzi di pregio dello 0,8%.

Per eliminare queste difformità catastali che incidono sulle basi imponibili e quindi sulle imposte locali e nazionali gravanti sul patrimonio immobiliare, è necessario dare nuova priorità alla riforma del catasto, per evitare che la tassazione colpisca in modo sproporzionato i cittadini onesti e sfiori soltanto chi elude gli obblighi di corretta classificazione degli immobili.

7. Il testo unico dei tributi locali

La normativa dei tributi locali è stata ragionevolmente stabile per circa venti anni, con una impostazione strutturata da una imposta comunale sugli immobili, dalla tassa sui rifiuti e dai tributi minori, tutti riferibili ai Decreti Legislativi numero 504 del 1992 e numero 507 del 1993.

Nel corso degli anni i diversi Governi sono intervenuti con scelte politiche di correzioni, modifiche, esenzioni o nuove tassazioni, ma sempre nel rispetto della struttura originaria dei suddetti tributi e senza stravolgerne la gestione.

Tutto questo è cambiato con il Decreto legge numero 201 del 6 dicembre 2011 che, in considerazione della straordinaria necessità e urgenza di garantire la stabilità economica e finanziaria del Paese, ha introdotto una urgente riforma dei tributi locali con l'obiettivo di incrementare il gettito, non supportata da una adeguata valutazione degli effetti organizzativi e gestionali che ne sarebbero derivati.

Dall'entrata in vigore della riforma, avviata nel 2012, si sono susseguite molteplici modifiche, anche nel corso dello stesso anno, con Leggi di bilancio, Decreti legge e Decreti Legislativi nella tipologia di tributi, nella loro denominazione, nella loro attivazione e nella loro eliminazione.

A puro titolo di esempio possono essere citati due casi: la Tarsu, divenuta Tares l'anno successivo e modificata di nuovo nel 2014 nella Tari oppure la nascita della Service Tax immediatamente trasformata in Tasi e modellata secondo i principi dell'IMU.

Queste norme sono state emanate richiamando, in molti casi, i contenuti dei precedenti Decreti Legislativi dei primi anni novanta, confermando tutte le parti non modificate ma generando confusione e complicazioni per i cittadini e per chi gestisce i tributi. Alla data odierna è paradossale dirlo, ma non esiste una norma sull'IMU o sulla Tari a cui fare riferimento in maniera chiara ed organica, in quanto non esiste una disposizione normativa unitaria ma una serie di articolazioni e di componenti che sono richiamate o riferibili al singolo tributo.

E' quindi necessario, nel rispetto degli obblighi di semplificazione dovuti al cittadino

e nel rispetto del lavoro compiuto dai funzionari degli uffici tributi, che si dia avvio alla stesura di un testo unico dei tributi locali che uniformi la normativa in vigore nelle diverse fasi del tributo: dalla soggettività passiva, alla regolamentazione, alla definizione della base imponibile, alle aliquote e alle tariffe, alle modalità di calcolo e di versamento, ai termini di scadenza, alle modalità di pagamento, agli obblighi dichiarativi, alle fasi dell'accertamento e del sanzionamento, alla riscossione coattiva: un testo unico che consenta a tutti gli operatori di agire con chiarezza della norma e con criteri di assoluta oggettività, nel rispetto dei principi di legalità e di equità.

Questi aspetti che abbiamo voluto riassumere nei principali sette nodi da sciogliere, a nostro modesto avviso, sono da definire a cura del legislatore con tempestività, per eliminare casi di fiscalità istituzionale concorrente su basi imponibili analoghe e per semplificare e razionalizzare il rapporto tra cittadini e enti locali, da improntare ad un rapporto di fiducia reciproca per un fisco locale amico.

CAPITOLO 2

I.U.C.: NASCITA E DECLINO DELL'IMPOSTA FANTASMA

L'anno 2013, ai fini dei tributi locali, è stato probabilmente quello caratterizzato dalla maggiore confusione fiscale e istituzionale, generata dal desiderio di rispondere positivamente alle aspettative politiche di riduzione della tassazione e dalla necessità di non indebolire le già precarie fonti di finanziamento municipali, tagliate indistintamente nei trasferimenti erariali. In questa contrapposizione tra sogno e realtà, il legislatore dopo numerosi e contraddittori interventi normativi, urgentemente elaborati per dare “sostenibilità” a promesse e impegni di riforma della pressione fiscale locale, raggiunge il massimo della finanza creativa con la nascita della IUC.

La nuova imposta unica comunale è approvata con la Legge di stabilità del 27 dicembre 2013 e, con grande enfasi, viene presentata come la soluzione di un elaborato percorso di semplificazione, di riduzione del numero dei tributi e delle scadenze, di unificazione del gettito e di rafforzamento del principio di federalismo, grazie all'introduzione di una componente della IUC, riferibile ai costi dei servizi indivisibili. Tale imposta, di cui probabilmente non si sentiva l'esigenza, è risultata immediatamente inapplicabile: la finanza creativa del legislatore è riuscita a definire “unica” una imposta rappresentata da tre tributi diversi e quindi di “unico” ha ben poco.

La sensazione immediata, confermata tuttora, è che la nascita della IUC volesse lasciare intendere ai cittadini che si sarebbe eliminata l'IMU e la Tassa sui rifiuti, con un effetto positivo nel peso fiscale e nella semplificazione della gestione, poiché pagare e gestire un tributo sarebbe costato meno in termini di risorse e di adempimenti rispetto a tre tributi. La realtà è risultata molto diversa dal sogno e l'attuale situazione è al limite del paradossale, con Comuni che in buona fede hanno elaborato il regolamento dell'imposta unica comunale, hanno nominato il funzionario responsabile della IUC, hanno previsto adempimenti e dichiarazioni, nonostante la IUC, come tributo proprio, non esista dal punto di vista tributario.

Altri Comuni, ritenendo di far bene e in totale buona fede, hanno pensato di elaborare un regolamento della IUC che si sviluppa con tre componenti distinte e separate, destinate a regolamentare l'IMU, la TASI e la TARI.

Altri enti ancora hanno ritenuto che fosse più opportuno adottare tre regolamenti singoli dei tre tributi gestiti, non ritenendo necessario regolamentare una imposta come la IUC che non è attiva in forma autonoma.

In questo quadro nasce spontanea una domanda in merito all'effettivo raggiungimento degli obiettivi di semplificazione e di razionalizzazione dei tributi locali che il legislatore aveva annunciato al momento della nascita della nuova imposta: alla data odierna, la IUC è prevista dalla Legge soltanto in termini formali, in termini sostanziali ogni singolo tributo che la compone opera in autonomia con regole, aliquote, tariffe, scadenze e adempimenti diversi.

Di fronte alla domanda di un cittadino che chiedesse all'ufficio tributi di un Comune, quando scade l'imposta comunale unica e chi la deve pagare, sarebbe complicato spiegare la logica di questa imposta definibile come "fantasma".

Abbiamo provato a digitare la definizione di IUC nella prestigiosa enciclopedia Treccani e, anche con la riconosciuta capacità di sintesi e di illustrazione, è difficile che un cittadino riesca a districarsi tra questo groviglio di norme e di adempimenti, provare per credere:

"Con la legge di stabilità 2014 è stata istituita l'imposta unica comunale (IUC). Tuttavia, con la dicitura "Imposta unica comunale", si intendono tre distinti tributi che sono la già esistente imposta municipale unica (IMU), la tassa per i servizi indivisibili (TASI) e la tassa sui rifiuti (TARI). Si tratta pertanto di tre diversi tributi i quali, pur avendo alcuni tratti comuni, sono caratterizzati da una diversa disciplina in quanto risultano fondati su distinti presupposti impositivi. Infatti, mentre l'IMU è dovuta dal possessore di immobili, con esclusione delle abitazioni principali non di lusso, la TARI, invece, è a carico del solo utilizzatore, non diversamente da quanto accadeva per i precedenti tributi, tra loro succedutisi ma legati tutti allo smaltimento dei rifiuti urbani (TARSU, TIA, TARES). La vera novità è dunque rappresentata dalla TASI, relativa ai servizi indivisibili dei Comuni che è dovuta, in diversa misura, sia dal possessore che dall'utilizzatore dell'immobile."

La stessa enciclopedia esprime poi un commento assolutamente condivisibile che sintetizza in modo perfetto, a nostro avviso, il convincimento della rilevante maggioranza dei funzionari che gestiscono i tributi locali e dei cittadini che sono chiamati a rispondere dei relativi obblighi fiscali:

"Nonostante i pur apprezzabili sforzi di unificare in un'unica imposta i principali tributi locali sugli immobili, la rilevata dicotomia tra i presupposti inevitabilmente si ripercuote sul piano degli effetti sostanziali, privando di una tangibile concretezza l'unificazione dei richiamati tributi sotto l'egida della IUC. Peraltro, anche in ordine ai profili strettamente procedurali, la legge istitutiva della IUC ha preservato previsioni autonome non soltanto tra IMU e tributi sui servizi, ma anche tra le stesse TASI e TARI. Tutto ciò acuisce le perplessità in merito all'effettiva utilità della scelta di accorpamento delle entrate comunali che allo stato rischia di apparire come una modifica puramente formalistica".

Il tema è rilevante, se vogliamo tendere a un fisco locale amico di cittadini, ed evidenzia la necessità da parte del legislatore di prendere atto che l'imposta unica comunale è stata una semplice modifica formalistica priva di contenuto innovativo e distante dai principi ispiratori del decentramento fiscale. E' anche da queste incursioni normative dello Stato nella gestione del fisco locale - peraltro senza alcun vantaggio finanziario per il bilancio statale, - che si determina l'accentuazione della distanza tra collettività e pubblica amministrazione. Nessuno ama pagare le tasse, ma almeno rendiamo semplici gli adempimenti dei contribuenti, per evitare loro inutili e tortuose ricerche della correttezza amministrativa, tra regolamenti locali e norme nazionali distanti dal buon senso. L'eliminazione della IUC è quindi un obiettivo a costo zero, da realizzare quanto prima, tenuto conto che le tre componenti IMU, TASI e TARI possono continuare ad essere in vigore senza la presenza dell'imposta "unica".

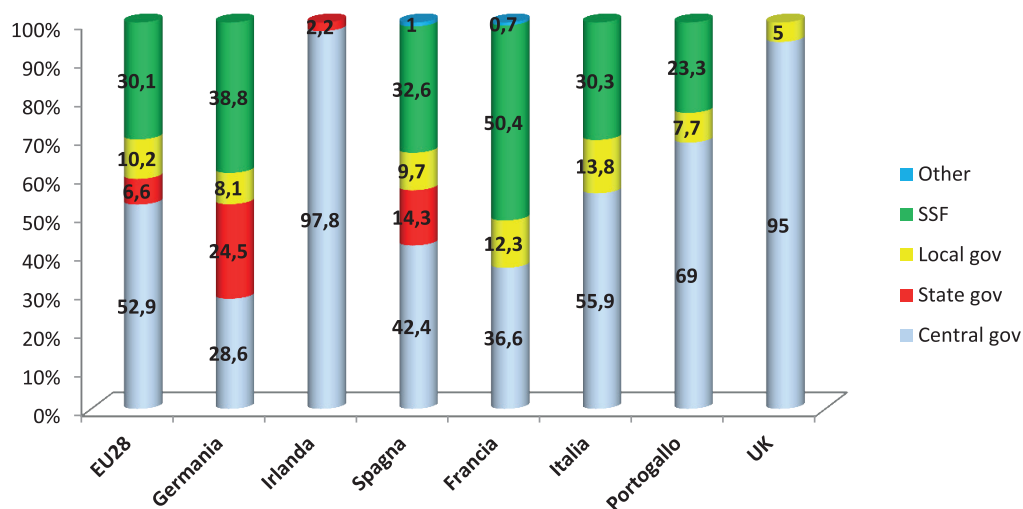
Fare questo significa ammettere che la riforma, entrata in vigore nel 2014 per attenuare le polemiche sui maggiori carichi fiscali introdotti dall'IMU, è risultata frettolosa e poco attinente, sia in termini di risultati sia in termini di prospettiva nazionale e internazionale.

Una riforma che abbia realmente la capacità di rafforzare l'autonomia e il federalismo deve porsi come obiettivo principale la capacità di incidere sulle disuguaglianze sociali e fiscali, sull'attivazione seria di criteri di perequazione e su meccanismi di certezza del gettito che riducano i rischi di disequilibrio finanziario dei bilanci locali.

E' un percorso che può essere realizzato, mettendo in campo studi e analisi delle migliori esperienze internazionali e ascoltando i dirigenti e i funzionari che lavorano quotidianamente negli uffici tributi, evitando scorciatoie e conclusioni rapide e superficiali.

Partendo da tale impostazione di ricerca e di ascolto, può essere utile analizzare il prelievo fiscale per livelli di governo nei principali Paesi europei, così come rilevati da Eurostat:

Composizione del prelievo fiscale per livelli di governo - in % del prelievo totale (inclusi contributi sociali) - Anno 2016



Fonte: Elaborazione su dati Eurostat, ultimo aggiornamento Agosto 2018

Nel dettaglio, il Sistema Europeo dei Conti **SEC 2010** prevede quattro settori di governo al di sotto del livello generale (General government, S.13) rappresentato dall'insieme delle Pubbliche

Amministrazioni, ovvero:

- I. **Central government (S.1311)**, che comprende tutti i dipartimenti amministrativi dello stato e altre agenzie centrali la cui competenza si estende normalmente a tutto il territorio economico del Paese;

- II. **State government (S.1312)**, che include quelle amministrazioni pubbliche che sono unità istituzionali separate che esercitano alcune funzioni pubbliche a un livello inferiore a quello del governo centrale e al di sopra di quello delle unità istituzionali governative esistenti a livello locale;
- III. **Local government (S.1313)**, che include quelle amministrazioni pubbliche la cui competenza si estende solo a una parte locale del territorio economico;
- IV. **Social security funds (S.1314)**, che comprende unità istituzionali centrali, statali e locali la cui attività principale è erogare sussidi e benefici sociali.

Dall'analisi dei dati è possibile elaborare alcune valutazioni, statiche e dinamiche, rispetto alla composizione del prelievo fiscale dei singoli Paesi e alla tendenza delle scelte politiche realizzate negli anni precedenti.

Nella quasi totalità dei Paesi, le imposte riscosse a livello centrale sono prevalenti, con una media europea del 52,9%, ma con marcate differenziazioni. In particolare vi sono i Paesi del nord Europa, come Irlanda e Regno Unito, in cui la quasi totalità delle entrate fiscali è centralizzata, dal 95% al 97,8%, con spazi assolutamente minimali riservati alla fiscalità locale.

In nessuno degli altri Paesi, in cui la fiscalità è più ripartita tra i diversi livelli istituzionali, si evidenzia un accentuato decentramento fiscale, tenuto conto che la fiscalità locale varia tra il 7,7% del Portogallo e il 13,8% dell'Italia, con una media europea pari al 10,2%.

Questi dati rappresentano una fotografia relativa all'anno 2016, aggiornata al mese di agosto 2018, e per comprenderne le dinamiche e il trend è opportuno approfondire le stesse informazioni rispetto all'orientamento della riduzione o della crescita del federalismo fiscale.

Negli ultimi quattordici anni presi in considerazione da Eurostat, dal 2002 al 2016, a livello europeo si è concretizzata una graduale riduzione della quota di gettito statale, con decentramento della potestà fiscale e di maggiore gettito alle istituzioni locali.

Il trend dei Paesi europei è quindi quello di avvicinare la titolarità istituzionale del tributo al cittadino contribuente, per valorizzare i principi di federalismo, con maggiore possibilità di controllo della finalizzazione delle tasse locali pagate e del livello di crescita, della quantità e della qualità dei servizi ricevuti sul territorio.

Non tutti i Paesi hanno fatto questa scelta e rispetto alla tendenza media di riduzione dell'1,8% della quota di gettito riscossa a livello centrale, a favore dei livelli locali, vi sono significative differenze nelle politiche fiscali dei singoli Stati.

Livello di riscossione centrale trasferito al decentramento fiscale



FRANCIA aumento del 3,1%	
PORTOGALLO E SPAGNA	• aumento tra l'1,3% e l'1,4%
REGNO UNITO E GERMANIA	• invariato

Gli unici Paesi a livello europeo, tra quelli considerati da Eurostat, che sono risultati in totale controtendenza sono l'Italia e l'Irlanda, dove è cresciuta la percentuale di riscossione a livello centrale contraendo la percentuale di riscossione degli enti locali.



Entrando maggiormente nello specifico, riteniamo utile fare una rapida escursione negli altri Paesi europei, per comprendere in modo sintetico e non esaustivo, i principi e le tipologie di tassazione locale: paesi come Francia, Spagna e Portogallo, orientano la parte

più significativa della tassazione locale, in modo simile al nostro Paese, sulla proprietà immobiliare che garantisce maggiore certezza e stabilità di gettito.

In Francia vi sono tre imposte immobiliari locali che sono calcolate sui terreni edificati, sui terreni non edificati e sulle abitazioni, a carico del possessore o dell'inquilino, oltre ad altre imposte principalmente indirizzate verso le attività economiche.

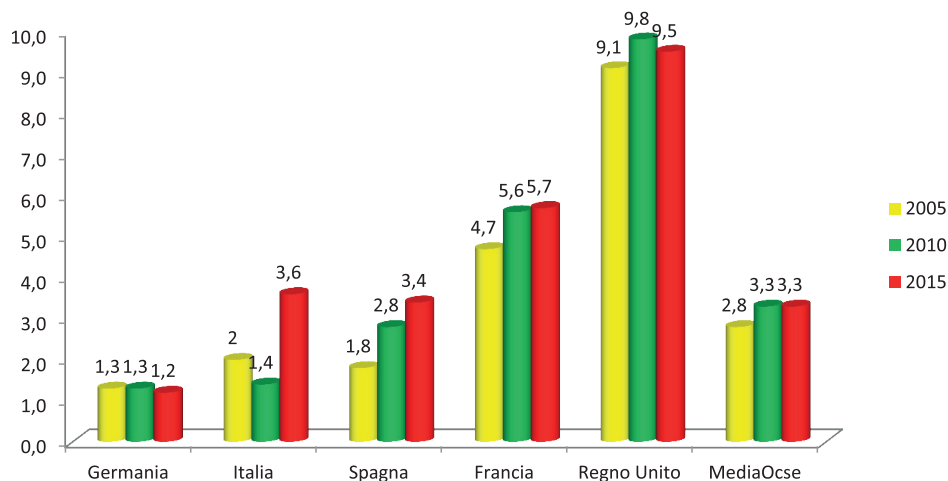
Tali entrate locali garantiscono mediamente il 75% delle entrate iscritte nel bilancio comunale e lo Stato trasferisce risorse aggiuntive per garantire i servizi alla collettività.

Struttura simile in Spagna, con i Comuni che hanno ampi margini di autonomia nella tassazione dei diritti reali sugli immobili e sulle attività economiche, e in Portogallo, dove l'introito prevalente dei bilanci comunali deriva dall'imposta municipale sugli immobili e dalla loro compravendita, oltre alla addizionale sulle imposte sul reddito di privati e di società del territorio.

L'impostazione generale è quindi tendenzialmente simile, con il decentramento fiscale che attribuisce la fiscalità immobiliare agli enti territoriali, ma se entriamo meglio nei dettagli emergono alcune sostanziali differenze, su cui è opportuno fare alcune riflessioni.

La Commissione Europea, nell'European Semester Country Report Italy 2018, ribadisce che le azioni amministrative poste in essere dal nostro Paese per trasferire il peso fiscale dai fattori produttivi e dal cuneo fiscale ai consumi e alla proprietà, sono marginali e prive di effetti di rilievo.

Tra i suggerimenti formulati, la Commissione evidenzia la necessità di superare i ritardi della riforma del catasto e di reintrodurre la tassazione dell'abitazione principale per le famiglie ad alto reddito; due strade che continuano a essere tralasciate con miopia: per comprendere al meglio il livello nazionale del prelievo sugli immobili, comparato con gli altri principali Paesi europei, può essere di interessante ausilio la seguente tabella, elaborata dall'Agenzia delle Entrate su dati OCSE:



A prescindere dal quadro comparativo di ogni quinquennio, quello che emerge con

chiarezza e che ogni Stato esprime una strategia di crescita o di riduzione, che si realizza con gradualità per dare linearità agli obiettivi politici da raggiungere, evitando shock fiscali e finanziari per le famiglie o per i bilanci dei Comuni.

Le tre colonne che invece rappresentano l'Italia, evidenziano scatti, da stop and go, molto bruschi e accentuati, i quali hanno fortemente contratto i margini di riscossione.

Queste fasi, alternative tra loro, generate nel 2008 dalla scelta di eliminare l'ICI sull'abitazione principale, di reintrodurla d'urgenza nel 2012 con l'IMU, eliminandola di nuovo l'anno successivo, nonostante le raccomandazioni europee, evidenziano le criticità dei Governi nel gestire un progetto di decentramento fiscale unitario e delineato.

Una gestione normativa nazionale caratterizzata dal breve periodo e da esigenze di consenso immediato per poi correre ai ripari quando i dissesti e le procedure di riequilibrio sono ormai alle porte: una confusione che si determina anche in buona fede e senza alcun obiettivo finanziario specifico, come abbiamo visto con l'introduzione della IUC, ma che porta a conflittualità fiscali istituzionali e a complicazioni degli adempimenti per i cittadini.

La semplificazione e l'esperienza internazionale ci suggerisce di attribuire agli enti locali, che conoscono meglio dello Stato il loro territorio, la fiscalità immobiliare ma nella sua totalità e non, come adesso, per una parte soltanto sottoposta a compartecipazioni e sovrapposizioni centralistiche.

Esiste una necessità oggettiva di ridurre il numero delle imposte sugli immobili, di attribuirne l'autonoma gestione ai Comuni e di semplificare gli adempimenti.

Per capire quante siano le imposte che gravano sugli immobili, è molto esplicativa la seguente tabella elaborata dall'Agenzia delle Entrate, nella pubblicazione "Gli immobili in Italia 2017":

Il prelievo sugli immobili 2012-2016 (miliardi di euro)

Tipo	2012	2013	2014	2015	2016
Imposte di natura "reddituale" (1)	7,79	8,74	8,19	8,17	8,21
IRPEF*	5,92	6,55	5,78	5,5	5,56
IRES	0,64	0,69	0,65	0,6	0,58
Cedolare secca sulle locazioni di abitazioni	1,23	1,5	1,76	2,07	2,07
Imposte di natura "patrimoniale" (2)	24,4	20,2	24,8	24,9	19,9
IMU di cui	24,4	20,2	20,1	20,1	18,8
Abitazione principale	4,1	0,46	0,1	0,1	0,1
Altri fabbricati	20,3	19,77	20,0	20,0	18,7
TASI di cui	-	-	4,7	4,8	1,1
Abitazione principale	-	-	3,5	3,6	0,0
Altri fabbricati	-	-	1,2	1,2	1,1

Tipo	2012	2013	2014	2015	2016
Imposte indirette su trasferimenti e locazioni (3)	10,84	9,65	9,60	10,15	10,70
IVA	4,95	4,12	4,43	4,79	4,89
Registro e bollo	2,21	2	2,24	2,35	2,72
Ipotecaria e catastale	2,07	1,94	1,47	1,5	1,53
Successioni e donazioni	0,58	0,62	0,58	0,67	0,72
Registro e bollo su locazioni	1,03	0,97	0,88	0,84	0,84
Totale (1)+(2)+(3)	43,02	38,59	42,59	43,22	38,81

** Il dato relativo all'IRPEF degli anni 2012, 2013, 2014 e 2015 è stato stimato mediante il modello di micro simulazione IRPEF, applicato ai dati dichiarativi di ciascun anno d'imposta e utilizzando l'aliquota marginale. Il dato reddituale del 2015 è stato proiettato al 2016.*

Fonte: Elaborazioni su dati del Dipartimento delle Finanze

La tabella sopra riportata evidenzia in colore azzurro la fiscalità nazionale che grava sugli immobili e in colore verde quella relativa alla fiscalità locale.

La fiscalità immobiliare è caratterizzata da dieci possibili imposte diverse, e con una presenza elevata e invadente dello Stato, con contribuenti che hanno difficoltà a rispettare le molteplici scadenze che ne derivano.

La fiscalità immobiliare, per caratteristiche e tipologia, dovrebbe ridurre il numero delle imposte e dovrebbe essere totalmente trasferita alla gestione comunale, con possibilità di compensare i maggiori gettiti con riduzione della quota di addizionale comunale IRPEF o di paritetici trasferimenti erariali.

Avere un solo ente pubblico che gestisce l'intera fiscalità immobiliare, dai tributi patrimoniali alle imposte sui redditi derivanti dagli immobili, semplificherebbe la vita dei contribuenti e potrebbe razionalizzare e uniformare l'attività di controllo sugli immobili da parte dello stesso ente.

E' altrettanto possibile ridurre fino a un solo tributo comunale, la totalità delle imposte indirette sui trasferimenti immobiliari e sulle locazioni, semplificando le attività di controllo ai Comuni che già hanno conoscenza dei soggetti residenti e degli occupanti iscritti a ruolo per la tassa sui rifiuti.

Queste banche dati, già presenti all'anagrafe comunale e all'ufficio tributi, possono consentire incroci informatici utili all'individuazione di contratti di locazione irregolari o non registrati, con conseguente recupero dei tributi.

Razionalizzare la fiscalità immobiliare e decentrarla a favore degli enti locali, è la linea direttiva presente nei principali Paesi che hanno spinto maggiormente nel federalismo fiscale e può essere realizzata a costo zero per la pubblica amministrazione e per i cittadini:

- riduzione del numero delle imposte sugli immobili,

- unico titolare della fiscalità immobiliare individuato nel Comune,
- riduzione del numero di scadenze e di adempimenti,
- efficienza e economia di scala delle attività di controllo delle diverse imposte sulla stessa base imponibile immobiliare,
- maggiore efficacia dell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione.

La seconda considerazione che riteniamo di evidenziare, riguarda la necessità di elaborare una riforma della fiscalità locale che tenga anche conto delle opinioni e dei pareri dei dirigenti e dei funzionari che operano quotidianamente a contatto con le norme, con i regolamenti e con i cittadini.

Per allargare la visuale e raccogliere queste opinioni, abbiamo elaborato una serie di domande a cui hanno fornito risposta un campione di circa cento Comuni di sette Regioni diverse.

Si tratta ovviamente di un campione non totalmente rappresentativo, ma può essere utile analizzare le risposte formulate in quanto sono state elaborate da persone esperte nella materia e che giornalmente svolgono attività di gestione degli adempimenti di fiscalità locale, incontrando cittadini, associazioni, aziende e professionisti.

Alcune di queste risposte sono molto importanti perché confermano alcune sensazioni di stima dell'evasione presente, altre esprimono la preoccupazione dei cali dei livelli di riscossione, altre ancora potranno essere, per certi versi, una sorpresa, per cui lasciamo a lettore le proprie considerazioni personali.

1. QUALE TRIBUTO LOCALE, A SUO AVVISO, E' IL PIU DIFFICILE DA GESTIRE?	
TARI	63,7%
TASI	16,5%
IMU	12,1%
IMP. SOGGIORNO	4,4%
ADDIZIONALE IRPEF	2,2%
IMP. PUBBLICITÀ	1,1%
TOSAP	0%
2. RISPETTO AL LAVORO DELL'UFFICIO TRIBUTI, ORIENTATIVAMENTE, QUANTO TEMPO IN PERCENTUALE E' DEDICATO AI SINGOLI TRIBUTI?	
IMU	40%
TARI	40%
TASI	10%
TRIBUTI MINORI	10%
3. IL TRIBUTO TASI, A SUO AVVISO, DOVREBBE ESSERE CONFERMATO COME IMPOSTA AUTONOMA O INGLOBATA NELL'IMU?	
INGLOBATO	98,8%

CONFERMATO	1,2%
4. DALLA DATA DEL 1° GENNAIO 2012, CON LA RIFORMA DELLA FISCALITA' LOCALE, IL NUMERO DEI DIPENDENTI DELL'UFFICIO TRIBUTI ALLA DATA ODIERNA E'	
INVARIATO	50,6%
AUMENTATO UNA UNITA'	24,1%
DIMINUITO	22,9%
AUMENTATO PIU' UNITA'	2,4%
5. RISPETTO AGLI ATTI DI CONTESTAZIONE NOTIFICATI VI SONO STATI MOLTI RICORSI?	
MENO 1%	45,8%
1-3%	24,1%
OLTRE 10%	18,1%
4-10%	12,0%
6. LA DIFESA DELL'AMMINISTRAZIONE IN COMMISSIONE TRIBUTARIA AVVIENE CON PERSONALE INTERNO O CON PROFESSIONISTI ESTERNI?	
PERSONALE INTERNO	42,8%
PROFESSIONISTI ESTERNI	28,6%
DIPENDE	28,6%
7. RIGUARDO ALL'AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IL PERSONALE DELL'UFFICIO TRIBUTI PARTECIPA AD EVENTI FORMATIVI SPECIALIZZATI?	
ALMENO UNA VOLTA ALL'ANNO	51,8%
PIU' EVENTI L'ANNO	33,8%
SOLO DIRIGENTE O FUNZIONARIO	8,4%
DIPENDE DA NECESSITA'	6,0%
8. QUALI SONO I TRE SERVIZI CHE RITIENE PIU' UTILI PER IL SUO LAVORO? (INDICARE 1°, 2° E 3° IN ORDINE DI IMPORTANZA)	
BONIFICA BANCHE DATI	26,9%
ASSISTENZA RECLAMO MEDIAZIONE E CONTENZIOSO	16,5%
CONSULENZA SU CASI SPECIFICI	15,3%
FRONT OFFICE	13,3%
DATA ENTRY	11,6%
AGGIORNAMENTO TEMPO REALE	10,4%
FORMAZIONE	4,0%
PROGRAMMI INFORMATICI	2,0%
9. RISPETTO AL LAVORO DELL'UFFICIO TRIBUTI, ORIENTATIVAMENTE, QUANTO TEMPO E' DEDICATO ALLE SEGUENTI FASI ORGANIZZATIVE?	
GESTIONE ORDINARIA	58%

CONTROLLO/ACCERTAMENTO	25%
RISCOSSIONE ORDINARIA/COATTIVA	12%
RECLAMO-MEDIAZIONE/RICORSI	5%
10. E' STATO APPROVATO IL REGOLAMENTO GENERALE DELLE ENTRATE?	
NO	65,1%
SI	34,9%
11. E' PREVISTA NEL COMUNE LA POSSIBILITA' DI DILAZIONE DEGLI ACCERTAMENTI TRIBUTARI?	
SI	97,6%
NO	2,4%
12. NELLA DILAZIONE STABILITA A QUANTO AMMONTA IL NUMERO MASSIMO DI RATE MENSILI?	
FINO A 6	38%
7-12	31%
13-18	14%
19-24	8%
25-36	4,60%
OLTRE 60	3,40%
37-60	1,10%
13. NEL PRESENTE ANNO SU QUALI TRIBUTI SI E' FOCALIZZATA L'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO?	
IMU	55,1%
TARES/TARI	17,4%
TASI	15,21%
PUBBLICITA'	6,5%
TOSAP	4,3%
IMP. SOGGIORNO	1,4%
14. I CONTROLLI, DI SOLITO, AVVENGONO A QUANTI ANNI DALLA VIOLAZIONE?	
A 5 ANNI	31%
A 4 ANNI	27,8%
A TRE ANNI	17,5%
PER TUTTI GLI ANNI PER SINGOLO CONTRIBUENTE	14,4%
A DUE ANNI	9,3%
15. QUALE E' STATA LA PERCENTUALE MEDIA DI EVASIONE O DI ELUSIONE RISCOSSA AI FINI IMU?	
16-20%	24,1%

11-15%	22,9%
6-10%	19,3%
MENO DEL 5%	14,5%
OLTRE IL 30%	9,6%
21-25%	8,4%
26-30%	1,2%
16. NEL CASO DI MANCATO PAGAMENTO DELL'AVVISO DI SCADENZA TARI ORDINARIA (G.I.A.), ENTRO QUALI TERMINI L'UFFICIO PROCEDE CON LA RACCOMANDATA DI RICHIESTA DEL PAGAMENTO?	
ENTRO 31 DICEMBRE ANNO SUCCESSIVO	39,7%
ENRO 90 GIORNI DALLA SCADENZA DELL'ULTIMA RATA	27,7%
OLTRE L'ANNO SUCCESSIVO	18,1%
ENTRO 90 GIORNI DALLA SCADENZA DELLA PRIMA RATA	14,5%
17. QUALI SONO LE PRINCIPALI NECESSITA' DELL'UFFICIO TRIBUTI PER RIDURRE LA DI-STANZA, DA CINQUE A DUE ANNI, TRA LE VIOLAZIONI E GLI ACCERTAMENTI?	
PROGRAMMA INFORMATICO	27,0%
MAGGIORE PERSONALE SEMPRE	25,8%
COMPENSI INCENTIVANTI	15,8%
MAGGIORE PERSONALE IN PERIODI SPECIFICI	10,0%
ORGANIZZAZIONE TECNICA UFFICIO	9,6%
SUPP. ESTERNO ISTANZE/RECLAMO MEDIAZIONE	6,2%
SEMPLIFICAZIONE REGOLAMENTO COMUNALE	4,3%
ALTRO	1,4%
18. COME AVVIENE LA RISCOSSIONE COATTIVA DEGLI ACCERTAMENTI IMU?	
AGENZIA ENTRATE RISCOSSIONE	44,6%
DIRETTAMENTE	25,3%
SOCIETA' IN HOUSE	20,5%
CONCESSIONARIO PRIVATO	9,6%
ALTRO	0%
19. COME AVVIENE LA RISCOSSIONE VOLONTARIA DELLA TARI?	
AVVISI SCADENZA	38,6%
RUOLO	32,6%
SOCIETA' GESTORE SERVIZIO	13,2%
CONCESSIONARIO PRIVATO	12,0%
ALTRO	3,6%
20. ORIENTATIVAMENTE A QUANTO AMMONTA L'INCASSO SPONTANEO DELLA TARI OR-DINARIA TRAMITE AVVISO DI SCADENZA (G.I.A.)?	

81-90%	53,40%
71-80%	23,30%
51-60%	13,70%
61-70%	9,60%
MENO 50%	0%
OLTRE 90%	0%
21. COME GIUDICA LA POSSIBILE APPLICAZIONE DEL NUOVO PRINCIPIO SANZIONATORIO CON L'AUMENTO FINO AL 50% DELLE SANZIONI PER RECIDIVITA' DELLE VIOLAZIONI?	
DIFFICILE APPLICAZIONE	61,4%
COMPLICAZIONE	18,1%
GIUSTO	13,3%
ECESSIVO	7,2%
22. QUALE E' STATA LA PERCENTUALE MEDIA DI INCASSO VOLONTARIO, NEI 60 GIORNI O A RATE, DEGLI ACCERTAMENTI NOTIFICATI?	
31-40%	47,0%
41-50%	17,0%
OLTRE 50%	14,4%
21-30%	8,4%
MENO 10%	7,2%
11-20%	6,0%
23. QUALE E' STATA LA PERCENTUALE MEDIA DI INCASSO DELLA RISCOSSIONE COATTIVA DEGLI ACCERTAMENTI?	
11-20%	43,4%
21-30%	21,7%
5-10%	14,4%
31-40%	8,4%
41-50%	7,2%
OLTRE 50%	4,9%
MENO 5%	0%
24. GLI AVVISI DI ACCERTAMENTO NON RISCOSSI VENGONO INVIATI SUBITO ALLA FASE COATTIVA OPPURE SONO PRIMA SVOLTE ATTIVITA' DI SOLLECITO FORMALE?	
FASE COATTIVA TRAMITE RUOLO	66,3%
SOLLECITI RACCOMANDATA A/R	16,9%
SOLLECITI POI PRE COATTIVO RACCOMANDATA A/R	8,4%
INGIUNZIONE	8,4%

25. A DISTANZA DI UN CIRCA UN ANNO DAL PASSAGGIO DA EQUITALIA AD AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE, IL COMUNE A CHI HA DECISO DI AFFIDARE LA RISCOSSIONE COATTIVA DELLE PROPRIE ENTRATE?	
DA EQUITALIA A AGENZIA ENTRATE RISCOSSIONE	45,8%
DA EQUITALIA AD ALTRO SOGGETTO	28,9%
AMMINISTRAZIONE STA VALUTANDO	21,7%
NUOVO RAPPORTO CON AGENZIA ENTRATE RISCOSSIONE	3,6%

Ringraziamo tutti i funzionari che hanno dedicato tempo e attenzione alle risposte del nostro questionario, ma soprattutto siamo grati delle qualificate valutazioni che consentono di approfondire alcune tendenze, statistiche e orientamenti per un rilancio e per la semplificazione del federalismo.

A conclusione di questo questionario, può essere utile verificare, in autonomia, se le risposte formulate sono orientativamente rappresentative anche del proprio Comune, al fine di porre maggiore rilievo agli aspetti cui prestare maggiore attenzione nella fase di riorganizzazione della gestione delle entrate.

Alcuni temi di particolare rilievo, riguardano l'attività di accertamento e di riscossione e saranno trattati con particolare interesse e attenzione negli ultimi capitoli di questa pubblicazione.

Ci preme invece soffermarci, per il momento, su tre argomenti che stimolano la discussione:

- la TASI,
- il servizio più utile per gli uffici tributi,
- i tempi dedicati alle fasi organizzative.

Il giudizio sulla TASI come tributo autonomo è impietoso: il 98,8% dei funzionari ritiene che questo tributo debba essere eliminato e inglobato nell'IMU, con il quale condivide scadenze, modalità di pagamento e basi imponibili.

Raramente in un sondaggio un giudizio raccoglie la quasi totalità degli intervistati e, probabilmente, lo stesso esito sarebbe confermato dai cittadini, dai commercialisti, dai centri di assistenza fiscale e dalle associazioni economiche di categoria.

E' una valutazione- peraltro a costo zero - che il legislatore dovrebbe considerare: oltre all'aspetto puramente emotivo delle risposte formulate, approfondiremo nel prossimo capitolo l'inutilità e l'iniuità di un tributo come la TASI che appare sempre più come l'addizionale IMU.

La seconda tematica su cui vale la pena riflettere riguarda il giudizio sui migliori servizi necessari per lo svolgimento delle funzioni tributarie.

La risposta con il maggiore consenso è la bonifica delle banche dati, intendendo tutte le banche dati interne e esterne al Comune, con specifico riferimento a quelle maggiormente in uso nella fase di controllo e di accertamento: Sister, Punto Fisco, anagrafe tri-

butaria, rendicontazioni Agenzia delle Entrate Riscossione, anagrafe comunale, sistema informativo territoriale, Camera di Commercio.

L'accesso alle tante banche dati è un vantaggio e un'opportunità per i Comuni, ma senza uno strumento informatico flessibile e capace di superare i molteplici casi di duplicazione di nominativi e di immobili, esiste il rischio concreto di esaurire le energie dell'ufficio nella verifica delle informazioni, senza mai arrivare alla completa bonifica di una banca dati efficace e efficiente.

Le procedure informatiche degli uffici tributi e i programmi di gestione e di ricerca dell'evasione, hanno caratteristiche, finalità e modalità di gestione molto specifiche e quindi la scelta del software non è una banale comparazione del prezzo di mercato o un semplice modulo aggiuntivo dei programmi in rete con altri uffici comunali.

La ricerca del software per il contrasto all'evasione dei tributi, è una fase fondamentale, perché la sua specializzazione e capacità di flessibilità condiziona i risultati e le performance qualitative e quantitative dell'ufficio; è quindi necessario verificare e scegliere non quello che costa meno, ma quello che ha il migliore rapporto qualità/prezzo, ovvero giudicare in base all'offerta economicamente più vantaggiosa, magari dopo avere visionato risultati e criticità presso altri enti.

Un altro aspetto di particolare importanza riguarda la stima degli operatori, in merito al tempo dedicato alle quattro fasi tipiche dell'organizzazione del lavoro dell'ufficio tributi.

Rispetto alla gestione, al controllo, alla riscossione e alla gestione del contenzioso, la fase che assorbe in modo prevalente le energie del personale dell'ufficio è la gestione ordinaria con il 58%.

Questo è principalmente motivato dalla complessità delle norme, dei regolamenti, dalla crescente presenza di formalità, dal servizio di front office ai cittadini per fornire chiarimenti e modulistica, dalla necessità di supporto ai contribuenti in prossimità di scadenze e di adempimenti dichiarativi.

Parte di questa rilevante quantità di risorse e di energie, con un fisco locale più semplice, potrebbe essere destinata alle fasi dell'accertamento e della riscossione che invece sono attività svolte, talvolta, nei ritagli di tempo o a ridosso dei termini di prescrizione.

Semplificare le norme e rendere più semplici le procedure è un investimento dello Stato nelle maggiori opportunità degli uffici a sviluppare controlli e strategie di contrasto all'evasione più tempestive e più efficaci.

C'è un ulteriore argomento che riteniamo doveroso evidenziare, che riguarda le dotazioni organiche degli uffici tributi: come abbiamo visto nel precedente capitolo, dal 1° gennaio 2012, la fiscalità locale è stata oggetto di una profonda trasformazione, con la modifica della tassa sui rifiuti, la nascita di nuovi tributi come la TASI e l'imposta di soggiorno, la sostituzione dell'ICI con l'IMU, il passaggio da Equitalia a Agenzia delle Entrate Riscossione, soltanto per citare le più rilevanti.

Abbiamo chiesto ai funzionari se dalla data del 1° gennaio 2012 il numero dei dipen-

denti dell'ufficio tributi è aumentato, in considerazione della crescita degli adempimenti fiscali e delle procedure amministrative.

La risposta è stata la seguente:



Ogni situazione ha una propria motivazione (i processi di riorganizzazione della struttura del personale e della dotazione organica hanno dovuto subire i vincoli dei blocchi alle assunzioni), ma emerge con chiarezza che di fronte ad una maggiore concentrazione di funzioni, formalità e controlli, la netta maggioranza degli uffici tributi non è cresciuto nel numero dei dipendenti.

E' interessante notare, a tale proposito, che la media del numero dei dipendenti, per la totalità degli uffici comunali, per 1.000 abitanti si attesta a 6,56, come evidenziato nella tabella sottostante:

I dipendenti comunali nei Comuni italiani

Regione	dipendenti comunali		dipendenti comunali per 1.000 abitanti
	numero	%	
Piemonte	28.206	7,1%	6,44
Valle d'Aosta	1.404	0,4%	11,03
Lombardia	58.215	14,7%	5,87
Trentino – Alto Adige	9.629	2,4%	9,12
Veneto	26.646	6,7%	5,45
Friuli – Venezia Giulia	10.062	2,5%	8,24
Liguria	12.946	3,3%	8,24
Emilia Romagna	28.730	7,2%	6,46
Toscana	25.793	6,5%	6,89
Umbria	5.660	1,4%	6,35
Marche	9.755	2,5%	6,32
Lazio	39.476	10,0%	6,71
Abruzzo	7.714	1,9%	5,82
Molise	1.814	0,5%	5,85
Campania	34.821	8,8%	5,99
Puglia	16.916	4,3%	4,16
Basilicata	3.827	1,0%	6,67

Regione	dipendenti comunali		dipendenti comunali per 1.000 abitanti
	numero	%	
Calabria	14.890	3,8%	7,62
Sicilia	48.793	12,3%	9,63
Sardegna	11.196	2,8%	6,81
ITALIA	396.494	100,0%	6,56

Fonte: elaborazione IFEL-Dipartimento Studi Economia Territoriale su dati Istat, 2017

Questo parametro medio, riferito alla totalità dei dipendenti comunali, è valido per comparare carichi di lavoro e procedure tra Comuni con numero simile di residenti, ma non è utilizzabile per il personale degli uffici tributi che hanno carichi di lavoro calcolati con altri criteri.

La grandezza del Comune, in base al numero dei residenti, condiziona la dotazione organica anche dell'ufficio tributi, ma i carichi di lavoro della fiscalità immobiliare, IMU, TASI e TARI, non è riferita ai residenti ma alle unità immobiliari presenti sul territorio.

E' quindi probabile che i carichi di lavoro di un ufficio tributi in un piccolo Comune costiero o ad alta valenza turistica, con rilevante presenza di seconde case, saranno superiori a quelli di Comuni più grandi e più dotati, ma con una presenza di cittadini tipicamente stanziale di abitazioni principali.

Il personale degli uffici tributi, soprattutto nei Comuni più piccoli ma con alta presenza immobiliare, svolge quindi compiti che potrebbero essere comparati con Comuni di media grandezza, ma con dotazione organica limitata spesso a poche unità.

Questa situazione, a nostro modesto avviso, dovrebbe essere considerata dal legislatore, provando a rimettere in discussione il tema dei compensi incentivanti al personale degli uffici tributi, con equità ed equilibrio, senza pregiudizi e diritti acquisiti.

Premesso che nessuno degli autori lavora presso un ufficio tributi, riteniamo utile partire dalla norma che per oltre dieci anni, ai fini ICI, ha consentito ai Comuni di erogare dei compensi incentivanti al personale degli uffici tributi, previa doverosa disposizione regolamentare: l'articolo 59 comma 1 lettera p) del Decreto Legislativo numero 446 del 15 dicembre 1997, nel trattare la potestà regolamentare ai fini ICI, stabilisce che i Comuni possono:

“prevedere che ai fini del potenziamento degli uffici tributari del Comune, ai sensi dell'articolo 3, comma 57, della Legge 23 dicembre 1996, numero 662, possono essere attribuiti compensi incentivanti al personale addetto”.

Vi sono quindi due certezze da cui partire: la norma non è stata abrogata e tale possibilità attiene alla potestà regolamentare ai fini ICI.

Sarebbe quindi semplicistico e fuorviante dire che la norma non esiste più, così come affermare che gli incentivi siano regolamentabili anche ai fini IMU.

Sono numerose le sentenze delle diverse Corti dei Conti regionali che sono intervenute sull'argomento, sostenendo l'impossibilità di erogare compensi incentivanti ai fini IMU, a favore del personale degli uffici tributi, in applicazione del principio di omnicomprensività della retribuzione del dipendente pubblico.

Tale principio non era però applicabile ai fini ICI, come confermato dalle suddette sentenze, perché autorizzato dalla norma sopra richiamata: il principio sarebbe quindi derogabile, ai fini IMU, soltanto in presenza di esplicita disposizione normativa.

Il legislatore ha quindi la possibilità di valutare la nuova introduzione dei compensi incentivanti ai fini IMU, a favore del personale degli uffici tributi, magari evitando contributi a pioggia e legando l'erogazione, ad esempio, a obiettivi di crescita della tax compliance, del gettito, delle percentuali di riscossione, delle definizioni dei reclami mediazione o di altri parametri e obiettivi sfidanti, misurabili in modo oggettivo.

CAPITOLO 3

LE IMPOSTE DA SUPERARE: DALLA TASI ALL'IMPOSTA DI SCOPO

La semplificazione e la riduzione degli adempimenti sono i principali obiettivi di qualunque riforma di natura fiscale i quali, normalmente, generano risultati di efficienza anche nei livelli di riscossione e di accertamento. Il miglioramento della qualità delle percentuali di riscossione e dell'efficacia dei controlli degli adempimenti tributari sono i presupposti per arrivare alla revisione dei carichi fiscali e alla ripartizione della pressione fiscale locale su una platea più ampia, con un costo singolo minore per famiglie e per aziende.

Per raggiungere quindi il principio di “pagare tutti per pagare meno”, è prioritario semplificare gli adempimenti per chi è chiamato a pagare le imposte e ridurre le variabili formali e sostanziali per gli uffici tributi chiamati a verificare le scadenze e i versamenti.

La scelta su cui il legislatore dovrebbe iniziare a riflettere è sulla possibilità di ridurre subito il numero di tributi, ritenuti inutili, poco applicati o tendenti a duplicare adempimenti e versamenti.

In questo contesto può essere interessante, a livello ministeriale, riflettere sulla rilevanza e sulla effettiva utilità del mantenimento del tributo TASI e dell'ISCOP: il primo tributo, chiamato impropriamente tassa sui servizi indivisibili, nasce il 1° gennaio 2014, come componente della IUC, con una idea di fiscalità caricata sui fruitori dei servizi indivisibili, attenuando il carico delle imposte patrimoniali e trasferendone una quota a carico degli occupanti e degli inquilini.

Il principio che ha quindi originato la nascita della “tassa sui servizi indivisibili” era molto diverso da quello che è oggi il tributo sui servizi indivisibili, così come lo conosciamo e lo applichiamo.

In sintesi, la TASI è stata pensata dal legislatore come una tassa, legata quindi a uno o più servizi ricevuti e non come una tassa gravante sul patrimonio immobiliare, ma le modifiche e gli emendamenti in sede di approvazione del nuovo tributo ne hanno totalmente stravolto il contenuto e l'impostazione, trasformandolo in una nuova imposta sul patrimonio immobiliare, simile ma non uguale all'IMU.

Questa impropria trasformazione, generata dall'urgenza politica di introdurre una riforma che “simbolicamente” portasse verso l'imposta unica comunale, ha prodotto una conflittualità fiscale evidente tra chi è chiamato a pagare il tributo e la destinazione del gettito a copertura di servizi.

La confusione con cui è nato il TASI, è sintetizzato ironicamente in un articolo del 27 novembre 2013 di Italia Oggi che consente di capire il quadro di partenza:

“In principio fu la Tarsu. Poi, oltre un anno fa, decisero che il nome era troppo astruso, con quella «u» finale da passato remoto. Così, da gennaio, ci siamo modernizzati, perché le tasse bisogna pagarle subito, che la cassa langue: ora paghiamo la Tares. Solo che, nel frattempo, l'Ici

è diventata Imu. E ci hanno raccontato per anni che bisognava toglierla, almeno sulla prima casa... l'Imu (rtacci). Così i tecnici delle Finanze si sono messi al lavoro e hanno partorito la Taser, che si divide in Tari e Tasi e ingloba Imu, Tares e servizi locali che finora erano a carico dell'erario generale. Ma il problema è che Taser è il nome delle pistole elettriche. E non sia mai che si pensi che il Fisco ci punta una pistola alla tempia. Così, povera Taser, è durata lo spazio di un pomeriggio. Ha cambiato nome ed è stata ribattezzata tal quale Service tax. Ma scoppia un vero scandalo! La povera Italietta non può accettare supina di chiamare una tassa con l'idioma della perfida Albione. Eh no! A tutto c'è un limite. Che non siamo mica provincia dell'Impero noi! Così la service tax cambia nome e genere: diventa Trise, anzi il Trise. E siamo punto e daccapo. Meglio qualcosa di più dolce, carino, che faccia quasi tenerezza. Perché, dite, aprireste mai la porta a un Trise che bussa a casa vostra? Direi di no... Così, dalle parti del ministero dell'economia hanno partorito il Tuc. Che suona come un leggero e signorile tocchettio al vostro portafogli. Anche qui però, diciamolo, il Tuc non è credibile. Un Fisco che non terrorizza ma è educato, che bussa prima di entrare e magari chiede permesso, volete che spaventi il malvagio evasore? Volete che non lasci i bilanci dei comuni in braghe di tela? Certamente no! Perché si sa che non ti puoi fidare... A quel punto, gli esausti funzionari del ministero dell'economia non sanno più che pesci pigliare. Ubriachi di sigle partorite in meno di due mesi per far pagare comunque la stessa imposta. Siamo sull'orlo del baratro. I tecnici hanno le meningi in fiamme. Ma ecco che dalla sbornia di denominazioni fiscali arriva l'illuminazione. Eureka, quella maledetta tassa chiamiamola Iuc! Come il singulto di un beone, sì... Iuc! E speriamo che gli italiani se la scolino con leggerezza, come un bicchiere di buon vino. Missione compiuta, allora! Forse... Solo un dubbio: nel frattempo, chi paga la tassa rifiuti per tutta quella carta prodotta al ministero?"

L'articolo, nel suo totale sarcasmo, rappresenta alcuni principi fiscali fondamentali su cui la discussione politica si è sempre più discostata dalla proposta di riforma originaria del legislatore, confondendo e sovrapponendo i principi di tassazione con quelli di imposizione.

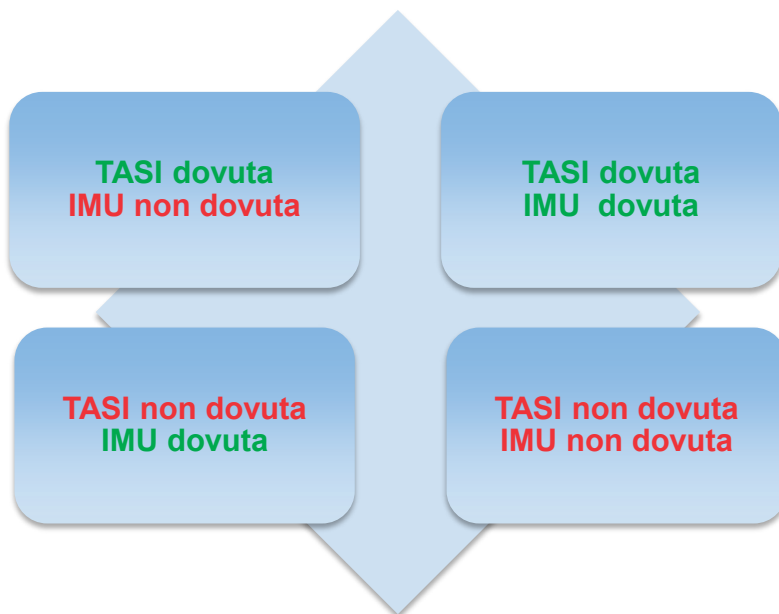
Il risultato di questa confusione è la nascita di un tributo ibrido, con una base imponibile tipicamente patrimoniale e una destinazione vincolata del gettito a copertura dei costi dei servizi indivisibili, come l'illuminazione pubblica o la manutenzione stradale.



Questa duplice impostazione genera una immediata complicazione applicativa per i cittadini e per gli uffici, di cui può essere opportuno approfondire alcuni aspetti.

Il calcolo dell'imposta non è automaticamente replicabile con le regole e con le procedure dell'IMU e gli stessi soggetti passivi variano in base all'utilizzo diretto, alla locazione dell'immobile per un periodo parziale o per un periodo superiore a sei mesi, così come varia la quota a carico del possessore e del conduttore: non è pertanto sostenibile la semplificazione che si tende, talvolta, a leggere su alcuni articoli o commenti secondo cui la Tasi è una duplicazione dell'IMU.

La situazione è paradossalmente più complicata perché le regole sono soltanto simili: la base imponibile del tributo TASI è infatti simile all'IMU, ma non sempre uguale e quindi si rende necessario approfondire i seguenti quattro casi, che possono generare complicazioni nei versamenti e negli accertamenti.



Le quattro tipologie possono interessare fattispecie diverse e quindi generano difficoltà per chi controlla i versamenti, ma complicano ancora di più i metodi e le procedure di calcolo per i cittadini che intendono adempiere ai propri obblighi tributari, senza doversi necessariamente specializzare in diritto tributario.

A puro titolo di esempio, riportiamo le note di spiegazione delle casistiche risultanti sul sito istituzionale del Comune di Milano che, con correttezza, cerca di spiegare e sintetizzare gli adempimenti TASI orientandosi tra le molteplici ipotesi:

I) Pagano solo la TASI (e non l'IMU)

- gli immobili rurali strumentali all'esercizio dell'attività agricola
- i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (cd. beni merce), fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati è dovuta solo la TASI.

II) Pagano sia l'IMU, sia la TASI

- gli immobili destinati ad abitazione principale e le relative pertinenze classificati nelle categorie catastali A1, A8 e A9
- le unità immobiliari concesse in comodato ai parenti, *alle quali si applica tuttavia la riduzione del 50% della base imponibile per entrambi i tributi alle seguenti condizioni:*
- l'unità immobiliare concessa in comodato non deve essere classificata nelle categorie catastali A1, A8 e A9

- comodante e comodatario devono essere parenti in linea retta entro il primo grado (genitore/figlio o figlio/genitore)
- per comodati stipulati prima del 2016, il contratto di comodato redatto in forma scritta deve essere stato registrato obbligatoriamente entro il 5 febbraio 2016, mentre il contratto verbale entro il 1 marzo 2016
- l'unità immobiliare deve essere utilizzata dal comodatario come propria abitazione principale
- il comodante deve risiedere anagraficamente e dimorare abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato
- il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, può possedere nello stesso Comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, purché non si tratti di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali A1, A8 e A9
- oltre all'immobile destinato a propria abitazione principale e a quello concesso in comodato, il comodante non deve possedere altri immobili destinati a uso abitativo in Italia (Ris. MEF n. 1/DF del 17.02.2016).

III) Pagano solo l'IMU

- i terreni agricoli

IV) Non pagano l'IMU né la TASI

- 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 non risulti locata
- l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso
- la casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio
- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, incluse le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari che sono soci assegnatari, anche in deroga al richiesto requisito della residenza anagrafica
- i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle Infrastrutture 22 aprile 2008
- l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto - e non concesso in locazione - dal personale in servizio permanente:
 - appartenente alle Forze armate appartenente alle Forze di polizia a ordinamento

militare dipendente delle Forze di polizia a ordinamento civile del Corpo nazionale dei vigili del fuoco

- appartenente alla carriera prefettizia (fatto salvo quanto previsto dall'art. 28, comma 1, del D.Lgs n. 139/20000) per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica.

Dal 2016 sono esclusi dalla TASI gli immobili non di lusso destinati ad abitazione principale:

- del possessore dell'utilizzatore e del suo nucleo familiare.
- Per le abitazioni di lusso il versamento dell'imposta è ancora richiesto.

Come è facilmente intuibile la norma non è di semplice applicazione, soprattutto per i cittadini comuni che decidono di calcolare in autonomia le somme da versare a titolo di IMU e di TASI per un ufficio o per un fondo commerciale locato, così come non è di semplice quantificazione la quota dovuta dagli occupanti, nel caso di mancata conoscenza dei dati catastali aggiornati dell'immobile condotto in locazione oppure in presenza di più soggetti occupanti dello stesso immobile. Altra complicazione, replicata invece dalla TARI, riguarda gli utilizzi temporanei:



Le difficoltà sopra richiamate aumentano in modo sensibile il livello di errore involontario da parte dei contribuenti, anche per importi modesti, che possono rendere antieconomica l'attività di controllo degli enti locali. Il riferimento attiene, per esempio, ai versamenti della quota TASI dei conduttori, nei Comuni dove è stata fissata una quota del 10%.

L'attività di verifica degli uffici tributi è efficace se evita di disperdersi su versamenti minimi e su errori involontari di carattere formale, generati da norme complicate da rispettare e da verificare, e si concentra sul contrasto all'evasione, all'elusione e all'erosione fiscale.

La violazione di omesso o di parziale versamento può avere significati e motivazioni diverse, su cui possono generarsi strategie di controllo e di verifica sostanziali mirate, sia in fase preventiva che in fase accertativa.



Le tre fattispecie in esame sono tutte presenti all'interno della difficoltà di gestione della TASI, in quanto vi sono state scelte modellate e variate di anno in anno, rispetto alle modalità di erosione fiscale con basi imponibili inizialmente tassate e successivamente esentate.

Vi sono margini di potenziale elusione, derivanti da incertezze normative, generate da una legislazione dettata dall'urgenza piuttosto che dall'accuratezza e vi sono margini di evasione superiori all'IMU perché cresce il numero dei soggetti passivi.

La fase di controllo degli adempimenti TASI è pertanto particolarmente complessa perché la particolarità del tributo che colpisce possessore e conduttori, determina la necessità di elaborare procedure di controllo duplicate: da un lato la tipica attività di controllo sul possessore del bene, secondo le strategie di verifica tipiche dell'IMU, dall'altro la necessità di ampliare la verifica al conduttore, diverso dall'inquilino dell'abitazione principale, utilizzando strategie di ricerca del soggetto passivo, più affini alla TARI.

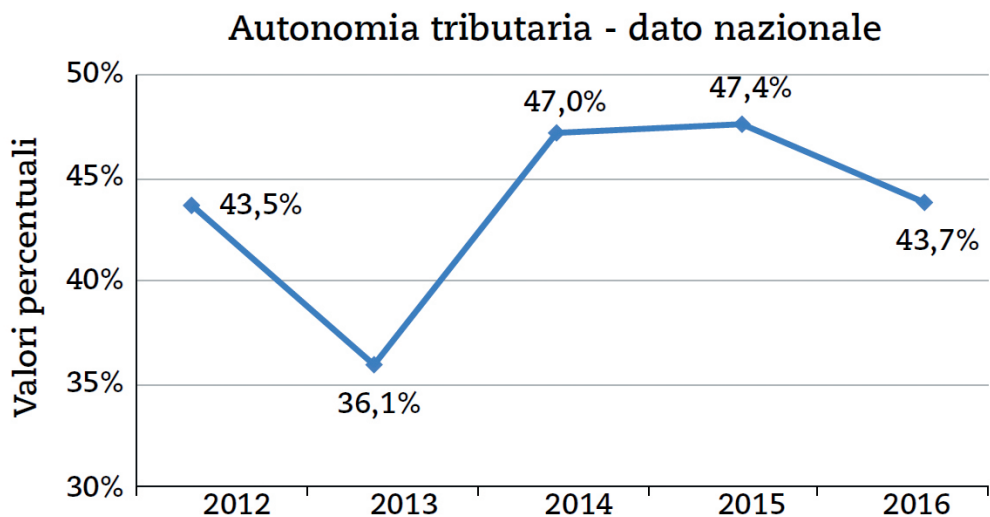
La complessità della norma e della sua applicazione, i maggiori adempimenti dei contribuenti e la più complicata attività di controllo da parte degli uffici tributi, sono motivati dal gettito complessivo della TASI oppure hanno ragione il 98,8% dei funzionari degli uffici, che al nostro questionario sul destino della TASI, hanno risposto che andrebbe inglobata nell'IMU.

E' una domanda che per molti è da considerarsi retorica, soprattutto dopo avere analizzato il grado di autonomia tributaria dei Comuni e il gettito della TASI, in proporzione al valore pro capite IMU, che emerge dalla seguente tabella:

Indicatore di autonomia finanziaria dei comuni italiani, per regione, valori espressi in percentuale ed euro pro capite, 2016

Classe di ampiezza demografica	Autonomia tributaria		Per memoria (euro pro capite)		
	2016	Scarto 2012/2016	IMU	TASI	Add. Irpef
0 - 1.000	32,3%	7,8%	229,1	26,6	40,1
1.001 - 5.000	39,0%	6,0%	177,4	20,8	52,2
5.001 - 10.000	48,6%	2,1%	181,4	19,5	65,3
10.001 - 20.000	48,6%	0,1%	178,7	17,0	69,0
20.001 - 60.000	48,7%	0,3%	197,4	13,6	71,0
60.001 - 100.000	42,4%	-0,2%	202,9	16,7	77,2
100.001 - 250.000	41,0%	-3,6%	251,8	7,9	88,2
> 250.000	40,7%	-3,2%	340,6	25,3	112,0
ITALIA	43,7%	0,2%	216,5	17,8	74,7

Fonte: elaborazione IFEL-Dipartimento Finanza Locale su dati CCCB



La marginalità del gettito TASI è inversamente proporzionata ai costi amministrativi che ricadono sui cittadini e ai costi di gestione che ricadono sugli enti locali.

E' probabilmente maturo il momento per riconoscere che l'istituzione della TASI è stato un errore e può essere superato, a costo zero per lo Stato e per i Comuni, eliminando la TASI e ampliando il livello massimo dell'aliquota IMU, per un gettito paritetico.

