

Questioni di maggiore interesse nell'applicazione dell'IMU, della TASI e della TARI

Montepaone (CZ), 19 giugno 2017

Stefano Baldoni

*(Resp. Area Economico-Finanziaria – Comune di Corciano
(Pg) – Vice Presidente ANUTEL)*

fi

Parte prima

Il trattamento IMU e TASI di
particolari fattispecie



RECENTI PRONUNCE DELLA GIURISPRUDENZA

Aree edificabili pertinenziali:

Non è necessaria la dichiarazione, il requisito pertinenziale può dimostrarsi anche in giudizio (*sentenza Cassazione n. 19126/2016*)

Aree edificabili:

La mancata comunicazione di edificabilità non ha effetti sulla debenza dell'ICI/IMU (*CTR Palermo, sentenza n. 4071/2016*)

La mancata dichiarazione del mutamento del valore venale dell'area edificabile esonera l'ente impositore dall'onere dell'accertamento del verificarsi di eventi che giovino alla controparte (*Cassazione, sentenza n. 24713 del 02/12/2016*)



RECENTI PRONUNCE DELLA GIURISPRUDENZA

Finzione giuridica di edificabilità:

L'agevolazione si estende a tutti i contitolari anche se non coltivatori diretti, i quali però devono trarre in prevalenza il reddito dal terreno (*CTR Milano, sentenza n. 6377/2016*) *attenzione, recente Cassazione contraria*

La finzione giuridica di non edificabilità dei suoli spetta anche agli IAP in forma societaria anche nell'ICI (*Cassazione, ordinanza n. 375/2017*)

Il pensionato non beneficia dell'esenzione (*Cassazione, sentenza n. 13745/2017*)



RECENTI PRONUNCE DELLA GIURISPRUDENZA

Fabbricati rurali

Il requisito di ruralità si evince solo dal dato catastale
(*Cassazione, sentenza n. 24892/2016*)

Necessità del dato catastale ai fini della ruralità e effetti della presentazione dell'istanza dei termini
(*Cassazione, sentenza n. 3350/2017*)

E' sempre necessario il dato catastale per la ruralità anche nel caso di immobili di cooperative (*Cass, sentenza 2115/2017*)

Le domande di ruralità catastale presentate entro il termine del 30/09/2012 hanno effetto retroattivo (*Cass., sentenza n. 3350/2017*)



RECENTI PRONUNCE DELLA GIURISPRUDENZA

Aree edificabili occupate d'urgenza:

L'ICI (IMU) è dovuta anche nel caso di occupazione d'urgenza (*Cassazione, ordinanza n. 19041/2016*)



RECENTI PRONUNCE DELLA GIURISPRUDENZA

Aree edificabili

La natura edificatoria non viene meno per le ridotte dimensioni e/o per la particolare conformazione del lotto, elementi che incidono solo sul valore, essendo possibile l'accorpamento con lotti vicini o l'asservimento urbanistico ad un fondo vicino (*Cassazione, sentenza n. 16485/2016*)

La decadenza di un vincolo preordinato alla realizzazione di un'opera pubblica non comporta l'inedificabilità, ma l'applicazione della disciplina delle zone bianche che configura sempre anche se provvisoriamente un limitato indice di edificabilità (*Cassazione, sentenza n. 16485/2016*)

Dichiarazione IMU-ICI

L'omessa presentazione della dichiarazione non cessa i suoi effetti il primo anno, ma prosegue anche negli anni successivi (*Cassazione, sentenza n. 19877/2016*)



RECENTI PRONUNCE DELLA GIURISPRUDENZA

Immobili di interesse storico-artistico (ICI-IMU)

Per i beni che presentano un semplice interesse storico, artistico, archeologico o etnoantropologico di proprietà pubblica (beni immobili con più di 70 anni) vige una presunzione di interesse storico artistico ai sensi del D.Lgs 42/2004

Il provvedimento del Ministero (d'ufficio o su istanza) ha solo valenza dichiarativa e non costitutiva

Per i beni di proprietà privata il provvedimento ha invece natura costitutiva: in sua assenza non opera il vincolo storico artistico e quindi il beneficio ICI-IMU (*cassazione sentenza n. 19878/2016*)

Immobili inagibili o inabitabili

Se l'inagibilità deriva da un fatto noto all'amministrazione comunale, il contribuente è esonerato dal presentare la dichiarazione (*Cassazione, sentenza n. 18453/2016*)



RECENTI PRONUNCE DELLA GIURISPRUDENZA

Esenzione per enti pubblici (ICI-IMU)

L'esenzione di cui all'art. 7, c. 1, let. a, del D.Lgs 507/1992 spetta solo per gli immobili posseduti da enti pubblici destinati esclusivamente e direttamente allo svolgimento di compiti istituzionali

L'immobile è però destinato a compiti istituzionali non solo quando sono esercitate le attività proprie ma anche quando sono svolte le necessarie attività preparatorie (ottenimento di permessi, concessioni, indizione di gare, ecc.)

Cassazione, sentenza n. 27086 del 28/12/2016



RECENTI PRONUNCE DELLA GIURISPRUDENZA

Esenzione per enti pubblici (ICI-IMU)

E' esente da ICI ai sensi dell'art. 7, c. 1, let. A, del D.Lgs 504/1992 un'area edificabile utilizzata dall'Università per realizzare un polo ospedaliero-universitario

La **destinazione del bene** deve intendersi l'uso concretamente possibile in relazione alla natura del bene: l'area edificabile che sia impegnata ed effettivamente assoggettata ai passaggi burocratici e materiali indispensabili per l'edificazione di locali universitari è area che rientra tra gli immobili agevolati

Diverso è se l'area non è impegnata con atti amministrativi inequivoci e tempestivi al fine protetto o addirittura fosse trattenuta per fini speculativi

L'utilizzo in senso amministrativo e virtuale documentato dalla concessione edilizia attesta tutto quanto la parte può e deve dimostrare, atteso che anche l'espletamento indispensabile delle pratiche burocratiche necessarie per l'edificazione dei locali universitari costituisce utilizzo dell'immobile

Cassazione, sentenza n. 9791 del 19/04/2017



L'ABITAZIONE PRINCIPALE

La definizione di abitazione principale ai fini IMU

(art. 13, comma 2, D.L. 201/2011)

- 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.

Requisiti

Deve trattarsi di un'unica unità immobiliare

Non ammessa l'agevolazione per più di una unità immobiliare

(possibile invece nell'ICI – Cassazione, sentenze 25902/2008 – 3397/2010), purché non si trascenda la categoria catastale

Unità immobiliari fuse ai fini fiscali: facoltà introdotta dall'Agenzia del territorio con la nota del 21/02/2002



L'ABITAZIONE PRINCIPALE

La definizione di abitazione principale ai fini IMU

Requisiti

Unità immobiliari fuse ai fini fiscali:

Si tratta di due unità immobiliari contigue che non possono fondersi catastalmente di norma per mancata coincidenza dei soggetti intestatari

Possibile considerare le due unità immobiliari come una unica, a condizione che la fusione risulti dal catasto e che vi sia stato l'adeguamento della rendita catastale o della classe delle due unità immobiliari per considerarle un tutt'uno.

Destinata a residenza anagrafica e dimora abituale del possessore

Destinata a residenza anagrafica e dimora abituale del suo **nucleo familiare**



L'ABITAZIONE PRINCIPALE

La definizione di abitazione principale ai fini IMU

Requisiti

L'ipotesi di residenze anagrafiche separate tra coniugi

Nell'ICI: perdita dell'agevolazione prevista per l'abitazione principale salvo dimostrazione dell'intervenuta frattura del rapporto coniugale (Cassazione, sentenza n. 14839/2010 – ordinanza n. 2109/2009)

Nell'IMU: vige regola generale che la separazione della residenze dei coniugi determina la perdita del diritto all'agevolazione

- Se le abitazioni sono ubicate **nello stesso comune** l'agevolazione spetta per una sola delle due (quella di residenza dei figli o in mancanza a scelta dei coniugi – obbligo dichiarativo)
- Se le abitazioni sono ubicate **in comuni diversi**

Secondo il MEF (circ. N. 3/df/2012) l'agevolazione spetta per entrambe le abitazioni a condizione che vi sia un'effettiva separazione della dimora (per cause reali es: motivi di lavoro)

La tesi più rigorosa esclude comunque il beneficio per la mancanza del requisito della casa familiare



L'ABITAZIONE PRINCIPALE

Trattamento nell'IMU

- Nell'IMU l'abitazione principale è **ESCLUSA DAL TRIBUTO DALL'ANNO 2014, PURCHE' NON APPARTENGA ALLE CATEGORIE CATASTALI A/1/-A/8-A/9**
- Dal 2014: **ESCLUSIONE DAL TRIBUTO**
- 2013:
 - Non dovuta la prima rata (D.L. 102/2013)
 - Non dovuta la seconda rata (art. 1, c. 1, D.L. 133/2013)
 - Dovuta la MINI-IMU solo nei comuni che avevano deliberato un'aliquota superiore a quella base (4 per mille), in misura pari al 40% (art. 1, c. 5, D.L. 133/2013), scadenza 24/01/2014
- 2012: soggetta al tributo con aliquota agevolata (massimo 6 per mille) e detrazione (base di € 200, oltre alla detrazione di € 50 per ogni figlio dimorante e residente di età fino a 26 anni)



L'ABITAZIONE PRINCIPALE

L'abitazione principale deve essere classificata catastalmente nella categoria delle abitazioni

Non è possibile riconoscere l'agevolazione per un immobile classato nella categoria A/10

Se l'immobile è iscritto in un'altra categoria catastale è onere del contribuente impugnare l'atto di classamento

Cassazione, sentenze n. 4467-8017/2017



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

- Fattispecie equiparate per legge
- Fattispecie equiparate in via facoltativa
- Fattispecie escluse dall'IMU



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

Fattispecie equiparate per legge

Abitazione dei cittadini italiani residenti all'estero: *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*

(art. 13, comma 2, D.L. 201/2011)



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

ABITAZIONE CITTADINI ITALIANI RESIDENTI ESTERO

(art. 9-bis D.L. 47/2014)

- Eliminata dal 2014 l'equiparazione facoltativa all'abitazione principale dell'unità immobiliare dei cittadini residenti all'estero

Soppressa la parte del comma 2 dell'art. 13 DL 201/2011

Effetti:

- Equiparazione non più ammessa dopo l'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 47/2014 (L. 80/2014 – gu 27/5/2014)
- Dubbi: eliminata la facoltà di equiparazione, pur a fronte dell'equiparazione per legge



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

ABITAZIONE CITTADINI ITALIANI RESIDENTI ESTERO

(art. 9-bis D.L. 47/2014)

- Equiparazione per legge dal 2015 per
 - Una sola unità immobiliare posseduta nel territorio italiano a titolo di proprietà o usufrutto
 - NON locata e NON data in comodato
 - *Nel caso di più immobili sceglie il contribuente (RM 10/df del 05/11/2015)*
 - Da cittadini italiani residenti fuori del territorio dello Stato
 - Iscritti AIRE
 - Già pensionati nei paesi di residenza
 - *Devono percepire o pensioni in convenzione internazionale o pensioni estere erogate dal paese di residenza*
 - *Non vi rientra chi percepisce pensioni italiane o pensioni estere erogate da uno stato diverso da quello di residenza*
 - *Può trattarsi di qualsiasi tipo di pensione (anche di invalidità)*

R.M. N. 6/DF DEL 26/06/2015



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

ABITAZIONE CITTADINI ITALIANI RESIDENTI ESTERO

(art. 9-bis D.L. 47/2014)

Differenze rispetto alla norma previgente:

- Esclusa l'equiparazione delle abitazioni in comodato
- Precisato che si può beneficiare dell'agevolazione per solo 1 unità immobiliare
- Limitata l'agevolazione agli iscritti AIRE ed ai pensionati nei paesi di residenza
- **Trasferimento compensativo**
 - Per tutte le agevolazioni afferenti alla fattispecie dell'abitazione dei cittadini italiani residenti all'estero (IMU, TASI e TARI)
 - Importo del trasferimento: complessivi € 2 milioni per tutti i comuni
 - Anno di erogazione: dal 2015



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

ABITAZIONE CITTADINI ITALIANI RESIDENTI ESTERO

- **Trattamento IMU:**
 - 2012-2013:
 - Come abitazione principale se equiparata dal regolamento comunale (aliquota agevolata e detrazione – non assoggettata al tributo salvo mini-imu nel 2013)
 - 2014: soggetta al tributo in modo ordinario (non più equiparabile all'abitazione principale)
 - Dal 2015: esclusa da IMU per legge
- **Trattamento TASI**
 - 2014: soggetta come altra abitazione
 - 2015: trattamento previsto per l'abitazione principale con riduzione del tributo ad 1/3
 - Dal 2016: esclusa da Tasi, in quanto equiparata all'abitazione principale



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

Fattispecie equiparate in via facoltativa

Abitazione anziani o disabili ricoverati: *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 (art. 13, comma 2, D.L. 201/2011)*

Requisiti per l'agevolazione:

- Abitazione posseduta a titolo di proprietà o usufrutto (dubbi sul diritto di abitazione)
- Possessore anziano o disabile ricoverato in modo permanente, con residenza nell'istituto
- Abitazione non concessa in locazione



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

ABITAZIONE PENSIONATI O DISABILI RICOVERATI

- **Trattamento IMU:**
 - 2012-2013:
 - Come abitazione principale se equiparata dal regolamento comunale (aliquota agevolata e detrazione – non assoggettata al tributo salvo mini-imu nel 2013)
 - 2014: esclusa dal tributo se equiparata
 - Dal 2015: esclusa dal tributo se equiparata
- **Trattamento TASI**
 - 2014: trattamento previsto per l'abitazione principale se equiparata
 - 2015: trattamento previsto per l'abitazione principale se equiparata
 - Dal 2016: trattamento previsto per l'abitazione principale se equiparata



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

Fattispecie equiparate in via facoltativa

Abitazioni concesse in comodato: *i comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo a parenti in linea retta di **primo grado**, a condizione che la utilizzino come abitazione principale. L'agevolazione opera solo limitatamente alla quota di rendita catastale non eccedente il valore di € 500 oppure se il comodatario appartiene ad un nucleo familiare con ISEE NON superiore a € 15.000 annui. Nel caso di più unità immobiliari dello stesso soggetto passivo concesse in comodato l'agevolazione spetta per UNA sola. (art. 13, comma 2, D.L. 201/2011)*

NON PIU' POSSIBILE DAL 2016



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

ABITAZIONE CONCESSE IN COMODATO A PARENTI DI 1° GRADO

- **Trattamento IMU:**
 - 2012: non equiparabile all'abitazione principale, soggetta con aliquota di base (o aliquota agevolata comunale)
 - 2013: equiparabile all'abitazione principale se non in categoria A/1-A/8-A/9 – criteri definibili dal comune compreso livello ISEE (max una unità immobiliare)
 - Contributo statale compensativo (art. 2-bis D.L. 102/2013)
 - 2014: equiparabile all'abitazione principale (requisiti art. 13, c. 2, D.L. 201/2011)
 - 2015: equiparabile all'abitazione principale (requisiti art. 13, c. 2, D.L. 201/2011)
 - Dal 2016: applicazione aliquota di base (o aliquota agevolata comunale) + riduzione al 50% se ci sono i requisiti di legge



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

ABITAZIONE CONCESSE IN COMODATO A PARENTI DI 1° GRADO

- Trattamento TASI
 - 2014: trattamento previsto per l'abitazione principale se equiparata
 - Per MEF imposta dovuta interamente dal possessore (e non dal comodatario) FAQ IMU-TASI giugno 2014
 - Ipotesi del limite di rendita: fino € 500: come abitazione principale – oltre, come altro fabbricato
 - 2015: come 2014
 - Dal 2016: applicazione aliquota altri fabbricati (o aliquota agevolata comunale) – imposta dovuta dal possessore e dall'utilizzatore – quota utilizzatore esclusa se destinata ad abitazione principale – riduzione del 50% se ricorrono le condizioni di legge



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

Fattispecie escluse dal tributo (*art. 13,c.2, D.L. 201/2011*)

1. Unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e pertinenze dei soci assegnatari
Dal 2016 l'esclusione si applica nel caso di abitazioni assegnate a soci studenti universitari anche se non residenti nelle stesse (L. 208/2015)
2. Fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (DM 22/04/2008)
 - Sono le unità immobiliari ad uso residenziale in locazione permanente che svolgono 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
 - Alloggi realizzati o recuperati da soggetti pubblici o privati con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche, destinati alla locazione temporanea per almeno 8 anni o alla proprietà
 - Locali a canone sociale (definiti dalle Regioni di concerto con l'ANCI)

Vi possono rientrare anche gli immobili IACP se hanno i requisiti



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

Fattispecie escluse dal tributo

3. Casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio

Diversa dall'abitazione principale: *il diritto si perde solo in seguito a sentenza del giudice*

4. Abitazioni militari, poliziotti, vigili del fuoco, carriera prefettizia

Rispetto all'equiparazione operata nel 2013

- Non vi è più l'esclusione delle categorie A/1-A/8-A/9
- Esclusione per l'intero 2014, per il 2013 equiparazione solo dal 01/07/2013
 - Dovuta prima rata 2013
 - Non dovuta la seconda rata 2013, salvo conguaglio prima rata e MINI IMU.
- Non è più richiesta la presentazione della dichiarazione a pena di decadenza (si invece per il 2013) – NO per il MEF
- L'esclusione VALE SOLO per la sua quota di possesso



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

FATTISPECIE ESCLUSE

- **Trattamento IMU:**
 - 2012: soggette al tributo con aliquota ordinaria
 - 2013:
 - Alloggi sociali, immobili cooperative indivise, abitazioni militari: equiparate all'abitazione principale dal 01/07/2013 (eccetto alloggi sociali dal 01/01/2014) – *art. 2 D.L. 102/2013* – non soggette ad IMU dal secondo semestre 2013 (eccetto alloggi sociali) salvo mini-imu
 - Obbligo di presentazione della dichiarazione IMU a pena di decadenza (art. 2, comma 5-bis, D.L. 201/2011)
 - dal 2014: escluse da IMU



LE FATTISPECIE EQUIPARATE

FATTISPECIE ESCLUSE

- Trattamento TASI:

- 2014-2015: considerate equiparate all'abitazione principale (tesi MEF) – imposta dovuta interamente dal possessore (tesi MEF)
- 2016: escluse dal tributo (tesi MEF) – soggetti con le regole ordinarie (tesi contraria)

Permane l'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU ai sensi dell'art. 2, comma 5-bis, dl 102/2013, a pena di decadenza (tesi MEF)

- Dubbi: rapporto tra la previsione dell'art. 13, comma 2, del D.L. 201/2011, che parla di Esclusione e quella dell'art. 2 del DL 102/2013 che le equipara all'abitazione principale



FATTISPECIE PARTICOLARI

IMMOBILI EX ISTITUTI AUTONOMI CASE POPOLARI

- Abitazioni che hanno i requisiti degli alloggi sociali
 - Escluse da IMU dal 2014
 - Soggette a TASI come abitazione principale (per il MEF) dal 2014 fino al 2015 – Escluse da TASI dal 2016 (Tesi MEF)
- Abitazioni che NON hanno i requisiti degli alloggi sociali
 - Locati a canone concordato
 - IMU: aliquota agevolata (se stabilita dal comune) – detrazione di € 200,00 per le abitazioni assegnate - riduzione del 25% dal 2016
 - TASI: aliquota agevolata (se stabilita dal comune) – esclusione per la quota del detentore (se abitazione principale) – riduzione del 25% dal 2016
 - Locati con contratti diversi: regole ordinarie
 - Aliquota applicabile: l'eliminazione della quota statale avvenuta nel 2013 NON comporta la riduzione dell'aliquota



FABBRICATI INVENDUTI

Art. 2, comma 1, D.L. 102/2013 – art. 1, c. 678, L. 147/2013

- *Fabbricati invenduti delle imprese di costruzione*
- Fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita fintanto che permanga tale destinazione e che non siano in ogni caso locati
- Ambito oggettivo:
 - Qualunque tipo di fabbricato e non solo abitazioni (negozi, uffici, capannoni, ecc.)
 - Fabbricati costruiti: *nuove costruzioni o demolizioni e nuova riedificazione*
 - Anche i fabbricati oggetto di intervento di ristrutturazione, restauro, risanamento conservativo, manutenzioni (*RM 11/df del 11/12/2013*)



FABBRICATI INVENDUTI

- *Fabbricati invenduti delle imprese di costruzione*
- Ambito soggettivo:
 - Solo se posseduti da chi li ha costruiti per venderli
 - Intestatario permesso di costruire
 - No le imprese che commercializzano fabbricati ma non li vendono (immobiliari)
 - No le imprese che li acquistano per amministrarli o per lo sfruttamento commerciale (locazione, leasing, ecc.)
 - Imprese di leasing
 - Si propende per il no perché la destinazione non è la vendita ma la locazione finanziaria



FABBRICATI INVENDUTI

- *Fabbricati invenduti delle imprese di costruzione*
- Ambito soggettivo: definizione di impresa costruttrice (circolare agenzia entrate n. 22 del 28/06/2013 emanata ai fini Iva)
 - *Soggetti che svolgono, anche occasionalmente, l'attività di costruzione di immobili, realizzando direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, oppure avvalendosi di imprese terze per l'esecuzione dei lavori*
 - *Soggetti intestatari del provvedimento amministrativo*



FABBRICATI INVENDUTI

- *Fabbricati invenduti delle imprese di costruzione*
- Caratteri dei fabbricati:
 - Deve trattarsi di “immobili merce”, classificati contabilmente tra le rimanenze (voce attivo circolante) e non tra le immobilizzazioni
 - Devono essere destinati alla vendita
 - Se viene meno la destinazione (es mutamento contabilizzazione o per utilizzo diretto da parte dell’impresa) NON spetta l’agevolazione
 - Proporzionale al tempo?
 - NON devono comunque essere LOCATI
 - Anche se conservano la destinazione ad immobili merce
 - Anche la temporanea distrazione dalla finalità comporta la perdita dell’agevolazione (*risposta MEF Telefisco 2015*)
 - Comodato?



FABBRICATI INVENDUTI

Nella definizione sono compresi i fabbricati delle **cooperative edilizie a proprietà divisa NON assegnati ai soci** (*R.M. N. 9/df del 05/11/2015*)

Le cooperative sono imprese costruttrici (circ. Ag Entrate n. 182/e/1996, n. 33/e/2006, n. 163/e/2007, Cass, sentenza n. 12675/2014)

Gli immobili da assegnare ai soci sono destinati alla vendita (*l'assegnazione è equiparata alla vendita – varie sent. Cassazione*)



IL DIRITTO DI ABITAZIONE

IL DIRITTO DEL CONIUGE SUPERSTITE

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 ” (Art. 540 c.c.)

Il diritto di abitazione

Nasce automaticamente con l’apertura della successione

Grava sulla casa di abitazione dei coniugi al momento del decesso

Anche nel caso in cui il coniuge sia stato prima ricoverato in casa di riposo

Presuppone che l’abitazione sia di proprietà del coniuge defunto o sia in comproprietà (grava quindi solo sulla quota del defunto)



IL DIRITTO DI ABITAZIONE

Spetta solo al coniuge non separato – non spetta ai conviventi

E' un diritto reale, gli altri eredi diventano nudi proprietari

Il diritto di abitazione si estende anche alle pertinenze

Comporta la soggettività passiva ai fini IMU e TASI

Diritto di abitazione su una casa posseduta dal decuis in comproprietà con i terzi

1° tesi: il diritto di abitazione NON nasce, sorge solo in caso di abitazione in comproprietà tra coniugi (Cass. 6691/2000)

2° tesi: il diritto di abitazione NON può riguardare la quota di un estraneo, però il coniuge ha diritto alla liquidazione del valore monetario del suo diritto (Cass. 14594/2004)

Se l'immobile è divisibile il giudice potrebbe assegnare una porzione al coniuge



IL DIRITTO DI ABITAZIONE

Se l'immobile non è divisibile il giudice potrebbe assegnare l'immobile ad uno dei comproprietari, facendo liquidare il diritto in favore del titolare del diritto di abitazione

Non si perde:

Nel caso di cambio di residenza o dimora

Nel caso di nuovo matrimonio

Occorre una rinuncia espressa



IL DIRITTO DI ABITAZIONE

IL DIRITTO ACQUISITO PER ATTO TRA VIVI

Il diritto di abitazione si acquisisce per atti pubblico o per scrittura privata

Obbligo di trascrizione

I contratti che riguardano il diritto di abitazione devono essere trascritti per essere efficaci verso i terzi (art. 2644 c.c)

Obbligo di trascrizione ai fini IMU?

