

Gli aspetti di maggiore complessità dell'Imu e della Tasi dopo la riforma della legge di stabilità

Luigi Giordano

Pesche 14 settembre 2016

Gli aspetti di maggiore complessità dell'Imu e della Tasi dopo la riforma della legge di stabilità

di Luigi Giordano

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a "Pesche" il "14 settembre 2016".

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL.



Gli aspetti di maggiore complessità dell'Imu e della Tasi dopo la riforma della legge di stabilità

Luigi Giordano

Pesche, 14 settembre 2016

La definizione di abitazione principale e pertinenza ai fini IMU e TASI / 6

Il trattamento ai fini Imu e Tasi / 6

La definizione di abitazione principale / 6

Gli immobili contigui / 8

La definizione di pertinenza dell'abitazione principale / 8

I fabbricati equiparati all'abitazione principale / 9

I soggetti passivi IMU e TASI / 16

Il proprietario / 16

Il titolare del diritto di usufrutto / 16

Il titolare del diritto di uso / 16

Il titolare del diritto di abitazione / 16

Il titolare del diritto di enfiteusi / 18

Il titolare del diritto di superficie / 19

Il locatario finanziario / 19

Il concessionario di area demaniale / 22

Il detentore / 22

La soggettività passiva in ipotesi di eredità giacente / 22

La soggettività passiva per gli alloggi assegnati dalla cooperativa con patto di futura vendita / 25

La soggettività passiva nel contratto di anticresi / 25

La soggettività passiva per gli immobili in multiproprietà / 25

La soggettività passiva in ipotesi di operazioni straordinarie di impresa / 26

La soggettività passiva in ipotesi di trust / 27

I fabbricati delle cc.dd. “categorie fittizie” / 27

L'elenco delle categorie fittizie / 27

Le aree urbane (F/1) / 28

I fabbricati collabenti (F/2) / 28

I fabbricati in corso di costruzione (F/3) / 28

I fabbricati in corso di definizione (F/4) / 29

I lastrici solari (F/5) / 29

I fabbricati in attesa di dichiarazione (F/6) / 29

Esclusioni, esenzioni e riduzioni: differenze tra Imu e Tasi / 30

Introduzione / 30

Le esclusioni / 30

Le esenzioni / 32

Le riduzioni / 35

Le agevolazioni Imu per i terreni montani / 37

L'esenzione Imu e Tasi per gli enti non commerciali / 41

La definizione di abitazione principale e pertinenza ai fini IMU e TASI

Il trattamento ai fini Imu e Tasi

Il materia di Imposta municipale propria (Imu) e Tributo per i servizi indivisibili (Tasi) il legislatore ha riservato un trattamento di favore ai fabbricati adibiti ad abitazione principale; ne deriva, quindi, la necessità della corretta individuazione della predetta fattispecie.

In particolare, per l'Imu, con riferimento all'annualità d'imposta 2012, è stata prevista una aliquota agevolata, nella misura compresa tra il 2 ed il 6 per mille, una detrazione fissa pari ad € 200,00 su base annua (elevabile fino a concorrenza dell'imposta dovuta) nonché una maggiorazione di detrazione pari ad € 50,00 per ciascun figlio (fino ad un massimo di € 400,00 su base annua) di età non superiore a 26 anni purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'abitazione principale del soggetto passivo. Per l'anno d'imposta 2013, invece, l'imposta non era dovuta (eccetto la c.d. "mini Imu") in quanto è stata prima cancellata la rata di acconto e successivamente quella di saldo (la predetta agevolazione riconosciuta per l'anno 2013 non si applica ai fabbricati che, ancorché adibiti ad abitazione principale, sono censiti in catasto in una delle categorie A/1, A/8 o A/9; per detti immobili si applica l'imposta con le medesime modalità previste per l'anno 2012). Infine, a partire dall'annualità d'imposta 2014, le abitazioni principali sono state escluse dall'applicazione dell'Imu (anche in questo caso l'agevolazione non si applica alle abitazioni principali accatastate in A/1, A/8 o A/9 che, intanto, sempre a partire dal 2014 non godono più della ricordata maggiorazione della detrazione, in quanto la norma la limitava ai primi 2 anni di applicazione dell'imposta).