Inglobare la TASI nell'IMU, elimina molti adempimenti per i cittadini, riduce il nu-

mero dei versamenti, dimezza i conteggi fiscali e dei controlli, razionalizza l'attività di verifica verso i casi di concreta evasione fiscale. Sono cinque valide motivazioni per non rinviare oltre questo processo di semplificazione, cui il legislatore dovrebbe tendere senza incertezze.

Un altro tributo che potrebbe essere eliminato senza grandi rimpianti da parte dei cittadini e dei Comuni, è l'ISCOP, l'imposta di scopo che tralasciando l'ironia sul nome, come a significare che esistono imposte senza scopo, è stata introdotta nel nostro ordinamento, con il disposto dell'articolo 1, commi da 145 a 151, della Legge numero 296 del 27 dicembre 2006:

“145. A decorrere dal 1° gennaio 2007, i comuni possono deliberare, con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, l'istituzione di un'imposta di scopo destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche individuate dai comuni nello stesso regolamento tra quelle indicate nel comma 149.

146. Il regolamento che istituisce l'imposta determina:

- a) l'opera pubblica da realizzare;*
- b) l'ammontare della spesa da finanziare;*
- c) l'aliquota di imposta;*
- d) l'applicazione di esenzioni, riduzioni o detrazioni in favore di determinate categorie di soggetti, in relazione all'esistenza di particolari situazioni sociali o reddituali, con particolare riferimento ai soggetti che già godono di esenzioni o di riduzioni ai fini del versamento dell'imposta comunale sugli immobili sulla prima casa e ai soggetti con reddito inferiore a 20.000 euro;*
- e) le modalità di versamento degli importi dovuti.*

147. L'imposta è dovuta, in relazione alla stessa opera pubblica, per un periodo massimo di cinque anni ed è determinata applicando alla base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili un'aliquota nella misura massima dello 0,5 per mille.

148. Per la disciplina dell'imposta si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta comunale sugli immobili.

149. L'imposta può essere istituita per le seguenti opere pubbliche:

- a) opere per il trasporto pubblico urbano;*
- b) opere viarie, con l'esclusione della manutenzione straordinaria ed ordinaria delle opere esistenti;*
- c) opere particolarmente significative di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi;*
- d) opere di risistemazione di aree dedicate a parchi e giardini;*
- e) opere di realizzazione di parcheggi pubblici;*
- f) opere di restauro;*
- g) opere di conservazione dei beni artistici e architettonici;*
- h) opere relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali e biblioteche;*
- i) opere di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica.*

150. Il gettito complessivo dell'imposta non può essere superiore al 30 per cento dell'ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare.

151. Nel caso di mancato inizio dell'opera pubblica entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo i comuni sono tenuti al rimborso dei versamenti effettuati dai contribuenti entro i due anni successivi".

L'imposta di scopo è l'ennesima addizionale all'IMU, che colpisce la stessa base imponibile, utilizza le stesse scadenze e le analoghe modalità di pagamento, applicando una aliquota massima dello 0,5%.

L'imposta di scopo è stata perfezionata, dal punto di vista normativo, dall'articolo 6 del Decreto Legislativo numero 23 del 14 marzo 2011:

"1. Con regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della citata legge n. 400 del 1988, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro il 31 ottobre 2011, è disciplinata la revisione dell'imposta di scopo di cui all'articolo 1, comma 145, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, in modo tale da prevedere:

a) l'individuazione di opere pubbliche ulteriori rispetto a quelle indicate nell'articolo 1, comma 149, della citata legge n. 296 del 2006;

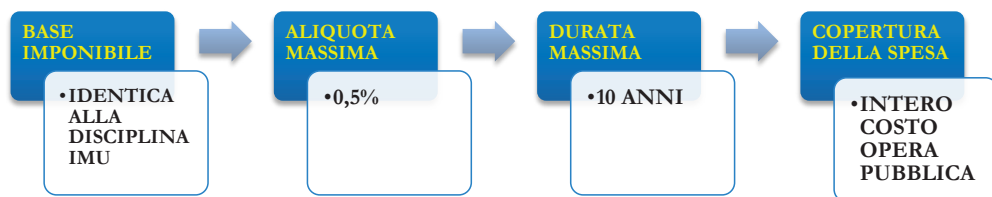
b) l'aumento, sino a dieci anni, della durata massima di applicazione dell'imposta stabilita dall'articolo 1, comma 147, della citata legge n. 296 del 2006;

c) la possibilità che il gettito dell'imposta finanzia l'intero ammontare della spesa per l'opera pubblica da realizzare.

2. Resta in ogni caso fermo l'obbligo di restituzione previsto dall'articolo 1, comma 151, della citata legge n. 296 del 2006 nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo".

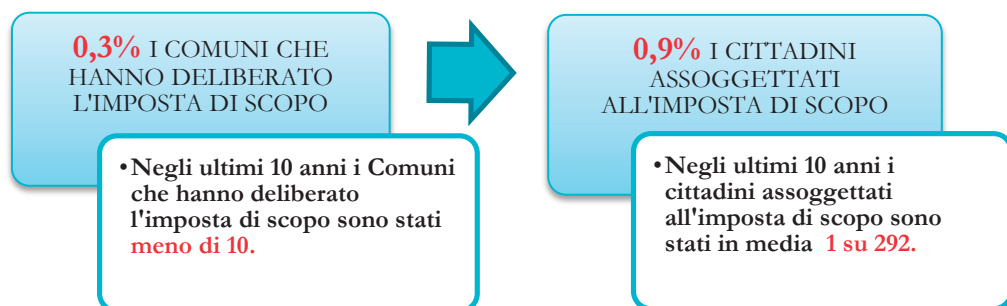
Questa molteplice legislazione sviluppatasi tra il 2006 e il 2011, ha prodotto una serie di adesioni numericamente modeste da parte dei Comuni, che hanno ritenuto l'ISCOP una imposta troppo rigida, soggetta alle variabili normative nazionali e sottoposta all'obbligo di restituzione, nell'ipotesi in cui l'opera pubblica preventivata non sia iniziata entro il termine di due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo, per qualsiasi motivo anche indipendente dalla volontà dell'ente.

Caratteristiche dell'imposta di scopo



I numeri dei Comuni che hanno attivato l'imposta di scopo, salvo errori ed omissioni, sono appena 25 su 7.954, appena lo 0,3%, per una popolazione complessiva di circa 520.000 persone, pari a meno dell'1% dei cittadini del nostro Paese.

Peraltro in alcuni Comuni, l'esperienza dell'imposta di scopo è stata breve, con una durata da tre a cinque anni, mentre un solo Comune ne ha previsto la durata di dieci anni.



Scorrendo l'elenco dei 25 Comuni che hanno adottato l'imposta di scopo per alcuni anni, ricompresi tra il 2007 e il 2018, si rileva la presenza di quattro sole città: Belluno, Caserta, Pisa e Rimini.

Sorprende inoltre il fatto che altri sei Comuni presenti nella lista di chi ha introdotto l'imposta di scopo, abbiano meno di 2.000 abitanti.

I dati numerici dell'imposta, il numero dei Comuni che l'hanno introdotta e l'entità dei cittadini che ne stanno subendo il carico fiscale aggiuntivo, sono tali che il legislatore potrebbe valutare, con oggettività, la sua eliminazione, riconoscendo che l'imposta di scopo è stato un altro dei progetti di riforma male impostato e risultato inefficace.

Rileggendo i dati delle entrate tributarie e le percentuali del gettito dei singoli tributi, l'imposta di scopo rappresenta una quota millesimale, a supporto di quanto sopra esposto, ma vi sono altri tributi su cui può essere utile riflettere.

In particolare, nel rispetto del principio di economicità, di efficienza e di efficacia, è doveroso valutare i costi e i benefici, per la collettività e per l'amministrazione comunale, dei cosiddetti tributi minori.

Le entrate derivanti dall'imposta di pubblicità incidono meno dell'1% delle entrate tributarie, così come la tassa per l'occupazione suolo pubblico non raggiunge lo 0,70% e addirittura i diritti sulle pubbliche affissioni sono inferiori allo 0,20%.

Peraltro questi importi sono ovviamente lordi e devono essere depurati dei costi di gestione dei tributi e dei servizi connessi, riducendo ulteriormente i margini di utilità finanziari di tali entrate fiscali.

L'analisi dettagliata delle quote di gettito risultanti dalla tabella presentata nel primo capitolo, può essere utile per valutare la possibilità di uniformare in un solo tributo, la totalità dei tributi minori, riducendo costi sociali e costi di gestione.

Entrate delle Amministrazioni comunali per le Regioni a statuto ordinario - Anno 2015

Entrate	Valori/tot tributarie (%)	Valori/tot entrate (%)
Categoria 1 - Imposte	58,91%	22,24%
I.M.U. (al netto della quota IMU per alimentazione del fondo di solidarietà comunale (FSC) e al netto dell'eventuale importo da trattenere ai sensi dell'art.5 co 3 e art. 6 co. 3 DPCM 10/09/2015)	29,24%	11,04%
Tributo sui servizi indivisibili (TASI) - art. 1 co. 639 l. 147/2013	11,70%	4,41%
Imposta di scopo	0,02%	0,01%
Imposta di soggiorno Comuni località turistiche e imposta di sbarco (art. 4 D.Lgs. 23/2011)	0,60%	0,23%
Imposta comunale sulla pubblicità	0,90%	0,34%
Addizionale IRPEF	12,08%	4,56%
Altre imposte	4,37%	1,65%
Categoria 2 - Tasse	28,49%	10,75%
Tassa sui rifiuti (TARI) - art. 1 co. 639 l. 147/2013	23,41%	8,84%
Canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) (5)	0,12%	0,05%
Tassa per l'occupazione degli spazi ed aree pubbliche	0,69%	0,26%
Altre tasse	4,27%	1,61%
Categoria 3 - Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie	12,60%	4,76%
Entrate da fondo di solidarietà comunale	10,82%	4,08%
Diritti sulle pubbliche affissioni	0,16%	0,06%
Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie	1,63%	0,61%
TITOLO I - Totale entrate tributarie	100,00%	37,75%

La necessità di razionalizzare i tributi minori, semplificandone l'impostazione e riducendo il numero di adempimenti e di variabili, non è nuova, tenuto conto che il legislatore era già intervenuto con l'introduzione dell'imposta municipale secondaria.

Questa imposta sintetizzata nella sigla IMUS, è poco conosciuta perché ha avuto l'ironica capacità di essere abolita prima ancora di essere entrata in vigore.

La norma, introdotta dall'articolo 11 del Decreto Legislativo numero 23 del 14 marzo 2011, prevedeva appunto la nascita dell'imposta municipale secondaria che, insieme all'imposta municipale propria, andava a completare il progetto di riforma della fiscalità locale.

La novità dell'IMUS era molto interessante perché esprimeva i principi di autonomia, di federalismo e di semplificazione che sono gli ingredienti primari del federalismo. La norma affrontava le criticità dei micro tributi e la parcellizzazione dei loro obblighi e dei loro adempimenti fiscali, provando a dare una soluzione, non semplice, ma comunque era un inizio di riforma realmente innovativa.

La disposizione legislativa esprimeva i seguenti contenuti:

“1. L'imposta municipale secondaria è introdotta, a decorrere dall'anno 2014, con deliberazione del consiglio comunale, per sostituire le seguenti forme di prelievo: la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni, il canone per l'auto-rizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari. L'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza è abolita a decorrere dall'introduzione del tributo di cui al presente articolo.

2. Con regolamento, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della citata legge n.400 del 1988, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, è dettata la disciplina generale dell'imposta municipale secondaria, in base ai seguenti criteri:

a) il presupposto del tributo è l'occupazione dei beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni, nonché degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico, anche a fini pubblicitari;

b) soggetto passivo è il soggetto che effettua l'occupazione; se l'occupazione è effettuata con impianti pubblicitari, è obbligato in solido il soggetto che utilizza l'impianto per diffondere il messaggio pubblicitario;

c) l'imposta è determinata in base ai seguenti elementi:

1) durata dell'occupazione;

2) entità dell'occupazione, espressa in metri quadrati o lineari;

3) fissazione di tariffe differenziate in base alla tipologia ed alle finalità dell'occupazione, alla zona del territorio comunale oggetto dell'occupazione ed alla classe demografica del comune;

d) le modalità di pagamento, i modelli della dichiarazione, l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso sono disciplinati in conformità con quanto previsto dall'articolo 9, commi 4, 6 e 7, del presente decreto legislativo;

e) l'istituzione del servizio di pubbliche affissioni non è obbligatoria e sono individuate idonee modalità, anche alternative all'affissione di manifesti, per l'adeguata diffusione degli annunci obbligatori per legge, nonché per l'agevolazione della diffusione di annunci di rilevanza sociale e culturale;

f) i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del citato decreto legislativo n.446 del 1997, hanno la facoltà di disporre esenzioni ed agevolazioni, in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale, nonché ulteriori modalità applicative del tributo”.

Dopo cinque anni di gestazione ministeriale e dopo l'ennesimo rinvio dell'entrata in vigore IMUS, dal 2014 al 2015, il regolamento previsto al secondo comma dell'articolo

11 non è mai stato approvato, con conseguente intervento adottato con l'articolo 1 comma 25 delle Legge numero 208 del 28 dicembre 2015:

“L'articolo 11 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è abrogato”.

Poche parole per eliminare una nuova imposta che avrebbe, realmente, eliminato tre tributi: l'imposta sulla pubblicità, i diritti sulle pubbliche affissioni e la tassa per l'occupazione suolo pubblico.

E' stata una scelta forse non attentamente valutata e che potrebbe essere riconsiderata, tenuto conto dell'esigenza di semplificazione e di un fisco locale più amico dei cittadini.

Il compito principale di un decentramento che vuole avvicinarsi ai cittadini ed essere apprezzato, non potendo, per il momento, ridurre la pressione fiscale, è almeno quello di ridurre il numero dei tributi e l'aggravio di adempimenti e di scadenze.

I tributi minori sono quindi rimasti tutti in vigore, con gestioni spesso esternalizzate totalmente, perché nei piccoli Comuni non vi sono le risorse umane e tecniche per gestire entrate specifiche e particolari, senza un gettito che giustifichi i costi.

I tributi minori quindi non sono stati ridotti ma, anzi, sono cresciuti di numero, per la gioia dei cittadini e dei funzionari degli uffici tributi.

Stiamo parlando della nuova “imposta di scopo”, seppure attenuata nei vincoli di spesa e nella regolamentazione tariffaria, introdotta dall'articolo 4 comma 1 del Decreto Legislativo numero 23 del 14 marzo 2011, denominata imposta di soggiorno:

“I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”.

Questa imposta è particolarmente utilizzata dai Comuni ad alta valenza turistica che hanno una rilevante presenza nei propri territori dei cosiddetti city user.

L'enciclopedia Treccani definisce così i city user: *“Individui, non residenti, che si recano in città transitoriamente per consumare servizi pubblici e privati, non motivati da esigenze lavorative (come i pendolari), ma unicamente ricreative, culturali e commerciali (vi rientrano i turisti, i frequentatori di centri commerciali e locali notturni ecc.). Sono detti anche consumatori metropolitani. Tale popolazione urbana, datane l'ingente e crescente consistenza numerica, ha un'incidenza determinante nell'economia e nella gestione complessiva della città e genera, oltre che notevoli forme di guadagno per le imprese pubbliche e private che offrono i servizi, una serie di problemi nella gestione dello spazio e delle infrastrutture – soprattutto in ragione della difficile previsione e quantificazione degli afflussi giornalieri – come la congestione degli spazi cittadini e conseguenti conflitti con i residenti”.*

L'imposta di soggiorno non è una novità per l'Italia, è stata in vigore per molti anni nel secolo scorso per le località termali, balneari e turistiche, e non è una novità per l'Europa, essendo in vigore in altri Paesi comunitari.

Questa imposta però non colpisce tutti i turisti o in termini più generali i city user, che “utilizzano” il territorio, ma non soggiornano nelle strutture ricettive presenti nel Comune.

L'imposta colpisce chi soggiorna nel territorio, a prescindere dal fatto che l'interesse turistico e la sua destinazione sia per il Comune limitrofo e quindi il collegamento tra imposta di soggiorno e costi di utilizzo del territorio e dei suoi servizi non è così automatico.

Tralasciando questi aspetti di “filosofia fiscale”, preme concentrare la nostra attenzione sulle difficoltà applicative di questa imposta, nel momento in cui la riscossione è delegata a un soggetto terzo rispetto al Comune.

Il ruolo del gestore delle strutture ricettive assume infatti una funzione normalmente non presente nella gestione dei tributi locali, laddove si ha un rapporto diretto e senza intermediari, tra il soggetto attivo del tributo, individuato nell'ente locale, e il soggetto passivo contribuente, chiamato a pagare il tributo.

Nel caso invece dell'imposta di soggiorno, la figura del gestore della struttura ricettiva è particolare perché riscuote quotidianamente l'imposta dai clienti e periodicamente versa la somma, complessivamente incassata, a favore del Comune, operando come “agente contabile”.

Rispetto a un fisco locale già complesso e confusionario, a causa di una mancanza di strategia federale seria e unitaria, il legislatore è riuscito a rendere ancora più complicata l'attività degli oltre 800 Comuni italiani che hanno introdotto l'imposta di soggiorno, costringendoli ad operare con nuovi “agenti contabili” che, peraltro, si trovano a svolgere funzioni di riscossione per i Comuni per scelta unilaterale dello Stato.

Purtroppo si sono ripetuti casi di mancato riversamento dell'imposta di soggiorno pagata dai clienti delle strutture ricettive e trattenute dal gestore o versate al Comune con ritardo.

Queste violazioni non sono ricomprese nelle ordinarie attività sanzionatorie, tipiche dell'attività di verifica fiscale, con applicazione delle sanzioni del 30% per omesso versamento a carico del soggetto passivo d'imposta.

In questo caso il soggetto passivo, cliente della struttura ricettiva, ha versato il dovuto mentre la violazione del mancato versamento, è commessa dal gestore che quindi esce dalla sfera sanzionatoria tributaria, per entrare in un altro ambito.

L'ambito corretto, non è quello tributario, ma è quello definito dalla sentenza a Sezioni Unite della Corte dei Conti numero 19654 del 2018, che ribadisce un principio fondamentale:

“I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D. Lgs. n. 23/2011 – della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta”.

Il gestore è quindi escluso dal rapporto tributario, che invece permane tra ente locale e cliente della struttura ricettiva, e non assume neppure la funzione di sostituto d'imposta.

Il gestore svolge quindi nei confronti dell'ente locale, un rapporto di servizio con

maneggio di denaro pubblico, da rendicontare e documentare secondo i principi di trasparenza e di correttezza amministrativa.

Il Comune, oltre a individuare figure professionali che siano incaricate delle procedure di controllo amministrativo sulla corretta resa del conto, deve stabilire regole e procedure da porre in essere per la segnalazione e per l'immediata azione amministrativa, nel caso di gestori che trattengono le somme incassate a titolo di imposta di soggiorno, generando danno alla pubblica amministrazione.

Il tema non è tributario, ma più di carattere amministrativo-contabile e soggetto alla giurisdizione della Corte dei Conti: una maggiore chiarezza del legislatore su questo aspetto, potrebbe ridurre le incertezze e le conflittualità tra uffici.

L'imposta di soggiorno non ha quindi necessità di trasformazioni perché è una imposta di scopo, con gettito vincolato, ragionevolmente gestibile, a condizione che il legislatore renda più chiaro e automatico il principio sanzionatorio amministrativo rispetto a coloro che sono direttamente o divengono, indirettamente, responsabili del pagamento del tributo.

Analizzata la particolare esigenza di semplificazione che si rende necessaria per una corretta e ordinaria attività di gestione e di riscossione dell'imposta di soggiorno, è doveroso riepilogare la tipologia di tributi utili, inutili e necessari.

Collegando la nascita della IUC, all'introduzione della TASI, alla conferma dell'Imposta di scopo e alla eliminazione dell'IMUS che era l'unica imposta che avrebbe accorpato tutti i tributi minori, la situazione del fisco locale è, a dire poco, confusionaria.

Attualmente i tributi dei Comuni, hanno necessità di riportare al centro della discussione politica e istituzionale, le tre fasi fondamentali:

1. autonomia,
2. federalismo,
3. perequazione.

Per raggiungere questi tre obiettivi, è necessario rimettere ordine alla necessaria separazione tra i livelli fiscali centrali e quelli decentrati, per garantire autonomia reciproca sulle proprie entrate e individuando i centri di decisione e di responsabilità.

Nelle considerazioni conclusive della Corte dei Conti, all'audizione del 2 febbraio 2017 presso la Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, vi sono considerazioni interessanti in merito all'attuale distribuzione delle risorse nella fiscalità locale e agli effetti sul sistema perequativo.

La Corte dei Conti nel richiamare i principi perequativi previsti dall'articolo 117 della Costituzione che attribuisce in modo esclusivo allo Stato il potere legislativo in materia di "perequazione delle risorse finanziarie", conclude la propria articolata analisi, evidenziando le condizioni di un contesto economico mutato in modo significativo, rispetto all'avvio del sistema perequativo. Con la necessità di ridefinire le funzioni fondamentali, delineando con maggiore attenzione i livelli essenziali delle prestazioni e dei servizi, garantendo adeguate risorse agli enti. Sempre secondo il giudizio della Corte dei Conti,

sull'avvio del sistema perequativo hanno anche inciso il continuo mutare dell'assetto fiscale decentrato e il blocco dell'autonomia tributaria e fiscale.

Le considerazioni della Corte dei Conti sono molto puntuali e sintetizzano le attuali criticità dell'autonomia, del federalismo fiscale e delle politiche di perequazione, segnalando i tre nodi politici e istituzionali da sciogliere:



I primi due argomenti sono stati trattati nelle pagine precedenti e vorremmo, adesso, analizzare il terzo tema: il blocco dell'autonomia tributaria.

In termini puramente tecnici, la norma non utilizza la parola "blocco" ma indica il termine "sospensione", così come riportato nell'articolo 1 comma 26 della Legge numero 208 del 28 dicembre 2015:

"Al fine di contenere il livello complessivo della pressione tributaria, in coerenza con gli equilibri generali di finanza pubblica, per l'anno 2016 è sospesa l'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni degli enti locali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuiti alle regioni e agli enti locali con legge dello Stato rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015. ..."

La sospensione di cui al primo periodo non si applica alla tassa sui rifiuti (TARI) di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147..."

La sospensione che faceva riferimento esplicito al solo anno 2016, è stata prorogata al 2017 e poi al 2018, cominciando a ipotizzare che la parola "sospensione", si debba tradurre in "blocco" dell'autonomia tributaria.

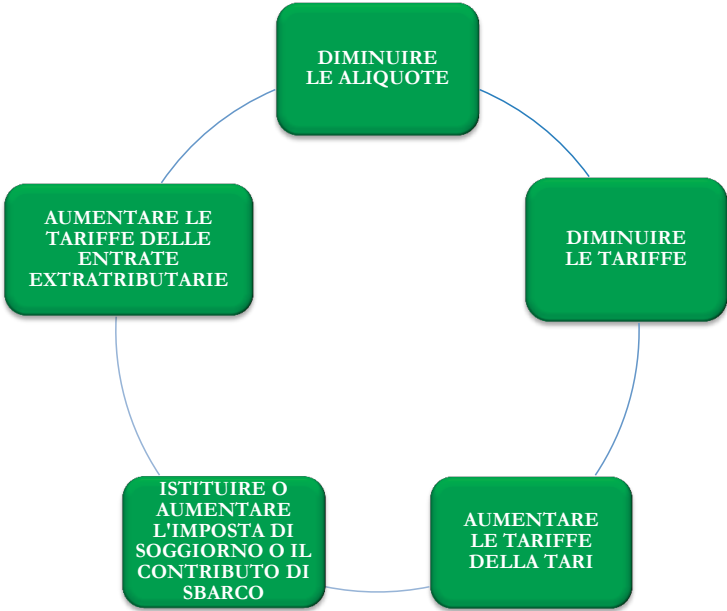
Questo vincolo genera incertezza e sta eliminando uno degli strumenti di programmazione indispensabili, per attuare politiche di perequazione orizzontali e di solidarietà fiscale all'interno dei singoli territori, finalizzate a ridurre i carichi fiscali individuali e a contrastare le crescenti disuguaglianze sociali.

L'auspicio è che il Governo riapra il cantiere del federalismo fiscale, intervenendo sui punti segnalati anche dalla Corte dei Conti, ritornando ad un decentramento consapevole e responsabile, in cui i Comuni e i cittadini possano trovare soddisfazione e condivisione.

Il concetto di semplificazione è purtroppo posto in secondo piano dal blocco dell'autonomia tributaria degli enti locali, al punto che è necessario elaborare due diverse griglie per capire i margini di operatività e di sospensione che attengono ai Comuni, rispetto alle proprie entrate.

La sospensione degli aumenti deliberati dagli enti locali, interessa soltanto le entrate tributarie e non tutte, per cui il rischio di confusione per i cittadini è molto elevato.

LE SCELTE POSSIBILI PER I COMUNI NEL 2018



LE SCELTE NON POSSIBILI PER I COMUNI NEL 2018



Sarebbero probabilmente sufficienti queste due grafici per spiegare la confusione fiscale con cui gli uffici tributi e gli amministratori locali devono convivere annualmente nella gestione delle entrate locali, ma nei prossimi capitoli cercheremo di approfondire ulteriormente, le incongruenze presenti nei principali tributi, su cui è lecito attendersi chiarimenti normativi che semplifichino gli adempimenti dei cittadini e i controlli degli uffici.

CAPITOLO 4

LE 21 CASISTICHE IMU DA APPROFONDIRE: DALLA A ALLA H

L'imposta municipale propria è il tributo più importante della fiscalità locale ed è ragionevolmente recente, seppure molte delle sue caratteristiche siano riprese dalla precedente normativa del Decreto Legislativo numero 504 del 30 dicembre 1992.

L'IMU è in parte caratterizzata da norme innovative mentre alcune regole sono replicate dall'ICI, generando talvolta confusione tra normativa, prassi e giurisprudenza, le quali spesso attengono alla vecchia ICI e non sono applicabili all'IMU o viceversa.

Il primo aspetto da considerare è che non esiste una normativa unitaria dell'IMU e neppure una specifica giurisprudenza del massimo organo della giustizia tributaria, tenuto conto che, salvo rari casi, il contenzioso in materia di IMU non è ancora dibattuto dalla Corte di Cassazione.

I primi accertamenti IMU per l'anno 2012, che sono stati oggetto di ricorso da parte dei contribuenti, sono ancora oggetto delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali senza un orientamento unitario e consolidato della giurisprudenza.

Abbiamo quindi pensato di approfondire ventuno argomenti inerenti la gestione dell'IMU, suddivisi in ordine alfabetico, selezionati in base alle domande più ricorrenti pervenute e alle tematiche maggiormente affrontate nei nostri convegni degli ultimi anni.

Molti di questi argomenti suscitano conflittualità interpretative e, quindi, è assolutamente legittimo che possano emergere opinioni diverse rispetto alla nostra modesta valutazione.

Cercheremo di esprimere la nostra opinione, in modo breve e sintetico, cercando tuttavia di argomentare la nostra interpretazione ricorrendo a tre punti cardine di riferimento: normativa, prassi e giurisprudenza.

E' importante che i comportamenti dei funzionari degli uffici tributi siano caratterizzati da principi e procedure oggettivi e non da interpretazioni soggettive individuali: è infatti necessario approfondire con accuratezza le tematiche e i singoli casi, evitando comportamenti che potrebbero essere disomogenei per contribuenti che presentano casi analoghi.

La procedura tributaria deve essere approfondita e deve poggiare su basi solide, in quanto l'azione amministrativa è frutto di accurata valutazione e adeguata motivazione.

La motivazione è il fulcro centrale di ogni atto amministrativo e lo è ancora di più in un avviso di accertamento tributario, con il quale sono richieste somme non versate e pretese sanzioni e interessi per presunte violazioni fiscali.

L'accuratezza professionale e la motivazione amministrativa, trovano il loro maggiore ostacolo nelle abitudini degli uffici e nelle prassi consolidate, la cui origine è spesso ignota allo stesso personale degli uffici tributi.

Le prassi consolidate in alcuni casi derivano da una errata o superficiale interpreta-

zione della norma e dalla difficoltà a modificare i comportamenti per non trovarsi in contraddizione con il passato, ma questa strada non va perseguita perché, di fronte a un errore in buona fede, è sempre necessario correggere le procedure per evitare il ripetersi di errori o omissioni.

In altri casi le prassi consolidate derivano da una “mediazione” impropria, tra le interpretazioni tecniche e le volontà politiche degli amministratori, generando anche in questo caso procedure amministrative da correggere e da riallineare alla puntuale applicazione legislativa e regolamentare. La volontà politica degli amministratori locali deve essere esercitata attraverso l'adozione dei regolamenti tributari dell'ente, ma non può sovrapporsi alla gestione tecnica dei tributi.

E' quindi importante per tutti i funzionari e i dirigenti degli uffici superare la frase “abbiamo sempre fatto così”, rimettendo in discussione procedure che potranno essere oggettivamente confermate e maggiormente argomentate oppure modificate a seguito di una più approfondita valutazione tributaria.

Le analisi che saranno esposte nelle prossime pagine, hanno la finalità di fornire argomenti e riferimenti normativi, per operare con maggiore sicurezza della gestione quotidiana delle scadenze e dei controlli. Siamo consapevoli che su molte di queste tematiche, vi sono sentenze delle commissioni tributarie provinciali che divergono e addirittura sentenze opposte, tra sezioni diverse della stessa commissione tributaria, ma riteniamo utile rappresentare le casistiche per sviluppare una discussione che arricchisca professionalmente, tutti coloro che sono interessati alla materia.

A: come “Abitazioni principali”

La definizione di abitazione principale ai fini IMU è diversa rispetto all'ICI e non è possibile modificarla con il regolamento dell'ente. Questa precisazione è necessaria perché molte delle recenti sentenze della Corte di Cassazione, spesso richiamate nei dibattiti e nei “question time” dei convegni, attengono ad accertamenti ICI e non sono automaticamente replicabili all'IMU.

Ai fini IMU, *“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.”*

L'articolo 13 comma 2 del Decreto Legge numero 201 del 6 dicembre 2011 fissa alcuni punti inderogabili, di carattere oggettivo e soggettivo, che non possono essere modificati dal contribuente o dall'ufficio tributi:



Il concetto di unica unità immobiliare non è mai superabile, quindi le agevolazioni per l'abitazione principale non possono essere applicate per due o più abitazioni, a prescindere dall'utilizzo unitario o dall'indicazione catastale "unite di fatto ai fini fiscali".

In presenza di due unità immobiliari, iscritte separatamente in catasto, una fruisce del beneficio fiscale previsto per l'abitazione principale e l'altra è soggetta a tassazione con aliquota ordinaria.

La suddetta impostazione è superabile soltanto con l'accatastamento unitario dei due immobili, ma spesso questa procedura non è praticabile perché gli immobili, uniti di fatto, sono di proprietari diversi o di comproprietari con quote non identiche.

Il legislatore ha chiarito anche questo passaggio quando stabilisce, nel secondo requisito di cui sopra, che per abitazione principale si intende l'unico immobile "iscritto o iscrivibile in catasto".

Nel caso di immobili uniti di fatto, ma con proprietari diversi, non si è in presenza di un unico immobile iscritto in catasto, perché si tratta di due subalterni diversi, e non si è neppure in presenza di un unico immobile iscrivibile in catasto, perché i due appartamenti non possono essere iscritti in modo unitario essendo di proprietari con percentuali di possesso diverse.

Il terzo e l'ultimo requisito hanno introdotto i concetti di nucleo familiare e di residenza, andando a modificare la precedente impostazione in vigore ai fini ICI che, per anni, ha generato contenziosi tuttora trattati dalla Corte di Cassazione. E' pertanto necessario che il possesso e l'utilizzo, siano unificati ai concetti di nucleo familiare e di residenza anagrafica, con l'obbligo di presenza e di sussistenza contemporanea dei suddetti requisiti.

L'obiettivo evidente del legislatore è quello di evitare che forme elusive dei coniugi

possano tendere a fruire di una duplice agevolazione per più di una abitazione principale all'interno dello stesso nucleo familiare: in molti Comuni costieri e isolani sono emersi casi di nuclei familiari, regolarmente coniugati, i cui immobili risultavano di proprietà al 100% di uno dei coniugi, con residenza e attività lavorativa in altro Comune in un immobile al 100% di proprietà dell'altro coniuge.

Due Comuni, come Marciana Marina all'Isola d'Elba e Santa Teresa Gallura in Sardegna, che abbiamo avuto la possibilità di supportare nei contenziosi positivi per l'ente, hanno svolto un controllo puntuale su tutti i casi di residenze anomale con nuclei familiari separati, riportando a tassazione un numero significativo di immobili, soltanto fittiziamente dichiarati come abitazioni principali.

Il concetto di abitazione principale è quindi sottoposto a rigidi vincoli applicativi di carattere nazionale e non è più, come in passato, interpretabile o regolamentabile in ambito locale.

B: come “Base imponibile”

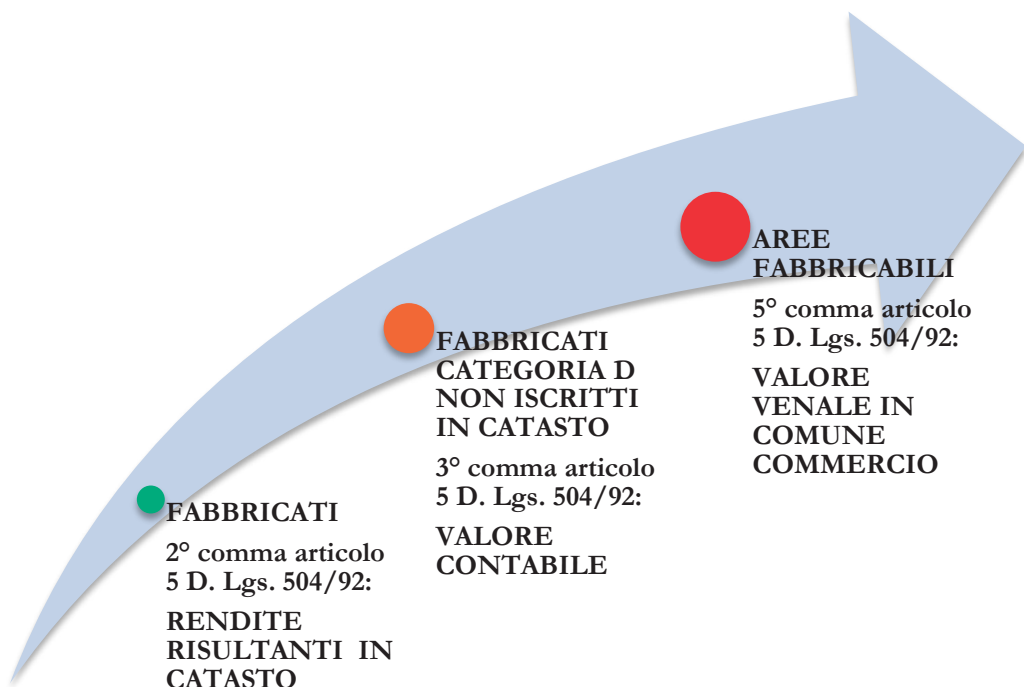
La base imponibile ai fini IMU degli immobili non è immutabile e può quindi generare incertezze nella corretta utilizzazione, soprattutto se non si approfondisce il contenuto letterale dell'articolo 5 del Decreto Legislativo numero 504/1992. Tutte le diverse basi imponibili, indicate ai commi 2, 3 e 5, hanno un punto di riferimento unitario che attiene al 1° gennaio dell'anno di imposizione.

E' quindi errato affermare, per esempio, che l'IMU sui fabbricati deve essere calcolata in base alle rendite risultanti in catasto; questa affermazione è parziale e fuorviante perché una rendita modificata in data 1° luglio, rischia di modificare il calcolo della base imponibile tra i due semestri. L'affermazione corretta è invece: l'IMU si applica alle rendite risultanti in catasto, “vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione”.

Questa corretta lettura del dispositivo normativo, indicato al comma 2 dell'articolo 5, fotografa al 1° gennaio dell'anno di imposizione, la rendita risultante in catasto da utilizzare per l'intero anno solare.

Nel caso prospettato in precedenza, la rendita modificata, in aumento o in diminuzione, il 1° luglio, ha efficacia fiscale a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo e non dalla data di adozione, che ha esclusiva valenza catastale e non fiscale ai fini IMU: analoghi, al 1° gennaio dell'anno di imposizione, sono i riferimenti al valore contabile per gli immobili di categoria D non iscritti in catasto e al valore venale in comune commercio per le aree edificabili.

Le variazioni al valore contabile, derivanti da investimenti, manutenzioni o rivalutazioni patrimoniali sugli immobili iscritti in bilancio, oppure le varianti urbanistiche, producono effetto sulla base imponibile ai fini IMU, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo e non dalla data della registrazione contabile o dalla data di adozione della delibera.



C: come “Corte di Cassazione a Sezioni Unite”

Le sentenze delle Commissioni Tributarie sono importanti e determinano linee comportamentali e orientamenti tributari nei relativi territori, ma quando ci si riferisce alla giurisprudenza, è sempre opportuno richiamare le sentenze del massimo organo di giustizia tributaria: la Suprema Corte di Cassazione. Le sentenze della Corte di Cassazione definiscono in modo accurato le procedure e le applicazioni normative tributarie, portando a sintesi i possibili diversi orientamenti delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, con l'obiettivo di avere una sola linea giurisprudenziale.

Talvolta anche nelle diverse Sezioni della Corte di Cassazione, intervenendo in momenti diversi e con sensibilità formali e sostanziali non unitarie, emergono sentenze contrastanti e quindi non si genera un orientamento giurisprudenziale, ma un “disorientamento giurisprudenziale”.

In questi casi, non molti, si rendono necessarie sentenze a Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, superando i contrasti interpretativi, definiscono una linea unitaria dopo avere anche approfondito in modo preciso e accurato ogni singolo dettaglio fiscale e amministrativo delle precedenti sentenze.

Queste sentenze a Sezioni Unite sono, quindi, di straordinaria importanza in quanto fissano degli orientamenti giurisprudenziali, a cui è doveroso attenersi nel rispetto dei principi di legalità tributaria.

Abbiamo quindi ritenuto opportuno richiamare cinque di tali sentenze che, interessando i tributi locali, fissano metodi comportamentali inderogabili per i funzionari degli uffici tributi e stabiliscono criteri operativi unitari:

**CORTE DI
CASSAZIONE**
Sezioni Unite Civili
SENTENZA 25506
del 28/09/2006

**CORTE DI
CASSAZIONE**
Sezioni Unite
SENTENZA 18565
del 21/08/2009

**CORTE DI
CASSAZIONE**
Sezioni Unite Civili
SENTENZA 11930
del 17/05/2010

**CORTE DI
CASSAZIONE**
Sezioni Unite Civili
SENTENZA 24823
del 09/12/2015

**CORTE DI
CASSAZIONE**
Sezioni Unite
SENTENZA 23397
del 17/11/2016

La prima sentenza fondamentale per la gestione dell'imposta comunale sugli immobili e, a seguire, dell'imposta municipale propria, riguarda il carattere di edificabilità dei suoli e la decorrenza dei procedimenti urbanistici rispetto all'emersione del valore patrimoniale dei terreni divenuti edificabili: la sentenza ha superato le molteplici interpretazioni rispetto all'effettiva decorrenza della natura edificatoria di un terreno, tenuto conto delle diverse fasi del procedimento amministrativo del piano regolatore generale: adozione, osservazioni, perfezionamento degli strumenti urbanistici, piani attuativi, convenzioni, rilascio concessioni.

Le due correnti di pensiero, esplicate in sentenze contrapposte della Cassazione, sono riferibili a due diversi indirizzi: "sostanzialistico" e "formale-legalistico".

In base all'indirizzo definito "sostanzialistico", l'edificabilità di un terreno deriva dalla possibilità edificatoria prevista negli strumenti urbanistici adottati dal Comune, a prescindere dal fatto che le procedure formali non siano ancora state perfezionate.

Il principio si fonda sul fatto che l'adozione di uno strumento urbanistico che modifica un terreno da agricolo a edificabile, seppure sottoposto a successive fasi formali, ha immediate ricadute economiche sul valore dell'area, generate da una realistica aspettativa di diritto edificatorio.

Il secondo indirizzo "formale-legalistico", presuppone invece che il diritto edificatorio e quindi anche la decorrenza fiscale della tassazione, non si realizza con l'adozione dello strumento urbanistico ma con la definitiva approvazione e quindi soltanto al momento in cui il procedimento amministrativo si perfeziona.

Tenuto conto che dalla data di adozione alla data di perfezionamento, possono passare anche alcuni anni, diventa fondamentale definire quale decorrenza fiscale debba essere applicata nella corretta gestione dell'IMU.

Di fronte a tale giurisprudenza contraddittoria, è intervenuta la Suprema Corte di

Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza numero 25506 del 28 settembre 2006, che ha condiviso il principio “sostanzialistico” dettando la seguente linea operativa, per i contribuenti e per gli uffici tributi, in modo unitario e conforme alla normativa:

“Ai fini dell'applicazione del D. Lgs. 504/1992, un'area è da considerarsi 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: in tal caso, l'Ici deve essere dichiarata e liquidata sulla base del valore venale in comune commercio, tenendo conto anche di quanto sia effettiva e prossima la utilizzabilità a scopo edificatorio del suolo, e di quanto possano incidere gli ulteriori eventuali oneri di urbanizzazione”.

La seconda casistica, affrontata dalla sentenza numero 18565 del 21 agosto 2009, riguarda il tema degli immobili rurali e della loro classificazione catastale.

La sentenza chiarisce in modo inequivocabile che non possono essere considerati abitazioni rurali o immobili strumentali all'attività agricola, i fabbricati iscritti al catasto edilizio urbano con categorie diverse da A/6 e D/10: questo chiarimento importante del requisito oggettivo, è il punto di partenza per le successive fasi normative in materia di immobili agricoli, di imprenditori agricoli professionali, di requisito soggettivo e di obblighi dichiarativi, di cui parleremo nei successivi punti D) e I).

E' quindi importante la netta separazione che la sentenza stabilisce tra gli immobili delle categorie A/6 e D/10 e quelli di tutte le altre categorie catastali.

Tale “netta separazione” è stata successivamente attenuata, dalla possibilità di richiedere il riconoscimento del requisito di ruralità alle unità immobiliari, sia ad uso abitativo che strumentali all'esercizio dell'attività agricola, con categoria catastale diversa da D/10, ai sensi dell'articolo 2 del Decreto del Ministro dell'Economia e Finanze del 26 luglio 2012.

Alla data odierna è quindi possibile separare i fabbricati strumentali all'attività agricola, censiti in categoria D/10, i fabbricati di categoria diversa da D/10 con annotazione di ruralità e i fabbricati di categoria diversa da D/10 senza annotazione di ruralità.

Queste differenze che approfondiremo nelle prossime pagine traggono origine dal contenuto della sentenza 18565 del 2009 che testualmente stabilisce:

“In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'immobile che sia stato iscritto nel catasto fabbricati come rurale, con l'attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9, conv. con L. n. 133 del 1994, e successive modificazioni, non è soggetto all'imposta ai sensi del combinato disposto del D.L. n. 207 del 2008, art. 23, comma 1 bis, convertito con modificazioni dalla L. n. 14 del 2009, e del D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a). L'attribuzione all'immobile di una diversa categoria catastale deve essere impugnata specificamente dal contribuente che pretenda la non soggezione all'imposta per la ritenuta ruralità del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad ICI: allo stesso modo il Comune dovrà impugnare l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10 al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta”.

La terza sentenza a Sezioni Unite che è stata emanata in materia di tributi locali attiene alla casistica di insinuazione al passivo fallimentare da parte dei Comuni, per crediti maturati a titolo di imposta comunale sugli immobili, e alla costituzione del privilegio sul debito tributario.

Il tema attiene quindi alla possibilità o meno di richiedere e ottenere il privilegio nella insinuazione al passivo fallimentare, nel caso di sentenza dichiarativa di fallimento di un soggetto debitore ai fini ICI: la sentenza è molto importante perché, dopo ampia e approfondita analisi della normativa civilistica, fallimentare e di fiscalità locale, conclude accordando il beneficio del privilegio dei crediti tributari degli enti locali, con il seguente contenuto conclusivo:

“Il privilegio generale sui mobili istituito dall’art. 2752 c.c., sui crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni previsti dalla legge per la finanza locale, deve essere riconosciuto anche per i crediti dei comuni relativi all’imposta comunale sugli immobili (ICI) introdotta dal D. Lgs. n. 504 del 1992, pur se successiva e quindi non compresa tra i tributi contemplati dal R.D. n. 1175 del 1931”.

La quarta sentenza oggetto della presente analisi, riguarda il contraddittorio endoprocedimentale inteso come obbligo di contraddittorio tra il contribuente e l’ufficio pubblico che accerta il tributo, precedente all’emanazione dell’avviso di accertamento.

Questo adempimento, trova origine nel dettato normativo del comma 7 dell’articolo 12 della Legge 212 del 27 luglio 2000 che prevede: *“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L’avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”.*

Il punto principale di questa norma è che l’avviso di accertamento non può essere emanato prima del contraddittorio preventivo, generando rischi di potenziale illegittimità dell’azione amministrativa e dello stesso atto amministrativo.

In assenza di una chiara interpretazione normativa sull’effettiva applicazione di questa norma ai tributi locali, alcuni ricorsi contro avvisi di accertamento degli enti locali, hanno richiesto la nullità degli stessi, per non avere garantito ai contribuenti il diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

La sentenza numero 24823 del 9 dicembre 2015 entra in modo molto approfondito in merito al contraddittorio preventivo, chiarendo le diversità tra la normativa europea, applicabile ai “tributi armonizzati” e la normativa nazionale applicabile ai “tributi non armonizzati”:

“Differentemente dal diritto dell’Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all’Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l’invalidità dell’atto. Ne consegue che, in tema di tributi “non armonizzati”, l’obbligo

dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato...".

La sentenza stabilisce quindi che il contraddittorio preventivo alla notifica degli avvisi di accertamento tributario, è obbligatorio ai soli "tributi armonizzati" e regolati dalla normativa europea, come l'imposta sul valore aggiunto. Non è invece previsto alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per i "tributi non armonizzati", regolati dalla normativa nazionale, come le imposte dirette e come i tributi locali.

Gli uffici tributi possono quindi trarre spunto dalla richiamata sentenza numero 24823, per presentare efficaci memorie difensive alle Commissioni Tributarie che fossero chiamate ad esprimersi su ricorsi finalizzati a richiedere l'annullamento degli avvisi di accertamento per mancanza del contraddittorio preventivo. In modo sintetico, è possibile affermare che il contraddittorio endoprocedimentale non è applicabile ai tributi locali.

Risulta interessante anche il contenuto della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite numero 23397 del 17 novembre 2016 che affronta il tema della prescrizione dei crediti dei tributi locali.

La sentenza chiarisce, dopo diverse interpretazioni contraddittorie tra il termine breve di cinque anni e la prescrizione lunga di dieci, che i crediti dei tributi locali si prescrivono nel termine breve di cinque anni, in applicazione dell'articolo 2948 del Codice Civile.

L'orientamento, del termine breve, è stato confermato anche da una successiva sentenza della Corte di Cassazione numero 1997 del 26 gennaio 2018, salvo il caso di atto giudiziario divenuto definitivo, perché in questo caso si rende applicabile il disposto dell'articolo 2953 del Codice Civile che testualmente prevede: *"I diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, quando riguardo ad essi è intervenuta sentenza di condanna passata in giudicato, si prescrivono con il decorso di dieci anni"*.

A prescindere dal caso delle sentenze passate in giudicato, il termine breve di cinque anni deve quindi orientare la fase coattiva degli uffici tributi, con una prudente ed efficace programmazione, per evitare il rischio di prescrizione e conseguenti potenziali danni patrimoniali per l'ente.

A tale proposito può essere utile ricordare l'articolo 1 comma 163 della Legge numero 296 del 27 dicembre 2006, che prevede: *"Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali 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."*

Il termine del 31 dicembre del terzo anno, non si riferisce all'invio del ruolo all'agente della riscossione, ma alla notifica della cartella o dell'atto di ingiunzione al contribuente.

La programmazione e la tempistica di inoltro del ruolo coattivo da parte degli uffici

tributi, deve tenerne conto, suggerendo di inviare il ruolo a Agenzia delle Entrate Riscossione non a ridosso della scadenza.

Per completezza, suggeriamo di valutare anche la tempistica prevista dall'articolo 19 comma 2 lettera a) del Decreto Legislativo numero 112 del 13 aprile 1999, che rende possibile la notifica delle cartelle di pagamento, entro l'ottavo mese successivo alla consegna del ruolo.

Sommando le limitazioni temporali delle due normative, è opportuno che gli uffici tributi che si avvalgono dell'agente di riscossione nazionale, consegnino prudentemente i ruoli coattivi entro il 30 aprile del terzo anno successivo a quello in cui gli accertamenti sono divenuti definitivi.

D: come “Dichiarazione IMU”

L'obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini IMU è uno degli adempimenti più importanti in materia di fiscalità locale perché soltanto con tale adempimento, il contribuente può fruire di riduzioni, agevolazioni ed esenzioni tributarie per dati e informazioni non conosciute o non conoscibili dall'ente.

La dichiarazione deve essere presentata in modo conforme agli aspetti formali, sostanziali e temporali e non può essere sostituita da un atto notorio o da una semplice autocertificazione.

La dichiarazione IMU deve essere esclusivamente presentata utilizzando il modello ministeriale cartaceo approvato a livello nazionale, e telematico per gli enti non commerciali.

Deve contenere i dati e le informazioni previste nel modello stesso, con la possibilità di allegare documenti utili a motivare e giustificare l'eventuale richiesta di beneficio, in modo da consentire all'ufficio tributi di verificare il rispetto dei requisiti e la corretta attribuzione dell'agevolazione.

Il termine per la presentazione della dichiarazione, dopo diverse modifiche, è stato stabilito a livello nazionale in modo unitario, per evitare l'eccessiva frammentazione dei termini nei diversi Comuni.

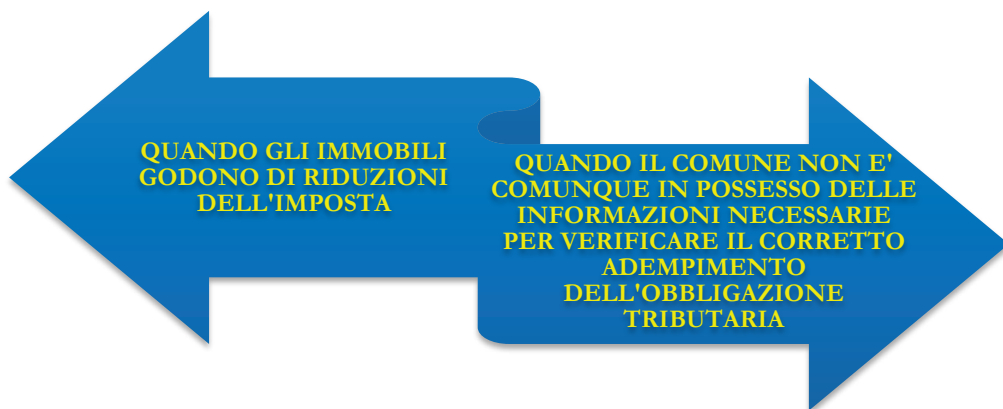
L'articolo 10 comma 4 lettera a) del Decreto Legge numero 35 dell'8 aprile 2013, ha stabilito che, a decorrere dall'anno 2013, il termine unico per la presentazione della dichiarazione IMU, è fissato al 30 giugno dell'anno successivo.

L'omessa presentazione della dichiarazione genera decadenza del diritto al beneficio e quindi è necessario che gli uffici tributi diano assoluta rilevanza a tale adempimento che riveste importanza formale, sostanziale e temporale.

Non è casuale che la sanzione per l'omessa dichiarazione generi una sanzione dal 100% al 200% del tributo dovuto, molto superiore alla sanzione del 30% prevista per l'omesso versamento.

L'obbligo dichiarativo non può quindi essere superato o declassato a mero adempimento formale, dando rilievo ad elementi o documenti forniti oltre i termini, per i quali viene richiesta la decorrenza retroattiva e neppure l'omissione è sanabile con una nuova dichiarazione con effetti retroattivi.

La dichiarazione, a pena di decadenza, deve essere presentata per due casistiche precise:



Nel primo caso, la dichiarazione è sempre obbligatoria ed è riferibile alle seguenti fattispecie:

- il fabbricato è stato dichiarato inagibile o inabitabile e quindi non viene utilizzato;
- il fabbricato è di interesse storico o artistico;
- il Comune ha deliberato una riduzione dell'aliquota per l'immobile posseduto;
- il fabbricato è un bene merce;
- i terreni agricoli o edificabili sui quali coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali beneficiano delle agevolazioni stabilite dalla legge.

Nel secondo caso, la dichiarazione è sempre obbligatoria per queste casistiche:

- l'immobile è oggetto di locazione finanziaria;
- l'immobile è oggetto di un atto di concessione amministrativa su aree demaniali;
- l'immobile è assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà indivisa oppure è stata variata la destinazione dell'immobile ad abitazione principale;
- l'immobile ha perso, o al contrario ha acquisito, nel corso dell'anno solare il diritto all'esenzione IMU;
- l'immobile ha subito un intervento di riunione di usufrutto non dichiarato in catasto;
- l'immobile è soggetto ad estinzione del diritto di abitazione, uso, enfiteusi o di superficie;
- l'immobile è posseduto a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento, da persone giuridiche interessate da fusione, incorporazione o scissione;
- l'immobile è oggetto di multiproprietà;
- l'immobile si riferisce a parti comuni del condominio;
- l'immobile rientra tra le esenzioni previste dall'articolo 7 comma 1 lettere g) e i) del Decreto Legislativo numero 504/1992;

- l'immobile è stato concesso in locazione dagli istituti autonomi della case popolari;
- il fabbricato di categoria D non iscritto in catasto interamente posseduto da imprese, soggetto a modifiche di valori contabili;
- il terreno agricolo è divenuto area fabbricabile;
- il terreno è divenuto edificabile a seguito della demolizione del fabbricato;
- il terreno edificabile è stato oggetto di compravendita con nuovo valore dichiarato in atti.

In estrema sintesi, la dichiarazione IMU è sempre obbligatoria quando il contribuente ritiene di avere diritto a benefici fiscali e quando le informazioni necessarie per il calcolo e per il controllo dei versamenti dell'imposta, non sono conosciuti o conoscibili da parte dell'ente.

E: come “Eredi ed eredità giacente”

Nel caso di decesso di un contribuente, gli eredi sono tenuti al pagamento dell'accertamento precedentemente notificato al defunto, previa eliminazione delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 8 del Decreto Legislativo numero 472 del 18 dicembre 1997 che testualmente recita: *“L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.”*

Laddove invece la violazione sia stata rilevata dall'ufficio successivamente alla data del decesso, si rende necessario attivare una procedura di notifica dell'avviso di accertamento agli eredi, sempre senza sanzioni.

Tale procedura ha, spesso, generato azioni amministrative non unitarie, con uffici che hanno notificato gli accertamenti intestati ai singoli eredi, altri Comuni hanno ripartito le somme dovute dal defunto in base alle quote di successione, altri ancora hanno notificato l'atto al primo degli eredi in ordine alfabetico.

Prima di entrare nel merito della procedura di notifica corretta, è opportuno richiamare un principio fondamentale in materia di eredità e di successione, la cui trascuratezza rischia di non rendere comprensibile pienamente la corretta e prudente notifica degli accertamenti a eredi.

Si tratta del principio di solidarietà tributaria tra gli eredi, previsto dall'articolo 36 del Decreto Legislativo numero 346 del 31 ottobre 1990, Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni.

La norma prevede quanto segue:

“1. Gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari.

2. Il coerede che ha accettato l'eredità col beneficio d'inventario è obbligato solidalmente al pagamento, a norma del comma 1, nel limite del valore della propria quota ereditaria.

3. Fino a quando l'eredità non sia stata accettata, o non sia stata accettata da tutti i chiamati, i chiamati all'eredità, o quelli che non hanno ancora accettato, e gli altri soggetti obbligati alla dichiarazione della successione, esclusi i legatari, rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti. Si applica l'art.

58 del testo unico sull'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

4. *L'ufficio del registro può chiedere la fissazione di un termine per l'accettazione dell'eredità a norma dell'articolo 481 del codice civile o la nomina di un curatore dell'eredità giacente a norma dell'art. 528 dello stesso codice.*

5. *I legatari sono obbligati al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati.*"

Il termine più ripetuto all'interno della norma è "solidalmente" e tende a ribadire che tutti gli eredi, nessuno escluso, sono coobbligati al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto.

Il concetto di solidarietà fiscale è ulteriormente chiarito dal contenuto dell'articolo 1292 del Codice Civile:

"L'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri; oppure quando tra più creditori ciascuno ha diritto di chiedere l'adempimento dell'intera obbligazione e l'adempimento conseguito da uno di essi libera il debitore verso tutti i creditori".

Queste premesse sono importanti perché consentono di approfondire la tematica anche ai fini dei tributi locali, fissando alcune regole procedurali unitarie.

In primo luogo è opportuno rilevare che le "avvertenze" del punto 1.4 delle istruzioni ministeriali al modello di dichiarazione IMU, evidenziano che nel caso in cui gli eredi e i legatari abbiano presentato la dichiarazione di successione contenente beni immobili, sono esentati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU perché il Comune riceve già i dati dall'Agenzia delle Entrate.

Il Comune, nel momento in cui deve intestare e notificare l'avviso di accertamento per una violazione commessa dal defunto, può conoscere i nomi degli eredi risultanti nella denuncia di successione oppure non averne conoscenza perché la denuncia di successione non è stata presentata.

Può anche capitare il caso in cui gli eredi siano in contrasto tra loro e nasca un contenzioso sulla successione o sull'asse ereditario, ma può altresì capitare che gli eredi decidano di accettare l'eredità con beneficio di inventario perché preoccupati che il passivo possa superare l'attivo oggetto di successione.

Esiste inoltre anche il caso in cui il defunto non abbia eredi, o almeno nessuno abbia presentato la denuncia di successione, con possibilità di nomina di un curatore di eredità giacente.

A tutte queste variabili si può aggiungere l'ipotesi in cui altri eredi, non menzionati nella successione, possano emergere successivamente, con la necessità di nuova redistribuzione dell'asse ereditario o nuovi contenziosi.

La notifica degli avvisi di accertamento ai fini IMU agli eredi può divenire un percorso a rischio perché i termini di prescrizione e la nullità dell'atto e della notifica, possono determinare un potenziale danno patrimoniale per l'ente.

E' pertanto doveroso che gli uffici tributi operino con prudenza, operando secondo il

disposto dell'articolo 65 del Decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 29 settembre 1973: *“Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa.”*

Gli eredi del contribuente devono comunicare all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale. La comunicazione può essere presentata direttamente all'ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si intende fatta nel giorno di spedizione.

...

La notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma.”

La normativa e la giurisprudenza convergono quindi verso due ipotesi alternative di notifica agli eredi, a seconda che la comunicazione prevista nel suddetto articolo 65 sia stata o meno presentata:

1. nel caso in cui la suddetta dichiarazione non sia stata presentata la notifica dovrà essere impersonale e collettiva “Eredi di”, presso l'ultimo domicilio fiscale del defunto;
2. nel caso opposto, la notifica potrà avvenire in forma individuale nei confronti del singolo erede presso il suo domicilio fiscale.

In entrambi i casi l'ufficio ha diritto di applicare il principio della solidarietà fiscale e quindi deve essere sempre esclusa l'ipotesi di suddividere l'accertamento originario, in tanti accertamenti ripartiti singolarmente per importo, in base alla denuncia di successione.

Nel caso di eredità giacente, è il curatore che provvede al pagamento dell'imposta accertata a carico del defunto, pur non assumendo alcuna soggettività passiva propria, in quanto titolare di una funzione e non di un diritto reale di possesso.

F: come “Fallimento e procedure concorsuali”

La normativa ai fini IMU prevede specifiche regole per le procedure di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, non estendibili alle altre procedure concorsuali che invece mantengono le scadenze e le disposizioni ordinarie previste per tutti gli altri soggetti passivi.

Le procedure concorsuali previste nel nostro ordinamento giuridico sono cinque, con la possibilità di diventare sei nel caso di apertura del concordato fallimentare, così riepilogate nel grafico successivo in modo distinto in base al tipo di colore.

Nelle procedure di colore verde, concordato preventivo, amministrazione controllata e amministrazione straordinaria, gli obblighi tributari ai fini IMU, non sono bloccati e quindi proseguono secondo le ordinarie scadenze dei versamenti degli acconti e dei saldi.

Queste tre procedure non determinano lo spossessamento del patrimonio, tipico delle procedure di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, ma, al contrario, tendo-

no a perseguire la conservazione del patrimonio aziendale, con l'obiettivo di dare continuità e rilancio all'attività dell'impresa.

Pertanto, nel caso di aziende in concordato preventivo, in amministrazione controllata o in amministrazione straordinaria, l'ufficio tributi non deve prevedere alcuna particolare azione di calcolo dell'imposta, perché l'obbligo tributario permane in capo al soggetto proprietario degli immobili, con gli stessi adempimenti previsti per le altre aziende presenti sul mercato.

Le procedure concorsuali



Diverso è il caso degli immobili ricompresi all'interno delle procedure di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, per i quali si bloccano gli obblighi di pagamento del tributo a decorrere dalla data della sentenza di fallimento, sospendendo gli adempimenti fiscali ai fini IMU.

Alle procedure indicate nel suddetto grafico in rosso, si applicano le disposizioni previste dall'articolo 10 comma 6 del Decreto Legislativo numero 504/1992: *“Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili.”*

Questa norma è stata così modificata dall'articolo 1 comma 173 della Legge numero 296 del 27 dicembre 2006, e quindi è in vigore dal 1° gennaio 2007.

Gli obblighi del curatore fallimentare e del commissario liquidatore, sono i seguenti:

OBLIGO DI PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE IMU	• ENTRO 90 GIORNI DALLA DATA DELLA NOMINA
AUTOLIQUIDAZIONE E VERSAMENTO DELL'IMU	• ENTRO 3 MESI DAL DECRETO DI TRASFERIMENTO DELL'IMMOBILE
PERIODO DI IMPOSTA DA VERSARE	• DALLA SENTENZA ALLA DATA DEL DECRETO DI TRASFERIMENTO, SENZA SANZIONI E INTERESSI

Queste novità introdotte, dal 1° gennaio 2007, si differenziano dalla precedente versione del comma 6 dell'articolo 10, in quanto non era obbligatoria la dichiarazione IMU all'apertura della procedura, mentre era previsto l'obbligo dichiarativo al momento della vendita del bene immobile.

Altra novità introdotta è che il versamento deve essere eseguito entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile, mentre, prima del 2007, il curatore o il commissario liquidatore dovevano versare il tributo entro tre mesi dall'incasso del prezzo di vendita.

In caso di procedura di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, gli uffici tributi devono separare gli obblighi tributari precedenti e successivi alla data di apertura della procedura.

Riguardo agli obblighi tributari successivi alla data della sentenza, sarà compito del curatore o del commissario liquidatore versare l'IMU per l'intero periodo intercorso, fino alla data del decreto di trasferimento del bene, senza rischi di prescrizione, senza quindi alcun adempimento da parte dell'ufficio tributi.