1° tesi: è sufficiente la scrittura privata NON trascritta (con data certa derivante dalla registrazione o dal timbro postale), poiché la trascrizione serve solo per rendere l'atto opponibile ai terzi al fine di risolvere il conflitto tra chi vanta diritti sull'immobile

2° tesi: la trascrizione è necessaria per evitare l'incertezza sulla titolarità di un diritto su di un bene immobile – anche la PA può essere un terzo (cass. 2402/2000)



L'ABITAZIONE EX CONIUGALE

AI SOLI FINI DELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA DI CUI ALL'ART.8 DEL D.LGS N.23/2011 E DEL D.L. N.201/2001, CONV. IN L.214/2011, 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 (art. 4, c. 12-quinquies D.L. 16/2012)

E' un diritto personale

Solo ai fini IMU è un diritto reale di godimento (finzione giuridica)

Nasce con il provvedimento giudiziale, a prescindere dalla titolarità dell'immobile (che potrebbe anche essere di terzi)



L'ABITAZIONE EX CONIUGALE

Cessazione

Solo per effetto di un provvedimento del giudice nei casi di

mutamento della residenza

convivenza *more uxorio*

nuovo matrimonio

nei casi in cui l'assegnatario non abiti o cessi di abitare stabilmente nell'immobile assegnato



L'ABITAZIONE EX CONIUGALE

Soggettività passiva tributaria

IMU: sempre l'ex coniuge assegnatario

TASI: non è richiamata la norma vigente nell'IMU

Comunque applicabile secondo il MEF (FAQ IMU TASI giugno 2014) – soggetto passivo solo l'assegnatario

Secondo le regole generali non è applicabile

Abitazione di proprietà esclusiva del coniuge NON assegnatario: *soggetto passivo il coniuge NON assegnatario per la quota del proprietario, il coniuge assegnatario per la quota dell'occupante*

Abitazione in comproprietà: *soggetto passivi entrambi i coniugi come possessori (non rileva il coniuge assegnatario come utilizzatore)*



L'ABITAZIONE EX CONIUGALE

Soggettività passiva tributaria

TASI:

Abitazione di terzi (in locazione o in comodato):

il coniuge assegnatario subentra per legge nel contratto di locazione – soggetto passivo il proprietario (per la sua quota) ed il coniuge assegnatario (per la quota dell'occupante)

Abitazione di proprietà del coniuge non assegnatario concessa in comodato ai figli

Coniuge non assegnatario: soggetto passivo come possessore

Figli: Soggetti passivi come occupanti (salvo esclusione)



L'ABITAZIONE PARZIALMENTE LOCATA

IMU: rimane abitazione principale se il proprietario ha residenza e dimora nella stessa

TASI: Posizione MEF (FAQ imu-tasi del 03/06/2014, risp. n.17): il tributo è dovuto

PROPRIETARIO: quota del tributo dal 70% al 90%,

INQUILINO: quota tributo dal 10% al 30%

ALiquOTA DA APPLICARE: quella dell'abitazione principale (con eventuale detrazione)

CONTEGGIO: determinazione dell'intero tributo, con sottrazione della detrazione e, quindi, riparto tra proprietario e inquilino

Critiche:

- contrasta con il principio in base al quale la definizione di abitazione principale è la stessa dell'IMU
- contrasta con il principio enunciato nelle medesime FAQ (risposta n.19) in base al quale in tutti i casi in cui si parla di abitazione principale il tributo è dovuto dal solo possessore



LA LOCAZIONE FINANZIARIA

IMU: 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 (*art. 9, c. 1, D.Lgs 23/2011*)

Durata del contratto: in base alle regole ordinarie è la data che va dalla stipula fino a quella di risoluzione dello stesso
DM 30/10/2012: la soggettività passiva del locatario cessa con la riconsegna del bene –

Obbligo dichiarativo: grava sul locatario e sul locatore sia nel caso di stipula che in quello di cessazione del contratto



LA LOCAZIONE FINANZIARIA

La soggettività passiva in caso di risoluzione o scadenza del contratti senza riconsegna del bene

Le tesi contrapposte

Società di leasing

- Gli effetti della norma permangono fino all'effettiva riconsegna del bene. Rilievo all'effettiva disponibilità del bene
- La norma della TASI è una disposizione che ha valenza interpretativa
- Richiamo al DM 30/10/2012 che stabilisce la fine della soggettività passiva del locatario con la riconsegna del bene



LA LOCAZIONE FINANZIARIA

La soggettività passiva in caso di risoluzione o scadenza del contratti senza riconsegna del bene

Le tesi contrapposte

Enti locali

- La norma applicabile è l'art. 1526 cc, in materia di vendita con riserva di proprietà: con la risoluzione del contratto il venditore deve restituire le rate percepite, in caso di inadempimento del locatario
- Non trova applicazione la norma sulla mora del debitore, come se fosse una locazione
- La causa del contratto di leasing è il finanziamento e non la semplice locazione del bene
- La norma della TASI non è interpretativa



LA LOCAZIONE FINANZIARIA

La soggettività passiva in caso di risoluzione o scadenza del contratti senza riconsegna del bene

Le tesi contrapposte

Enti locali

- Le istruzioni del DM 30/10/2012 non possono modificare la soggettività passiva sancita dalla legge



LA LOCAZIONE FINANZIARIA

Il fallimento del locatario

- Art. 72-72-bis LF: il contratto di leasing con il fallimento resta sospeso ed il curatore deve decidere se proseguire o meno nel contratto
- Se non decide la società di leasing può far fissare dal giudice un termine di 60 gg entro cui deve decidere
 - In caso di silenzio il contratto è risolto
- Nel caso di mancata prosecuzione nel contratto
 - La soggettività passiva passa in capo al locatore dalla data del fallimento
- In caso di prosecuzione del contratto
 - Soggetto passivo è la procedura fallimentare



LA LOCAZIONE FINANZIARIA

IMU

Alcune sentenze di merito

CTP Como, sentenza n. 146/2016 – CTP Modena 327/2017
– CTR Trieste n. 305/2016-CTP Bergamo 390/2015: nel
caso di risoluzione del contratto la soggettività passiva si
trasferisce con la cessazione del contratto

CTP Pavia, sentenza n. 180/2016 – CTP Terni, sentenza n.
274/2016: nel caso di risoluzione del contratto la
soggettività passiva si trasferisce con la riconsegna del
bene

Viene dato rilievo al principio del possesso



LA LOCAZIONE FINANZIARIA

TASI: In caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto; per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il **periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna.** (art. 1, c. 672, L. 147/2013)

Critero diverso da quello dell'IMU

Obbligo dichiarativo: grava sul locatario e sul locatore sia nel caso di stipula che in quello di cessazione del contratto



LA LOCAZIONE FINANZIARIA

Immobili di categoria catastale D NON iscritti in catasto: l'imposta è dovuta sulla base del valore contabile e il locatore è tenuto a comunicare i dati tempestivamente al locatario (art. 5, c. 4, D.Lgs 504/1992)



IL CONCESSIONARIO DI BENI DEMANIALI

IMU: Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario (art. 9, c.1, D.Lgs 23/2011)

TASI: Soggetto passivo è il proprietario, poiché non vi è una norma derogatoria come nell'IMU

Solo se la concessione prevede un diritto ad edificare (diritto di superficie), il soggetto passivo è il concessionario (ANCI Emilia – Romagna, circ. N. 118/2014)



IL CONCESSIONARIO DI BENI DEMANIALI

Oggetto della concessione:

Aree demaniali:

Se sono **aree edificabili** imposta dovuta sul valore venale

Se sono **fabbricati o aree strutture da accatastare**, l'imposta è dovuta sulla rendita dell'unità immobiliare (es: posti barca, pontili, aree portuali, stabilimenti balneari, cat. D12)

Se i **fabbricati o le aree non sono accatastate** l'imposta è dovuta sul valore contabile

Se si tratta di aree non fabbricabili e non accatastabili (no ICI per MEF RM 1/2003)

La sub-concessione: soggetto passivo è il sub-concessionario



IL FALLIMENTO

IMU: il curatore fallimentare (e il commissario liquidatore nella liquidazione coatta) sono tenuti a versare l'intera imposta dovuta per gli immobili inclusi nel fallimento per tutta la durata della procedura fallimentare, entro 3 mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili (*art. 10, c. 6, D.Lgs 504/1992*)

TASI: non è richiamata la regola precedente (*MEF risposta a Telefisco del Gennaio 2016*)



IL FALLIMENTO

Crediti ante sentenza dichiarativa del fallimento:

Domanda di insinuazione al passivo fallimentare

Tempestiva: fino ai 30 giorni precedenti l'udienza di verifica dei crediti (art. 93 L.F)

- Presentata nella forma del ricorso, ma senza bisogno di un legale
- Secondo la Cassazione (sent. 24665/2009), il termine è soggetto alla sospensione feriale dei termini

Tardiva: entro dodici mesi dal deposito dello decreto di esecutività dello stato passivo

- I creditori ammessi concorrono al riparto dell'attivo effettuato dopo la loro ammissione, salvo che per il recupero della quota spettante in caso di privilegio, se dimostrano che il ritardo non è dovuto a loro colpa

Ultra- tardiva: oltre il termine delle insinuazioni tardive, fino a quando non sono terminati tutti i riparti dell'attivo, se si dimostra che il ritardo è dovuto a causa non imputabile al creditore

- È stato ritenuto tale la mancata ricezione o spedizione dell'avviso del fallimento del curatore (art. 92 LF)



IL FALLIMENTO

Crediti ante sentenza dichiarativa del fallimento:

Per il riconoscimento del credito non è necessaria l'iscrizione a ruolo (o altro titolo esecutivo)

Categoria dei crediti

- **I crediti per i tributi comunali sono privilegiati** (art. 13, c. 13, D.L.201/2011)

Il Privilegio generale mobiliare dei tributi inclusi nella legge per la finanza locale deve intendersi in favore di tutti i tributi comunali e provinciali (art. 2752 cc) – n. d'ordine 20 (art. 2778 cod. civ)

- Analogamente per TIA (Cass. Sentenza n. 2323/2012), TARES e TARSU



IL FALLIMENTO

Crediti ante sentenza dichiarativa del fallimento:

- Il privilegio generale sui beni mobili riguarda:
 - *Tributo*
 - *Interessi (art. 54-55 LF, art. 2749 cc)*
 - *In **privilegio** quelli maturati nell'anno in corso alla dichiarazione di fallimento e nell'anno precedente*
 - *In **chirografo** quelli maturati prima dell'anno antecedente alla dichiarazione di fallimento*
 - *Continuano a maturare dopo la dichiarazione di fallimento fino al pagamento del credito (trattandosi di privilegio generale sui mobili), **al tasso legale***
- Sanzioni e spese sempre in chirografo
 - La legge non estende il privilegio
- L'accertamento fiscale avente ad oggetto presupposti sorti prima della dichiarazione del fallimento è inefficace nella procedura fallimentare solo se l'atto di accertamento non è stato notificato al curatore (Cassazione, sentenza n. 25689/2015)



IL FALLIMENTO

Crediti post sentenza dichiarativa del fallimento:

- Sono debiti della procedura
 - Non è necessaria la notifica dell'avviso di accertamento
 - IMU: da pagare per tutto il periodo entro 3 mesi dal decreto
 - TASI: da pagare alle scadenze ordinarie



RECUPERO DEI CREDITI NEL CONCORDATO PREVENTIVO

- Fasi del concordato

Domanda di ammissione presentata dal debitore (art. 161 LF)

Presupposti: stato di crisi e insolvenza

Corredata: da un piano per superare la crisi o l'insolvenza

Ammissione o meno alla procedura con decreto del tribunale

Ammissione: individuazione giudice delegato, nomina del commissario giudiziale, convocazione dei creditori (entro 30 gg), ordine di deposito al debitore del 50% delle somme necessarie per le spese della procedura (o minor somma stabilita dal giudice) (art. 166 LF)



RECUPERO DEI CREDITI NEL CONCORDATO PREVENTIVO

- Fasi del concordato

Convocazione dei creditori da parte del Commissario giudiziale, sulla base delle scritture contabili

Adunanza dei creditori (art. 175 LF)

Voto del concordato

Non sono ammessi al voto i creditori assistiti da privilegio, pegno o ipoteca, quando la proposta di concordato ne garantisca l'integrale pagamento, salvo che non rinuncino alla garanzia

Se la proposta di concordato non ne garantisce l'integrale soddisfazione, sono ammessi la voto per la parte del credito non garantita

Il voto è esercitabile in udienza direttamente o prima a mezzo posta o telefax, ovvero entro i 20 gg successivi



RECUPERO DEI CREDITI NEL CONCORDATO PREVENTIVO

Fasi del concordato

Verbale relativo alla votazione del concordato

Approvato se

Voto favorevole della maggioranza dei crediti ammessi al voto

Se sono previste più classi di creditori, se vi è la maggioranza dei voti favorevoli nella maggioranza delle classi

Omologazione del concordato con decreto del tribunale

Il debitore, il commissario e i creditori dissenzienti possono costituirsi 10 gg prima dell'udienza

Deve avvenire entro 9 mesi dal ricorso, prorogabili fino a 60 gg

In caso di mancata omologazione possibile dichiarazione di fallimento



IL CONCORDATO PREVENTIVO

- Data a cui fare riferimento per i crediti da richiedere nel concordato preventivo:
 - *Presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo*
- Crediti IMU-TASI e soggettività passiva
 - *Crediti maturati fino alla data di presentazione della domanda di concordato: da richiedere per l'ammissione alla procedura*
 - *IMU e TASI maturata dopo la data di presentazione della domanda di concordato*
 - *Dovuta dalla procedura alle scadenze ordinarie*
 - *Avviso di accertamento relativo a periodi ante concordato da notificarsi al legale rappresentante della società e non al commissario giudiziale (Cass. Sentenze n. 21860/10 -13340/09)*



PIGNORAMENTO

*L'Imu e la tasi sono dovute dal possessore anche nel caso di pignoramento, in quanto il trasferimento della soggettività passiva si verifica solo a decorrere dall'**emissione del decreto di trasferimento** (Cass, ordinanza n. 5737/2013)*

Solo il decreto trasferisce il possesso e quindi la soggettività passiva

Il custode giudiziale non è soggetto passivo, ma è il debitore esecutato che resta tale



SEQUESTRO

*Nel caso di misure di sequestro e confisca non definitiva attuate in seguito alle norme antimafia (D.Lgs 159/2011), durante la loro vigenza e, comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono, **è sospeso il versamento di imposte, tasse e tributi** dovuti con riferimento agli immobili oggetto di sequestro il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi (art. 51 D.Lgs 159/2011 – introdotto dal 01/01/2014 dall'art. 32 D.Lgs 175/2014)*

IMU e TASI sospese per tutta la durata del sequestro (dal 01/01/2014)

Dal 01/01/2013 al 31/12/2013 era prevista la esenzione



SEQUESTRO

Se il bene torna nella disponibilità del proprietario, è tenuto al versamento dei tributi sospesi per tutto il periodo dell'amministrazione giudiziaria

Prima del 2013: si riteneva che il tributo fosse dovuto comunque dal proprietario, salvo che il giudice non avesse attribuito al custode giudiziario l'obbligo di provvedere al versamento dei tributi (interrogazione Camera dei deputati del 4/7/2012)

Nel caso di sequestro o confisca è soggetto passivo sempre il proprietario (Cass. 22216/2015-14678/2016)



OCCUPAZIONE E REQUISIZIONE D'URGENZA

- *Nel caso di un terreno sottoposto a procedura di **occupazione di urgenza** resta soggetto passivo IMU/TASI il proprietario del bene, fino a quando non si verifica lo spossessamento del bene (Cass, sentenza n. 21158/2016)*
 - Occupazione d'urgenza che non priva del possesso del bene: soggetto passivo il proprietario fino al decreto di esproprio (Cass. sentenze n. 4753/2010-19041/2016)



OCCUPAZIONE E REQUISIZIONE D'URGENZA

- Occupazione d'urgenza che priva del possesso del bene, per effetto di dell'irreversibile trasformazione dell'area da parte della PA: il proprietario cessa di essere soggetto passivo anche prima del decreto di esproprio

(Cass. sentenze n. 5626/2015-20796/2016)

- **Requisizione temporanea d'urgenza:** resta soggetto passivo il proprietario perché attribuisce al beneficiario solo la detenzione e non priva il proprietario del possesso del bene (Cass. 21160/2016)



Eredi del contribuente

Responsabilità per i debiti precedenti al decesso

Responsabilità solidale

➤ Art. 6 DPR 600/73: *responsabilità solidale degli eredi per i debiti tributari del de cuius*

Responsabilità pro-quota

➤ Art. 752 cc: *I coeredi contribuiscono tra loro al pagamento dei debiti e pesi ereditari in proporzione delle loro quote ereditarie*

➤ art.1295 c.c. “*Salvo patto contrario, l'obbligazione si divide tra gli eredi di uno dei condebitori o di uno dei creditori in solido, in proporzione delle rispettive quote*”

➤ art.754 c.c. “*Gli eredi sono tenuti verso i creditori al pagamento dei debiti e pesi ereditari personalmente in proporzione della loro quota ereditaria*”



EREDI

Per la Corte di Cassazione, sentenze n. 22428-22426/2014 la responsabilità degli eredi è **pro-quota**

La disposizione dell'art. 65 del DPR 600/1973 si applica SOLO alle imposte dirette e non agli altri tributi, salvo che non sia espressamente previsto

Responsabilità pro-quota

- Ogni erede risponde per la sua quota di possesso
- Il creditore deve rivolgere la sua pretesa a tutti gli eredi, ciascuno per la sua quota
- In caso di inadempimento di un erede gli altri non sono responsabili



EREDI

Atti relativi al periodo precedente il decesso

Notifica da eseguirsi agli **eredi**

Se gli eredi hanno comunicato almeno 30 giorni prima le loro generalità ed il loro domicilio

Notifica atto a tutti gli eredi al loro domicilio

Se gli eredi NON hanno presentato la comunicazione

Notifica atto intestato al de cuius indirizzato impersonalmente agli eredi e collettivamente presso l'ultimo domicilio del defunto

La notifica NON può farsi ai **chiamati all'eredità** che non sono ancora eredi

L'accettazione dell'eredità (tacita o espressa) fa retroagire la qualifica di erede dal momento dell'apertura della successione

Chiamato all'eredità liberato solo se

Abbia rinunciato all'eredità

Abbia accettato con beneficio di inventario (responsabilità per il debito limitata all'attivo ereditario)

In mancanza di eredi: notifica da fare al curatore dell'eredità giacente



EREDI

CHIAMATI ALL'EREDITA'

Il chiamato può **ACCETTARE** o **RINUNCIARE** all'eredità

Il diritto di accettare l'eredità si prescrive in 10 anni (art. 480 cc)

Chiunque vi abbia interesse può chiedere al Tribunale la fissazione di un termine entro cui il chiamato deve accettare (art. 481 cc)

Possibile solo se il chiamato **NON** è in possesso dei beni ereditari

Il giudice fissa un termine entro cui il chiamato deve accettare o rinunciare

Se il chiamato non accetta entro il termine **DECADE** dal diritto

Serve per porre fine all'incertezza sull'eredità



EREDI

CHIAMATI ALL'EREDITA'

ACCETTAZIONE DELL'EREDITA'

Il diritto si prescrive in 10 anni

Se il chiamato è in possesso dei beni ereditari deve

Redigere l'inventario entro 3 mesi dall'apertura della successione. **Se non lo fa diviene erede puro e semplice**

Accettare entro 40 giorni dalla redazione dell'inventario.
Trascorso il termine diviene **erede puro e semplice**

L'ACCETTAZIONE RETROAGISCE ALL'APERTURA DELLA
SUCCESSIONE

Possibile forme

ACCETTAZIONE ESPRESSA

ACCETTAZIONE TACITA



EREDI

CHIAMATI ALL'EREDITA'

ACCETTAZIONE DELL'EREDITA'

ACCETTAZIONE TACITA: COMPIMENTO DI ATTI CHE DIMOSTRANO LA VOLONTA' DI ACCETTARE L'EREDITA'

Riscossione canoni di locazione di beni ereditari

Pagamento transattivo di debiti del de cuius

Atti di disposizione dei beni ereditari

Ricorso in comm. Tributaria avverso avviso di accertamento imposta di successione o avviso di accertamento nel merito

Azioni giudiziali per la riscossione di un credito del de cuius

NON INDICANO ACCETTAZIONE

Il pagamento di un debito del de cuius con denaro proprio

Il possesso dei beni ereditari



EREDI

CHIAMATI ALL'EREDITA'

ACCETTAZIONE DELL'EREDITA'

ACCETTAZIONE SEMPLICE: L'EREDE RISPONDE DEI DEBITI EREDITARI ANCHE OLTRE IL VALORE DELL'ASSE EREDITARIO

ACCETTAZIONE CON IL BENEFICIO DELL'INVENTARIO:
L'EREDE RISPONDE DEI DEBITI EREDITARI SOLO NEI LIMITI DEL VALORE DELL'ASSE EREDITARIO



EREDI

CHIAMATI ALL'EREDITA'

POTERI PRIMA DELL'ACETTAZIONE (art. 460 cc)

atti conservativi e atti di amministrazione temporanea dei beni ereditari

può farsi autorizzare dal tribunale a vendere i beni che non si possono conservare o la cui conservazione comporta grave dispendio

azioni possessorie a tutela dei beni ereditari, senza, peraltro, necessità di materiale apprensione

Il chiamato non può compiere gli atti predetti quando si è provveduto alla nomina di un curatore ex art.528 c.c.



EREDI

EREDITA' GIACENTE (art. 528 e seg. cc)

Nomina da parte del tribunale di un curatore su richiesta di chi vi abbia interesse o anche d'ufficio, nel caso di

Mancata accettazione dell'eredità

I chiamati non siano in possesso dei beni ereditari

Il chiamato non può più esercitare i poteri che aveva in precedenza

Il curatore deve occuparsi dell'amministrazione dei beni, tra cui il pagamento dei debiti ereditari

NON è soggetto passivo dei tributi locali, ma soltanto un amministratore che si deve preoccupare del pagamento dei debiti tributari del soggetto che sarà erede



TRUST

negozio giuridico fondato sul rapporto di fiducia tra disponente, “settlor”, e gestore, “trustee”. Il disponente trasferisce alcuni beni di sua proprietà al **trust** e designa un gestore che li amministra nell’interesse dei beneficiari, individuati in sede di costituzione del **trust** o in un momento successivo.

TRUST TRASPARENTE: quando è individuato il beneficiario dei redditi del trust

TRUST OPACO: quanto non è individuato il beneficiario dei redditi (ai fini delle imposte dirette è soggetto passivo il trust)

Il trust è soggetto passivo IMU poiché è titolare degli immobili

Non ha diritto alle agevolazioni per l’abitazione principale

Nessuna esenzione ai sensi della lettera i dell’art. 7 D.Lgs 504/92 anche se il trust ha finalità di amministrare il patrimonio di incapaci



TRUST

Agevolazioni IMU per i trust costituiti in favore di soggetti disabili (*art. 6, comma 8, L. 112/2016*)

Possibilità di prevedere

Aliquote ridotte

Franchigie

Esenzioni

Per gli immobili o i diritti reali conferiti in Trust o destinati a fondi speciali in favore dei soggetti passivi, senza nuovi oneri per la finanza pubblica.

Condizioni per le agevolazioni

Il trust o il fondo speciale deve

Perseguire come finalità esclusiva l'inclusione sociale, la cura e l'assistenza delle persone con disabilità grave, in favore delle quali sono istituiti

La finalità deve espressamente risultare dall'atto costitutivo del trust o nel regolamento del fondo speciale

fi TRUST

Condizioni per le agevolazioni inoltre

Il trust o il fondo speciali devono essere costituiti per atto pubblico l'atto istitutivo del trust ovvero il contratto di affidamento fiduciario che disciplina i fondi speciali identifichino in maniera chiara e univoca i soggetti coinvolti e i rispettivi ruoli; descrivano la funzionalità e i bisogni specifici delle persone con disabilità grave, in favore delle quali sono istituiti; indichino le attività assistenziali necessarie a garantire la cura e la soddisfazione dei bisogni delle persone con disabilità grave, comprese le attività finalizzate a ridurre il rischio della istituzionalizzazione delle medesime persone con disabilità grave;

l'atto istitutivo del trust ovvero il contratto di affidamento fiduciario che disciplina i fondi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 1 individuino, rispettivamente, gli obblighi del trustee, del fiduciario e del gestore, con riguardo al progetto di vita e agli obiettivi di benessere che lo stesso deve promuovere in favore delle persone con disabilità grave, adottando ogni misura idonea a salvaguardarne i diritti; l'atto istitutivo ovvero il contratto di affidamento fiduciario ovvero l'atto di costituzione del vincolo di destinazione indichino inoltre gli obblighi e le modalità di rendicontazione a carico del trustee o del fiduciario o del gestore

fi TRUST

Condizioni per le agevolazioni inoltre

gli esclusivi beneficiari del trust ovvero del contratto di affidamento fiduciario che disciplina i fondi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 1 siano le persone con disabilità grave;

i beni, di qualsiasi natura, conferiti nel trust o nei fondi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 1 ovvero i beni immobili o i beni mobili iscritti in pubblici registri gravati dal vincolo di destinazione di cui all'articolo 2645-ter del codice civile siano destinati esclusivamente alla realizzazione delle finalità assistenziali del trust ovvero dei fondi speciali o del vincolo di destinazione;

l'atto istitutivo del trust ovvero il contratto di affidamento fiduciario che disciplina i fondi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 1 stabiliscano il termine finale della durata del trust ovvero dei fondi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 1 nella data della morte della persona con disabilità grave;

l'atto istitutivo del trust ovvero il contratto di affidamento fiduciario che disciplina i fondi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 1 stabiliscano la destinazione del patrimonio residuo.



Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato (art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)

Requisiti per la riduzione del 50% della base imponibile (*nuova lettera 0a del comma 3 dell'art. 13, D.L. 201/2011*)

- a) Unità immobiliari NON appartenenti alle categorie catastali A/1-A/8-A/9
- b) Concesse in comodato dal soggetto passivo (*proprietario, usufruttuario, titolare diritto di superficie, ecc*)
- c) il contratto di comodato deve **essere registrato**

Costo della registrazione: € 200,00 imposta di registro + bollo di € 16,00 per ogni 4 facciate o 100 righe, da apporre su originale e copia – termine registrazione: 20 giorni dalla stipula – le marche da bollo devono avere data antecedente o pari a quella del contratto

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato (*art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015*)

il contratto di comodato deve **essere registrato**

Decorrenza dell'agevolazione dalla **stipula del contratto**

Per il **Ministero dell'economia** l'agevolazione decorre dalla data di stipula (*risposta a Telefisco 2016 e nota prot. 2472 del 28/01/2016 – R.M. n. 1/df del 17/02/2016*)

- **Contratto di comodato in forma scritta: obbligo di registrazione entro 20 giorni dalla stipula (art. 13 DPR 131/1986) –**
- *per far decorrere l'agevolazione dal 1/1/16 è necessario aver stipulato il contratto entro il 16/01/2016 e provveduto alla sua registrazione entro il 5/02/2016 –*
- *per fare decorrere l'agevolazione da febb. 2016 occorre stipulare il contratto entro il 15/02/2016 e registrarlo entro il 6/3/2016*

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato (art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)

il contratto di comodato deve **essere registrato**

Decorrenza dell'agevolazione dalla **registrazione della stipula**

▪ Contratto di comodato verbale: **nessun obbligo di registrazione**
(solo nel caso di enunciazione in altri atti – art. 3, c. 1, DPR 131/1986)

necessaria solo per l'agevolazione IMU-TASI

▪ Anche per i contratti verbali occorre fare riferimento alla data di conclusione del contratto (RM n. 1/df/2016)

▪ Per i contratti già in essere obbligo di registrazione entro il 1/03/2016 (applicazione dell'art. 3, c. 2, L. 212/2000) – indicato nella nota prot. N. 2472 ma NON riportato nella RM 1/2016



Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato (*art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015*)

il contratto di comodato deve **essere registrato**

Decorrenza dell'agevolazione dalla **registrazione della stipula**

- *Si considera la data di stipula del contratto solo per quelli registrati nei termini o anche per quelli registrati tardivamente?*
 - *Validità contratti registrati con il ravvedimento?*
-
- se la correzione avviene entro 30 giorni, la sanzione da applicare sarà pari al 12% dell'imposta di registro da versare (1/10 di 120%);
 - se la correzione avviene entro 90 giorni, la sanzione sarà pari al 13,33% dell'imposta di registro da versare (1/9 di 120%);
 - se la correzione avviene entro 12 mesi, ovvero 365 giorni, la sanzione da applicare sarà pari al 15% dell'imposta di registro da versare (1/8 di 120%);
 - se la correzione avviene entro due anni, la sanzione da applicare sarà pari al 17,14% dell'imposta di registro da versare (1/7 di 120%);
 - se la correzione avviene oltre i due anni, la sanzione da applicare sarà pari al 20% dell'imposta di registro da versare (1/6 di 120%).

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato (art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)

il contratto di comodato deve **essere registrato**

In definitiva la registrazione è solo un adempimento fiscale che non incide sulla decorrenza dell'agevolazione

Il momento della registrazione è irrilevante, decorrendo gli effetti del contratto dal momento della stipula o della conclusione del contratto

La mancata registrazione incide però sull'**onere della prova** (art. 2704 cc: la scrittura privata è computabile ai terzi solo dal **giorno della registrazione ...o dal giorno in cui si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'anteriorità della formazione del documento**

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato *(art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)*

Comodatario:

- d) deve essere un parente di primo grado del soggetto passivo (genitori e figli)
- e) Deve utilizzare l'unità immobiliare come abitazione principale (residenza e dimora abituale sua e del nucleo familiare)

Comodante:

- f) Deve possedere un solo immobile in Italia
- g) Può possedere in aggiunta solo un altro immobile adibito ad abitazione principale nello stesso comune, purchè non sia A/1-A/8-A/9
- h) Deve risiedere anagraficamente e dimorare abitualmente nello stesso comune ove è ubicato l'immobile concesso in comodato

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato *(art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)*

Precisazioni del Ministero:

Ai fini dell'agevolazione sono necessarie tutte le condizioni contemporaneamente

I requisiti vanno determinati separatamente per ogni comproprietario

Il termine immobile si riferisce solo alle abitazioni (*risposta MEF Telefisco 2016 – RM n. 1/df 2016*)

Il possesso di un altro immobile diverso dalle abitazioni non ostacola l'accesso alla riduzione, incluse le pertinenze (RM 1/df 2016)

Il possesso di un'immobile abitativo definito come rurale strumentale NON ostacola l'agevolazione (RM 1/df-2016)

Si ritiene che l'agevolazione non competa anche se il comodante possiede altre abitazioni pro quota (anche ad esempio per quote minime)

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato

(art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)

Casi particolari:

Due abitazioni concesse in comodato: non spetta l'agevolazione

Abitazioni in nuda proprietà

Rilevanza possesso fiscale (soggettività passiva): NON contano le abitazioni in nuda proprietà (FAQ IFEL 24/02/2016)

Rilevanza del possesso civilistico: contano le abitazioni in nuda proprietà

Abitazioni inagibili: vanno conteggiate ai fini del limite

Comodato pro-quota

Tesi negativa: se il comodatario è un comproprietario non si realizza lo schema del contratto di comodato – mancano alcuni elementi del contratto come l'obbligo di restituzione del bene (IFEL FAQ 24/02/2016)

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato

(art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)

Casi particolari:

Comodato pro-quota

Tesi positiva: art. 1102 cc – ciascun partecipante alla comunione può servirsi della cosa comune... purché non impedisca l'uguale uso agli altri aventi diritto – pertanto uno dei comproprietari non potrebbe avere l'uso esclusivo del bene se non ottiene la concessione in comodato da parte dell'altro comproprietario

art. 1103: ciascun può disporre del suo diritto e cedere ad altri il godimento della cosa nei limiti della sua quota

Iscritti AIRE

L'agevolazione NON compete anche se possiedono una sola abitazione data in comodato ubicata nello stesso comune dell'abitazione per la quale beneficiano dell'esclusione dall'Imu, poiché NON sono residenti nel comune

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato (*art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015*)

Questioni:

Applicazione alle pertinenze: la norma non dice nulla, ma va ricordato il principio generale per cui alle pertinenze di applica lo stesso trattamento del bene a cui sono asservite

Gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale riguardano anche le pertinenze, se non è diversamente disposto (art. 818 cod. Civ.)

La r.m. 12/2008 estese l'esenzione ICI per le abitazioni principali anche alle pertinenze

La pertinenza deve risultare dal contratto di comodato

Per il MEF l'agevolazione si estende anche alle pertinenze dell'abitazione concessa in comodato NEI LIMITI DELLA DEFINIZIONE IMU (l'abitazione deve essere abitazione principale del comodatario)

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato *(art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)*

Questioni:

L'agevolazione spetta solo al comproprietario che ha i requisiti

Esempi:

Casa in comproprietà tra 2 coniugi concessa in comodato ai genitori di uno dei due: *l'agevolazione spetta solo al comproprietario per i quali i comodatari sono parenti di primo grado*

Casa in comproprietà tra 2 coniugi concessa in comodato al figlio, l'agevolazione spetta solo al coniuge che NON ha altre abitazioni diverse dall'abitazione principale ubicata nello stesso comune



Abitazioni concesse in comodato

➤ **Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato** (*art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015*)

Questioni:

Precisazione TASI abitazione in comodato (con i requisiti)

Il comodante pagherà l'IMU e la TASI (sulla sua quota) beneficiando della riduzione del 50% della base imponibile

Il comodatario non sarà soggetto a TASI (sulla sua quota) in quanto abitazione principale

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato (*art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015*)

Obblighi per il soggetto passivo/comodante

Presentazione della dichiarazione IMU con attestazione del possesso dei requisiti di legge

Necessarie modifiche al modello o utilizzo campo annotazioni?

Dichiarazione sostitutiva?

Non è previsto a pena di decadenza, quindi in caso di mancata presentazione solo irrogazione delle sanzioni

Portata piuttosto limitata della norma

La legge di stabilità ha valutato l'effetto sul gettito in poco più di 20 mln di euro

L'agevolazione si cumula con quella relativa ai beni storici (*risposta MEF Telefisco 2016*)

Contrasto con precedente risposta relativa al cumulo delle riduzioni per immobili storici e inagibili?



Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato *(art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)*

Aliquota da applicare

Aliquota base IMU

In presenza di aliquota specifica del comune riferita alle abitazioni concesse in comodato, già deliberata nel 2015 si applica:

Ai comodati rientranti nell'agevolazione di cui alla L. 208/2015 (aliquota + riduzione)

Ai comodati diversi dai precedenti ritentanti nella definizione comunale (solo aliquota ridotta NO riduzione)



Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato (art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)

Soppressa la facoltà del comune di equiparare la fattispecie all'abitazione principale

Soppresso il comma 2 dell'art. 13 dalle parole "nonché l'unità immobiliare" fino a "non superiore a 15.000 euro annui"

Il suo mantenimento violerebbe i limiti della potestà regolamentare (RM 1/df 2016)

Non si viola la sospensione dell'aumento dei tributi, poiché disposto dalla legge

La facoltà di equiparazione previgente era molto più ampia della nuova esclusione obbligatoria

Anche per immobili A/1-A/8-A/9

Non c'erano requisiti relativi al numero di abitazioni possedute

Non richiedeva il contratto registrato

Imponeva però limiti di rendita o di ISEE

Rimane comunque la facoltà di prevedere aliquote agevolate anche per casistiche più ampie di comodati NON INFERIORE AL 4,6 PER MILLE (RM 1/DF 2016)

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato

(art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)

Casi particolari

Comuni che avevano disposto un'aliquota agevolata fino a € 500 di rendita

Fino a € 500 di rendita si applicherà l'aliquota agevolata del comune (non eliminabile)

Fattispecie con i requisiti di legge: aliquota agevolata + riduzione 50%

Fattispecie senza i requisiti di legge: solo aliquota agevolata

Oltre € 500 di rendita si applicherà aliquota ordinaria stabilita dal comune

Fattispecie con i requisiti di legge: aliquota ordinaria + riduzione 50%

Fattispecie senza i requisiti di legge: solo aliquota ordinaria

fi Abitazioni concesse in comodato

Riduzione della base imponibile per le abitazioni in comodato *(art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015)*

Casi particolari

Comuni che avevano previsto un'aliquota agevolata per i parenti fino al secondo grado

Fattispecie con i requisiti di legge: aliquota agevolata + riduzione 50%

Fattispecie senza i requisiti di legge: solo aliquota agevolata



Abitazioni locate a canone concordato

Riduzione dell'imposta per gli immobili locati a canone concordato (L. 431/1998) (*art. 1, c. 53-54, L. 208/2015*)

L'imposta determinata applicando l'aliquota stabilita dal comune è ridotta **AL 75%**

Aliquote per immobili a canone concordato ammissibili

Assenza di un'aliquota specifica di legge

Possibilità per il comune di deliberare un'aliquota specifica (IMU: *circ. MEF 3/df 18/05/2012* – TASI: *art. 1, c. 683, L. 147/2013*)

Limiti:

IMU: da 10,6 a 4,6 per mille

TASI: da 0 a (10,6 per mille – aliquota IMU)

fi Abitazioni locate a canone concordato

Riduzione dell'imposta per gli immobili locati a canone concordato (L. 431/1998) (*art. 1, c. 53-54, L. 208/2015*)

I contratti a canone concordato possono stipularsi in **TUTTI** i comuni (art. 2, c. 3, L. 431/98)

Le agevolazioni fiscali **statali** sono limitate ai soli comuni ad alta densità abitativa (comuni indicati nella deliberazione CIPE 87/2003)

Cedolare secca al 10%*(21%), imposta sostitutiva di IRPEF, addizionali, imposta di bollo e di registro (ma con vincolo di non richiedere l'aggiornamento del canone contrattuale)

Si applica anche nei comuni nei quali è stato dichiarato lo stato di emergenza per calamità naturali o causate dall'uomo nei cinque anni precedenti il 28/5/2015 (legge 80/2014)

fi Abitazioni locate a canone concordato

Riduzione dell'imposta per gli immobili locati a canone concordato (L. 431/1998) (art. 1, c. 53-54, L. 208/2015)

Tassazione ordinaria: imposta di registro ridotta del 30% e IRPEF sul canone di locazione con abbattimento dell'imponibile del 30% + 5% se si tratta di comuni ad alta densità abitativa

Per l'inquilino c'è una detrazione IRPEF in base al reddito

Le agevolazioni IMU-TASI si applicano in TUTTI i comuni dove ci sono gli accordi

In mancanza di accordi stipulati è possibile fare riferimento agli accordi vigenti nel comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale anche situato in un'altra regione (schemi contrattuali e parametri allegati al D.M. 30/12/2002) –
D.M. 14/07/2004

fi Abitazioni locate a canone concordato

Riduzione dell'imposta per gli immobili locati a canone concordato (L. 431/1998) (art. 1, c. 53-54, L. 208/2015)

L'agevolazione si applica a

Tutti i contratti agevolati ai sensi dell'art. 2, c. 3, L. 431/98 (3+2 anni)

Ai contratti per studenti universitari (art. 5, c. 2)

Ai contratti transitori (ai quali però non si applicano le agevolazioni fiscali statali – art. 8, c.3)

Non è richiesto il requisito della dimora abituale del locatario

Obbligo di presentare la dichiarazione IMU-TASI da parte del locatore

Obbligo dichiarativo in quanto i comuni non possono verificare dai dati del portale di comuni la natura del contratto di locazione

Non opera a pena di decadenza (eventuale sanzione per l'omissione)

fi IMMOBILI INAGIBILI E INABITABILI

La base imponibile del tributo è ridotta del 50% nel caso di immobili

inagibili o inabitabili

Deve trattarsi di degrado fisico sopravvenuto (fabbricato diroccato, fatiscente, pericolante) o di obsolescenza funzionale o tecnologica NON superabile con interventi di manutenzione (istruzioni dichiarazioni IMU)

di fatto non utilizzati

Adempimenti del contribuente

presentare la dichiarazione con allegata perizia dell'ufficio tecnico comunale

Presentare una dichiarazione sostitutiva di essere in possesso della perizia (secondo le istruzioni dichiarazione Imu)

fi IMMOBILI INAGIBILI E INABITABILI

Adempimenti del contribuente

Obbligo di presentare la dichiarazione solo se viene meno la riduzione, poiché in questo caso il comune non dispone delle informazioni

In senso conforme sentenza della Corte di Cassazione n. 18543/2016:
il contribuente ha diritto alla riduzione anche se non ha presentato la dichiarazione, se il contribuente dimostra che al comune era noto lo Stato – in senso conforme sentenza n. 12015/2015

Facoltà del comune

disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione
(art. 13, c. 3, let. b, D.L. 201/2011)

fi IMMOBILI DI INTERESSE STORICO

Natura della dichiarazione di «bene culturale»

Sono «beni culturali» quelli che presentano interesse storico, artistico, archeologico o etnoantropologico (art. 10 D.Lgs 42/2004)

I beni immobili e mobili appartenenti allo Stato o agli antri enti territoriali, persone giuridiche pubbliche o private senza fini di lucro si considerano culturali se presentano un semplice interesse storico artistico, archeologico o entnoantropologico (es beni che sono opere di autore no più vivente o la cui esecuzione risalga a oltre 50 anni se mobile o 70 se immobile)

Vi è una presunzione provvisoria che dura fino alla verifica del Ministero competente: in tale caso la DICHIARAZIONE DI BENE CULTURALE ha valenza meramente DICHIARATIVA Obbligo di presentare la dichiarazione solo se viene meno la riduzione, poiché in questo caso il comune non dispone delle informazioni



IMMOBILI DI INTERESSE STORICO

Natura della dichiarazione di «bene culturale»

I beni immobili e mobili appartenenti a soggetti diversi dai precedenti sono considerati «beni culturali» sono in seguito alla DICHIARAZIONE DI BENE CULTURALE da parte del Ministero competente, che ha natura COSTITUTIVA

Cassazione, sentenza n. 19878/2016



FABBRICATI “IMBULLONATI”

(art. 1, c. 21-24, L. 208/2015)

Dal 01/01/2016, la rendita catastale dei fabbricati di categoria D ed E è effettuata con stima diretta tenendo conto

Del suolo e delle costruzioni

Degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento

Sono esclusi dalla stima i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo

Modificata la previsione dell'art. 1, c. 244, L. 190/2014 che recepiva le previsioni della circ Ag. Territorio n. 6/2012



FABBRICATI “IMBULLONATI”

REGOLE VIGENTI FINO AL 31/12/2015

(art. 1, c. 244, L. 190/2014)

- **Si applicano per la stima diretta della rendita i criteri della circolare dell’Agenzia del territorio n. 6 del 30/11/2012**
 - *“..tra le componenti oggetto della stima catastale, per le unità immobiliari a destinazione speciale e particolare, rilevano, oltre alle strutture edilizie, anche le installazioni connesse od incorporate ai fabbricati o comunque stabilmente infisse ad essi..”*
 - *Principio confermato dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 3166 del 18/02/2015*
 - Istruzioni per l’accatamento (circolare n. 2 del 01/02/2016 – Agenzia delle entrate)



FABBRICATI “IMBULLONATI”

(Circolare Agenzia delle entrate n.2/e del 01/02/2016)

Componenti **costitutive** dell'unità immobiliare

Il suolo

le costruzioni

gli elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità

rientrano in tale categoria **i pannelli solari integrati sui tetti e nelle pareti**, che non possono essere smontati senza rendere inutilizzabile la copertura o la parete cui sono connessi.



FABBRICATI “IMBULLONATI”

(Circolare Agenzia delle entrate n.2/e del 01/02/2016)

Componenti **escluse**

le componenti impiantistiche, di varia natura, funzionali ad uno specifico processo produttivo.

*Si tratta di quelle componenti, di natura essenzialmente impiantistica, che **assolvono a specifiche funzioni nell’ambito di un determinato processo produttivo** e che non conferiscono all’immobile una utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo svolto al suo interno. Tali componenti sono, pertanto, da escludere dalla stima, indipendentemente dalla loro rilevanza dimensionale.*



FABBRICATI “IMBULLONATI”

(Circolare Agenzia delle entrate n.2/e del 01/02/2016)

Componenti **escluse**: esempi

Centrali di produzione di energia e stazioni elettriche. Non sono più oggetto di stima le caldaie, le camere di combustione, **le turbine**, le pompe, **i generatori di vapore a recupero, gli alternatori**, i condensatori, i compressori, le valvole, i silenziatori e i sistemi di regolazione dei fluidi in genere, i trasformatori e gli impianti di sezionamento, i catalizzatori e i captatori di polveri, **gli aerogeneratori** (rotori e navicelle), **gli inverter e i pannelli fotovoltaici, ad eccezione, come detto, di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni.**



FABBRICATI “IMBULLONATI”

(Circolare Agenzia delle entrate n.2/e del 01/02/2016)

Componenti **escluse**: esempi

Impianti di risalita. Oltre a non considerare le funi, i carrelli, le sospensioni e le cabine – che fanno specificatamente parte della componente mobile del trasporto – sono, altresì, esclusi dalla stima i motori che azionano i sistemi di trazione, anche se posti in sede fissa. Rimangono, conseguentemente, comprese nella stima solamente il suolo e le costruzioni costituenti le stazioni di valle e di monte, unitamente agli impianti di tipo civile ad esse strutturalmente connessi.



FABBRICATI “IMBULLONATI”

(art. 1, c. 21-24, L. 208/2015)

Possibilità di presentare dal 01/01/2016 atti di aggiornamento catastale per la rideterminazione della rendita degli immobili già censiti, per adeguarla ai principi del comma 9

Rendite proposte presentate

Entro il 15/06/2016: effetto delle rendite dal 01/01/2016, in deroga alle previsioni dell'art. 13, c.4, del D.L. 201/2011 (effetto per IMU e TASI)

Oltre il 15/06/2016: effetto fiscale dal 1° gennaio dell'anno successivo (art. 13, c. 4, D.L. 201/2011)



FABBRICATI “IMBULLONATI”

Disposizioni valide solo per il futuro e non per il periodo fino al 31/12/2015

“Restano salve le disposizioni previgenti per le stime delle unità immobiliari urbane di cui trattasi, riferibili a date antecedenti al 1° gennaio 2016” (Agenzia delle entrate circolare n. 2/e/2016)

Istituita nuova tipologia di doc.fa *“Dichiarazione resa ai sensi dell’art. 1, comma 22, L. n. 208/2015”*,

Istituita nuova causale in visura catastale:

“Rideterminazione della rendita ai sensi dell’art. 1, comma 22, L. n. 208/2015”.



FABBRICATI “IMBULLONATI”

Minor gettito IMU/TASI

IMU: quota di imposta eccedente l'aliquota del 7,6 per mille

TASI: aliquota stabilita dal comune

Stimato in € 155 mln

Per lo Stato è di € 375 mln, determinato ipotizzando che il valore dei macchinari esclusi sia circa il 18% della rendita dei fabbricati da D1 a D7

Contributo compensativo per il minor gettito dal 2016

2016: ripartito con DM da adottare entro il 31/10/2016, sulla base dei dati sulle rendite proposte e su quelle vigenti in catasto al 01/01/2016 riferiti agli atti di aggiornamento catastale presentati entro il 15/06/2016, comunicati dall'agenzia delle entrate entro il 30/09/2016

ACCONTO DI EURO 50 MLN STABILITO AD AGOSTO 2016

2017 e seguenti: sulla base di un DM da emanarsi entro il 30/06/2017, tenuto conto dei dati sugli accatastamenti presentati nel corso del 2016



IMPIANTI DI TELECOMUNICAZIONE

Gli elementi di reti di comunicazione elettronica ad alta velocità e le altre infrastrutture di reti di pubbliche di comunicazione di cui agli artt. 87-88 L. 259/2003* le opere di infrastrutturazione per la realizzazione delle reti di comunicazione ad alta velocità in fibra ottica in grado di fornire servizi di accesso a banda ultralarga effettuate anche all'interno di edifici, da chiunque posseduti

non costituiscono unità immobiliari

non rilevano nella determinazione della rendita catastale

*infrastrutture per impianti radioelettrici e la modifica delle caratteristiche di emissione di questi ultimi e, in specie, l'installazione di torri, di tralicci, di impianti radio-trasmittenti, di ripetitori di servizi di comunicazione elettronica, di stazioni radio base per reti di comunicazioni elettroniche mobili GSM/UMTS, per reti di diffusione, distribuzione e contribuzione dedicate alla televisione digitale terrestre, per reti a radiofrequenza dedicate alle emergenze sanitarie ed alla protezione civile, nonché per reti radio a larga banda punto-multipunto nelle bande di frequenza all'uopo assegnate

art. 12 D.Lgs 33/2016



IMPIANTI DI TELECOMUNICAZIONE

La modifica si applica dal 1° luglio 2016

Dubbi sulla sua retroattività

Eventuale eliminazione degli effetti della sentenza della Corte di Cassazione n. 24026 del 25/11/2015 che aveva disposto la correttezza dell'accatastamento delle stazioni radio base per la telefonia mobile in categoria D7 e il relativo assoggettamento ad ICI (IMU)



IMU: ESENZIONE TERRENI AGRICOLI

(art. 1, c. 13, c. 10, lett. c-d, L. 208/2015)

- Terreni agricoli esenti dall'IMU dal 1/1/2016
 - terreni agricoli ubicati nei terreni definiti come montani dalla circolare n. 9 del 14/06/1993
 - Ritorno ai criteri validi fino al 2013
 - tutti i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli IAP iscritti nella previdenza agricola ovunque ubicati
 - tutti i terreni agricoli ubicati nelle isole minori (all. A L. 448 del 28/12/2001)
 - Terreni a immutabile destinazione agro-silvo pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile



IMU: ESENZIONE TERRENI AGRICOLI

Esenzione per i terreni posseduti dai **coadiuvanti**

Nel caso di terreni agricoli di proprietà del coadiuvante familiare del coltivatore diretto o in comproprietà, l'esenzione spetta poiché presente sia il requisito oggettivo (possesso e conduzione del terreno) e sia quello soggettivo (qualifica di CD o IAP) *Risposta MEF del 23/05/2016*

In senso contrario la Cassazione con l'ordinanza n. 11979/2017: il coadiuvante agricolo NON è un coltivatore diretto

Le società agricole possono essere IAP e quindi beneficiare dell'esenzione – *risposta MEF del 23/05/2016*

Sono esenti i terreni posseduti da persone fisiche soci di una società semplice dagli stessi condotti come soci – *risposta MEF del 23/05/2016*



IMU: ESENZIONE TERRENI AGRICOLI

Evoluzione tributaria: terreni posseduti da CD e IAP

Fino al 2013: esenti se ubicati nei comuni identificati come montani dalla circolare n. 9/1993

2014:

Esenti se ubicati in comuni

Totalmente montani

Parzialmente montani

Non montani, purché con altitudine del centro superiore a mt 280 (anche se solo posseduti)

Esenzione valida anche per quelli concessi in affitto o comodato ad altri CD o IAP iscritti nella previdenza agricola

Se soggetti avevano diritto

Moltiplicatore a 75 (e non a 135)

Riduzione d'imposta per quelli posseduti e condotti



IMU: ESENZIONE TERRENI AGRICOLI

Evoluzione tributaria: terreni posseduti da CD e IAP

2015

Esenti se ubicati in comuni

Totalmente montani

Parzialmente montani

Esenzione valida anche per quelli concessi in affitto o comodato ad altri CD o IAP iscritti nella previdenza agricola

Se soggetti avevano diritto

Moltiplicatore a 75 (e non a 135)

Riduzione d'imposta per quelli posseduti e condotti

Detrazione di € 200, se ubicati nei comuni di cui all'allegato 0A al D.L. 4/2015 (comuni in precedenza montani divenuti non montani)



IMU: ESENZIONE TERRENI AGRICOLI

Evoluzione tributaria: terreni posseduti da CD e IAP

2016 e seguenti

Tutti esenti dovunque siano ubicati

Anche se si tratta di terreni di persone fisiche concesse in comodato/affitto alla società semplice di cui sono soci
(risposta MEF Telefisco 2016)

Terreno in comproprietà tra coltivatori diretti ed altri soggetti?