Per la tasi, invece, il legislatore non ha previsto una aliquota agevolata ed una detrazione a favore delle abitazioni principali lasciando, pertanto, la scelta ai Comuni (naturalmente rinunciando al relativo gettito); per le annualità d'imposta 2014 e 2015 è stata soltanto prevista una detrazione obbligatoria (la quantificazione è stata rimessa alla discrezionalità del Comune) da riconoscere in ipotesi di utilizzo della extra leva fiscale (fino allo 0,8 per mille) prevista dal legislatore per ristorare gli Enti della perdita di gettito per effetto della introduzione della esclusione dall'Imu delle abitazioni principali. A partire dal 2016, invece, al pari di quanto già fatto per l'Imu da 2014, è stata introdotta la esclusione dei fabbricati in oggetto anche dalla Tasi (anche questa volta senza riconoscere l'agevolazione alle abitazioni principali di categoria catastale A/1, A/8 o A/9).

La definizione di abitazione principale

La definizione di abitazione principale è contenuta nel comma 2 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011.

In particolare, 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.

Esempi:

Scissione nuclei familiari

(in assenza di separazione legale)

Caso 1:

- il marito è proprietario dell'abitazione A e la moglie è proprietaria dell'abitazione B
- ognuno dimora abitualmente e risiede anagraficamente nell'abitazione di propria proprietà
- le abitazioni sono ubicate nelle stesso Comune

Solo un'abitazione può essere considerata principale: obbligo di dichiarazione da parte del contribuente che beneficia dell'agevolazione

Caso 2:

- il marito è proprietario dell'abitazione A e la moglie è proprietaria dell'abitazione B
- ognuno dimora abitualmente e risiede anagraficamente nell'abitazione di propria proprietà
- le abitazioni sono ubicate in Comuni diversi

Entrambe le abitazione sono considerate principali

Caso 3:

- il marito e la moglie sono contitolari delle abitazioni A e B
- Il marito dimora abitualmente e risiede anagraficamente nell'abitazione A e la moglie dimora abitualmente e risiede anagraficamente nell'abitazione B
- le abitazioni sono ubicate nello stesso Comune

Solo un'abitazione può essere considerata principale:

- obbligo di dichiarazione da parte del contribuente che beneficia dell'agevolazione
- qualora l'abitazione principale fosse la A:
 - per il marito l'abitazione A si considera principale mentre quella B no
 - per la moglie nessuna delle due è da considerarsi abitazione principale

Caso 4:

- il marito e la moglie sono contitolari delle abitazioni A e B
- Il marito dimora abitualmente e risiede anagraficamente nell'abitazione A e la moglie dimora abitualmente e risiede anagraficamente nell'abitazione B
- le abitazioni sono ubicate in Comuni diversi

Per il marito l'abitazione A si considera principale mentre quella B no

Per la moglie l'abitazione B si considera principale mentre quella A no

Gli immobili contigui

Una deroga al criterio dell'accatastamento unitario è rappresentata dal caso dei cc.dd. "immobili contigui uniti ai fini fiscali".

Come chiarito dalla nota della Direzione Centrale del Catasto 21 febbraio 2002, n. 15232 in questo caso:

- le singole unità mantengono i rispettivi identificativi catastali;
- l'accatastamento viene fatto dichiarando le singole unità come porzioni di unità immobiliari;
- in ciascun accatastamento viene specificato con quale altra unità immobiliare l'immobile è unito ai fini fiscali (si può verificare dalla visura catastale e, comunque, dal Docfa);
- la categoria e la classe vengono attribuite a ciascuna porzione di unità immobiliare considerando le unità immobiliari nel loro complesso;
- la rendita viene attribuita a ciascuna porzione di unità immobiliare in ragione delle rispettive consistenze (minimo 1 vano per ciascuna porzione di unità immobiliare);
- graficamente (per ciascuna planimetria) vengono riportate le unità immobiliari nel loro complesso e la parte relativa alla singola porzione di unità immobiliare viene tratteggiata

Dette unità immobiliari, ancorché distintamente censite in catasto, sono da considerare abitazione principale; la eventuale detrazione spetta, comunque, una sola volta

La definizione di pertinenza dell'abitazione principale

Lo stesso trattamento agevolato previsto per l'abitazione principale si estende alle sue pertinenze.