Riguardo invece alle violazioni commesse fino alla data di apertura della procedura di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, l'ente dovrà elaborare gli avvisi di accertamento per le violazioni commesse, richiedendo imposta, sanzioni e interessi da notificare al soggetto passivo.

Successivamente alla notifica degli avvisi di accertamento, l'ente dovrà presentare istanza di ammissione al passivo, per la totalità delle somme dovute per le violazioni commesse fino alla data della sentenza, secondo i tempi e le modalità indicate dal curatore o dal commissario liquidatore.

I crediti tributari relativi al periodo precedente alla sentenza, saranno oggetto di riparto in base alla totalità dello stato passivo e alle potenzialità dell'attivo liquidabile e quindi è ragionevole ritenere che i suddetti crediti siano riscuotibili soltanto parzialmente.

Riguardo invece ai crediti tributari maturati dopo la sentenza, salvo difficoltà oggettive che escludano la vendita degli immobili o ne riducano in maniera rilevante il valore, è ragionevole aspettarsi il pagamento integrale dell'imposta in unica soluzione anche a distanza di anni rispetto ai periodi di competenza.

G: come “Giurisprudenza e orientamenti di prassi”

Le circolari e le risoluzioni ministeriali non sono fonti di diritto e hanno finalità simili di chiarimento, ma diverse nella procedura, le circolari sono emanate con l'obiettivo generale di fornire interpretazioni normative, mentre le risoluzioni sono risposte inerenti a casi concreti e specifici.

Questi atti amministrativi, ritualmente utilizzati per ogni nuova riforma tributaria che ha necessità di chiarimenti applicativi, vanno utilizzati con attenzione e prudenza per evitare di attribuire loro, significati e rilievi giuridici non pertinenti.

Le circolari, in particolare, sono molto importanti perché consentono di interpretare in modo generale e uniforme le principali norme di fiscalità locale da attuare nei diversi territori, ciò nonostante, è opportuno rilevare la posizione della Corte di Cassazione.

Il massimo organo della giustizia tributaria, con la sentenza numero 23301 del 2 novembre 2017 a Sezioni Unite Civili, rileva quanto segue:

“1) La circolare emanata nella materia tributaria non vincola il contribuente, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa uniforme, in piena coerenza con la regola che in un sistema tributario basato essenzialmente sull'auto tassazione, la soluzione delle questioni interpretative è affidata (almeno in una prima fase, quella, appunto, della determinazione dell'imposta da corrispondere) direttamente al contribuente.

2) La circolare nemmeno vincola, a ben vedere, gli uffici gerarchicamente sottordinati, ai quali non è vietato di disattenderla (evenienza, questa, che, peraltro, è raro che si verifichi nella pratica), senza che per questo il provvedimento concreto adottato dall'ufficio (atto impositivo, diniego di rimborso, ecc.) possa essere ritenuto illegittimo “per violazione della circolare”: infatti, se la (interpretazione contenuta nella) circolare è errata, l'atto emanato sarà legittimo perché conforme alla legge, se, invece, la (interpretazione contenuta nella) circolare è corretta, l'atto emanato sarà illegittimo per violazione di legge.

3) La circolare non vincola addirittura la stessa autorità che l'ha emanata, la quale resta libera di modificare, correggere e anche completamente disattendere l'interpretazione adottata. Ciò è tanto vero che si è posto il problema della eventuale tutela del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo (interpretativo) adottato dall'amministrazione e si è escluso che tale tutela sia possibile anche sotto il profilo dell'affidamento, stante la evidente collisione che si determinerebbe con il principio - coniugato secondo un diverso lessico, ma riferito ad un unico concetto - di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione, di irrinunciabilità del diritto di imposta. Non si può, al riguardo, non concordare con quella autorevole dottrina che sostiene che, ammettere che l'amministrazione, quando esprime opinioni interpretative (ancorché prive di fondamento nella legge), crea vincoli per sé e i Giudici tributari, equivale a riconoscere all'am-

ministrazione stessa un potere normativo che, a tacer d'altro, è in palese conflitto con il principio costituzionale della riserva relativa di legge codificato dall'art. 23 Cost.. Tutt'al più, come è stato pure affermato, potrebbe ammettersi che il mutamento da parte dell'amministrazione di un precedente indirizzo (interpretativo) sul quale il contribuente possa aver fatto affidamento, eventualmente rilevi (o possa esse valutato) ai fini della applicazione delle sanzioni.

4) La circolare non vincola, infine, come già si è detto, il Giudice tributario (e, a maggior ragione, la Corte di Cassazione) dato che per l'annullamento di un atto impositivo emesso sulla base di una interpretazione data dall'amministrazione e ritenuta non conforme alla legge, non dovrà essere disapplicata la circolare, in quanto l'ordinamento affida esclusivamente al Giudice il compito di interpretare la norma (del resto, al Giudice tributario è attribuita, nella materia tributaria, la giurisdizione esclusiva). In tal caso non può non concordarsi con una autorevole dottrina secondo la quale, ammettere l'impugnabilità della circolare interpretativa innanzi al giudice amministrativo - con la possibilità per quest'ultimo di annullarla, peraltro con effetto erga omnes - significherebbe precludere a tutti gli uffici dell'amministrazione finanziaria di accogliere quella interpretazione, con il risultato - contrario ai principi costituzionali - di elevare il Giudice amministrativo al rango di interprete autentico della norma tributaria."

Questa autorevole analisi parte dal presupposto che, in materia tributaria, l'ufficio e il contribuente devono essere posti su un piano di parità e di reciproco rispetto, evitando che interpretazioni unilaterali di parte, possano arrecare potenziale danno o pregiudizio ai diritti della parte più debole.

Nell'attività degli uffici tributi è fondamentale attenersi al dettato normativo, nella consapevolezza che la giurisprudenza e la prassi sono supporti utili e indispensabili per migliorare i livelli interpretativi e le fasi applicative, senza però sovrapporre le valutazioni alle fonti di diritto.

Questa linea interpretativa è stata ulteriormente confermata dalla Corte di Cassazione con la sentenza numero 5137 del 5 marzo 2014.

H: come "Housing sociale e assimilazioni"

Gli alloggi sociali sono definiti dall'articolo 1 comma 2 del Decreto Interministeriale del 22 aprile 2008:

"E' definito «alloggio sociale» l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. L'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie."

Il concetto di "alloggi sociali" è entrato nella gestione dell'imposta IMU, con l'articolo 2 comma 4 del Decreto Legge numero 102 del 31 agosto 2013, determinandone l'assimilazione all'abitazione principale e quindi attribuendone l'esenzione in modo analogo:

"Ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di IMU, le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale

e relative pertinenze dei soci assegnatari, sono equiparate all'abitazione principale. A decorrere dal 1° gennaio 2014 sono equiparati all'abitazione principale i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008."

Queste tipologie di immobili non rientrano nelle tipiche gestioni degli istituti case popolari, variamente denominate in base ai territori, ma possono riferirsi a operatori pubblici o privati che hanno realizzato gli alloggi fruendo di contributi o di benefici pubblici, con il vincolo di destinazione locativa temporanea per almeno otto anni.

L'alloggio sociale, rientra nella fattispecie dell'urbanistica contrattata e, come servizio di interesse economico generale, determina livelli di standard urbanistici aggiuntivi da definire secondo le regole e le modalità stabilite nella legislazione della singola Regione.

La normativa prevede inoltre che gli alloggi sociali rispondano a puntuali requisiti strutturali, di superficie massima e di quantificazione del canone di locazione.

La finalità di tali alloggi è quella di soddisfare le esigenze locative delle fasce sociali più deboli, in relazione alle diverse capacità economiche delle famiglie che non hanno accesso al mercato libero delle locazione perché eccessivo rispetto ai redditi percepiti.

L'alloggio sociale, secondo il comma 7 del successivo articolo 2, deve essere adeguato, salubre, sicuro e costruito o recuperato nel rispetto delle caratteristiche tecnico-costruttive indicate agli articoli 16 e 43 della legge 5 agosto 1978, n. 457. Nel caso di servizio di edilizia sociale in locazione si considera adeguato un alloggio con un numero di vani abitabili tendenzialmente non inferiore ai componenti del nucleo familiare - e comunque non superiore a cinque - oltre ai vani accessori quali bagno e cucina. L'alloggio sociale deve essere costruito secondo principi di sostenibilità ambientale e di risparmio energetico, utilizzando, ove possibile, fonti energetiche alternative.

L'Housing è quindi una risposta all'emergenza abitativa che consente di garantire esenzioni fiscali ai fini IMU, a seguito dell'assimilazione all'abitazione principale, per tutti gli alloggi destinati al mercato locativo, con affitto calmierato oltre i livelli dei canoni concordati previsti dalla Legge numero 431 del 9 dicembre 1998. Diverso è il caso degli istituti autonomi case popolari che gestiscono alloggi popolari, per cui la normativa non prevede l'assimilazione all'abitazione principale, ma la sola detrazione di 200 euro rispetto all'imposta calcolata con l'aliquota fissata dal Comune.

In realtà le due tipologie di alloggi, "sociali" e "popolari", che dal 1° gennaio 2014 hanno avuto questo diverso trattamento tributario, sono molto simili e sarebbe necessario un intervento legislativo chiaro e definitivo, per evitare il protrarsi di contenziosi con le aziende che gestiscono le case popolari e che ritengono applicabile l'esenzione IMU per analogia.

CAPITOLO 5

LE 21 CASISTICHE IMU DA APPROFONDIRE: DALLA I ALLA P

I: come “I.A.P. e immobili strumentali all’attività agricola”

Il tema degli immobili strumentali all’attività agricola ha avuto un percorso pluriennale caratterizzato da un’attività legislativa e giurisprudenziale foriera di molteplici casistiche da approfondire, da interpretare e da applicare, in materia di ICI, di IMU e di TASI.

Una normativa mai lineare e unitaria, caratterizzata da periodici processi di riforma che non hanno mai reso stabile le procedure e gli obblighi tributari nel settore agricolo.

Lo stesso contenzioso che si è instaurato per anni, e proseguito nonostante la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite numero 18565 del 21 agosto 2009, non si riduce e anzi si accentua a seguito di nuove interpretazioni e risoluzioni ministeriali che non sempre sono condivisibili e tecnicamente supportate.

Questa tematica è stata oggetto di molte normative che avrebbero necessità di uno spazio illustrativo specifico e molto superiore a quello attuale.

A puro titolo esemplificativo riportiamo le principali normative che, a vario titolo, sono intervenute nel complesso percorso della tassabilità degli immobili strumentali all’attività agricola e che, direttamente o indirettamente, incidono sulla tassazione IMU:

Decreto Legge 557 del 30/12/1993

Decreto Presidente della Repubblica 138 del 23/03/1998

Decreto Legislativo 99 del 29/03/2004

Decreto Legge 159 dell'1/10/2007

Decreto Legge 70 del 13/05/2011

Decreto Legge 201 del 6/12/2011

Decreto Ministero Economia e Finanze del 26/07/2012

Legge 147 del 27/12/2013

Decreto Ministero Economia e Finanze del 28/11/2014

Decreto Legge 4 del 24/01/2015

E' facilmente intuibile che la materia della tassazione degli immobili rurali si presta ad ampie e legittime interpretazioni che possono essere validamente argomentate in base alla diversa visuale e alla tempistica dell'analisi.

Pertanto la giurisprudenza, che ovviamente interviene a distanza di anni rispetto alla violazione tributaria, non aiuta a chiarire interamente le modalità applicative successive perché modificate dalle nuove disposizioni intervenute.

La difficoltà e la complessità della materia, rendono quindi complicate e articolate le attività di accertamento da parte degli uffici tributi, già nella fase di separazione delle regole applicabili alle diverse basi imponibili che interessano l'attività agricola.

Questo importante settore economico fruisce di benefici fiscali da parte del legislatore, a livello nazionale e a livello locale, ed è importante finalizzare questi agevolazioni verso i veri coltivatori diretti a titolo principale e imprenditori agricoli professionali.

L'obiettivo di una efficace e attenta attività di verifica tributaria ha infatti la finalità di garantire, con equità, correttezza e buon senso, le agevolazioni spettanti, evitando che siano attribuite a oggetti immobiliari o a soggetti giuridici privi dei requisiti.

Il legislatore ha infatti stabilito una esenzione specifica per i fabbricati strumentali all'attività agricola con l'articolo 1 comma 708 della Legge numero 147 del 27 dicembre 2013:

“A decorrere dall'anno 2014, non è dovuta l'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, relativa ai fabbricati rurali ad uso strumentale di cui al comma 8 del medesimo articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011.”

L'organizzazione dell'attività di verifica e di controllo assume quindi particolare rilievo e può iniziare fissando tre diversi obiettivi, da valutare e approfondire in maniera puntuale e in forma massiva.



Il primo aspetto da valutare attiene al requisito oggettivo, con particolare riferimento all'attribuzione catastale, tenuto conto che il fabbricato deve essere ricompreso nella categoria D/10 o in altra categoria, ma con annotazione di ruralità.

La classificazione catastale assume assoluto rilievo perché una diversa categoria da D/10, se non supportata da una specifica annotazione di ruralità che assimili il fabbricato alla categoria D/10, esclude il beneficio previsto ai fini IMU per gli immobili strumentali all'attività agricola.

Per completezza può essere utile ricordare che le abitazioni rurali, classificate nella categoria catastale A/6 prive di annotazione di ruralità e quindi non considerate strumentali all'attività agricola, sono soggette a tassazione con i criteri ordinari e fruiscono dell'esenzione IMU nel solo caso in cui siano abitazioni principali.

Tornando all'analisi del requisito oggettivo dell'immobile, è doveroso rilevare che sono presenti in catasto, immobili di categoria D/10 di proprietari che non hanno alcuna attinenza con l'attività agricola perché volgono altre professioni.

Questi immobili sono quindi catastalmente strumentali all'attività agricola, ma sono di proprietà di soggetti che non esercitano alcuna attività agricola: è necessario pertanto domandarsi se l'esenzione ai fini IMU spetta per questa casistica.

Così come risultano in catasto richieste di annotazione di ruralità perfettamente motivate e correttamente attribuite, ma sono presenti anche annotazioni di ruralità che si basano su semplici autocertificazioni non verificate, per carenza di personale o di strutture organizzative specifiche.

Nelle visure catastali è frequente la descrizione "annotazione di ruralità accertata", su cui è stata svolta un'attività di verifica dei requisiti, ma è altrettanto presente la definizione di "annotazione di ruralità richiesta", su cui è ragionevole ritenere che non siano stati eseguiti specifici controlli sulla congruità dei requisiti.

L'ufficio tributi può valutare se approfondire entrambe le casistiche oppure concentrarsi soltanto sulla seconda fattispecie, ma il punto principale è chiarire se sia necessario o meno verificare il cosiddetto "requisito soggettivo".

La risposta, a nostro modesto avviso, è positiva, perché il beneficio fiscale previsto dal legislatore è finalizzato agli agricoltori e non ai fabbricati di soggetti che non hanno alcuna attinenza con il mondo agricolo, svolgendo di fatto altre attività economiche o altre professioni.

L'esenzione non spetta genericamente agli immobili di campagna, ma ai fabbricati funzionali a una attività di tipo agricolo: si ritiene quindi necessario verificare se il possessore e l'utilizzatore svolgano l'attività di agricoltore, perché l'agevolazione è indirizzata verso questa categoria professionale.

Il legislatore per anni ha avuto difficoltà però a definire con chiarezza e in modo unitario chi è agricoltore, generando molteplici definizioni dal punto di vista civilistico e fiscale.

A livello di fiscalità locale la definizione di agricoltore è stata, per anni, definita dal disposto dell'articolo 58 comma 2 del Decreto Legislativo numero 446 del 15 dicembre 1997:

“Agli effetti dell'applicazione dell'articolo 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, relativo alle modalità di applicazione dell'imposta ai terreni agricoli, si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'articolo 11 della legge 9 gennaio 1963, n. 9, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia; la cancellazione dai predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo.”

Tale norma è risultata immediatamente molto limitativa perché escludeva, ad esempio, dal concetto di agricoltore tutte le persone giuridiche: il legislatore è intervenuto successivamente con una disposizione normativa che ha ampliato e modernizzato il concetto di imprenditore agricolo professionale.

La normativa è riferita all'articolo 1 comma 1 del Decreto Legislativo numero 99 del 29 marzo 2004 che è tuttora in vigore e recita testualmente:

“Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in società, associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro. Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento.”

E' quindi imprenditore agricolo professionale I.A.P. colui il quale dedica all'attività agricola almeno il 50% del proprio tempo lavorativo complessivo: è quindi evidente che tale requisito non è presente nel caso di un soggetto passivo “agricoltore” che svolge attività di lavoro dipendente a tempo pieno. In presenza quindi di una dichiarazione dei redditi in cui il soggetto passivo dichiara un reddito da lavoro dipendente a tempo pieno, è corretto che l'ufficio tributi non riconosca la qualifica di I.A.P., perché l'attività agricola non è svolta a titolo professionale, ma a titolo amatoriale o marginale.

Nel caso in cui il contribuente “agricoltore” svolga una diversa attività lavorativa autonoma, non è possibile determinare in modo oggettivo se il tempo dedicato all'attività agricola sia almeno pari al 50% del proprio tempo di lavoro complessivo: in tal caso può essere utile valutare anche il secondo requisito di carattere reddituale.

La norma prevede che l'imprenditore agricolo professionale, ricavi dall'attività agricola almeno il 50% del proprio reddito globale.

E' quindi possibile verificare, a cura dell'ufficio tributi, la presenza di questo indispensabile requisito, mediante accesso a Punto Fisco estraendo in forma massiva i dati dichiarati dai singoli contribuenti nel modello Unico per l'anno oggetto di verifica.

In particolare il reddito complessivo dichiarato al rigo N1 della dichiarazione dei red-

diti, diminuito degli eventuali redditi da pensione, deve essere comparato con il reddito derivante da attività agricola denunciato dal contribuente, in modo da attestare se la proporzione di almeno il 50% derivante da attività agricola è rispettata.

I benefici fiscali spettanti all'imprenditore agricolo professionale, sono dovuti se, oltre ai requisiti relativi al tempo di lavoro e al reddito ricavato, è presente un terzo requisito, fissato dal comma 4 dello stesso articolo 1 del Decreto Legislativo 99 del 29 marzo 2004:

“Qualunque riferimento della legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito alla definizione di cui al presente articolo. All'imprenditore agricolo professionale, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.”

Questo passaggio normativo oltre a superare le precedenti definizioni di I.A.P., stabilisce che le agevolazioni tributarie sono applicabili all'imprenditore agricolo, soltanto se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale.

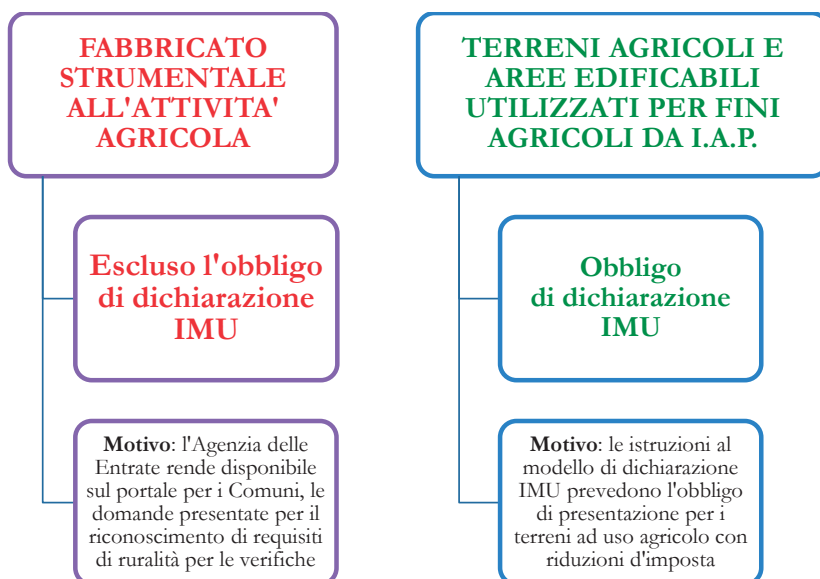
Il requisito di I.A.P. è quindi caratterizzato dalla contestuale presenza dei suddetti tre requisiti e la carenza anche di uno solo, rende inapplicabile l'attribuzione della qualifica di imprenditore agricolo professionale con conseguente perdita degli eventuali benefici fiscali.



Il terzo requisito da verificare, ai fini dell'applicazione dei benefici fiscali a favore degli immobili strumentali all'attività agricola, riguarda l'obbligo o meno della presentazione della dichiarazione IMU.

Prima di entrare nel merito degli adempimenti previsti è opportuno ricordare che gli immobili strumentali non sono soltanto i fabbricati, ma anche i terreni che, a loro volta, si suddividono in terreni agricoli utilizzati nell'attività e in terreni edificabili comunque utilizzati nell'attività agricola.

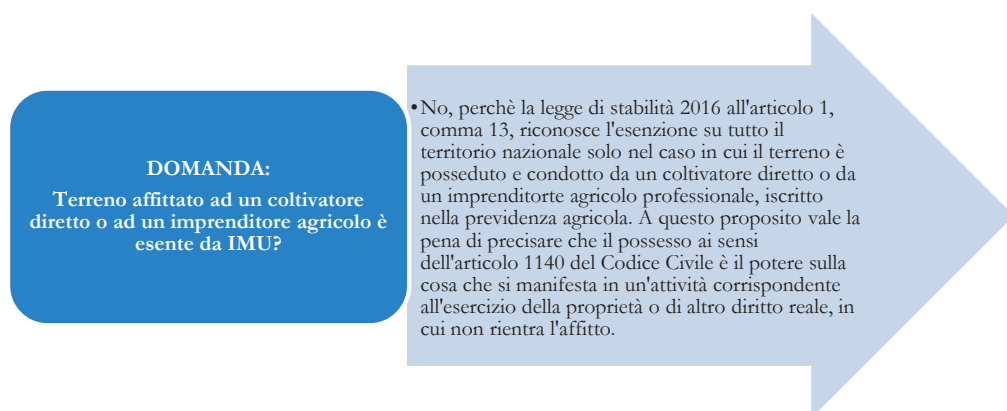
Gli obblighi dichiarativi non sono uniformi e si differenziano in base alla tipologia di fattispecie imponibile, secondo il seguente prospetto esemplificativo:



Sulla base di quanto sinteticamente esposto, riteniamo, a nostro modesto avviso, che l'attribuzione dei benefici fiscali non possa essere automaticamente applicata a tutti gli immobili che risultano strumentali all'attività agricola dal punto di vista "dell'oggetto immobiliare", a prescindere dal fatto che siano realmente utilizzati in un'attività agricola, da un imprenditore agricolo professionale e che non siano dichiarati.

Ogni fattispecie ha una sua particolarità e quindi è necessario che gli uffici tributi operino con accuratezza normativa, evitando procedure standardizzate di approssimazione che non garantiscono una equa applicazione delle riduzioni tributarie.

Ad integrazione di questa tematica, riteniamo utile richiamare una risposta interessante fornita dall'Agenzia delle Entrate in data 16 dicembre 2017 a commento della Legge di bilancio 2017:



Il beneficio spetta, correttamente, nel caso in cui il terreno sia posseduto e condotto da un imprenditore agricolo professionale; sarebbe utile che il legislatore chiarisse in modo definitivo che lo stesso principio è applicabile anche ai fabbricati strumentali all'attività agricola, in modo da eliminare possibili diverse interpretazioni.

L: come “Locazione finanziaria e rent to buy”

Nel contratto di locazione finanziaria, più conosciuto come contratto di leasing, la soggettività passiva ai fini IMU non segue le regole della titolarità del diritto di proprietà e di altro diritto reale di godimento sugli immobili.

La disposizione è prevista all'articolo 3 comma 2 del Decreto Legislativo numero 504/1992, così come modificata dall'articolo 8 comma 1 della Legge numero 99 del 23 luglio 2009:

“Nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.”

Questa fattispecie di imponibile rientra nei casi in cui l'informazione della stipula del contratto di locazione finanziaria, non è conosciuta o conoscibile da parte dell'ufficio tributi e scatta quindi l'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU.

La soggettività passiva, previa presentazione della dichiarazione, transita sul locatario per l'intera durata del contratto, che può arrivare a conclusione naturale oppure interrompersi per scelta o morosità del sottoscrittore del contratto stesso.

In quest'ultimo caso di risoluzione anticipata si genera una possibile discrasia tra il momento in cui è accertata la volontà di interruzione del contratto o della morosità dei canoni, e l'effettiva restituzione del bene immobile alla società di leasing.

Durante questo periodo, che può durare anche molti mesi, l'imposta spesso non è versata, generando rilievi e violazioni da sanzionare, a cura degli uffici tributi, con la necessità di individuare il corretto intestatario dell'avviso di accertamento.

La soggettività passiva ai fini IMU può transitare alla società di leasing, al momento della risoluzione del contratto (requisito formale), oppure all'effettiva restituzione materiale del bene (requisito sostanziale).

Questa diversa interpretazione ha prodotto, al momento, sentenze contrapposte che, in alcuni casi, hanno dato rilevanza al fatto che trattandosi di un contratto formale, la decorrenza della tassazione in capo al locatario inizia con la sottoscrizione del contratto e termina con la risoluzione dello stesso, a prescindere dalla data di riconsegna materiale del bene.

In altri casi, le Commissioni Tributarie hanno rilevato che la tassazione torna in capo alla società proprietaria, soltanto al momento in cui il bene è restituito nel possesso reale, e quindi è il locatario che deve versare l'imposta.

Le due interpretazioni hanno valide argomentazioni e si rende necessario un intervento legislativo che definisca in modo autorevole e definitivo la tematica per evitare il protrarsi di contenziosi e costi aggiuntivi per i cittadini, per le imprese e per gli enti locali.

In attesa di questa disposizione normativa e in presenza di una giurisprudenza contraddittoria, riteniamo che, a nostro modesto avviso, sia più solida la tesi formale rispetto a quella sostanziale perché la deroga prevista nel suddetto articolo 3, si riferisce alla durata del contratto e non all'utilizzo dell'immobile.

La durata del contratto è riferibile, a nostro avviso, al tempo intercorso tra la stipula e la risoluzione e non tra la stipula e la riconsegna del bene.

Altra fattispecie particolare di recente istituzione, è il contratto di rent to buy, così definito dal consiglio nazionale del notariato :

“Il rent to buy è un nuovo tipo di contratto, introdotto nel nostro ordinamento giuridico dal Decreto Sblocca Italia (D.L. 133/2014 convertito in Legge 164/2014) con cui il proprietario/concedente consegna fin da subito l'immobile al conduttore/futuro acquirente, il quale paga il canone; dopo un periodo di tempo fissato nello stesso contratto il conduttore può decidere se acquistare il bene, detrando dal prezzo una parte dei canoni già pagati.

Si articola in due fasi (di cui una sola eventuale):

- la prima è quella della concessione dell'utilizzo dell'immobile;
- la seconda è quella del trasferimento della proprietà dell'immobile dal concedente al conduttore ed è solo eventuale: la norma, infatti, non prevede un obbligo reciproco delle parti a concludere l'atto di vendita, né prevede che il trasferimento del bene si verifichi automaticamente a conclusione del periodo di utilizzo; la legge riconosce, invece, al conduttore il diritto all'acquisto.”

Ai fini IMU il contratto di rent to buy, non determina il passaggio della soggettività passiva sull'utilizzatore, in quanto non si tratta di un acquisto con pagamento rateale, ma di un contratto di utilizzo che può concludersi con il passaggio di proprietà del bene.

La condizione di acquisto futura può anche non realizzarsi e quindi la soggettività passiva, per l'intera durata del contratto di rent to buy, permane in capo al proprietario dell'immobile.

Laddove il suddetto contratto dovesse concludersi con l'esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, la tassazione ai fini IMU, competerà all'acquirente dalla data del rogito notarile.

M: come “Modalità di ravvedimento”

L'istituto del ravvedimento operoso previsto dall'articolo 13 del Decreto Legislativo numero 472 del 18 dicembre 1997, prevede la possibilità di regolarizzazione spontanea da parte dei contribuenti, con il versamento del tributo, degli interessi e delle sanzioni ridotte, prima che siano avviate le fasi di verifica e di accertamento.

Il ravvedimento è una procedura da valorizzare e da comunicare ai cittadini, con adeguate misure informative perché le omissioni tributarie e le violazioni degli obblighi di versamento, non sono sempre generate da volontà dei contribuenti.

In molti casi l'omissione fiscale non ha alcuna attinenza diretta con la volontà evasiva o elusiva, ma è caratterizzata da errore involontario, da dimenticanza o da errata interpretazione della normativa.

In altri casi il mancato pagamento delle imposte, è generato dalle temporanee carenze finanziarie e quindi i contribuenti si propongono di regolarizzare la propria posizione fiscale, senza scollop evasivo, entro il termine massimo di un anno, fruendo di incassi di crediti che magari hanno difficoltà ad essere riscossi alle scadenze previste.

Il contesto economico generale e la fase recessiva, hanno comportato ritardi nei flussi di cassa delle aziende e difficoltà finanziarie e occupazionali all'interno delle famiglie, con ricadute anche sugli obblighi tributari locali.

In questo quadro di crisi economica, gli uffici tributi non possono certo derogare ai propri compiti di verifica e di controllo degli adempimenti e delle scadenze fiscali, ma possono tendere a rafforzare l'informativa e la conoscenza dell'istituto del ravvedimento operoso, per consentire la regolarizzazione spontanea delle violazioni, evitando pesanti sanzioni e costi aggiuntivi.

Gli effetti positivi non interessano soltanto i contribuenti, che fruiscono di sensibili riduzioni delle sanzioni, ma anche gli enti locali, che riscuotono i tributi, seppure con leggero ritardo, evitando ulteriori controlli e possibile contenzioso tributario.

Queste procedure hanno la finalità di semplificare il rapporto tra contribuenti e uffici tributi, migliorando lo scambio informativo delle conoscenze e delle opportunità di regolarizzazione, con l'obiettivo di avere un fisco locale più vicino alle esigenze dei cittadini.

Il principio cui si ispira questo diverso rapporto tributario è riferibile al concetto più ampio di "compliance fiscale" che sarà meglio approfondito nel successivo capitolo sette.

Riguardo agli aspetti tecnici, ai criteri di calcolo, ai benefici e alle scadenze, è doveroso rilevare che, nel corso degli anni, le modalità di applicazione del ravvedimento operoso sono mutate e sono aumentate nel numero dei casi e nelle articolazioni.

L'ultimo intervento normativo sulla materia, si è verificato con il Decreto Legislativo numero 158 del 24 settembre 2015 che ha introdotto nuove metodologie sanzionatorie per i versamenti eseguiti con brevi ritardi e modifiche alle riduzioni delle sanzioni per le regolarizzazioni spontanee.

A decorrere dal 1° gennaio 2016, le possibili soluzioni alternative del ravvedimento operoso, nel caso di errori o omissioni nel pagamento dell'IMU, sono pertanto riepilogate nei successivi prospetti.

RAVVEDIMENTO SRINT

Sanzione applicabile per mancato versamento
effettuato entro 14 giorni dalla omissione

LA SANZIONE È RIDOTTA A 1/10 DEL MINIMO

0,1% sanzione giornaliera

da calcolarsi sull'importo non versato, oltre agli interessi legali

RAVVEDIMENTO BREVE

Sanzione applicabile per mancato versamento effettuato dal 15° giorno al 30° giorno dalla omissione
LA SANZIONE È RIDOTTA A 1/10
1,5% sanzione fissa da calcolarsi sull'importo non versato, oltre agli interessi legali

RAVVEDIMENTO INTERMEDIO

Sanzione applicabile per il mancato versamento effettuato tra il 30° e il 90° giorno dalla omissione
LA SANZIONE È RIDOTTA A 1/9
1,67% sanzione fissa da calcolarsi sull'importo non versato, oltre agli interessi legali

RAVVEDIMENTO LUNGO

Sanzione applicabile per mancato versamento
1) effettuato tra il 90° giorno e il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale è stata commessa la violazione
2) effettuato entro un anno dall'omissione o dall'errore
LA SANZIONE È RIDOTTA A 1/8
3,75% sanzione fissa da calcolarsi sull'importo non versato, oltre agli interessi legali
12,50% sanzione fissa in caso di errore o omissione della dichiarazione, oltre agli interessi legali

Il ravvedimento si basa sul principio della regolarizzazione spontanea da parte dei contribuenti e quindi può essere attivato soltanto se non sono state avviate procedure di controllo e di verifica che sono state rese note al soggetto passivo.

Nel caso di versamento eseguito oltre il termine di un anno rispetto alla scadenza, non sono previste riduzioni e quindi la sanzione è applicata nella misura integrale del 30%, in quanto per i tributi locali non sono previste possibilità di ravvedimento oltre il termine di un anno, casistica applicabile invece ai tributi erariali.

N: come “Nullità e annullabilità degli avvisi di accertamento”

Gli avvisi di accertamento ai fini IMU rientrano nella fattispecie degli atti amministrativi e quindi sono sottoposti alle regole dell'azione amministrativa e ai vincoli di forma e di sostanza, per evitare il rischio di annullabilità e di nullità degli atti.

Ai fini tributari l'annullabilità e la nullità degli avvisi di accertamento possono generare un potenziale danno patrimoniale soprattutto nel caso in cui gli accertamenti siano notificati a ridosso del termine di prescrizione, con l'oggettiva impossibilità temporale di ripetere la nuova notifica.

Riteniamo pertanto utile richiamare alcuni principi fondamentali da ricordare nel momento in cui l'ufficio tributi si appresta a elaborare il modello di accertamento, inserendo dati, informazioni, richiami normativi, referenti del tributo, motivazioni formali e sostanziali, firme autografe del responsabile dell'ufficio o del servizio.

L'impostazione di un atto amministrativo di carattere tributario non può infatti essere delegata allo strumento informatico o replicato rispetto a quello inviato nell'anno precedente, senza una accurata impostazione che escluda i rischi di illegittimità o di nullità.

I provvedimenti amministrativi, e con essi gli accertamenti tributari, sono soggetti al principio di legalità e la legge fissa i criteri in merito a tutte le diverse componenti dell'azione amministrativa, disciplinando la forma, il contenuto, la procedura, la motivazione, gli effetti e il fine.

Gli atti sono inoltre caratterizzati da quattro diverse fasi: l'iniziativa, l'istruttoria, la decisoria e l'integrativa dell'efficacia.

Laddove uno o più di questi elementi o di queste fasi, dovesse risultare non conforme alla legge, l'atto amministrativo è invalidato, annullabile e quindi illegittimo.

In termini generali, infatti, salvo specifici casi, nel provvedimento amministrativo tributario i principi di invalidità, di annullabilità e di illegittimità tendono a convergere e a coincidere.

I vizi del provvedimento amministrativo che generano l'annullabilità dell'atto, sono riconducibili ai principi di incompetenza, di violazione di legge e di eccesso di potere.

Nel primo caso, l'incompetenza si manifesta quando il potere è esercitato da un organo diverso da quello esplicitamente previsto dalla legge, e quindi il caso si genera quando, ad esempio, la Giunta comunale adotta una delibera relativa a una disposizione regolamentare IMU, la cui competenza è attribuita dalla legge al Consiglio.

La seconda fattispecie ricorrente di vizio dell'azione amministrativa, è la violazione di legge che, seppure involontaria e priva di dolo e di effettiva volontà da parte del funzionario dell'ufficio tributi, non elimina la procedura di annullabilità che deve comunque essere perseguita, per garantire il rispetto della correttezza dell'azione amministrativa.

Il terzo caso di vizio di legittimità del provvedimento amministrativo attiene all'eccesso di potere, che può manifestarsi in forme diverse e con carenze di motivazione.

I principali elementi che caratterizzano l'eccesso di potere dell'organo amministrativo nell'ambito degli accertamenti tributari, sono i seguenti:

- carenza, insufficienza o contraddittorietà della motivazione del provvedimento amministrativo tributario,
- disparità di trattamento tra casi analoghi,
- manifesta ingiustizia.

In presenza di uno o più di questi elementi l'atto amministrativo è annullabile con sentenza del giudice amministrativo.

Diverso è invece il caso della nullità degli atti amministrativi che, a differenza dell'annullabilità, genera nullità dell'atto dall'origine, come se non fosse mai stato adottato.

Il provvedimento è considerato nullo quando: è carente degli elementi essenziali, è viziato da difetto assoluto di attribuzione, è posto in essere in violazione o elusione del giudicato e per i casi esplicitamente previsti dalla legge.

Nel caso quindi di carenza di uno degli elementi essenziali, come ad esempio la firma o la motivazione, seppure le altre parti risultino perfette, l'atto è soggetto a nullità.

In questo contesto diventa particolare importante richiamare il contenuto dell'articolo 7 della Legge numero 212 del 27 luglio 2000, che regola la chiarezza e la motivazione degli atti:

“1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.”

La carenza della motivazione è la principale causa di nullità degli avvisi di accertamento e la maggiore tematica contestata in contenzioso tributario da parte dei legali dei contribuenti, è quindi doveroso prestare la massima cura e attenzione, da parte degli uffici tributi, evitando di inserire negli avvisi di accertamento motivazioni generiche e non attinenti al caso accertato.

Nel caso in cui un avviso di accertamento IMU sia nullo per le motivazioni sopra richiamate, l'atto è nullo fin dall'origine, non è sanabile e il vizio amministrativo può essere rilevato in qualunque momento senza termine di scadenza del diritto.

Riguardo invece al caso di un avviso di accertamento IMU illegittimo, gli effetti amministrativi sono molto più attenuati rispetto alla nullità.

La richiesta di annullamento deve essere attivata entro termini specifici, l'atto produce effetti fino alla data di annullamento e soprattutto l'avviso di accertamento può essere sanato.

L'atto di accertamento illegittimo, può anche essere annullato ed emesso di nuovo, nel rispetto puntuale delle norme e dei regolamenti, ma è sempre necessario porre attenzione al rispetto dei termini di notifica, fissati al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione tributaria.



O: come “Obbligazioni tributarie del Trust”

Il Trust è uno strumento giuridico di intestazione e di gestione di un patrimonio immobiliare, con “sdoppiamento del concetto di proprietà”, finalizzato a garantire benefici dei frutti finanziari o la salvaguardia dei diritti patrimoniali dei soggetti beneficiari.

In particolare questo istituto giuridico, derivante dalla legislazione dei Paesi anglosassoni, ha rilievo ai fini dei tributi locali perché ha una particolarità che rischia di rendere inefficace i controlli degli uffici tributi ai fini IMU.

I principali software informatici di gestione degli accertamenti IMU, collegano infatti il soggetto passivo d'imposta all'intestatario dell'immobile iscritto nel catasto edilizio urbano.

Tale procedura, da ritenersi normalmente corretta, è inefficace nel caso di Trust, vista la specificità delle regole di questo strumento patrimoniale.

Nel Trust intervengono tre figure indispensabili, integrate da un eventuale quarto soggetto con funzioni di controllo rispetto alle scelte di gestione assunte dal Trustee.

Le tre figure di riferimento sono le seguenti:

- il Settlor (disponente),

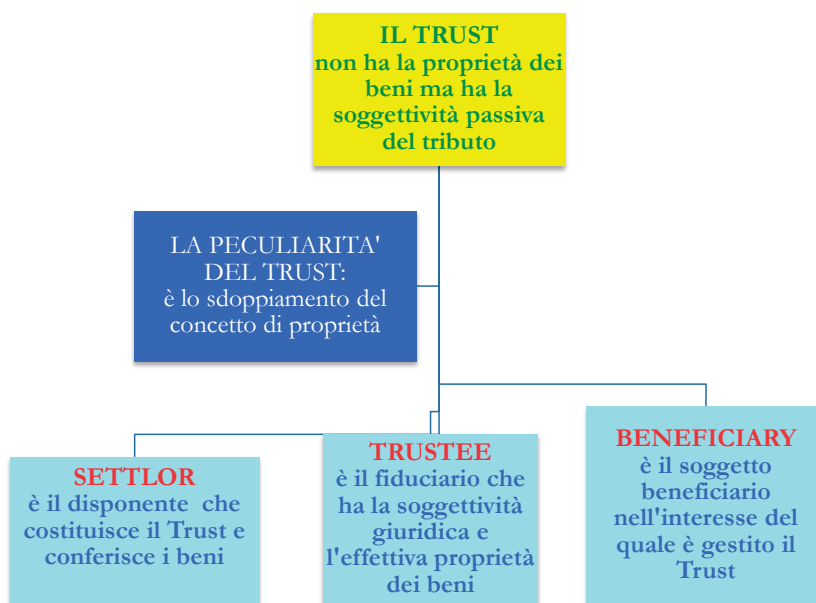
- il Trustee (intestatario),
- il Beneficiary (beneficiario).

Il punto fondamentale del Trust da considerare nell'attività di verifica degli obblighi tributari ai fini IMU, è che l'intestatario degli immobili è il Trustee, ma il soggetto passivo ai fini tributari è il Trust, in analogia con il contenuto dell'articolo 73 del Testo Unico Imposte sui Redditi.

Il Trustee è colui che gestisce e dispone dei beni immobili, in un rapporto fiduciario con il Settlor che ha costituito il Trust e vi ha trasferito i propri immobili.

In termini sintetici, il disponente costituisce il Trust, trasferisce l'intestazione giuridica, con rapporto fiduciario, al Trustee affinché gestisca gli immobili nell'interesse del beneficiario.

L'aspetto che rende unico il Trust è quindi la netta separazione della proprietà dei beni dal disponente al Trustee, con mantenimento della soggettività fiscale in capo al Trust. Si manifesta quindi lo "sdoppiamento del concetto di proprietà", in cui gli immobili escono dalla proprietà personale del concedente, entrano nella funzione vincolata del Trust e sono intestati al Trustee, seppure non rientrino nella sua sfera personale.



Il Trust è un istituto giuridico sempre più utilizzato, per tutelare i beneficiari minorrenni o soggetti sprovvisti della capacità di agire, oppure per proteggere il patrimonio immobiliare personale dal rischio di azioni esecutive, il Trust rende infatti impignorabili i beni immobili trasferiti dal concedente.

Riteniamo utile per i funzionari degli uffici tributi, richiamare una interessante risposta fornita dal Comune di Roma a una istanza di interpello numero 8-2016 ad oggetto IMU/TASI - Trust e soggettività passiva:

“CASO CONCRETO E PERSONALE

L'istante dichiara che nell'anno 2014 è stato costituito il Trust con il quale il disponente ha stabilito che il suo patrimonio immobiliare fosse destinato a soddisfare i bisogni delle proprie due figlie minori e di eventuali nascituri. Aggiunge inoltre che gestore del Trust (Trustee) è stata nominata la Signora, madre delle due beneficiarie minorenni. Infine affermava che i singoli immobili, inclusi nel patrimonio rientranti nel Trust, risultano nominativamente intestati in Catasto al medesimo Trustee (.....) anziché al Trust, quale soggetto distinto e autonomo e avente un proprio codice fiscale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

La situazione fattuale sopra descritta, secondo l'istante, determina una obiettiva incertezza riguardo l'esatta individuazione del soggetto passivo ai fini IMU e TASI.

La soluzione prospettata dall'istante al fine di dipanare tale incertezza consiste nel riconoscere quale soggetto passivo il Trustee avendone quest'ultimo la gestione e l'utilizzo secondo le finalità dedotte nel Trust. Inoltre non sarebbe applicabile al caso di specie la soluzione prospettata dai giudici tributari nella sentenza emessa dalla Commissione Tributaria di Parma n. 89/4/2012 che riconosce la soggettività passiva tributaria direttamente in capo al Trust in quanto la situazione descritta nella sentenza sarebbe difforme rispetto al fatto descritto nell'istanza di interpello. Infatti nel caso di Parma si sarebbe trattato di beni conferiti al Trust che anche catastalmente risultavano in capo allo stesso Trust che pertanto, sulla base di tale risultanza, veniva considerato soggetto passivo di imposta. Viceversa, nel caso di cui si tratta, catastalmente non risulta nulla in capo al Trust, ma intestatario degli immobili conferiti figura solo il Trustee che in tal modo deve ritenersi titolare della soggettività passiva ai fini IMU.

RISPOSTA DELL'UFFICIO

In via preliminare, si evidenzia la necessità di individuare quale sia il soggetto passivo in materia di IMU in quanto vi è un vuoto normativo che non consente di chiarire a chi spetti il pagamento di tale imposta tra trust-trustee e beneficiario del trust.

Infatti, in ordine all'imposta municipale propria (IMU) l'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 statuisce che “i soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi [...] mentre nulla prevede riguardo l'ipotesi di immobili concessi in trust. In genere, la struttura di trust è la seguente: un rapporto in virtù del quale un dato soggetto, denominato trustee, al quale sono attribuiti i diritti e i poteri di un vero e proprio proprietario, gestisce un patrimonio che gli è stato trasmesso da un altro soggetto, denominato disponente, per uno scopo stabilito nell'interesse di uno o più beneficiari o per uno scopo specifico. Pertanto l'atto di trust conferisce beni in proprietà al trustee e in mancanza di altre regole si potrebbe concludere che il soggetto passivo IMU sarebbe appunto il trustee. Tuttavia, al fine di dirimere i dubbi che sorgono riguardo a tale soluzione che, lo si ripete, non poggia giuridicamente su

nessuna disposizione del diritto vivente, è utile rivolgere l'attenzione a ciò che si verifica nel campo delle imposte dirette. Nel predetto ambito si assiste alla dissociazione tra la soggettività giuridica (propria del trustee il quale, pur nei limiti posti dall'atto istitutivo di trust e della legge regolatrice, risulta giuridicamente proprietario degli immobili) e la soggettività tributaria (che ai fini delle imposte dirette è attribuita dall'articolo 73 del TUIR, al trust quale ente prevalentemente non commerciale). In altri termini è stata riconosciuta la soggettività passiva del trust, entificando quindi l'istituto, ma solo ai fini tributari. A parere dello scrivente ufficio pertanto, il riconoscimento della soggettività passiva dell'IMU sul trust discende dalla riproduzione, anche per ciò che concerne il tributo locale in questione, dello schermo normativo che il legislatore ha espressamente delineato al fine di giungere al riconoscimento della soggettività tributaria del trust in materia di imposte dirette. Infatti non appare preferibile la soluzione che attribuisce al trustee la soggettività passiva dell'IMU in quanto quest'ultimo esercita i poteri di gestione dei beni nell'interesse altrui. Il godimento degli immobili da parte del trustee è solo funzionale al soddisfacimento dell'interesse per cui il trust è stato istituito e che è estraneo ad esso. Ciò comporta la difficoltà di riferire il presupposto dell'imposta al trustee il quale non manifesta alcuna capacità contributiva propria relativamente al cespite immobiliare posseduto. Viceversa tale capacità contributiva appare riferibile direttamente e più correttamente al trust. In conclusione, nella fattispecie in oggetto si privilegia la soluzione che, in analogia a quanto stabilito dalla disciplina in materia di imposte sui redditi, considera il soggetto passivo il Trust."

P: come "Pertinenze dell'abitazione principale"

La disciplina del concetto di pertinenza dell'abitazione principale ai fini IMU è stata profondamente modificata e centralizzata rispetto alla precedente impostazione prevista ai fini ICI.

Il legislatore, preso atto dell'eccessiva frammentazione delle disposizioni regolamentari fissate dai singoli Comuni nella definizione di pertinenza, è intervenuto con l'articolo 13 comma 2 del Decreto Legge numero 201 del 6 dicembre 2011, uniformando il principio a livello nazionale:

"... 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."

La definizione unitaria fissata a livello nazionale ha certamente superato le difficoltà operative generate dalle diverse regole presenti tra Comuni limitrofi e semplificato i calcoli ai contribuenti, agli studi commerciali e ai centri di assistenza fiscale, ma la genericità della nuova definizione ha determinato nuove incertezze applicative da approfondire.

In primo luogo è opportuno chiarire che l'intervento del legislatore nazionale, esclude la possibilità per i Comuni di regolamentare il concetto di pertinenza in modo diverso da quello sopra richiamato, abrogando quindi su tale tematica la potestà regolamentare dell'ente.

Entrando nel merito della definizione prevista dal suddetto articolo 13, è fondamentale evidenziare che in realtà il legislatore non ha chiarito il concetto di pertinenza, ha stabilito quali sono le categorie catastali e il numero massimo delle pertinenze.

Il punto di partenza è quindi sanare questa carenza, e l'unico riferimento normativo può essere rilevato nell'articolo 817 del Codice Civile:

“Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima.”

La suddetta norma civilistica individua due caratteristiche tipiche della pertinenza:

- requisito “oggettivo”, in quanto la pertinenza è posta in modo durevole a servizio del bene principale;
- requisito “soggettivo”, in quanto è il proprietario che ne effettua la destinazione al bene principale.

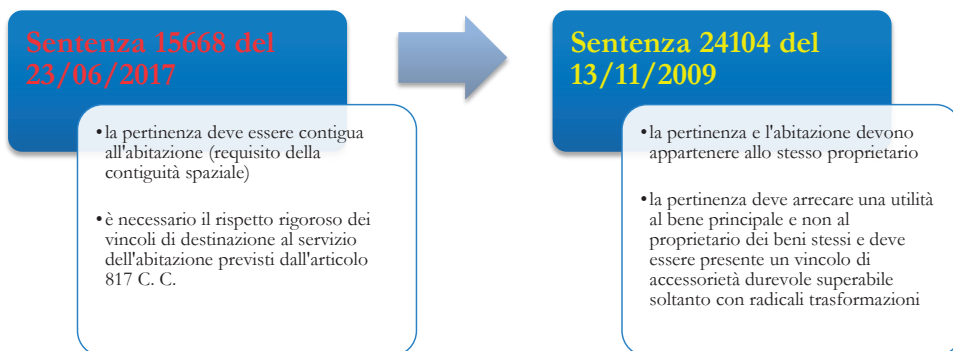
Questi due requisiti civilistici sono quindi elementi da accertare ancora prima della verifica delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 e del numero massimo di immobili.

Le casistiche che stanno originando contrasti interpretativi e iniziali contenziosi, riguardano principalmente le seguenti casistiche:

- la pertinenza è di proprietà diversa rispetto all'abitazione principale,
- la pertinenza è stata acquistata successivamente all'abitazione e non ha alcun vincolo funzionale con il bene principale,
- la pertinenza è distante dall'abitazione principale,
- la pertinenza ha una superficie molto superiore a quella dell'abitazione.

Tutte queste fattispecie, seppure rientranti nelle categorie catastali previste dall'articolo 13, hanno necessità di essere prioritariamente valutate, rispetto alla definizione di pertinenza prevista ai fini civilistici, prima per la conseguente fruizione dei benefici fiscali.

La Corte di Cassazione è intervenuta su questi aspetti esprimendo alcuni concetti importanti e innovativi, rispetto all'automatica applicazione dei benefici fiscali per le pertinenze, in funzione della sola valutazione della categoria catastale.



Su questi temi è necessario un intervento chiarificatore da parte del legislatore nazionale, per evitare che la volontà di semplificazione che aveva motivato l'accentramento della decisione, produca nuove incertezze e contenziosi.

E' palese che la definizione normativa non entra nel merito del concetto di pertinenza, e per come è letteralmente previsto, ogni immobile rientrante nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nel limite massimo di una per categoria, può essere considerata pertinenza dell'abitazione principale dal contribuente, senza limiti di distanza, di proprietà e di grandezza.

Riteniamo però condivisibili, a nostro modesto avviso, gli orientamenti giurisprudenziali che stanno emergendo dalla Corte di Cassazione, in merito all'oggettiva impraticabilità della tesi secondo cui un garage di categoria C/6, posto a distanza di chilometri dal bene principale, possa essere considerato pertinenza dell'abitazione.

CAPITOLO 6

LE 21 CASISTICHE IMU DA APPROFONDIRE: DALLA Q ALLA Z

Q: come “Qualifica di immobili fittizi”

Gli immobili iscritti nel catasto edilizio urbano nella categoria F hanno assunto un ruolo importante nella programmazione delle attività di verifica e di controllo degli uffici tributi; la presenza sul territorio di immobili classificati in tale categoria da molti anni, può essere una indicazione di potenziali irregolarità fiscali.

E', pertanto, prioritario approfondire la materia dal punto di vista catastale, per comprendere quali e quanti immobili sono inseriti nelle categorie catastali F, a livello nazionale e nel territorio del singolo Comune.

Tali unità immobiliari “fittizie” non hanno una rendita catastale, quindi la tassazione IMU è quantificata sulla base del solo valore venale in comune commercio dell'area edificabile, ma limitatamente al periodo transitorio necessario per l'ultimazione dei lavori costruzione o di ricostruzione dell'immobile, con nuova attribuzione della categoria e della rendita catastale.

Per comprendere meglio le specificità operative di questa particolare categoria catastale, può essere utile analizzare il contenuto della circolare numero 4 del 29 ottobre 2009 della Direzione Centrale Cartografia, Catasto e Pubblicità che, sul tema degli immobili iscritti nella categoria F, testualmente recita:

“...Con i documenti di prassi è stato più volte evidenziato come le categorie F/3 ed F/4 dovessero rappresentare solo una temporanea iscrizione negli atti catastali in attesa della definitiva destinazione conferita al bene. La scelta di istituire tali categorie fittizie, come è noto, trova ragione nella esigenza dei soggetti titolari di immobili di identificare porzioni immobiliari, che di per se stesse non costituiscono unità immobiliari, per le finalità più disparate (compravendita, iscrizione di ipoteche su porzioni di u.i.u., donazioni di parti di immobili non costituenti u.i.u.). Nel rispetto di tale principio, che non può essere disatteso, appare necessario impartire nuove disposizioni riguardanti le porzioni derivanti da unità immobiliari già censite, che non possono essere, in nessun caso, dichiarate in categoria fittizia F/4 e quindi ricondotte ad una condizione di assenza di rendita catastale. Pertanto, in caso di individuazione di porzioni immobiliari - facenti parte di unità immobiliare censita in catasto con attribuzione di rendita in vista di trasferimento di diritti o di altra equivalente finalità - a ciascuna di esse deve essere comunque attribuita una propria redditività (quota parte di quella complessiva), al fine di porre il contribuente nella condizione di espletare i propri doveri fiscali...”

Queste indicazioni organizzative, interne agli uffici che gestiscono i dati catastali, sono utili per comprendere il principio ispiratore delle categorie F3 e F4, inteso come “iscrizione temporanea” in attesa della definitiva destinazione conferita al bene, in termini di categoria e rendita catastale, al fine di porre il contribuente nella condizione di espletare i propri doveri fiscali.

Nonostante le unità iscritte nelle categorie F3 e F4, prevedano una permanenza temporanea, in molti casi l'iscrizione è rimasta invariata per anni, con la probabile presenza di immobili terminati e utilizzati che continuano ad eludere gli obblighi di versamento IMU sui fabbricati realizzati.

Peraltro le unità iscritte nella categoria F, in Italia, sono quasi tre milioni e mezzo, con un trend improntato alla crescita.

Numero unità immobiliari gruppo F* per categoria catastale e per tipologia di intestatari e variazione % annua

Categoria	Intestatari			Totale	Var % stock 2017/2016
	<i>Persone Fisiche</i>	<i>Altri soggetti PNF</i>	<i>Beni comuni BCC</i>		
F/1 Aree urbane	1.167.382	432.925	40.432	1.640.739	2,4%
F/2 Unità collabenti	467.708	52.269	614	520.591	9,8%
F/3 Unità in corso di costruzione	581.147	128.723	632	710.502	-0,4%
F/4 Unità in corso di definizione	112.939	30.869	2.087	145.895	1,2%
F/5 Lastrici solari	311.055	38.837	13.566	363.458	1,1%
F/6 Fabbricati attesa dichiarazione	32.146	5.971	33	38.150	84,7%
F/7 Infrastrutture reti pubbliche	n.d.	376 **	n.d.	376	n.d.
Totale	2.672.377	689.970	57.364	3.419.711	3,2%

** Nel gruppo F (categorie fittizie di immobili che non producono reddito) non sono conteggiate 23.725 unità ubicate nelle province di Trento e Bolzano censite in categorie non equiparabili o non previste nel resto del territorio italiano. In particolare sono state escluse dal totale del gruppo F 1.312 unità nella categoria F/7 (nella quale sono censiti portici, porzioni di fabbricati, beni comuni non censibili), 16.890 unità nella categoria F/9 (nella quale sono censite unità provenienti dal catasto fondiario), 5.274 unità nella categoria F/10 (nella quale sono censite unità dichiarate o ritenute rurali) e 249 unità nella categoria F/11 (nella quale sono censite unità immobiliari in attesa di accatastamento).*

*** Non è ancora disponibile il dato sulla tipologia di intestatari per gli immobili nella categoria di nuova istituzione F/7. Trattandosi di infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione, tali immobili sono stati attribuiti tutti alle PNF al fine di completare il quadro generale dei dati.*

Questi dati esprimono il quadro nazionale ed è opportuno che ogni ufficio tributi richieda una estrazione catastale sul proprio territorio, per comprendere l'entità del fenomeno e per porre in essere azioni di contrasto all'evasione efficaci e puntuali.

Il primo aspetto da analizzare riguarda la durata di permanenza degli immobili presenti nelle categorie F3 e F4, evidenziando quelle che hanno un periodo superiore ai 12/18 mesi, per verificare le reali motivazioni: ad esempio, immobili di società fallite o

di imprese edili che hanno interrotto la costruzione. In assenza di una reale motivazione è opportuno che l'ufficio tributi inoltri al proprietario una richiesta di pre accertamento, per ricevere chiarimenti e documentazione a supporto dell'anomala permanenza dell'immobile nella categoria fittizia.

Pertanto la Corte di Cassazione, intervenendo sulla tassabilità delle unità collabenti iscritte nella categoria catastale F2, le ha ritenute escluse dal pagamento dell'IMU anche sul valore in comune commercio dell'area, sostenendo che non si tratta di "area edificabile" ma di "area edificata" soggetta a rimozione dei resti dei fabbricati decadenti.

La Corte di Cassazione si è espressa negli anni con orientamenti divergenti, ma recentemente le sentenze numero 17815 del 17 luglio 2017, numero 23801 dell'11 ottobre 2017 e numero 7653 del 28 marzo 2018, hanno orientato la decisione verso l'esclusione dal pagamento IMU degli immobili collabenti, iscritti in categoria F2, sia sul valore del fabbricato e sia sul valore dell'area, fino alla completa demolizione dell'unità immobiliare residua.

Nel rispetto completo dell'orientamento della Corte di Cassazione, questa valutazione appare, a nostro modesto avviso, non perfettamente allineata al contenuto della norma ed in particolare alle basi imponibili previste ai fini IMU nei fabbricati, nei terreni agricoli e nelle aree edificabili.

Il principio secondo cui un'area edificabile libera è soggetta a IMU così come un'area edificabile con fabbricato in corso di costruzione è soggetta a IMU, mentre un'area edificabile con un fabbricato diroccato sarebbe esclusa, è difficilmente comprensibile.

E' inoltre anche poco attuabile perché l'area tornerebbe ad essere assoggettata a tassazione IMU, al momento in cui sia completamente demolito l'immobile diroccato, generando scarso interesse per il contribuente alla demolizione e difficoltà oggettive di controllo da parte dell'ufficio tributi.

Sul tema degli immobili collabenti in categoria F2 è necessario un chiarimento del legislatore che metta definitivamente chiarezza sulla tassazione o sulla loro esclusione, in quanto vi sono rischi elevati che i Comuni operino in ordine sparso sulla materia.

Superando per il momento il suddetto tema, riteniamo opportuno che gli uffici tributi si concentrino sui controlli dei fabbricati iscritti nelle categorie fittizie, in base alle risultanze e alle caratteristiche dei propri territori.

Le variabili catastali, i ritardi negli aggiornamenti, le procedure previste dai commi 336 e 337 dell'articolo 1 della Legge numero 311 del 30 dicembre 2004 tuttora adottabili dai Comuni, gli errori tuttora presenti nei campionamenti, le duplicazioni delle particelle e dei subalterni e la scarsa chiarezza di alcune annotazioni in visura degli atti, rendono difficile e lenta l'attività di verifica fiscale, ma la presenza di un alto numero di immobili in categoria F, deve spingere l'ente ad approfondire e ad eseguire controlli mirati.

R: come "Reclamo - mediazione"

L'istituto del reclamo mediazione è stato introdotto nel settore della fiscalità locale a decorrere dal 1° gennaio 2016 e, dopo una fase di avvio sperimentale, è entrato nell'attivi-

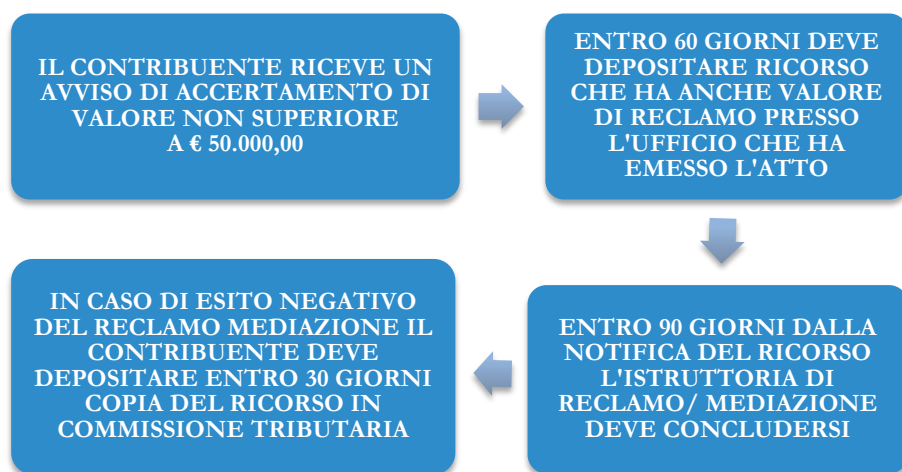
tà ordinaria dell'ufficio tributi; peraltro il recente aumento del limite di valore da 20.000 a 50.000 euro, rende praticabile questo istituto alla quasi totalità di accertamenti notificati dagli uffici tributi.

Questo istituto impone procedure formali e temporali da rispettare, da parte del ricorrente e da parte dell'ufficio tributi, e quindi è sempre opportuno dare seguito alla convocazione del contribuente seppure si ritenga che non via siano le condizioni per arrivare ad un esito favorevole di adesione.

E' altrettanto doveroso rilevare che l'obiettivo del legislatore di ridurre il contenzioso, utilizzando l'istituto del reclamo mediazione, non ha raggiunto i risultati sperati perché, ai fini dei tributi locali, la materia imponibile è determinata da elementi certi e reali, assai diversi dai criteri presuntivi di reddito, utilizzati dall'Agenzia delle Entrate per gli accertamenti dei tributi erariali.

L'unico caso in cui gli accertamenti IMU generano materia imponibile tecnicamente concordabile, riguarda la quantificazione del valore venale in comune commercio delle aree edificabili, dove è presente lo strumento dell'accertamento con adesione, più efficace e di semplice utilizzo rispetto al reclamo mediazione.

La procedura e i tempi di espletamento del reclamo mediazione possono essere così riepilogati:



Lo strumento del reclamo è soggetto a precisi adempimenti formali, richiamati dal Decreto Legislativo numero 546 del 31 dicembre 1992, così come modificato e integrato dal Decreto Legislativo numero 156 del 24 settembre 2015, con particolare riferimento al contenuto del nuovo articolo 17 bis.

Nel momento in cui l'ufficio tributi riceve un atto di reclamo mediazione, è sempre necessario verificare se l'atto è conforme nella forma, nella sostanza e nei tempi, alle previsioni normative sopra richiamate, per evitare di trattare con la procedura di reclamo mediazione una semplice istanza di autotutela.