Agevolazione per tutti i comproprietari (MEF, circolare n. 3/df 18/05/2012)

In senso contrario recenti pronunce della Cassazione riferite alla «finzione giuridica»



IMU: ESENZIONE TERRENI AGRICOLI

Evoluzione tributaria: terreni a destinazione agro-silvo pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile

Fino al 2013: esenti solo se ubicati nei comuni montani ai sensi della circolare n. 9/1993

2014: sempre esenti (D.L. 66/2014)

2015: sempre esenti (D.L. 4/2015)

Dal 2016: sempre esenti

Evoluzione tributaria: ubicati nei comuni delle isole minori (all. A L. 448/2001)

Fino al 2014: esenti solo se ubicati nei comuni montani ai sensi della circolare n. 9/1993

2015: esenti (D.L. 4/2015)

Dal 2016: esenti



IMU: ESENZIONE TERRENI AGRICOLI

Evoluzione tributaria: altri terreni agricoli

Fino al 2013: esenti se ubicati nei comuni montani di cui alla circolare 9/1993

2014

Esenti se ubicati in comuni

Totalmente montani

Parzialmente montani o non montani, con altitudine del centro superiore a 600 mt

Se soggetti scontavano il moltiplicatore di 135 – nessuna riduzione

2015

Esenti se ubicati in comuni totalmente montani

dal 2016: esenti se ubicati nei comuni montani (circ. 9/1993)



LE VICENDE DELLA RENDITA CATASTALE

Efficacia della rendita catastale

Art. 74 Legge 342/2000

Efficacia delle rendite attribuite dopo il 01/01/2000 solo dopo la loro rituale notifica

Rendite messe in atti prima del 01/01/2000

- Recepite in atti impositivi del Comune: possibilità di recuperare la differenza d'imposta, senza sanzioni ed interessi
- Rendite non recepite: possibilità di recepirle negli atti impositivi, recuperando solo la differenza d'imposta per gli anni pregressi. L'atto impositivo costituisce atto di notifica della rendita



LE VICENDE DELLA RENDITA CATASTALE

Efficacia della rendita catastale

Attribuzione della rendita catastale richiesta

• **Richiesta dal contribuente ante doc.fa**: la rendita notificata ha efficacia retroattiva

- L'art. 74 non restringe il potere di accertamento tributario al periodo successivo alla notifica del classamento ma segna il momento a partire dal quale l'amministrazione può richiedere l'applicazione della nuova rendita, senza compressione del potere di accertamento per gli anni precedenti
- Non va confusa l'efficacia della rendita (che si ha con la notificazione dell'atto) con la sua applicabilità (che va riferita all'epoca della variazione materiale che ha portato alla sua modifica)

Cassazione, sentenze 9203/2007, 25390/2008, 23267/2008, 12029/2009

Recupero del tributo senza sanzioni ed interessi (Cass, 10953/2011)



LE VICENDE DELLA RENDITA CATASTALE

➤ Efficacia della rendita catastale

• **Rettifica della doc.fa**

• *Cassazione, ordinanza n. 28/2008*

• *Cassazione, sentenza n. 17811* Il termine fissato dall'art. 1, del DM 701/94, ha valenza ORDINATORIA e non perentoria

• Ammissibilità della rettifica anche dopo il termine di 12 mesi dalla presentazione della rendita proposta

• *Cassazione, sentenza n. 17818 del 21/08/2007*

• RETTIFICA ENTRO 12 MESI: RETROATTIVA (fino alla presentazione della DOCFA)

• RETTIFICA OLTRE 12 MESI: NON RETROATTIVA

• Decorrenza ordinaria: dal 1/1 dell'anno successivo alla notifica



LE VICENDE DELLA RENDITA CATASTALE

Efficacia della rendita catastale

• RETTIFICA IN AUTOTUTELA

Riesame d'ufficio o su richiesta del contribuente per eliminare incongruenze da

- Errori di inserimento dati
- Erronea applicazione principi di estimo catastale

EFFICACIA RETROATTIVA DELLA RENDITA RETTIFICATA

A decorrere dalla data dell'originario classamento

Non rileva la data di notifica della rendita

Si tratta di esercizio della potestà di autotutela (volta ad eliminare precedenti errori)

- *Circolare Agenzia del Territorio n. 11 del 26/10/2005*



LE VICENDE DELLA RENDITA CATASTALE

Efficacia della rendita catastale

• RETTIFICA PER RIESAME

Riesame su richiesta del contribuente con cui presenta fatti o circostanze nuovi NON presenti all'atto dell'accatastamento originario

EFFICACIA NON RETROATTIVA DELLA RENDITA RETTIFICATA

A decorrere dalla data di notifica della rendita

NON si tratta di esercizio della potestà di autotutela

Principi ribaditi dalla Cassazione, sentenza n. 15862/2005



LE VICENDE DELLA RENDITA CATASTALE

Efficacia della rendita catastale

Rettifica per decisione del giudice

Efficacia retroattiva della rendita stabilita con sentenza passata in giudicato (*Cassazione, sentenza n. 13096 del 01/06/2006*)

- Unica rendita che può considerarsi legittimamente messa in atti
- Principio generale per cui gli effetti del provvedimento giurisdizionale retroagiscono al momento della domanda

Principi recepiti dalla Risoluzione dell'Agenzia del Territorio n. 1 del 27/03/2007

-Cassazione, sentenza n. 22943 del 07/12/2004: la decisione nei confronti dell'Agenzia del Territorio produce effetti anche per l'ICI

-EFFETTI SUL TERMINE DI RIMBORSO (art. 1, c. 195, L. 296/2006)



Seconda parte

L'applicabilità dell'IMU e della
TASI sulle aree edificabili e sulle
categorie catastali fittizie



DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE

l'area fabbricabile è 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 (art. 2, c. 1, let. b, D.Lgs 504/1992)

DEFINIZIONE VALIDA

IMU: art. 13, c.2, D.L. 201/2011

TASI: art. 1, c.669, L.147/2013



DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE

DI DIRITTO

Strumenti urbanistici generali (PRG, piano di fabbricazione)

Strumenti urbanistici attuativi (piani particolareggiati, piani di lottizzazione)

DI FATTO

Non attestata da strumenti urbanistici

Criteri vigenti in materia di espropriazione per motivi di pubblica utilità

Criterio suppletivo che interviene in mancanza di approvazione di strumenti urbanistici (ipotesi ormai di scuola)

Cassazione, sentenza n. 172 del 19/01/2001

E' edificabile tutto ciò che ha una potenzialità di sviluppo, ancorché non attuale, perché vicino ad aree urbanizzate



DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE

AREA EDIFICABILE E FASI DELLO STRUMENTO URBANISTICO

Sono da considerarsi fabbricabili ai fini dell'IVA, dell'imposta di registro, delle imposte dirette e dell'ICI le aree utilizzabili 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 (art. 36, c. 2, D.L. 223/2006)

Disposizione interpretativa (Cassazione, sentenza n. 25505/2006)

Norma ritenuta non illegittima dalla Corte costituzionale (ordinanze n. 41-266-394/2008)

E' del tutto ragionevole che il legislatore attribuisca significati diversi alla nozione di area edificabile a seconda del settore normativo

Normativa fiscale: rileva la corretta determinazione del valore del suolo

Normativa urbanistica: rileva la concreta possibilità di edificare, indipendentemente dal valore venale del suolo

Il terreno edificabile secondo le norme di un PRG anche non adottato o attuato ha un valore venale diverso da quello del terreno agricolo

La potenzialità edificatoria dell'area, anche se prevista da un piano in itinere, è elemento capace di influenzare il valore del terreno e, quindi, è indice di capacità contributiva (art. 53 Costituzione).



DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE

AREA EDIFICABILE E FASI DELLO STRUMENTO URBANISTICO

PIANO REGOLATORE ADOTTATO

TERRENO AGRICOLO CHE DIVIENE EDIFICABILE:

soggetto all'imposta dalla data di adozione, CON RIDUZIONE PERO' DEL VALORE VENALE

TERRENO EDIFICABILE CHE MUTA DESTINAZIONE:

soggetto all'imposta sulla base del valore derivante dalla NUOVA destinazione, pur tenendo conto dell'alea

TERRENO EDIFICABILE CHE DIVIENE AGRICOLO:

soggetto ad imposta sulla base del reddito dominicale (o esente)



DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE

AREA EDIFICABILE E FASI DELLO STRUMENTO URBANISTICO

MANCATA APPROVAZIONE DEL PIANO ADOTTATO

L'imposta è dovuta fino alla data di mancata approvazione del piano

Diritto al rimborso?

NON E' PREVISTO DALLA LEGGE L'AUTOMATICO DIRITTO AL RIMBORSO



DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE

AREA EDIFICABILE E FASI DELLO STRUMENTO URBANISTICO

PIANO REGOLATORE ANNULLATO DAL TAR

Annullamento dell'APPROVAZIONE DEL PRG: l'imposta è dovuta poiché basta il piano adottato

Annullamento di TUTTO IL PRG: imposta non dovuta sin dall'origine, poiché l'area non è mai stata edificabile (effetto ex tunc)

Risposta all'interrogazione parlamentare del 11/06/2014



DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE

AREA EDIFICABILE E FASI DELLO STRUMENTO URBANISTICO

PIANO REGOLATORE DECADUTO PER MANCATA APPROVAZIONE DELLA REGIONE

La natura dei terreni, in vigenza del piano decaduto, deve valutarsi sulla base dello stesso
Occorre però tenere conto nella valutazione del suolo dell'effettiva concreta attualità della potenzialità edificatoria

Cassazione, sentenza n. 12379 del 15/06/2016



DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE

NUOVI STRUMENTI URBANISTICI

Definiti da alcune Leggi regionali

*Liguria (L. 36/97), Lazio (L. 38/99), Basilicata (L. 23/99),
Emilia-Romagna (L. 20/2000), Veneto, Lombardia,
Umbria, Toscana*

STRUMENTI URBANISTICI

PIANO STRUTTURALE:

Senza limiti temporali

Contiene le scelte di fondo tra aree agricole, urbanizzate e urbanizzabili

PIANO OPERATIVO:

Individuazione concreta delle aree edificabili nell'ambito delle aree urbanizzabili

Definizione indici di edificabilità

Di durata limitata



DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE

NUOVI STRUMENTI URBANISTICI

PIANI ATTUATIVI

Definizione di area edificabile ai sensi dell'art. 36 DL 223/06

Piano strutturale o operativo?

Prevalenza dello jus valutandi sullo jus edificandi ?

Prime interpretazioni: Piano Operativo

Il piano strutturale non specifica nell'ambito delle aree urbanizzabili quelle che realmente lo saranno

Primi orientamenti giurisdizionali (TAR Bologna, sentenza n. 609/2006)



DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE

NUOVI STRUMENTI URBANISTICI

Prime interpretazioni: Piano Operativo

Il certificato urbanistico del Comune qualificherebbe l'area inserita nel solo piano strutturale come agricola

La comunicazione di cui all'art. 31, comma 20, L. 289/2002, viene inviata all'atto dell'approvazione del piano operativo.

Interpretazioni successive (prevalenti): Piano Strutturale

Dettato normativo dell'art. 36 del DL 223/2006

Corte Conti Emilia-Romagna, parere n.9/2009

Parere Ministero Economia del 19/11/2008

Il piano strutturale è uno strumento capace di fornire con sufficiente chiarezza un indice di capacità contributiva del soggetto: l'iscrizione di un terreno nello stesso ha riflessi di carattere tributario (anche se con edificabilità lontana nel tempo)



COMUNICAZIONE DI EDIFICABILITA'

Art. 31, comma 20, L. 289/2002

I Comuni, quando attribuiscono ad un terreno la natura di area edificabile, ne danno comunicazione al proprietario, a mezzo servizio postale con modalità idonee a garantire l'effettiva conoscenza da parte del contribuente



COMUNICAZIONE DI EDIFICABILITA'

IPOSTESI DI OBBLIGO

Solamente per i terreni che da agricoli diventano edificabili a seguito nuovo PRG o variante dello stesso

PASSAGGIO DA TERRENO AGRICOLO A EDIFICABILE

Non per terreni già edificabili che mutano destinazione o cambiano la potenzialità edificatoria

MUTAMENTO DEL VALORE VENALE DELL'AREA EDIFICABILE
(il soggetto già era a conoscenza di avere un'area edificabile)

MOMENTO DI INVIO

All'atto dell'efficacia ai fini IMU dello strumento urbanistico (adozione)

MODALITA'

Servizio postale con raccomandata a/r (*mezzo idoneo a garantire l'effettiva conoscenza*)

Conoscenza dal ricevimento

Compiuta giacenza: non si ha la conoscenza, obbligo di nuova notifica



COMUNICAZIONE DI EDIFICABILITA'

MANCATA COMUNICAZIONE

Non incide sul momento in cui il terreno diviene edificabile

La decorrenza rimane dall'ADOZIONE DEL PRG

La norma non ne condiziona l'efficacia come accade invece con l'art. 74 della L. 342/2000 per le rendite catastali

Non incide sugli obblighi di versamento e di dichiarazione del contribuente

Il contribuente è tenuto a pagare l'ici sull'area edificabile anche se il

Comune non lo ha informato delle variazioni apportate allo strumento urbanistico e non ha comunicato il cambio di destinazione del terreno

(Cassazione, sentenza n. 15558 del 02/07/2009) CTR Palermo, sentenza n. 4071/2016

Applicabilità delle sanzioni?

Art. 6 D.Lgs 472/97: errore sul fatto non per colpa – necessità di accertare l'assenza di colpa del contribuente (es: se si hanno prove certe che era a conoscenza della natura dell'area)



COMUNICAZIONE DI EDIFICABILITA'

MANCATA COMUNICAZIONE

Applicabilità delle sanzioni?

Necessità di accertare che l'errore non derivi da un comportamento colposo o omissivo

Valutazioni soggettive rischiose rimettibili al giudice tributario

Applicabilità degli interessi?

Si ritengono applicabili in assenza di una specifica norma che li escluda (come accade invece per le rendite catastali)



LA FINZIONE GIURIDICA DI NON EDIFICABILITA'

- **Art. 2, c. 1, let b, D.Lgs 504/92:** *Sono considerati tuttavia non fabbricabili i terreni POSSEDUTI E CONDOTTI dai SOGGETTI INDICATI NELL'ART. 9, COMMA 1, sui quali persiste L'UTILIZZAZIONE AGRO-SILVO-PASTORALE mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali.*
- **Art. 13, c. 2, D.L. 201/2011 – art. 4, c. 5, let a, D.L. 16/2012:** *i soggetti richiamati dall'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs 504/92 sono individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.Lgs 99/2004 e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola.*
- **REQUISITI OGGETTIVI E SOGGETTIVI**



LA FINZIONE GIURIDICA DI NON EDIFICABILITA'

-Requisito soggettivo

- Terreno posseduto da

-**Coltivatore diretto**: colui che esercita un'attività professionale organizzata con il lavoro prevalentemente proprio o della propria famiglia, con un apporto lavorativo NON INFERIORE a 1/3 del fabbisogno lavorativo dell'azienda e il lavoro apportato dal coltivatore non deve essere inferiore alle 104 giornate annue

-Imprenditore agricole professionale (IAP) di cui all'art. 1 D.Lgs 99/2004

-**Persone fisiche**: *soggetto in possesso di conoscenze e competenze professionali che dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 cc direttamente o in qualità di socio di società almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito complessivo globale da lavoro. (ridotto al 25% nelle zone svantaggiate)*

-**Società di persone, cooperative e di capitali** nelle quali

- lo statuto preveda come oggetto sociale l'esercizio **esclusivo** delle attività agricole di cui all'art. 2135 cc;
- Almeno un socio sia IAP (nelle società di persone)
- Almeno un amministratore sia IAP (nelle società di capitali)
- Almeno un amministratore-socio sia IAP



LA FINZIONE GIURIDICA DI NON EDIFICABILITA'

-Requisito soggettivo

-Obbligo di iscrizione nella previdenza agricola

-Persone fisiche obbligate all'iscrizione nella previdenza agricola

- Art. 1, c. 5bis, D.Lgs 99/2004: *L'IAP persona fisica o socio di società di persone o cooperative o amministratore di società di capitali deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura*

-Per le società, gli amministratori o i soci IAP devono iscriversi alla previdenza agricola

Differenze rispetto all'ICI

-Eliminato il riferimento all'art. 58 D.Lgs 446/97

-Agevolazione non più limitata solo alle persone fisiche, ma estesa alle SOCIETA' AGRICOLE (art. 1 D.Lgs 99/2004)

-Per la Cassazione (ordinanza n. 375/2017), la finzione spettava anche alle società agricole IAP, in virtù della mutato quadro con la norma del D.Lgs 99/2004

-Richiesta solo l'iscrizione alla previdenza agricola

-le società possano considerarsi iscritte se lo sono i soci/amministratori IAP (circolare ministeriale n. 3DF/2012)



LA FINZIONE GIURIDICA DI NON EDIFICABILITA'

-Requisito soggettivo

- **ESCLUSIONE DAL BENEFICIO DEL PENSIONATO AGRICOLO?**

- Corte Costituzionale (ordinanza n. 336/2003 – ordinanza n. 87/2005): *il legislatore vuole agevolare l'attività agricola, strettamente connessa al razionale sfruttamento del suolo. Non è irragionevole escludere dal beneficio coloro che non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito, per il fatto di godere di trattamenti pensionistici*

- Corte Cassazione, sentenza n. 15516/2010 – in senso analogo 13745/2017

L'agevolazione non compete al pensionato

Le norme richiedono che il soggetto sia iscritto negli elenchi comunali, sia soggetto all'obbligo dei contributi e che conduca il fondo – nel pensionato manca questo requisito (salvo prova a suo carico)



LA FINZIONE GIURIDICA DI NON EDIFICABILITA'

-Requisito oggettivo

- Il terreno deve essere condotto dal medesimo possessore
 - Non spetta nel caso di terreni in affitto
 - Eccezioni:
 - Terreno di proprietà di IAP soci di società di persone concesso in affitto o comodato alla medesima società ma condotti dai soci – agevolazione estesa in virtù dell'art. 9 D.Lgs 228/2001 *“ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di IAP, continuano ad essere riconosciute e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabilite dalla normativa vigente in favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche”*
- Terreni a proprietà indivisa:
 - Il beneficio spetta a tutti i comproprietari purché uno solo abbia i requisiti (Circolare MEF 3DF/2012 sulla base giurisprudenza Cassazione)



LA FINZIONE GIURIDICA DI NON EDIFICABILITA'

-Requisito oggettivo

- Terreni a proprietà indivisa:

- **TESI SOGGETTIVA:** *L'agevolazione spetta solamente al soggetto che conduce il fondo, e non al comproprietario non conduttore* – Cassazione, sentenza n. 18834/2004

Una diversa soluzione lascerebbe spazio a comportamenti elusivi

Natura soggettiva dell'agevolazione e non oggettiva (in senso contrario CTP Ravenna, sentenza n. 30 del 30/10/2003) – Cass. sentenza n. 18384/2004

Tesi rafforzata dalla **sentenza della Cassazione n. 13392 del 30/06/2016**

- **TESI OGGETTIVA:** Natura oggettiva dell'agevolazione che spetta anche se uno solo dei comproprietari ha i requisiti

L'agevolazione si estende a tutti i comproprietari

La destinazione agricola del fondo rende impossibile lo sfruttamento edificatorio del fondo per tutti i comproprietari

La tesi soggettiva confonde la norma dell'art. 2, c. 1, let b) che qualifica l'area ai fini della determinazione della base imponibile con quella dell'art. 9 che introduce agevolazioni soggettive per il calcolo dell'imposta

E' impossibile qualificare un bene agricolo per un comproprietario ed edificabile per l'altro. *Cassazione, sentenza n. 15566/2010 – Circ MEF 3/2012*



LA FINZIONE GIURIDICA DI NON EDIFICABILITA'

-Requisito oggettivo

- Verifica del requisito della conduzione diretta

Modello CD1 INPS: il coltivatore deve dichiarare i dati catastali di tutte le particelle coltivate, e le eventuali modificazioni entro 90 giorni. I contributi sono commisurati al reddito dei terreni coltivati

Dichiarazioni ex AGEA per i contributi agricoli

Elementi di prova diretti



I TERRENI PERTINENZIALI

Art. 2, c. 1, let a, D.Lgs 504/92

*Per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano e che si considera parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione **e quella che ne costituisce pertinenza.***

- Definizione di pertinenza

1. **Definizione civilistica** (art. 817): *sono pertinenze le cose destinate in modo durevole al servizio o ornamento di un'altra cosa*
 - REQUISITO OGGETTIVO: Sussistenza di un vincolo funzionale o strumentale che leghi la cosa accessoria a quella principale
 - REQUISITO SOGGETTIVO: Effettiva volontà di creare il vincolo da parte del soggetto che può disporre dei due beni

Sentenze Cassazione n. 19375/2003 – 17035/2004



I TERRENI PERTINENZIALI

- Definizione di pertinenza
 2. **Definizione catastale**: *ciò che incide sulla redditività del fabbricato*
 - Conseguenza: non tassabili i residui di cubatura
 3. **Definizione urbanistica**: *terreno o lotto su cui grava il fabbricato. E' pertinenza tutta l'area che ha contribuito alla potenzialità edificatoria del fabbricato*
 - Conseguenza: tassabile tutta la cubatura non utilizzata



I TERRENI PERTINENZIALI

- I TERRENI PERTINENZIALI PER LA CASSAZIONE

- **PRINCIPIO:** sono aree pertinenziali quelle individuate secondo la definizione civilistica, a prescindere dall'iscrizione catastale

Sentenza n. 15739 del 13/07/2007

- Irrilevanza del dato catastale ma preminenza del concetto **civilistico**: necessità di rilevare nel CASO CONCRETO se sussiste il vincolo pertinenziale
- Impossibilità di disciplinare in via regolamentare la pertinenza, essendo ammessa tale possibilità solo per i fabbricati pertinenza dell'abitazione principale (art. 59, c. 1, let. d), D.Lgs 446/97)

Conseguenza: Non tassabilità delle aree pertinenziali sia catastalmente separate che "graffate" al fabbricato



I TERRENI PERTINENZIALI

- ELEMENTI CHE CARATTERIZZANO LA PERTINENZA CIVILISTICA
 - Requisito soggettivo:
 - Coincidenza di proprietari
 - Atto di destinazione
 - Durevolezza della volontà della destinazione
 - Requisito oggettivo:
 - Stato dei luoghi: durevole destinazione dimostrata dallo stato dei luoghi
 - Possibilità anche per aree non connesse o distaccate purchè ci sia una connessione materiale



I TERRENI PERTINENZIALI

- REQUISITI NECESSARI PER LA PERTINENZA SECONDO LA CASSAZIONE
 - Necessità dell'inserimento in dichiarazione dell'area pertinenziale
 - Attenta verifica fattuale della sussistenza dei requisiti pertinenziali
 - Non riconoscimento del vincolo pertinenziale creato al solo fine di eludere le imposte (abuso del diritto)



I TERRENI PERTINENZIALI

● NECESSITA' DELLA DICHIARAZIONE

Sentenza n. 19638 del 11/09/2009: Sono aree pertinenziali solo quelle espressamente dichiarate come tali dal soggetto passivo nella dichiarazione originaria o di variazione, a prescindere dall'effettiva previsione degli strumenti urbanistici

- *Ai fini dell'imposta di cui all'art. 1 dell'ICI: 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 quell'area che, per espressa dichiarazione del soggetto passivo dell'imposta esposta nella denuncia iniziale, o nella denuncia annuale di variazione, e a prescindere dalla previsione della sua edificabilità contenuta negli strumenti urbanistici comunali, ne costituisce pertinenza...”.*
- La non dichiarazione esprime la volontà del contribuente di scegliere la natura edificabile dell'area rispetto a quella pertinenziale (valore al silenzio)
- Conseguenza: Tassabilità delle aree pertinenziali catastalmente separate non dichiarate – probabile non tassabilità di quelle graffate
 - **Orientamento contrario della Cassazione (sentenza n. 19126/2016)**
 - **In assenza di dichiarazione, la natura pertinenziale può dimostrarsi nel corso del giudizio**



I TERRENI PERTINENZIALI

- **NECESSITA' DELLA DICHIARAZIONE**

- Confermata invece dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 27469 del 28/12/2016

- Obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini della pertinenza

- In caso di asserito vincolo pertinenziale il contribuente deve presentare apposita richiesta di diverso classamento in virtù dell'asserito vincolo pertinenziale..cosicchè se lo stesso contribuente non ha affermato la sua pertinenzialità in via di specialità vuol dire che ha voluto lasciarla nella sua condizione di area edificabile..