Il primo elemento che consente prontamente di separare le due tipologie di atti è riferibile all'intestazione, in quanto l'atto di reclamo mediazione, seppure presentato all'ufficio tributi, deve essere intestato alla Commissione Tributaria Provinciale.

Il secondo elemento attiene al soggetto titolato a presentare il reclamo mediazione, perché il reclamo può essere presentato personalmente dal contribuente soltanto nel caso in cui il valore dalla pratica sia inferiore a 3.000 euro.

Il terzo aspetto da verificare riguarda la tempestività della presentazione del reclamo, sulla base del termine di 60 giorni dalla data di notifica la quale, per il contribuente, coincide con la data di ricezione dell'avviso di accertamento.

Questi tre passaggi prioritari sono eseguiti celermente e consentono al funzionario dell'ufficio tributi, di attivare la procedura corretta; sono ricorrenti le richieste inoltrate dai contribuenti e indirizzate all'ufficio tributi che hanno come oggetto "reclamo mediazione", ma che in realtà non hanno i requisiti previsti dalla Legge per essere considerati tali e devono essere trattate come semplici istanze.

Le attività legate all'istituto del reclamo mediazione, all'interno degli enti di modesta dimensione, non possono essere oggettivamente delegate ad altro soggetto e, quindi, è ragionevole ritenere che la funzione possa essere espletata dal funzionario responsabile dell'ufficio tributi che, per competenza e professionalità, è la persona più adeguata e preparata ad assumere decisioni nell'interesse dell'ente in materia di fiscalità locale.

Il funzionario dell'ufficio che gestisce le procedure di reclamo mediazione dovrà generare una procedura amministrativa che renda conto della registrazione del reclamo ricevuto, della convocazione del ricorrente, del verbale di espletamento del tentativo di adesione e della conclusione del procedimento con esito positivo o negativo.

Il procedimento può infatti concludersi con l'annullamento dell'avviso di accertamento, con un accordo positivo che conferma l'avviso e ne riduce le sanzioni o con un accordo negativo che conferma l'avviso e avvia la fase di deposito del ricorso presso la Commissione Tributaria Provinciale.

Esiste una quarta possibilità, che tendiamo a sconsigliare, e riguarda l'ipotesi in cui l'ufficio tributi non proceda con la convocazione del contribuente per l'avvio del reclamo mediazione, manifestando un silenzio che attesta, di fatto, il diniego alle richieste formulate dal ricorrente nel reclamo mediazione.

Seppure il diniego e la mancata convocazione sia una procedura legittima, riteniamo sempre utile convocare il ricorrente, anche quando vi siano alte probabilità di chiusura negativa del verbale, al fine di evitare che la Commissione Tributaria possa ritenere improprio l'atteggiamento di chiusura pregiudiziale da parte dell'ente.

Esiste in realtà anche una quinta ipotesi, quella in cui l'ufficio convochi il ricorrente e lo stesso non si presenti; anche in questo caso è sempre opportuno redigere un verbale negativo, sottoscritto dal solo funzionario, da allegare eventualmente alle memorie difensive dell'ente per evidenziare la correttezza e la disponibilità dell'ufficio, nel garantire i diritti del contribuente.

L'obiettivo del reclamo mediazione è quello di ridurre il contenzioso, generando un

reciproco interesse delle parti a definire l'accertamento, con una riduzione delle sanzioni per il cittadino e con una riscossione più rapida per il Comune.

Questa procedura, si colloca all'interno della più ampia fattispecie degli "istituti deflattivi del contenzioso" che, nelle varie fasi successive alla notifica dell'accertamento, possono determinare la cessazione del motivo del contendere, con riduzioni delle sanzioni e pagamento del tributo, degli interessi e della sanzione ridotta.

Gli istituti deflattivi del contenzioso in materia di tributi locali, possono essere così riepilogati:

ACCERTAMENTO CON ADESIONE	• SI APPLICA LA SANZIONE PARI AL 33,33% DELLA SANZIONE IRROGATA
RECLAMO - MEDIAZIONE	• SI APPLICA LA SANZIONE PARI AL 35% DELLA SANZIONE MINIMA DI LEGGE
CONCILIAZIONE IN PRIMO GRADO	• SI APPLICA LA SANZIONE PARI AL 40% DELLA SANZIONE MINIMA DI LEGGE
CONCILIAZIONE IN SECONDO GRADO	• SI APPLICA LA SANZIONE PARI AL 50% DELLA SANZIONE MINIMA DI LEGGE

S: come "Soggettività passiva"

La soggettività passiva ai fini IMU, è riconducibile all'articolo 9 comma 1 del Decreto Legislativo numero 23 del 14 marzo 2011, ed è sostanzialmente in linea con la struttura originariamente prevista per l'imposta comunale sugli immobili.

La norma che fissa la soggettività passiva è quindi la seguente:

"Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto."

La norma si è però evoluta e nel corso degli anni sono emerse casistiche sempre più particolari che hanno necessità di essere approfondite per una corretta gestione del tributo.

In particolare, sono cresciute le variabili che intervengono nella individuazione del soggetto tenuto al pagamento dell'imposta, superando le originarie semplificazioni che tendevano a rilevare che l'IMU è un'imposta che grava sulla proprietà degli immobili.

Questa affermazione se non opportunamente declinata nelle sue diverse variabili, rischia di portare l'ufficio tributi verso conclusioni errate, con intestazione e notifica di avvisi di accertamento a soggetti diversi da quelli tenuti al pagamento del tributo.

Nelle pagine successive affrontiamo, ad esempio, il caso delle differenze tra il diritto di usufrutto e il diritto di abitazione, trasferito per Legge, per atto notarile o per separazione dei coniugi, così come nel capitolo precedente abbiamo approfondito il caso degli eredi e del curatore dell'eredità giacente.

Altrettanto particolare, ai fini della soggettività passiva, è il caso dei beni immobili ricompresi nel Trust affrontato nelle pagine precedenti.

Il principio cui porre attenzione nel momento in cui l'ufficio tende a individuare il soggetto passivo corretto, è la presenza unitaria del diritto reale di proprietà sull'immobile.

Laddove la proprietà non è unitaria sullo stesso soggetto, è necessario chiarire a chi competono gli obblighi tributari, visto che i diritti sull'immobile tendono a suddividersi tra: usufruttuario e nudo proprietario, tra proprietario e titolare del diritto di abitazione, tra proprietario e concessionario, tra comodante e comodatario, tra proprietario del fabbricato e titolare del diritto di superficie dell'area, tra proprietario e locatario, tra coniuge ed ex coniuge.

Le molteplici casistiche evidenziano sempre casi particolari e nuovi che alimentano lo studio, l'approfondimento e la crescita professionale di chi opera nella materia fiscale.

Riteniamo quindi utile riepilogare, in modo sintetico, le molteplici casistiche che interessano le diverse soggettività passive ai fini IMU, in modo da collocare con precisione le possibili articolazioni operative che tendono a manifestarsi nel lavoro quotidiano dell'ufficio tributi.

SONO SOGGETTI PASSIVI I SEGUENTI TITOLARI DI DIRITTI REALI:	
1 - PROPRIETARIO	(colui che può godere e disporre del bene in modo pieno ed esclusivo ai sensi dell'articolo 832 del Codice Civile)
2 - USUFRUTTUARIO	(per contratto, per testamento o per Legge ai sensi dell'articolo 324 del Codice Civile, genitori su figli minori)
3 - USUARIO	(ha il diritto d'uso del bene limitatamente ai bisogni suoi e della sua famiglia ai sensi dell'articolo 1021 del Codice Civile)
4 - TITOLARE DEL DIRITTO D'ABITAZIONE	(ha il diritto di abitare una casa limitatamente ai bisogni suoi e della sua famiglia ai sensi dell'articolo 1022 del Codice Civile)
5 - ENFITEUTA	(gode del bene come un proprietario, ma con due obblighi specifici: migliorare il fondo e pagare un canone al proprietario)
6 - TITOLARE DEL DIRITTO DI SUPERFICIE	(è titolare del diritto di edificare un proprio fabbricato sul suolo di altri)

SONO SOGGETTI PASSIVI I SEGUENTI NON TITOLARI DI DIRITTI REALI:	
1 -	LOCATARIO FINANZIARIO
2 -	CONCESSIONARIO DI BENI DEMANIALI
3 -	CONIUGE ASSEGNATARIO DELLA CASA CONIUGALE

NON SONO SOGGETTI PASSIVI IMU LE SEGUENTI CASISTICHE:	
1 -	NUDO PROPRIETARIO
2 -	LOCATORE FINANZIARIO
3 -	COMODATARIO
4 -	AFFITTUARIO
5 -	CONCEDENTE DIRITTI: uso, usufrutto, abitazione, enfiteusi, superficie, area demaniale
6 -	CONIUGE PROPRIETARIO MA NON ASSEGNATARIO della casa coniugale in caso di separazione o divorzio

T: come “Tassazione casi particolari”

La tassazione delle basi imponibili ai fini IMU, è stata oggetto di molteplici variazioni e variabili applicative, in parte ereditate dalla precedente imposizione ICI e in larga misura derivante dal susseguirsi di interventi normativi centralistici che hanno ridotto i margini regolamentari di competenza degli enti locali.

La potestà regolamentare, fissata originariamente dal disposto dell'articolo 52 del Decreto Legislativo numero 504 del 30 dicembre 1992 e dell'articolo 59 del Decreto Legislativo numero 446 del 15 dicembre 1997, è stata contratta in modo significativo dalla data di introduzione dell'imposta municipale propria.

E' quindi opportuno che, in prossimità della scadenza per l'approvazione del bilancio preventivo per il prossimo esercizio finanziario, i funzionari degli uffici tributi verifichino le eventuali modifiche da apportare ai propri regolamenti, per evitare contenuti non coordinati con i vincoli normativi nazionali.

A tale proposito può essere utile riepilogare i casi in cui l'imposta non è dovuta, per effetto di normative nazionali, oppure il tributo è comunque dovuto.

I CASI DI ESENZIONE IMU APPLICABILI PER LEGGE:	
1 -	ABITAZIONI PRINCIPALI escluso A/1, A/8 e A/9
2 -	PERTINENZE ABITAZIONI PRINCIPALI nei limiti previsti dalla Legge
3 -	CASA CONIUGALE ASSEGNATA AL CONIUGE SEPARATO
4 -	ABITAZIONI DEL PERSONALE DI FORZE ARMATE E SICUREZZA
5 -	ABITAZIONI DI SOGGETTI AIRE NON LOCATE dal 2015
6 -	ALLOGGI SOCIALI

I CASI DI ESENZIONE IMU APPLICABILI PER LEGGE:	
7 -	ALLOGGI ASSEGNATE AI SOCI DALLE COOPERATIVE INDIVISE
8 -	FABBRICATI “MERCE”
9 -	TERRENI AGRICOLI DI I.A.P. dal 2016
10 -	FABBRICATI RURALI STRUMENTALI ALL'ATTIVITA' AGRICOLA dal 2014

I CASI DI IMU DOVUTA PER LEGGE	
1 -	ABITAZIONI IN COMODATO A PARENTI IN LINEA RETTA DI 1° GRADO (l'IMU è dovuta, è prevista la sola riduzione al 50% della base imponibile)
2 -	ALLOGGI DEGLI ISTITUTI CASE POPOLARI (l'IMU è dovuta, è prevista la sola riduzione di 200 euro)
3 -	ABITAZIONI RURALI DI CATEGORIA A/6 (l'IMU è dovuta, salvo il caso in cui siano utilizzate come abitazioni principali)
4 -	TERRENI AGRICOLI DI SOGGETTI I.A.P. (l'IMU è dovuta, fino al 2016)
5 -	TERRENI AGRICOLI DI SOGGETTI NON I.A.P. (l'IMU è dovuta)

Con riferimento alle suddette casistiche particolari, riteniamo doveroso articolare con maggiore dettaglio, la fattispecie imponibile dei terreni agricoli che è stata oggetto di altalenanti modifiche normative.

I terreni agricoli modificano la loro tassazione, come illustrato nella suddetta tabella, a seconda che siano posseduti e utilizzati da coltivatori diretti a titolo principale o da imprenditori agricoli professionali oppure siano di proprietà o condotti, da soggetti non in possesso dei requisiti di agricoltore a titolo principale previsti dall'articolo 1 del Decreto Legislativo numero 99 del 29 marzo 2004.

I terreni agricoli sono anche stati oggetto di modifiche degli obblighi tributari, in base alla loro collocazione territoriale, con la ulteriore complicazione generata dal legislatore, rispetto ai criteri di classificazione dei Comuni montani, parzialmente montani e non montani.

L'attività di accertamento ai fini IMU sui terreni agricoli è pertanto molto delicata e potenzialmente diversa per le annualità 2014 e 2015, rispetto al 2016 e successivi, perché nel suddetto periodo vi è stata una diverso riferimento normativo alla tipologia di elenchi dei Comuni montani.

Il tema non è irrilevante, tenuto conto del fatto che quasi la metà dei Comuni è considerato montano, secondo l'elenco contenuto nella circolare del Ministero delle Finanze numero 9 del 14 giugno 1993.

I Comuni italiani montani e non montani, per Regione, 2017

Regione	Montani	Non montani
Piemonte	41,4%	58,6%
Valle d'Aosta	100,0%	0,0%
Lombardia	33,8%	66,2%
Trentino – Alto Adige	100,0%	0,0%
Veneto	20,0%	80,0%
Friuli – Venezia Giulia	38,9%	61,1%
Liguria	71,1%	28,9%
Emilia Romagna	29,1%	70,9%
Toscana	39,1%	60,9%
Umbria	75,0%	25,0%
Marche	40,6%	59,4%
Lazio	46,3%	53,7%
Abruzzo	65,6%	34,4%
Molise	81,6%	18,4%
Campania	35,8%	64,2%
Puglia	10,1%	89,9%
Basilicata	80,9%	19,1%
Calabria	53,3%	46,7%
Sicilia	26,2%	73,8%
Sardegna	57,0%	43,0%
ITALIA	43,4%	56,6%

Fonte: elaborazione IFEL-Dipartimento Studi Economia Territoriale su dati Istat, 2017

E' pertanto opportuno che l'ufficio tributi verifichi, per una corretta elaborazione degli accertamenti IMU, a decorrere dall'annualità 2016, se il proprio ente è ricompreso nell'elenco della suddetta circolare ministeriale: a pieno titolo, con l'annotazione "parzialmente delimitato" o seppure non vi è ricompreso.

Diverso è il caso degli accertamenti IMU sui terreni agricoli dei Comuni montani, per gli anni 2014 e 2015, perché la classificazione montana non si riferisce alla richiamata circolare numero 9 del 1993, ma all'elenco dei Comuni predisposto dall'Istituto nazionale di statistica.

In molti casi i Comuni sono considerati montani in entrambi gli elenchi e quindi non vi sono divergenze applicative in termini tributari, laddove invece vi fosse la presenza in uno solo dei due elenchi, crescono le complessità operative e gli accertamenti devono essere gestiti con maggiore attenzione.

U: come “Usufrutto e diritto di abitazione”

I diritti di usufrutto e di abitazione sono presenti in molte casistiche di tassazione del patrimonio immobiliare e può essere utile approfondirne i contenuti e le differenze, al fine di determinare una corretta applicazione della soggettività passiva ai fini IMU.

I due istituti, seppure simili, hanno caratteristiche peculiari proprie che generano modalità di tassazione e di accertamento diverse ai fini fiscali.

L'usufrutto è regolato dagli articoli 978 e seguenti del Codice Civile e il suo contenuto è definito dall'articolo 981 del Codice Civile che testualmente recita:

“Lusufruttuario ha diritto di godere della cosa, ma deve rispettare la destinazione economica. Egli può trarre dalla cosa ogni utilità che questa può dare, fermi i limiti stabiliti in questo capo.”

Il successivo articolo 1008 del Codice Civile chiarisce anche la soggettività passiva ai fini delle imposte immobiliari:

“Lusufruttuario è tenuto, per la durata del suo diritto, ai carichi annuali, come le imposte, i canoni, le rendite fondiarie e gli altri pesi che gravano sul reddito. Per l'anno in corso al principio e alla fine dell'usufrutto questi carichi si ripartiscono tra il proprietario e lusufruttuario in proporzione della durata del rispettivo diritto.”

La durata del diritto di usufrutto può essere a tempo determinato e comunque non può eccedere la vita dell'usufruttuario, mentre nel caso di usufrutto a favore di persone giuridiche, la durata massima è fissata a trenta anni.

Il diritto di usufrutto, normalmente, si separa dalla proprietà dell'immobile e quindi la nuda proprietà dello stesso è attribuita a un soggetto diverso, per l'intera durata contrattuale dell'usufrutto o fino alla data di decesso dell'usufruttuario.

Al verificarsi di quest'ultimi eventi, la proprietà dell'immobile si ricompone totalmente in modo automatico nel diritto reale di proprietà, a favore del precedente intestatario della nuda proprietà.

Diverso è invece il caso del diritto di abitazione, regolato dagli articoli 1021 e seguenti del Codice Civile, che prevede la possibilità di abitare l'immobile limitatamente ai bisogni propri e della propria famiglia.

Il diritto di abitazione è quindi molto più restrittivo rispetto al diritto di usufrutto perché esclude alcune possibilità, invece presenti nell'usufrutto:

- il diritto di abitazione non può essere ceduto e non può essere dato in locazione;
- il diritto di abitazione può essere applicato soltanto agli immobili ad uso abitativo e alle relative pertinenze;
- il diritto di abitazione può essere riconosciuto soltanto a persone fisiche e non a persone giuridiche;
- il diritto di abitazione è esercitabile soltanto abitando l'immobile;
- il diritto di abitazione non può essere applicato utilizzando l'immobile in modo diverso da quello abitativo, ad esempio per ufficio.

Il diritto di abitazione è trasferibile attraverso atto notarile oppure per Legge, come previsto dall'articolo 540 del Codice Civile:

“A favore del coniuge è riservata la metà del patrimonio dell'altro coniuge, salve le disposizioni dell'articolo 542 per il caso di concorso con i figli. Al coniuge, anche quando concorra con altri chiamati, sono riservati i diritti di abitazione sulla casa adibita a residenza familiare e di uso sui mobili che la corredano, se di proprietà del defunto o comuni. Tali diritti gravano sulla porzione disponibile e, qualora questa non sia sufficiente, per il rimanente sulla quota di riserva del coniuge ed eventualmente sulla quota riservata ai figli.”

In questo caso, con il decesso del proprietario, il diritto di abitazione transita sul coniuge superstite, a prescindere dall'effettiva attribuzione delle quote di proprietà prevista nella denuncia di successione.

Il diritto di abitazione determina la soggettività passiva ai fini IMU anche in assenza del titolo di proprietà, sia nel caso in cui il diritto di abitazione sia trasferito per atto notarile, sia nel caso che il diritto sia trasferito per Legge, in applicazione dell'articolo 540 del Codice Civile.

La differenza ai fini fiscali dell'istituto dell'usufrutto e del diritto di abitazione è quindi sostanziale, perché nel primo caso la soggettività passiva permane in capo all'usufruttuario fino alla scadenza naturale del diritto, su qualunque immobile e per qualsiasi utilizzo.

Nel secondo caso, invece, la soggettività passiva permane in capo al titolare del diritto di abitazione fino al momento in cui risiede nell'appartamento, a titolo personale o con la propria famiglia.

In entrambi i casi i soggetti passivi ai fini IMU, non sono i proprietari, ma coloro che dispongono del bene a titolo di usufrutto o di uso per abitazione.

La tassazione è quindi chiaramente definita, nel momento in cui esiste una netta separazione tra il proprietario del bene e il soggetto che, disponendo del bene a titolo di usufrutto o di diritto di abitazione, assume la soggettività passiva ai fini IMU.

Il diritto di abitazione è, ad esempio, assegnato per Legge al coniuge superstite, nel caso tipico in cui la casa coniugale è di proprietà esclusiva del defunto o in comproprietà tra i coniugi.

Più complesso è invece il caso dell'immobile di più comproprietari, con il diritto di abitazione oggetto di trasferimento al coniuge superstite di uno degli intestatari dell'immobile che vi risiedeva con il proprio nucleo familiare.

Tipico è il caso dell'abitazione di proprietà di tre fratelli, in cui risiede uno dei tre, al cui decesso, il diritto di abitazione è trasferito al coniuge superstite: la proprietà dell'immobile è suddivisa per un terzo ciascuno ai due fratelli e per il restante terzo agli eredi del defunto, che continuano a utilizzare l'appartamento.

In questo caso è necessario individuare a chi compete la soggettività passiva perché il diritto di abitazione previsto dall'articolo 540 del Codice Civile, riguarderebbe soltanto la quota, pari a un terzo, del defunto e non la totalità dell'immobile.

A nostro avviso, non si ritiene possibile attribuire un diritto di abitazione, per Legge o per atto, che attenga a una quota parziale di un immobile non divisibile; riconfermando il principio che il diritto di abitazione, ai sensi dell'articolo 540 del Codice Civile, è

trasferibile al coniuge superstite soltanto nel caso di proprietà esclusiva del defunto o nel caso di comproprietà tra i coniugi.

I soggetti terzi comproprietari dell'immobile sono quindi sempre soggetti al pagamento del tributo con aliquota ordinaria, mentre permane una divergenza giurisprudenziale sulla soggettività passiva relativa alla proprietà del defunto trasferita per successione agli eredi e per diritto di abitazione al coniuge superstite.

La giurisprudenza prevalente ritiene che non sia applicabile il diritto di abitazione su una quota parziale dell'immobile e quindi l'imposta deve essere versata dagli eredi, con le regole ordinarie e in base alle rispettive quote di possesso.

Altra casistica ricorrente di attribuzione del diritto di abitazione, attiene al caso dei coniugi separati o divorziati, in cui ad uno degli ex coniugi è assegnato il diritto di utilizzo della casa coniugale, a prescindere dalle quote di possesso del bene.

La materia è stata definita dall'articolo 4 comma 12 quinquies della Legge numero 44 del 26 aprile 2012 che testualmente recita:

“Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e successive modificazioni, nonché all'articolo 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, 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.”

La normativa, nella parte conclusiva, richiama in modo esplicito il concetto di diritto di abitazione che è addirittura superato dalla previsione del diritto di esenzione, nella successiva disposizione normativa intervenuta l'anno successivo, con l'articolo 1 comma 707 punto 3 lettera c) della Legge numero 147 del 27 dicembre 2013.

Questa norma stabilisce che non si applica l'IMU *“alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio.”*

La modifica normativa è sostanziale perché mentre il diritto di abitazione, come abbiamo visto in precedenza, trasferisce la soggettività passiva soltanto nel caso di utilizzo per fini abitativi dell'alloggio, la nuova norma attribuisce alla casa coniugale la non tassabilità ai fini IMU, a prescindere dall'utilizzo per fini abitativi, con il rischio di interpretare l'esenzione in maniera completa e incondizionata.

Questa tematica deve essere definitivamente chiarita dal legislatore per evitare potenziali contrasti interpretativi, così come l'ipotesi di assegnazione della casa coniugale di proprietà dei suoceri, utilizzata dal figlio con il proprio nucleo familiare e, in fase di separazione, assegnata con diritto di abitazione alla nuora.

A nostro avviso, le risposte alle due ultime fattispecie trattate sono negative perché l'eventuale interpretazione espansiva della norma, non appare in linea con i principi ispiratori dell'imposta, della soggettività passiva e dei criteri di equità fiscale.

V: come “Versamenti errati e rimborsi”

La gestione delle risultanze dei versamenti eseguiti a titolo di IMU, da parte dei contribuenti, può essere un valido strumento per analizzare il corretto adempimento tributario ma anche per individuare possibili anomalie, che possono portare all'accertamento di una imposta evasa o alla determinazione di una imposta versata in eccedenza.

Sono molteplici i casi in cui lo studio dei versamenti e gli incroci massivi dei dati, possono fornire indicazioni utili nella fase di controllo.

Le principali casistiche che possono emergere dagli incroci informatici dei versamenti con le altre banche dati in uso all'ente locale possono essere così riepilogate:



Tutte le casistiche richiamate sono generate da anomalie di versamento, prodotte da diverse tipologie di errore: di accatastamento, di calcolo, di compilazione del modello di pagamento, di digitazione dell'operazione di pagamento, di errata indicazione del codice tributo, del codice ente o del codice fiscale.

Queste anomalie possono determinare l'emissione di un avviso di accertamento o portare all'emersione di un possibile diritto al rimborso a favore dei cittadini.

Questo punto è fondamentale perché un ufficio tributi, svolgendo una funzione pubblica, ha il dovere di operare con criteri di imparzialità e di equità e, quindi, deve operare con analoga attenzione nelle due fasi: accertamento e rimborso.

La prassi secondo cui, l'ufficio prima accerta le violazioni commesse e poi, forse, verifica i rimborsi spettanti, non è, a nostro modesto avviso, perfettamente in linea con la corretta gestione dell'azione amministrativa.

Riteniamo infatti che la fase di pre accertamento, necessaria per comprendere in modo più puntuale la motivazione di un omesso o parziale versamento, con la finalità di procedere con la possibile notifica di un accertamento tributario, debba essere utilizzata anche nel caso di un incomprensibile versamento da parte del contribuente, per comprendere la motivazione del versamento in eccesso, con la finalità eventuale di procedere con il relativo rimborso.

I principi di compliance e di corretto rapporto tributario tra ente locale e cittadino, per un fisco locale più vicino e più amico, siano percepibili anche da queste azioni simboliche.

Riguardo inoltre ai rimborsi dei tributi locali versati in eccedenza rispetto alla quota statale, si registra un inspiegabile ritardo sull'avvio delle procedure, che hanno originato conflittualità tra i livelli istituzionali e tra cittadini e pubblica amministrazione, contraendo ulteriormente il livello di fiducia verso il fisco locale.

I ritardi dei rimborsi delle quote statali, sommati alle molteplici pratiche di rimborsi non definiti tempestivamente dai Comuni, secondo il termine di 180 giorni fissato dall'articolo 1 comma 164 della Legge numero 296 del 27 dicembre 2006, non migliorano la percezione del sistema fiscale.

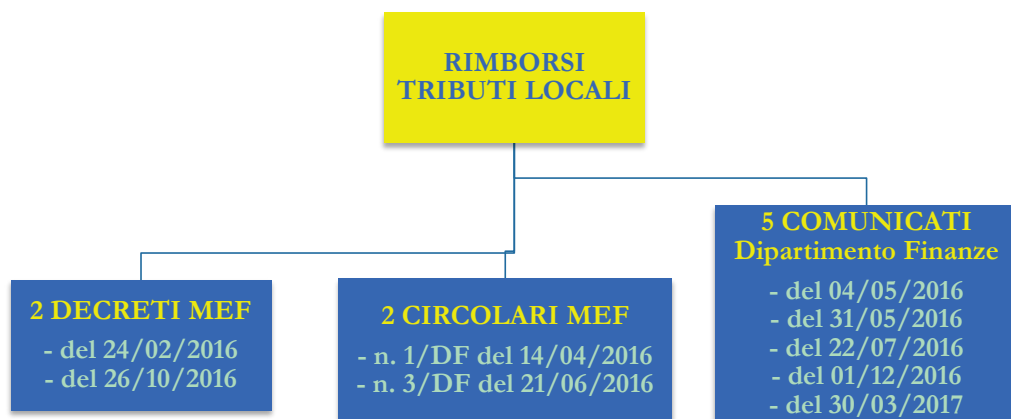
E' pertanto necessario uno sforzo straordinario per riportare in equilibrio i tempi dell'accertamento d'ufficio con l'esecuzione dei rimborsi d'ufficio, evitando che la prima procedura assorba totalmente i tempi e le risorse degli uffici; in questo caso la tecnologia può certamente dare un contributo importante.

Riguardo invece agli aspetti formali e sostanziali per adempiere correttamente ai rimborsi, a cura del Comune o dello Stato, segnaliamo le recenti disposizioni che, con ritardo e con complessità telematiche crescenti, hanno fissato le regole e le procedure attuative per ogni singola fattispecie.

L'ultimo riferimento normativo in materia è riconducibile al Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 26 ottobre 2016 che, con l'articolo 1, ha fissato le procedure di rimborso della quota IMU di competenza statale erroneamente versata:

“Il Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze dispone i rimborsi dei tributi locali risultanti dall'istruttoria compiuta dai comuni sulla base di liste emesse con procedure automatizzate e contenenti, in corrispondenza del singolo nominativo, le generalità dell'avente diritto, l'ammontare dell'imposta da rimborsare e il codice IBAN del conto corrente bancario o postale, intestato al beneficiario del rimborso.”

Questa disposizione è, forse, l'ultima puntata di una pessima rappresentazione che su un tema apparentemente semplice dei rimborsi ai cittadini, ha reso necessari due Decreti Legge, due circolari ministeriali e cinque comunicati del Dipartimento delle Finanze; indispensabili per orientarsi nelle corrette procedure di rimborso e di rendicontazione tra Comuni e Stato.



Z: come “Zonizzazione e valori delle aree edificabili”

Le aree fabbricabili sono soggette al pagamento dell'IMU, sulla base del contenuto dell'articolo 5 comma 5 del Decreto Legislativo numero 504 del 30 dicembre 1992:

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

La comprensione integrale e articolata della suddetta norma è fondamentale per operare correttamente nella gestione della base imponibile ai fini IMU, più complicata in assoluto; tenuto conto che si tratta dell'unica materia imponibile non definita in modo concreto e reale da dati oggettivi e incontrovertibili.

L'attività di accertamento sui corretti adempimenti tributari in materia di IMU sulle aree edificabili è quindi complessa, ma in molti casi i risultati che ne derivano, in termini di recupero di gettito, di materia imponibile e di crescita professionale per l'ufficio, rendono assolutamente efficace e remunerativo l'investimento nel medio e nel lungo termine.

I funzionari degli uffici tributi hanno ovviamente difficoltà ad addentrarsi in una materia tipicamente urbanistica che è caratterizzata da procedure e terminologie specifiche, nelle quali non esiste una certezza matematica di un dato, ma molteplici variabili.

In termini fiscali, un'area edificabile deve avere un valore su cui si applica la relativa aliquota IMU per il calcolo dell'imposta dovuta; ai fini urbanistici la stessa area edificabile può essere valutata in misura diversa, anche da tecnici dello stesso ufficio, perché le sfumature e le sensibilità soggettive cambiano, in base al contesto economico, alle dinamiche territoriali, al mercato locale e alle caratteristiche ambientali presenti e in divenire.

E' quindi necessario che i funzionari degli uffici tributi comprendano che la valutazione delle aree edificabili, in maniera massiva e totalizzante, non può che essere gestita

attraverso lo strumento dell'accertamento con adesione, perché ogni caso può avere caratteristiche diverse da analizzare e da delinearne.

Se tutto questo è vero, è altrettanto necessario che gli uffici tecnici dei Comuni forniscano la doverosa collaborazione ai funzionari degli uffici tributi, evitando di rendere le valutazioni o troppo parcellizzate per singola area, non replicabili ad altre, o troppo semplificate e standardizzate per l'intero territorio comunale, senza distinzioni di zona, di urbanizzazione e di fasce di mercato immobiliare.

Questo argomento non può essere affrontato in poche pagine ma, compresa e condivisa la difficoltà operativa, prima di passare al tema della valutazione è fondamentale fissare alcuni principi su cui costruire l'impalcatura progettuale: cosa è un'area edificabile, da quando si considera edificabile un'area ai fini fiscali, a quale data si deve valutare il valore commerciale, chi calcola il valore delle aree edificabili

Alla prima domanda, ai fini IMU, risponde l'articolo 2 comma 1 lettera b) del Decreto Legislativo 504 del 30 dicembre 1992:

“Per area edificabile si intende l'area utilizzata 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...”

Per rispondere alla seconda domanda è necessario fare ricorso alla giurisprudenza e in particolare, alla sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite numero 25506 del 28 settembre 2006, approfondita nel precedente capitolo tre:

“Ai fini dell'applicazione del D. Lgs. 504/1992, un'area è da considerarsi 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: in tal caso, l'Ici deve essere dichiarata e liquidata sulla base del valore venale in comune commercio, tenendo conto anche di quanto sia effettiva e prossima la utilizzabilità a scopo edificatorio del suolo, e di quanto possano incidere gli ulteriori eventuali oneri di urbanizzazione”.

La decorrenza quindi della attribuzione dell'edificabilità di un'area, ai fini IMU, deve essere riferita alla data di adozione dello strumento urbanistico o della variante urbanistica, a prescindere dall'approvazione definitiva della Regione.

Il terzo tema da definire è relativo alla data di quantificazione del valore venale in comune commercio dell'area edificabile e, in questo caso, il riferimento normativo è indicato al suddetto articolo 5 comma 5, che stabilisce che il valore è quello riferito al 1° gennaio dell'anno di imposizione.

Questo significa che in presenza di una variante urbanistica intervenuta nel corso dell'anno che accresce o riduce il valore dell'area edificabile, la decorrenza del nuovo valore avrà effetto dal 1° gennaio dell'anno successivo.

Il requisito di edificabilità esplica effetti, quindi, dalla data di adozione dello strumento urbanistico, mentre la decorrenza fiscale avrà effetto dal 1° gennaio dell'anno successivo.

Definiti i primi parametri di riferimento, è possibile avviare l'analisi della procedura

di calcolo del valore delle aree edificabili, ribadendo che la stima dei valori in comune commercio delle aree edificabili è una procedura tecnica e non una valutazione delegata alla rappresentanza politica che, altrimenti, rischia di assumere una responsabilità per una decisione priva dei necessari contenuti patrimoniali e urbanistici.

La delibera del Consiglio Comunale, ai sensi dell'articolo 59 comma 1 lettera g) del Decreto Legislativo numero 446 del 15 dicembre 1997 o della Giunta Municipale, se delegata dal regolamento comunale, in materia di valori medi venali in comune commercio delle aree edificabili, a nostro modesto avviso, deve essere supportata da una puntuale perizia di natura tecnica.

Una perizia che determini i valori dei terreni edificabili: suddividendo il territorio in zone, le zone in comparti, i comparti in aree urbanizzate e non urbanizzate, distinguendo le zone in base agli indici di edificabilità, alla destinazione urbanistica, agli oneri di urbanizzazione necessari e ai prezzi medi di mercato rilevati per lotti edificabili analoghi.

La delibera dell'organo politico è certamente legittima, ma il fulcro centrale rimane la perizia di natura tecnica che può essere elaborata con tre diverse soluzioni, che indichiamo in ordine partendo da quello che riteniamo più efficace:

1. il Comune può decidere di affidare all'Agenzia delle Entrate l'elaborazione della "zonizzazione" del territorio, con la quantificazione dei valori delle aree edificabili, utilizzando i criteri sopra menzionati, in modo da avere una valutazione di un soggetto terzo e pubblico che garantisce l'ente di fronte ai cittadini e alla Commissione Tributaria;
2. il Comune, in alternativa alla prima ipotesi, può decidere di richiedere l'elaborazione della "zonizzazione" e della perizia sopra richiamata, con le stesse metodologie elaborative, al proprio ufficio urbanistico; la valutazione è di parte e quindi potrebbe avere meno efficacia di fronte ai cittadini e alla Commissione Tributaria;
3. il Comune, nell'impossibilità di procedere con le prime due soluzioni, per motivi di urgenza, di prescrizione o di difficoltà oggettiva dell'ufficio tecnico, può deliberare l'affidamento motivato ad un tecnico esterno all'Amministrazione, affinché sia redatta la perizia di stima con i criteri illustrati.



I criteri di quantificazione dei valori venali in comune commercio sono inoltre influenzati da parametri commerciali e dalla maggiore vicinanza o distanza, dal perfezionamento delle procedure amministrative per il rilascio del permesso a costruire.

Incidono quindi sul valore commerciale: le fasi di perfezionamento della delibera di adozione dello strumento urbanistico, gli eventuali vincoli urbanistici e paesaggistici, il lotto minimo di edificabilità, l'approvazione di piani attuativi, la cessione dei diritti edificatori, il trasferimento di cubature, il diritto di rilocalizzazione.

Su questi principi definiti dall'ente, in modo autonomo o con il supporto di professionalità esterne, è possibile costruire l'impalcatura progettuale su cui elaborare efficaci ed efficienti azioni di contrasto all'evasione IMU, su basi imponibili con importante rilievo patrimoniale, soprattutto nei Comuni con strumenti urbanistici ragionevolmente recenti ed espansivi.

CAPITOLO 7

CATASTO E TERRITORIO: DUE REALTA' DISTANTI IN ATTESA DELLA RIFORMA

La riforma dell'attuale catasto parte dal lontano 1939, con la volontà di costituire un catasto geometrico suddiviso in particelle e in mappature, dapprima dei terreni e a seguire dei fabbricati.

Le diverse disposizioni normative che, negli oltre settanta anni successivi, hanno integrato e revisionato le tariffe e i criteri dei sistemi valutativi, sono passate da una guerra mondiale, dal periodo della ricostruzione post bellica, dal boom economico degli anni sessanta, da un secondo periodo di sviluppo sconsiderato dei condoni nell'edilizia, da un rinnovato rilancio dell'immobiliare negli anni novanta e dalla recente crisi economica.

In questi ultimi settanta anni il nostro territorio è cambiato, le nostre città hanno modificato il loro aspetto e i loro equilibri e il mercato immobiliare è profondamente mutato nella tipologia, nella qualità e nel valore patrimoniale.

Nonostante questa trasformazione immobiliare, il catasto edilizio urbano non è mai stato oggetto di una vera riforma strumentale al passo con i tempi: una riforma che consentisse al catasto di uscire dalle regole e dai meccanismi valutativi elaborati in periodi ormai profondamente diversi dall'attuale contesto urbanistico e immobiliare.

La stessa agenzia del territorio con apertura di analisi, riferisce:

“La prima revisione generale delle tariffe, avvenuta nel 1990, dopo cinquant'anni, si è limitata sostanzialmente, nel rispetto della normativa vigente, ad una rideterminazione delle tariffe stesse, senza incidere sull'aggiornamento dell'ormai superato sistema valutativo del 1939.”

Le attuali categorie catastali, su cui si basa l'intera tassazione immobiliare e in particolare l'imposta municipale propria, sono state definite dalla circolare numero 134 del 6 luglio 1941.

Da allora, alcuni interventi normativi, circolari e risoluzioni applicative hanno introdotto strumenti e metodologie operative più moderne e allineate alla nuova tecnologia informatica, ma la struttura di base della suddivisione delle categorie catastali non è cambiata.

Le unità immobiliari erano e sono tuttora divise in:

1. immobili a destinazione ordinaria;
2. immobili a destinazione speciale;
3. immobili a destinazione particolare;
4. immobili privi di rendita o entità urbane.

La fotografia dello stock immobiliare complessivo presente nel nostro Paese è un dato fondamentale da cui partire per una seria analisi delle risorse fiscali, perché la gestione delle entrate locali non può prescindere dall'analisi delle basi imponibili immobiliari che rappresentano il parametro di riferimento per IMU, TASI e TARI.

Sarebbe semplicistico e superficiale eseguire una comparazione dei carichi fiscali IMU dei cittadini di Comuni limitrofi o di Città capoluogo, basandosi sulle sole aliquote, senza prendere in considerazione i dati catastali e immobiliari.

La prima valutazione, per avviare l'analisi del catasto e della sua reale rappresentazione territoriale, deve partire dalla conoscenza dei dati che, con grande professionalità e competenza vengono annualmente forniti dall'Osservatorio del mercato immobiliare dell'Agenzia delle Entrate.

L'ultima pubblicazione del 13 luglio 2018, che ha fornito le statistiche catastali dell'anno 2017, evidenzia che *“Lo stock immobiliare censito negli archivi catastali italiani consiste di quasi 75 milioni di immobili o loro porzioni, di cui circa 65 milioni sono censite nelle categorie catastali ordinarie e speciali, con attribuzione di rendita, poco meno di 3,5 sono censite nelle categorie catastali del gruppo F che rappresentano unità non idonee, anche se solo temporaneamente, a produrre ordinariamente un reddito e poco più di 6,5 milioni sono beni comuni non censibili, cioè di proprietà comune e che non producono reddito, o unità ancora in lavorazione.”*

Gli immobili presenti in Italia e iscritti in catasto al 31 dicembre 2017, suddivisi per gruppi di categoria e per sommatoria della rendita catastale, sono i seguenti:

Stock immobiliare al 31/12/2017

Gruppo	Totale stock catastale al 31/12/2017	Totale* rendita catastale (€) al 31/12/2017
A	35.658.797	18.519.733.077
B	204.453	1.375.846.296
C	27.308.102	6.105.166.299
D	1.601.230	10.531.819.917
E	173.924	775.892.022
Totale	64.946.506	37.308.457.610

F**	3.419.711	
Beni comuni non censibili	6.523.950	
Altro***	94.975	

TOTALE 2017	74.985.142	37.308.457.610
--------------------	-------------------	-----------------------

**Nell'ambito dei gruppi D ed E sono presenti unità immobiliari senza rendita catastale (4.360 unità del gruppo D e 75.427 unità del gruppo E). Per alcune unità la rendita è in corso di attribuzione, altre sono unità alle quali la rendita non viene attribuita (es.: oltre 63.500 unità nella*

categoria E/7, che identifica gli immobili destinati all'esercizio pubblico dei culti – chiese, moschee, sinagoghe, ecc.)

*** Nel gruppo F (categorie fittizie di immobili che non producono reddito) non sono conteggiate 23.725 unità ubicate nelle province di Trento e Bolzano censite in categorie non equiparabili o non previste nel resto del territorio italiano. In particolare sono state escluse dal totale del gruppo F 1.312 unità nella categoria F/7 (nella quale sono censiti portici, porzioni di fabbricati, beni comuni non censibili), 16.890 unità nella categoria F/9 (nella quale sono censite unità provenienti dal catasto fondiario), 5.274 unità nella categoria F/10 (nella quale sono censite unità dichiarate o ritenute rurali) e 249 unità nella categoria F/11 (nella quale sono censite unità immobiliari in attesa di accatastamento). Tali unità sono incluse in Altro.*

**** Unità immobiliari in lavorazione e che quindi non trovano, al momento della rilevazione, collocazione precisa nelle altre tipologie catastali (Unità immobiliari urbane fuori tariffa, Unità partita R, Uso non accertato, Unità immobiliari urbane da accertare).*

I dati evidenziano un numero molto alto di fabbricati, cui dovrebbero essere aggiunti i terreni agricoli e edificabili, che generano una base imponibile fondamentale per i tributi locali, caratterizzati e focalizzati in via prevalente sulla fiscalità immobiliare.

E' pertanto doveroso entrare con gradualità in questi numeri per comprendere spazi di manovra, in termini di governo delle politiche fiscali locali, e possibilità di recupero di risorse sommerse e non visibili in termini di entrate tributarie.

I parametri sui cui intendiamo soffermare l'attenzione del lettore, affinché possano essere attivate azioni efficaci di conoscenza del proprio territorio e di contrasto mirato all'evasione dei tributi locali di natura immobiliare, sono sostanzialmente due:

1. potenziale elusione derivante da una disforme rappresentazione delle categorie catastali rispetto alle reali presenze immobiliari nel territorio;
2. potenziali effetti fiscali su comportamenti elusivi dei contribuenti e sul bilancio comunale.

Per raggiungere questi obiettivi è importante iniziare il nostro percorso nei dati catastali, suddividendo le rendite degli immobili iscritti in catasto, sulla base della loro intestazione tra persone fisiche, che possono fruire dell'esenzione per l'abitazione principale e pertinenze, e persone non fisiche, riferibili a enti, società, fondazioni, cooperative, consorzi.

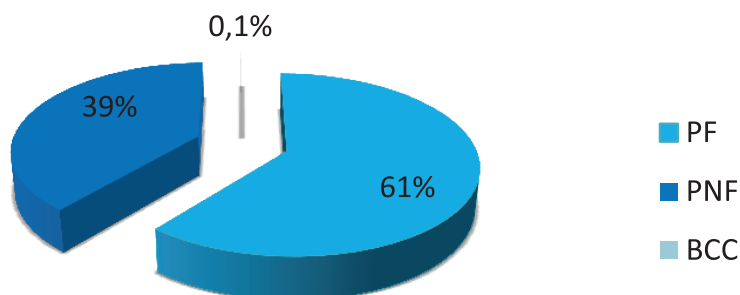
L'ultima classificazione, per rendite catastali residuali che interessano meno il nostro approfondimento, riguarda poi i beni comuni censibili che attengono prevalentemente ad alloggi di portierato, piscine condominiali e aree di parcheggio comuni.

La suddivisione della rendita catastale per tipologia di categoria e di proprietario, consente di individuare una ripartizione media delle basi imponibili, con conseguente effetto sui carichi fiscali, tra le persone e i soggetti giuridici: la distribuzione fiscale delle rendite colpisce le persone fisiche nella misura del 61% e gli altri soggetti per il restante 39%.

Rendita catastale in euro per gruppi di categorie catastali e per tipologia di intestatari e variazione % annua

Gruppo	Intestatari			Totale (€)	Var % 2017/2016
	PF	PNF	BCC		
A (senza A/10)	15.688.023.716	1.293.827.296	3.719.398	16.985.570.411	0,5%
A/10	589.323.436	943.473.480	1.365.751	1.534.162.666	-0,6%
B	37.497.947	1.336.764.997	1.583.352	1.375.846.296	0,7%
C	4.497.717.969	1.596.819.206	10.629.124	6.105.166.299	0,4%
D	1.912.607.532	8.606.085.384	13.127.001	10.531.819.917	0,5%
E	36.858.989	734.867.322	4.165.710	775.892.022	-1,0%
Totale	22.762.029.588	14.511.837.686	34.590.336	37.308.457.610	0,4%

Distribuzione rendita catastale per tipologia di intestatari



Soffermendosi poi sull'analisi del numero e della tipologia di soggetti intestatari degli immobili, passando quindi dalle rendite ai proprietari, le percentuali si modificano ed emergono altre considerazioni utili:

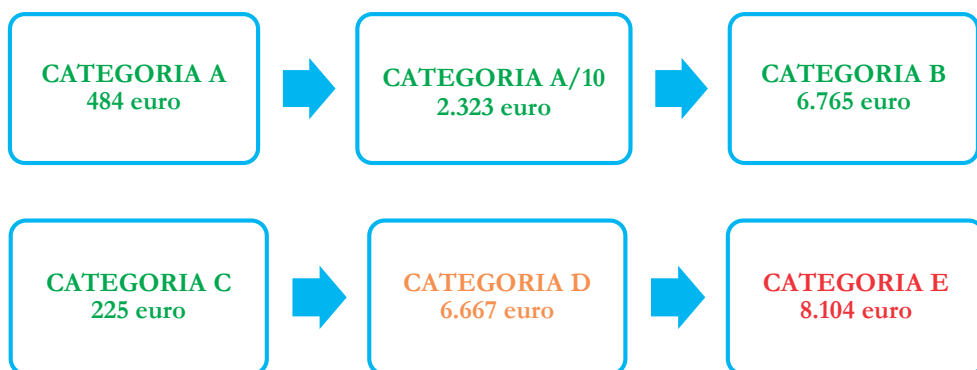
1. il numero di immobili nel 2017 è aumentato dello 0,8%; Ciò nonostante questa percentuale di crescita non è stata percepita dai bilanci comunali che anzi hanno avuto una contrazione in termini di gettito IMU e TASI;
2. rispetto al totale del numero degli immobili censiti e intestati in catasto, l'88% circa è di proprietà di persone fisiche e soltanto l'11,6% è detenuta da enti, società e altri soggetti con personalità giuridica: emerge quindi una differenza interessante rispetto alla distribuzione per rendita catastale. Di fatto, le persone fisiche hanno la proprietà dell'88% circa degli immobili con un totale di rendi-

te catastali pari al 61% del totale, mentre gli altri soggetti diversi dalle persone fisiche hanno la proprietà dell'11,6% degli immobili, con un totale di rendite catastali pari al 39% del totale. Questo significa che la rendita catastale media dei fabbricati posseduti da persone fisiche, pari a 395 euro, è sensibilmente inferiore a quella relativa a immobili di persone giuridiche e altri enti, che risulta pari a 2.027 euro.

La rendita media è quindi molto diversa tra le due tipologie di soggetti passivi, ed entrando ancora più nel dettaglio è possibile rilevare quali siano le categorie con le rendite catastali medie più elevate e quindi con una maggiore potenzialità di gettito ai fini IMU.

Diventa interessante, a questo punto, conoscere le rendite catastali medie di ogni gruppo di categorie catastali suddivise per tipologia di intestatari, per comprendere meglio le dinamiche e l'attuale distribuzione dei carichi fiscali locali.

RENDITE CATASTALI MEDIE PER GRUPPI DI CATEGORIE CATASTALI



Maggiore è la rendita catastale media, più alta è la tassazione media per singola unità immobiliare e quindi, tralasciando la categoria E che riguarda fabbricati oggettivamente esenti da IMU, l'ufficio, nel verificare tutte le unità immobiliari, può comunque definire le priorità secondo fattispecie imponibili con carichi fiscali più elevati, in termini di accertamento medio.

Un altro aspetto su cui riteniamo opportuno concentrare l'attenzione, sempre nell'ambito della difforme rappresentazione catastale rispetto alle reali presenze immobiliari sui territori, riguarda il dettaglio della categoria catastale A, relativa ai fabbricati a uso abitativo.

Le suddette categorie sono numericamente inadeguate rispetto alle molteplici differenziazioni delle unità immobiliari presenti sul mercato, ma soprattutto hanno difetti d'origine immediatamente rilevabili da una visione più attenta dei dati. In particolare, pensando a una abitazione tipo, viene da domandarsi quale sia la corretta categoria attribuibile e soprattutto, per il legislatore, quali siano le case di lusso.

Le abitazioni iscritte in catasto superano i 32 milioni di unità e oltre il 92% è di proprietà di persone fisiche: è quindi facilmente intuibile perché la tassazione degli immobili ad uso abitativo sia un tema di scontro politico costante tra le coalizioni che si sono succedute al governo del Paese e di diversa sensibilità tra l'Italia e l'Unione Europea.

In realtà, in questa fase, il tema da affrontare con serietà non è se l'abitazione principale non di lusso debba essere fiscalmente esente, a prescindere dal numero di immobili posseduti o dal reddito del nucleo familiare, ma se la classificazione catastale degli immobili sia corretta o meno.

La classificazione catastale e la conseguente quantificazione di un valore patrimoniale imponibile, mediante l'attribuzione di una rendita catastale, garantisce l'attuazione del contenuto dell'articolo 53 della Costituzione che fissa il principio di progressività del sistema tributario: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”*

Ai fini IMU e TASI, in presenza di aliquote ordinarie identiche per tutti gli immobili a uso abitativo, diversi dall'abitazione principale, il meccanismo di progressività si realizza soltanto mediante una classificazione catastale che attribuisca una rendita e un valore più elevato agli immobili di lusso rispetto agli alloggi periferici e popolari.

La prima perequazione fiscale non avviene con la determinazione delle aliquote IMU, ma con la corretta attribuzione della categoria catastale alle singole unità immobiliari, in base a criteri certi e verificabili sul territorio.

Chiarita l'importanza della corretta classificazione delle unità immobiliari, a livello nazionale e locale, è interessante analizzare il quadro della situazione catastale al 31 dicembre 2017:

Numero unità immobiliari residenziali per categoria catastale e per tipologia di intestatari e variazione % annua

Categoria	Intestatari			Totale	Var % stock 2017/2016
	PF	PNF	BCC		
A/1	29.102	5.560	9	34.671	-1,6%
A/2	11.851.684	903.882	2.953	12.758.519	0,7%
A/3	11.625.414	1.074.138	4.286	12.703.838	0,4%
A/4	5.142.722	448.874	3.074	5.594.670	-0,3%
A/5	748.912	82.492	392	831.796	-2,3%
A/6	591.068	34.953	166	626.187	-2,5%
A/7	2.317.580	66.822	466	2.384.868	1,0%
A/8	28.486	6.260	18	34.764	-0,7%
A/9	1.657	845	3	2.505	-0,8%
A/11	19.425	4.976	54	24.455	2,2%
Totale	32.356.050	2.628.802	11.421	34.996.273	0,3%

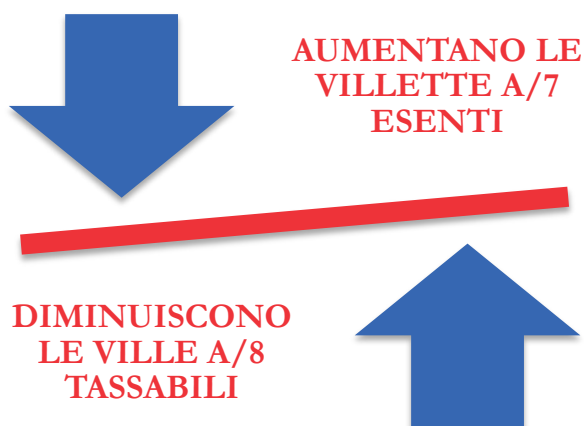
Nella tabella sopra pubblicata, abbiamo riportato in rosso gli immobili che, in base all'iscrizione in catasto, risultano essere abitazioni di lusso possedute da persone fisiche e da soggetti diversi dalle persone fisiche.

Gli immobili di lusso secondo quanto risulta in catasto, nelle categorie catastali A/1, abitazioni di tipo signorile, A/8 abitazioni in ville e A/9 castelli, palazzi di pregio artistico o storico, sono pari al 2 per mille, un dato molto distante dalla realtà.

Tralasciando i castelli e i palazzi di pregio artistico e storico, seppure presenti nel nostro Paese, e lasciando da parte anche le abitazioni di tipo signorile di cui non abbiamo conoscenza visiva, possiamo concentrarci sul numero delle ville che invece sono visibili sui nostri territori.

Le ville iscritte in catasto sono 34.764 e i Comuni sono 7.978: facendo una semplice operazione matematica di divisione, risulterebbe che mediamente ogni Comune italiano ha meno di 5 ville sul proprio territorio.

Non soltanto questo dato è palesemente in contrasto con la realtà dei nostri Comuni e con il buon senso, ma addirittura nel 2017 i numeri degli immobili di lusso sono in calo.



Governare le entrate locali significa anche verificare la rappresentazione catastale del proprio territorio, richiedendo una eventuale estrazione catastale per comprendere e approfondire il contesto immobiliare che soggiace alla tassazione IMU.

In molti Comuni che hanno chiesto il nostro intervento per analizzare problematiche e soluzioni, abbiamo suggerito di partire dalla suddetta analisi, ritenuta inizialmente superflua, ma foriera di notevoli sorprese.

Adirittura in un caso, peraltro non il solo, di uno dei Comuni turistici più famosi del nostro Paese, costantemente presente nelle classifiche dei costi più elevati per metro quadrato delle ville, in catasto non risultava presente alcun immobile di categoria A/8.

Le splendide ville di questa località turistica di alto pregio non figurano in catasto

come immobili di lusso e quindi risultano potenzialmente esenti come abitazione principale, allo stesso livello delle case popolari.

La perequazione fiscale ha necessità di partire da qui, altrimenti è impensabile garantire equità ed etica all'azione amministrativa degli enti locali e più in generale della pubblica amministrazione.

In molti casi si pensa che i ritardi del catasto siano di competenza dello Stato: in realtà se i Comuni non sono parte attiva e propositiva di un rinnovato rapporto di collaborazione con l'Agenzia delle Entrate, difficilmente sarà possibile accrescere il gettito delle entrate locali senza gravare sulle fasce sociali più deboli che già corrispondono quanto dovuto.

E' proprio il concetto di case di lusso che genera dubbi sulla effettiva equità delle categorie e delle rendite catastali, perché i dati non sono uniformi sull'intero territorio seppure esista una normativa nazionale in materia.

La norma che stabilisce i requisiti delle abitazioni di lusso è vecchia di oltre quaranta anni, trattasi infatti del Decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969.

Capire quali siano oggi le case di lusso, utilizzando un decreto del 1969, rischia di generare una visione distorta della realtà, con il rischio, soltanto teorico, di avere una rilevante quantità di immobili nella categoria A/1, A/8 e A/9.

E' evidente che giudicare le caratteristiche di lusso di un'abitazione costruita nel 2018, utilizzando criteri di giudizio del 1969, genera una visione distorta della realtà.

In realtà gli immobili considerati di lusso e classificati nelle categorie catastali di maggiore pregio, sono numericamente modesti rispetto alla percezione reale nei territori.

La sensazione che emerge non attiene ad una netta separazione tra immobili di lusso e immobili non di lusso, da graduare secondo le caratteristiche costruttive, ma piuttosto ad un appiattimento generalizzato di compressione sulle categorie A/2 e A/3, che risultano prevalenti in gran parte dei territori.

Eppure il Decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969 è molto puntuale sulla materia:

“Ai sensi e per gli effetti della legge 2 luglio 1949, numero 408, e successive modificazioni ed integrazioni, della legge 2 febbraio 1960, n. 35, e successive modificazioni ed integrazioni, del decreto-legge 11 dicembre 1967, numero 1150, convertito nella legge 7 febbraio 1968, n. 26 sono considerate abitazioni di lusso:

- *Le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a “ville”, “parco privato” ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come “di lusso”.*
- *Le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati od approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3000 mq., escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali.*
- *Le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2000 mc. e*

siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc. v.p.p. per ogni 100 mq. di superficie asservita ai fabbricati.

- *Le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq. di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq.*
- *Le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed eventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.*
- *Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine).*
- *Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione.*
- *Le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al presente decreto..."*

Questa disposizione normativa, tuttora vigente, ha necessità di essere aggiornata o abrogata, ma non può certamente essere dimenticata.

E' una norma che, se non abrogata o modificata, deve essere applicata e produce effetti in molteplici casi, rispetto, per esempio, alle agevolazioni fiscali per l'esenzione IMU per l'abitazione principale oppure per l'attribuzione dei requisiti di ruralità per fabbricati in campagna con grandi dimensioni, ristrutturati per uso privato.

Le unità abitative, che il decreto reputa di lusso, non possono essere considerati rurali, a prescindere dall'utilizzo e dalla presenza degli altri requisiti.

Questo è soltanto un esempio della difficoltà applicativa di norme catastali che si riferiscono agli anni quaranta e di norme sulla qualifica di lusso delle abitazioni, redatte negli ultimi anni sessanta.

Avere l'abitazione classificata in una categoria inferiore produce, per il proprietario, effetti molto positivi sul fronte fiscale e sulle maggiori possibilità di accesso al welfare locale.

E' quindi evidente che l'accatastamento dell'immobile assume una rilevanza prioritaria per una giusta ed equa tassazione, tra abitazioni modeste e case di lusso.

La classificazione di un immobile in una categoria o in un'altra significa pagare tasse più o meno elevate e avere un ISEE, indicatore della situazione economica equivalente, che consente o meno, l'accesso alle prestazioni di welfare locale e nazionale.

Le differenze delle rendite medie tra le categorie sono molto elevate, così come evidenziato dalla recente analisi pubblicata dall'Agenzia delle Entrate.

Rendite catastali medie in euro per unità immobiliare ad uso abitativo, per categoria catastale e per tipologia di intestatari

Categoria	Intestatari			Totale (€)
	PF	PNF	BCC	
A/1	2.874	3.929	2.743	3.043
A/2	626	624	447	626
A/3	419	434	311	420
A/4	216	273	189	220
A/5	79	104	104	82
A/6	68	71	69	68
A/7	875	1.115	761	882
A/8	2.768	4.361	2.750	3.055
A/9	2.279	6.597	551	3.733
A/11	69	103	48	76
Totale	485	492	326	485

Le rendite catastali medie sono molto diverse ed emerge in maniera immediata quanto siano elevati i valori delle abitazioni di lusso rientranti nelle categorie catastali di lusso A/1, A/8 e A/9, ma forse un esempio concreto della tassazione a parità di aliquota può rendere meglio comprensibile quanto comportamenti elusivi di spostamento di un immobile in una categoria di minore valore possano danneggiare il Comune.

Categoria in ordine decrescente per valore	Valori medi		IMU aliquota 0,76%
	Rendita media	Rendita x 5% x 160 = valore in euro	IMU dovuta
A/9 lusso	3.733	627.144	4.766
A/8 lusso	3.055	513.240	3.901
A/1 lusso	3.043	511.224	3.885
A/7 abitazioni in villini	882	148.176	1.126
A/2 abitazioni civili	626	105.168	799
A/3 abitazioni economiche	420	70.560	536
A/4 abitazioni popolari	220	36.960	281
A/5 abitazioni ultrapopolari	82	13.776	105
A/11 abitazioni tipiche luoghi	76	12.768	97
A/6 abitazioni rurali	58	9.744	74

E' facilmente intuibile quanto sia remunerativa una procedura elusiva che sposti verso il basso la classificazione catastale del fabbricato. E' quindi fondamentale che l'ufficio tributi, di concerto con l'ufficio tecnico dell'ente, analizzi le movimentazioni che possono avvenire sulle proprie basi imponibili e che influenzano negativamente i risultati di bilancio.

La collaborazione con l'Agenzia delle Entrate, ente delegato alla funzione e alla gestione del catasto, è determinante perché molte delle informazioni utili per una corretta classificazione, sono presenti anche all'interno dell'ente locale che può quindi fornire elementi e segnalazioni efficaci e puntuali.

Le anomalie non si limitano soltanto alle rendite e alle categorie catastali attribuite e non sempre in linea con il contesto immobiliare attuale ma interessano anche molti fabbricati che non risultano neppure iscritti al catasto.

Ci stiamo riferendo a tutti gli immobili che, privi di rendita catastale, continuano a eludere la tassazione dei fabbricati in quanto non registrati presso l'agenzia del territorio.

Negli ultimi anni gli uffici decentrati del territorio, hanno rilevato e pubblicato oltre due milioni di particelle catastali prive di accatastamento e hanno attribuito quasi un milione di nuove rendite presunte o definitive.

Questi fabbricati, definiti "immobili fantasma", sono risultati assenti dalle banche dati catastali per decenni, e per tali periodi sono stati, di fatto, sottratti all'imposizione relativa ai tributi locali e erariali in quanto costituenti un patrimonio immobiliare fiscalmente inesistente.

Queste carenze e ritardi hanno indirettamente causato un accrescimento iniquo della tassazione, nei confronti di coloro che correttamente e tempestivamente hanno accatastato i propri fabbricati versando tutte le imposte dovute, sulla base della rendita iscritta in catasto.

Gli "immobili fantasma" o non dichiarati in catasto non sono ancora emersi in modo completo e tuttora le stime degli immobili che sfuggono alla corretta registrazione catastale sono molto elevate, confermando che c'è ancora molto da lavorare su questo fronte.

Alcuni di questi "immobili fantasma" in realtà risultano iscritti in catasto, ma non nella categoria di riferimento, con relativa rendita, ma nel gruppo denominato categoria F, come illustrato nel capitolo precedente.

Si tratta di fabbricati che, essendo in fase di costruzione o ristrutturazione, non hanno ancora la possibilità di vedersi attribuire una rendita catastale congrua rispetto al proprio valore.

Gli immobili presenti in categoria F sono normalmente collocati in tale categoria catastale per un periodo transitorio, in quanto trattasi di fabbricati in corso di definizione o di ultimazione.

La categoria F è quindi caratterizzata da un transito in ingresso e in uscita ragionevolmente rapido, rispetto alla staticità delle altre categorie catastali.

Un immobile iscritto con propria categoria che viene profondamente modificato strutturalmente, potrebbe essere abbattuto o ricostruito con cancellazione della rendita originaria e iscrizione transitoria nella categoria F, senza rendita.