I TERRENI PERTINENZIALI

● **Pertinenzialità e abuso del diritto**

Sentenza n. 25127 del 30/11/2009

- La realizzazione di un muro perimetrale non è di per se sufficiente a dimostrare in vincolo pertinenziale
- Il vincolo pertinenziale richiede un **asservimento funzionale o ornamentale** delle aree al fabbricato che
 - Deve avere **carattere durevole** (il muro può abbattersi in qualsiasi momento)
 - Deve essere **provato** dal contribuente
 - Deve **valutarsi in maniera rigorosa**: se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (ornamentali, estetiche, economiche, ecc.) non può avere valenza tributaria
 - 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).
 - Deve essere dichiarato dal contribuente



I TERRENI PERTINENZIALI

● **Caratteri del vincolo pertinenziale**

Sentenza n. 22128 del 29/10/2010

- L'esistenza del vincolo pertinenziale postula anche quello della non suscettibilità del bene a diversa destinazione senza radicale trasformazione
- "le cose" si considerano "pertinenze" di "un'altra cosa" non semplicemente perché poste a "servizio o ad ornamento" della stessa ma solo se tale destinazione sia (soggettivamente ed oggettivamente) "durevole", ovvero sia presenti segni concreti esteriori dimostrativi della volontà del titolare di imporre a quelle cose uno degli scopi considerati dalla norma civilistica.
- In materia fiscale la sussistenza del vincolo pertinenziale deve essere valutato con maggior rigore rispetto alla norma civilistica, per evitare l'abuso del diritto
- La destinazione a giardino in carenza di ulteriori elementi concreti, non depone affatto per la sussistenza di un sicuro e durevole asservimento dell'area, nonostante la sua vocazione edificatoria (e, quindi, la lievitazione del suo valore economico), al "servizio" od all'"ornamento" dell'edificio.
- Anche sentenza n. 10090 del 09/06/2012



I TERRENI PERTINENZIALI

- **Caratteri del vincolo pertinenziale**

Sentenza n. 8367 / 2016

Affinché sussista in vincolo pertinenziale ai fini ICI-IMU deve esservi un vincolo durevole di asservimento funzionale o ornamentale delle aree al fabbricato con il fine di migliorarne le condizioni d'uso, la funzionalità e il valore

La prova dell'oggettivo 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. Pertanto, la mera "scelta" pertinenziale non può avere alcuna valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di eludere il prelievo fiscale, evitando l'assoggettabilità al precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite. E' la possibile simulazione di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c., al fine di ottenere un risparmio fiscale, può essere inquadrata nella più ampia categoria dell'abuso del diritto (v. Cass. sez. un. n. 30055 del 2008).



I TERRENI PERTINENZIALI

- RIEPILOGO

AREE CON PARTICELLA AUTONOMA

Soggette ad IMU/TASI a meno che non siano sussistenti i requisiti di pertinenza indicati in precedenza

- PERTINENZA DICHIARATA
 - Verifica puntuale della sussistenza dei requisiti di pertinenzialità modalità:
 - **Obbligo di prova da parte del contribuente**
 - **Rigoroso accertamento fattuale** (durevole destinazione, non suscettibile di modificazione senza trasformazione)
 - **Verifica di eventuali simulazioni del vincolo pertinenziale**
 - Possibili rimedi anti-elusivi
- PERTINENZA NON DICHIARATA:
 - Area tassabile a prescindere dalla sussistenza del vincolo pertinenziale



I TERRENI PERTINENZIALI

- RIEPILOGO

AREE GRAFFATE

Fanno parte dell'ordinario catastale, cioè di quella porzione di terreno che l'Agenzia del Territorio considera pertinenza del fabbricato edificato

La particella di terreno concorre a formare la classe del fabbricato e, quindi, la rendita catastale

L'imposta sull'area è scomputata tramite il fabbricato

Cassazione sentenza n. 10176/2014

RESIDUI DI CUBATURA

Non tassabili

Nel caso di cessione?

Il problema dei diritti edificatori



LA TASSAZIONE DEI DIRITTI EDIFICATORI

- Possibilità di trascrivere i contratti di trasferimenti di diritti edificatori (DL 70/2011)
- Possibile di cedere la volumetria non usata ad altro soggetto
- Il volume ceduto può non essere da subito legato ad un suolo e rimane sospeso fino a che non decide dove sfruttarlo il proprietario
- Tassabilità a fini IMU:
 - Dubbi sulla tassabilità dei diritti non assegnati ad un suolo



I LIMITI ALL'EDIFICAZIONE

Vincoli **ASSOLUTI** di inedificabilità apposti dallo strumento urbanistico

TERRENI NON EDIFICABILI – NON SOGGETTI AD IMU

Vincoli **TEMPORANEI** di inedificabilità

TERRENO CHE MANTIENE LA NATURA EDIFICABILE, SOGGETTO AD
ICI

EFFETTO SUL VALORE VENALE DELL'AREA

(Cass. n°14765/2015, 15729/2014, 5161/2014)



I LIMITI ALL'EDIFICAZIONE

Vincoli TEMPORANEI di inedificabilità

VINCOLO DI ESPROPRIO

AREA COMUNQUE EDIFICABILE

*Cassazione, sentenza n. 25676/2008 (25273/2014): il decorso del termine per il vincolo finalizzato alla realizzazione dell'opera pubblica **non determina NECESSARIAMENTE la regressione dell'area a zona agricola***

VALORE COMMISURATO AL VINCOLO

La decadenza del vincolo di esproprio non declassa il terreno a zona bianca o area agricola

La presenza dei vincoli non sottrae le aree al regime fiscale proprio dei suoli edificabili ma incide solo sulla valutazione concreta

La decadenza dei vincoli non può quindi far perdere la caratteristica edificatoria: la decadenza riguarda solo la facoltà dell'ente pubblico
(*cassazione, sentenza n. 19619 del 17/07/2008*)



I LIMITI ALL'EDIFICAZIONE

Vincoli TEMPORANEI di inedificabilità

Cassazione, sentenza n. 19131 del 12/09/2007

L'area non è esente da imposta anche se soggetta a vicolo urbanistico e destinata all'esproprio

E' irrilevante l'idoneità del bene a produrre reddito o la sua attitudine ad incrementare il proprio valore o il reddito prodotto

Il valore dell'area rileva solo per determinare l'imposta



I LIMITI ALL'EDIFICAZIONE

AREA DESTINATE AD ATTREZZATURE E IMPIANTI DI INTERESSE GENERALE (F/1)

Cassazione, ordinanza n. 10247 del 29/04/2010

È edificabile se il vincolo prevede una destinazione non necessariamente con interventi di carattere pubblico (con esproprio), ma anche di iniziativa pubblico-privata non essendo un tale vincolo idoneo ad escludere la vocazione edificatoria del suolo e il potenziale sfruttamento economico del diritto dominicale da parte del privato proprietario

AREE DESTINATE A VERDE PUBBLICO ATTREZZATO

NON EDIFICABILE secondo la Cassazione

Le aree vincolate ad uso meramente pubblicistico (verde pubblico, attrezzature pubbliche) precludono qualunque forma di trasformazione del suolo ai privati riconducibili alla nozione tecnica di edificazione - *anche Cass 13917/2007* (sentenza n. 25672 del 24/10/2008)

Le aree vincolate a verde pubblico non possono definirsi come fabbricabili poiché tale destinazione sottrae al proprietario la facoltà di trasformare il suolo in termini edificatori (sentenza n. 5737/2010)



I LIMITI ALL'EDIFICAZIONE

AREE DESTINATE A VERDE PUBBLICO ATTREZZATO

(Cassazione sentenza n. 4657 del 26/02/2010)

un'area compresa in una zona destinata dal piano regolatore generale a verde pubblico attrezzato, è sottoposta ad un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione. Ne deriva che un'area con tali caratteristiche non può essere qualificata come fabbricabile, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 504/1992 e, quindi, il possesso della stessa non può essere considerato presupposto dell'imposta comunale in discussione - anche Cass, sent. 26083/2015

AREA SOGGETTA A VINCOLO PAESAGGISTICO PARZIALE

Soggetta ad imposta, il vincolo incide solo sul valore venale (Cass. 10546/2011)

AREA SOGGETTA A VINCOLO STADALE, FERROVIARIO, AUTOSTRADALE

Non soggetta (Cass 8609/2011 – 81821/2009)



CATEGORIE CATASTALI FITTIZIE

CATEGORIA F1: aree urbane

Generate da demolizione di fabbricati urbani oppure da aree cortilizie di fabbricati urbani

Non è un'autonoma area edificabile (è necessario verificare la sussistenza dei presupposti dell'area edificabile e dei vincoli pertinenziali)

CATEGORIA F2: UNITA' COLLABENTI

- Unità che per il loro sopraggiunto degrado non sono più in grado di produrre rendita, comunque individuabili (con copertura parziale o totale o dei muri perimetrali almeno per 1 metro)

Assoggettabilità ad IMU

- Non soggetti poiché si tratta di fabbricati privi di rendita (in realtà non sono fabbricati)



CATEGORIE CATASTALI FITTIZIE

CATEGORIA F2: UNITA' COLLABENTI

Assoggettabilità ad IMU

Soggetti al tributo come aree edificabili se si tratta di fabbricati che possono essere demoliti e ricostruiti (Cass. Sentenza n. 5166/2013 – CTR Toscana 26-27/2015)

CATEGORIA F3: FABBRICATI IN CORSO DI COSTRUZIONE

Soggetti ad IMU come aree edificabili se si tratta di un unico fabbricato in costruzione

Non soggette ad IMU se si tratta di porzioni di fabbricati in parte ultimati (Cass. Sentenza n. 22808/2006 -10735/2013 – MEF risoluzione 8/2013)

In tema di imposta comunale sugli immobili, l'accatastamento di un nuovo fabbricato nella categoria fittizia delle unita' in corso di costruzione non e' presupposto sufficiente per l'assoggettamento ad imposta del fabbricato stesso, **salva la tassazione dell'area edificatoria** e la verifica sulla pertinenza del classamento (Cassazione, sentenza n. 11694/2017)



II PASSAGGIO DA AREA A FABBRICATO

Il fabbricato di nuova costruzione e' soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui e' comunque utilizzato (art. 2, c. 1, let. a, del D.Lgs 504/1992)

- **Accatastamento del fabbricato nelle categorie ordinarie:** condizione sufficiente per l'applicazione del tributo (Cass. Sent. 24924/2008)
- **Ultimazione dei lavori di costruzione:** rilevante come momento di passaggio dall'area al fabbricato se ANTECEDENTE all'accatastamento (Cass. Sentenza 8781/2015)
- **Utilizzo del fabbricato:** rilevante come momento di passaggio dall'area al fabbricato se ANTECEDENTE all'ultimazione dei lavori ed all'accatastamento



CATEGORIE CATASTALI FITTIZIE

CATEGORIA F4: FABBRICATI IN CORSO DI DEFINIZIONE

Unità immobiliari censite delle quali non si conosce l'esatta estensione o che non hanno un'esatta individuazione della destinazione funzionale

Possono rimanere classificati tali solo per 6 mesi

Non sono soggette come aree edificabili, ma come fabbricati (problema però dell'assenza di rendita)



CATEGORIE CATASTALI FITTIZIE

CATEGORIA F5: LASTRICI SOLARI

Possono essere parti comuni dell'edificio

Possono essere di uso esclusivo di una unità immobiliare (concorrono a formare la rendita, ad esempio terrazzi)

Possono conferire diritti edificatori di sopraelevazione

Difficile l'assoggettamento ad IMU poiché si tratta comunque di fabbricati e non di aree edificabili – problema delle aree pertinenziali (*Cassazione n°10235 del 08/05/2013 n°22808 del 22/10/2006, n°23347 del 15/12/2004, Risoluzione MEF n°8/DF del 22/07/2013*)



CATEGORIE CATASTALI FITTIZIE

CATEGORIA F6: FABBRICATI IN ATTESA DI DICHIARAZIONE

Sono aree edificabili

CATEGORIA F7: INFRASTRUTTURE DI COMUNICAZIONE

Non sono soggette all'obbligo di accatastamento ai sensi dell'art. 86 c. 3, D.Lgs 33/2016 – ris. Agenzia delle entrate n.18/e del 08/06/2017



LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLE AREE

Potestà del comune di determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali medi delle aree edificabili

Duplici possibilità

VALENZA ORIENTATIVA: i valori hanno solo la funzione di dare un punto di riferimento al contribuente, **SENZA** vincolare il comune nel caso in cui accerti la sussistenza di valori maggiori

VALENZA VINCOLANTE: hanno la funzione di autolimitare il potere di accertamento

Organo competente

Se hanno validità autolimitativa devono essere stabiliti nel regolamento comunale (possibilità però di demandare alla Giunta l'aggiornamento annuale)



LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLE AREE

Potestà del comune di determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali medi delle aree edificabili

Utilizzo in sede di accertamento

Possono rappresentare una delle motivazioni del valore accertato, tuttavia rappresentano solo una **presunzione** simile a quella degli studi di settore (Cassazione 9137/2005-9216/2007)

Sentenza Cassazione, n. 9135 del 03/05/05

-Nell'avviso di accertamento è possibile tenere conto di due parametri per valutare un'area: del valore reale accertato e dei valori di riferimento fissati dalla delibera comunale

-L'avviso di accertamento è illegittimo se emesso solo in relazione alla deliberazione comunale

-Non è necessario allegare gli atti che hanno portato alla definizione del valore deliberato (Cass, 1928/2015)



LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLE AREE

Potestà del comune di determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali medi delle aree edificabili

Obbligo per i contribuenti di dichiarare la riduzione del valore venale dell'area, anche per eventuali modificazioni urbanistiche

In mancanza continuano a corrispondere le imposte sulla base del valore dichiarato (*Cassazione, sentenza n. 4842/2015*)

La riduzione del valore delle aree edificabili deve essere dichiarato dal contribuente, altrimenti resta valido quanto dichiarato, senza che sia onere dell'ente accertarsi di fatti a vantaggio della controparte (*Cassazione, sentenza n. 24713/2016*)



LA MOTIVAZIONE DEGLI ACCERTAMENTI SULLE AREE

La motivazione del valore in caso di accertamento delle aree edificabili deve specificare i criteri estimativi posti alla base dell'accertamento INDICATI DALL'ART. 5, COMMA 5, DEL D.LGS 504/1992

Parametri legali per la determinazione del valore venale delle aree definiti dall'art. 5, comma 5, del D.Lgs 504/1992 (per ICI-IMU-TASI)

Valore venale in comune commercio alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo

Alla zona territoriale di ubicazione

All'indice di edificabilità consentito

Alla destinazione d'uso ammessa

Agli oneri per eventuali lavori di adattamento per la costruzione

Prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree con analoghe caratteristiche



LA MOTIVAZIONE DEGLI ACCERTAMENTI SULLE AREE

Il valore venale dell'area edificabile deve quindi essere determinato tenendo conto di

PARAMETRI TECNICI

- ***Zona territoriale di ubicazione:*** *posizione dell'area nel territorio comunale in rapporto alla sua appetibilità di mercato (zone di pregio, centrali, periferiche, di disagio definite tenendo conto di*
 - *Condizioni socio-economiche*
 - *Posizione*
 - *Dimensione del capoluogo*
 - *Presenza di vie di comunicazione e mezzi di trasporto*
 - *Presenza di strutture di servizio*

fi LA MOTIVAZIONE DEGLI ACCERTAMENTI SULLE AREE

Il valore venale dell'area edificabile deve quindi essere determinato tenendo conto di

PARAMETRI TECNICI

- ***Indice di edificabilità***: *potenzialità edificatoria dell'area (espressa in metri cubi o superficie)*
 - *Determinato secondo le norme degli strumenti urbanistici*
 - *Nel caso di zone B o convenzionate il valore della cubatura sarà definito in base alla superficie del singolo lotto, nelle zone non convenzionate o lottizzate si considera tutta la superficie, a prescindere da quella che sarà edificata, poiché tutta esprime volume edificabili (problema dei diritti edificatori)*
 - *Il valore di un suolo non dipende solo dalla sua dimensione, ma dalla volumetria edificabile*

f LA MOTIVAZIONE DEGLI ACCERTAMENTI SULLE AREE

Il valore venale dell'area edificabile deve quindi essere determinato tenendo conto di

PARAMETRI TECNICI

- **Destinazione d'uso consentita**: ricavata dallo strumento urbanistico generale o attuativo
 - *Occorre evidenziare il diverso livello di pregio delle destinazioni d'uso, tenendo conto dei diversi costi di costruzione*
- **Oneri per lavori di adattamento del terreno**: una volta stimato il valore del generico terreno ubicato in una determinata zona, avente una specifica volumetria edificabile e destinazione, occorre calare lo stesso nella peculiarità del terreno stimato, evidenziando eventuali situazioni che incidano negativamente sul valore (opere di livellamento, scavi, riempimento fossi, ecc.)

LA MOTIVAZIONE DEGLI ACCERTAMENTI SULLE AREE

Il valore venale dell'area edificabile deve quindi essere determinato tenendo conto di

PARAMETRI DI MERCATO

- *Prezzi medi rilevati per la cessione di aree simili: consente il riscontro di mercato del valore tecnico determinato, sulla base del valore di mercato delle cessioni di aree simili*

Fonti:

- Agenzie immobiliari
- Osservatorio dei valori immobiliari dell'Agenzia del Territorio
- Valori definiti da sentenze di commissioni tributarie
- Valori degli atti di compravendita (Siatel)
- Dichiarazioni di successione
- Qualora nell'avviso di accertamento si fa riferimento a degli atti questi vanno citati (non è sufficiente produrli in giudizio)
- *Cassazione, sentenza n. 310 del 10/01/2017*

fi LA MOTIVAZIONE DEGLI ACCERTAMENTI SULLE AREE

Determinazione del valore venale tenendo conto solo dei valori risultanti dalle **tabelle comunali**

I valori non hanno valenza imperativa ma di mera presunzione, analogamente a quanto avviene con gli studi di settore

Ammissibilità della prova contraria da parte del contribuente

Rappresentano un supporto razionale offerto dall'amministrazione al giudice ed utilizzabili, quali indici di valutazione, anche retroattivamente

Non possono comunque rappresentare l'unica motivazione dell'avviso di accertamento

Cassazione, sentenze n.21764/2009-16700/2010-15461/2010

Salvo che non si dimostri che sono stati determinati con i criteri dell'art. 5, comma 5, del D.Lgs 504/1992



LA MOTIVAZIONE DEGLI ACCERTAMENTI SULLE AREE

Non è possibile determinare i valori venali delle aree facendo riferimento solo:

ai VALORI OMI

I parametri dettati dall'art. 5, c. 5, del D.Lgs 504/1992 sono vincolanti
Il riferimento ai soli parametri OMI per la quotazione al metro quadrato degli immobili nella cui tipologia **non** sono comprese, peraltro, le aree edificabili, moltiplicati per gli indici di edificabilità **non è conforme** ai criteri di determinazione del valore venale in comune commercio richiamato dall'art. 5, c. 5, D.Lgs 504/92

alla rivalutazione annuale del valore sulla base degli indici ISTAT

Non è legittima poiché la variazione del valore venale in comune commercio all'inizio di ciascun anno d'imposizione deve essere ancorata alle dinamiche proprie del mercato immobiliare

Cassazione, sentenza 9829/2016



LA MOTIVAZIONE DEGLI ACCERTAMENTI SULLE AREE

Non è possibile determinare i valori venali delle aree facendo riferimento solo:

ai VALORI di trasformazione

Cassazione, sentenza 310/2017

La dichiarazione è valida anche gli anni successivi, il contribuente per poter far valere la riduzione del valore deve presentare la dichiarazione – l'ente non è tenuto ad accertare eventuali cause riduttive con altri mezzi (*sentenza Cassazione n. 24713/2016*)

fi

Parte terza

L'esenzione per gli enti non
commerciali



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- Normative di riferimento
- Art. 9, c. 8, D.Lgs 23/2011: *Si applica all'IMU l'esenzione di cui all'art. 7, c. 1, let i, del D.Lgs 504/92*
- Art. 1, c. 3, D.L. 16/2014: *Si applica alla TASI l'esenzione prevista dall'art. 7, c. 1, let. i, D.Lgs 504/92 e resta ferma la disciplina dell'art. 91-bis del D.L. 1/2014*
- Art. 7, let i), D.Lgs 504/92
*Sono esenti da ICI gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, c. 1, let c) del TUIR, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, let. a), della L. 222/85 **svolte con modalità non commerciali** (introdotto dall'art. 91-bis D.L. 1/2012)*
- Art. 91-bis D.L. 1/2011: disciplina dell'utilizzazione mista degli immobili



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- D.M. 19/12/2012, n. 200 stabilisce, ai sensi art. 91-bis, c. 3, D.L.1/2012, modificato dall'art. 9, c. 6, D.L. 174/2012
 - Modalità e procedure per la dichiarazione degli immobili con utilizzo misto
 - Elementi rilevanti per la determinazione del rapporto proporzionale ai fini dell'esenzione parziale degli immobili ad utilizzo misto
 - Requisiti generali e di settore per qualificare le attività di cui all'art. 7, c. 1, let i, del D.Lgs 504/92 come svolte con modalità non commerciali
- D.M. 26/06/2014 – approvazione modello di dichiarazione IMU-TASI
- D.M. 04/08/2014 – approvazione specifiche tecniche per l'invio telematico della dichiarazione



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Requisiti dell'esenzione**
 1. **Soggettivo:** utilizzo dell'immobile da parte di soggetti di cui all'art. 87, comma 1, let. c) del Tuir (ora art. 73):
 - Enti pubblici o privati
 - Diversi dalle società
 - Residenti nel territorio dello Stato
 - Aventi per oggetto esclusivo (*quello determinato dalla legge, Statuto o atto costitutivo*) o principale (*attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, Statuto, atto costitutivo*) un'attività non commerciale
 - Esempi
 - Enti pubblici (stato, enti territoriali, aziende sanitarie, enti assistenziali pubblici, enti pubblici non economici, istituti previdenziali, università, enti di ricerca, IPAB)



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- Enti privati: associazioni, fondazioni, comitati, organizzazioni di volontariato, organizzazioni non governative, associazioni di promozione sociale, associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni ris. dalla trasformazione degli enti lirici e concertistici, ex IPAB privatizzate, Onlus, Chiesa cattolica, confessioni religiose che hanno stipulato intese con lo Stato
- Sono escluse in ogni caso dall'esenzione le **fondazioni bancarie** (*art. 9, comma 6-quinquies, D.L. 174/2012 – entrata in vigore dal 08/12/2012*)
 - Esclusione non valida nella TASI, non essendo richiamata nella norma
- Sono esclusi in ogni caso gli immobili sede dei partiti politici (*modifica apportata dal D.L. 149/2013*)