Al momento in cui il nuovo fabbricato risulta ultimato, viene cessata la classificazione in categoria F, con adozione di un nuovo accatastamento e di una rendita catastale in linea con il valore del nuovo immobile.

L'imposta municipale propria si applica sul precedente fabbricato fino alla sua cancellazione e, dopo un periodo di detassazione del fabbricato iscritto in categoria F, torna a colpire il nuovo immobile al momento della sua ultimazione, utilizzando la nuova rendita adottata.

L'anomalia che talvolta emerge attiene alla statica collocazione di fabbricati in categoria F, per periodi molto lunghi che non si conciliano con le normali tempistiche di costruzione.

Fabbricati quindi che, ragionevolmente, sono terminati e utilizzati da anni, ma che non risultano accatastati perché "dimenticati" nella categoria F, con conseguente elusione della tassazione per assenza della rendita catastale.

Evasione, elusione e sperequazione, sono temi che, in misura diversa, ostacolano i principi di equità e di pari compartecipazione fiscale dei contribuenti.

Negli anni sono state numerose le ipotesi di riforma delle regole, con particolare attenzione alla collaborazione con gli enti locali, per la realizzazione di microzone comunali in cui le disparità dei valori commerciali sono maggiormente sensibili, rispetto alle medie cittadine o a zone censuarie eccessivamente vaste.

La microzona è testualmente definita dall'articolo 2 comma 1 del Decreto Presidente della Repubblica numero 138 del 23 marzo 1998, e rappresenta una porzione del territorio comunale o, nel caso di zone costituite da gruppi di Comuni, un intero territorio comunale che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambientali, socioeconomici, nonché nella dotazione dei servizi ed infrastrutture urbane.

In ciascuna microzona le unità immobiliari sono uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti.

Essa individua ambiti territoriali di mercato omogeneo sul piano di redditi e dei lavori, e in particolare per l'incidenza su tali entità delle caratteristiche estrinseche delle unità immobiliari.

Questa norma, seppure molto chiara e precisa, non ha prodotto quella trasformazione ipotizzata dal legislatore e, salvo poche esperienze a livello nazionale, è rimasta improduttiva.

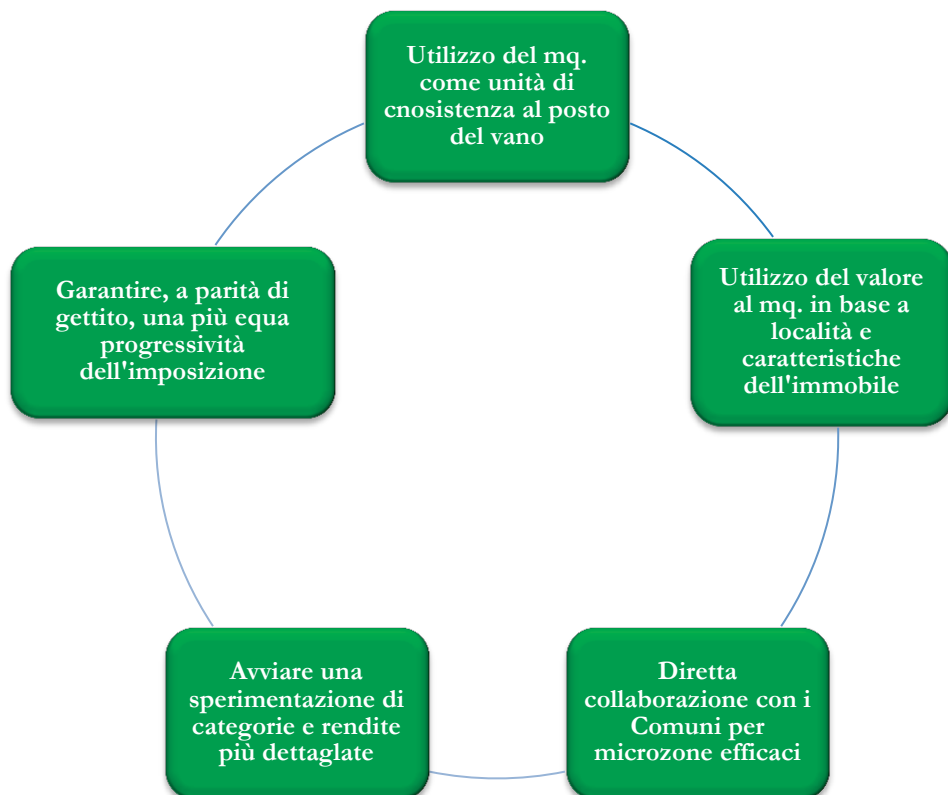
Il disegno di legge di riforma del catasto raccoglie, in sintesi, le azioni da porre in essere per riportare equità fiscale nella tassazione degli immobili, e in particolare nell'applicazione dell'imposta municipale propria e della TASI.

Leggendo il contenuto della legge delega e comparandolo con l'attuale catasto, strutturato in base alle regole e alle categorie degli anni quaranta, si ha consapevolezza della inderogabile necessità di una riforma che tenda all'equità e alla modernità.

L'obiettivo complessivo della legge delega, più volte annunciata e mai attuata, prevede dei punti salienti condivisibili e realizzabili, senza i quali non è possibile attivare serie e concrete politiche di perequazione tributaria sulle basi imponibili e sui pesi fiscali individuali.

Esistono degli obiettivi e delle priorità da realizzare, per ridare slancio al federalismo fiscale, all'autonomia e alla realizzazione di una efficace politica tributaria locale che riducano le disuguaglianze fiscali e sociali.

Alcuni di questi obiettivi di riforma del catasto possono essere così riepilogati:



Gli ulteriori ritardi nella riforma del catasto rischiano di delegittimare il pluriennale percorso di federalismo fiscale avviato nel nostro Paese con la riforma del titolo quinto della Costituzione.

L'autonomia finanziaria trasferita ai Comuni è un fattore importante, soltanto se i sindaci hanno la reale e totale gestione del tributo, in ogni sua componente.

Gli enti locali hanno il diritto e il dovere di rendicontare ai propri cittadini le scelte fiscali sulla tassazione locale e sull'utilizzo delle entrate tributarie.

Prima ancora però di rendicontare le entrate e le uscite, i Comuni hanno la necessità di garantire aliquote IMU e basi imponibili di calcolo dell'imposta eque e socialmente sostenibili.

In assenza del riequilibrio delle basi imponibili gestite dallo Stato, la sola differenziazione delle aliquote è strumento insufficiente a garantire una vera equità fiscale.

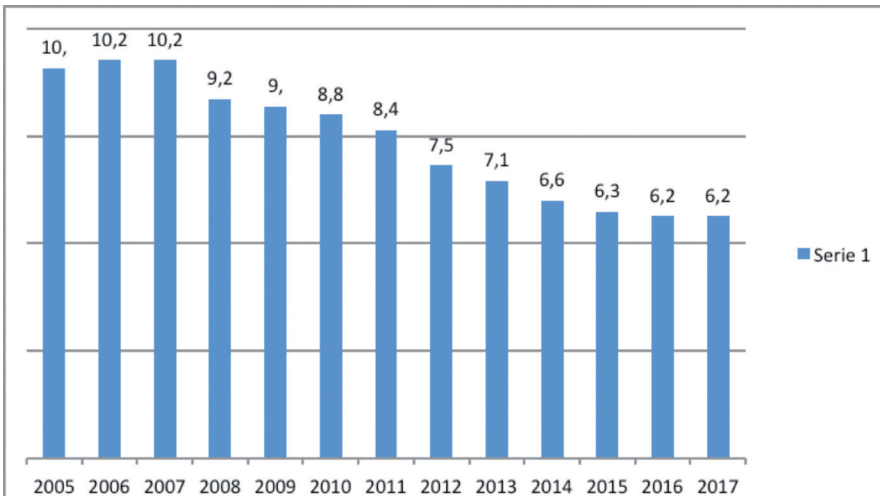
Rispetto a una staticità e rigidità dello strumento catastale, è doveroso rilevare che il mercato immobiliare è fortemente condizionato dagli eventi economici e sociali che

interessano il nostro Paese e quindi ha effetti dinamici che influenzano i prezzi delle abitazioni, le tipologie di acquirenti.

Governare le entrate immobiliari significa anche conoscere le dinamiche statistiche che interessano il mercato nazionale e soprattutto il mercato del proprio territorio, al fine di assumere scelte di governo del tributo efficaci e rispondenti alle mutate esigenze sociali.

Questo grafico, elaborato dall'ufficio studi del Gruppo Tecnocasa su dati interni e dati Istat, evidenzia un andamento dei costi di acquisto di una ipotetica abitazione di 85 metri quadrati di un medio usato, da parte di un dipendente a tempo pieno per attività economica che destini l'intero reddito all'acquisto.

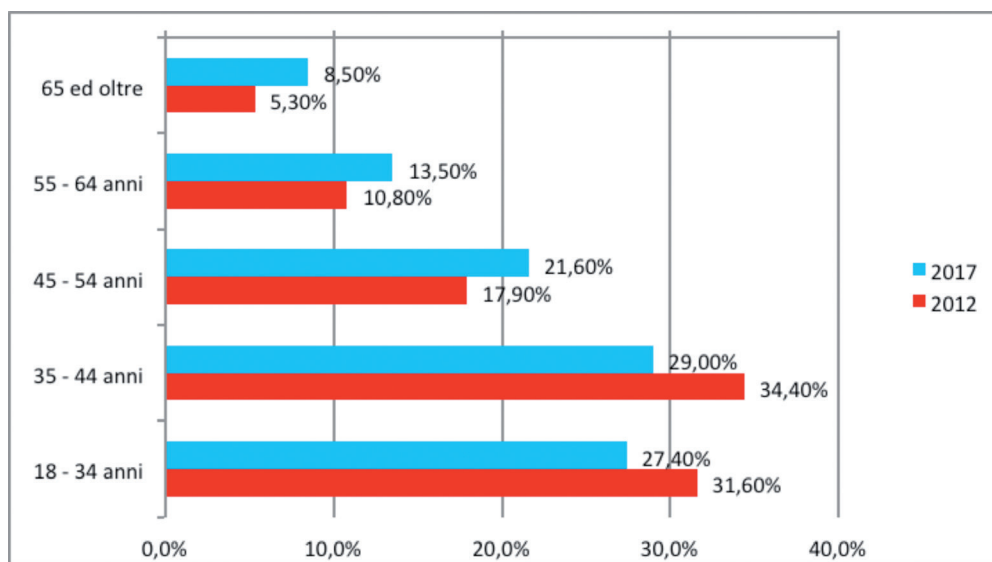
A prescindere dai valori reddituali presi in esame e dalla localizzazione dell'immobile, l'aspetto rilevante da considerare non è il numero di annualità necessarie per comprare casa, che può variare da soggetto a soggetto, ma l'andamento del mercato negli ultimi dieci anni.



Un altro aspetto da considerare, analizzato sempre dal suddetto primario gruppo immobiliare, riguarda la tipologia di soggetti che acquistano gli immobili e quindi, indirettamente, divengono soggetti passivi ai fini dei tributi locali per IMU, TASI o TARI.

L'età media degli acquirenti tende a crescere, passando negli ultimi cinque anni da una media di 39,4 a 41,6 anni; non è un dato secondario da considerare perché emerge con chiarezza una contrazione degli acquirenti di età inferiore ai 44 anni e una crescita di nuovi proprietari di età oltre i 45 anni.

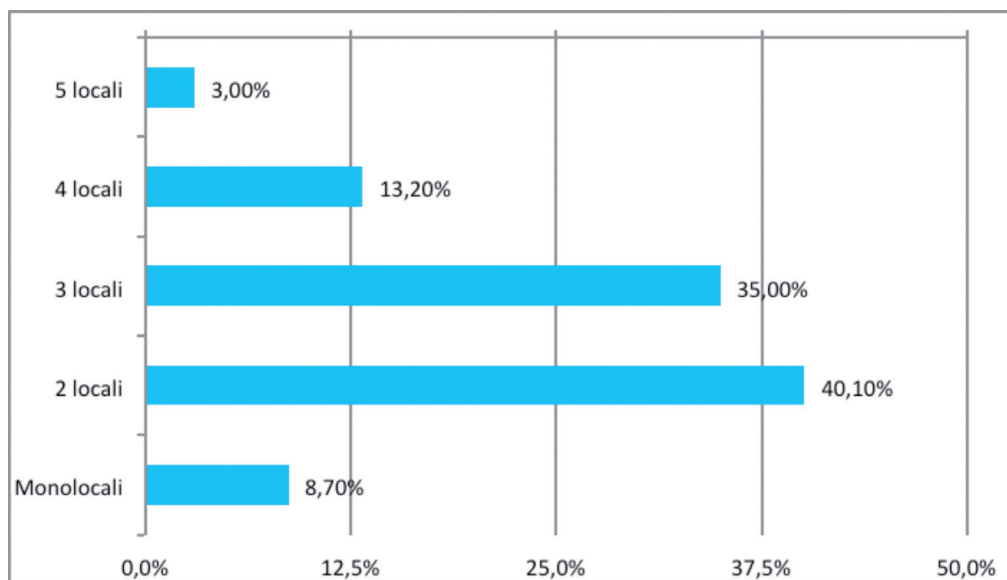
Età acquirente



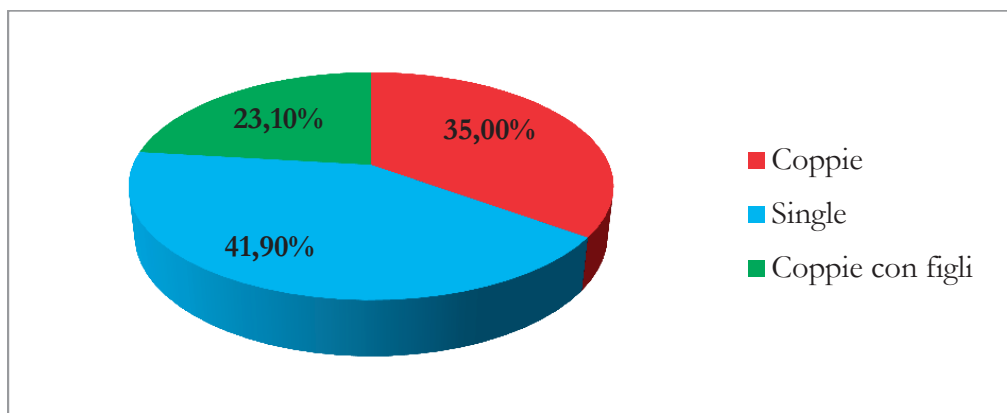
Altrettanto interessante, ai fini della gestione dei tributi locali e, in particolare, della TASI quota inquilino e della TARI per gli occupanti non proprietari dell'immobile, è la rappresentazione tipica delle tipologie di immobili affittati più frequentemente e della composizione del nucleo familiare.

Emerge con chiarezza che oltre il 75% degli immobili locati rientra nelle casistiche di bilocali e trilocali e che la netta maggioranza di chi vive in affitto ha un nucleo familiare composto da uno o da due componenti.

Tipologia affittata



Famiglia inquilino



L'andamento del mercato immobiliare, per la sua rilevanza economica e sociale è uno dei temi seguiti dall'Istituto Nazionale di Statistica che il 17 ottobre scorso, ha pubblicato dati aggiornati in merito agli indicatori dei permessi di costruire i quali, di fatto, anticipano il mercato futuro e consentono di percepire il trend del futuro stock immobiliare nazionale.

I dati sono sorprendenti e positivi:

“Nel primo trimestre del 2018 si stima che i permessi di costruire relativi al comparto residenziale registrino, al netto della stagionalità, un incremento congiunturale pari a

+7,6% per il numero di abitazioni e +9,8% per la superficie utile abitabile. Anche la superficie in fabbricati non residenziali torna a crescere in misura rilevante (+57,3%).

I risultati positivi registrati nel primo trimestre dell'anno collocano il numero di abitazioni dei nuovi fabbricati residenziali, al netto della stagionalità, al di sopra della soglia delle 13 mila unità. Tendenze simili caratterizzano la superficie utile abitabile che registra, nel primo trimestre 2018, il valore di 1,16 milioni di mq.

Nel primo trimestre dell'anno, la stima della superficie non residenziale, pari a 4,27 milioni di mq al netto della stagionalità, risulta essere il valore massimo dal terzo trimestre 2009.

In termini tendenziali, nel primo trimestre del 2018 continua la dinamica positiva del numero di abitazioni rilevata per i nuovi fabbricati (+8,7%) iniziata nel secondo trimestre 2016; analogo risulta l'andamento della superficie utile abitabile (+6,8%).”

La stessa Istat, nell'annuario statistico 2017, rileva che:

“Nel volgere di vent'anni il numero medio di componenti in famiglia è sceso da 2,7 (media 1995-1996) a 2,4 (media 2015-2016). Aumentano le famiglie composte da una sola persona (dal 20,5 al 31,6 per cento) e si riducono quelle di cinque o più componenti (dall'8,1 al 5,4 per cento).”

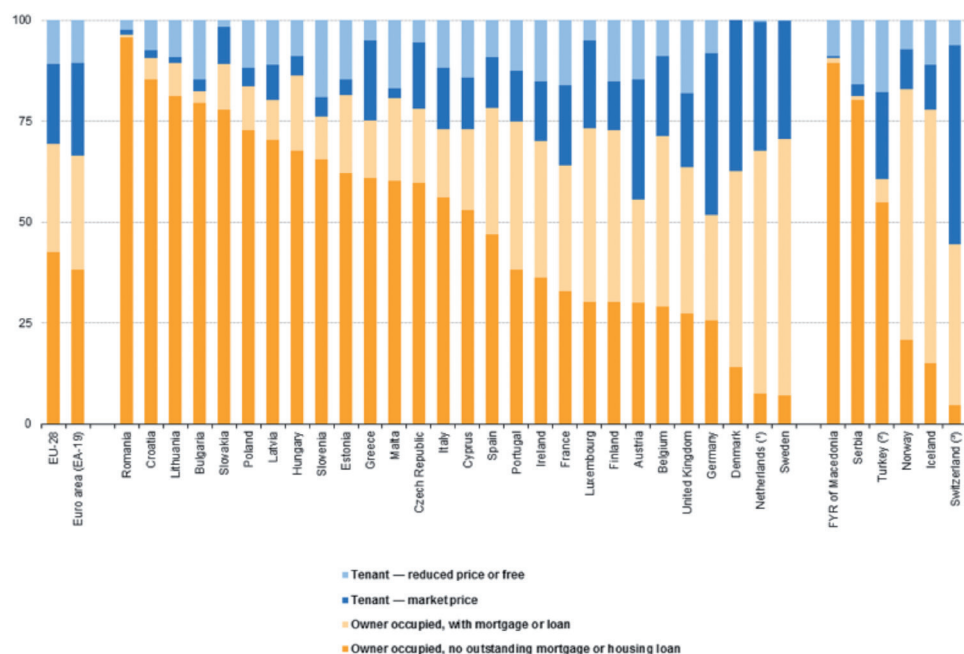
Le indicazioni che emergono sono in parte contraddittorie, perché da un lato vi è una crescita del numero degli immobili e dall'altro una riduzione del numero dei componenti dei nuclei familiari. Esiste probabilmente una logica in tutto questo, che trova riscontro nelle tabelle precedenti: servono più immobili catastalmente distinti e separati per rispondere alle esigenze di nuclei familiari sempre più composti da un solo soggetto.

Questi trend immobiliari e alcune di queste riflessioni possono essere utili per modellare in modo più attento le riduzioni e le agevolazioni previste nei regolamenti tributari dei nostri Comuni, con particolare riferimento alle agevolazioni TARI per unico occupante.

Un'ultima considerazione che riteniamo utile richiamare attiene agli ultimi dati comparati elaborati da Eurostat, seppure gli ultimi dati disponibili per i Paesi Europei siano riferibili al 2015.

Dall'analisi emerge che il 69,4% dei cittadini residenti nei Paesi dell'Unione Europea abitava nel 2015 in una abitazione di proprietà, con quote diverse dal 51,8% della Germania al 96,5% della Romania, con la particolarità quindi che in nessun Paese Europeo la quota dei soggetti in affitto supera la quota di coloro che risiedono in abitazioni di proprietà.

La tabella sotto riportata, ripresa integralmente dall'analisi di Eurostat, consente di avere una immediata comparazione visiva delle diverse realtà dell'Unione Europea, sul tema dell'abitazione familiare, facendo rilevare che mediamente negli ultimi anni si riscontra una tendenziale crescita della percentuale di coloro che vivono in affitto rispetto alla proprietà.



(*) Provisional data.

(*) 2013.

(*) 2014.

Source: Eurostat (online data code: ilc_lh002)

I dati di Eurostat sull'Italia evidenziano una percentuale di abitazioni di proprietà del 72,3%, leggermente in diminuzione rispetto agli anni precedenti e una percentuale di abitazioni in locazione del 27,7%.

Il trend di riduzione è confermato anche dai rilievi nazionali pubblicati da Istat e Agenzia delle Entrate, ma la percentuale di famiglie proprietarie di abitazione è valutata in misura superiore alla stima di Eurostat e si colloca nell'ordine del 77%.

E' possibile concludere questo capitolo, richiamando l'attenzione degli amministratori locali e dei funzionari degli uffici tributi sui temi catastali e sulle dinamiche immobiliari che attengono ai singoli territori, generando modalità di verifica e di controllo che, basandosi sui parametri nazionali, possano essere modellate sulle singole realtà.

Nel successivo capitolo proveremo ad analizzare questo metodo di utilizzo dei dati e delle informazioni catastali per analizzare il tax gap e le potenziali azioni di riequilibrio dell'equità fiscale e dei bilanci comunali.

Le indispensabili azioni a livello locale rischiano però di essere fragili se, a livello nazionale, non si percepisce la necessità di un intervento riformatore efficace sul sistema catastale al fine di renderlo più moderno e flessibile.

L'auspicio di una riforma del catasto, ritenuta indispensabile da tutti gli attori del sistema, è una delle priorità su cui il nuovo Governo dovrà impegnarsi per ridare fiducia, trasparenza ed equità al rapporto fiscale tra pubblica amministrazione e tassazione immobiliare.

CAPITOLO 8

RIDURRE LE TASSE LOCALI E' POSSIBILE

E' possibile ridurre la pressione fiscale sui singoli cittadini, aumentando il gettito complessivo del Comune, attraverso azioni di contrasto all'evasione fiscale che siano orientate a un modello organizzativo che risponda ai principi, richiamati nel primo capitolo, delle "cinque E".

L'attività di accertamento è normalmente svolta da ogni ufficio tributi e con risultati spesso apprezzabili, ma le procedure amministrative, per risultare effettivamente capaci, hanno necessità di essere definite attraverso un modello organizzativo oggettivo che fissi protocolli di lavorazione e individui indicatori di performance, sfidanti e sostenibili nel tempo.

Una gestione dell'ufficio tributi, impostata sulla sola disponibilità e impegno del personale, con una gestione prevalentemente cartacea delle pratiche, con una lavorazione per singolo contribuente, con programmi informatici obsoleti o eccessivamente rigidi e con termini di scadenza troppo prossimi alle prescrizioni, ha necessità di essere riprogrammata, con un progetto fattibile e pluriennale.

Una visione di semplice gestione dei termini di scadenza secondo prassi consolidate, senza attivare azioni di innovazione organizzativa, di utilizzo puntuale e corretto delle nuove tecnologie, di investimento nella formazione specialistica del personale e di riduzione dei tempi di lavorazione delle pratiche e delle annualità sottoposte a controllo, rischia di appiattire la richiesta di miglioramento dei risultati, al solo aumento del numero dei dipendenti dell'ufficio tributi.

E' evidente che in molti Comuni la scarsa presenza di personale è un tema sensibile, derivante dai molteplici vincoli di bilancio e di blocco delle assunzioni, ma sarebbe riduttivo affrontare il tema di una efficace riorganizzazione degli uffici entrate degli enti locali, pensando a futuri ingressi di nuove risorse.

Sarebbero aspettative prive di concreto sostegno giuridico ed economico, ma soprattutto sarebbero scelte improduttive, perché l'avvio di un percorso di revisione dell'azione amministrativa degli uffici tributi, non parte dal numero dei dipendenti, ma piuttosto dalla realizzazione di un modello organizzativo più moderno e accurato.

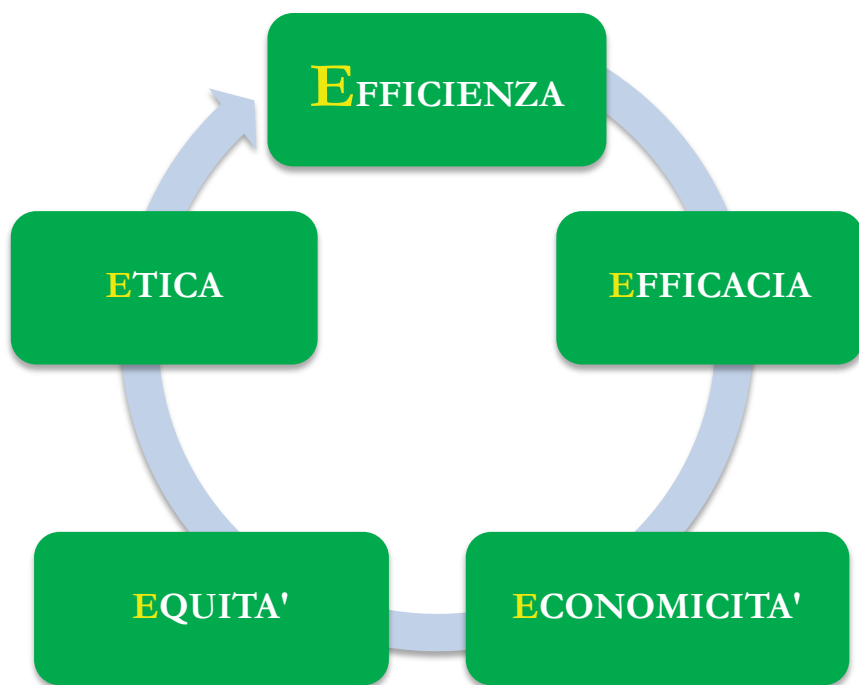
Questo modello è fattibile e può essere attivato, cominciando a riflettere sulla possibile organizzazione dei diversi fattori produttivi presenti all'interno dell'ufficio tributi e alla possibilità di perseguire obiettivi sfidanti da verificare e analizzare in modo oggettivo in base ai risultati raggiunti.

Un modello organizzativo che persegua risultati e obiettivi di economicità nel lungo periodo ed eviti di concentrarsi in modo miope, su risultati immediati e su attività di accertamento di massa con esternalizzazioni prive di strategie organizzative e di rafforzamento dell'ufficio, con elevate probabilità di errori generate dalla necessità di raggiungere budget finanziari.

Una organizzazione che tenda quindi a favorire investimenti nella crescita professionale del personale, con particolare riferimento alle competenze tributarie e tecnologiche, al fine di garantire una corretta distribuzione della tassazione sulla collettività, valorizzando i principi morali e i comportamenti di compliance che devono caratterizzare l'attività della pubblica amministrazione in generale e quella degli uffici tributi in particolare.

Ridurre la pressione fiscale individuale è possibile, a condizione di dare avvio a un progetto di riorganizzazione dell'azione amministrativa che riesca a declinare, in termini tributari, i principi caratterizzanti delle "cinque E", con innovazione, professionalità e competenza, con l'obiettivo di aumentare il gettito complessivo nel pieno rispetto dei diritti dei contribuenti.

Nelle prossime pagine cercheremo di approfondire questi aspetti, per fornire spunti di riflessione e opportunità organizzative già sperimentate in molti Comuni che hanno deciso di condividere un percorso virtuoso di crescita del ruolo strategico e funzionale dell'ufficio, investendo nell'internalizzazione delle funzioni.



EFFICIENZA: GESTIONE DEI FATTORI PRODUTTIVI.

L'efficienza dell'attività dell'ufficio tributi è certamente collegata al numero delle risorse umane presenti, ma il maggiore elemento di condizionamento dei fattori produttivi e dei risultati deriva dallo strumento informatico e dalla tipologia di lavorazione delle banche dati.

Il tema non è riferibile al tipo di software utilizzato, ma al pensiero organizzativo e metodologico che orienta l'attività del programma e delle procedure, per evitare di dedicare larga parte dei tempi di lavoro del personale alla interminabile bonifica delle banche dati.

Molti uffici operano con programmi informatici che pongono la loro attenzione sui soggetti d'imposta, generando banche dati dei soggetti passivi che sono diverse per ogni tributo e che hanno una forte modificabilità periodica a causa degli eventi della vita: nascite, decessi, matrimoni, separazioni, emigrazioni, compravendite, locazioni, comodati, successioni.

Questi programmi traggono origine dalle esperienze di gestione e di controllo delle imposte di derivazione erariale, che pongono al centro dell'osservazione il "soggetto" titolare dei potenziali ricavi non dichiarati da cui conseguono le possibili evasioni ai fini IVA, IRES o IRPEF.

E' quindi comprensibile la dinamica di tali procedure informatiche di gestione tributaria, che hanno la finalità di costruire banche dati dei soggetti passivi, per accertare le imposte direttamente collegate con i ricavi e con i redditi sommersi.

Gli uffici tributi, che intendono accrescere l'efficienza della propria attività, hanno invece la necessità di concentrare l'attenzione non sui "soggetti passivi" ma sugli "oggetti immobiliari"; ciò in quanto i tributi locali hanno una chiara connotazione immobiliare e quindi l'obiettivo prioritario è avere una programma informatico che realizzi una "piattaforma degli oggetti immobiliari".

A differenza dei programmi basati sui soggetti passivi, la bonifica dei dati della piattaforma degli oggetti immobiliari ha un inizio e una fine, con variabili marginali nel tempo derivanti dalle sole nuove costruzioni o da profonde ristrutturazioni edilizie.

La gestione di una sola piattaforma degli oggetti immobiliari, garantisce la conoscenza del patrimonio immobiliare e catastale del territorio comunale, consentendo agli amministratori e ai funzionari di perfezionare le previsioni di bilancio con criteri di scientificità oggettiva, superando stime soggettive e approssimate.

La gestione di una banca dati unica degli oggetti immobiliari consente inoltre di accrescere la potenzialità dei fattori produttivi interni ed esterni, tendendo ad applicare controlli e accertamenti multi imposte, sulla stessa base imponibile, riducendo a un sola verifica i tre controlli eseguiti per ogni singolo tributo IMU, TASI e TARI.

Il documento unitario, su cui è impostato un programma informatico che renda efficiente e multi imposte l'attività di accertamento dell'ufficio tributi, è la visura catastale che fornisce dati utili per gli accertamenti IMU, TASI e TARI:



Visura storica per immobile
Situazione degli atti informatizzati dall'impianto meccanografico al 27/01/2016

Data: 27/01/2016 - Ora: 1----- Segue
Visura n.: T167892 Pag: 1

Dati della richiesta	Comune di
Catasto Fabbricati	Provincia di
	Foglio: 11 Particella: 474

1	XXXXXXXXXXXX nata a WWW il 14/01/1940	XXXXXXXX40A54I452I*	(1) Proprietà per 1/2
2	YYYYYYYYYYYY nato a WWW il 01/03/1948	YYYYYY48C01L093N*	(1) Proprietà per 1/2

Unità immobiliare dal 09/11/2015											
N.	DATI IDENTIFICATIVI				DATI DI CLASSAMENTO						DATI DERIVANTI DA
	Sezione	Foglio	Particella	Sub	Zona Cens.	Micro Zona	Categoria	Classe	Consistenza	Superficie Catastale	
1	Urbana	11	474		1		A/3	1	6 vani	Totale: 175 m² Totale escluse aree scoperte*: 144 m²	Euro 371,85 Variazione del 09/11/2015 - Inserimento in visura dei dati di superficie.
Indirizzo LOCALITA' SNC piano: T;											
Annotazioni classamento e rendita non rettificati entro dodici mesi dalla data di iscrizione in atti della dichiarazione (D.M. 701/94)											

Situazione dell'unità immobiliare dal 05/06/2009											
N.	DATI IDENTIFICATIVI				DATI DI CLASSAMENTO						DATI DERIVANTI DA
	Sezione	Foglio	Particella	Sub	Zona Cens.	Micro Zona	Categoria	Classe	Consistenza	Superficie Catastale	
1	Urbana	11	474		1		A/3	1	6 vani	Euro 371,85	VARIAZIONE NEL CLASSAMENTO del 05/06/2009 n. 18322.1/2009 in atti dal 05/06/2009 (protocollo n. SS0165864) VARIAZIONE DI CLASSAMENTO
Indirizzo LOCALITA' VALLE DELL' ERICA SNC piano: T;											
Annotazioni classamento e rendita non rettificati entro dodici mesi dalla data di iscrizione in atti della dichiarazione (D.M. 701/94)											

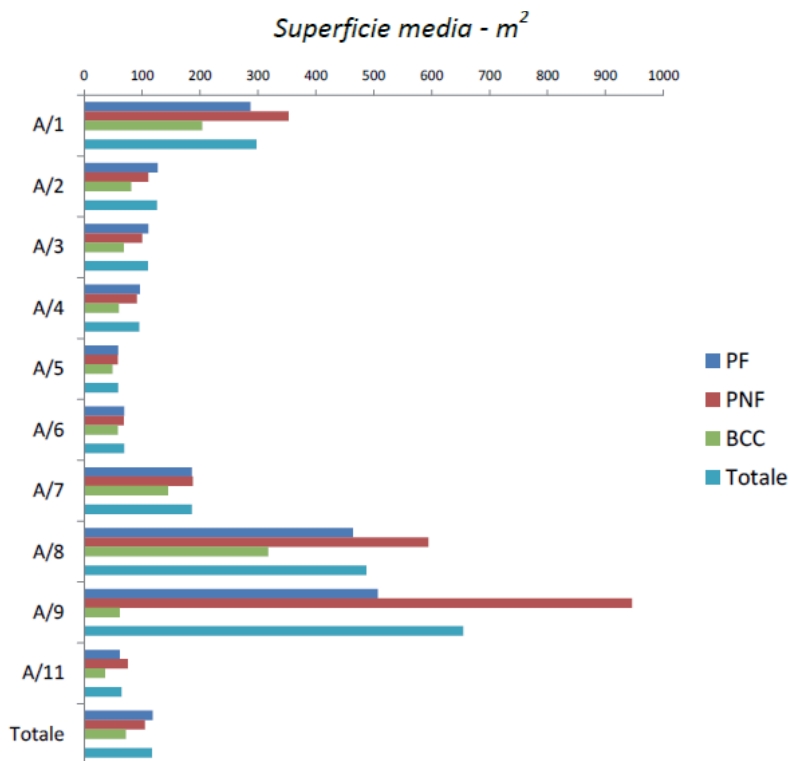
Una piattaforma degli oggetti immobiliari così impostata garantisce un collegamento automatico delle informazioni dei singoli fabbricati, utili ai fini dell'individuazione degli immobili di lusso, ai fini IMU e TASI, e dell'individuazione delle superfici tassabili, ai fini TARI.

La conoscenza dei dati consente di estrarre dal catasto e di importare nella piattaforma dell'ufficio, con tempi rapidi e per la totalità degli oggetti immobiliari, una quantità di informazioni inerenti, ad esempio, il numero dei vani e le superfici dei fabbricati presenti nel territorio comunale.

Numero medio di vani per abitazione, per categoria catastale e per tipologia di intestatari

Categoria	Intestatari			Totale
	PF	PNF	BCC	
A/1	10,9	13,3	7,9	11,3
A/2	6,0	5,3	3,9	5,9
A/3	5,4	5,0	3,4	5,4
A/4	4,4	4,4	2,9	4,4
A/5	2,3	2,5	2,2	2,3
A/6	2,6	2,6	2,3	2,6
A/7	7,8	8,0	6,1	7,8

A/8	15,3	19,7	10,8	16,1
A/9	16,4	32,8	2,3	21,9
A/11	2,9	3,6	1,5	3,0
Totale	5,5	5,0	3,5	5,5



Il prelievo sugli immobili è peraltro suddiviso tra molte imposte e tasse, di origine e di destinazione diverse, come illustrato nel primo capitolo, per cui la necessità di accentrare i controlli sulla base imponibile unitaria consente di razionalizzare le procedure di accertamento, rendere le banche dati dialoganti e riuscire ad accrescere i rapporti di collaborazione fiscale tra Comuni e Agenzia delle Entrate.

Operare singolarmente per tributo genera una perdita di efficienza e produttività, con il rischio di divergenze informative e carenze operative che determinano aumenti dei costi medi di lavorazione pratica e riduzione dei benefici derivanti dall'economia di scala del procedimento amministrativo.

Per comprendere meglio le potenzialità di efficienza che possono derivare dalla gestione multi imposte della piattaforma degli oggetti immobiliari possono essere richiamati tre esempi pratici.

Il primo caso riguarda gli immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze che risultano esenti ai fini IMU, in quanto abitazione principale e pertinenze del possessore e del

suo nucleo familiare. Per tali fabbricati, la piattaforma può generare in automatico i controlli sul corretto versamento della TARI, sullo stesso possessore residente nell'immobile, verificando l'iscrizione a ruolo e la corretta superficie dichiarata, da ricomprendere entro l'80% della superficie catastale.

Un secondo caso, che genera efficienza per la gestione unitaria della base imponibile, riguarda la quota TASI a carico dell'immobile concesso in locazione, da individuare con la stessa metodologia dell'IMU, in modo automatico, evitando duplicazione delle attività di verifica.

Un terzo caso di semplificazione e di razionalizzazione delle procedure di verifica con la piattaforma degli oggetti immobiliari riguarda l'incrocio automatico dei conduttori, degli immobili locati a uso diverso da quello abitativo, che devono corrispondere la TARI e la TASI per una quota ricompresa tra il 10% e il 30%, secondo la delibera del Consiglio comunale.

Operare con fattori produttivi unitari e con tecnologia avanzata, flessibile e dinamica, consente di accrescere la capacità di incrocio dei dati immobiliari esportabili dal catasto, con le molte fonti di informazioni conosciute, anagrafe comunale e strumento urbanistico comunale, e conoscibili, mediante accesso a Punto Fisco, Camera di Commercio, Inps e Agenzia delle Entrate Riscossione.

Soltanto la centralità strategica dell'immobile consente la possibilità di rendere più efficienti i fattori produttivi, mentre continuare a perseguire prassi consolidate di gestioni tributarie per comparti, per soggetto passivo o per tipologia di tributo, rende l'attività più lenta e più dispendiosa in termini di tempi e di energie.

Per completezza di analisi e di informazione, riteniamo utile ricordare i dati elaborati dal Dipartimento delle Finanze, in merito ai diversi prelievi fiscali che gravano sugli immobili, a cui dovrebbe essere aggiunto anche il gettito TARI, per comprendere le possibili integrazioni sinergiche con l'anagrafe tributaria e con l'Agenzia delle Entrate.

Il prelievo sugli immobili 2012-2016 (miliardi di euro)

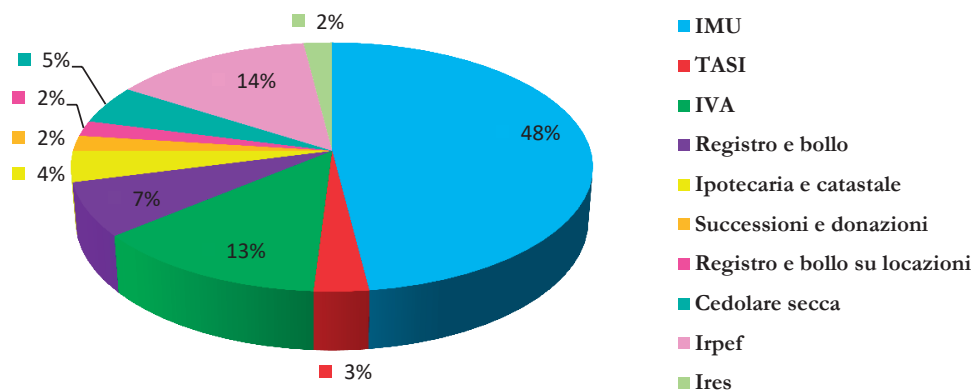
Tipo	2012	2013	2014	2015	2016
Imposte di natura "reddituale" 1	7,79	8,74	8,19	8,17	8,21
IRPEF*	5,92	6,55	5,78	5,5	5,56
IRES	0,64	0,69	0,65	0,6	0,58
Cedolare secca sulle locazioni di abitazioni	1,23	1,5	1,76	2,07	2,07
Imposte di natura "patrimoniale" 2	24,4	20,2	24,8	24,9	19,9
IMU di cui	24,4	20,2	20,1	20,1	18,8
Abitazione principale	4,1	0,46	0,1	0,1	0,1
Altri fabbricati	20,3	19,77	20,0	20,0	18,7
TASI di cui	-	-	4,7	4,8	1,1
Abitazione principale	-		3,5	3,6	0,0

Altri fabbricati	-	-	1,2	1,2	1,1
Imposte indirette su trasferimenti e locazioni 3	10,84	9,65	9,60	10,15	10,70
IVA	4,95	4,12	4,43	4,79	4,89
Registro e bollo	2,21	2	2,24	2,35	2,72
Ipotecaria e catastale	2,07	1,94	1,47	1,5	1,53
Successioni e donazioni	0,58	0,62	0,58	0,67	0,72
Registro e bollo su locazioni	1,03	0,97	0,88	0,84	0,84
Totale (1)+(2)+(3)	43,02	38,59	42,59	43,22	38,81

**Il dato relativo all'IRPEF degli anni 2012, 2013, 2014 e 2015 è stato stimato mediante il modello di micro simulazione IRPEF, applicato ai dati dichiarativi di ciascun anno d'imposta e utilizzando l'aliquota marginale. Il dato reddituale del 2015 è stato proiettato al 2016.*

Fonte: Elaborazioni su dati del Dipartimento delle Finanze

Composizione (%) del prelievo sugli immobili 2016



I fattori produttivi, orientati all'oggetto immobiliare, possono produrre maggiore efficienza dell'attività dell'ufficio grazie al supporto tecnologico, come sopra esposto, ma è sempre opportuno perfezionare le attività di verifica con lo strumento del "pre accertamento".

Il pre accertamento ha la finalità di informare il contribuente, precedentemente alla

notifica formale dell'avviso di accertamento, dell'emersione di anomalie rispetto ai controlli degli adempimenti tributari, invitandolo a fornire dati o elementi che giustificano il corretto versamento o il diritto a benefici fiscali.

L'invio della comunicazione di pre accertamento, da eseguirsi normalmente con posta ordinaria, consente di eliminare possibili errori e omissioni derivanti da eventuali incongruenze dei dati catastali o dei modelli F24 non accreditati.

Questo strumento del pre accertamento non è obbligatoriamente previsto dalla normativa e quindi non è vincolante per l'ente locale, ma lo riteniamo molto utile per l'ufficio tributi perché anticipa il front office con i contribuenti, elimina in modo significativo gli errori potenziali prima dell'invio degli atti, riduce i probabili ricorsi, contiene i costi di notifica degli atti eliminati prima dell'invio.

L'utilizzo integrato dei fattori produttivi sopra richiamati può migliorare le performance dei seguenti indicatori di efficienza:

Riduzione dei carichi di lavoro sul personale;
Gestione unica della piattaforma degli oggetti immobiliari;
Coordinamento dei controlli unitari multi imposte;
Collegamento con banche dati dialoganti, interne e esterne all'ente;
Utilizzo del pre accertamento per analisi conclusiva, preventiva alla notifica degli atti.

EFFICACIA: ANALISI RISULTATI PER OBIETTIVI

Ogni amministrazione comunale esegue controlli sui versamenti dei tributi locali e molti enti hanno raggiunto risultati eccellenti: nel numero di atti emessi, negli importi di maggiore gettito accertato, nel ridotto numero dei ricorsi, nella contenuta conflittualità fiscale e nel numero di interventi in autotutela.

Questi risultati sono considerati eccellenti, rispetto ad altri enti locali in cui invece il giudizio sull'attività svolta dall'ufficio tributi è ritenuta deludente, perché i risultati non sono pari alle aspettative.

In realtà entrambe le sensazioni possono essere errate, perché basate su aspettative soggettive e non su valutazioni oggettive che potrebbero addirittura ribaltare l'esito del giudizio.

Prendiamo, a puro titolo di esempio, due Comuni che hanno accertato un maggiore gettito a titolo di IMU, sanzioni e interessi per l'anno in prescrizione, di 300.000 euro e di 40.000 euro.

I due Comuni hanno avuto risultati diversi, ma non essendo specificati gli obiettivi, è impossibile valutare chi dei due ha performato meglio e si è avvicinato di più al potenziale punto di arrivo.

Nel primo caso il Comune ha recuperato 300.000 euro, ma se l'evasione presente sul proprio territorio fosse di un milione di euro, il risultato sarebbe da considerare deludente rispetto al secondo ente, che in presenza di una evasione stimata di 50.000 euro ne ha recuperata una quota pari a 40.000 euro.

Può addirittura emergere che, in un determinato territorio, non sia presente evasione

ai fini IMU perché già individuata in passato o perché non sono presenti significative basi imponibili tassabili: pensiamo ai piccoli Comuni con presenza per la quasi totalità di abitazioni principali.

L'efficacia di un'azione amministrativa può essere misurata in termini soggettivi e di aspettative approssimate, oppure resa tecnicamente più corretta e oggettiva, quantificando preventivamente gli obiettivi, per poter poi valutare i risultati raggiunti.

Nel primo caso il Comune ha performato il 30% dell'evasione presente, mentre il secondo ente ha ottenuto un risultato dell'80%, con efficacia molto diversa relativamente all'azione di contrasto all'evasione attivata dall'ufficio tributi.

L'aspetto prioritario, per ogni amministratore locale e per ogni ufficio tributi, è quello di definire l'obiettivo, quantificando il Tax gap, inteso come divario tra il gettito teorico ai fini IMU, determinato sulla base degli immobili presenti sul territorio e iscritti in catasto e, possibilmente, nella piattaforma degli oggetti immobiliari sopra richiamata, e il gettito effettivamente riscosso dall'ente.

Il Tax gap è un parametro fondamentale e ineludibile, laddove si intenda misurare l'efficacia delle funzioni di controllo dell'ufficio tributi, programmando azioni proporzionate agli obiettivi da raggiungere. E' infatti inutile investire risorse umane e finanziarie nel contrasto all'evasione in Comuni in cui il Tax gap è minimo e fisiologico; assai diverso è invece il caso in cui dal Tax gap emergono percentuali di evasione rilevanti e da recuperare.

Il Tax gap, in realtà, non è caratterizzato soltanto dall'evasione fiscale consapevole, ma contiene anche minori entrate derivanti da errori inconsapevoli, da dimenticanza, da carenze finanziarie temporanee o da rinvio del versamento con ravvedimento operoso.

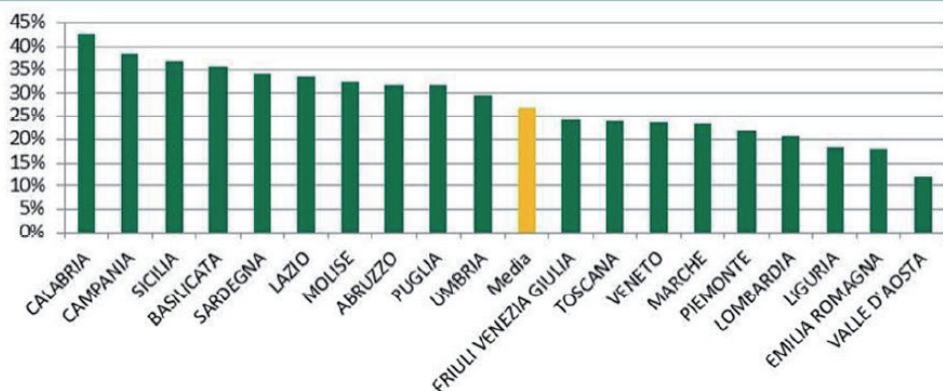
Seppure le componenti abbiano motivazioni diverse, il Tax gap coincide, di fatto, con il gettito mancante e quindi è l'obiettivo di gettito stimabile, in base alle caratteristiche immobiliari del territorio e delle rendite risultanti in catasto.

Senza il calcolo del Tax gap, è impossibile valutare in modo oggettivo l'efficacia di una procedura tributaria di contrasto all'evasione e soprattutto se vi sono margini per accrescere una struttura valida, per migliorare ulteriormente i risultati.

Il Tax gap ai fini IMU è stato stimato a livello nazionale dall'Agenzia delle Entrate e, pure in presenza di meccanismi di calcoli appiattiti sulle aliquote IMU ordinarie non potendo applicare tutte le singole aliquote deliberate dai diversi Comuni, i risultati sono molto interessanti e si collocano nell'ordine di una percentuale del 27% di evasione.

La tabella sotto riportata si riferisce al Tax gap calcolato per l'anno 2016, suddiviso per Regione.

FIGURA 3.J.1: TAX GAP IMU 2016 PER REGIONE



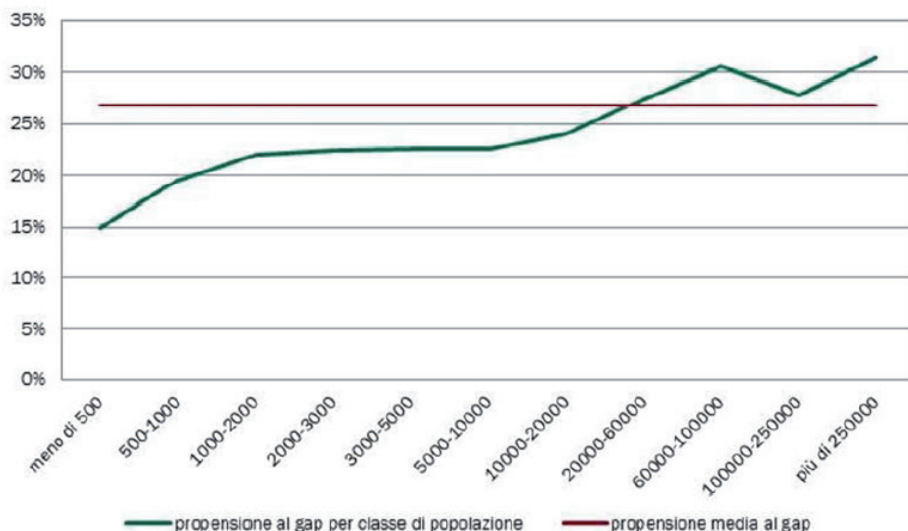
I dati sono molto importanti e probabilmente calcolati con criteri di prudenza perché molti Comuni hanno applicato aliquote superiori a quelle ordinarie per evidenti ragioni di bilancio.

Altrettanto interessante è la scomposizione della dinamica del Tax gap per classi di popolazione, che evidenzia minore presenza evasiva ai fini IMU per i Comuni con popolazione minore e presenza di una percentuale di evasione superiore alla media del 27% circa, per gli enti con oltre 20.000 abitanti.

La propensione al Tax gap cresce quindi in modo più rilevante nei Comuni più grandi, dove sono presenti più immobili, ma anche più personale negli uffici, con il rischio più accentuato di operare per comparti e per singolo tributo.

Nei Comuni più piccoli, in cui l'ufficio tributi è spesso composto da due o tre persone, in alcuni casi addirittura da una, la suddivisione per comparti non è fattibile e questo, paradossalmente, spinge l'ufficio ad operare con controlli multi imposte sulla stessa base imponibile, a differenza dei Comuni capoluogo in cui esistono uffici distinti e talvolta programmi informatici non dialoganti.

FIGURA 3.J.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2016 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI



La dinamica del Tax gap, calcolata a livello nazionale, può diventare un interessante parametro di riferimento sempre più affinato, nel momento in cui è scomposta per ambiti provinciali con differenze territoriali che emergono in maniera immediata anche tra territori simili e contigui.

La cartina geografica sotto riportata aiuta a collocare ogni territorio nella fascia di potenziale evasione IMU di riferimento e aiuta a delimitare gli obiettivi strategici del singolo Comune.

L'efficacia di una attività di contrasto all'evasione dei tributi locali è quindi misurabile, in funzione di tre parametri di riferimento oggettivi: la percentuale media di evasione IMU derivante dal Tax Gap nazionale, dal Tax gap regionale e dal Tax Gap provinciale.

L'analisi può inoltre essere perfezionata ulteriormente, nel momento in cui l'ente locale fosse interessato a quantificare il Tax gap comunale che raggiunge un livello di misurazione ancora più puntuale e delineato secondo i parametri di aliquote e di basi imponibili presenti sul territorio.

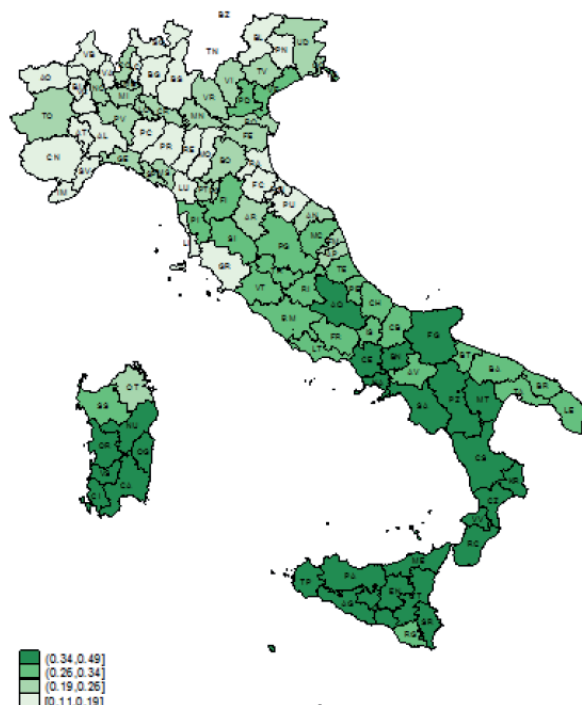
Il calcolo del Tax gap, relativo al singolo Comune, è una tappa fondamentale per fissare obiettivi e valutare i risultati del contrasto all'evasione, perché le medie nazionali e locali possono essere utili per elaborare valutazioni generali, ma soltanto il Tax gap comunale consente di modellare i parametri secondo le "misure e le caratteristiche" dell'ente.

Questa quantificazione di gettito mancante ai fini IMU è elaborata dal nostro staff a titolo gratuito e può essere richiesta in qualunque momento, contattando i recapiti del nostro sito www.finanzalocale.net, ma può anche essere realizzata in autonomia dall'uf-

ficio tributi, con pochi conteggi e accorgimenti riferiti ai nuclei familiari residenti, al numero delle abitazioni principali e delle pertinenze, esenti ai fini IMU.

Tanto maggiore è il livello di precisione del Tax gap, tanto più puntuale ed efficace risulterà l'analisi dei risultati per obiettivi.

FIGURA 3.J.3: TAX GAP IMU 2016 PER PROVINCIA



Le indicazioni fornite in materia di percentuali di gettito IMU mancante si riferiscono all'ultima annualità sottoposta ad analisi, ma anche negli anni precedenti al 2016 il Tax gap ha piccole variazioni che collocano la quota di potenziale recupero tra il 26,8% del 2015 e 2016 e il 27,4% del 2013, tenuto conto che l'annualità 2012 è ormai prescritta.

Quantificato il Tax gap presente nel proprio territorio comunale, è necessario attivare un progetto proporzionato agli obiettivi da raggiungere affinché l'efficacia dello stesso sia ottimale.

La tempistica della fase di accertamento assume un ruolo determinante rispetto all'efficacia dell'azione amministrativa, perché operare i controlli a distanza di cinque anni dal momento in cui sono state commesse le violazioni tributarie influenza negativamente le concrete possibilità di riscossione da parte dell'ente e rischia di generare accertamenti anche nei confronti di soggetti deceduti, di società cessate, di aziende fallite, di contribuenti irreperibili, di soggetti con insolvenza consolidata. Questi accertamenti che hanno generato investimenti e risorse pubbliche, per l'individuazione e il sanzionamento di com-

portamenti omissivi dal punto di vista fiscale, si trasformano spesso in crediti inesigibili, rendendo l'attività inefficace in termini finanziari.

La normativa fissa il termine per la notifica degli accertamenti entro il 31 dicembre del quinto anno successivo all'anno in cui è stata commessa la violazione; tale scadenza stabilisce il termine di prescrizione e non il termine di programmazione degli accertamenti che invece è opportuno che siano elaborati non oltre due anni dall'annualità sottoposta a verifica.

L'attività comincia a crescere in termini di efficacia, nel momento in cui la distanza tra l'anno in cui è commessa la violazione e l'anno in cui è accertata tende a restringersi.

Il periodo di contrazione di questa tempistica può essere programmato nel medio periodo, fissando in un triennio il tempo necessario per passare da una attività di controllo passiva, dettata dalla prescrizione, ad una progettazione pro attiva di contrasto all'evasione a due anni.

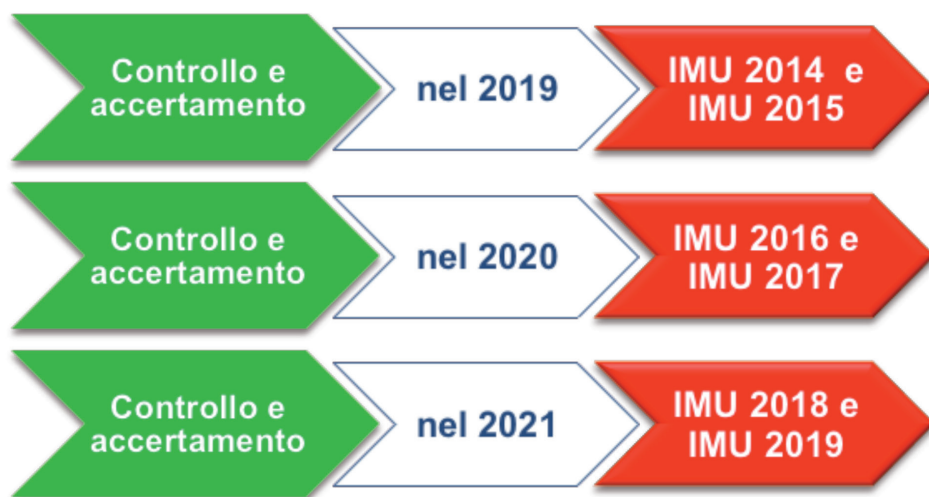
La programmazione ottimale, per arrivare con gradualità ad una fase di accertamento più vicina all'annualità tributaria da verificare, prevede un percorso da sviluppare in tre anni, nei quali sono sottoposte a verifiche due annualità insieme.

Le attività di verifica, ad esempio, nel 2019 per l'IMU 2014 e 2015, non determinano un raddoppio dei carichi di lavoro, perché in molti casi i contribuenti accertati per un anno sono gli stessi anche per l'anno successivo e quindi il front office può essere eseguito in forma unitaria, disturbando il contribuente in una sola occasione per le due annualità.

Questo procedimento di controllo su due anni, sviluppato su un progetto di medio periodo di un triennio, come esposto nella tabella sotto riportata, consente di arrivare a regime nel 2022 a controllare l'anno 2020, a due soli anni di distanza, consentendo ai contribuenti di utilizzare il ravvedimento operoso per le regolarizzazioni spontanee dell'anno precedente.

Questa programmazione straordinaria, realizzata in molti Comuni con i supporti esterni ritenuti necessari, ha consentito di elevare i livelli di efficacia della fase di accertamento e della fase di riscossione.

PROGRAMMAZIONE ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO



Questo obiettivo è raggiungibile e sfidante per una amministrazione e per un ufficio tributi che vogliono crescere nell'organizzazione, nell'efficienza e nell'efficacia della propria attività di contrasto all'evasione, per acquisire risorse collettive aggiuntive, per finanziare riduzioni delle tassazioni individuali.

In caso contrario esiste una ragionevole probabilità che non sia quantificato il Tax Gap, non siano misurabili i risultati dell'attività di contrasto all'evasione, non sia ridotta la tempistica dei controlli da cinque a due anni, non cresca la percentuale di evasione rilevata e soprattutto si riducano le percentuali medie di riscossione degli accertamenti notificati.

L'efficacia, se perseguita con serietà e programmazione, può essere anche monitorata negli anni, mediante altri due parametri oggettivi che segnalano la potenziale crescita della capacità di controllo dell'ufficio tributi: il primo attiene al valore medio degli accertamenti che tende a crescere nei primi anni per poi stabilizzarsi al graduale raggiungimento degli obiettivi, mentre il secondo riguarda la percentuale di conferma degli avvisi di accertamento notificati, che tende a ridursi in tutti i Comuni che svolgono una puntuale attività di pre accertamento.

L'analisi dei risultati per obiettivi sopra richiamati può migliorare le performance dei seguenti indicatori di efficacia:

1.	Analisi del Tax gap a livello nazionale e regionale;
2.	Quantificazione del Tax gap nel territorio comunale;
3.	Tempistica intercorrente tra la notifica degli accertamenti e l'anno delle violazioni commesse;
4.	Valore medio per accertamenti;
5.	Percentuale di conferma avvisi di accertamento notificati.

ECONOMICITA': TENDENZA NEL LUNGO PERIODO

Il concetto di economicità può essere semplicemente riferito a un parametro finanziario oppure può essere espresso in modo più complesso e articolato, così come bene illustrato su dizionari online:

“Tale criterio impone alla P.A. la realizzazione del massimo risultato in relazione ai mezzi a sua disposizione, ossia il conseguimento degli obiettivi legislativamente statuiti con il minor dispendio di mezzi e di strumenti, ove per mezzi non si intendono solo quelli di natura squisitamente economica, ma anche e soprattutto quelli di carattere procedurale.

Questo criterio costituisce un'articolazione del principio costituzionale di buon andamento dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).

In buona sostanza, il legislatore ha inteso improntare il modello gestionale della cosa pubblica ai sistemi manageriali di conduzione dell'impresa privata, imponendo alla P.A.:

- di evitare ogni spreco nell'utilizzazione dei mezzi a disposizione;*
- di utilizzare in modo razionale ed intelligente le risorse materiali e personali;*
- di ottimizzare i risultati ed i profitti.”*

Il concetto di economicità è soprattutto condensato nella necessità di utilizzare in modo razionale e intelligente le risorse materiali e personali, per ottimizzare i risultati.

Questi principi, trasferiti e applicati alla gestione delle entrate locali, attengono alla necessità di assumere decisioni organizzative che abbiano la capacità di garantire, nel tempo, i migliori risultati in termini di efficienza ed efficacia, ossia in sintesi l'ottimizzazione dei risultati attesi.

La prima scelta antecedente all'avvio di un progetto di riorganizzazione dell'ufficio tributi, consiste nel valutare le ipotesi alternative di investimento nell'internalizzazione o nell'esternalizzazione della gestione dei tributi.

Questa scelta è prioritaria perché porta in direzioni organizzative totalmente diverse e potrebbero essere ipotesi alternative comunque percorribili con successo, da valutare in base alle singole realtà comunali.

Nel rispetto pieno delle decisioni assunte dagli amministratori locali, la nostra esperienza ventennale di consulenza nella finanza locale ci fa propendere per la soluzione di gestione dei tributi interna al Comune.

Pensiamo che il governo delle entrate, le scelte strategiche sulla fiscalità locale e gli strumenti di gestione e di controllo dei tributi debbano essere il fulcro centrale di un ente locale, da confermare e rafforzare con investimenti di internalizzazione che, nel lungo periodo, possono rendere la struttura meno condizionata da eventi esterni, riferibili a modifiche normative o a contrasti contrattuali con l'eventuale società di gestione esterna.

Scegliere la strada dell'internalizzazione rende necessario verificare i punti di forza e di debolezza della struttura del singolo ufficio tributi, con analisi da realizzare con attenzione, rispetto e intelligenza, con l'obiettivo di valutare quali siano i settori su cui investire.

Un buon punto di partenza per elaborare analisi serie e condivise è ascoltare l'opinione dei funzionari degli uffici tributi che, meglio di ogni altro consulente o società esterna,

conoscono le necessità e i servizi utili per una ottimizzazione dei fattori produttivi e per il raggiungimento di migliori risultati.

I funzionari che ci hanno fornito cortesemente le loro opinioni hanno consentito di riepilogare, in termini percentuali, le risposte più ricorrenti e quindi utili per avviare la ricerca di soluzioni di supporto all'ufficio tributi, interne ed esterne all'ente.

Alcune delle necessità manifestate si riferiscono, ad esempio, alle bonifiche delle banche dati e su questo tema, come abbiamo visto in precedenza, le soluzioni non sono l'incremento del personale, ma l'utilizzo di un software innovativo e tecnologicamente avanzato.

Prima di entrare nel merito delle soluzioni più razionali e intelligenti per l'uso delle risorse materiali e personali, è importante ascoltare le opinioni dei funzionari su due domande specifiche riprese dal questionario condotto da Finanza Locale Partnership.

La prima riguarda il tema dei servizi esterni ritenuti più importanti per garantire l'efficace e l'efficiente attività dell'ufficio tributi:

QUALI SONO I TRE SERVIZI CHE RITIENE PIU' UTILI PER IL SUO LAVORO?	
BONIFICA BANCHE DATI	26,9%
ASSISTENZA RECLAMO MEDIAZIONE E CONTENZIOSO	16,5%
CONSULENZA SU CASI SPECIFICI	15,3%
FRONT OFFICE	13,3%
DATA ENTRY	11,6%
AGGIORNAMENTO TEMPO REALE	10,4%
FORMAZIONE	4,0%
PROGRAMMI INFORMATICI	2,0%

La seconda domanda riguarda invece le necessità che i funzionari ritengono fondamentali per perseguire il progetto di riduzione della distanza da cinque a due anni, tra il momento degli accertamenti e l'anno in cui è commessa la violazione.

L'obiettivo di riduzione della tempistica, per accrescere la percentuale di riscossione degli accertamenti così come illustrata nelle pagine precedenti, ha uno sviluppo triennale ed è condiviso da chi opera negli uffici tributi, anche se con necessità e sensibilità diverse.

Le risposte formulate, seppure non rappresentative da un punto di vista scientifico, oltre ad individuare tematiche concrete e soluzioni all'altezza, possono essere utili agli amministratori per percepire le necessità e le aspettative del personale tributario dell'ente.

QUALI SONO LE PRINCIPALI NECESSITA' DELL'UFFICIO TRIBUTI PER RIDURRE LA DISTANZA DA CINQUE A DUE ANNI TRA LE VIOLAZIONI E GLI ACCERTAMENTI?	
PROGRAMMA INFORMATICO	27,0%
MAGGIORE PERSONALE SEMPRE	25,8%
COMPENSI INCENTIVANTI	15,8%
MAGGIORE PERSONALE IN PERIODI SPECIFICI	10,0%
ORGANIZZAZIONE TECNICA UFFICIO	9,6%
SUPPORTO ESTERNO ISTANZE/RECLAMO MEDIAZIONE	6,2%
SEMPLIFICAZIONE REGOLAMENTO COMUNALE	4,3%
ALTRO	1,4%

Le risposte formulate alle due domande, con maggiore percentuale di adesione, attengono allo stesso argomento e in particolare all'utilizzo del programma informatico e alla necessità di bonifica delle banche dati.

Il tema segnalato dai funzionari è totalmente condivisibile e trova conferma nella nostra esperienza di supporto agli uffici tributi dei Comuni della Toscana, della Lombardia, della Sardegna e dell'Umbria.

Investire in programmi tecnologicamente avanzati con le caratteristiche di efficienza che si orientino verso una piattaforma degli oggetti immobiliari, che consentano l'emissione di accertamenti multi imposte, che generino bonifiche delle banche dati in modo sinergico tra banche dati dialoganti e che utilizzino le informazioni catastali per quantificare il gettito atteso, è una scelta di economicità razionale e intelligente; ciò in quanto i costi della tecnologia scendono di anno in anno, per la concorrenza e per la velocità dell'innovazione, e il rapporto medio del costo, rispetto al recupero degli accertamenti, raggiunge spesso proporzioni di uno a dieci.

Il principio di economicità non combacia quindi con l'obiettivo di spendere meno, magari per software obsoleti, rigidi, puramente gestionali e inadeguati all'attività straordinaria di contrasto all'evasione, bensì con l'obiettivo di spendere bene e solo la misurazione dei risultati consente di capire se esistono margini di ulteriore ottimizzazione del recupero del Tax gap.

La scelta di un efficiente programma informatico, tra le tante aziende specializzate presenti sul Me.Pa., è il primo passo di un progetto di riorganizzazione, ma per essere efficace deve essere accompagnato da scelte organizzative e amministrative convergenti.

Le scelte organizzative attengono alla necessità di investire nel personale dell'ufficio tributi, prevedendo una formazione tributaria specialistica, presso l'ente, e una formazione informatica operativa, riferita in modo specifico all'utilizzo del nuovo strumento informatico.

La formazione inizialmente potrà apparire un costo, peraltro autofinanziato dal recupero

evasione, ma già dopo alcuni mesi sarà percepito come investimento, garantendo una crescita generale dell'ufficio in termini di professionalità, di competenza, di velocità di risposta alle istanze, di capacità di dialogo con contribuenti e professionisti, di autostima professionale.

Investire nella formazione e nell'uso di un prodotto informatico tecnologicamente avanzato spesso compensa la carenza delle figure non sostituite in pianta organica.

Contestualmente a queste scelte di carattere organizzativo, è necessario attivare azioni amministrative che semplifichino i regolamenti e riducano il numero di aliquote e di tariffe, con l'obiettivo di alleggerire le procedure burocratiche e ridurre le casistiche oggetto di contrasti interpretativi.

Una puntuale revisione dei regolamenti comunali, che elimini tutte le parti ridondanti e inutili perché replicanti la normativa nazionale, è una ottimizzazione amministrativa utile e opportuna perché semplifica i rapporti tributari con i cittadini e garantisce l'economicità dell'azione amministrativa nel lungo periodo.

L'analisi della tendenza nel lungo periodo sopra richiamata può migliorare le performance mediante i seguenti indicatori di economicità:

6.	Internalizzazione delle procedure di contrasto all'evasione;
7.	Formazione tributaria specialistica;
8.	Formazione informatica operativa;
9.	Semplificazione regolamenti;
10.	Semplificazione aliquote e tariffe.

EQUITA': CORRETTA DISTRIBUZIONE DELLA TASSAZIONE

Il principio di equità è probabilmente quello più rispondente alle finalità gestionali di un ufficio tributi, tenuto conto della necessità di utilizzare con equilibrio e con rispetto lo strumento dell'autonomia impositiva.

L'equità parte da un principio inderogabile, riconducibile all'articolo 53 della Costituzione: *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."*

L'estrema sintesi e semplificazione del concetto di equità è scritta nella parola "tutti".

Questo è quindi l'obiettivo da perseguire, con gradualità, con costanza e con metodo, per riuscire a incrementare l'autonomia tributaria dell'ente in termini complessivi, riducendo la tassazione sul singolo cittadino.

Il raggiungimento del principio di equità genera quindi una doppia aspettativa sui contribuenti che adempiono ai propri obblighi tributari: la prima è che tutti paghino il dovuto, la seconda che a livello personale possano pagare meno.

I livelli di autonomia tributaria incidono inoltre sulla concreta possibilità dei Comuni di garantire i servizi nei propri territori e, in presenza di una costante riduzione dei trasferimenti erariali, la staticità dell'autonomia tributaria rende difficoltoso l'equilibrio dei bilanci.

Interessanti a tale proposito sono gli scarti degli indicatori di autonomia tributaria nei Comuni, nel periodo 2012 – 2016, che evidenziano una media differenziale dello 0,4%, rispetto a tagli molto superiori delle risorse trasferite dallo Stato.

La crescita delle entrate proprie, in presenza del blocco degli aumenti dei tributi, non può che derivare dal recupero del gettito evaso.

Indicatore di autonomia tributaria dei Comuni Italiani, per Regione, valori espressi in percentuale ed euro pro capite, 2016 e scarto 2012/2016

Regione	Autonomia tributaria		Per memoria (euro pro capite)		
	2016	Scarto 2012/2016	IMU	TASI	Add. Irpef
Piemonte	47,9%	-5,3%	232,5	15,8	88,8
Valle d'Aosta	34,4%	8,3%	552,5	29,0	15,6
Lombardia	47,0%	5,1%	230,7	26,8	89,0
Trentino – Alto Adige	31,3%	11,7%	393,3	0,3	6,8
Veneto	49,9%	-2,7%	193,4	30,2	88,0
Friuli – Venezia Giulia	27,1%	-0,6%	224,5	15,6	59,6
Liguria	51,1%	-5,9%	379,6	13,4	97,0
Emilia Romagna	50,4%	-2,3%	283,1	10,6	89,7
Toscana	46,1%	-4,0%	272,6	13,1	73,2
Umbria	50,2%	6,7%	203,8	23,7	76,9
Marche	45,3%	2,1%	209,1	14,5	84,6
Lazio	46,6%	-6,9%	284,3	27,1	101,9
Abruzzo	45,7%	6,1%	211,5	22,8	65,9
Molise	36,8%	2,6%	199,4	27,2	52,1
Campania	39,4%	4,5%	134,4	9,6	51,4
Puglia	50,3%	-0,1%	168,4	15,0	55,6
Basilicata	29,1%	1,7%	97,7	14,7	56,8
Calabria	35,1%	5,8%	123,6	7,7	49,9
Sicilia	37,3%	5,4%	143,2	8,2	52,6
Sardegna	24,9%	0,3%	141,2	14,5	46,4
ITALIA	43,9%	0,4%	217,2	17,7	74,6

Fonte: elaborazione IFEL - Dipartimento Finanza Locale su dati CCCB

La ricerca del gettito tributario evaso è il contenuto finanziario da colmare per accrescere i livelli di gettito complessivo e ridurre i pesi fiscali individuali, ma il principio di equità si realizza anche attraverso altre azioni amministrative.

Un ufficio tributi opera con equità quando tutela la buona fede del contribuente che commette errori in modo involontario o a causa di una legislazione complessa, talvolta caratterizzata da una obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione di una norma tributaria.

L'ufficio tributi deve tendere ad applicare in modo oggettivo e automatico il contenuto dell'articolo 10 della Legge numero 212 del 27 luglio 2000 che, ai commi 2 e 3, indica i casi di eliminazione delle sanzioni e degli interessi o delle sole sanzioni, dando concreta attuazione ai principi contenuti nel comma 1: *"I rapporti tra contribuenti e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede."*

La suddetta Legge, in un'ottica di equità fiscale, deve essere sempre applicata a tutti i casi che vi rientrano, in modo oggettivo e imparziale, a prescindere dalla richiesta o meno del singolo contribuente, anche laddove non sia informato di tale possibilità.

Un altro indicatore di equità, su cui è possibile migliorare molto le performance dei Comuni, riguarda la tempistica di esecuzione dei rimborsi spettanti ai cittadini per le somme erroneamente versate in eccedenza.

Sul tema è prevista una tempistica normativa, fissata dall'articolo 1 comma 164 della Legge numero 296 del 27 dicembre 2006:

"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 termine di 180 giorni per l'esecuzione del rimborso deve essere rispettato, nonostante tuttora molti Comuni, per carenza di risorse e per ritardi nella lavorazione delle pratiche, stentino a rientrare in tale termine.

La misurazione di equità va oltre l'obbligo di Legge e, per avere performance crescenti e apprezzate dai cittadini, non è soltanto doveroso rispettare il termine ultimo dei 180 giorni, ma è opportuno tendere ad avere tempi di lavorazione delle pratiche sempre più vicini alla data della richiesta di rimborso, con l'obiettivo di incentivare l'utilizzo dello strumento della compensazione.

In analogia con i richiamati principi di equità è opportuno che l'ufficio tributi informi i contribuenti interessati e manifesti la disponibilità dell'ente a utilizzare tutti gli strumenti deflattivi del contenzioso, previsti dalla normativa in materia di fiscalità locale, allo scopo di ridurre la conflittualità con i cittadini.

I principi da adottare tecnicamente, secondo le indicazioni illustrate nel precedente capitolo 6, consentono all'ente di riscuotere una somma minore ma in tempi più rapidi e al contribuente di corrispondere imposta e interessi, ma con una riduzione sensibile sulle sanzioni.

Ai fini della doverosa collaborazione amministrativa dei Comuni all'attività di accertamento fiscale dei tributi erariali, stabilita dall'articolo 1 comma 1 del Decreto Legge numero 203 del 30 settembre 2005, convertito dalla Legge numero 248 del 2 dicembre 2005, è opportuno rilevare che negli ultimi dieci anni molti Comuni hanno fornito se-

gnalazioni qualificate, fruendo anche di buoni ritorni finanziari da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In data 30 gennaio 2018 è stato sottoscritto un protocollo d'intesa, tra Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza, ANCI e IFEL, finalizzato a promuovere la conoscenza, il corretto utilizzo e l'eventuale implementazione delle modalità, degli strumenti e delle soluzioni atti a favorire lo sviluppo qualitativo della partecipazione dei Comuni all'attività di recupero dell'evasione dei tributi statali.

In particolare, l'interscambio informativo effettuato sulla base di informazioni omogenee ed indicatori concordati consente di semplificare le procedure e di tracciare le singole segnalazioni qualificate trasmesse dal Comune, nell'osservanza completa delle misure di protezione dei dati personali dei contribuenti.

L'intera impalcatura della struttura di governo e di controllo degli adempimenti tributari assume rilievo e rispetto procedurale soltanto se acquisisce credibilità istituzionale, aspetto fondamentale per stimolare il rispetto delle scadenze tributarie.

Tale credibilità è soggetta a forti limitazioni nel caso di approvazione da parte dei Comuni di condoni o sanatorie fiscali.

Il condono fiscale è infatti la rassegnazione istituzionale all'incapacità di perseguire una efficace attività di contrasto all'evasione fiscale, non garantisce entrate straordinarie e riduce la credibilità fiscale dell'ente con conseguente contrazione del gettito ordinario.

Il condono fiscale, ipotizzato per ottenere entrate straordinarie, è spesso deludente perché il risultato algebrico tra maggiori entrate una tantum e minori entrate ordinarie risulta spesso negativo nel medio e nel lungo periodo.

Riteniamo pertanto, a nostro modesto avviso, che l'equità fiscale sia in palese contrasto con l'istituto del condono fiscale che assume una sua "parziale motivazione" soltanto per le imposte statali, di fronte a una riforma integrale del sistema fiscale nazionale.

L'analisi della corretta distribuzione della tassazione sopra richiamata può migliorare le performance mediante i seguenti indicatori di equità:

1.	Eliminazione d'ufficio sanzioni e interessi nei casi previsti dalla Legge;
2.	Tempistica esecuzione dei rimborsi;
3.	Utilizzo degli istituti deflattivi del contenzioso;
4.	Collaborazione con Agenzia delle Entrate;
5.	Esclusione dei condoni fiscali.

ETICA: VALORIZZAZIONE PRINCIPI MORALI E COMPORTAMENTI

La definizione del principio di etica è costantemente in evoluzione perché strettamente collegato al vivere sociale, ai comportamenti e ai modi di essere della società e della pubblica amministrazione.

I tradizionali richiami etici ai principi di legalità, di integrità e di trasparenza restano aspetti inderogabili, ma nuove logiche sociali tendono ad accrescere una maggiore forma

di trasparenza, che renda partecipi i cittadini nelle decisioni della cosa pubblica; il concetto di etica ha quindi valori fondanti e evoluzioni sociali.

In termini tributari l'etica tende a valorizzare principi morali e comportamenti che garantiscano pari trattamento di fronte agli obblighi fiscali per tutti i cittadini e quindi i funzionari degli uffici tributi hanno il delicato compito di garantire un corretto equilibrio tra la ragione fiscale e i diritti dei contribuenti.

Questo delicato e importante compito istituzionale deve essere svolto sviluppando nuove procedure di Tax compliance, finalizzate da un lato ad accrescere le capacità di contrasto all'evasione e dall'altro a favorire lo spontaneo rispetto degli obblighi tributari dei cittadini, fornendo informazioni, servizi e assistenza nel migliore uso delle disposizioni tributarie.

La compliance non è quindi una rigida procedura amministrativa, ma un insieme di azioni finalizzate a favorire l'adempimento tributario spontaneo nel convincimento che "pagare prima costa meno".

Le procedure da utilizzare sono molteplici e possono essere coordinate dall'ufficio tributi, in base alle caratteristiche del territorio, all'organizzazione interna, alle modalità di informazione utilizzata dall'ente, alla possibilità di incontri pubblici in prossimità delle principali scadenze.

Le azioni di compliance possono essere svolte prima della scadenza dei tributi ma anche dopo che il termine di pagamento è scaduto.

Il principio che soggiace all'attività di compliance è riferibile allo statuto dei diritti del contribuente, la cui applicazione metodologica consente la massima diffusione delle informazioni fiscali a tutela dei cittadini.

Entrando invece nel merito delle procedure da valorizzare e da promuovere, nell'interesse reciproco dell'ente e dei cittadini, è possibile richiamare l'istituto del ravvedimento operoso, da comunicare successivamente alla scadenza del tributo, per informare della possibilità di ridurre le sanzioni per i ritardatari che regolarizzano spontaneamente l'obbligo fiscale.

Nella stessa ottica della collaborazione con i cittadini, si colloca l'informazione sulla possibilità di rateizzare gli eventuali debiti tributari, evitando azioni di recupero coattivo che possono incidere sui beni patrimoniali del debitore.

Compliance significa anche riconoscere gli errori dell'ufficio, magari riportati all'interno di un avviso di accertamento elaborato su dati catastali non corretti o su riscossioni non pervenute, operando con tempestività secondo il potere di autotutela fissato dal Decreto del Ministero delle Finanze numero 37 dell'11 febbraio 1997.

In particolare l'articolo 2 stabilisce quanto segue:

"1. L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

a) errore di persona;

b) evidente errore logico o di calcolo;

- c) errore sul presupposto dell'imposta;*
- d) doppia imposizione;*
- e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;*
- f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;*
- g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;*
- h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.*

2. Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria."

L'autotutela è un istituto da attivare sempre in qualunque momento, salvo il caso indicato al secondo comma in cui sia intervenuta una sentenza passata in giudicato favorevole all'ente pubblico.

L'autotutela porta all'annullamento o alla rettifica dell'avviso di accertamento e, configurandosi anch'essa come atto amministrativo, ha necessità di un'adeguata motivazione; è quindi opportuno che nel nuovo atto, di annullamento o di rettifica, sia sempre richiamata una delle casistiche presenti al primo comma dell'articolo 2 del suddetto Decreto Ministeriale.

La valorizzazione dei principi morali e dei comportamenti sopra richiamati può riferirsi operativamente alle seguenti attività:

1.	Applicazione e valorizzazione della Tax compliance;
2.	Applicazione d'ufficio dello statuto dei diritti del contribuente;
3.	Promozione dell'istituto del ravvedimento operoso;
4.	Promozione dell'istituto della rateazione;
5.	Applicazione d'ufficio dei principi di autotutela;

CONCLUSIONI

Questa pubblicazione ha cercato di affiancare gli amministratori locali, i dirigenti e i funzionari degli uffici tributi su tematiche e problematiche di non semplice soluzione, perché soggette a rapide modifiche normative, a mutamenti degli orientamenti politici in materia di federalismo e a mutevoli orientamenti di prassi e di giurisprudenza.

Il tema delle entrate locali è stato trattato da diverse visuali, con la finalità di generare riflessioni e spunti di conversazione e di approfondimento amministrativo, volto ad ottimizzare le scelte di gestione e di organizzazione della struttura della fiscalità locale, raccogliendo competenze ed esperienze organizzative positive e cercando di evitare il ripetersi di azioni amministrative inefficaci e inique.

In fase di avvio del libro si è iniziato ricordando che il federalismo fiscale compie 25 anni e si trova ad un punto di svolta, tra richiesta di maggiore autonomia dei territori e nuovi lacci centralistici; si è poi proseguito andando ad evidenziare le carenze normative, segnalando le imposte da superare e un sistema da riorganizzare nelle competenze istituzionali e tributarie.

Nel rafforzare il principio di autonomia tributaria degli enti locali, è altrettanto doveroso rilevare tutte le casistiche di gestione anomale o da approfondire dell'imposta municipale propria, che resta la maggiore fonte di entrata dei bilanci comunali.

L'imposta municipale propria deve divenire il tributo unico e unitario degli enti locali, accorpendo la TASI ed eliminando la presenza dello Stato su basi imponibili inspiegabilmente attribuite allo Stato.

La necessità di garantire agli amministratori locali una più accurata e responsabile autonomia nella gestione delle aliquote è un tema da affrontare con urgenza, perché i bilanci comunali continuano a soffrire dei ritardi della riscossione coattiva e della crescita sempre più elevata delle somme da accantonare al fondo crediti di dubbia esigibilità; un fondo che drena risorse alla spesa corrente e che non è compatibile con il rinvio dei termini di presentazione della comunicazione di inesigibilità, protratta fino al 31 dicembre 2037:

Data consegna ruoli	Termine di presentazione della comunicazione di inesigibilità
Anno 2017	31/12/2021
Anno 2016	
Anno 2015	31/12/2022
Anno 2014	31/12/2023
Anno 2013	31/12/2024
Anno 2012	31/12/2025
Anno 2011	31/12/2026
Anno 2010	31/12/2027
Anno 2009	31/12/2028

Data consegna ruoli	Termine di presentazione della comunicazione di inesigibilità
Anno 2008	31/12/2029
Anno 2007	31/12/2030
Anno 2006	31/12/2031
Anno 2005	31/12/2032
Anno 2004	31/12/2033
Anno 2003	31/12/2034
Anno 2002	31/12/2035
Anno 2001	31/12/2036
Anno 2000	31/12/2037

Queste programmazioni temporali destano preoccupazione per gli equilibri dei bilanci comunali, così come le sempre più ricorrenti discussioni di rottamazioni fiscali delle somme iscritte a ruolo per importi inferiori a mille euro, che caratterizzano la grande rilevanza delle partite a ruolo dei Comuni, in attesa di riscossione.

Le carenze catastali e la necessità di riorganizzare la struttura tributaria locale, con gradualità ma senza indugio, impongono scelte decisive e non rinviabili al legislatore nazionale e agli amministratori locali.

La necessità di procedere, con molte delle indicazioni formulate nell'ultimo capitolo, verso una riduzione delle tasse locali possibile e perseguibile, non può essere ulteriormente rinviata, a causa di lacci e resistenze della burocrazia o di prassi consolidate che ostacolano la crescita degli uffici tributi realmente interessati a operare per obiettivi sfidanti e con indici economici misurabili.

L'obiettivo di incrementare il gettito complessivo, attraverso il contrasto efficace all'evasione fiscale e la contestuale riduzione dei carichi fiscali individuali, è un obiettivo sfidante su cui misurarsi con professionalità e competenza, nel rispetto dei diritti dei contribuenti ma anche perseguendo principi di equità e di etica che caratterizzano l'azione pubblica.

E' necessario andare oltre gli slogan "pagare tutti per pagare meno" o "pagare meno per pagare tutti", mostrando ai cittadini risultati concreti ed eliminando l'inerzia che talvolta coinvolge gli enti locali sui temi fiscali.

L'intera impostazione della struttura tributaria risulta realmente efficace, se completa il percorso riscuotendo le entrate e gli accertamenti, altrimenti la mancata riscossione ed una carente organizzazione della fase coattiva rischia di disperdere tutte le energie profuse per individuare e sanzionare coloro che non rispettano gli obblighi fiscali.

Rispetto al tema fondamentale della riscossione coattiva e delle strategie da porre in essere per migliorare i risultati finanziari degli incassi degli accertamenti, confermiamo le riflessioni esposte nella nostra pubblicazione del 2017, sotto riportate.

La tempestività delle fasi di gestione e di controllo rende migliore e più recente la qualità dei dati e delle informazioni, utili per attivare le necessarie azioni esecutive, ma è

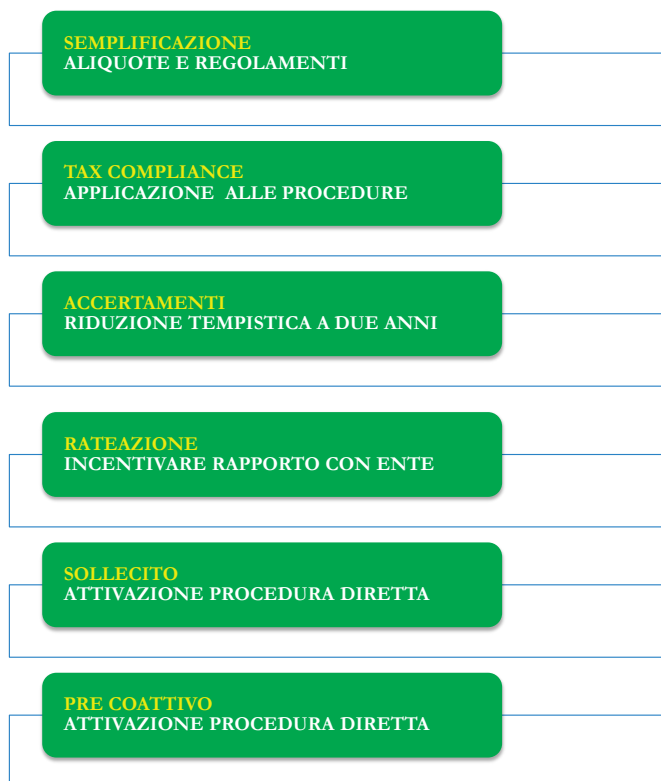
doveroso evidenziare che le difficoltà economiche generali incidono sulle effettive possibilità finanziarie delle famiglie; è quindi sempre prudente attivare un adeguato fondo crediti di dubbia esigibilità che garantisca equilibrio ai dati di bilancio.

Le metodologie da attivare per incrementare i livelli di riscossione coattiva sono da ricercare, in via preventiva, nella migliore organizzazione precedente ai ruoli e agli atti d'ingiunzione, con una più efficace azione di convincimento spontaneo e di condivisione dell'adempimento tributario.

La procedura da perseguire è riferita alla "tax compliance", con la finalità di favorire il massimo rapporto di condivisione tra ufficio e contribuente, con l'obiettivo di stimolare gli adempimenti spontanei dei cittadini, evitando l'utilizzo generalizzato del sanzionamento come unico strumento di persuasione.

La finalità della "tax compliance" è, infatti, quello di operare su due percorsi paralleli: da un lato la semplicità delle procedure e il supporto tecnico e informativo rispetto alle scadenze e agli adempimenti tributari, finalizzato a favorire il pagamento spontaneo, dall'altro una puntuale, tempestiva e credibile attività di contrasto all'evasione tributaria, come deterrente del mancato adempimento fiscale.

Le diverse opportunità organizzative, finalizzate ad accrescere i livelli di riscossione e a migliorare la qualità dei dati da affidare alla fase coattiva, possono essere riepilogate in estrema sintesi nei seguenti passaggi:



Terminate le suddette fasi operative, sarà necessario individuare il soggetto cui affidare la delicata fase della riscossione coattiva e la soluzione operativa ritenuta più adeguata, rispetto alle caratteristiche del Comune e alla quantità e alla tipologia di crediti tributari da riscuotere.

Le modalità e le opportunità di riscossione coattiva tramite Agenzia delle entrate - Riscossione, mediante società privata iscritta all'albo previsto dall'articolo 53 del Decreto Legislativo numero 446 del 15 dicembre 1997 e con società in house, sono le soluzioni più utilizzate dagli enti locali, mentre è assolutamente marginale l'ipotesi di fasi esecutive gestite internamente dall'ufficio tributi.

Gli amministratori locali e i funzionari degli uffici tributi potranno valutare la soluzione ritenuta più adatta alle condizioni e alle caratteristiche del proprio Comune, perché ogni opportunità ha vantaggi e svantaggi, da analizzare e soppesare ai fini della scelta più efficace ed economicamente più vantaggiosa nel lungo periodo.

Per una analisi più completa e approfondita sui vantaggi e sugli svantaggi delle procedure di riscossione coattiva per attivare la struttura più efficace per l'ente, rimandiamo alla lettura della nostra pubblicazione *“La riforma della riscossione coattiva dei tributi locali. Dati Analisi Strategie”* scaricabile gratuitamente dal nostro sito www.finanzalocale.net.

Il governo delle entrate locali è un tema complesso e, come facilmente intuibile, i risultati non dipendono esclusivamente dagli attori amministrativi, vista l'ingombrante presenza dello Stato nella ripartizione del gettito, nella definizione delle regole e nei vincoli alle aliquote, ma esistono spazi di crescita collettiva che possono motivare processi di riorganizzazione delle entrate locali che diano solidità e certezza agli equilibri finanziari.

Gli uffici tributi hanno i dati e le competenze per favorire questa nuova internalizzazione della gestione delle risorse, ma hanno la necessità di avere amministratori locali che credono in questo nuovo slancio e rilancio del federalismo fiscale, volendosi confrontare con l'innovazione dei processi produttivi e delle strutture tecniche, con modestia, impegno e fiducia.

Soltanto nei Comuni in cui esiste una equilibrata miscela, tra desiderio di crescita professionale e tecnologica del personale degli uffici e volontà politica di perseguire con tenacia programmatica l'obiettivo di ridurre le tasse locali, è possibile raggiungere l'ottimizzazione dei livelli di efficienza e di efficacia della struttura tributaria.

Molti Comuni sono in una fase avanzata del processo di riorganizzazione, altri devono ancora affinare il percorso, ma il viaggio degli enti locali è iniziato, anzi non si è mai fermato.

CIRCOLARI E RISOLUZIONI IN MATERIA DI IMU

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28/02/2018 n. 1/DF

Imposta municipale propria (IMU) – Agevolazioni applicabili al coltivatore diretto (CD) e all'imprenditore agricolo professionale (IAP), iscritti nella previdenza agricola, titolari di trattamento pensionistico agricolo – Quesiti.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 16/06/2017 n. 3/DF

Imposta municipale propria (IMU) – Esenzione dall'imposta per i terreni agricoli – Coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali – Dichiarazione.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 29/05/2017 n. 2/DF

Imposta municipale propria (IMU) e tributo per i servizi indivisibili (TASI) – Sospensione dell'efficacia dell'aumento dei tributi – Quesiti.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 29/05/2017 n. 1/DF

Art. 193, comma 3, del TUEL. Modifica delle tariffe e delle aliquote relative ai tributi di competenza degli enti locali ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14/07/2016 n. 4/DF

Imposta municipale propria (IMU) – Art. 7, comma 1, lett. h), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – Art. 1, comma 13, della legge di stabilità 2016 – Esenzione terreni agricoli – Circolare n. 9 del 14 giugno 1993 – Fusione di comuni – Errata classificazione.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 01/06/2016 n.3/DF

Imposta municipale propria (IMU) – Imposta per i servizi indivisibili (TASI) – Piattaforme petrolifere installate nel mare territoriale – Sentenza della Corte di Cassazione n. 3618 del 24 febbraio 2016 – Art. 1, commi da 21 a 24, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016) – Quesito.

Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14/04/2016 n. 1/DF

Decreto interministeriale del 24 febbraio 2016, concernente le procedure di riversamento, rimborso e regolazioni contabili relative ai tributi locali. Art. 1, commi da 722 a 727, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 e art. 1, comma 4, del D. L. 6 marzo 2014, n. 16 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68. Chiarimenti.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17/02/2016 n. 1/DF

Imposta municipale propria (IMU) – Tributo per i servizi indivisibili (TASI) – Art. 1, comma 10, della legge n. 208 del 2015 (Legge di stabilità per l'anno 2016) – Disposizioni concernenti la riduzione del 50 per cento della base imponibile in caso di cessione dell'abitazione in comodato ai familiari – Modalità applicative.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 05/11/2015 n. 10/DF

Art. 9-bis del D. L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito, con modificazioni dalla legge 23 maggio 2014, n. 80. Ulteriori chiarimenti in merito all'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) e all'applicazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) per i pensionati iscritti all'AIRE proprietari di più immobili in Italia. Quesito.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 05/11/2015 n. 9/DF

Richiesta di parere in ordine alla natura di impresa costruttrice delle cooperative edilizie di abitazione e al relativo regime di esenzione dall'imposta municipale propria (IMU).

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 05/10/2015 n. 8/DF

Imposta municipale propria (IMU) e Tributo per i servizi indivisibili (TASI). Immobili utilizzati da enti non commerciali per l'attività previdenziale. Esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Quesito.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 13/07/2015 n. 7/DF

Imposta municipale propria (IMU) e Tributo per i servizi indivisibili (TASI). Immobili utilizzati da enti non commerciali per l'attività di ricerca scientifica. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 26/06/2015 n° 6/DF

Art. 9-bis del D. L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito, con modificazioni dalla legge 23 maggio 2014, n. 80. Immobili posseduti da cittadini italiani residenti all'estero. Imposta municipale propria (IMU), Tributo per i servizi indivisibili (TASI) e Tassa sui rifiuti (TARI).

Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze del 03/06/2015 n. 2/DF

Imposta municipale propria (IMU) e Tributo per i servizi indivisibili (TASI) – Problematiche concernenti gli obblighi dichiarativi.

Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25/03/2015 n° 3/DF

Tributo per i servizi indivisibili (TASI). Modello di dichiarazione. Applicazione delle disposizioni concernenti l'approvazione del modello di dichiarazione relativo all'imposta municipale propria.

Risoluzione Ministero Finanze del 03/02/2015 n. 2/DF

IMU - Esenzione per i terreni agricoli - D.L. 24 gennaio 2015, n. 4 – Quesito

Risoluzione Ministero Finanze del 23/06/2014 n. 1/DF

Tributo per i servizi indivisibili (TASI) - Imposta municipale propria (IMU) - Inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi nel caso di insufficiente o mancato versamento

del tributo - Art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

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.

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 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 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.

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.

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 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.

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.

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.

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 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 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 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 03/12/2012 n. 1/DF

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

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.

Imposta municipale propria (IMU) – Agevolazioni applicabili al coltivatore diretto (CD) e all'imprenditore agricolo professionale (IAP), iscritti nella previdenza agricola, titolari di trattamento pensionistico agricolo – quesiti

Con i quesiti in oggetto sono stati chiesti chiarimenti inerenti la corretta applicazione della normativa afferente la disciplina agevolativa relativa all'imposta municipale propria (IMU) nei confronti di coltivatori diretti (CD) e di imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella previdenza agricola e titolari di trattamento pensionistico agricolo.

Ai fini della soluzione del caso in esame, occorre innanzitutto prendere in considerazione l'art. 13, comma 2 del D. L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 il quale, per quanto qui di interesse, ha individuato i soggetti passivi *“nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola”*.

Sulla base di tale disposizione, per godere del trattamento agevolato riservato ai soggetti in argomento occorre verificare la contemporanea sussistenza di tutti i requisiti di natura sia oggettiva che soggettiva, individuabili sulla base del combinato disposto dell'art. 13, comma 2 del D. L. n. 201 del 2011 e dell'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, puntualmente illustrati anche nella circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, vale a dire:

1. il possesso del fondo;
2. la persistenza dell'utilizzazione agro-silvo-pastorale, mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo stesso;
3. la qualifica soggettiva di coltivatore diretto (CD) o di imprenditore agricolo professionale (IAP) di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004;
4. l'iscrizione nella previdenza agricola.

Alla luce di tali disposizioni, l'aspetto che deve essere approfondito per la soluzione del caso concreto è quello della compatibilità dello status di pensionato con la qualifica di CD e di IAP e con la possibilità per gli stessi di continuare ad essere iscritti nella previdenza agricola.

Con riferimento al coltivatore diretto (CD), occorre ricordare, come già chiarito anche nella circolare n° 3/DF del 2012, che per la sua definizione si rinvia a quanto stabilito dal codice civile che all'art. 1647 lo individua nel soggetto che coltiva il fondo *“col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia”* e lo inquadra nella categoria dei piccoli imprenditori di cui all'art. 2083.

Inoltre, dalle leggi speciali emergono diverse definizioni di carattere settoriale dalle quali possono evincersi altri 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. A ulteriore conferma di quanto appena esposto deve aggiungersi anche il disposto dell'art. 2 della legge 9 gennaio 1963, n. 9 secondo il quale 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 è 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... il requisito della abitudine nella diretta e manuale coltivazione dei fondi o nell'allevamento e nel governo del bestiame ... si ritiene sussistente quando i soggetti indicati ... si dedicano in modo esclusivo o almeno prevalente a tali attività. Per attività prevalente ... deve intendersi quella che impegni il coltivatore diretto ed il mezzadro o colono per il maggior periodo di tempo nell'anno e che costituisca per essi la maggior fonte di reddito”*.

Passando all'analisi della figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP), si ricorda che, l'art. 1, comma 1, del D. Lgs. n. 99 del 2004, richiamato espressamente dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, individua lo IAP 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 lavoro. Il medesimo comma 1 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 e altri enti operanti nel settore agricolo.

Dal complesso delle norme sin qui riportate emergono, quindi, due aspetti fondamentali che meritano di essere evidenziati ai fini del riconoscimento della qualifica di CD e di IAP – e dell'applicazione delle relative agevolazioni – vale a dire innanzitutto che non viene richiesto dal Legislatore che tali soggetti traggano dal lavoro della terra la loro esclusiva fonte di reddito.

Inoltre, la legge prevede l'obbligo per coloro che sono qualificati come CD o IAP di iscriversi nella gestione previdenziale dei coltivatori diretti, dei coloni e dei mezzadri, purché svolgano tale attività con abitudine e prevalenza. La valutazione dell'abitudine e prevalenza, i cui criteri sono definiti dal citato art. 2 della legge n. 9 del 1963, va effettuata rispetto a un'altra attività lavorativa. L'obbligo di iscrizione non viene, quindi, meno a causa della percezione di un trattamento pensionistico. A conferma di ciò, la normativa previdenziale stabilisce che i lavoratori che versano i contributi successivamente alla data di decorrenza della pensione possono percepire un supplemento della stessa (cfr. art. 7 della legge n. 9 del 1963 e art. 9 della legge 2 agosto 1990, n. 233).

Più recentemente, l'art. 59, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, prevede che i lavoratori autonomi già pensionati presso le gestioni dell'INPS e con più di 65 anni di età, possano esercitare la facoltà di chiedere la riduzione del 50 per cento del contributo previdenziale, se già pensionati.

A commento di tale disposizione, l'INPS nella circolare n. 33 del 1999 ha specificato che *“[l]a riduzione contributiva può essere richiesta dagli iscritti alla Gestione degli artigiani*

e degli esercenti attività commerciali e dei lavoratori autonomi dell'agricoltura che siano già pensionati presso le gestioni dell'Istituto ed abbiano compiuto i sessantacinque anni di età, siano essi titolari di impresa o collaboratori familiari”.

Per quanto riguarda, in particolare, lo IAP la compatibilità dello svolgimento dell'attività agricola con lo status di pensionato emerge anche dalla circostanza che dal computo del 50% del reddito globale da lavoro per la verifica del requisito richiesto per il riconoscimento della qualifica di IAP sono escluse, tra l'altro, le pensioni di ogni genere, mettendo così in risalto la considerazione che la qualifica di IAP ben può essere riconosciuta anche a un soggetto già titolare di pensione.

Tenuto conto del quadro normativo sin qui delineato, emerge che la disciplina che regola l'IMU contempla espressamente l'ipotesi in cui il CD e lo IAP pensionati continuino a svolgere la loro attività in agricoltura, dal momento che è possibile essere iscritti nella previdenza agricola anche nel caso in cui il soggetto sia già pensionato e continui a svolgere effettivamente l'attività agricola.

Si deve evidenziare che non può pervenirsi a diversa conclusione sulla base degli elementi desumibili dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale (sentenze n. 336 del 2003 e n. 87 del 2005) e della Corte di Cassazione (sentenze n. 12565 del 2010 e n. 13745 del 2017) dal momento che tali pronunce riguardano esclusivamente l'ICI, tributo diverso dall'IMU.

Quest'ultima imposta, infatti, a norma dell'art. 8, comma 1, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha sostituito l'ICI introducendo proprio nel settore agricolo significative modifiche, considerato che nella disciplina dell'IMU non è stata più riprodotta la disposizione recata dal comma 21 dell'art. 58 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, la quale si riferiva al CD e alle persone fisiche qualificabili come imprenditori agricoli a titolo principale (IATP) – figura professionale quest'ultima sostituita da quella dello IAP, di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, a cui fa rinvio il nuovo regime IMU e che non ricomprende solo le persone fisiche – e prevedeva l'iscrizione negli appositi elenchi comunali, ormai soppressi.

Pertanto, alla luce delle considerazioni sin qui espresse, si deve concludere che ai fini IMU sono esenti tutti i terreni agricoli, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, anche se già pensionati, indipendentemente dall'ubicazione dei terreni stessi, ai sensi dell'art. 1, comma 13 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e sono considerati non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dagli stessi soggetti, 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, in virtù dell'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011.

**Imposta municipale propria (IMU) – Esenzione dall'imposta per i terreni agricoli
– Coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali – Dichiarazione**

Pervengono alla Scrivente alcuni quesiti con i quali si chiedono chiarimenti in merito alla sussistenza dell'obbligo dichiarativo da assolvere, in materia di imposta municipale propria (IMU), entro il 30 giugno 2017, con particolare riferimento ai terreni agricoli, che risultano già posseduti e condotti dai coltivatori diretti (CD) e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, e che sono divenuti esenti, a decorrere dal 2016, per effetto delle disposizioni di cui al combinato disposto dei commi 10 e 13 dell'art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016)¹.

Al riguardo, preme inquadrare il perimetro applicativo della specifica ipotesi delineata che concerne esclusivamente la variazione della quantificazione del tributo dovuta alle intervenute modifiche normative e, in particolare, a quella contenuta nella lett. a), comma 13 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 che esenta, tra gli altri, i terreni agricoli posseduti e condotti dai CD e dagli IAP di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione.

Non rientrano pertanto in tale perimetro applicativo le variazioni legate ai mutamenti della qualifica di CD e IAP, che al contrario risulta immutata rispetto alle dichiarazioni già presentate dagli stessi in precedenza.

Tenuto conto delle suddette considerazioni, ai fini della soluzione del caso prospettato, occorre richiamare l'art. 13, comma 12-ter del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, il quale stabilisce che i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione IMU 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 e 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.

Si deve anche aggiungere che la stessa disposizione normativa demanda al decreto di

¹ Si ricorda che l'art. 1 della legge n. 208 del 2015 prevede, a decorrere dall'anno 2016:

- al comma 10 l'abrogazione della cosiddetta franchigia di cui al comma 8-bis dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011;
- al comma 13 che l'esenzione per i terreni agricoli prevista dalla lettera h) del comma 1 dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, si applica sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993.

La stessa disposizione stabilisce che sono, altresì, esenti dall'IMU i terreni agricoli:

- a) 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, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- b) ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;
- c) a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile. A decorrere dall'anno 2016, sono abrogati i commi da 1 a 9-bis dell'articolo 1 del D. L. 24 gennaio 2015, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34.

approvazione del modello di dichiarazione e delle relative istruzioni IMU l'individuazione dei casi in cui lo stesso deve essere presentato.

A questo proposito occorre tenere conto di quanto rappresentato nelle istruzioni alla dichiarazione IMU approvate, unitamente al modello, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 30 ottobre 2012, laddove viene precisato, al paragrafo 1.3, 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 ...”*.

Al riguardo, si deve considerare quanto successivamente precisato nella Risoluzione n. 2/DF del 18 gennaio 2013 nella quale, proprio in tema di dichiarazione, si legge che «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 vigore 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».

Nello stesso documento di prassi amministrativa è stato precisato che è solo in quest'ottica che deve essere letta la precisazione contenuta nelle istruzioni al citato paragrafo 1.3, nella parte in cui, relativamente ai terreni agricoli posseduti e condotti da CD e IAP, prevede che le «riduzioni vanno dichiarate sia nel caso in cui si acquista sia in quello in cui si perde il relativo diritto».

Sulla base di quanto sin qui rappresentato, nel ribadire quanto affermato nella risoluzione n. 2/DF del 2013, si può quindi pervenire alla conclusione che anche nella fattispecie prospettata la dichiarazione IMU non deve essere ripresentata, essendo il Comune già in possesso delle informazioni necessarie – vale a dire la qualifica soggettiva di CD e di IAP – per verificare la sussistenza dei requisiti richiesti per il riconoscimento dell'esenzione dall'IMU.

I soggetti interessati infatti già godevano negli anni precedenti delle agevolazioni previste per il settore agricolo – ovvero il moltiplicatore ridotto ex art. 13, comma 5, del D. L. n. 201 del 2011 e la c.d. franchigia di cui al successivo comma 8-bis – per il riconoscimento delle quali erano necessari i medesimi requisiti di carattere soggettivo attualmente richiesti ai fini del nuovo regime agevolativo e che sono quindi già a conoscenza del Comune come lo sono le disposizioni normative che hanno determinato il passaggio dalle riduzioni all'esenzione.

Vale solo la pena di precisare che l'obbligo dichiarativo continua invece a permanere in tutti i casi in cui sono intervenute variazioni rispetto a quanto risulta dalle dichiarazioni già presentate, o comunque le stesse non sono conoscibili dal Comune, come richiesto al citato paragrafo 1.3 delle istruzioni alla dichiarazione IMU.

Per cui, dovranno essere dichiarati, ai fini del riconoscimento dell'esenzione dal tributo locale, i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, posseduti e condotti da CD e IAP, di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, la cui qualifica soggettiva ha subito variazioni nel corso dell'anno precedente.

Imposta municipale propria (IMU) e tributo per i servizi indivisibili (TASI) – Sospensione dell'efficacia dell'aumento dei tributi – Quesiti

E' stato chiesto se sia possibile stante il blocco degli aumenti dei tributi locali – previsto dall'art 1, comma 26 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) e prorogato anche per l'anno 2017 dall'art 1, comma 42 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) – una diminuzione dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) per le categorie catastali D1, D2, D4, D6 e D7 con corrispondente aumento dell'aliquota del tributo per i servizi indivisibili (TASI) e comunque nel rispetto del limite di cui al comma 677 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

In particolare, è stata ipotizzata una riduzione dell'attuale aliquota dell'IMU dal 10 per mille al 7,6 per mille, deliberando al contempo, per le stesse categorie catastali, l'applicazione dell'aliquota TASI, attualmente fissata allo zero per mille, al 2,4 per mille.

Al riguardo, giova innanzitutto rammentare che l'automatica sospensione dell'efficacia delle deliberazioni degli enti locali che prevedono aumenti dei tributi rispetto ai livelli di aliquote applicabili per l'anno 2015 riguarda, come chiarito nella Risoluzione n. 2/DF del 22 marzo 2016, *“in generale tutte le manovre degli enti locali che producono l'effetto di restringere l'ambito applicativo di norme di favore, come avviene ad esempio nel caso di eliminazione di fattispecie di agevolazione”*. Detta precisazione è stata poi confermata nella FAQ n. 5 (FAQ versamento seconda rata IMU-TASI 2016).

In secondo luogo, per quanto concerne in particolare la TASI, si devono richiamare il comma 676 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 in virtù del quale l'aliquota di base della TASI è pari all'1 per mille e può essere ridotta dal comune fino all'azzeramento, nonché il successivo comma 677 secondo cui la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non deve essere superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille. A ciò si aggiunge la disposizione recata dal comma 681 dello stesso art. 1 la quale prevede che, laddove l'unità immobiliare sia occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare, l'occupante versa la TASI nella misura stabilita dal comune nel regolamento compresa fra il 10 e il 30 per cento dell'ammontare complessivo della TASI. Nell'ipotesi di mancato invio della delibera di individuazione della percentuale entro il termine previsto dalla legge ovvero nel caso di mancata determinazione della stessa, la percentuale di versamento a carico del possessore è pari al 90 per cento dell'ammontare complessivo del tributo.

Ciò premesso, alla luce del quadro normativo sin qui delineato, con riferimento allo specifico quesito proposto, si ritiene che la manovra ipotizzata, pur se idonea a garantire il rispetto del vincolo sancito dalle disposizioni contenute nei commi 640 e 677 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, comporterebbe con evidenza un aggravio della pressione fiscale per gli occupanti degli immobili in questione, i quali, secondo quanto ipotizzato

nell'esempio innanzi riportato, non sarebbero assoggettati alla TASI, avendo l'ente azzerato la relativa aliquota ai sensi del comma 676 dell'art. 1 della citata legge.

L'intervento prospettato e diretto ad una diversa redistribuzione delle aliquote IMU-TASI, con conseguente introduzione della TASI, penalizzerebbe infatti gli occupanti, determinando un maggiore prelievo tributario contrastante con il blocco degli aumenti dei tributi confermato, anche per l'annualità in corso, dalla legge di bilancio 2017.

Da quanto esposto discende che la manovra ipotizzata, per poter essere attuata e ritenersi rispettosa delle disposizioni di legge sopra citate, dovrebbe espressamente prevedere:

- per gli immobili locati, il mantenimento delle aliquote allo stato vigenti ovvero l'IMU al 10 per mille e la TASI azzerata;
- per gli immobili non locati, l'aliquota IMU al 7,6 per mille e l'aliquota TASI al 2,4 per mille.

Altra soluzione percorribile potrebbe essere quella di assoggettare anche gli immobili dati in locazione alle nuove aliquote IMU (7,6 per mille) e TASI (2,4 per mille), con rinuncia però da parte del Comune alla TASI dovuta dagli occupanti. L'ente dovrebbe quindi prevedere per tali soggetti una specifica ipotesi di azzeramento dell'aliquota ai sensi del combinato disposto dei commi 676 e 683 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013. Quest'ultimo comma infatti dispone che l'aliquota della TASI può essere differenziata *“in ragione del settore di attività nonché della tipologia e della destinazione degli immobili”*.

Occorre però segnalare che detta manovra fiscale determinerebbe un risparmio di imposta per i proprietari degli immobili locati, i quali non verrebbero più gravati da un'imposizione complessiva pari comunque al 10 per mille, essendo tenuti al pagamento della TASI solo nella percentuale fissata dal Comune nel rispetto della disposizione di cui al comma 681 dell'art. 1 della citata legge n. 147 del 2013 con conseguente perdita di gettito derivante dalla riscossione dei due tributi.

Si ribadisce quindi che solo percorrendo una delle due soluzioni la manovra prospettata dal comune sarebbe rispettosa dei vincoli previsti dalla legge, in quanto il livello complessivo della pressione tributaria rimarrebbe sostanzialmente invariato.

Giova infine precisare che la manovra in esame non può essere adottata dai Comuni in applicazione dell'art. 193 del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, poiché le soluzioni prospettate – determinando per il comune in un caso un'invarianza di gettito e nell'altro addirittura una perdita – non sono idonee ad assicurare la finalità voluta dal Legislatore, vale a dire la *“salvaguardia degli equilibri di bilancio”*.

Art. 193, comma 3, del TUEL. Modifica delle tariffe e delle aliquote relative ai tributi di competenza degli enti locali ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio

Pervengono numerosi quesiti con i quali si chiedono chiarimenti in ordine alle problematiche relative alla facoltà dell'ente locale di modificare, ai sensi dell'art. 193, comma 3, ultimo periodo, del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante il *“Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali”* (TUEL), e in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, le tariffe e le aliquote dei tributi locali in sede di salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Al riguardo, al fine di inquadrare la portata derogatoria della facoltà contemplata dall'art. 193 in disamina, occorre preliminarmente richiamare detto art. 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006, il quale prevede che *“[g]li 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”*.

Tale disposizione è stata oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali, le quali hanno chiarito come al termine dalla stessa stabilito per la determinazione delle aliquote e delle tariffe dei tributi locali, coincidente con la data fissata per l'approvazione del bilancio di previsione, debba riconoscersi natura senz'altro perentoria. A questa conclusione la giurisprudenza amministrativa e contabile è pervenuta tenendo conto delle conseguenze sanzionatorie derivanti dall'inosservanza del termine fissato dall'art. 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006 in discorso, che consistono nella proroga ope legis delle aliquote e delle tariffe vigenti per gli esercizi precedenti e nella mancanza di effetti per l'anno in corso di eventuali deliberazioni tardive².

Il principio secondo cui le aliquote e le tariffe dei tributi locali devono essere approvate entro la data stabilita per l'adozione del bilancio di previsione incontra, peraltro, come accennato, un'espressa deroga nel citato art. 193 del TUEL, che ha introdotto la possibilità di modificarle in concomitanza con la manovra che l'ente locale deve effettuare in caso di accertamento negativo circa il permanere degli equilibri di bilancio.

In particolare, detto art. 193 prevede, al comma 2, tra l'altro, che *“[c]on periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere*

² Si vedano, *ex multis*, oltre alle diverse pronunce adottate dal giudice amministrativo di primo grado, le sentenze del Consiglio di Stato, Sezione Quinta, n. 3808 e n. 3817 del 17 luglio 2014, n. 4409 del 28 agosto 2014 e n. 1495 del 19 marzo 2015, nonché l'ordinanza del Consiglio di Stato, Sezione Quarta, n. 4434 del 7 ottobre 2016. In ordine alla perentorietà del termine in discorso, si confrontino, inoltre, le deliberazioni della Corte dei Conti n. 4 del 14 gennaio 2014, resa dalla Sezione regionale di controllo per la Calabria, e n. 175 del 13 novembre 2015, resa dalla Sezione regionale di controllo per il Lazio.

degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente: a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui”.

In tale contesto, il successivo comma 3, ultimo periodo, dello stesso art. 193 dispone che “[p]er 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”.

La norma in disamina, quindi, attribuisce all’ente locale – nell’ipotesi in cui in sede di verifica sul permanere degli equilibri di bilancio i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo – la facoltà di modificare le tariffe e le aliquote anche oltre il termine di cui al richiamato art. 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006, purché entro la data fissata dal comma 2 dello stesso art. 193 del TUEL, vale a dire entro il 31 luglio di ciascun anno. In tal modo, viene riconosciuta agli enti locali un’estensione del termine per deliberare eventuali modifiche delle aliquote e delle tariffe, almeno nella situazione ordinaria in cui la data fissata per l’approvazione del bilancio di previsione preceda il 31 luglio.

Ciò precisato in ordine al quadro normativo di riferimento, occorre chiarire che la variazione delle aliquote e delle tariffe dei tributi locali effettuata ai sensi dell’art. 193, comma 3, ultimo periodo, del TUEL si colloca nella **fase di gestione del bilancio** e presuppone, quindi, l’avvenuta adozione della deliberazione consiliare approvativa del bilancio di previsione per l’anno di riferimento.

Non può, quindi, certamente essere ricondotta all’esercizio della facoltà di modifica di cui si tratta la diversa ipotesi in cui le deliberazioni di determinazione delle aliquote e delle tariffe dei tributi locali sono adottate oltre il termine di cui al predetto art. 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006 ma quali ordinari atti propedeutici all’approvazione del bilancio di previsione e non già in sede di salvaguardia degli equilibri. In tali casi, che si configurano come violazioni di legge, non può ovviamente assumere alcuna rilevanza la circostanza che la deliberazione tariffaria – allegata al bilancio di previsione ai sensi dell’art. 172, comma 1, lett. c), del TUEL – operi un richiamo alla facoltà di cui all’art. 193, comma 3, ultimo periodo, dello stesso testo unico al solo fine di giustificare l’approvazione tardiva.

E’ appena il caso di precisare che la variazione delle aliquote e delle tariffe contemplata da tale ultima disposizione – in quanto costituisce una delle misure preordinate al ripristino del pareggio di bilancio, da esperire laddove “i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo” – deve necessariamente consistere in **un aumento delle aliquote o tariffe** medesime, non potendosi invocare l’esigenza di salvaguardare gli equilibri di bilancio al fine di procedere ad una modifica in diminuzione oltre il termine del bilancio di previsione.

A conferma di ciò, si evidenzia che la Corte dei Conti, nella deliberazione n. 5 del 30 gennaio 2014, resa dalla Sezione regionale di controllo per la Calabria, ha precisato come,

in virtù del più volte citato art. 193, comma 3, del D. Lgs. n. 267 del 2000, *“nel solo caso in cui risulti necessario per il ripristino degli equilibri di bilancio, l'ente locale può modificare (evidentemente in aumento) le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza”* entro il termine previsto dalla norma stessa.

Chiarito, quindi, che la disposizione in disamina attribuisce all'ente locale, in sede di salvaguardia degli equilibri di bilancio e in deroga al più volte richiamato art. 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006, la facoltà di modificare le tariffe e le aliquote dei tributi locali oltre il termine di approvazione del bilancio, occorre evidenziare che quest'ultima deve essere esercitata entro la data fissata dal comma 2 dello stesso art. 193 del TUEL, vale a dire **entro il 31 luglio di ciascun anno**.

Tale termine, al pari di quello di cui al comma 169 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, deve ritenersi senz'altro perentorio, come emerge dalla correlazione esistente tra l'ipotesi di mancata approvazione del bilancio annuale di previsione entro il termine stabilito dalla legge e quella di mancata adozione dei provvedimenti di riequilibrio previsti dall'art. 193 del TUEL entro il 31 luglio di ciascun anno, resa evidente dal disposto di cui al comma 4 dello stesso art. 193, ai sensi del quale *“[l]a mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio [...] è equiparata, ad ogni effetto, alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'art. 141, con applicazione della procedura prevista dal comma 2 del medesimo articolo”*.

In entrambe le ipotesi, in particolare, l'inadempimento dell'ente locale – consistente, in un caso, nel mancato rispetto del termine fissato dalla legge per l'approvazione del bilancio di previsione e, nell'altro, nella mancata tempestiva adozione delle misure finalizzate al ripristino degli equilibri di bilancio – dà luogo all'avvio della procedura di diffida da parte del Prefetto e di eventuale nomina di un commissario ai sensi dell'art. 141, comma 2, del TUEL³.

Atteso, pertanto, che la mancata adozione delle misure di salvaguardia degli equilibri di bilancio equivale ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione, il principio – affermato dalla giurisprudenza in merito alla determinazione delle aliquote oltre il termine di bilancio – secondo cui *“in assenza di una specifica ulteriore disposizione di legge”* l'autorizzazione del Prefetto ad approvare il bilancio oltre il termine previsto dalla norma *“non comprende, [...], il termine per l'approvazione delle aliquote e delle tariffe, che trovano compiuta ed autonoma disciplina nel citato art. 1, comma 169, l. n. 296 del 2006 in materia di aliquote e tariffe”*⁴ deve necessariamente trovare applicazione anche con rife-

3 La procedura di cui si tratta, in virtù della proroga dei termini contenuta nell'art. 5, comma 4, del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, resta disciplinata, anche per l'anno 2017, dall'art. 1 del D.L. 22 febbraio 2002, n. 13, convertito dalla legge 24 aprile 2002, n. 75. Il comma 2 di tale ultima disposizione prevede, in particolare, che *“[t]rascorso il termine entro il quale il bilancio deve essere approvato senza che sia stato predisposto dalla giunta il relativo schema, il prefetto nomina un commissario affinché lo predisponga d'ufficio per sottoporlo al consiglio. In tale caso e comunque quando il consiglio non abbia approvato nei termini di legge lo schema di bilancio predisposto dalla giunta, il prefetto assegna al consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a venti giorni per la sua approvazione, decorso il quale si sostituisce, mediante apposito commissario, all'amministrazione inadempiente e inizia la procedura per lo scioglimento del consiglio”*.

4 In tal senso, Consiglio di Stato, Sezione Quinta, citate sentenze n. 3808 n. 3817 del 2014. Alle medesime conclusioni è giunta anche la Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio, la quale, con la richiamata deliberazione n. 175

rimento all'ipotesi di mancata adozione dei provvedimenti di riequilibrio ai sensi dell'art. 193 del TUEL.

Sulla necessità che la variazione delle aliquote e delle tariffe dei tributi locali, operata al fine di assicurare la salvaguardia degli equilibri di bilancio, intervenga entro il termine stabilito dall'art. 193 del TUEL, si è pronunciata anche la Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, nella deliberazione n. 332 del 15 ottobre 2015, con la quale è stato precisato che *“la deliberazione di determinazione delle aliquote [...] deve essere adottata prima dell'approvazione del bilancio di previsione e le aliquote possono essere variate successivamente solo in occasione della salvaguardia degli equilibri di bilancio, secondo i termini, le modalità e le condizioni delineate dall'art. 193 del TUEL, al solo fine di garantire l'osservanza dell'equilibrio di bilancio”*.

Conseguentemente, laddove, decorso il termine fissato dall'art. 193, comma 2, del TUEL, venga accertata la necessità di un'operazione di riequilibrio, l'ente locale dovrà ricorrere, con riferimento all'esercizio finanziario in corso, a misure di risanamento diverse dall'aumento delle aliquote e delle tariffe dei tributi comunali.

Diversamente opinando, del resto, si finirebbe per riconoscere la legittimità di ogni deliberazione di modifica delle aliquote e delle tariffe dei tributi locali, a prescindere dalla data di approvazione della stessa e solo a condizione che essa sia stata adottata al fine di ripristinare gli equilibri di bilancio. Ciò comporterebbe un'evidente violazione del principio di certezza del diritto, in quanto verrebbe a mancare qualsiasi riferimento temporale certo per l'individuazione delle aliquote applicabili per ciascun anno di imposta.

Così delineati, in termini generali, i presupposti e le condizioni per l'esercizio della facoltà attribuita all'ente locale dall'art. 193, comma 3, ultimo periodo, del D. Lgs. n. 267 del 2000, occorre, infine, soffermarsi sulla portata effettiva di tale facoltà con **specifico riferimento all'anno di imposta 2017**.

Va chiarito, in particolare, se l'accertamento negativo in ordine al permanere degli equilibri di bilancio consenta di disporre l'aumento delle aliquote e delle tariffe anche in deroga al c.d. blocco degli aumenti dei tributi locali di cui all'art. 1, comma 26, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, il quale prevede che *“[a]l fine di contenere il livello complessivo della pressione tributaria, in coerenza con gli equilibri generali di finanza pubblica, per gli anni 2016 e 2017 è sospesa l'efficacia [...] delle deliberazioni degli enti locali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuiti [...] agli enti locali con legge dello Stato rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015. [...] La sospensione di cui al primo periodo non si applica alla tassa sui rifiuti (TARI) di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e a decorrere dal 2017 al contributo di sbarco di cui all'articolo 4, comma 3-bis, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, né per gli enti locali che deliberano il predissesto, ai sensi dell'articolo 243-bis del testo unico di cui*

del 2015, ha chiarito che *“l'adozione delle deliberazioni di cui trattasi soggiace ad un termine proprio, ancorché individuato mediante rinvio dinamico a quello stabilito dalle norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione. E ciò di per sé porta ad escludere la individualizzazione del medesimo in ragione del differimento nella approvazione del bilancio autorizzato con provvedimenti prefettizi o ministeriali presso il singolo comune in ragione di vicende amministrative specifiche”* (nella stessa direzione si era espressa altresì la Sezione regionale di controllo per la Calabria nella citata deliberazione n. 4 del 2014).

al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, o il dissesto, ai sensi degli articoli 246 e seguenti del medesimo testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000”.