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

2. **Oggettivo:** destinazione dell'immobile esclusivamente allo svolgimento di attività
- Assistenziali
 - Previdenziali
 - Sanitarie
 - Didattiche
 - Ricettive
 - Culturali
 - Ricreative
 - Sportive
 - Attività di religione o culto, dirette all'esercizio del culto o alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana (*fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto compatibile con gli artt. 8-19 della Cost. e pertinenze già esenti in base all'art. 7, comma 1, let. D)**)
- * *Incluse le attività di religione e culto individuate in base alle intese fissate con le varie Confessioni religiose e le attività di culto degli enti ed istituti eretti in enti morali (DM 26/06/2014)*
- **Ricerca scientifica** (dal 2014) – art. 2 D.L. 102/2013
 - Definizione delle attività contenuta nell'art 1 del D.M. 200/2012



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- Requisito oggettivo: considerazioni giurisprudenziali
 - Attività svolte:
 - Svolgimento effettivo di una delle attività elencate
 - » Deve essere dimostrato dal contribuente e non può desumersi SOLO da documenti che attestino a priori il tipo di attività o dallo Statuto (*Cassazione, sent. n. 10092/05, 1064/2005, 5485/2008*)
 - Utilizzo TOTALE dell'immobile per lo svolgimento dell'attività
 - » L'esenzione non spetta se l'immobile è destinato anche ad altri usi (*Cassazione, sent. n. 5747/2005-10092/2005*) anche se non prevalente (*Consiglio Stato parere 266/96*) – requisito valido per l'ICI ma NON per l'IMU dal 2013
 - Esenzione all'area fabbricabile
 - » Non compete anche se coltivata poiché la coltivazione del fondo non rientra tra le attività agevolate pur se i proventi sono destinati in favore dei meno abbienti, poiché è comunque produttiva di reddito (*Cassazione, sentenza n. 15552 del 02/07/2009*)



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

– Requisito oggettivo: considerazioni giurisprudenziali

- Attività svolte:

- Irrelevanza della classificazione catastale del fabbricato

- » Spetta il beneficio se il fabbricato è effettivamente destinato alle attività agevolate anche se la classificazione catastale è in contrasto con la destinazione effettiva
- » E' onere del contribuente dimostrare la destinazione effettiva
- » La destinazione catastale può essere solo un indizio (*Cassazione, sent. n. 19732/2010*)

- Affitto di terreni agricoli da parte dell'Università di Agraria

- » L'affitto di un terreno agricolo per il suo sfruttamento, anche se a modesto canone, eccede il limite dell'attività assistenziale, anche se previsto dallo statuto, denotando un carattere lucrativo e non solo assistenziale

- Immobile destinato a convento: spetta l'esenzione poiché si tratta di un immobile posseduto da un ente religioso destinato ad una delle attività di cui all'art. 16, let. A, della L. 222/85, "cura e formazione delle anime", attività non commerciale (*sentenza Cass. 26657/2009*)

f L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

– Utilizzo e titolarità immobile: considerazioni

- Necessità della **coincidenza tra utilizzatore e possessore** dell'immobile ai fini dell'esenzione
 - Corte Costituzionale, sentenze n. 426/2006 e 19/2007
 - Legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, let c, D.Lgs 446/97
- Necessità di **utilizzo diretto** da parte del titolare dei diritti reali
 - *Cassazione, sentenza n. 28160/2008*
 - No esenzione per IACP perché non spetta nel caso di utilizzo indiretto anche se per finalità di pubblico interesse
 - L'attività degli IACP non può ritenersi ricettività sociale, ma configura un utilizzo in favore di terzi (Cass. 21372/2015)
 - *Cassazione, sentenze n. 3843/2013-7385/2012*
 - *Cassazione sentenza n.2221 del 31/01/2014 – n. 1571/2017-13971/2016: l'agevolazione spetta alla duplice condizione dell'utilizzo diretto da parte dell'ente possessore ed all'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari non produttive di reddito, **escludendo ogni caso di utilizzazione indiretta anche se assistito da finalità di pubblica utilità***

f L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

– Utilizzo e titolarità immobile: considerazioni

- Non sufficiente la mera destinazione degli immobili a finalità istituzionali ma occorre la diretta ed immediata destinazione degli stessi allo svolgimento di dette attività
 - *Cassazione, sentenze 22547/2012-17516/2012*
- Mancato utilizzo temporaneo: se il mancato utilizzo è solo temporaneo o comunque il contribuente ha avviato tutte le attività necessarie per renderlo utilizzabile l'esenzione spetta
 - *Cassazione, sentenze 27086 del 28/12/2016 – 20515/2016*



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

– Utilizzo e titolarità immobile: utilizzo indiretto

- Esclusione degli immobili concessi in locazione
 - *Cassazione, sentenze n. 10646/2005-8054/2005-18549/2003*
- Esclusione immobili concessi in comodato ad enti no profit per finalità agevolate?
 - *Cassazione, sentenza n. 22201/2008 -21329/2008*
 - *Non spetta l'esenzione nel caso di associazione che concede in comodato ad ente no profit dovendosi escludere l'esenzione per i beni immobili non direttamente utilizzati per lo scopo istituzionale, indipendentemente dalla natura, gratuita od onerosa, con la quale ne risultasse ceduto ad altri l'utilizzo*
 - *Cassazione, sentenza n. 18838/2006*
 - *Non spetta l'esenzione comodato ad associazione*
 - *Corte Costituzionale, ordinanze n. 426/2006-19/2007*
 - *l'esenzione dall'ICI spetta per i fabbricati a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore*



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

– Utilizzo e titolarità immobile: considerazioni

- Esclusione immobili concessi in comodato ad enti no profit per finalità agevolate?
 - *Ministero dell'Economia, risoluzione n. 4/DF del 04/03/2013*
 - Spetta l'esenzione se l'immobile è concesso in comodato da un ente non commerciale ad un altro per finalità agevolate (*critiche*)
 - Spetta l'esenzione se l'immobile è concesso in comodato da un ente non commerciale ad un altro appartenente alla stessa struttura, per attività agevolate
 - *Cassazione, sentenza n. 25508/2015*
 - Spetta l'esenzione se l'immobile è concesso in comodato ad un altro ente no profit, **quando tra i due c'e' un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei compiti**
 - Non è un cambiamento di rotta della giurisprudenza, in quanto limitata al caso specifico in cui comodante e comodatario siano caratterizzati da una stretta strumentalità per realizzare i propri obiettivi (immedesimazione organica)



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

– Utilizzo e titolarità immobile: considerazioni

- Esclusione immobili concessi in comodato ad enti no profit per finalità agevolate?
 - *Commissione tributaria regionale di Roma, sentenza n. 6546/2014:* non spetta l'esenzione ICI per l'immobile di un'associazione sportiva dilettantistica concesso in comodato a terzi per svolgere il servizio di ristorazione verso i soci, poiché l'attività di ristorazione è diversa da quelle agevolate
 - *Commissione tributaria regionale della Toscana, sentenza n. 2096 del 02/12/2015:* immobili concessi in uso gratuito dall'ente non commerciale proprietario ad una società che svolge attività scolastica – non spetta l'esenzione per mancata coincidenza del soggetto proprietario ed utilizzatore (oltre che per la natura commerciale dell'attività svolta)
 - *Cassazione sentenza n. 14913/2016:* non spetta l'esenzione nel caso di un immobile concesso in comodato da un ente no profit ad un altro ente no profit anche se trattasi di un diverso soggetto giuridico
 - *Richiamato il principio della Corte Costituzionale (ord. 429/2006) per il quale ci vuole identità tra possessore e utilizzatore*



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

– Enti religiosi ed ecclesiastici

- Non compete l'esenzione per un immobile posseduto da un ente religioso se non sussistono anche gli altri requisiti
- Non compete l'esenzione all'immobile posseduto da una ONLUS
 - Salvo che non sussistano i requisiti
 - Che l'ente non abbia regolamentato l'esenzione delle ONLUS dai tributi comunali ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs 460/1997
- Per gli enti religiosi l'esenzione ICI spetta solo per attività religiose, nel caso di attività ricettive devono sussistere i requisiti di «non commercialità dell'attività» (*Cassazione n. 13971/2016*)
- Una scuola paritaria gestita da un istituto religioso con una retta vicino a quella di mercato è soggetta a ICI/IMU, e non rileva il fatto che la gestione sia in perdita, poiché si può esercitare un'impresa con modalità commerciale a prescindere dal risultato della gestione (*CTR Cagliari, sentenza n. 58 del 13/03/2017*).



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

3. Attività svolte con modalità non commerciali

- Requisito delle "attività aventi natura non esclusivamente commerciale" eliminato dall'art. 91-bis del D.L. 1/2012
- Introduzione dal 2012 della necessità che le attività agevolate siano svolte **CON MODALITA' NON COMMERCIALI**
- Requisiti generali e di settore necessari per qualificare le attività agevolate come svolte con modalità non commerciali stabiliti dal DM 200/2012 (*art. 9, commi 6 e 6-ter, D.L. 174/2012*)
 - Specifica normativa introdotta dal D.L. 174/2012 per rispondere ai rilievi di legittimità mossi dal Consiglio di Stato (*Parere 7658 del 27/09/2012*)



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

3. Attività svolte con modalità non commerciali

- Considerazione sui requisiti
 - *attività aventi natura non esclusivamente commerciale* (vigente nell'ICI fino al 2011)
 - *Attività svolte con modalità non commerciali* (vigente nell'IMU dal 2012)
- Il requisito vigente nell'ICI non è più applicabile in seguito alla disapplicazione della norma dell'art. 7, c. 1, lett. i, conseguente alla decisione della Commissione Europea (comunicato 19/12/2012)
 - *Dichiarazione di incompatibilità delle norme sul divieto di aiuti di Stato della previgente disciplina ICI e della circolare MEF 2/df/2009*



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

3. Attività svolte con modalità non commerciali

- *Non è stato ingiunto all'Italia di recuperare l'indebito aiuto di Stato perché il recupero per il periodo 2006-2011 è "oggettivamente impossibile" (circostanza confermata dalle sentenze del Tribunale dell'Unione europea cause T-219/13 e T-220/13)*
- **Conseguenze:**
 - Non è più applicabile il parametro delle attività con natura non esclusivamente commerciale nell'ICI (fino al 2011) e le indicazioni della circolare n. 2/df/2009
 - Occorre far riferimento ai parametri dell'*attività non commerciale* previsti dalla disciplina europea "*qualunque attività effettuata dietro corrispettivo*" oppure a quelli del DM 200/2012 (per l'IFEL, nota del 01/06/2015)
 - Vedasi sentenze Cass. 14225/14226-2015 che hanno disconosciuto il diritto all'esenzione per una scuola paritaria con pagamento rette



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

3. Attività svolte con modalità non commerciali

- Conseguenze:
 - Secondo i principi comunitari per escludere la natura commerciale di un'attività **non è rilevante l'assenza dello scopo di lucro, quanto il carattere non economico che deve qualificare l'attività non commerciale. Per consolidato avviso della Corte di Giustizia, l'offrire sul mercato beni e servizi costituisce sempre un'attività economica**
 - Possibile seguire, per individuare nella disciplina ante 2012, le attività non esclusivamente commerciali il principio fornito dal Consiglio di Stato e recepito dal D.M. 200/2012 (vedi poi)



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

3. Attività svolte con modalità non commerciali

- *Secondo la Corte di Cassazione (sentenza n. 6711/2015), il previgente requisito dell'attività con natura non esclusivamente commerciale, va inteso come riferibile alle specifiche modalità di esercizio delle attività in questione, tali, da un lato da **escludere gli elementi tipici dell'economia di mercato** (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza) e da affermare presenti, invece, dall'altro, le finalità solidaristiche insiste nella ratio della fattispecie di esenzione*
- *Non è tale l'attività sanitaria svolta da una fondazione pur convenzionata con il servizio pubblico se non si prova l'assenza degli elementi tipici dell'economia di mercato e che la stessa è meramente accessoria al servizio pubblico*



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

3. Attività svolte con modalità non commerciali

- *Cassazione sentenza n. 4342/2015: l'esenzione ICI non spetta nel caso in cui l'immobile non sia destinato esclusivamente ad un'attività agevolata non esclusivamente commerciale, escludendosi l'esenzione nel caso di utilizzazione promiscua, ammessa invece nell'IMU*
- *La sentenza ha escluso il beneficio per un immobile di un ente religioso destinato ad attività sanitarie svolte dietro corrispettivo*



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Definizione “modalità non commerciali” (DM 200/2012, art. 1)**
 - *Modalità di svolgimento delle attività istituzionali **prive di scopo di lucro** che, conformemente al diritto dell'unione europea, per loro natura **non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato** che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei **principi di solidarietà e sussidiarietà***



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Requisiti per qualificare le attività come svolte con modalità non commerciale (D.M. 200/2012)**
- **Generali** (art. 3): lo statuto o l'atto costitutivo dell'ente non commerciale devono prevedere
 1. Divieto di distribuire utili e avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente a amministratori, soci, partecipanti, lavoratori, collaboratori, salvo che:
 - Non siano imposte dalla legge
 - Non siano effettuate in favore di enti che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività o **altre attività istituzionali previste dalla normativa vigente**; *(sempre rientranti tra quelle della lettera i dell'art. 7 D.Lgs 504/92) – Rm 3/df del 04/03/2013*



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

2. Obbligo di reinvestire gli utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale
 3. Obbligo di devolvere il patrimonio in caso di scioglimento ad altro ente non commerciale che svolga **analoga attività istituzionale***, salvo legge
- Obbligo di adeguamento dello Statuto entro il 31/12/2012 (art. 7, DM 200/2012) – termine ORDINATORIO (*RM n. 3/df 04/03/2013*)
 - enti ecclesiastici civilmente riconosciuti
 - Non è necessaria la modifica dello statuto ma solo scrittura privata registrata (non applicabilità norme del codice civile, impossibilità di imporre lo statuto)
R.M. 1/DF del 03/12/2012
- * *Attività affine o omogenea o di sostegno all'attività istituzionale svolta dall'ente in scioglimento (Rm 04/03/2013)*



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Di settore (art. 4):**
 - Attività assistenziali e sanitarie:
 - *Attività convenzionate, accreditate o contrattualizzate*
 - Complementari o integrative al servizio pubblico
 - Prestazione di servizi assistenziali e sanitari
 - Alle condizioni previste dal diritto dell'UE e nazionale
 - In forma gratuita o con applicazione importi richiesti dalla normativa
 - *Attività non convenzionate, accreditate o contrattualizzate*
 - Svolte in forma gratuita o con corrispettivi simbolici MASSIMO NON oltre la META' dei corrispettivi medi previste per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nell'ambito territoriale, avuto riguardo anche all'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Di settore** (art. 4):
 - Attività didattiche:
 - Devono essere paritarie a quella statale
 - La scuola deve avere un regolamento che garantisce la non discriminazione nell'accettare gli alunni
 - Rispetto degli obblighi
 - *Accompagnamento alunni con handicap*
 - *Applicazione CCNL al personale*
 - *Adeguatezza delle strutture agli standard*
 - *Pubblicità del bilancio*
 - *Attività a titolo gratuito o con corrispettivi simbolici tali da coprire solo una frazione del costo, tenuto conto dell'assenza di relazione con lo stesso*



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Di settore** (art. 4):
 - Attività ricettive, culturali, ricreative e sportive:
 - Svolte a titolo gratuito o con corrispettivi simbolici MASSIMO NON oltre la META' dei corrispettivi medi previste per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nell'ambito territoriale, avuto riguardo anche all'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio
 - *Per la C.E. decisione del 19/12/2012: il limite della metà del prezzo di mercato è solo un parametro per escludere dall'esenzione chi applica un prezzo maggiore ma NON comporta automaticamente il riconoscimento dell'esenzione a chi applica prezzi inferiori*



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Di settore (art. 4):**
 - Definizioni ed esempi
 - ATTIVITA' RICETTIVE:
 - Accessibilità limitata ai destinatari finalità istituzionali
 - Discontinuità dell'aperturaEsempi: attività di accoglienza strumentali al culto, housing sociale, casa dello studente, pensionato universitario, turismo sociale
 - ATTIVITA' CULTURALI:
 - Diffusione della cultura e dell'arte (biblioteche, musei, cinema, teatri)
 - ATTIVITA' RICREATIVE:
 - Dirette all'animazione del tempo libero (circoli ricreativi)
 - ATTIVITA' SPORTIVE
 - Svolte dalle associazioni sportive affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'art. 90 L. 289/2002
 - Rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Di settore (art. 4):**
 - Definizioni ed esempi
 - **ATTIVITA' SPORTIVE**
 - Nell'immobile deve svolgersi solo attività sportiva agonistica organizzata direttamente, escludendo la mera messa a disposizione dell'immobile a terzi
 - L'importo della quota di iscrizione (simbolico o non superiore alla metà dei prezzi medi fissati per attività svolte nello stesso ambito territoriale), serve alle associazioni e società sportive dilettantistiche per le quote che devono pagare alle federazioni nazionali
 - **ATTIVITA' DI RICERCA SCIENTIFICA**
 - Attività di formazione per disporre di risorse umane più qualificate
 - Attività di ricerca e sviluppo
 - Attività di diffusione della ricerca



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Di settore** (art. 4):
 - Definizioni ed esempi
 - **ATTIVITA' DI RICERCA SCIENTIFICA**
 - Le attività di trasferimento della tecnologia rivestono carattere non economico quando siano di natura interna e i redditi relativi sono tutti reinvestiti nelle attività principali degli organismi interessati



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Decorrenza dei requisiti:**
 - Dall'anno 2012 poiché:
 - La decorrenza dal 01/01/2013 riguarda solo il rapporto proporzionale
 - L'art. 91-bis D.L. 1/2012, come modificato dall'art. 9, c. 6, D.L. 174/2012 stabilisce che i requisiti per qualificare l'attività non commerciale sono stabiliti dal D.M. 200/2012
 - Critica: la norma è entrata in vigore solo da dicembre 2012 – retroattività norma tributaria – principi statuto del contribuente
 - Non sanzionabile ?

RM 1/2012



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Unità immobiliari a destinazione MISTA**
 - Regola generale: non sono esenti dall'IMU
 - **Eccezione** posta dall'art. 91-bis del D.L. 1/2012 solo dal 01/01/2013
 - Quindi: non applicabile nell'ICI, in cui l'esenzione si ha solo per gli immobili destinati esclusivamente ad attività non commerciali
 - Applicabile solo dall'IMU 2013 e NON anche per il 2012
 - **Definizione** (art. 1 D.M. 200/2012): utilizzo dello stesso immobile per lo svolgimento di:
 - attività agevolate con modalità non commerciali
 - attività agevolate con modalità commerciali o attività diverse da quelle agevolate



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

IPOSTESI DI UTILIZZO MISTO (*art. 91-bis D.L. 1/2012*)

- a. Possibile separare la parte commerciale (o destinata ad attività non agevolate), destinata ad attività agevolate con modalità non commerciali**
- Frazione in cui si svolge l'attività di natura non commerciale identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti **ESCLUSIVAMENTE A TALE ATTIVITA': ESENTE**
 - Frazione residua: applicazione norme sull'obbligo di separazione catastale delle porzioni con autonomia funzionale e reddituale permanente (art. 2, c. 41-42-43, DL 262/2006)
 - » Rendite catastali dichiarate o attribuite con effetto fiscale dal 01/01/2013
 - » Secondo l'IFEL (nota del 01/06/2015) l'accatastamento andava operato entro il 24/12/2014, in coerenza con il termine di 9 mesi previsto dall'art. 2, c.41-43, DL 262/2006)



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- b. **NON** è possibile separare la parte commerciale (o destinata ad attività non agevolate), destinata ad attività agevolate con modalità non commerciali
- Esenzione in **proporzione** all'utilizzazione non commerciale dell'immobile risultante da apposita **dichiarazione**
 - A partire dal 01/01/2013
 - **Rapporto proporzionale** (art. 5 D.M. 200/2012) da applicare alla **rendita catastale** per ottenere la base imponibile IMU
 - **Dichiarazione**
 - Obbligo di presentazione della dichiarazione per l'applicazione dell'esenzione in misura proporzionale (art. 91-bis, c. 3, D.L. 1/2012)
 - Modalità e procedure stabilite dall'apposito D.M. (n. 200/2012) – art. 91-bis, c. 3, D.L. 1/2012



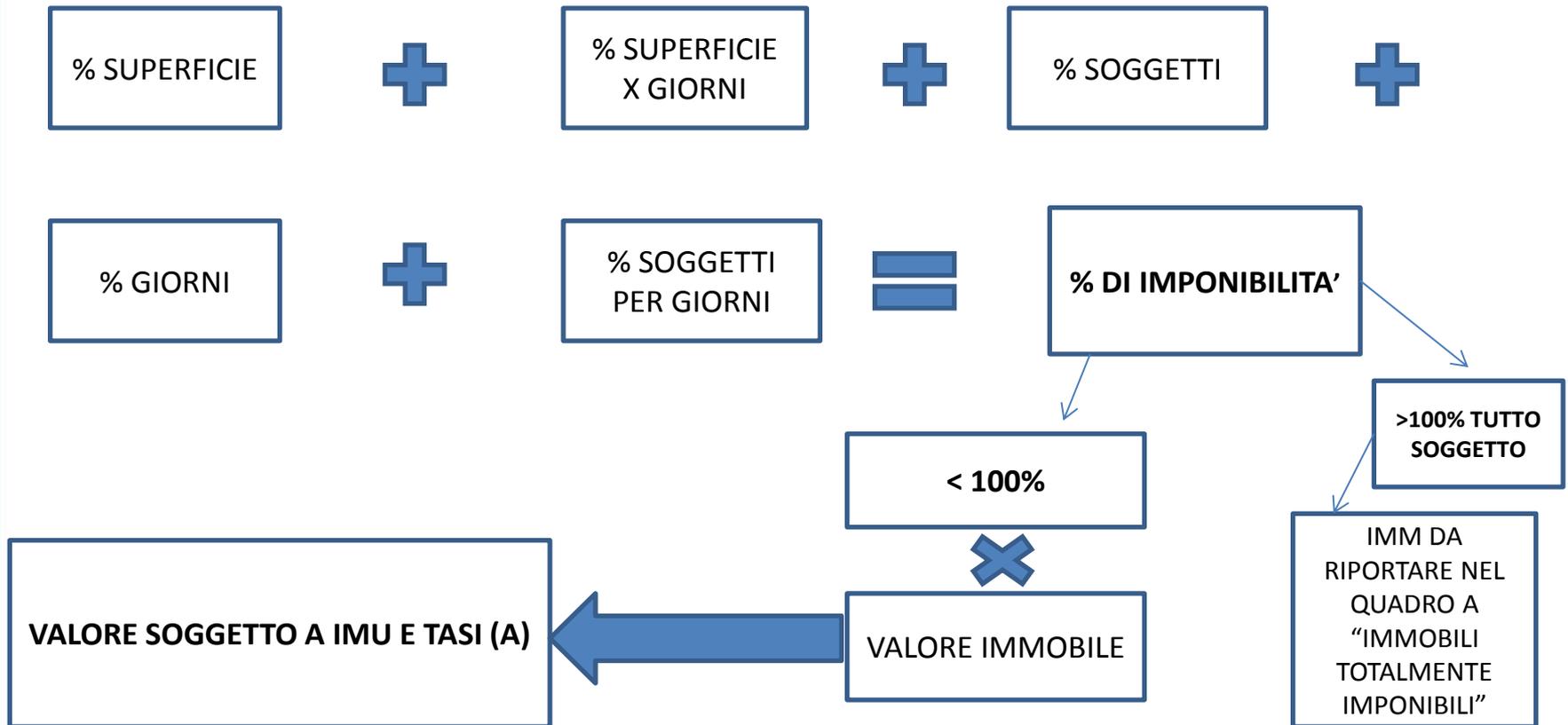
L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **Unità immobiliari ad utilizzo misto:**
 - Superficie attività non agevolate o comm.li/ Superficie totale
Intesa come superficie effettiva e non catastale (DM 26/06/2014)
- **Unità immobiliari ad utilizzo misto indistinto**
 - Numero soggetti attività non agevolate o comm.li / totale soggetti (*escluse le visite per adempimenti obbligatori per legge o campagne gratuite per le strutture sanitarie – DM 26/06/2014*).
- **Utilizzo misto limitato a specifici periodi dell'anno (anche nei casi precedenti)**
 - Giorni di utilizzo per attività non agevolate o comm.li / 365 (o totale giorni di utilizzo)
- Gli enti non commerciali sono tenuti a tenere a disposizione dei comuni la documentazione da cui risultino gli elementi rilevanti per la determinazione delle percentuali (*art. 7 DM 200/2012*)



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- DETERMINAZIONE DEL RAPPORTO PROPORZIONALE
 - ATTIVITA' DIDATTICA (quadro B dichiarazione ENC)



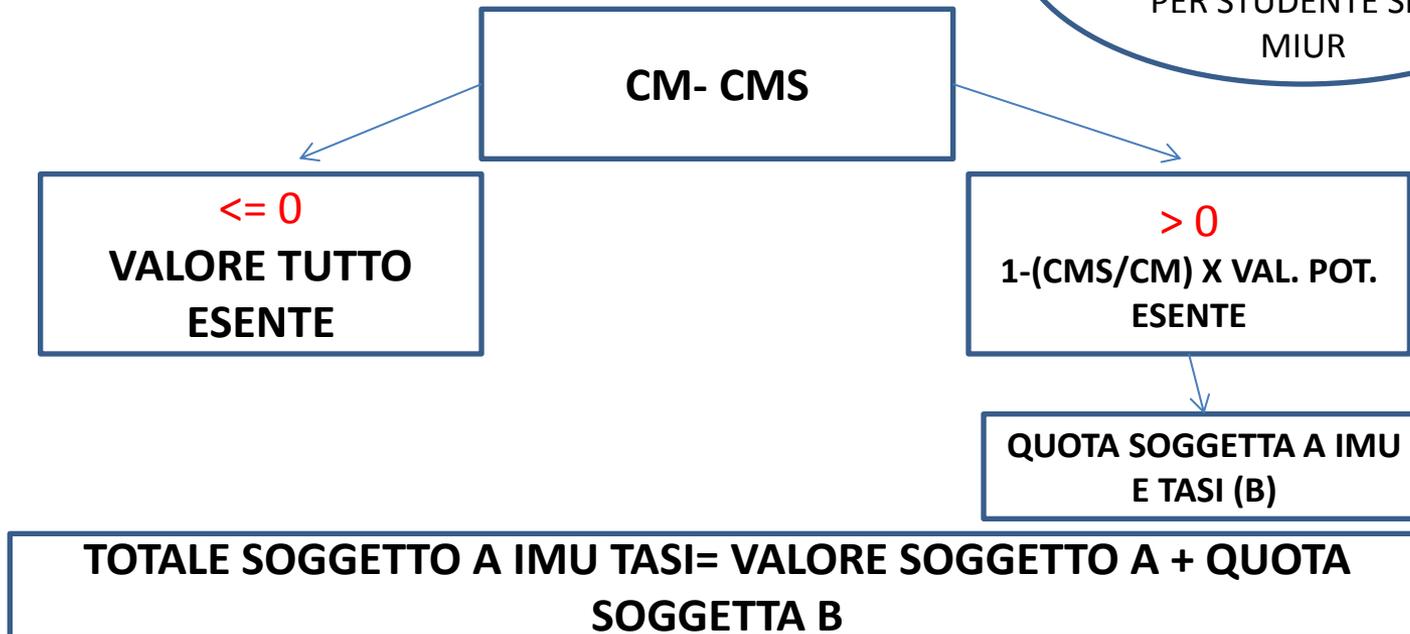


L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- DETERMINAZIONE DEL RAPPORTO PROPORZIONALE
 - ATTIVITA' DIDATTICA

- VALORE IMMOBILE
- VALORE SOGGETTO A IMU E TASI
- **VALORE POTENZIALMENTE ESENTE**

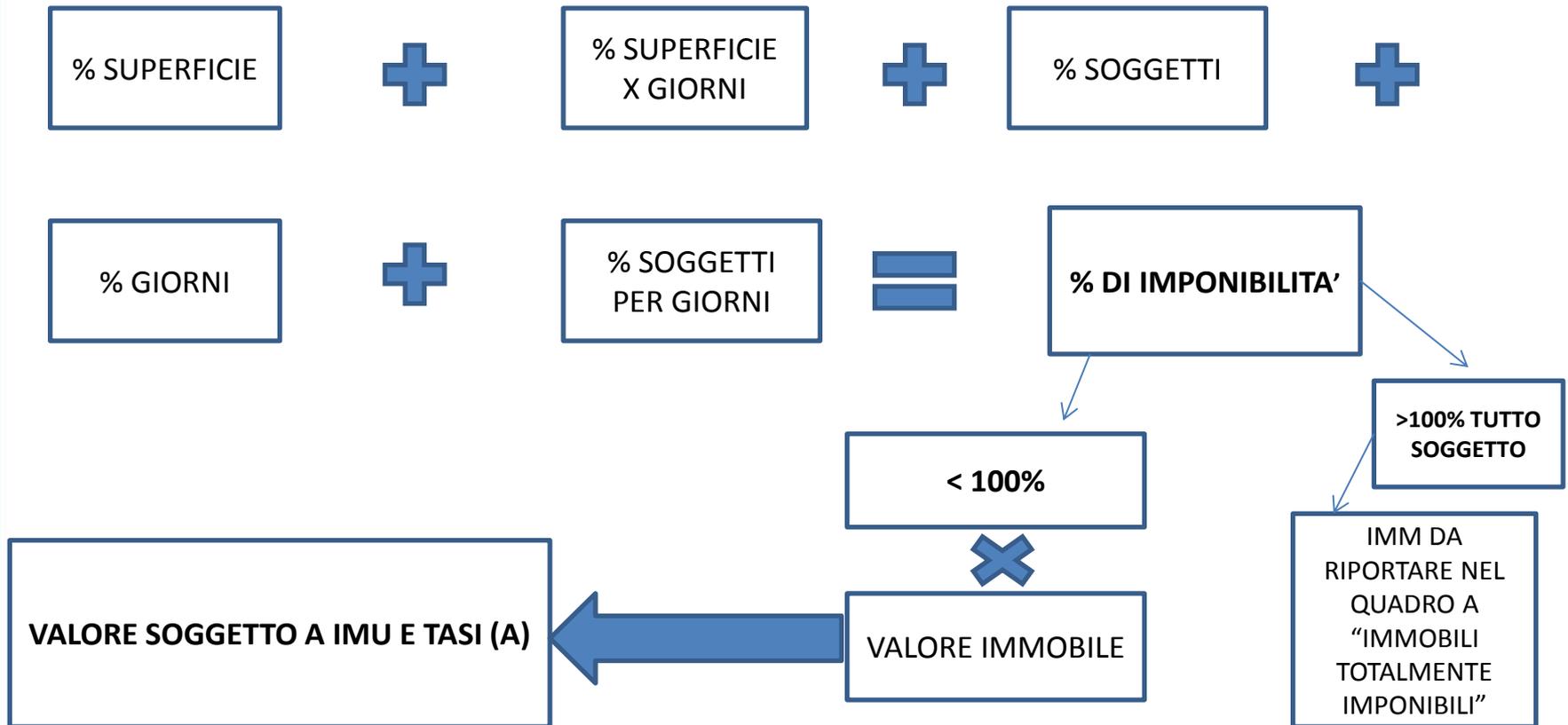
CM: CORRISPETTIVO MEDIO PERCEPTIVO PER STUDENTE
CMS: COSTO MEDIO PER STUDENTE SITO MIUR





L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- DETERMINAZIONE DEL RAPPORTO PROPORZIONALE
 - *ALTRE ATTIVITA'* (quadro B dichiarazione ENC)





L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

– ESEMPIO DI APPLICAZIONE DEL RAPPORTO PROPORZIONALE

- ISTITUTO SCOLASTICO DI ENTE NON COMMERCIALE
- **VALORE CATASTALE IMMOBILE: € 250.000**
 - CM: € 8.075,00
 - CMS: € 6.634,15
- **SUPERFICIE DESTINATA AD ATTIVITA' COMMERCIALE: MQ 500**
- **SUPERFICIE TOTALE IMMOBILE: MQ 1500**
- **PERIODO DI SVOLGIMENTO ATTIVITA' COMMERCIALE: 6 MESI**

– **CALCOLO RAPPORTO:**

– $500 / 1500 + 6 / 12 = 83,36\%$

– **QUOTA SOGGETTA: $250.000 \times 83,36\% = € 208.400$**

– **QUOTA POTENZIALMENTE ESENTE $(250.000 - 208.400) = € 41.600$**

– **DETERMINAZIONE QUOTA SOGGETTA (CM > CMS)**

– $CMS / CM = 82,13\%$

– **QUOTA SOGGETTA = $(41.600 \times (100 - 82,13)\%) = € 7.433,92$**

TOTALE SOGGETTO



L'ESENZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- **APPLICAZIONE DEL RAPPORTO PROPORZIONALE**
 - Secondo l'IFEL il calcolo è errato poiché nel caso di una porzione dell'immobile in cui l'attività commerciale è svolta solo per un certo periodo di tempo, i rapporti vanno moltiplicati e non sommati. Nell'esempio
 - $500/1500 \times 6/12 = 16,67\%$ *percentuale di tassazione dell'immobile e non 83,36%*

fi

Parte quarta

Questioni di rilievo riguardanti la

TARI



TASSA RIFIUTI: ESENZIONI – RIFIUTI SPECIALI

LOCALI/AREE ESENTI DAL TRIBUTO

Superfici dove si formano in via continuativa e prevalente rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che il produttore ne dimostri l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente (art. 1, comma 649, L. 147/2013)

Onere del soggetto passivo

Dimostrare la produzione di rifiuti speciali (non assimilati) – come nella TARES e nella TARSU (Cassazione, sentenze n. 18497/2010 – 12773/2009-13768/2016)

- Dichiarazione con individuazione delle superfici produttive di rifiuti speciali
- Documentazione attestante la produzione degli stessi (relazioni tecniche, formulari trasporto rifiuti, MUD, ecc.)



TASSA RIFIUTI: ESENZIONI – RIFIUTI SPECIALI

Dimostrare l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente (come nella TARES)

- Copia del contratto di smaltimento / recupero con operatore autorizzato
- Copia dei formulari di trasporto dei rifiuti o altra documentazione equivalente
- Presentazione annuale della documentazione per dimostrare la *conformità del trattamento alla normativa vigente*
- *Non è sufficiente dimostrare che si producono rifiuti speciali ma occorre dimostrare anche il corretto trattamento degli stessi*



TASSA RIFIUTI: ESENZIONI – RIFIUTI SPECIALI

- Condizione per la detassazione: produzione **continuativa e prevalente**

Continuativa: necessità che la produzione di rifiuti speciali non sia solo saltuaria o occasionale, ma che avvenga “di regola”, sia cioè connaturata al processo produttivo (*analogo al “di regola” indicato nella Tarsu dall’art. 62, c. 3. D.Lgs 507/93 e alla norma vigente nella Tares*)

Prevalente: sufficienza della prevalenza della produzione dei rifiuti non assimilati rispetto agli assimilati per avere la riduzione totale? *Differente dalla Tarsu e dalla Tares (“di regola”)*



TASSA RIFIUTI: ESENZIONI – RIFIUTI SPECIALI

- Aree con produzione mista
 - Detassazione totale se la produzione di rifiuti speciali non assimilati è prevalente

Tesi Ministero dell'economia R.M. n. 2/df del 9/12/2014 *“la norma (del comma 649 ndr) permette, quindi, di considerare intassabili, le aree sulle quali si svolgono le lavorazioni industriali o artigianali, che in genere producono in via prevalente rifiuti speciali, poiché la presenza umana determina la formazione di una quantità non apprezzabile di rifiuti assimilabili”*



TASSA RIFIUTI: ESENZIONI – RIFIUTI SPECIALI

- Aree con produzione mista

Tesi Ministero dell'economia R.M. n. 2/df del 9/12/2014

“l'applicazione del prelievo sui rifiuti alle superfici specificamente destinate ad attività produttive, con la sola esclusione di quella parte di esse occupata dai macchinari. Tale comportamento potrebbe, infatti, dare origine ad una ingiustificata duplicazione dei costi, poiché i soggetti produttori di rifiuti speciali, oltre a far fronte al prelievo comunale, dovrebbero anche sostenere il costo per lo smaltimento in proprio degli stessi rifiuti”.

- Rigorosa interpretazione della norma, dalla quale potrebbe evincersi la detassazione totale delle aree industriali nel caso di produzione prevalente di rifiuti speciali - da calarsi comunque nello specifico caso esaminato



TASSA RIFIUTI: ESENZIONI – RIFIUTI SPECIALI

- Aree con produzione mista

Detassazione totale anche in caso di prevalenza: criticità

- La tesi ministeriale determinerebbe la detassazione totale di aree dove si producono anche rifiuti speciali assimilati, conferibili invece al servizio pubblico
 - Occorre ricordare che:
 - I rifiuti assimilati sono soggetti a privativa comunale (per lo smaltimento)
 - La tari è dovuta per la potenzialità di produzione di rifiuti – pertanto la potenzialità di produzione di rifiuti assimilati, conferibili al servizio pubblico, determina il sorgere del presupposto
 - La tari copre anche i costi dei servizi comuni (parte fissa) che prescinde dalla produzione di rifiuti (*tutti devono coprire i costi dei servizi generali – Cassazione sentenza n 6312/2005*)



TASSA RIFIUTI: ESENZIONI – RIFIUTI SPECIALI

- Aree con produzione mista

Detassazione totale anche in caso di prevalenza: criticità

- La tesi ministeriale determinerebbe la detassazione totale di aree dove si producono anche rifiuti speciali assimilati, conferibili invece al servizio pubblico
- Contrasta con la Cassazione che in passato aveva sostenuto che non conta la provenienza dei rifiuti dall'attività industriale, poichè quello che conta è la tipologia dei rifiuti e non l'origine (Cassazione sent. n. 8901/2004, n. 20646/2007, n. 27057/2007 – tarsu)
- Non avrebbero significato le percentuali forfettarie di abbattimento previste nel caso di obiettive difficoltà nell'individuazione dei locali che producono rifiuti speciali (art. 1, c. 682, L. 147/2013)



TASSA RIFIUTI: ESENZIONI – RIFIUTI SPECIALI

- Aree con produzione mista

Detassazione parziale anche in caso di prevalenza

- La detassazione deve riguardare quella parte della superficie in cui si verifica la produzione di rifiuti non assimilati e non genericamente tutta la superficie dell'attività industriale (*circolare ANCI Emilia Romagna del 3/12/2014*)
 - *La norma del comma 649 fa riferimento alla “parte della superficie ove si formano rifiuti non assimilati”*
 - Quindi non necessariamente la produzione prevalente fa escludere tutta la superficie, ma solo quella parte di essa dove la produzione di rifiuti speciali non assimilati è assolutamente prevalente



TASSA RIFIUTI: ESENZIONI – RIFIUTI SPECIALI

- Aree con produzione mista

1. Superfici in cui si producono SOLO o in via NETTAMENTE PREVALENTE RIFIUTI SPECIALI NON ASSIMILATI

Detassazione integrale

2. Superfici in cui si producono CONGIUNTAMENTE rifiuti assimilati e rifiuti NON assimilati

Possibilità di individuare la porzione di superficie in cui si producono solo rifiuti non assimilati: DETASSAZIONE DELLA PORZIONE

Obiettive difficoltà nell'individuazione della porzione

APPLICAZIONE DELLE PERCENTUALI FORFETTARIE DI ABBATTIMENTO SULL'INTERA SUPERFICIE SU CUI L'ATTIVITA' E' ESERCITATA



TASSA RIFIUTI: ESENZIONI – RIFIUTI SPECIALI

- Percentuali forfettarie di abbattimento (*art. , c. 682, L. 147/2013*)
 - DEFINITE DAL REGOLAMENTO COMUNALE
 - DIFFERENZIATE PER ATTIVITA'



TARI :LA DETASSAZIONE DEI MAGAZZINI

- il regolamento della TARI deve individuare le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione
- Rafforzate le sanzioni in caso di conferimento al servizio pubblico di rifiuti speciali non assimilati, in assenza di convenzione con il comune o l'ente gestore del servizio: pari a quelle previste per l'abbandono di rifiuti dall'art. 256, comma 2, D.Lgs 152/2006 (arresto da tre mesi a due anni + ammenda da € 2.600 fino a € 26.000)

(art. 1, comma 649, L. 147/2013)



LA DETASSAZIONE DELLE AREE PRODUTTIVE

Elementi per l'applicazione della detassazione dei magazzini

- La detassazione spetta SOLO se il magazzino è collegato ad un reparto produttivo di rifiuti speciali NON assimilati
 - NON compete a tutti i magazzini in genere
- La detassazione spetta per le porzioni dei magazzini ove si producono in via prevalente (nettamente) rifiuti non assimilati
- La detassazione spetta per le porzioni dei magazzini ove si producono rifiuti speciali in via non prevalente, OVE STABILITO DAL REGOLAMENTO COMUNALE



LA DETASSAZIONE DELLE AREE PRODUTTIVE

Elementi per l'applicazione della detassazione dei magazzini

- Se vi è un reparto produttivo di rifiuti speciali non assimilati (in via continuativa e prevalente)
 - I magazzini sono detassati solo se
 - ACCOLGONO MERCI E MATERIE PRIME DEL PROCESSO PRODUTTIVO
 - SONO FUNZIONALMENTE COLLEGATI AL REPARTO PRODUTTIVO
 - SONO ESCLUSIVAMENTE COLLEGATI AL REPARTO PRODUTTIVO
- SECONDO I CRITERI DEFINITI DAL REGOLAMENTO
COMUNALE**



LA DETASSAZIONE DELLE AREE PRODUTTIVE

Intervento del regolamento comunale

- Il comune DEVE stabilire nel regolamento i criteri per individuare i magazzini di merci e materie prime funzionalmente ed esclusivamente collegati al reparto produttivo di rifiuti non assimilati
 - Obbligo e non facoltà



LA DETASSAZIONE DELLE AREE PRODUTTIVE

Intervento del regolamento comunale: elementi

- **SPECIFICAZIONE DEL NECESSARIO COLLEGAMENTO CON REPARTO PRODUTTIVO DI RIFIUTI SPECIALI**
- **CHIARIMENTO SULLA DEFINIZIONE DI MATERIE PRIME O MERCI**, del processo produttivo svolto (esclusione quindi dei magazzini che accolgono, anche solo parzialmente, altri prodotti)
 - Prodotti finiti?
- **DEFINIZIONE DEI CONCETTI DI**
 - **FUNZIONALMENTE** collegati al reparto produttivo ove si producono rifiuti non assimilati:
 - **NON VI RIENTRANO QUEI MAGAZZINI CHE ASSOLVONO ANCHE FUNZIONI NON STRETTAMENTE LEGATE AL SOLO PROCESSO PRODUTTIVO SVOLTO NEL REPARTO PRODUTTIVO**



LA DETASSAZIONE DELLE AREE PRODUTTIVE

Intervento del regolamento comunale: elementi

Dubbi sulla possibilità di individuare la funzionalità del collegamento sulla base della distanza o della dimensione

- **ESCLUSIVAMENTE** collegati al reparto produttivo: esclusione di quelli che accolgono anche prodotti o merci o materie non derivanti o necessarie dal processo produttivo

fi LA DETASSAZIONE DELLE AREE PRODUTTIVE

Possibile soluzione operativa

- **Ipotesi 1:** reparto produttivo in VIA ESCLUSIVA di rifiuti non assimilati
 - Detassazione estesa per intero anche ai magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati
- **Ipotesi 2:** reparto produttivo SIA DI RIFIUTI ASSIMILATI CHE NON:
 - A) POSSIBILE INDIVIDUAZIONE ESATTA DELLA PORZIONE CHE PRODUCE RIFIUTI SPECIALI NON ASSIMILATI
 - MAGAZZINO DETASSATO SULLA BASE DELLA STESSA % INCIDENZA DEL REPARTO PRODUTTIVO
 - B) PRODUZIONE PROMISCUA
 - APPLICAZIONE A NORMA DELL'ART. 1, COMMA 682, DELLE % DI ABBATTIMENTO PREVISTE DAL REGOLAMENTO COMUNALE ALL'INTERA SUPERFICIE DEI LOCALI IN CUI E' SVOLTA L'ATTIVITA'
 - MAGAZZINI SONO GIA' DETASSATI IN PROPORZIONE
 - MERO RINVIO ALLE REGOLE ESISTENTI



LA DETASSAZIONE DELLE AREE PRODUTTIVE

Norma regolamentare proposta dall'ANCI Emilia-Romagna

«Per i produttori di rifiuti speciali non assimilabili agli urbani non si tiene altresì conto della parte di area dei magazzini, funzionalmente ed esclusivamente collegata all'esercizio dell'attività produttiva, occupata da materie prime e/o merci, merceologicamente rientranti nella categoria dei rifiuti speciali non assimilabili, la cui lavorazione genera comunque rifiuti speciali non assimilabili, fermo restando l'assoggettamento delle restanti aree e dei magazzini destinati allo stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati e comunque delle parti dell'area dove vi è presenza di persone fisiche».



LA DETASSAZIONE DELLE AREE PRODUTTIVE

Rafforzamento della sanzione per il conferimento al servizio pubblico di rifiuti non assimilati

- La sanzione di cui all'art. 256, D.Lgs 152/2006, si applica anche nel caso di conferimento al soggetto gestore di rifiuti non assimilati in assenza di specifica convenzione
 - Valida sia nel caso di
 - Conferimento speciali non assimilati per qualità
 - Conferimento speciali non assimilati per quantità (parte eccedente il limite massimo di assimilazione)
 - Conferimento rifiuti prodotti nei magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati al reparto produttivo che produce rifiuti non assimilati, in quota pari alla detassazione del magazzino stesso
 - Per conferire tali rifiuti al gestore occorre apposita e separata convenzione privatistica.

fi L'ASSIMILAZIONE DEI RIFIUTI SPECIALI: gli imballaggi

IMBALLAGGI (art. 218 D.Lgs 152/06)

Imballaggio: *prodotto, composto da materiali di qualsiasi natura, adibito a contenere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a proteggerle, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dal produttore al consumatore o all'utilizzatore, ad assicurare la loro presentazione, nonché gli articoli a perdere usati allo stesso scopo*

Imballaggi primari (imballaggi per la vendita): destinati a costituire l'unità di vendita per il consumatore finale

Imballaggi secondari (multipli): costituiscono nel punto di vendita il raggruppamento di un certo numero di prodotti, rimuovibili senza alterare le caratteristiche del prodotto

Imballaggi terziari (per il trasporto): facilitano la manipolazione ed il trasporto dei prodotti



L'ASSIMILAZIONE DEI RIFIUTI SPECIALI: gli imballaggi

NORME PREVISTE DAL D.LGS 22/97

- Divieto di immettere nel circuito dei rifiuti urbani imballaggi terziari (art. 43, c.2)
- Possibilità di conferire gli imballaggi secondari solo se istituita una forma di raccolta differenziata da parte del Comune (art. 43, c.2)
- Divieto di smaltire in discarica rifiuti degli imballaggi (art. 43, c. 1)

NORME PREVISTE DAL D.LGS 152/06

- Divieto di immettere nel circuito dei rifiuti urbani imballaggi terziari, FATTO SALVO quanto previsto dall'art. 221, comma 4 (art. 226, c.2)
- Possibilità di conferire gli imballaggi secondari solo se istituita una forma di raccolta differenziata da parte del Comune, NEI LIMITI previsti dall'art. 221, comma 4
- Divieto di smaltire in discarica gli imballaggi e i contenitori recuperati (art. 226, c. 1, D.Lgs 152/2006)



L'ASSIMILAZIONE DEI RIFIUTI SPECIALI: gli imballaggi

- **Produttori:** *fornitori di materiali da imballaggio , fabbricanti, trasformatori ed importatori di imballaggi vuoti e materiali da imballaggio*
- **Utilizzatori:** i commercianti, i distributori, gli addetti al riempimento, gli utenti di imballaggi e gli importatori di imballaggi pieni
- Gli imballaggi secondari e terziari ed i rifiuti da imballaggio secondari e terziari possono essere
 - Consegnati al produttore in un luogo di raccolta concordato
 - Conferiti IN ALTERNATIVA al servizio pubblico NEI LIMITI DEI CRITERI DI ASSIMILAZIONE determinati ai sensi dell'art. 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs 152/06
art. 221, comma 4, D.Lgs 152/06



L'ASSIMILAZIONE DEI RIFIUTI SPECIALI: gli imballaggi

Effetti tributari

- Il divieto di conferimento degli imballaggi secondari e terziari al servizio pubblico dettato dal decreto Ronchi comportava l'impossibilità di assimilare gli imballaggi ai rifiuti urbani SEPPURE con pareri non concordi della cassazione
- Le previsioni del codice ambientale aprono all'assimilazione degli imballaggi
 - Disposizione dell'art. 221, comma 4: possibilità di conferire gli imballaggi secondari e terziari al servizio pubblico nei limiti dei criteri di assimilazione
 - Art. 226, comma 2: possibilità di conferire al servizio pubblico gli imballaggi secondari e i relativi rifiuti solo se istituita la raccolta differenziata
 - Il divieto di conferimento in discarica riguarda gli imballaggi terziari e non anche i rifiuti da imballaggio (art. 226, comma 2, D.Lgs 152/2006)