Al riguardo, si osserva che, come chiarito dalla deliberazione della Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, n. 133 del 27 aprile 2016, il dato testuale del citato comma 26 “*consta, [...], di un precetto di portata generale e di una serie espressa di esclusioni. Tra queste, come è evidente, non rientra la fattispecie, [...], dell’ente che si avvalga della facoltà di cui all’art. 193 del t.u.e.l.*”. Precisa altresì la Corte che la portata derogatoria dell’art. 193 del D. Lgs. n. 267 del 2000 si riferisce all’art. 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006, e quindi al termine per l’adozione di aliquote e tariffe e “*non comporta, di per sé, la mancata soggiacenza dell’ente interessato alle disposizioni finalizzate al contenimento della pressione fiscale, essendo diversa sia la portata che la ratio delle due disposizioni in esame. Pertanto, ai sensi dell’art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile, che impone una interpretazione restrittiva delle disposizioni normative di carattere eccezionale, non risulta possibile escludere i comuni, che deliberino le modificazioni di aliquote e tariffe al fine di salvaguardare i propri equilibri finanziari, dal blocco delle medesime imposizioni previsto dalle legge di stabilità 2016*”.

Sotto tale profilo, pertanto, si deve concludere che, per l’anno 2017, in caso di accertamento negativo sul permanere degli equilibri di bilancio, la facoltà di aumento delle aliquote e delle tariffe attribuita all’ente locale dall’art. 193, comma 3, ultimo periodo, del TUEL possa essere esercitata limitatamente ai tributi espressamente esclusi dal blocco degli aumenti, vale a dire la tassa sui rifiuti (TARI) e il contributo di sbarco.

Imposta municipale propria (IMU) – Art. 7, comma 1, lett. h), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – Art. 1, comma 13, della legge di stabilità 2016 – Esenzione terreni agricoli – Circolare n. 9 del 14 giugno 1993 – Fusione di comuni – Errata classificazione.

Con riferimento alla disciplina dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per i terreni agricoli, sono stati avanzati diversi quesiti che riguardano l'applicazione di tale beneficio soprattutto nel caso di fusione, anche per incorporazione, di comuni.

Ai fini della risoluzione degli stessi, è fondamentale riportare, innanzitutto, le norme che regolano il regime agevolativo in argomento.

1. Quadro normativo di riferimento e prassi applicativa.

L'art. 1, comma 13 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016) dispone che *“A decorrere dall'anno 2016, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993. Sono, altresì, esenti dall'IMU i terreni agricoli:*

a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;

b) ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;

c) a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile. A decorrere dall'anno 2016, sono abrogati i commi da 1 a 9-bis dell'articolo 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34”.

L'art. 7, comma 1, lett. h) del D. Lgs. n. 504 del 1992, richiamato dalla disposizione precedente, a sua volta, prevede che sono esenti dall'IMU *“i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984”.*

Dal combinato disposto delle norme in esame, e con particolare riferimento al primo periodo del comma 13 del citato art. 1 della legge n. 208 del 2015, si evince che le misure di favore introdotte dalla legge di stabilità 2016 per i terreni agricoli hanno esplicitamente ripristinato i criteri contenuti nella circolare n. 9 del 1993.

Tale intervento normativo con l'espresso richiamo alla circolare in questione ha, quindi, dato veste normativa alle regole per l'individuazione dei terreni agricoli che possono godere dell'esenzione dall'IMU, impedendo così la possibilità di fare riferimento per l'agevolazione in parola ad altri elenchi, come quello rintracciabile all'indirizzo www.istat.it.

it/it/archivio/156224, che valeva nel precedente regime agevolativo⁵, o di procedere a un aggiornamento dei comuni ivi contenuti.

A questo proposito, si deve evidenziare che nell'elenco allegato alla circolare n. 9 del 1993 sono indicati i comuni, suddivisi per Provincia di appartenenza, sul cui territorio i terreni agricoli ora sono esenti dall'IMU ai sensi del menzionato art. 7, comma 1, lett. h), del D. Lgs. n. 504 del 1992. Nel documento di prassi amministrativa è altresì precisato che *“se accanto all'indicazione del comune non è riportata alcuna annotazione, significa che l'esenzione opera sull'intero territorio comunale. Se, invece, è riportata l'annotazione parzialmente delimitato, sintetizzata con la sigla “PD”, significa che l'esenzione opera limitatamente ad una parte del territorio comunale; all'uopo, per l'esatta individuazione delle zone agevolate occorre rivolgersi agli uffici regionali competenti ... Per i comuni compresi nei territori delle Province autonome di Trento e Bolzano e della Regione Friuli-Venezia Giulia sono fatte salve eventuali leggi di dette Province o Regione che delimitino le zone agricole in modo diverso da quello risultante dall'allegato elenco”*.

Pertanto, per risolvere le problematiche riportate nei quesiti pervenuti, occorre fare esclusivo riferimento alla circolare n. 9 del 1993, tenuto conto della circostanza che la stessa è diretta a individuare i terreni esenti dall'imposta.

2. Fusione, anche per incorporazione, di comuni.

In questa sede, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'IMU, occorre focalizzare l'attenzione sulle due forme di fusione di comuni che caratterizzano il processo di riorganizzazione del territorio. In proposito, si deve distinguere la fusione tradizionale, di cui all'art. 15 del Testo unico sugli enti locali, approvato con D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL), così come modificato dal comma 117 dell'art. 1 della legge 7 aprile 2014, n. 56, dalla fusione per incorporazione di cui al comma 130 dell'art. 1 della stessa legge n. 56 del 2014. Si ricorda che la prima produce l'estinzione giuridica dei comuni interessati dal processo aggregativo e la costituzione di un nuovo comune; la fusione per incorporazione comporta invece la continuità giuridica del comune incorporante, benché la legge preveda la possibilità di una sua diversa denominazione e la contestuale soppressione di uno o più comuni incorporati.

Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'esenzione in oggetto, occorre prendere in considerazione l'ubicazione dei terreni per verificare se questi rientrano o meno nelle porzioni di territorio delimitate secondo i principi contenuti nella circolare n. 9 del 1993, indipendentemente dalla circostanza che i comuni originari si siano fusi in un comune anche di nuova denominazione e quindi non presente nella circolare. Sulla base di tali considerazioni si ritiene che in caso di fusione di:

- due comuni totalmente esenti, i terreni ubicati nel nuovo comune sono totalmente esenti;

⁵ Si deve ricordare che il regime di esenzione dall'IMU relativo alla fattispecie in esame è stato oggetto, nel corso degli anni, di alcuni interventi normativi, poiché si è partiti dall'applicazione della disposizione contenuta nella lett. h), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992 per poi passare alla disciplina del D. M. 28 novembre 2014 che ha dato attuazione ai nuovi criteri di cui all'art. 4, comma 5-bis, del D. L. n. 16 del 2012, modificato dal comma 2 dell'art. 22 del D. L. n. 66 del 2014 a cui è succeduto, a sua volta, il diverso regime del D. L. n. 4 del 2015.

- un comune esente con uno non esente in quanto non incluso nell'elenco allegato alla circolare n. 9 del 1993, beneficiano dell'agevolazione solo i terreni che erano ubicati nel territorio del comune esente prima della fusione;
- un comune esente con uno parzialmente esente, godono dell'esenzione ai fini IMU solo i terreni ubicati nel territorio del comune precedentemente esente e quelli che risultavano esenti nel comune che prima della fusione era parzialmente delimitato;
- due comuni parzialmente esenti, i terreni per i quali si ha diritto all'esenzione sono solo quelli che rientravano nei territori a tale fine delimitati dei comuni che hanno dato origine al nuovo comune.

3. Errata classificazione di un comune nella circolare n. 9 del 1993.

E' stato rappresentato il caso del comune di Valsamoggia, costituito a seguito della fusione di tipo tradizionale di cinque preesistenti comuni, quali Savigno, Castello di Seravalle, Crespellano, Bazzano e Monteveglio.

In ordine a quest'ultimo comune, nel quesito è stato precisato che nella circolare n. 9 del 1993 risulta indicata, per mero errore materiale, l'annotazione PD, mentre in realtà l'intero ambito territoriale del preesistente comune di Monteveglio era totalmente delimitato e, quindi, esente. Infatti, la parte non delimitata ai sensi del previgente art. 14 della legge n. 991 del 1952 – poi modificato dalla legge n. 142 del 1990 – e del successivo art. 15, risulta comunque interamente delimitata in virtù dell'art. 15 della legge n. 984 del 1977, cui rinvia il citato art. 7, comma 1, lett. h), del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Nel quesito viene evidenziato che la genesi dell'errore è stata chiarita solo recentemente dalla Regione, la quale, avendo verificato l'effettiva totale delimitazione del territorio comunale di Monteveglio, ne ha dato comunicazione all'Amministrazione comunale competente ai fini dell'applicazione dell'esenzione⁶.

Nel momento in cui la legge di stabilità 2016 ha, però, espressamente previsto che l'esenzione dall'IMU per i terreni agricoli si applica sulla base dei criteri della circolare n. 9 del 1993, è stato ritenuto necessario richiedere la correzione dell'errore contenuto nell'allegato alla medesima circolare.

A tal fine, sono stati inviati una serie di documenti⁷ dal cui esame emerge l'erro-

⁶ La ragione dell'inerzia del comune è da ascrivere alla circostanza che, prima della modifica recata dalla legge di stabilità 2016, lo stesso comune non ha avviato la procedura per ottenere la correzione dell'errore nella convinzione che comunque la norma di cui alla lett. h) del comma 1 dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992 – che riconosce l'esenzione ai terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge n. 984 del 1977 – prevalesse sulle indicazioni della stessa circolare.

⁷ Si tratta:

- della delibera del Consiglio della Regione Emilia-Romagna del 5 marzo 1980, n. 2641, recante la *"Delimitazione dei territori montani e collinari ai fini della ripartizione delle disponibilità recate dal capitolo 15180 del bilancio di previsione per gli anni 1980 e 1981 "Interventi in capitale per la realizzazione di infrastrutture e per lo sviluppo delle attività agricole e forestali nei territori di collina e montagna a norma dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977 n. 984," e riparto delle disponibilità stesse"*;
- della delibera del Consiglio della Regione Emilia-Romagna del 17 febbraio 1983, n. 1667, recante *"Modifica della delimitazione dei territori montani e collinari (articolo 15 della legge n. 984/1977) approvata dal consiglio della Regione Emilia-Romagna con deliberazione n. 2641 del 5 marzo 1980. (Proposta della Giunta regionale in data 30 novembre 1982, n. 5347)"*;
- dell'estratto dalla Tavola n. 26 dalla Planimetria alla scala 1:25.000 depositata presso la Segreteria della Giunta regionale e l'Assessorato Regionale Agricoltura e Alimentazione;

re materiale rilevato nel quesito. Infatti, diversamente dalla delimitazione presente nella documentazione inviata, nella circolare n. 9 del 1993 il comune di Montevoglio è contrassegnato dall'acronimo PD, poiché non è stato tenuto conto dell'aggiornamento della situazione dei terreni attuato alla luce delle disposizioni recate dalla legge n. 984 del 1977 a cui fanno correttamente riferimento le deliberazioni del Consiglio della Regione Emilia-Romagna del 5 marzo 1980, n. 2641 e del 17 febbraio 1983, n. 1667.

Pertanto, dovendosi ritenere che l'indicazione dell'acronimo PD nella circolare n. 9 del 1993 in corrispondenza del preesistente comune di Montevoglio possa considerarsi come un mero errore materiale di trascrizione, si deve concludere che i relativi terreni ora facenti parte del territorio del nuovo comune di Valsamoggia, tenendo conto dei criteri appena enunciati nel paragrafo 2, continuano a godere dell'esenzione dall'IMU.

-
- dell'estratto dalla Tavola n. 27 dalla Planimetria alla scala 1:25.000 depositata presso la Segreteria della Giunta regionale e l'Assessorato Regionale Agricoltura e Alimentazione;
 - della legenda tavole della Planimetria depositata presso la Segreteria della Giunta regionale e l'Assessorato Regionale Agricoltura e Alimentazione.

Imposta municipale propria (IMU) – Imposta per i servizi indivisibili (TASI) – Piattaforme petrolifere installate nel mare territoriale – Sentenza della Corte di Cassazione n. 3618 del 24 febbraio 2016 – Art. 1, commi da 21 a 24, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016) – Quesito.

Con il quesito in oggetto, l'Associazione in indirizzo ha chiesto di conoscere il parere della Scrivente in merito all'applicabilità dell'imposta municipale propria (IMU) alle piattaforme petrolifere a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 1, commi da 21 a 24, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016), che ha introdotto nuovi criteri per l'individuazione della rendita catastale dei fabbricati iscrivibili nei gruppi catastali D ed E.

Le motivazioni da cui trae origine il quesito in esame scaturiscono dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 3618 del 24 febbraio 2016 che ha ritenuto le piattaforme petrolifere assoggettabili all'imposta comunale sugli immobili (ICI), nonostante la loro allocazione nel mare territoriale.

In particolare, l'istante ha avanzato perplessità circa l'inquadramento della fattispecie effettuato dalla Suprema Corte sulla base di molteplici considerazioni, non da ultima quella relativa all'accatastabilità delle piattaforme petrolifere, dal momento che il mare territoriale non può essere descritto in catasto.

La stessa Associazione ha svolto altre considerazioni in ordine alla tassabilità dei manufatti in discorso anche alla luce della pronuncia della Corte di Cassazione attinenti non solo la soggettività attiva, ritenendo che in capo agli Enti locali difetti radicalmente il potere impositivo sul mare territoriale, ma anche l'oggetto dell'imposizione, nella considerazione, tra l'altro, che le piattaforme in esame non sono immobili ai fini civilistici e catastali.

Viene, altresì, rilevato nel quesito che la questione interessa attualmente nove Comuni della costa adriatica e della Sicilia che hanno emesso atti di accertamento con i quali è stato chiesto il pagamento prima dell'ICI e poi dell'IMU sulle piattaforme petrolifere.

In ordine a tale problematica, si è registrata finora la sola richiamata pronuncia della Corte di Cassazione n. 3618 del 2016, la quale ha affermato che *«Le piattaforme petrolifere sono soggette ad ICI e sono classificabili nella cat. D/7, stante la riconducibilità delle stesse al concetto di immobile ai fini civili e fiscali, alla loro suscettibilità di accatastamento ed a produrre un reddito proprio in quanto la redditività deve essere riferita allo svolgimento di attività imprenditoriale - industriale e non alla diretta produzione di un reddito da parte della struttura. In mancanza di rendita catastale, la base imponibile delle piattaforme, classificabili nella cat. D/7, è costituita dal valore di bilancio, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del D. L. 11 luglio 1992, n. 33, art. 6, comma 3»*, cioè in base al valore *“costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento che risulta dalle scritture contabili”*.

L'Associazione in indirizzo ritiene che le piattaforme petrolifere onnicomprensivamen-

te considerate, quali complessi unitari e inscindibili univocamente caratterizzanti il ciclo produttivo riconnesso all'attività estrattiva degli idrocarburi, siano ricomprese nella nozione legislativa di *“macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo”*, recata dal citato art. 1, comma 21 della Legge n. 208 del 2015, e che tale caratteristica comporti l'esclusione dalla stima catastale delle piattaforme stesse.

Sulla base di tali premesse l'Associazione ha chiesto, per le annualità interessanti l'IMU a partire dal 2016, se e in quali termini possono essere applicate alle piattaforme petrolifere le richiamate disposizioni recate dall'art. 1, commi da 21 a 24, della legge di stabilità 2016.

Al riguardo, esaminata la fattispecie e sentita l'Agenzia delle Entrate per gli aspetti di competenza si deve focalizzare, in particolare, l'attenzione sul comma 21 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016, il quale prevede che *“A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D e E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo”*.

Si deve inoltre far presente che i nuovi criteri di determinazione della rendita catastale di detti immobili incidono sul calcolo della base imponibile non solo dell'IMU ma anche del tributo per i servizi indivisibili (TASI) in virtù dell'art. 1, comma 675, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, il quale stabilisce che per quest'ultimo tributo la base imponibile è quella dell'IMU.

In merito, si ricorda che per effetto del rinvio operato dal comma 3 dell'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, all'art. 5, comma 3, del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ai fini dell'IMU e della TASI, *“Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi 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, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3, dell'articolo 7 del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359...”* vale a dire secondo i valori contabili.

A questo proposito, occorre richiamare quanto espresso dalla Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 3618 del 2016 secondo la quale le piattaforme petrolifere sono soggette ad ICI e sono classificabili nella cat. D/7, stante la riconducibilità delle stesse al concetto di immobile ai fini civili e fiscali nonché la loro suscettibilità di accatastamento. Secondo la Cassazione in mancanza di rendita catastale, la base imponibile delle piattaforme è costituita dal valore di bilancio.

Si deve altresì far presente che sulla questione concernente l'assoggettamento all'IMU delle piattaforme petrolifere il Governo ha risposto all'interrogazione n. 5-08070 del

2016 in cui è stato proprio chiesto se, alla luce della predetta sentenza e della normativa vigente, *“le piattaforme petrolifere italiane sono soggette o meno all'imposta...”* precisando che per quanto attiene l'assoggettabilità a IMU e ICI delle stesse, considerato anche che la sentenza di cui trattasi è di recente emanazione, sarà compito degli Uffici tecnici dell'Amministrazione finanziaria approfondire la problematica per proporre al Governo un'eventuale soluzione normativa.

Pertanto, non potendosi prescindere dall'indirizzo espresso nella risposta alla predetta interrogazione e in considerazione delle problematiche che concernono la predisposizione di un'eventuale disposizione normativa che regoli la peculiare fattispecie in oggetto, si forniscono le seguenti indicazioni di massima strettamente riferite alla richiesta di codesta Associazione.

Le piattaforme petrolifere situate nel mare territoriale presentano le caratteristiche di un immobile a destinazione speciale e particolare che le farebbero rientrare, quali impianti, in una delle categorie catastali dei gruppi D ed E per le quali, a partire dal 2016, sono stati dettati nuovi criteri per la determinazione della rendita di cui al citato comma 21 dell'art. 1 della legge di stabilità 2016, che esclude dalla stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo. Tali criteri, si ricorda, sono stati poi illustrati nella circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016 dell'Agenzia delle entrate.

Tuttavia, si deve considerare che, secondo le vigenti disposizioni normative che regolano il sistema catastale, i cespiti in argomento non sono oggetto di inventariazione negli atti del Catasto⁸, poiché è *“l'Istituto idrografico della Marina”* e non *“l'Amministrazione del catasto e dei servizi tecnici erariali”* di cui alla legge 2 febbraio 1960, n. 68, l'Organo Cartografico dello Stato designato al rilievo sistematico dei mari italiani.

Si deve, inoltre, sottolineare che l'IMU, ai sensi dell'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, ha per presupposto il possesso di immobili e a tali fini vengono espressamente richiamate *“le definizioni di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504”* il quale, per quanto qui di interesse, stabilisce che *“a) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano”*.

8 A tale conclusione si giunge, in particolare, attraverso il combinato disposto dell'articolo 1 del regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, in base al quale *«...è disposta l'esecuzione a cura dello Stato per l'accatastamento generale dei fabbricati e delle altre costruzioni stabili non censite al catasto rustico...»*, e dell'art. 6 del testo unico delle leggi sul nuovo catasto dei terreni, approvato con regio decreto 8 ottobre 1931, n. 1572, laddove si dispone che *«...la terminazione dei territori comunali sarà fatta per cura delle Amministrazioni municipali. La terminazione delle proprietà comprese nei singoli comuni sarà eseguita dai rispettivi possessori...»*, tenendo conto che la « terminazione » consiste nell'operazione di infissione nel suolo di « cippi » che materializzano un confine amministrativo o una proprietà da riferirsi nella mappa catastale, la quale non include le aree marine (l'Organo cartografico dello Stato, di cui alla legge 2 febbraio 1960, n. 68, competente al riguardo è l'Istituto Idrografico della Marina).

Sul tema occorre peraltro evidenziare che la circolare dell'Agenzia del Territorio n. 6/T del 30 novembre 2012, indicata dall'art. 1, comma 244, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, quale strumento di interpretazione autentica delle modalità di applicazione dell'art. 10 del regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652, ha previsto al paragrafo 3, che *«...nella stima devono essere prese in considerazione solo quelle componenti che ricadono all'interno del perimetro delle unità immobiliari, rappresentato nelle planimetrie rese disponibili al catasto e redatte nel rispetto delle disposizioni regolanti la materia...»*. Di seguito, a titolo esemplificativo, la stessa circolare n. 6/T chiarisce che vanno prese in considerazione solo quelle componenti *«...ricadenti nel mappale il quale rappresenta l'area occupata dall'unità immobiliare...»*. La rappresentazione di tali immobili nella mappa catastale *«...è prevista solo se dette componenti sono ubicate nel territorio dello Stato, con esclusione di quelle poste nei fondali marini...»*.

Facendo, quindi, la norma riferimento esplicito al catasto edilizio urbano, si deve concludere che per applicare i criteri di calcolo del valore contabile di cui al menzionato art. 5, comma 3, del D. Lgs. n. 504 del 1992 occorre uno specifico intervento normativo atto a consentire non solo il censimento delle costruzioni (dotate di autonomia funzionale e reddituale) site nel mare territoriale, anche con riferimento alla relativa delimitazione, georeferenziazione e riferibilità ad uno specifico Comune censuario ma anche l'ampliamento del presupposto impositivo dell'IMU e della TASI.

Decreto interministeriale del 24 febbraio 2016, concernente le procedure di riversamento, rimborso e regolazioni contabili relative ai tributi locali. Art. 1, commi da 722 a 727, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 e art. 1, comma 4, del D. L. 6 marzo 2014, n. 16 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68. Chiarimenti.

A seguito dell'emanazione del decreto interministeriale del 24 febbraio 2016, avente ad oggetto le procedure di riversamento, rimborso e regolazioni relative ai tributi locali, si rende necessario fornire i chiarimenti relativi agli adempimenti degli enti locali e dei contribuenti ai fini della corretta esecuzione delle procedure in parola.

Si ricorda che tali procedure sono previste dall'art. 1, commi da 722 a 727, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e riguardavano inizialmente la sola imposta municipale propria (IMU). Successivamente è intervenuto l'art. 1, comma 4, del D. L. 6 marzo 2014, n. 16 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, il quale ha esteso tali procedure a tutti i tributi locali e ha, altresì, stabilito che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono individuate le modalità applicative delle predette disposizioni.

Prima di affrontare l'esame dettagliato delle procedure in argomento, si deve evidenziare che l'art. 1 del decreto 24 febbraio 2016 ha stabilito che le stesse riguardano prioritariamente:

- l'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;
- la maggiorazione standard del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (Maggiorazione TARES), di cui all'art. 14, comma 13, del medesimo D. L. n. 201 del 2011;
- l'imposta municipale immobiliare (IMI), istituita dalla Provincia autonoma di Bolzano con legge provinciale 23 aprile 2014, n. 3;
- l'imposta immobiliare semplice (IMIS), istituita dalla Provincia autonoma di Trento con la legge provinciale 30 dicembre 2014, n. 14.

Tale priorità è dovuta alla circostanza che per i tributi sopra riportati si è verificata la parte più consistente di erronei versamenti determinati soprattutto dalla contemporanea presenza di due distinte obbligazioni da assolvere sia nei confronti dello Stato sia nei confronti del comune; per cui, allo scopo di evitare criticità nello svolgimento delle procedure di rimborso, è stata data la precedenza alla regolazione di situazioni che si riferiscono ad annualità più risalenti nel tempo.

Si deve anche precisare che, proprio in considerazione della consistente mole di richieste di rimborso e al fine di gestire in modo adeguato e sicuro, a tutela dei diversi interessi in gioco, le suddette richieste, è stato previsto che la comunicazione dei relativi dati avvenga esclusivamente in via telematica.

Ciò comporta che, anche in linea con le disposizioni recate dal D. Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, relativo al “Codice dell’amministrazione digitale”, non possano essere presi in considerazione i dati già inviati o che continueranno ad essere trasmessi con modalità diverse da quelle telematiche, facendo, tuttavia, salve le istanze e le comunicazioni già presentate dai contribuenti e acquisite dai comuni.

Date tali premesse, si procede alla disamina delle diverse fattispecie oggetto del decreto.

1. VERSAMENTO A ENTE LOCALE INCOMPETENTE (ART. 1, COMMA 722, DELLA LEGGE N. 147 DEL 2013, ART. 2 E ART. 6 DEL DECRETO 24 FEBBRAIO 2016).

L’art. 2 del decreto, nel dare attuazione al comma 722⁹ dell’art. 1 della legge n. 147 del 2013, disciplina l’ipotesi del versamento erroneamente effettuato dal contribuente a un ente locale incompetente.

Le disposizioni in questione intervengono al fine di risolvere le criticità che si sono manifestate negli anni pregressi, durante i quali i comuni che non avevano ricevuto le somme dei tributi di loro pertinenza procedevano alla notifica di avvisi di accertamento e si rifiutavano di annullare in autotutela gli avvisi stessi nonostante che il contribuente avesse dimostrato di aver effettuato il versamento, anche se a un comune incompetente. Tale criticità era dovuta anche alla circostanza che quest’ultimo comune non riversava le somme al comune competente, fondando tale comportamento proprio sulla mancanza di una norma specifica che gli imponesse il riversamento.

Il contribuente, pertanto, era costretto a proporre istanza di rimborso al comune incompetente e contestualmente a regolarizzare la propria posizione, pagando anche sanzioni e interessi, nei confronti del comune competente.

Con le disposizioni in commento, invece, tale prassi, farraginoso ed estremamente penalizzante per il contribuente, non ha più ragione di sussistere, poiché la legge impone al comune incompetente di riversare le somme a quello competente.

La disposizione contenuta nel citato comma 722, quindi, può essere considerata di portata generale valida per tutti i tributi locali, salvo le implicazioni sulle regolazioni che riguardano solo i tributi contemplati prioritariamente nel decreto.

1.1. ADEMPIMENTI DEL CONTRIBUENTE

Passando agli adempimenti previsti a carico dei soggetti interessati, occorre precisare che il contribuente, laddove si sia accorto di avere effettuato un versamento a un comune incompetente, invia una semplice comunicazione sia al comune competente sia a quello incompetente, indicando, ai sensi del comma 2 dell’art. 2 del decreto:

- a) gli estremi del versamento;
- b) l’importo versato;

⁹ Il comma 722 dell’art. 1 della legge n. 147 del 2013, stabilisce che “A decorrere dall’anno di imposta 2012, nel caso in cui il contribuente abbia effettuato un versamento relativo all’imposta municipale propria a un comune diverso da quello destinatario dell’imposta, il comune che viene a conoscenza dell’errato versamento, anche a seguito di comunicazione del contribuente, deve attivare le procedure più idonee per il riversamento al comune competente delle somme indebitamente percepite. Nella comunicazione il contribuente indica gli estremi del versamento, l’importo versato, i dati catastali dell’immobile a cui si riferisce il versamento, il comune destinatario delle somme e quello che ha ricevuto erroneamente il versamento.”

- c) i dati catastali dell'immobile cui si riferisce il versamento;
- d) l'ente locale destinatario delle somme;
- e) l'ente locale che ha ricevuto erroneamente il versamento.

Nella fase di prima applicazione e, quindi, per i versamenti già effettuati, i contribuenti che non hanno presentato la comunicazione in discorso, vi provvedono osservando le stesse indicazioni appena menzionate.

1.2. ADEMPIMENTI DELL'ENTE LOCALE

Per quanto riguarda l'ente locale, le disposizioni impongono allo stesso, nel momento in cui viene a conoscenza dell'errato versamento, di procedere direttamente, entro il termine di centottanta giorni, al riversamento all'ente locale competente delle somme indebitamente percepite.

Tale evenienza si può verificare non solo quando è il contribuente stesso a segnalare la circostanza di aver effettuato un errato versamento, ma anche quando è il comune stesso ad avvedersi in via autonoma di aver ricevuto un versamento non di propria competenza.

Il comma 723¹⁰ dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 e l'art. 6, commi 1 e 4, del decreto prevedono che si debba tenere conto di dette somme nell'ambito delle eventuali regolazioni relative al Fondo di solidarietà comunale (FSC). Si deve sottolineare che non tutte le somme relative ai riversamenti sono autonomamente suscettibili di determinare la corrispondente regolazione sul Fondo, in quanto si deve verificare se le somme in questione incidono in misura determinante sulla distribuzione delle risorse del Fondo stesso.

In ogni caso, gli enti locali interessati devono comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze gli esiti della procedura del riversamento in parola, mediante le modalità telematiche di cui all'art. 7 che saranno illustrate al paragrafo 6.

1.3. ADEMPIMENTI DELLO STATO

Il comma 4 dell'art. 6 del decreto stabilisce che il Ministero dell'economia e delle finanze e il Ministero dell'interno provvedono, esclusivamente per le somme riguardanti l'IMU e la TASI per gli anni 2013 e seguenti, d'intesa con ANCI, alle eventuali regolazioni nell'ambito del Fondo di solidarietà comunale di cui all'art. 1, comma 380, lett. b), della legge n. 228 del 2012, per i comuni delle regioni a statuto ordinario, della Regione siciliana e della regione Sardegna e, in sede di attuazione del comma 17 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, per i comuni delle regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle Province autonome di Trento e di Bolzano.

Il successivo comma 5 dell'art. 6 del decreto stabilisce che, ai fini delle regolazioni in discorso, vengono prese in considerazione solo le comunicazioni pervenute sempre in via

¹⁰ Il comma 723 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 statuisce che "Per le somme concernenti gli anni di imposta 2013 e seguenti, gli enti locali interessati comunicano al Ministero dell'economia e delle finanze e al Ministero dell'interno gli esiti della procedura del riversamento di cui al comma 722 al fine delle successive regolazioni, per i comuni delle regioni a statuto ordinario, della Regione siciliana e della regione Sardegna, in sede di Fondo di solidarietà comunale di cui all'articolo 1, comma 380, lettera b), della legge 24 dicembre 2012, n. 228, e, per i comuni delle regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle province autonome di Trento e di Bolzano, in sede di attuazione del comma 17 dell'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214."

telematica ai sensi dell'art. 7 del decreto, entro il 31 luglio dell'anno precedente a quello di riferimento del FSC.

2. VERSAMENTO IN MISURA SUPERIORE AL DOVUTO AL COMUNE COMPETENTE E/O ALLO STATO (ART. 1, COMMA 724, DELLA LEGGE N. 147 DEL 2013, ART. 3, COMMA 1 E ART. 5 DEL DECRETO 24 FEBBRAIO 2016).

Il comma 1 dell'art. 3 del decreto disciplina le ipotesi di cui al comma 724¹¹ dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, vale a dire i versamenti effettuati, sempre con decorrenza dal 1° gennaio 2012, in misura superiore all'importo dovuto.

2.1. ADEMPIMENTI DEL CONTRIBUENTE

La procedura che regola il caso in esame prevede che il contribuente presenti un'apposita istanza di rimborso all'ente locale sia nel caso di versamento di competenza del comune che nel caso di versamento di competenza dell'erario, come può avvenire per l'IMU quota Stato e per la maggiorazione TARES.

Vale la pena di precisare che l'art. 1, comma 164 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, 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.

Ai fini dell'ottenimento del rimborso relativo a somme versate allo Stato, il contribuente deve indicare nella propria istanza, oltre ai dati elencati sopra al punto 1.3, anche il proprio codice IBAN.

Nel caso in cui il contribuente-Persona fisica non possieda IBAN, gli altri strumenti che possono essere utilizzati per il rimborso sono l'assegno circolare emesso da Banca d'Italia o il contante da riscuotere presso la sede di Banca d'Italia più vicina al domicilio indicato dall'interessato.

Si deve altresì precisare che l'esigenza di presentare l'istanza di rimborso al comune è dettata dalla circostanza che, anche nell'ipotesi di errato versamento nei confronti dello Stato, l'ente locale è l'unico soggetto legittimato alla verifica dell'esatto assolvimento dell'obbligo tributario da parte dei soggetti passivi. Si ricorda, inoltre, che sia per l'IMU quota Stato che per la maggiorazione TARES il legislatore, rispettivamente con l'art. 13, comma 11, del D.L. n. 201 del 2011 e con l'art. 1, comma 705 della legge n. 147 del 2013, ha previsto che le relative attività di accertamento e riscossione sono svolte dai comuni ai quali spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di tributo, interessi e sanzioni.

2.2. ADEMPIMENTI DELL'ENTE LOCALE

L'ente locale, a norma del comma 1 dell'art. 4 del decreto, una volta ricevute le istanze

¹¹ Il comma 724 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 prevede che “A decorrere dall'anno di imposta 2012, nel caso in cui il contribuente abbia effettuato un versamento relativo all'imposta municipale propria di importo superiore a quello dovuto, l'istanza di rimborso va presentata al comune che, all'esito dell'istruttoria, provvede alla restituzione per la quota di propria spettanza, segnalando al Ministero dell'economia e delle finanze e al Ministero dell'interno l'importo totale, la quota rimborsata o da rimborsare a proprio carico nonché l'eventuale quota a carico dell'erario che effettua il rimborso ai sensi dell'articolo 68 delle istruzioni sul servizio di tesoreria dello Stato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 29 maggio 2007, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 163 del 16 luglio 2007. Ai fini della regolazione dei rapporti finanziari Stato-comune, si applica la procedura di cui al comma 725.”

procede alla verifica della fondatezza delle stesse, completando tale fase istruttoria entro centottanta giorni dal ricevimento delle istanze e dandone contestuale comunicazione al contribuente.

Nel caso di esito positivo dell'istruttoria, l'ente locale comunica al Ministero dell'economia e delle finanze, mediante le modalità telematiche di cui all'art. 7, che saranno illustrate al paragrafo 6, l'importo totale, la quota rimborsata o da rimborsare a proprio carico nei confronti del contribuente e la quota a carico dell'erario da rimborsare al contribuente.

Si deve sottolineare che, a norma del comma 3 dell'art. 4 del decreto, l'ente locale, qualora all'esito delle ordinarie attività di controllo dell'esatto adempimento tributario da parte dei soggetti passivi, si avveda di un versamento eccedente quello dovuto, attiva d'ufficio l'istruttoria e adotta i conseguenti provvedimenti, dandone comunicazione al contribuente e al Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi del comma 1 dell'art. 6 del decreto.

E' bene evidenziare che l'ente locale, una volta appurato il diritto al rimborso del contribuente, ha l'obbligo, a norma del comma 724 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 e del comma 1 dell'art. 5 del decreto, di provvedere al rimborso per la quota di propria competenza entro il termine previsto dall'art. 1, comma 164 della legge n. 296 del 2006, vale a dire *“entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza”*.

Il decreto non esclude, tuttavia, che i comuni possano procedere, all'esito positivo dell'istruttoria sopra descritta, direttamente al rimborso al contribuente delle somme erroneamente versate allo Stato; a questo proposito, si rammenta che il comma 3 dell'art. 5 del decreto, prevede che, nel caso in cui si verifichi detta eventualità, occorre darne comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi dell'art. 4.

Il successivo comma 4 dell'art. 5 del decreto contempla il caso in cui, nelle more dell'approvazione del decreto, l'ente locale abbia già provveduto a liquidare le somme erroneamente versate dal contribuente allo Stato. Anche in tale ipotesi, il comune deve darne comunicazione ai sensi dell'art. 4.

2.3. ADEMPIMENTI DELLO STATO

Se le somme devono essere rimborsate al contribuente dallo Stato, la legge n. 147 del 2013 al comma 724 dell'art. 1 e il comma 2 dell'art. 5 del decreto prevedono che quest'ultimo effettua la restituzione, ai sensi dell'art. 68¹² delle istruzioni sul servizio di tesoreria dello Stato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 29 maggio 2007, a valere sul capitolo *“3866 restituzione e rimborsi”* per la parte capitale e sul capitolo *“3830 interessi passivi su somme in deposito o indebitamente riscosse ed interessi di mora sulle restituzioni all'esportazione”* per la parte interessi.

12 L'art. 68 del D. M. 29 maggio 2007, rubricato *“Rimborso di somme erroneamente o indebitamente versate all'erario”* recita: *“1. Le Tesorerie non debbono dare corso a richieste di riduzione o annullamento di documenti di entrata contro rimborso diretto - in contante o con qualsiasi altro mezzo - a favore delle parti.*

2. Al rimborso delle somme erroneamente o indebitamente versate all'erario provvede l'Amministrazione che le ha acquisite, con le modalità previste per il pagamento delle spese dello Stato.

3. La DPSV è competente a disporre il rimborso delle somme erroneamente o indebitamente versate in conto entrate del MEF (Capo X), ovvero a capi diversi dal Capo X, nel caso in cui le Amministrazioni competenti non abbiano, nel proprio stato di previsione, apposito capitolo di spesa”.

Per quanto riguarda gli interessi, occorre precisare che gli stessi sono calcolati applicando il tasso d'interesse legale e decorrono dal giorno successivo a quello di effettivo versamento fino alla data di emissione del mandato di pagamento.

I competenti uffici del Dipartimento delle finanze, Direzione agenzie ed enti della fiscalità, attraverso la procedura telematica disponibile sul Portale del federalismo fiscale, dopo avere ricevuto dal comune la comunicazione del rimborso spettante ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del decreto, effettuano il rimborso in questione entro novanta giorni dalla data di ricezione.

Nell'ipotesi in cui le somme erroneamente versate dal contribuente allo Stato siano anticipatamente rimborsate dall'ente locale, lo Stato provvederà al riversamento delle somme dovute nei confronti dell'ente locale stesso.

A tale scopo, il comma 2 dell'art. 6 del decreto prevede che i dati risultanti dalle comunicazioni effettuate dai comuni sono trasmessi dal Ministero dell'economia e delle finanze al Ministero dell'interno, il quale effettua le conseguenti regolazioni a valere sullo stanziamento di apposito capitolo anche di nuova istituzione del proprio stato di previsione.

Si deve anche aggiungere che, a norma del comma 4 dell'art. 6 del decreto, il Ministero dell'economia e delle finanze e il Ministero dell'interno provvedono, come è stato già precisato al paragrafo 1.3, alle eventuali regolazioni nell'ambito del FSC.

3. VERSAMENTO ALLO STATO DI UNA SOMMA SPETTANTE AL COMUNE E SUCCESSIVA REGOLAZIONE VERSO IL COMUNE (ART. 1, COMMA 726, DELLA LEGGE N. 147 DEL 2013, ART. 3, COMMA 2, E ART. 5 DEL DECRETO 24 FEBBRAIO 2016).

Il comma 2 dell'art. 3 del decreto, in attuazione del comma 726¹³ dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 disciplina un'ipotesi particolare che si verifica nel caso in cui il contribuente abbia:

- versato allo Stato una somma di spettanza dell'ente locale;
- regolarizzato contestualmente la sua posizione nei confronti dello stesso ente locale con successivo versamento.

3.1. ADEMPIMENTI DEL CONTRIBUENTE

Il comma 2 dell'art. 3 del decreto prevede che il contribuente presenti un'istanza di rimborso al comune, avendo versato due volte la stessa somma per la medesima obbligazione.

Come indicato al paragrafo 2.1, si ricorda che:

- anche tale istanza deve essere presentata entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione;
- il contribuente deve inserire, oltre ai consueti dati identificativi, anche il proprio codice IBAN e che, in mancanza, possono essere utilizzati per il rimborso l'assegno circolare emesso da Banca d'Italia o il contante da riscuotere presso la sede di Banca d'Italia più vicina al domicilio indicato dall'interessato.

¹³ Il comma 726 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 stabilisce che *"A decorrere dall'anno di imposta 2012, nel caso in cui il contribuente abbia versato allo Stato una somma, a titolo di imposta municipale propria, di spettanza del comune, e abbia anche regolarizzato la sua posizione nei confronti dello stesso comune con successivo versamento, ai fini del rimborso della maggiore imposta pagata si applica quanto previsto dal comma 724"*.

3.2. ADEMPIMENTI DELL'ENTE LOCALE E DELLO STATO

Risultando il contribuente creditore nei confronti dello Stato, si verificano le stesse condizioni già esaminate nei paragrafi 2.2 e 2.3; pertanto, valgono le stesse indicazioni che sono state fornite relativamente all'istruttoria e alle comunicazioni da parte del comune nonché alla procedura di rimborso nei confronti del contribuente da parte dello Stato.

4. VERSAMENTO ALLO STATO DI UNA SOMMA SPETTANTE AL COMUNE CHE NON DÀ LUOGO A RIMBORSI (ART. 1, COMMA 725, DELLA LEGGE N. 147 DEL 2013 E ART. 3, COMMA 3, DEL DECRETO 24 FEBBRAIO 2016).

Il comma 3 dell'art. 3 del decreto disciplina l'ipotesi di cui al comma 725¹⁴ dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, che si verifica nel caso in cui sia stata versata allo Stato una somma spettante al comune.

Ciò che distingue la fattispecie in discorso da quelle esaminate nei paragrafi 2 e 3 è che i versamenti erronei non hanno comportato somme da restituire ma il contribuente ha corrisposto l'esatto importo dovuto ad un ente diverso da quello competente.

4.1. ADEMPIMENTI DEL CONTRIBUENTE

Il comma 3 dell'art. 3 del decreto prevede che il contribuente presenti al comune una semplice comunicazione in cui rappresenta la circostanza di aver versato l'esatto importo allo Stato anziché al comune.

4.2. ADEMPIMENTI DELL'ENTE LOCALE

L'ente locale procede, ai sensi dell'art. 4, comma 1 del decreto, all'istruttoria delle comunicazioni inoltrate dai contribuenti per verificarne la fondatezza, completando tale fase istruttoria entro centottanta giorni dal ricevimento delle stesse e dandone contestuale comunicazione al contribuente.

Nel caso di esito positivo dell'istruttoria, l'ente locale comunica al Ministero dell'economia e delle finanze, mediante le modalità telematiche di cui all'art. 7, che saranno illustrate al paragrafo 6, l'importo totale e la quota versata all'erario ma di pertinenza del comune.

L'ente locale può, ai sensi del comma 3 dell'art. 4 in esame, comunque attivare autonomamente l'istruttoria e adottare i conseguenti provvedimenti, sulla base delle evidenze emerse nell'ambito delle attività di controllo del tributo.

4.3. ADEMPIMENTI DELLO STATO

Il comma 2 dell'art. 6 del decreto stabilisce che i dati risultanti dalle comunicazioni inviate dai comuni sono trasmessi dal Ministero dell'economia e delle finanze al Ministero dell'interno, il quale effettua le conseguenti regolazioni a valere sullo stanziamento di apposito capitolo anche di nuova istituzione del proprio stato di previsione.

¹⁴ Il comma 725 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 dispone che "A decorrere dall'anno di imposta 2012, nel caso in cui sia stata versata allo Stato, a titolo di imposta municipale propria, una somma spettante al comune, questo, anche su comunicazione del contribuente, dà notizia dell'esito dell'istruttoria al Ministero dell'economia e delle finanze e al Ministero dell'interno il quale effettua le conseguenti regolazioni a valere sullo stanziamento di apposito capitolo anche di nuova istituzione del proprio stato di previsione. Relativamente agli anni di imposta 2013 e successivi, le predette regolazioni sono effettuate, per i comuni delle regioni a statuto ordinario, della Regione siciliana e della regione Sardegna, in sede di Fondo di solidarietà comunale di cui all'articolo 1, comma 380, lettera b), della legge 24 dicembre 2012, n. 228, e, per i comuni delle regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle province autonome di Trento e di Bolzano, in sede di attuazione del comma 17 dell'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214."

Si deve anche aggiungere che, a norma del comma 4 dell'art. 6 del decreto, il Ministero dell'economia e delle finanze e il Ministero dell'interno provvedono, come è stato già precisato al paragrafo 1.3, alle eventuali regolazioni nell'ambito del FSC.

5. VERSAMENTO AL COMUNE DI UNA SOMMA SPETTANTE ALLO STATO CHE NON DÀ LUOGO A RIMBORSI (ART. 1, COMMA 727, DELLA LEGGE N. 147 DEL 2013 E ART. 3, COMMA 3, DEL DECRETO 24 FEBBRAIO 2016).

Il comma 3 dell'art. 3 del decreto prevede, in virtù del comma 727¹⁵ dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, anche l'ipotesi in cui, diversamente da quella appena esaminata al paragrafo precedente, sia stata versata all'ente locale una somma spettante allo Stato e che tale versamento non comporti comunque somme da restituire, poiché il contribuente ha corrisposto l'esatto importo dovuto.

5.1. ADEMPIMENTI DEL CONTRIBUENTE

Il comma 3 dell'art. 3 del decreto prevede che il contribuente presenti al comune una semplice comunicazione in cui rappresenta la circostanza di aver versato l'esatto importo al comune invece che allo Stato.

5.2. ADEMPIMENTI DELL'ENTE LOCALE

L'ente locale procede, ai sensi dell'art. 4, comma 1 del decreto, all'istruttoria delle comunicazioni inoltrate dai contribuenti per verificarne la fondatezza, completando tale fase istruttoria entro centottanta giorni dal ricevimento delle stesse e dandone contestuale comunicazione al contribuente.

Nel caso di esito positivo dell'istruttoria, l'ente locale comunica al Ministero dell'economia e delle finanze, mediante le modalità telematiche di cui all'art. 7, che saranno illustrate al paragrafo 6, l'importo totale e la quota versata dal contribuente all'ente stesso ma di pertinenza dell'erario.

L'ente locale può, ai sensi del comma 3 dell'art. 4 in esame, comunque attivare autonomamente l'istruttoria e adottare i conseguenti provvedimenti, sulla base delle evidenze emerse nell'ambito delle attività di controllo del tributo.

In ogni caso, il comune, all'esito positivo dell'istruttoria, dispone il riversamento all'erario delle somme ad esso spettanti, come disposto dall'art. 6, comma 3, del decreto.

5.3. ADEMPIMENTI DELLO STATO

In questa ipotesi, a norma del comma 4 dell'art. 6 del decreto, il Ministero dell'economia e delle finanze e il Ministero dell'interno provvedono, come è stato già precisato al paragrafo 1.3, alle eventuali regolazioni nell'ambito del FSC.

¹⁵ Il comma 727 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 stabilisce che *"A decorrere dall'anno di imposta 2012, nel caso in cui sia stata versata al comune, a titolo di imposta municipale propria, una somma spettante allo Stato, il contribuente presenta al comune stesso una comunicazione nell'ipotesi in cui non vi siano somme da restituire. L'ente locale impositore, all'esito dell'istruttoria, determina l'ammontare del tributo spettante allo Stato e ne dispone il riversamento all'erario. Limitatamente alle somme concernenti gli anni di imposta 2013 e successivi, il comune dà notizia dell'esito dell'istruttoria al Ministero dell'economia e delle finanze e al Ministero dell'interno al fine delle successive regolazioni, per i comuni delle regioni a statuto ordinario, della Regione siciliana e della regione Sardegna, in sede di Fondo di solidarietà comunale di cui all'articolo 1, comma 380, lettera b), della legge 24 dicembre 2012, n. 228, e, per i comuni delle regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle province autonome di Trento e di Bolzano, in sede di attuazione del comma 17 dell'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214."*

6. PROCEDURA TELEMATICA PER LA TRASMISSIONE DEI DATI E ASSISTENZA PER LA RISOLUZIONE DI QUESITI

L'art. 7 del decreto prevede una procedura esclusivamente telematica per la trasmissione dei dati relativi ai rimborsi, necessaria per garantire i controlli sui flussi di somme coinvolti dalla particolare disciplina contenuta nei commi 722 e seguenti dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013.

A tale proposito, infatti, si evidenzia che solo con l'ausilio dello strumento telematico è possibile l'incrocio dei dati trasmessi dai comuni con quelli risultanti dalle banche dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria, come, ad esempio, i codici fiscali dei contribuenti e i versamenti effettuati mediante il modello F24 ovvero il bollettino di conto corrente postale con esso compatibile.

La tutela di tale esigenza, come già anticipato nelle premesse, fa sì, quindi, che non possano essere presi in considerazione i dati già inviati o che continueranno ad essere trasmessi con modalità diverse da quelle prescritte dal decreto, come peraltro esplicitato dal comma 3 dell'art. 7 in commento.

Si deve, comunque, ribadire che restano tuttavia salve le istanze e le comunicazioni già presentate dai contribuenti e acquisite dai comuni.

L'art. 7 del decreto, inoltre, distingue due tempistiche diverse a seconda che si tratti della procedura prevista a regime o di quella transitoria, che caratterizza la prima applicazione della procedura stessa.

Il comma 1 dell'art. 7 stabilisce, in via generale, che i comuni trasmettono, entro sessanta giorni dall'emanazione del provvedimento di rimborso o dalla data di comunicazione al contribuente dell'esito dell'istruttoria relativa alle comunicazioni di cui al comma 1 dell'art. 4 del decreto, i dati necessari per l'attuazione delle procedure in oggetto, mediante il loro inserimento nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale.

In sede di prima applicazione della procedura, il comma 2 dello stesso art. 7, prevede, invece, l'invio da parte degli enti locali dei dati relativi alle istruttorie già concluse entro sessanta giorni dalla data in cui è resa disponibile la relativa applicazione sul Portale del federalismo fiscale.

Pertanto, poiché detta applicazione sarà disponibile sul Portale a partire dal 28 aprile 2016, i dati relativi alle istruttorie già concluse dovranno essere inserite nel Portale entro il 27 giugno 2016.

Per quanto riguarda, infine, l'inoltro di eventuali quesiti o richieste di informazioni sulle questioni legate alla procedura di rimborso in oggetto, si potrà utilizzare la seguente casella di posta elettronica: df.rimborsitributilocali@finanze.it.

Imposta municipale propria (IMU) – Tributo per i servizi indivisibili (TASI) – Art. 1, comma 10, della legge n. 208 del 2015 (Legge di stabilità per l'anno 2016) – Disposizioni concernenti la riduzione del 50 per cento della base imponibile in caso di cessione dell'abitazione in comodato ai familiari – Modalità applicative.

Pervengono numerosi quesiti con i quali si chiedono chiarimenti in ordine alle problematiche relative all'applicazione, in materia di imposta municipale propria (IMU) e di tributo per i servizi indivisibili (TASI), delle disposizioni di agevolazione recate dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità per l'anno 2016) concernenti il comodato.

1. QUADRO NORMATIVO E CONSIDERAZIONI DI CARATTERE GENERALE ANCHE IN ORDINE ALLA POTESTÀ REGOLAMENTARE DEI COMUNI

L'art. 1, comma 10, della legge n. 208 del 2015 ha inserito, nel comma 3 dell'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, la lett. 0a) che prevede un ulteriore caso di riduzione della base imponibile dell'IMU.

A questo proposito, è bene premettere che le disposizioni di cui alla citata lett. 0a) e le relative considerazioni che si vanno ad effettuare, si applicano anche alla TASI, dal momento che, ai sensi del comma 675 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, la base imponibile della TASI è la stessa dell'IMU.

La lett. 0a) in rassegna stabilisce che la base imponibile dell'IMU è ridotta del 50 per cento per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo (comodante) ai parenti in linea retta entro il primo grado, vale a dire genitori e figli (comodatari), che le utilizzano come abitazione principale.

La stessa norma prevede come ulteriori condizioni per poter beneficiare della riduzione che:

- il contratto sia registrato;
- il comodante possieda un solo immobile in Italia;
- il comodante risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

Il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione sempre delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

A questo proposito, si deve precisare che, dalla lettura della norma nel suo complesso, emerge che non solo l'immobile concesso in comodato ma anche quello destinato dal comodante a propria abitazione principale non deve in nessun caso essere classificato nelle suddette categorie catastali che individuano le abitazioni di lusso.

Occorre evidenziare che tutte le condizioni sopra riportate devono considerarsi ne-

cessarie ai fini del riconoscimento dell'agevolazione in oggetto, con la conseguenza che il venir meno di una sola di esse determina la perdita dell'agevolazione stessa.

Si deve anche ricordare che la lett. a) del comma 10 dell'art. 1 della legge di stabilità 2016 ha eliminato al comma 2 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 la disposizione che prevedeva la facoltà per i comuni di equiparare all'abitazione principale, a determinate condizioni, l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado, utilizzata come abitazione principale.

Pertanto, stante la chiara volontà del Legislatore, si deve conseguentemente precisare che, a decorrere dall'anno 2016, i comuni non possono più prevedere, attraverso l'esercizio della propria potestà regolamentare, tale forma di equiparazione, in quanto verrebbero violati i limiti imposti dall'art. 52 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, vale a dire l'*"individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi"*.

Infatti, l'esercizio della predetta facoltà determinerebbe l'esenzione sia dall'IMU – per effetto delle disposizioni di cui al comma 2 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 – sia dalla TASI, poiché in quest'ultima norma è contenuta la definizione di abitazione principale che è la stessa per entrambi i tributi in discorso.

Il comune può, comunque, stabilire, nell'esercizio della propria autonomia regolamentare, un'aliquota agevolata, purché non inferiore allo 0,46 per cento, atteso che il comma 6 del citato art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 consente allo stesso di modificare l'aliquota di base, in aumento o in diminuzione, entro il limite di 0,3 punti percentuali.

Ciò considerato, si passa all'esame delle ulteriori condizioni previste dalla lett. 0a), del comma 3, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 che hanno sollevato i maggiori dubbi interpretativi.

2. REGISTRAZIONE DEL CONTRATTO DI COMODATO

In merito, occorre innanzitutto richiamare la norma di cui all'art. 1803 del Codice Civile che definisce il comodato come *"il contratto col quale una parte consegna all'altra una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta."*

Il comodato è essenzialmente gratuito."

Va evidenziato, inoltre, che il comodato può essere redatto in forma verbale o scritta, in quanto non deve rivestire la forma scritta a pena nullità, ai sensi dell'art. 1350 del medesimo Codice.

Pertanto, al fine di chiarire come opera la registrazione, è opportuno esaminare distintamente le due forme di contratto.

Qualora il contratto di comodato su beni immobili sia redatto in forma scritta, lo stesso è soggetto, oltre all'imposta di bollo, a registrazione in termine fisso, con l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa pari a 200 euro. La registrazione deve essere effettuata entro 20 giorni dalla data dell'atto, a norma dell'art. 13 del D.P.R. n. 131 del 1986.

Ai fini IMU, occorre tenere presente l'art. 9, comma 2, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il quale dispone che l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota

e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero.

Per beneficiare dell'agevolazione in commento sin dal mese di gennaio 2016, il contratto di comodato redatto in forma scritta deve essere stato, quindi, stipulato entro il 16 gennaio 2016 e registrato secondo le disposizioni che regolano l'imposta di registro.

Per i contratti stipulati in forma scritta successivamente alla suddetta data del 16 gennaio, per godere dell'agevolazione in esame occorrerà, ovviamente, registrare l'atto secondo le disposizioni che regolano l'imposta di registro, e verificare il rispetto della regola prevista dal comma 2 dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011 prendendo come riferimento la data del contratto di comodato.

Per quanto concerne i contratti verbali, invece, va ricordato che l'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 131 del 1986, elenca quelli che devono essere sottoposti a registrazione, fra i quali non rientra il contratto di comodato che, pertanto, non è soggetto all'obbligo di registrazione, tranne nell'ipotesi di enunciazione in altri atti. In base all'art. 3, comma 2, del D.P.R. n. 131 del 1986, al contratto di comodato si applicano le disposizioni dell'art. 22 del predetto D.P.R., il quale prevede che *“se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate”*.

Si deve tuttavia considerare che la legge di stabilità per l'anno 2016, nel richiedere espressamente la registrazione del contratto di comodato ha inteso estendere tale adempimento limitatamente al godimento dell'agevolazione IMU anche a quelli verbali.

Pertanto, con esclusivo riferimento ai contratti verbali di comodato e ai soli fini dell'applicazione dell'agevolazione in oggetto la relativa registrazione potrà essere effettuata previa esclusiva presentazione del modello di richiesta di registrazione (modello 69) in duplice copia in cui, come tipologia dell'atto, dovrà essere indicato *“Contratto verbale di comodato”*.

Ciò premesso e tenuto conto delle disposizioni di cui al più volte menzionato art. 9, comma 2, del D. Lgs. n. 23 del 2011, si deve precisare che per anche per i contratti verbali di comodato occorre avere riguardo alla data di conclusione del contratto, ai fini della decorrenza dell'agevolazione.

3. POSSESSO DI UN SOLO IMMOBILE DA PARTE DEL COMODANTE ED ESEMPLIFICAZIONI

Sono sorti dubbi interpretativi in merito alla portata della norma di favore laddove si richiede che il comodante possieda *“un solo immobile”* in Italia e cioè se con tale locuzione il Legislatore abbia inteso riferirsi all'immobile in senso lato con la conseguenza che il possesso, ad esempio, di un terreno agricolo o di un negozio, impedisce il riconoscimento dell'agevolazione oppure al solo immobile a uso abitativo.

A questo proposito, si precisa che la disposizione di cui alla citata lett. 0a) si colloca nell'ambito del regime delle agevolazioni riconosciute per gli immobili ad uso abitativo e, dunque, laddove la norma richiama in maniera generica il concetto di immobile, la stessa deve intendersi riferita all'immobile ad uso abitativo.

Pertanto, il possesso di un altro immobile che non sia destinato a uso abitativo non impedisce il riconoscimento dell'agevolazione in trattazione.

Le considerazioni sin qui svolte valgono anche per il possesso delle pertinenze, in quanto le stesse non possono considerarsi immobili ad uso abitativo.

Occorre, però, precisare che nel caso in cui venga concesso in comodato l'immobile unitamente alla pertinenza a quest'ultima si applicherà lo stesso trattamento di favore previsto per la cosa principale nei limiti comunque fissati dal comma 2 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, in base al quale 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. Tale conclusione si fonda sulla circostanza che il comodatario, per espressa previsione di legge, deve adibire a propria abitazione principale l'immobile concesso in comodato. Se, dunque, ad esempio, oggetto del comodato è un appartamento con un garage (C/6) e una soffitta (C/2), allora la riduzione della base imponibile si applica a tutti gli immobili appena indicati mentre è ininfluente ai fini del riconoscimento del beneficio il fatto che il comodante possieda un altro garage (C/6).

Un caso che merita di essere messo in evidenza è quello rappresentato dall'ipotesi in cui un soggetto possiede oltre alla sola unità immobiliare ad uso abitativo che deve essere concessa in comodato, un immobile ad uso abitativo che però è definito come rurale ad uso strumentale, ai sensi dell'art. 9, comma 3-bis, del D. L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133. Infatti, la lett. f) di tale norma definisce come strumentale anche l'immobile destinato *“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”*.

A tale proposito si ritiene che il possesso di detto immobile sebbene abitativo non preclude l'accesso all'agevolazione, poiché è stato lo stesso Legislatore che, al verificarsi delle suddette condizioni, lo ha considerato strumentale all'esercizio dell'agricoltura e non abitativo.

Si deve, altresì, sottolineare che nell'ipotesi in cui, ad esempio, due coniugi possiedono in comproprietà al 50% un immobile che viene concesso in comodato al figlio e il marito possiede un altro immobile ad uso abitativo in un comune diverso da quello del primo immobile, l'agevolazione in esame si applica solo con riferimento alla quota di possesso della moglie, nel caso in cui per quest'ultimo soggetto venga rispettata la condizione che prevede il possesso dell'unico immobile, presupposto che non si verifica invece nei confronti del marito, il quale dovrà quindi corrispondere l'imposta, per la propria quota di possesso, senza l'applicazione del beneficio in questione.

Diversa sarebbe stata, invece, la soluzione se il marito avesse posseduto l'altro immobile nello stesso comune e lo avesse adibito ad abitazione principale. In questo caso, infatti, la condizione si sarebbe verificata per i due coniugi che avrebbero entrambi beneficiato della riduzione della base imponibile.

Nel caso in cui l'immobile in comproprietà fra i coniugi è concesso in comodato ai genitori di uno di essi, allora l'agevolazione spetta al solo comproprietario per il quale è rispettato il vincolo di parentela richiesto dalla norma e cioè solo al figlio che concede l'immobile ai propri genitori, in ragione della quota di possesso.

Nell'ipotesi in cui un soggetto possieda due immobili ad uso abitativo di cui uno in comproprietà in un comune diverso da quello in cui è ubicato il secondo, posseduto al 100% e concesso in comodato, si deve invece ritenere che non sia applicabile la disposizione di favore, indipendentemente dalla quota di possesso dell'immobile, poiché in tale fattispecie l'esclusione è determinata dalla circostanza che il soggetto non possiede un solo immobile in Italia così come richiesto dalla norma di favore che, infatti, non prevede come eccezione a tale limite il possesso di una quota di un altro immobile ad uso abitativo.

L'agevolazione in questo caso opera solo se l'immobile, posseduto in percentuale e ubicato nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato, è destinato a propria abitazione principale dal comodante.

Ovviamente, come si è già avuto modo di precisare, devono sempre sussistere tutte le altre condizioni richieste dalla norma di favore.

4. LA DETERMINAZIONE DELLA QUOTA DELLA TASI A CARICO DEL COMODANTE SUGLI IMMOBILI IN COMODATO

Ulteriori dubbi riguardano la quota della TASI che deve essere corrisposta dal comodante, una volta determinata l'imposta tenendo conto della riduzione del 50% della base imponibile.

A questo proposito, si precisa che il comodatario, dovendo adibire ad abitazione principale l'immobile concesso in comodato, non deve adempiere all'obbligazione relativa alla TASI, in virtù delle disposizioni contenute nell'art. 1, commi 639 e 669 della legge n. 147 del 2013, poiché la legge di stabilità per l'anno 2016 ha previsto l'esclusione dalla TASI sia per il possessore sia per l'occupante per gli immobili adibiti ad abitazione principale.

Relativamente, invece, all'obbligazione tributaria concernente il comodante, si deve affermare che quest'ultimo, se ricorrono tutte le condizioni richieste dalla norma di favore, verserà la TASI – una volta ridotta la base imponibile del 50% – nella percentuale stabilita dal comune nel regolamento relativo all'anno 2015, come disposto dall'art. 1, comma 681, della legge n. 147 del 2013, modificato dal comma 14 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015.

In base al citato comma 681 solo nel caso in cui non sia stata determinata la predetta percentuale il comodante è tenuto ad applicare la TASI nella misura pari al 90 per cento dell'ammontare complessivo del tributo.

Art. 9-bis del D. L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito, con modificazioni dalla legge 23 maggio 2014, n. 80. Ulteriori chiarimenti in merito all'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) e all'applicazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) per i pensionati iscritti all'AIRE proprietari di più immobili in Italia. Quesito.

Sono stati richiesti chiarimenti in merito al caso in cui i cittadini italiani residenti all'estero e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), aventi diritto all'applicazione del trattamento di favore in materia di imposta municipale propria (IMU), previsto dall'art. 9-bis del D. L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito, con modificazioni dalla legge 23 maggio 2014, n. 80, siano proprietari di più abitazioni dislocate in diversi comuni del territorio italiano.

In particolare, è stato chiesto quali devono essere in siffatta ipotesi i criteri per stabilire quale immobile debba essere considerato direttamente adibito ad abitazione principale.

Al riguardo, è bene richiamare quanto stabilito dal comma 1 della suddetta disposizione che modifica l'art. 13, comma 2, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, prevedendo che, a partire dall'anno 2015, *“è considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso”*.

Per completezza, occorre richiamare anche il successivo comma 2 dell'art. 9-bis del D. L. n. 47 del 2014 il quale dispone che sull' *“unità immobiliare di cui al comma 1, le imposte comunali TARI e TASI sono applicate, per ciascun anno, in misura ridotta di due terzi”*.

Si ricorda che la portata di dette disposizioni è stata illustrata nella risoluzione n. 6/DF del 26 giugno 2015.