L'ASSIMILAZIONE DEI RIFIUTI SPECIALI: gli imballaggi

- Sulla tassazione delle superfici che producono imballaggi secondari o terziari
 - *PRONUNCE NEGATIVE*
 - *Comm. trib Reg. Sardegna n. 111 del 05/12/2003 – CTR Lombardia 121-2003*: non tassabilità dei locali destinati a magazzino se i rifiuti sono solo imballaggi secondari e terziari
 - *Comm. Trib reg. Lazio n. 394/2006*: non tassabili le superfici produttive di imballaggi terziari
 - *Parere 16/2010 regione Piemonte*
 - *Cassazione, sentenza n. 627 del 18/01/2012*
 - *Cassazione, ordinanza 11500 del 09/07/2012*
 - *PRONUNCE FAVOREVOLI*
 - *Cassazione sent n. 27057/07 – 5257/04*:
 - Assimilabilità imballaggi
 - Con l'entrata in vigore del D.Lgs 22/97 tutti i rifiuti speciali, nessuno escluso, ed anche gli stessi rifiuti industriali, in presenza di determinate caratteristiche, sono suscettibili di assimilazione, con la sola eccezione dei rifiuti pericolosi.
 - Assimilazione da operare sulla base della deliberazione interministeriale del 27/07/1984 che includeva gli imballaggi
 - *Come prov. Genova n. 135 del 08/11/2005*: tassabilità dei depositi (poco argomentata)



L'ASSIMILAZIONE DEI RIFIUTI SPECIALI: gli imballaggi

- *Cassazione, sentenza n. 627 del 18/01/2012 e ordinanza n. 11500 del 09/07/2012*
 - Divieto di assimilazione
 - degli imballaggi terziari
 - degli imballaggi secondari
- se non è istituita la raccolta differenziata
- Applicazione della normativa dei rifiuti speciali
 - Onere della prova in capo al contribuente nella tarsu
 - Sentenza riferita agli anni 2000-2002



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

➤ Costi comuni: Costi comuni diversi (CCD)

Costi comuni a più servizi

- Voce residuale: costi comuni non inseribili in altre voci
 - Studi e consulenze non incluse nei costi operativi
 - **Fondo rischi su crediti**
 - **Crediti inesigibili**
 - Interessi passivi

Criterio di allocazione suggerito:

- *Costi comuni x ((Costi personale imputato / Costo personale totale) x 70% + (Costo operativo / costi totali) x 30%)*



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

Dai Costi comuni vanno detratti

- Proventi da recupero dell'evasione nell'anno di materiale conseguimento dell'entrata
- Costo delle istituzioni scolastiche statali pari al contributo ministeriale (*linee guida MEF*)
- *Tra i costi comuni diversi vanno ricomprese le svalutazioni dei crediti dell'attivo corrente, ivi compresi quelli di origine tariffaria, calcolate alla luce dei criteri civilistici (modifica al DPR 158/99 operata dal D.L. Enti locali approvato dal CdM il 11/06/2015 – **NON RIPORTATA NELLA LEGGE DI CONVERSIONE DEL DL 78/2015**)*



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

Fondo rischi su crediti

- Alimentato da:
 - 1. Dalla svalutazione specifica per quelli di dubbia esigibilità**
 - Singoli crediti ritenuti di dubbia esigibilità da svalutare per intero
 - 2. Una quota dei crediti esigibili**
 - Limiti:

Tesi delle “Linee Guida del MEF” – tares 2013

- 1. misura ammessa dalle norme fiscali (art. 106 TUIR)**
 - 0,5% del valore nominale dei crediti all’anno
 - fino al 5% del totale dei crediti in bilancio a fine esercizio

(tesi sostenuta anche dal IFEL, FAQ armonizzazione contabile)



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

Fondo rischi su crediti

Esempio:

- *gettito previsto anno x: € 1.000.000,00*
- *Residui non ricossi TARI anno x-1: € 500.000,00*
- *Fondo rischi su crediti anno x-1: € 5.000*
- *Fondo rischi su crediti anno x: € 1.500.000,00 x 0,5%=€ 7.500,00*
- *Verifica rispetto limite 5%: fondo anno x-1 € 5.000 + fondo anno x: € 7.500 = € 12.500,00 < 5% di € 1.500.000,00 (€ 75.000,00). OK*



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

Fondo rischi su crediti

- **Critiche al limite dell'accantonamento al fondo rischi su crediti:**
 - L'applicazione delle norme fiscali riguarda, secondo il DPR 158/99, la voce accantonamenti dei costi di gestione e non anche i costi comuni
 - I criteri fiscali sono inadeguati al mantenimento dell'equilibrio economico
 - La quota di crediti non riscossi non coperta dal fondo insufficiente viola il principio della copertura integrale dei costi
- 2. Determinazione del fondo con criteri civilistici
 - Art. 2426 cc: i crediti devono valutarsi al **presumibile valore di realizzo**



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

Fondo rischi su crediti

2. Determinazione del fondo con criteri civilistici

- Richiamo ai principi del bilancio delle società di capitali contenuto nel DPR 158/99 (quindi anche al **principio della prudenza**)
- Permette il mantenimento **dell'equilibrio economico** e il rispetto del principio della copertura integrale dei costi del servizio
- La nuova previsione del DPR 158/99 permette di includere nella svalutazione dei crediti dell'attivo corrente anche quelli di origine tariffaria
- Apertura anche alla svalutazione dei crediti di tares-tia1-tia2: Tra le componenti di costo vanno considerati anche gli eventuali mancati ricavi relativi a crediti risultati inesigibili con riferimento alla tariffa di igiene ambientale, alla tariffa integrata ambientale ed alla tares (comma 654-bis art. 1 L. 147/2013)



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

Fondo rischi su crediti

- **Aspetti contabili**
 - Il fondo rischi su crediti TARI deve essere riportato in bilancio per la quota di competenza
 - Il fondo accantonato risulterà riportato nella quota accantonata (fondo crediti di dubbia esigibilità) secondo i criteri D.Lgs 118/2011
- Il fondo crediti di dubbia esigibilità nella competenza finanziaria potenziata
 - Bilancio preventivo: determinato sulla base dell'andamento delle riscossioni passate (con regole particolari e derogatorie per i primi anni – 50% del fondo calcolato nel 2016)
 - Possibili 2 quote (FAQ IFEL)
 - **Quota FSC DPR 158/99**: finanziata con piano finanziario
 - **Quota FCDE D.Lgs 118/2011**: finanziata con risorse di bilancio



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

Esempio fondo rischi su crediti

Gettito stimato TARI 2017: € 1.000.000,00

Fondo rischi su crediti:

Criterio fiscale € 5.000,00 (0,5% di € 1.000.000,00)

Criterio civilistico: € 50.000,00 (prudente apprezzamento)

Criterio contabile: 100-media riscossioni storiche: 15% - € 1.000.000,00 x 15% x 70% = €
105.000,00

Fondo crediti dubbia esigibilità					
Criterio fiscale		Criterio civilistico		Criterio contabile	
TARI	Bilancio	TARI	Bilancio	TARI	Bilancio
€ 5.000	€ 100.000	€ 50.000	€ 55.000	€ 105.000	€ 0



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

Perdite su crediti (crediti inesigibili)

- Crediti inesigibili: elementi certi e precisi per l'iscrizione della perdita
 - In caso di decadenza dall'accertamento o dalla riscossione
 - Se di **modesta entità** (di norma € 2.500) qualora siano trascorsi **6 mesi** dalla scadenza, intesa come **data di notifica del titolo esecutivo (cartella o ingiunzione)**
 - Occorre sempre dimostrare che si sono compiute le procedure per accertare le somme dovute mediante notifica dell'avviso di accertamento e del titolo esecutivo
- Costo di competenza nell'esercizio in cui si sono verificati gli elementi certi e precisi e da considerare nel piano finanziario dell'anno successivo



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

Dubbi in merito

- I richiami alle norme civilistiche e fiscali riguardo l'inserimento delle quote inesigibili nel piano finanziario effettuate dal MEF sono incongrue poiché non richiamate dal DPR 158/99 e poiché riguardano il bilancio di esercizio (consuntivo) e non un documento previsionale come è il piano finanziario
- La stima dei crediti inesigibili deve essere effettuata sulla base dell'andamento storico
- Non è corretto inserire i crediti inesigibili tra i costi nell'esercizio in cui si manifestano poiché
 - non si garantisce l'equilibrio previsionale tra entrate e spese
 - Si addossano gli oneri della morosità su anni futuri a quello a cui l'entrata si riferisce (*FAQ IFEL TARI 15/04/2016*)



IL FONDO RISCHI SU CREDITI

- **Il fondo svalutazione crediti è inutile a fronte dell'inserimento tra i costi delle perdite su crediti?**
- La previsione in bilancio del fondo crediti di dubbia esigibilità per tutte le entrate che hanno tali caratteristiche (quali può essere la TARI) è obbligatoria
 - Immunizza dal rischio di mancato recupero e evita di spendere risorse che non si hanno
- I crediti inesigibili sono un costo da inserire nel piano finanziario ai sensi del comma 654-bis della L. 147/2013
- **Le due voci hanno diverse funzioni** (Corte conti Sicilia, parere 113/2016)
- Il fondo anticipa all'esercizio di competenza delle entrate le perdite relative alle quote inesigibili, evitando il rischio di addossare sui futuri esercizi il costo di perdite riferite ad esercizi precedenti



LA TARIFFA CORRISPETTIVA

- *I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo*
(art. 1, comma 668, L. 147/2013)
- **PRESUPPOSTO:** avere attivato sistemi di misurazione puntuale delle quantità di rifiuti conferiti al servizio
 - *non occorre una misurazione **in peso** ma può anche essere **in volumi** da tradurre in peso con coefficienti tecnici (svuotamenti)*
(Linee guida MEF TARES)
- **CARATTERE FACOLTATIVO:** i Comuni che hanno soddisfano il requisito sopra descritto NON sono obbligati ad adottare la tariffa corrispettiva, ma possono scegliere tra
 - **TARI TRIBUTO**
 - **TARIFFA CORRISPETTIVA**



LA TARIFFA CORRISPETTIVA: il decreto ministeriale

D.M. Ambiente 20/04/2017 – g.u. 22/05/2017

Decreto previsto dall'art. 1, comma 667, della L. 147/2013, al fine di determinare

I sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico

I sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di **correttivi ai criteri di ripartizione del costo** del servizio in funzione del servizio reso

FINALITA': attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso, a copertura integrale dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani e assimilati



LA TARIFFA CORRISPETTIVA: il decreto ministeriale

Criteria per la misurazione puntuale dei rifiuti

FINALITA': criteri omogeni con i quali effettuare la misurazione puntuale dei rifiuti, per superare le differenze territoriali

MODALITA':

IDENTIFICAZIONE DELLE UTENZE

UTENZA: unità immobiliare, locale o area scoperta operativa, a qualsiasi uso adibita, suscettibile di produrre rifiuti urbani o assimilati e riferibili a qualsiasi titolo ad utente (persona fisica o giuridica che possiede o detiene una o più utenze)

CRITERI: tramite l'assegnazione di un codice **personale univoco (codice utenza)**

REQUISITI MINIMI: la misurazione deve avvenire in modalità diretta ed univoca attraverso

**Dispositivi elettronici installati nel contenitore o nel sacco
Idonee attrezzature installate nei punti di conferimento (es
contenitori con limitatore volumetrico)**



LA TARIFFA CORRISPETTIVA: il decreto ministeriale

Criteria per la misurazione puntuale dei rifiuti

MODALITA':

MISURAZIONE

REQUISITO MINIMO: misurazione del PESO o del VOLUME della quantità di RIFIUTO URBANO RESIDUO (RUR)

ESTENSIONE FACOLTATIVA: misurazione delle quantità di altre frazioni di rifiuto raccolte in forma differenziata (inclusi centri di raccolta comunali), anche semplificata

IDENTIFICAZIONE DELL'UTENZA: con codici univoci

REGISTRAZIONE DEL NUMERO DEI CONFERIMENTI tramite

ESPOSIZIONE DEI CONTENITORI O DEI SACCHI

CONFERIMENTO IN CONTENITORI AD APERTURA CONTROLLATA A VOLUME LIMITATO

ACCESSI NEI CENTRI COMUNALI DI RACCOLTA

PESATURA DIRETTA (PESO) O INDIRETTA (VOLUME) DELLE QUANTITA'

A BORDO DELL'AUTOMEZZO (identificazione contenitore o del sacco)

TRAMITE DISPOSITIVO IN DOTAZIONE ALL'ADDETTO

PRESSO UN CENTRO DI RACCOLTA



LA TARIFFA CORRISPETTIVA: il decreto ministeriale

Criteria per la misurazione puntuale dei rifiuti

MISURAZIONE: PESATURA DIRETTA

$$RIFut = \Sigma PESconf$$

MISURAZIONE: PESATURA INDIRETTA

$$RIFut = \Sigma VOLcont \times Kpeso$$

VOLcont: volume contenitore o sacco o dimensioni apertura del contenitore con limitatore volumetrico

Kpeso: coefficiente di peso specifico, stabilito dal Comune, in base alla **densità media** del flusso di rifiuto (quantità totale di rifiuti raccolti / volumetria totale contabilizzata), per periodo di riferimento

(In sede di prima applicazione in mancanza di dati si può ricavare sulla base di rapporti di prova eseguiti su campioni di rifiuti di volume predefinito)



LA TARIFFA CORRISPETTIVA: il decreto ministeriale

Conferimenti delle utenze aggregata

Se NON è tecnicamente fattibile o NON conveniente una suddivisione del punto di conferimento tra le utenze,

Per le porzioni di territorio in cui per RAGIONI TECNICHE o di DISPERSIONE TERRITORIALE o di SOSTENIBILITA' ECONOMICA non è possibile la misurazione puntuale

la ripartizione delle quantità o dei volumi delle utenze aggregate avviene tra le singole utenze avviene

In funzione del nucleo familiare dell'utenza

In funzione del nucleo familiare considerando i coefficienti K_b del DPR 158/1999

fi **LA TARIFFA CORRISPETTIVA: il decreto ministeriale**

Conferimenti delle utenze aggregata

Per le utenze aggregate NON DOMESTICHE

Il rifiuto residuo deve essere conferito in modo separato dalle utenze domestiche

Il riparto avviene alternativamente

Utilizzando i coefficienti K_d del metodo normalizzato

Utilizzando coefficienti di distribuzione ottenuti

da appositi studi effettuati a livello locale

dalla rilevazione della distribuzione dei conferimenti e delle quantità tipici del territorio di riferimento



LA TARIFFA CORRISPETTIVA: il decreto ministeriale

Determinazione della tariffa «puntuale»

Quota fissa: resta determinata con i criteri del DPR 158/1999

Anche se a norma del comma 668 della L. 147/2013 il Comune può e non deve tenere conto dei criteri del DPR 158/1999

Quota variabile: è determinata sulla base della misurazione dei rifiuti anche se il comune può **criteri integrativi** basati su

Ripartizione dei costi in base alla qualità del servizio reso alla singola utenza

Sul numero dei servizi messi a disposizione dell'utenza **anche quando questa non li utilizzi (svuotamenti minimi)**

Obbligo di correttivi ai criteri del riparto dei costi per le utenze che avviano al **riciclaggio frazioni di rifiuto, mediante**

l'identificazione dell'utenza per la quale è svolto il servizio di ritiro

Registrazione dei conferimenti ai centri comunali di raccolta



LA TARIFFA CORRISPETTIVA: il decreto ministeriale

Determinazione della tariffa «puntuale»

I comuni che hanno già adottato la tariffa corrispettiva adeguano i propri regolamenti entro 24 mesi dall'emanazione del decreto



LA TARIFFA CORRISPETTIVA: il decreto ministeriale

Aspetti di rilievo

Definizione dei sistemi di identificazione dell'utenza

Definizione dei criteri di misurazione dei rifiuti

Possibilità di limitare la misurazione dei rifiuti anche alla sola frazione residua del rifiuto e non anche a tutte le frazioni (criteri semplificati per le altre frazioni)

Modalità tecniche per la misurazione dei rifiuti

Definizione della gestione dei dati

Possibilità di misurazione per utenze aggregate, con criterio di riparto

Conferma del metodo normalizzato per la quota fissa

Utilizzo della misurazione dei rifiuti per la quota variabile, fermo restando la possibilità di sistemi correttivi di ripartizione del costo (svuotamenti minimi) e legati al riciclaggio dei rifiuti

Gli oneri funzionali all'adeguamento alle misure previste sono coperti con la tariffa

Conferma della copertura integrale dei costi

fi

Parte quinta

Sanzioni: il cumulo giuridico e la recidiva



IL CUMULO DELLE SANZIONI

- **Il Cumulo materiale:** somma delle sanzioni relative ad ogni singolo illecito
- **Il Cumulo giuridico:** in presenza di più violazioni si applica una sanzione unica opportunamente maggiorata



IL CUMULO GIURIDICO

(art. 12 del D.Lgs 472/1997)

Principi

- Fattispecie separate per i tributi di ogni ente impositore
- Concorso e progressione si interrompono con la constatazione della violazione
- Non riguarda mai le sanzioni per omesso, insufficiente, tardivo versamento (messo in discussione dalla recente giurisprudenza?)



IL CUMULO GIURIDICO

(art. 12 del D.Lgs 472/1997)

Effetto sulle sanzioni del concorso e della progressione

Sanzione base aumentata da $\frac{1}{4}$ al doppio

Sanzione base:

- Sanzione per la violazione più grave
- Nel caso di più tributi sanzione più grave aumentata di $\frac{1}{5}$

Continuazione: violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta diversi (comma 5)

- Discussione se trattasi di fattispecie autonoma di concorso o progressione o sia solo l'estensione a più periodi d'imposta delle fattispecie esistenti (circolare Min Fin 138E/1998)
- Effetto sulle sanzioni: sanzione base aumentata dalla metà al triplo



IL CUMULO GIURIDICO

(art. 12 del D.Lgs 472/1997)

Modalità di conteggio

- **Unico** se vengono contestate tutte le violazioni
- **A più riprese**: occorre tenere conto nella determinazione della sanzione del provvedimento successivo di quelle già irrogate
 - Esempio:
 - Omessa dichiarazione ici/imu dal 2011 al 2015
 - Notifica nel 2016 avviso di accertamento con irrogazione della sanzione dal 2011 al 2013, con sanzione calcolata con il cumulo giuridico
 - Al momento della predisposizione degli avvisi 2014-2015, poniamo nel 2017, l'ente deve rideterminare la sanzione unica considerando tutte le violazioni dal 2011 al 2015, scomputare la sanzione già irrogata ed irrogare l'eventuale eccedenza di sanzione
- **Il cumulo giuridico non può essere mai superiore al cumulo materiale delle sanzioni**



IL CUMULO GIURIDICO

Applicabilità del cumulo giuridico nei tributi locali

- Cassazione, sentenze n. 2821/2005 15554/2009 (poco motivate)
- *(Cassazione, n. 13869 del 09/06/2010)*
- Cassazione, sentenza n. 16484/2016: sanzione per omessa denuncia irrogabile in ogni anno successivo al primo
- Applicazione del cumulo giuridico nell'ipotesi di violazioni riguardanti anche anni precedenti.
(Cassazione, n. 19125 del 07/09/2010 – 3265/2012 – 26077/2015)
- Applicazione dell'istituto della continuazione



IL CUMULO GIURIDICO

- Applicabilità del cumulo giuridico nel caso di omesso versamento
 - Escluso fino ad oggi dalla prassi dell'Agenzia delle entrate
 - Escluso dalla *sentenza della Cassazione, n. 4332/2015*, per la quale il cumulo giuridico non si applica alle sanzioni che attengono al momento del versamento del tributo, in base all'art. 13 del D.Lgs 471/1997, il quale esclude che possa operare il cumulo giuridico della sanzione nel caso dell'omesso versamento dell'acconto e/o del saldo riferito sia alla stessa che a diverse annualità...anche per disincentivare con la previsione del cumulo materiale delle sanzioni, l'interazione di siffatte condotte omissive



IL CUMULO GIURIDICO

Il cumulo giuridico nel caso dell'omessa dichiarazione

- Ipotesi: concorso formale omogeneo in periodi d'imposta diversi e diversi tributi

Omessa dichiarazione ICI 2011

Importi: ICI 2011 € 100 - IMU 2012 € 150 - IMU 2013 € 120 - IMU 2014 € 80 - IMU 2015 € 100

Sanzione base € 150



Cumulo giuridico: € 150 + $\frac{1}{5}$ + $\frac{1}{2}$ + $\frac{1}{4}$ = € 337,50

Cumulo materiale: € 100 + 150 + 120 + 80 + 100 = € 550

fi IL CUMULO GIURIDICO

Il cumulo giuridico nel caso dell'omessa dichiarazione

- Ipotesi: violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta diversi e diversi tributi

Omessa dichiarazione ICI 2011

Importi: ICI 2011 € 100 - IMU 2012 € 150 - IMU 2013 € 120 - IMU 2014 € 80 - IMU 2015 € 100

Sanzione base € 150

Cumulo giuridico: € 150 + 1/5 + 1/2 = € 270

Cumulo materiale: € 100 + 150 + 120 + 80 + 100 = € 550

fi IL CUMULO GIURIDICO

Il cumulo giuridico nel caso dell'omesso versamento

- Ipotesi: continuazione riguardante periodi d'imposta diversi e diversi tributi

Omesso versamento ICI 2011 – IMU 2012-2015

Importi: ICI 2011 € 100 - IMU 2012 € 150 - IMU 2013 € 120 - IMU 2014 € 80 - IMU 2015 € 100

Sanzione base € 45 (30%)

Cumulo giuridico: € 45 + 1/5 + 1/2 + 1/4 = € 101,25

Cumulo materiale: € 30+45+36+24+30=€ 165



IL CUMULO GIURIDICO

Il cumulo giuridico nel caso dell'omesso versamento

Paradosso: chi commette più violazioni è sanzionato in misura minore di chi commette una violazione occasionale

Esempio: omesso versamento IMU 2013-2014 (€ 100, € 100)

Cumulo giuridico: $€ 30 + 1/2 + 1/4 = € 56,25$ – se la sanzione è stata già irrogata nel 2013 per € 30, nel 2014 può irrogarsi al massimo una sanzione di € 26,25

Esempio: omesso versamento IMU 2014 € 100

Sanzione 30% di 100 = € 30 > € 26,25



LA RECIDIVA

- aumento di pena fino al 50% nei confronti di chi, nei precedenti tre anni, sia incorso in una violazione della stessa indole non definita con un istituto di deflazione del contenzioso (ravvedimento operoso, definizione delle sole sanzioni, adesione all'accertamento e, per effetto della novità del D.Lgs 158/2015, mediazione e alla conciliazione)

Violazioni della stessa indole:

Violazione delle stesse disposizioni

Violazione di disposizioni che presentano profili di sostanziale identità

(art. 7 D.Lgs 472/1997, modificato dal D.Lgs 156/2015)



LA RECIDIVA

- Obbligo di applicare la recidiva (e non più facoltà)
 - *Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità*
 - *Definizione del triennio di riferimento*
 - *Telefisco 2016: si fa riferimento alle violazioni commesse prima nel triennio precedente l'entrata in vigore della riforma (2013-2015)*
 - *Per il principio del favor rei si dovrebbe invece riferire alle violazioni commesse dal 2016*

Obbligo di contestazione delle violazioni per la recidiva o basta averle commesse?



LA RECIDIVA

Limiti alla recidiva

- Avere definito la violazione con un istituto di deflazione del contenzioso (ravvedimento operoso, definizione delle sole sanzioni, adesione all'accertamento mediazione e la conciliazione)
- *Manifesta sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione: possibilità di ridurre la sanzione alla metà del minimo*

Compatibilità con il cumulo giuridico

Es. tre violazioni dell'obbligo dichiarativo commesse nel triennio.

Dichiarazione Imu anno 2012: € 1.000

Dichiarazione Imu anno 2013: € 1.500

Dichiarazione Imu anno 2015: € 800

Cumulo materiale

2012 sanzione € 1.000

2013 sanzione € 1.500

2015 sanzione € 800 + 50% (recidiva) = € 1.200

Totale € 3.700



LA RECIDIVA

Limiti alla recidiva

Cumulo giuridico

Sanzione base: violazione più grave, aumentata dalla metà al triplo (art. 12, c. 5, D.Lgs 472/1997)

€ 1.500 + 50% = € 2.250 (sanzione con cumulo giuridico)

Grazie per l'attenzione

Stefano Baldoni

I materiali saranno disponibili su:

www.fondazioneifel.it/formazione



@Formazioneifel



Facebook



Youtube