Per quanto concerne il quesito in esame, si ritiene che, in assenza di specifiche disposizioni in ordine all'individuazione dell'immobile da considerare ai fini dell'equiparazione all'abitazione principale, la stessa possa essere effettuata direttamente dal contribuente.

A tale proposito, si fa presente che alla medesima conclusione si è già pervenuti nella Circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 proprio in occasione dell'illustrazione delle disposizioni relative all'IMU applicabili all'abitazione principale.

In particolare, al paragrafo *“6. L'ABITAZIONE PRINCIPALE E LE RELATIVE PERTINENZE”* si legge che l'abitazione principale deve essere costituita, come espressamente previsto dall'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, 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 del regime di favore stabilito dall'IMU per l'abitazione principale; le altre, invece, vanno considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal comune per tali tipologie di fabbricati.

Nello stesso documento di prassi amministrativa si ricorda, inoltre, che sulla base dello stesso disposto dell'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, 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 e che, entro il suddetto limite, il contribuente ha la facoltà di individuare le pertinenze per le quali applicare il regime agevolato.

Per quanto riguarda, infine, le modalità con cui deve essere effettuata la scelta da parte del pensionato all'estero dell'immobile da considerare direttamente adibito ad abitazione principale, si fa presente che tale scelta deve essere effettuata attraverso la presentazione della dichiarazione di cui al D. M. 30 ottobre 2012 in cui il proprietario dell'alloggio deve anche barrare il campo 15 relativo alla "Esenzione" e riportare nello spazio dedicato alle "Annotazioni" la seguente frase: *"l'immobile possiede le caratteristiche e i requisiti richiesti dal comma 2 dell'art. 13 del D. L. n. 201/2011"*.

Si ricorda che, come precisato nella risoluzione n. 3/DF del 25 marzo 2015, la dichiarazione IMU vale anche ai fini TASI.

Richiesta di parere in ordine alla natura di impresa costruttrice delle cooperative edilizie di abitazione e al relativo regime di esenzione dall'imposta municipale propria (IMU).

Sono stati chiesti chiarimenti in merito all'applicabilità agli immobili non assegnati in proprietà dalle cooperative edilizie dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13, comma 9-*bis*, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, così come sostituito dall'art. 2, comma 2, lett. a), del D.L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124.

In merito, si ricorda, innanzitutto che il citato comma 9-*bis*, dell'art. 13 stabilisce 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”*.

Ai fini della soluzione della problematica in esame, occorre, preliminarmente, circoscrivere l'ambito entro il quale deve essere inquadrata la fattispecie in esame al quale è diretto il presente documento, vale a dire quello relativo alle cooperative edilizie che assegnano in proprietà gli alloggi ai propri soci.

Sulla base di quanto sopra esposto, al fine di dare soluzione al quesito, deve essere, in primo luogo, verificato se le cooperative in questione possano rientrare nel novero dei soggetti qualificabili come *“impresa costruttrice”*, rappresentando tale riferimento un requisito essenziale richiesto dalla norma di agevolazione sopra riportata.

In merito, si ritiene che la risposta affermativa vada ricercata in quanto affermato nella circolare n. 182/E dell'11 luglio 1996 emanata dall'Agenzia delle Entrate, la quale, nel *“precisare il regime di tassazione cui sono sottoposte le assegnazioni di alloggi a soci da parte di cooperative edilizie a proprietà divisa”*, ha chiarito che *“... nella categoria delle imprese costruttrici rientrano a pieno titolo le cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci”*. Dello stesso tenore risultano anche i successivi documenti di prassi amministrativa sempre emanati dall'Agenzia delle Entrate che, nella circolare n. 33/E del 16 novembre 2006 prima, e nella risoluzione n. 163/E dell'11 luglio 2007 poi, ha ribadito che *“Con riferimento alle assegnazioni di case di abitazione in proprietà ai soci di cooperative diverse da quelle a proprietà indivisa, si ricorda che nella circolare n. 33/E del 16 novembre 2006 la scrivente ha chiarito che tali assegnazioni rilevano come cessioni di beni e scontano lo stesso regime delle cessioni di abitazioni da parte di imprese costruttrici (assoggettamento ad IVA se la cessione o l'assegnazione da parte delle imprese costruttrici interviene entro quattro anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero)”*.

I medesimi principi sono stati esplicitati dalla Corte di Cassazione, la quale, nella sentenza n. 12675 del 5 giugno 2014 ha affermato che *“Ai fini dell'applicazione del regime*

di responsabilità previsto dall'art. 1669 cod. civ., riveste la qualità di costruttore-venditore la cooperativa edilizia che ha assegnato ai soci prenotatari unità immobiliari di un complesso condominiale, realizzandosi, in tal caso, un trasferimento della proprietà a titolo oneroso, nonostante l'equivalenza del corrispettivo al prezzo della costruzione e l'assenza di profitto della cooperativa".

Il secondo aspetto da analizzare, che deve essere affrontato per verificare se, nel caso concreto, possa riconoscersi alle cooperative edilizie in argomento l'esenzione dall'IMU di cui all'art. 13, comma 9-bis, del D. L. n. 201 del 2011, è quello relativo alla qualificazione dell'"assegnazione" quale "vendita", dal momento che la norma impone come condizione che i fabbricati siano "destinati dall'impresa costruttrice alla vendita".

A tale riguardo, si possono richiamare sia la stessa prassi ministeriale innanzi citata, in cui si afferma "che tali assegnazioni rilevano come cessioni di beni", sia le stesse pronunce giurisprudenziali sopra riportate con le quali la Corte di Cassazione ha chiarito, rispettivamente, che le assegnazioni "rilevano come cessioni di beni" e realizzano "un trasferimento della proprietà a titolo oneroso".

In tal senso, è importante richiamare anche la sentenza n. 7684 del 25 maggio 2002 della medesima Corte di Cassazione, nella quale viene precisato che «9. ... il termine "assegnazione" utilizzato dalle fonti normative sopra citate non sembra identificabile con quello di "immissione in possesso", ovvero di "consegna", come sostenuto dal contribuente, bensì risulta avere un preciso significato tecnico, quale sinonimo di trasferimento di proprietà (dalla cooperativa al socio). L'ordinamento giuridico conosce il termine assegnazione quale trasferimento della proprietà: così nell'esecuzione forzata in generale, in cui l'assegnazione si pone in alternativa alla vendita; nell'espropriazione mobiliare, in cui il danaro viene "assegnato" al creditore, vale a dire gliene viene trasferita la proprietà; nell'espropriazione immobiliare, in cui (art. 589 cod. proc. civ.) il creditore può chiedere l'assegnazione di un bene entro un certo limite di prezzo ed il giudice "asigna" il bene fissando il termine per il pagamento del conguaglio. 10. Il termine "assegnazione" equivale ad "attribuzione patrimoniale", ed implica il trasferimento della proprietà. Pertanto, rettificando la Commissione Tributaria Regionale ha applicato le norme considerate, stabilendo che il socio acquirente di un alloggio da parte di una cooperativa perde i benefici fiscali applicati all'atto di acquisto ("idest" assegnazione) se rivende il bene entro il termine di cinque anni dal rogito».

Sempre in tema di assegnazioni in proprietà di alloggi da parte di una cooperativa edilizia, la stessa Corte di Cassazione, come si legge nella massima tratta dalla sentenza n. 5724 del 23 marzo 2004, ha ancora una volta affermato che "L'assegnazione in favore del socio dell'alloggio realizzato da una società cooperativa edilizia è, al pari di una compravendita, un contratto ad effetti reali che si perfeziona con il consenso delle parti e che determina il trasferimento all'acquirente della proprietà del bene immobile che ne è oggetto: un trasferimento pieno e definitivo, essendo da escludere che solo con la definitiva liquidazione della cooperativa quel passaggio di proprietà si perfezioni e si consolidi in capo al socio".

Alla luce di tutte le considerazioni sin qui esposte, può, quindi, ritenersi applicabile al caso concreto l'esenzione dall'IMU dal momento che le cooperative edilizie che assegna-

no in proprietà gli alloggi ai propri soci possiedono i requisiti richiesti dalla disposizione di cui all'art. 13, comma 9-*bis*, del D.L. n. 201 del 2011.

Resta, infine, da accennare alla circostanza che l'inquadramento giuridico della fattispecie in esame appena effettuato vale anche ai fini del tributo per i servizi indivisibili (TASI) disciplinato dai commi 639 e seguenti dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 e in particolare per quanto concerne l'individuazione dell'aliquota applicabile agli immobili in questione dal combinato disposto dei commi 640, 676 e 677 dell'art. 1 della medesima legge.

Imposta municipale propria (IMU) e Tributo per i servizi indivisibili (TASI). Immobili utilizzati da enti non commerciali per l'attività previdenziale. Esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Quesito.

Sono stati chiesti chiarimenti in merito all'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 relativamente agli immobili utilizzati dalle casse edili.

Tale norma stabilisce che sono esenti dall'IMU *“gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”*.

Al riguardo, occorre, innanzitutto, ricordare che la citata disposizione si applica non solo all'IMU ma anche alla TASI in virtù del richiamo effettuato rispettivamente dall'art. 9, comma 8, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e dall'art. 1, comma 3, del D. L. 6 marzo 2014, n. 16 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68.

Ai fini dell'individuazione del quadro normativo che regola la materia in esame e per le modalità applicative dell'esenzione in parola, si rinvia alla lettura delle istruzioni allegate al modello di dichiarazione IMU/TASI ENC di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014.

Effettuate, quindi, tali premesse e passando all'analisi del caso prospettato nel quesito in oggetto, si ritiene che le casse edili, per poter beneficiare dell'esenzione dall'IMU e dalla TASI, nei limiti previsti dalle norme riportate nelle citate istruzioni ministeriali, devono possedere contemporaneamente i requisiti di carattere soggettivo e oggettivo, di cui alla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, nonché quelli generali e di settore, stabiliti rispettivamente agli artt. 3 e 4 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200, i quali stabiliscono i parametri per qualificare le attività di cui alla più volte menzionata lett. i) come svolte con modalità non commerciali.

Per quanto concerne, innanzitutto, il possesso del requisito di carattere soggettivo, in base al quale l'esenzione in discorso riguarda esclusivamente *“i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR, vale a dire gli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale residenti nel territorio dello Stato”*, si ritiene che questo è rinvenibile nella fattispecie in esame. Appare infatti determinante, al fine di giungere a tale conclusione, la circostanza, evidenziata nello stesso quesito, che l'art. 37 del Contratto collettivo nazionale del settore edile e affini definisca le Casse edili quali organismi di origine contrattuale e sindacale a carattere paritetico (ge-

stiti unitariamente dai rappresentanti dei sindacati dei lavoratori e dai rappresentanti dei datori di lavoro del settore edilizio), cui è demandato dall'ordinamento il perseguimento di specifiche finalità assistenziali e previdenziali a favore degli iscritti. Al tal riguardo, inoltre, appare condivisibile la ricostruzione effettuata nel quesito in esame, laddove si afferma che le casse edili – non avendo come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale – rientrano pacificamente tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del d.p.r. n. 917/1986.

Passando, invece, all'analisi del requisito oggettivo, il richiamato art. 7, comma 1, lett. i) richiede che, per poter beneficiare dell'esenzione in esame, gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali devono essere “*destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*”.

In merito, si fa presente che anche tale requisito deve ritenersi sussistente nel caso in argomento, dal momento che l'attività svolta dalle casse edili può qualificarsi come attività previdenziale così come definita dall'art. 1, comma 1, lett. g) del D.M. n. 200 del 2012 e, quindi, rientrante nel novero di quelle contemplate nell'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992.

In proposito, si ricorda che il citato art. 1, comma 1, lett. g) del D.M. n. 200 del 2012, definisce le attività previdenziali quali “*attività strettamente funzionali e inerenti all'erogazione di **prestazioni previdenziali e assistenziali obbligatorie***”.

L'appartenenza dell'attività svolta dalle casse edili nell'ambito di quelle contemplate dalle norme di agevolazione appena citate è supportata anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che nelle sentenze n. 25888 del 28 ottobre 2008 e n. 6869 del 7 maggio 2012, dopo aver illustrato l'evoluzione interpretativa che ha interessato la questione, è pervenuta alla conclusione che le casse edili adempiono a vere e proprie prestazioni previdenziali.

In particolare, nella sentenza n. 25888 del 2008 la Corte di Cassazione ha statuito che “*le casse edili non si limitano ad effettuare, a favore degli aventi diritto, il pagamento delle somme che il datore di lavoro è tenuto ad accantonare a favore dei lavoratori (per riposi annui, ferie, festività e gratifica natalizia), **ma adempiono a vere e proprie prestazioni previdenziali** (provvedendo alla riscossione dei relativi contributi), quale la corresponsione dell'integrazione aggiuntiva di malattia*”. Da ciò, quindi, la Corte perviene alla conclusione che “***la Cassa Edile deve essere ricompresa, al pari degli altri enti di previdenza e assistenza, nella previsione di cui all'art. 635 c.p.c., comma 2 ...***”.

Dello stesso tenore risulta anche la sentenza n. 6869 del 2012, nella quale la Corte di Cassazione, in riferimento alle attività svolte dalle casse edili, aggiunge che “*Esse, inoltre, forniscono anche prestazioni che, pur conservando natura in senso lato retributiva, hanno anche una connotazione previdenziale ed assistenziale, ad esempio, integrando i trattamenti di malattia e infortunio, oppure sostenendo il reddito dei lavoratori durante fasi di sospensione del rapporto dovute a crisi*”.

Tale sentenza riveste particolare rilievo anche ai fini del riconoscimento del requisito dell'obbligatorietà delle prestazioni previdenziali e assistenziali erogate dalle casse edili richiesto dal riportato art. 1, comma 1 lett. g) del D.M. n. 200 del 2012.

Nella pronuncia, infatti, si legge che *“le Casse edili, organismi di origine contrattuale e sindacale, a carattere paritetico (perché gestiti unitariamente da rappresentanti dei sindacati dei lavoratori e da rappresentanti dei datori di lavoro) sono investite del compito di assicurare ai lavoratori del settore edile il pagamento di alcune voci retributive ... L'iter legislativo che, dapprima, ha semplicemente incoraggiato l'iscrizione delle imprese alle Casse Edili, è arrivato poi secondo quanto disposto dal D.Lgs. n. 276 del 2003, art. 86, comma 10, a sancire l'**obbligatorietà della regolarità contributiva nei confronti di detti enti.**”*

In ordine a tale aspetto, è bene rimarcare che l'attività assistenziale tipica delle casse edili rientra espressamente nella riportata lett. g) in esame e non nella lett. f), del medesimo comma 1, art. 1 del D.M. n. 200 del 2012 dedicata alle *“attività assistenziali”* che sono invece *“riconducibili a quelle di cui all'articolo 128 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia”*.

Nel quesito in esame viene, inoltre, esposto che gli immobili adibiti a sede legale delle casse edili sono destinati integralmente ed esclusivamente allo svolgimento di attività riconducibili agli scopi assistenziali e previdenziali degli enti stessi.

In particolare, detti immobili ospitano gli uffici che hanno il compito di erogare le prestazioni assistenziali e previdenziali e tutti gli ulteriori uffici amministrativi e tecnici strettamente e direttamente strumentali all'espletamento della predetta funzione (sportelli, ufficio denunce, ufficio amministrazione, ufficio prestazioni ai lavoratori, ufficio liquidazione, ufficio contenzioso, uffici consiliari e segreterie).

A tale proposito, è stato chiesto se la sussistenza, nell'ambito della stessa unità immobiliare di uffici amministrativi o tecnici diversificati, tutti complementari alla realizzazione dell'attività istituzionale dell'ente, costituisca anch'essa una modalità di espletamento dell'attività assistenziale o previdenziale agevolabile dalla norma.

La risposta affermativa trova fondamento nella stessa formulazione letterale della norma di cui all'art. 1, comma 1, lett. g) del D.M. n. 200 del 2012, che nel definire le attività previdenziali ricomprende nel novero di queste tutte le *“attività strettamente funzionali e inerenti”* all'erogazione di prestazioni previdenziali e assistenziali obbligatorie.

Tale impostazione trova, poi, riscontro nelle citate istruzioni alla dichiarazione IMU/TASI ENC laddove, nel definire i criteri per l'applicazione del nuovo rapporto proporzionale introdotto dall'art. 91-bis del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, viene chiarito che, nel caso di *“utilizzo misto”* dell'immobile, *“Le medesime percentuali si applicano anche per il calcolo della misura dell'esenzione spettante per le unità immobiliari destinate ad attività strumentali promiscua-*

mente e indistintamente sia all'attività per la quale spetta l'esenzione, sia all'attività per la quale non spetta (ad esempio, spazi destinati ai servizi amministrativi o comunque ausiliari comuni)".

Nel caso concreto è ovvio che, essendo tutti gli ulteriori uffici amministrativi e tecnici strettamente e direttamente strumentali all'espletamento della sola attività previdenziale svolta nelle sedi delle casse edili, l'esenzione verrà applicata nella misura del 100 per cento in riferimento a tali uffici.

Resta, comunque, inteso come specificato nelle istruzioni relative alla dichiarazione IMU/TASI ENC che *"l'esenzione non spetta con riferimento alle unità immobiliari di fatto non utilizzate"*, che devono essere in ogni caso dichiarate.

Passando all'analisi dei requisiti generali e di settore, previsti dagli artt. 3 e 4 del D.M. n. 200 del 2012 - ai quali è stata attribuita efficacia di norma di rango primario attraverso il richiamo effettuato allo stesso dall'art. 9, comma 6-ter del citato D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 - che, come già illustrato, sono necessari per qualificare le attività di cui alla più volte menzionata lett. i), come svolte con modalità non commerciali, occorre rammentare che l'art. 3 chiarisce, altresì, che le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del citato D. Lgs. n. 504 del 1992, sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevede:

"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".

A questo proposito, si ricorda che nella risoluzione n. 3/DF del 4 marzo 2013, peraltro richiamata nelle menzionate istruzioni alla dichiarazione IMU/TASI ENC, è stata chiarita l'esatta portata delle disposizioni recate dalle lett. a) e c) del comma 1, dell'art. 3 del Regolamento.

Pertanto, ai fini del riconoscimento dell'esenzione dall'IMU e dalla TASI è fondamentale che lo statuto delle casse edili contempli anche il possesso di tali requisiti generali.

A questo proposito, nello stesso *"Statuto tipo delle Casse Edili"* approvato in sede di accordo nazionale del 19 settembre 2002, all'art. 1, comma 4 è previsto che *"La Cassa Edile non ha fini di lucro"*, mentre al successivo comma 5 è stabilito che *"Alla Cassa Edile*

è fatto divieto di distribuire, anche in modo indiretto, avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale, durante la vita della Cassa”.

Per quanto riguarda, invece, la liquidazione delle casse edili, sempre nel citato Statuto tipo all'art. 21 è prescritto che *“La messa in liquidazione della Cassa Edile è disposta con accordo tra le Organizzazioni territoriali di cui al punto 1 dell'articolo 1 su conforme decisione congiunta delle Associazioni nazionali di cui al medesimo punto 1 dell'articolo 1. Dovrà pure operarsi la messa in liquidazione qualora la Cassa cessi da ogni attività per disposizione di legge. Qualora ricorrano i termini di cui al comma 3 dell'allegato uno dell'accordo 18 dicembre 1998, la messa in liquidazione della Cassa Edile è disposta inoltre con intesa con le Associazioni artigiane di cui all'art. 1.*

Trascorsi ... mesi dalla messa in liquidazione provvederà, in difetto, il Presidente del Tribunale di ...

Le Organizzazioni predette determinano, all'atto della messa in liquidazione della Cassa, i compiti dei liquidatori e successivamente ne ratificano l'operato.

Il patrimonio netto risultante dai conti di chiusura della liquidazione dovrà essere devoluto ad altra organizzazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3 comma 190 della legge 23 dicembre 1996 n. 662.

In caso di disaccordo, tale devoluzione sarà fatta secondo le decisioni del Presidente del Tribunale di ...”.

A tali considerazioni deve però aggiungersi che, trattandosi di uno statuto tipo, le prescrizioni in esso contenute devono essere state effettivamente recepite dagli statuti delle singole casse edili e a questo proposito si rinvia a quanto chiarito nelle istruzioni alla dichiarazione IMU/TASI ENC al paragrafo 9 dedicato a *“L'adeguamento dello Statuto e dell'Atto Costitutivo”.*

In conclusione, quindi, alla luce di tutte le considerazioni su esposte, si ritiene che gli immobili posseduti e utilizzati dalle casse edili per lo svolgimento dell'attività previdenziale nei termini e alle condizioni sin qui delineate, rientrano nella disciplina che regola l'esenzione dall'IMU e dalla TASI.

Imposta municipale propria (IMU) e Tributo per i servizi indivisibili (TASI). Immobili utilizzati da enti non commerciali per l'attività di ricerca scientifica. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Sono stati chiesti chiarimenti in merito all'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 agli immobili utilizzati dal Consiglio Nazionale delle Ricerche (CNR) e dall'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA) destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività di ricerca scientifica.

A tale proposito, gli istanti precisano che:

- il CNR è un ente di diritto pubblico di ricerca non commerciale, vigilato dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR), e dotato di personalità giuridica di diritto pubblico e di autonomia scientifica, finanziaria, organizzativa, patrimoniale e contabile. A norma dell'art. 3 dello Statuto, il CNR tra le molteplici attività attribuite alla sua competenza, svolge, promuove e coordina attività di ricerca fondamentale e applicata di eccellenza¹⁶.

- l'ENEA è anch'esso un ente di diritto pubblico di ricerca non commerciale vigilato dal Ministero dello sviluppo economico. L'art. 37 della Legge 23 luglio 2009, n. 99, istitutiva dell'Agenzia, prevede, come funzioni istituzionali dell'ente, la ricerca e l'innovazione tecnologica, nonché la prestazione di servizi avanzati nei settori dell'energia, con particolare riguardo al settore nucleare e lo sviluppo economico sostenibile¹⁷.

¹⁶ L'art. 3 dello Statuto prevede altresì che il CNR promuove l'internazionalizzazione del sistema italiano della ricerca scientifica e tecnologica al fine di accrescerne competitività e visibilità; partecipa ai grandi programmi di ricerca compresi il coordinamento delle attività polari, e agli organismi internazionali garantendo la collaborazione con enti e istituzioni di altri paesi nel campo scientifico- tecnologico e nella definizione della normativa tecnica; partecipa alla realizzazione dello spazio europeo della ricerca e dell'innovazione; propone e, anche su affidamento del Governo, coordina e svolge progetti strategici di ricerca d'interesse nazionale in collaborazione con università e imprese, tenendo conto delle esigenze delle regioni in materia di ricerca e innovazione; promuove la formazione e la crescita scientifica dei ricercatori attraverso borse di studio e assegni di ricerca; promuove, inoltre, in conformità a apposite convenzioni con le università, corsi di dottorato di ricerca anche con il coinvolgimento del mondo imprenditoriale; contribuisce all'analisi della congiuntura scientifica nazionale e internazionale e delle sue prospettive di sviluppo; collabora con le università e con gli altri enti di ricerca per la promozione delle conoscenze scientifiche e tecnologiche e per la condivisione d'infrastrutture.

Il CNR, inoltre, in un quadro di cooperazione e di integrazione europea, ha il compito di svolgere, promuovere, trasferire, valutare e valorizzare ricerche nei principali settori della conoscenza e, di applicarne i risultati per lo sviluppo scientifico, culturale, tecnologico, economico e sociale del Paese.

A seguito del D. Lgs. 31 dicembre 2009, n. 213 recante il *"Riordino degli enti di ricerca in attuazione dell'articolo 1 della legge 27 settembre 2007, n. 165"*, il CNR ha avviato un processo di ristrutturazione organizzativa imperniato sulla razionalizzazione delle risorse e su una maggiore integrazione interdisciplinare, finalizzata allo sviluppo di progetti volti a quella "valorizzazione del sapere" che costituisce la base imprescindibile per lo sviluppo socio-economico nazionale. La missione del CNR è riassunta nell'obiettivo "creare valore attraverso le conoscenze generate dalla ricerca", perseguendo, tramite lo sviluppo della ricerca scientifica e la promozione dell'innovazione, la competitività del sistema produttivo e i bisogni individuali e collettivi dei cittadini.

¹⁷ L'ENEA, con riferimento ai suoi indirizzi istituzionali, conduce i suoi programmi di ricerca e sviluppo tecnologico nell'ambito delle seguenti principali linee di intervento: Efficienza energetica; Fusione e Fissione di IV generazione; Fonti rinnovabili e combustibili innovativi; Nuove tecnologie e materiali; Sviluppo sostenibile ed in particolare:

- opera per rafforzare ed attuare la strategia energetica del Paese per rispondere agli scenari futuri, in attuazione alla direttiva

Tali Enti chiedono se gli immobili da essi posseduti e utilizzati per lo svolgimento delle attività sopra individuate possano beneficiare dell'esenzione dall'IMU e dalla TASI ai sensi del menzionato art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, in base al quale sono esenti *“gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”*.

Al riguardo, occorre, innanzitutto, ricordare che tale disposizione si applica sia all'IMU che alla TASI in virtù del richiamo effettuato rispettivamente dall'art. 9, comma 8, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e dall'art. 1, comma 3, del D. L. 6 marzo 2014, n. 16 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68.

Per l'*excursus* normativo e le modalità applicative dell'esenzione in parola, si rinvia alle istruzioni allegate al modello di dichiarazione IMU/TASI ENC di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014.

Sulla base di tali premesse, si ritiene che gli Enti di ricerca in argomento possano beneficiare dell'esenzione dall'IMU e dalla TASI, nei limiti previsti dalle norme riportate nelle citate istruzioni ministeriali, dal momento che per gli stessi sussistono contemporaneamente i requisiti soggettivo e oggettivo nonché quelli generali e di settore che qualificano le attività di cui alla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, come svolte con modalità non commerciali.

Per entrambi gli Enti in discorso è, infatti, soddisfatta, innanzitutto, la condizione del possesso del requisito soggettivo di cui all'art. 73 del TUIR. Tale affermazione è fondata anche sulla circostanza che la legge 29 ottobre 1984, n. 720, relativa all'istituzione del sistema di tesoreria unica per enti e organismi pubblici, classifica nella Tabella A3¹⁸ l'ENEA e il CNR tra gli altri enti e organismi pubblici con finalità non commerciale.

Inoltre, occorre tenere presente che nell'indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA),

2012/27/UE, con attenzione particolare al risparmio ed all'efficienza energetica;

- presidia la ricerca e gli sviluppi sull'utilizzo della tecnologia nucleare da fissione, come adempimento ai fini della sicurezza nucleare e come sviluppo dei reattori di IV generazione;
- coordina per il Paese il programma di ricerca sulla fusione nucleare per quanto concerne la fisica del reattore e lo sviluppo delle tecnologie dei componenti del sistema;
- conduce studi e ricerche per quanto riguarda il pacchetto energia-ambiente per adeguare gli interventi del Paese agli obiettivi concordati con l'Unione Europea per la diffusione delle energie rinnovabili e per la limitazione delle emissioni;
- quanto allo sviluppo economico sostenibile come componente ampia e trasversale della *“green economy”*, sviluppa attività di ricerca indirettamente riconducibili all'energia e all'ambiente).

L'ENEA, infine, trasferisce le tecnologie ed il *know-how* sviluppati al sistema delle imprese con il duplice scopo di conferire alla ricerca un tangibile ruolo economico e di rilanciare la competitività dell'industria nazionale, PMI in particolare.

18 La Tabella A è stata aggiornata con D.P.C.M. 29 novembre 2011, pubblicato nella G. U., Serie Generale, n. 284 del 6 dicembre 2011.

i predetti Enti sono collocati nella tipologia “*Pubbliche Amministrazioni*” e nella categoria “*Enti e Istituzioni di Ricerca Pubblici*”.

Per quanto concerne, invece, il possesso del requisito oggettivo, si deve ricordare che le attività di ricerca sono state inserite nel novero delle attività previste dall’art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992 ad opera dell’art. 2, comma 3, del D. L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, che ha esteso, a decorrere dal periodo di imposta 2014, l’ambito di applicazione dell’esenzione in parola anche agli immobili in cui si svolge l’attività di ricerca scientifica.

Ai fini della sussistenza dei requisiti generali e di settore, occorre fare riferimento rispettivamente agli artt. 3 e 4 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200, i quali stabiliscono i parametri per qualificare le attività di cui alla più volte menzionata lett. i), come svolte con modalità non commerciali.

Per quanto riguarda, in particolare, l’articolo 3 del predetto Regolamento n. 200 del 2012, si ritiene che le attività di ricerca scientifica svolte dal CNR e dall’ENEA siano conformi ai requisiti generali ivi previsti dal momento che, come riportato da detti Enti, tali attività sono svolte con modalità non commerciali e sono prive di scopo di lucro e che le prestazioni di servizi, rese per obbligo di legge, hanno carattere non economico di natura interna, i cui proventi sono reinvestiti nell’attività di ricerca e non sono né distribuiti né reinvestibili in caso di scioglimento, proprio in ragione della natura giuridica pubblica degli Enti stessi.

Con riferimento al possesso, da parte degli Enti istanti dei requisiti di settore, di cui al richiamato art. 4 del Regolamento n. 200 del 2012, occorre tenere presente che nella “*Comunicazione sull’applicazione delle norme dell’Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale - Testo rilevante ai fini del SEE*” - pubblicata nella Gazzetta ufficiale n. C 008 dell’11 gennaio 2012 pag. 0004 – 0014 (2012/C 8/02) - la Commissione europea ha precisato che, nella disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, “determinate attività delle università e degli organismi di ricerca non rientrano nell’ambito di applicazione delle norme sugli aiuti di Stato. Ciò riguarda le principali attività degli organismi di ricerca, in particolare:

- a) le attività di formazione per disporre di maggiori risorse umane meglio qualificate;
- b) le attività di R&S svolte in maniera indipendente in vista di maggiori conoscenze e di una migliore comprensione, inclusa la R&S in collaborazione;
- c) la diffusione dei risultati della ricerca”.

La Commissione ha, altresì, chiarito che “le attività di trasferimento di tecnologia (concessione di licenze, creazione di spin-off e altre forme di gestione della conoscenza create dagli organismi di ricerca) rivestono carattere non economico qualora siano “di natura interna” e tutti i redditi da esse provenienti siano reinvestiti nelle attività principali degli organismi di ricerca interessati”.

A questo proposito, la Commissione ha richiamato più volte la disciplina comunitaria

in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, GU C 323 del 30.12.2006, chiarendo, in particolare, che, conformemente alla nota 25 della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato per "*natura interna*" si intende una situazione in cui la gestione della conoscenza degli organismi di ricerca è svolta o da un dipartimento oppure dall'affiliata di un organismo di ricerca o congiuntamente con altri organismi di ricerca. L'aggiudicazione a terzi mediante gare di appalto della fornitura di servizi specifici non pregiudica una natura interna di siffatte attività.

Alla luce delle suesposte considerazioni, si ribadisce, quindi, che tutte le condizioni richieste dalle norme che disciplinano la materia in argomento risultano soddisfatte sia per il CNR sia per l'ENEA e che, pertanto, lo svolgimento delle attività di ricerca scientifica, effettuate con modalità non commerciali, comporta per detti Enti l'applicazione dell'esenzione dall'IMU e dalla TASI.

Art. 9-bis del D. L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito, con modificazioni dalla legge 23 maggio 2014, n. 80. Immobili posseduti da cittadini italiani residenti all'estero. Imposta municipale propria (IMU), Tributo per i servizi indivisibili (TASI) e Tassa sui rifiuti (TARI).

Sono stati chiesti chiarimenti in merito al regime della tassazione locale relativo agli immobili posseduti da cittadini italiani residenti all'estero e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), poiché, a seguito delle novità legislative introdotte, in materia di imposta municipale propria (IMU), Tributo per i servizi indivisibili (TASI) e Tassa sui rifiuti (TARI), dall'art. 9-bis del D. L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito, con modificazioni dalla legge 23 maggio 2014, n. 80, numerosi connazionali residenti all'estero hanno lamentato una disomogenea informazione proveniente dai vari comuni presso i quali gli stessi risultano iscritti in merito agli obblighi tributari gravanti su tale categoria di contribuenti.

Al riguardo, si fa presente che il comma 1 della suddetta disposizione modifica l'art. 13, comma 2, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, prevedendo che, a partire dall'anno 2015, *“è considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso”*.

Il successivo comma 2 dispone che sull' *“unità immobiliare di cui al comma 1, le imposte comunali TARI e TASI sono applicate, per ciascun anno, in misura ridotta di due terzi”*.

Per quanto riguarda le modifiche relative all'IMU, si deve innanzitutto precisare che la disposizione di equiparazione all'abitazione principale di cui al citato comma 2 dell'art. 13 opera sulla base delle seguenti condizioni i contribuenti devono:

- 1) possedere, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, una e una sola unità immobiliare che non risulti locata o data in comodato d'uso;
- 2) essere iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE);
- 3) essere già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza.

Ricorrendo queste tre condizioni, l'ordinamento tributario prevede una serie di agevolazioni a favore dei contribuenti in discorso.

In particolare, per quanto concerne l'IMU, la stessa non si applica all'immobile in questione, nonché alle pertinenze dello stesso nei limiti indicati dal predetto comma 2 dell'art. 13, ad eccezione delle unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A/1,

A/8 e A/9, per le quali continuano ad applicarsi l'aliquota di cui al comma 7¹⁹ e la detrazione di cui al comma 10²⁰ del medesimo art. 13.

In merito alla TASI, invece, si ricorda che il citato comma 2 dell'art. 9-*bis* del D. L. n. 47 del 2014 prevede che il tributo si applica in misura ridotta di due terzi. Pertanto, i contribuenti sono tenuti al versamento di detto tributo nella misura di un terzo dell'imposta calcolata, ovviamente, sulla base dell'aliquota TASI prevista dal comune per l'abitazione principale. Ciò in quanto, come già precisato nella FAQ n. 19 del 3 giugno 2014, pubblicata sul sito istituzionale di questo Dipartimento, www.finanze.it, ai sensi del comma 669 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, la TASI si applica sui fabbricati, compresa l'abitazione principale, e sulle aree edificabili, come definiti per l'IMU. Ai fini TASI, quindi, per la definizione di abitazione principale, si deve richiamare l'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 in cui è racchiuso il regime applicativo dell'abitazione principale, nel quale rientrano anche le abitazioni assimilate per legge o per regolamento comunale a quella principale.

Per quanto riguarda la TARI, il versamento di detto tributo deve essere effettuato, ai sensi dello stesso comma 2 dell'art. 9-*bis* del D. L. n. 47 del 2014, nella misura di un terzo della tassa, come già precisato per la TASI.

Una volta delineato il quadro generale della disciplina che interessa gli immobili posseduti dai cittadini italiani residenti all'estero e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), occorre comunque soffermarsi sull'esatto inquadramento dei requisiti di cui ai punti 2) e 3) riguardanti rispettivamente l'iscrizione all'AIRE e la fruizione di un trattamento pensionistico da parte di detti soggetti.

Per quanto riguarda il punto 2), dalla dizione della norma si evince che ai fini dell'equiparazione è sufficiente che il cittadino sia iscritto all'AIRE e non anche che l'immobile sia ubicato nello stesso comune di iscrizione all'AIRE.

In ordine, invece, al punto 3), occorre precisare che i cittadini italiani residenti all'estero possono percepire:

- a) pensioni in convenzione internazionale, nelle quali la contribuzione versata in Italia si totalizza con quella versata in un Paese estero;
- b) pensioni italiane;
- c) pensioni autonome italiane e pensioni estere.

Al riguardo, sentito anche l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS), si ritiene che il regime di favore sin qui delineato riguardi esclusivamente i casi prospettati nelle lettere a) e c), dal momento che solo in tali casi si verifica la condizione prevista dalla norma, vale a dire che i contribuenti risultino “*già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza*”.

19 Il comma 7 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 recita: “L'aliquota è ridotta allo 0,4 per cento per l'abitazione principale e per le relative pertinenze. I comuni possono modificare, in aumento o in diminuzione, la suddetta aliquota sino a 0,2 punti percentuali”.

20 Il comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 stabilisce che “Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 nonché per le relative pertinenze, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. I comuni possono disporre l'elevazione dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio...”.

In particolare, per quanto riguarda la pensione in convenzione internazionale, si deve evidenziare che detta tipologia di pensione, al di là del fatto che, ai fini della sussistenza del requisito, possa totalizzarsi la contribuzione versata in Italia con quella versata in un Paese estero, va considerata, a tutti gli effetti, una pensione per entrambe le componenti a carico dei due Stati.

Pertanto, se il Paese estero che eroga la pensione, in convenzione internazionale o autonoma, è anche il Paese di residenza del soggetto, può applicarsi il beneficio in questione.

Diverso è, invece, il caso in cui il pensionato risiede in un Paese estero diverso da quello che eroga la sua pensione, sempre autonoma o in regime di totalizzazione internazionale (ad es. un contribuente che percepisce una pensione italo-svizzera e risiede in Francia). In questa ipotesi non può trovare applicazione la norma in commento dal momento che, trattandosi di una norma di deroga e, quindi, eccezionale, va interpretata restrittivamente.

In merito a tale requisito, resta, però, da aggiungere che la norma si riferisce genericamente al trattamento pensionistico e ciò comporta che si possa ricomprendere in tale trattamento, fermo restando quanto appena illustrato, qualunque tipo di pensione e, quindi, ad esempio anche quella di invalidità.

Al di fuori dell'ipotesi tassativa di equiparazione all'abitazione principale prevista dalla norma, che esclude il versamento dell'IMU, si deve sottolineare che i comuni non possono, attraverso l'esercizio della potestà regolamentare, arrivare a stabilire ulteriori ipotesi di esclusione dall'IMU, in quanto verrebbero violati i limiti imposti dall'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, vale a dire la *“individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi”*.

Vale la pena di precisare che, per le unità immobiliari possedute dai cittadini italiani residenti all'estero per le quali non risultino soddisfatte le condizioni stabilite dal comma 2 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, il comune può, comunque, stabilire, nell'esercizio della propria autonomia regolamentare, un'aliquota agevolata, purché non inferiore allo 0,46 per cento, atteso che il comma 6 del citato art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 consente al comune di modificare l'aliquota di base, in aumento o in diminuzione, entro il limite di 0,3 punti percentuali.

Per quanto concerne, invece, la TASI, i comuni possono, sempre nell'esercizio della propria autonomia regolamentare, arrivare all'azzeramento del tributo in virtù del combinato disposto dei commi 676 e 683 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, laddove questi ultimi dispongono che il comune può ridurre l'aliquota di base della TASI fino all'azzeramento e che può, altresì, differenziare l'aliquota del tributo in ragione della destinazione degli immobili.

In merito, infine, alla TARI si ricorda che, in virtù del comma 659 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, il comune può prevedere, con regolamento, riduzioni tariffarie ed esenzioni di abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero.

Imposta municipale propria (IMU) e Tributo per i servizi indivisibili (TASI) – Problematiche concernenti gli obblighi dichiarativi.

A seguito dell'emanazione della Risoluzione n. 3/DF del 25 marzo 2015, è stato chiesto quando sarà disponibile il modello ministeriale unico a livello nazionale per la dichiarazione relativa al tributo per i servizi indivisibili (TASI), dato l'approssimarsi del termine del 30 giugno 2015 previsto per l'adempimento dell'obbligo dichiarativo concernente i tributi indicati in oggetto.

In merito, nel ribadire quanto già affermato nella citata risoluzione n. 3/DF, si fa presente che non è necessaria l'approvazione di un apposito modello di dichiarazione TASI, essendo a tale scopo valido quello previsto per la dichiarazione dell'imposta municipale propria (IMU), approvato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 30 ottobre 2012.

Tale determinazione risulta fondata sulla circostanza che le informazioni necessarie al comune per il controllo e l'accertamento dell'obbligazione tributaria, sia per quanto riguarda l'IMU sia per ciò che concerne la TASI, sono sostanzialmente identiche; per cui, in un'ottica di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti e anche in vista della preannunciata riforma della tassazione immobiliare locale, non sussiste la necessità di emanare un nuovo modello di dichiarazione.

Tanto è vero che la dichiarazione prevista per gli enti non commerciali di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, recentemente approvata con D. M. 26 giugno 2014, prevede un unico modello con il quale viene assolto sia l'obbligo dichiarativo IMU sia quello TASI, confermando, quindi, la sostanziale identità dei dati occorrenti ai comuni ai fini della verifica dell'esatto adempimento tributario.

Al rispetto delle medesime esigenze deve ispirarsi anche l'esame dell'ulteriore problematica derivante dal disposto di cui all'art. 1, comma 681, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 in base al quale *“nel caso in cui l'unità immobiliare è occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare, quest'ultimo e l'occupante sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria”*.

Un'applicazione rigorosa della norma comporterebbe che gli *“occupanti”* diversi dai titolari del diritto reale sull'immobile - che non hanno, quindi, finora assolto gli adempimenti dichiarativi in materia di IMU - dovrebbero essere tutti tenuti a presentare la dichiarazione TASI.

Tuttavia, si deve precisare che, in linea con quanto affermato nelle istruzioni alla dichiarazione IMU, approvata con D. M. 30 ottobre 2012, nella parte relativa ai casi in cui si deve presentare la dichiarazione e, precisamente, nell'illustrazione della fattispecie concernente gli immobili locati per i quali il comune ha deliberato la riduzione dell'aliquota di cui all'art. 13, comma 9, del D. L. n. 201 del 2011, è stato espressamente affermato che la dichiarazione *“non deve essere presentata nel caso di contratti di locazione e di affitto*

registrati a partire dal 1° luglio 2010, poiché da tale data, ai sensi dell'art. 19, commi 15 e 16, del D. L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, al momento della registrazione devono essere comunicati al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate anche i relativi dati catastali. Per i contratti di locazione e di affitto registrati precedentemente alla data del 1° luglio 2010, permane, invece, l'obbligo dichiarativo, a meno che i relativi dati catastali non siano stati comunicati al momento della cessione, della risoluzione o della proroga del contratto, ai sensi dello stesso art. 19 del D. L. n. 78 del 2010. [...]

Sempre nell'ambito dell'illustrazione della stessa fattispecie è stato chiarito altresì che *“la dichiarazione non deve essere presentata anche nel caso in cui il comune, nell'ambito della propria potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D. Lgs. n.15 dicembre 1997, n. 446, ha previsto, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, specifiche modalità per il riconoscimento dell'agevolazione, consistenti nell'assolvimento da parte del contribuente di particolari adempimenti formali e, comunque, non onerosi, quali, ad esempio, la consegna del contratto di locazione o la presentazione di un'autocertificazione”*.

Tali accorgimenti fanno sì che l'ambito applicativo dell'obbligo dichiarativo TASI si riduce a casi residuali, dal momento che il comune è già a conoscenza delle informazioni relative agli immobili locati.

A ciò si deve aggiungere che il comune può adottare tutti gli strumenti di integrazione delle informazioni anche con riferimento ad altri tributi (in particolare il prelievo sui rifiuti) e può trarre ulteriori strumenti di integrazione dai dati risultanti dai versamenti TASI effettuati dai possessori degli immobili, atteso che in virtù del combinato disposto dei commi 681 e 688 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, detti soggetti sono tenuti a versare l'imposta nella misura del 90 per cento, se il comune non ha stabilito la misura del versamento TASI a carico dell'occupante oppure fino al limite del 70 per cento dell'imposta, nel caso in cui il comune abbia deliberato una diversa misura della percentuale a carico dell'occupante.

Si ritiene, pertanto, per le medesime esigenze di semplificazione innanzi citate, che nei casi in cui il contribuente sia un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'immobile, come nelle fattispecie prima illustrate, detto soggetto possa utilizzare la parte del modello di dichiarazione dedicata alle “Annotazioni” per precisare il titolo (ad esempio “locatario”) in base al quale l'immobile è occupato ed è sorta la propria obbligazione tributaria, ai sensi del citato comma 681 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013.

Tributo per i servizi indivisibili (TASI). Modello di dichiarazione. Applicazione delle disposizioni concernenti l'approvazione del modello di dichiarazione relativo all'imposta municipale propria.

Pervengono alla Scrivente numerosi quesiti nei quali si segnala che diversi comuni hanno emanato un apposito modello, valido nel proprio territorio, ai fini della dichiarazione relativa al tributo per i servizi indivisibili (TASI). Tale scelta costringerebbe i contribuenti, soprattutto quelli che hanno immobili dislocati in più comuni, a dover informarsi presso ciascun comune circa l'adozione di eventuali modelli di dichiarazione e, in caso positivo, ad adattare le proprie procedure in relazione alle varie modalità di compilazione richieste nei diversi modelli.

In tal modo sarebbe impossibile predisporre una procedura e un *software* unici per assolvere gli obblighi dichiarativi.

Pertanto, al fine di superare tale criticità, è stata rappresentata la necessità di poter disporre di un unico modello di dichiarazione valevole per l'intero territorio nazionale.

Al riguardo, esaminata la fattispecie, si ritiene che, dalla lettura delle norme che disciplinano la TASI, emerge che il modello di dichiarazione deve essere approvato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

In particolare, l'art. 1, comma 639 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 stabilisce che l'imposta unica comunale (IUC) si compone dell'imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

Attesa la stretta interconnessione tra i menzionati tributi, il Legislatore ha previsto alcune disposizioni comuni, tra le quali, per quanto qui di interesse, figurano quelle contenute nel successivo comma 684, in base al quale i soggetti passivi presentano la dichiarazione relativa alla IUC entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo.

Il successivo comma 685 dispone che la dichiarazione deve essere redatta *“su modello messo a disposizione dal comune”*. Si sottolinea che dalla semplice lettura della norma in questione, emerge che al comune è demandato esclusivamente l'onere di mettere a disposizione il modello ma non anche di predisporlo.

Tanto è vero ciò, che il successivo comma 687 stabilisce espressamente che *“ai fini della dichiarazione relativa alla TASI si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione dell'IMU”*. A questo proposito, occorre 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 prevede che la dichiarazione IMU deve essere presentata “*utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all’articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23*” il quale, a sua volta, stabilisce che “*con uno o più decreti del Ministro dell’economia e delle finanze, sentita l’Associazione Nazionale Comuni Italiani, sono approvati i modelli della dichiarazione...*”.

Da tale ricostruzione normativa appare evidente che anche il modello di dichiarazione TASI, emanato secondo le anzidette modalità, deve essere unico e valido su tutto il territorio nazionale né si riscontrano all’interno della disciplina generale del tributo norme dalle quali sia possibile desumere la facoltà per i comuni di predisporre autonomamente modelli di dichiarazione concernenti la TASI, i quali, tra l’altro, confliggerebbero con i principi di semplificazione amministrativa degli adempimenti dei contribuenti, già realizzati con l’IMU.

Si deve, infine, ricordare che la Scrivente, nelle FAQ del 3 giugno 2014, già si era espressa sull’argomento, precisando nelle risposte alle FAQ n. 20 e 21 relative agli alloggi sociali e agli immobili posseduti dai soggetti appartenenti alle Forze armate che, data la sostanziale identità delle informazioni richieste ai fini del controllo dell’esatto adempimento relativo ai tributi in oggetto “La dichiarazione IMU vale anche ai fini TASI”.

IMU - Esenzione per i terreni agricoli - D.L. 24 gennaio 2015, n. 4 – Quesito

In riferimento al quesito in oggetto, è stato chiesto di conoscere se, a seguito dell'introduzione dei nuovi criteri, previsti dal D. L. 24 gennaio 2015, n. 4, per l'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. h), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, dall'imposta municipale propria (IMU) ai terreni agricoli:

l'estensione di cui al comma 2 dell'art. 1 del D. L. n. 4 del 2015, dell'esenzione prevista per i terreni di cui al comma 1, lett. b), dello stesso art. 1, deve intendersi nel senso che la stessa trova applicazione solo quando detti terreni, posseduti da coltivatori diretti (CD) e da imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, sono concessi in affitto o comodato ad altrettanti IAP e CD, sempre iscritti alla previdenza agricola, o è possibile invocare detta esenzione anche nel caso in cui i terreni, ubicati nei comuni parzialmente montani, siano concessi in affitto o comodato ai predetti IAP e CD, indipendentemente dalla qualifica soggettiva del possessore;

l'aliquota di base dello 0,76% è sempre applicabile, salvo per il caso in cui i comuni abbiano deliberato una diversa specifica aliquota per la categoria terreni agricoli. Al riguardo, si deve premettere che, con l'emanazione del D. L. 24 gennaio 2015, n. 4, sono stati definiti, dall'anno di imposta 2014²¹, i nuovi criteri per l'applicazione dell'esenzione per l'IMU sui terreni agricoli, al fine di risolvere alcune criticità emerse a seguito dell'introduzione del decreto interministeriale 28 novembre 2014, emanato in virtù del comma 5-bis²², dell'art. 4 del D. L. n. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

Per quanto riguarda l'annualità 2014, il comma 5 dell'art. 1 in commento prevede che l'imposta complessivamente dovuta, determinata secondo i criteri di cui ai commi precedenti, debba essere versata entro il 10 febbraio 2015.

In base a detti nuovi criteri, l'esenzione in questione si applica, secondo quanto disposto dalla lett. a) dell'art. 1 del D. L. n. 4 del 2015, a tutti terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani, di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT e, ai sensi della successiva lett. b), ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, purché posseduti e condotti dai CD e dagli IAP, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT.

Occorre sottolineare che l'esenzione in parola si applica nel primo caso a tutti i terreni agricoli, indipendentemente dalla qualifica soggettiva del possessore, mentre nel secondo caso è necessario che il possessore sia un CD o uno IAP, iscritto nella previdenza agricola.

²¹ Il comma 3 dell'art. 1 del D. L. n. 4 del 2015 dispone che l'esenzione, disciplinata dai commi 1 e 2 a decorrere dal 2015, si applica anche all'anno di imposta 2014.

²² Il comma 6 dell'art. 1 del D. L. n. 4 del 2015 abroga la disposizione di cui al comma 5-bis, dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012.

Pertanto, in questa seconda ipotesi, non rientrano nel perimetro di applicazione dell'esenzione di cui alla lett. b) dell'art. 1 del D. L. n. 4 del 2015, i terreni posseduti da soggetti diversi da CD e IAP, vale a dire posseduti dai cosiddetti *rentiers*.

Tale premessa è indispensabile ai fini dell'esatto inquadramento della disposizione contenuta nel successivo comma 2 dell'art. 1 secondo cui *“l'esenzione si applica anche ai terreni di cui al comma 1 lettera b), nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e a imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola”*.

La norma introduce una deroga al principio secondo cui, ai fini dell'esenzione prevista dalla lett. b), i terreni devono essere posseduti e condotti dallo stesso soggetto che riveste la qualifica di CD o IAP, iscritto nella previdenza agricola.

Pertanto, per poter beneficiare dell'esenzione dall'IMU prevista dal comma 2 dell'art. 1 del D. L. n. 4 del 2015 è indispensabile, in base al combinato disposto di cui alla lett. b) e al comma 2 dell'art. 1, che il soggetto che concede il terreno in affitto o in comodato a un CD e IAP, iscritto nella previdenza agricola, abbia egli stesso la qualifica di CD o IAP, iscritto nella previdenza agricola. Ciò in quanto è lo stesso comma 2 dell'art. 1 in parola che, nel precisare che l'esenzione si applica anche *“nel caso di concessione”* dei terreni di cui alla lett. b), definisce i limiti entro cui può essere esteso il beneficio fiscale.

E' chiaro che la disposizione fiscale non è suscettibile di intervenire sulle condizioni richieste dalla normativa di settore diretta a stabilire i requisiti per la qualifica di CD o IAP, iscritto nella previdenza agricola, con la conseguenza che, per applicare l'estensione di cui alla lett. b) in commento, è necessario che il concedente possieda e conduca almeno un altro terreno.

Si deve, infine, evidenziare che trattandosi dell'applicazione di una disposizione di esenzione, l'interpretazione letterale del comma 2 dell'art. 1 del D. L. n. 4 del 2015 appare coerente con i principi stabiliti dalla Corte di Cassazione che, 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...”* Ciò, quindi, esclude che si possa aderire, come prospettato nel quesito, a *“criteri interpretativi logico-sistematici della disposizione, atteso che un mero richiamo alla lettera della norma, troverebbe applicazione in casi molto rari”*.

E' appena il caso di ricordare che, il comma 2 dell'art. 1 del D. L. n. 4 del 2015, consente di applicare, pur se in ipotesi circoscritte, l'esenzione dall'IMU alle stesse condizioni già previste dal decreto interministeriale 28 novembre 2014, in cui all'art. 2, comma 3 era previsto che *“l'esenzione si applica anche ai terreni di cui al comma 2 nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola”* e il comma 2 in questione disciplinava esclusivamente l'esenzione per i terreni posseduti da CD e IAP, iscritti nella previdenza agricola.

Per quanto riguarda, invece, il quesito di cui alla lett. b) sull'aliquota da applicare per la determinazione dell'IMU dovuta dai contribuenti, si deve fare riferimento al comma

692 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 laddove dispone che *“Nei comuni nei quali i terreni agricoli non sono più oggetto dell'esenzione; anche parziale prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera h), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'imposta è determinata per l'anno 2014 tenendo conto dell'aliquota di base fissata dall'articolo 13, comma 6, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, a meno che in detti comuni non siano state approvate per i terreni agricoli specifiche aliquote”*.

Pertanto, se un comune, ad esempio, per l'anno 2014, ha stabilito un'aliquota pari allo 0,6 per cento per le abitazioni principali, classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, un'aliquota pari allo 0,9 per cento per le aree fabbricabili e un'aliquota pari all'1 per cento per tutti gli altri immobili, l'aliquota applicabile per i terreni in questione sarà quella di base pari a 0,76 per cento, non avendo il comune approvato un'aliquota specifica per i terreni agricoli.

Si deve anche riportare la disposizione di cui al comma 4 dell'art. 1 del D. L. n. 4 del 2015 che introduce una clausola di salvaguardia, in base alla quale, per l'anno 2014, non è, comunque, dovuta l'IMU per quei terreni che risultavano esenti sulla base del decreto del 28 novembre 2014, e che, invece, sono divenuti imponibili per effetto dell'applicazione dei criteri previsti dall'art. 1 dello stesso D. L. n. 4 del 2015. Inoltre, il comma 4 dell'art. 1 in commento fa salva, limitatamente all'anno 2014, anche l'esenzione dall'IMU per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che non erano già esenti sulla base dei criteri previsti dal decreto del 28 novembre 2014.

Sembra, infine, opportuno precisare che i soggetti i quali hanno effettuato versamenti dell'IMU relativamente a terreni che sulla base dei precedenti criteri risultavano imponibili e che, invece, in virtù dei nuovi criteri - introdotti, a partire dal 2014, dall'art. 1 del D. L. n. 4 del 2015 - sono esenti dall'IMU hanno ovviamente diritto a richiedere il rimborso di quanto versato o a effettuare la compensazione laddove il comune abbia previsto con proprio regolamento tale facoltà.

Tributo per i servizi indivisibili (TASI) - Imposta municipale propria (IMU) – Inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi nel caso di insufficiente o mancato versamento del tributo - Art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

Sono pervenuti quesiti in merito all'applicabilità di sanzioni e interessi nel caso in cui, alla data di scadenza della prima rata, vale a dire il 16 giugno 2014, del tributo per i servizi indivisibili (TASI), di cui all'art. 1, commi 639, 640 e 669 e seguenti della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di stabilità per l'anno 2014) e 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, non sia pervenuto o risulti insufficiente il versamento dei tributi da parte dei contribuenti.

L'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi in questo caso sarebbe giustificata dalle criticità relative sia alla tempistica di versamento del tributo, oggetto di recentissime novità legislative recate dal D. L. 9 giugno 2014, n. 88, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 132 del 10 giugno 2014, sia alla determinazione stessa del tributo. Queste circostanze hanno generato difficoltà dal punto di vista applicativo e organizzativo, soprattutto per i Centri di assistenza fiscale (CAF) che gestiscono un numero elevatissimo di versamenti.

Al riguardo, considerata la situazione di incertezza normativa che ha caratterizzato il meccanismo del versamento della prima rata della TASI, soprattutto in ragione delle citate novità normative intervenute a stretto ridosso della scadenza del 16 giugno 2014, a seguito della modifica del comma 688 dell'art. 1 della legge di stabilità per l'anno 2014, già, peraltro, annunciata nel comunicato stampa « Consiglio dei Ministri n. 19 » del 6 Giugno 2014, si ritiene applicabile l'art. 10 della legge 27 luglio 2000 n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, a norma del quale:

«1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. 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.

3. 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; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.»

Analoghe considerazioni devono essere svolte per l'IMU, atteso che, le criticità che

hanno caratterizzato l'istituzione della TASI con riferimento specifico alle modalità per l'esatto adempimento dell'imposta e la tempistica del versamento della stessa, hanno finito per avere riflessi anche sulla debenza e sul meccanismo applicativo dell'IMU, soprattutto in ragione della stretta interdipendenza esistente fra i due tributi e dei molteplici punti di contatto, quali ad esempio l'identità di base imponibile, rinvenibili nelle citate imposte.

Si deve, inoltre, ritenere che nella medesima situazione di criticità si trovano anche gli enti non commerciali, oggetto dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, i quali sono tenuti al particolare meccanismo di versamento delle imposte in oggetto, ai sensi dell'art. 1, comma 721, della legge n. 147 del 2013, in base al quale alla data del 16 giugno 2014 avrebbero dovuto versare l'IMU a saldo dell'anno 2013, nonché la prima rata IMU e TASI, ove dovute, per l'anno 2014.

Per questi soggetti, si deve far presente che, alle citate difficoltà applicative, si aggiunge un ulteriore aspetto di criticità dovuto al fatto che non è ancora perfezionato l'iter di approvazione dell'apposito modello di dichiarazione con le relative istruzioni, previsto dall'art. 6 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

Pertanto, si ritiene che sussistano le condizioni per cui i comuni possano considerare applicabili le disposizioni recate dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, stabilendo, quindi, un termine ragionevole (un mese dalla scadenza del termine del 16 giugno 2014, ovvero dalla pubblicazione del modello di dichiarazione sopracitato) entro il quale i contribuenti possono effettuare i versamenti in questione senza applicazione di sanzioni e interessi.

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.

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, incrementa 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 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.

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.

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).

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.

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 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, *"la data da considerare, ai fini della decorrenza dei 90 giorni è quella della chiusura del periodo di imposta relativo alle imposte sui redditi"*.

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 imposta²³.

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

²³ A questo proposito si richiamano i chiarimenti già illustrati nella Circolare n. 1/DF del 29 aprile 2013

categoria catastale A/8, i castelli o i palazzi di pregio storico o artistico, classificati nella categoria catastale A/9;

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.

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, dun-

que, nell'anno 2013 per soli tre mesi. Questa circostanza è determinante per affermare che sarebbe in aperto contrasto 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 D²⁴, 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 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 do-

²⁴ Si veda la risoluzione n. 5/DF del 28 marzo 2013.

vranno 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 abitazione²⁵”*.

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.

Ovviamente, la sospensione opera anche a favore del coniuge non assegnatario relativamente all'immobile dallo stesso adibito ad abitazione principale.

²⁵ 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.

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 luglio²⁶ 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.

²⁶ 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.

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 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 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 vigore 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.²⁷

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

²⁷ 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.

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.

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 sanzione²⁸ ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori

²⁸ Si riporta il testo dell'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 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".

e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene 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 dichiarazione²⁹, 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.

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

29 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.

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 ($\text{€ } 51 \times 10\% = \text{€ } 5$).

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 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.

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).

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.

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.

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.

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.

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.

NOVITÀ RECALE 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 11³⁰

30 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

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 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.

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."

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.

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.

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.

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”*.

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 “.*

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'analoga 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.*

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 legittimità³¹ 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 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

³¹ *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.*

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 eccezionali, 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”*.

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'attri-

buzione 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. 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.

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 vigore 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 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.

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 dal 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 allegato 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 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”*.

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, com-

ma 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 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;
- 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.

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 $€ 200.000 \times 0,4\% - € 800 - 200$ (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: $€ 200.000 \times 0,5\% = € 1000 - 200$ (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

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.

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.

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.

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

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 effet-

tuato 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

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;

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 contratto³².

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,

³² 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.

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 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'esperimento 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;
- 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, conver-

tito, 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 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 ICI³³.

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

33 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.

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 proprietà fra i coniugi, destinato all'abitazione principale, risiede e dimora solo uno dei coniugi - non legalmente separati - poiché l'altro 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 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"³⁴.

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

³⁴ 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).

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.

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:

- 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 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 princi-

pale, 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.

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, di-

sabili, nonché i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato - la maggiorazione di 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

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 speciali³⁵ emergono diverse definizioni di carattere settoriale

³⁵ *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”*;
- 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 miglioratari, 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 196, 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 ed 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”*.

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 lavoro³⁶.

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:

- *“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

³⁶ Il comma 1 dell'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, precisa, inoltre, che dal reddito globale da 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%.

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:

- 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 agrosilvo-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'im-

posta 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.

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;
- *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 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 categorie³⁷.

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. 28³⁸, devono essere dichiarati nel catasto edilizio urbano entro

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

38 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;

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.

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 fon-

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”.

diario 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 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 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. 286³⁹. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013”.

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

³⁹ 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 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.”

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 *“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:

- 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 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.

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 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 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)⁴⁰

€ 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

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)

⁴⁰ 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 %.

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**

(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)

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”*.

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 +

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 =

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 –

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 =

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.

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 = $\text{€ } 50 / 12 = \text{€ } 4,17 \times 2 = \text{€ } 8,34$ (maggiorazione spettante per 2 mesi)

$\text{€ } 787,50 \times 160 = \text{€ } 126.000$ (base imponibile)

$\text{€ } 126.000 \times 0,4 \% = \text{€ } 504$ (IMU annua lorda)

$\text{€ } 504 / 12 = \text{€ } 42 \times 2 = \text{€ } 84$ (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

Detrazione spettante per 9 mesi = $\text{€ } 200 / 12 = 16,67 \times 9 = \text{€ } 150,03$

Maggiorazione per figli = $\text{€ } 50 \times 2$ (figli) = € 100

Maggiorazione spettante per 9 mesi = $\text{€ } 100 / 12 = \text{€ } 8,33 \times 9 = \text{€ } 75$

Base imponibile = $\text{€ } 787,50 \times 160 = \text{€ } 126.000$

IMU annua lorda = $\text{€ } 126.000 \times 0,4 \% = \text{€ } 504$

IMU dovuta per 9 mesi = $\text{€ } 504 / 12 = \text{€ } 42 \times 9 = \text{€ } 378$

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

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 63

Base imponibile = $\text{€ } 63 \times 160 = \text{€ } 10.080$

IMU annua lorda = $\text{€ } 10.080 \times 0,4 \% = \text{€ } 40,32$

IMU dovuta per 9 mesi = $\text{€ } 40,32 / 12 = \text{€ } 3,36 \times 9 = \text{€ } 30,24$

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%

$€ 1.470 \times 60 = € 88.200$ (base imponibile)

$€ 88.200 \times 0,2 \% = € 176,40$ (IMU annua)

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

$€ 176,40 \times 30 \% = € 52,92$ 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%

$€ 1.470 \times 60 = € 88.200$ (base imponibile)

$€ 88.200 \times 0,2 \% = € 176,40$ (IMU annua)

$€ 176,40 / 12 = € 14,70 \times 9 = € 132,30$ (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

$€ 132,30 \times 30 \% = € 39,69$ 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 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 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.

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 consi-

derato 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

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;
- 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 congruaglio 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 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”;*

- 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.

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.

Finito di stampare nel mese di novembre 2018
presso la Grafitalia di Peccioli (Pisa)