La definizione di pertinenza dell'abitazione principale è contenuta nello stesso comma 2 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011. In particolare, per tali si intendono esclusivamente i fabbricati classificati nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di una unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

Come chiarito dal Ministero dell'economia e delle finanze con la circolare 18 maggio 2012, n. 3DF, con il regolamento, il Comune non può fornire una diversa definizione di pertinenze, inoltre nel computo delle pertinenze devono essere considerate anche quelle accatastate unitamente all'abitazione, pertanto se insieme alla casa sono accatastate una cantina ed una soffitta (entrambe accatastabili in C/2), si considera pertinenza soltanto un'altra unità C/6 ovvero C/7.

In tema di pertinenze dell'abitazione principale, si ricorda che un C/2, un C/6 o un C/7 box può essere pertinenza solo se c'è l'abitazione principale; pertanto se l'abitazione principale è posseduta da un soggetto A e il fabbricato "C" da un soggetto B non può aversi pertinenze.

Invece, un C/2, un C/6 o un C/7 può anche essere pertinenza di più abitazioni. In ipotesi, ad esempio, di due abitazioni possedute da due soggetti diversi e di un unico garage, quest'ultimo può essere pertinenza di entrambe le abitazioni.

I fabbricati equiparati all'abitazione principale

Il medesimo trattamento agevolato previsto per le abitazioni principali si estende a tutti quei fabbricati che in base alla legge ovvero a seguito di disposizioni regolamentari dei Comuni sono equiparati alle abitazioni principali.

Tra questi si annoverano:

- le abitazioni di anziani o disabili;
- le abitazioni dei cittadini italiani residenti all'estero;
- le abitazioni concesse in comodato d'uso gratuito;
- le abitazioni ex coniugali;
- le abitazioni appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa e gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP;
- gli alloggi sociali;
- le abitazioni degli appartenenti alle forze armate.

Le abitazioni di anziani o disabili.

Fino alla annualità d'imposta 2013 la disciplina è contenuta nel comma 10 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011 mentre a partire dall'anno d'imposta 2014 nel comma 2 dello stesso articolo 13.

In particolare, le predette norme dispongono che il Comune può 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.

Pertanto, per accedere alla agevolazione è necessario che si verifichino contemporaneamente le seguenti condizioni:

- possesso a titolo di proprietà o di usufrutto (no altri diritti reali di godimento);
- residenza in istituti di ricovero o sanitari (ricovero permanente);
- l'abitazione non deve essere locata (può essere utilizzata a diverso titolo).

Le abitazioni dei cittadini italiani residenti all'estero

Fino alla annualità d'imposta 2013 la disciplina è contenuta nel comma 10 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011 mentre a partire dall'anno d'imposta 2014 nel comma 2 dello stesso articolo 13 nonché nell'art. 9bis del decreto legge n. 47 del 2014.

In particolare, la norma disponeva (fino al 2013) che il Comune poteva considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o usufrutto in Italia, a condizione che non risultasse locata.

Pertanto, le condizioni richieste erano le seguenti:

- possesso da parte del cittadino italiano non residente in Italia (non richiesta iscrizione all'Aire);
- possesso a titolo di proprietà o di usufrutto (no altri diritti reali di godimento);
- l'abitazione non doveva essere locata (poteva essere utilizzata a diverso titolo).

Tuttavia, la predetta possibilità di equiparazione all'abitazione principale con regolamento comunale è stata abrogata a partire dall'annualità d'imposta 2014 senza, però, prevedere (come, invece, accaduto a partire dall'anno d'imposta 2015) la equiparazione per legge; pertanto, per detto anno (il 2014) le abitazioni in oggetto sono da considerare "altri fabbricati" (l'eventuale disposizione regolamentare non abrogata si disapplica per effetto della cancellazione del potere di assimilare disposta dalla legge).

Come sopra accennato, a partire dall'annualità d'imposta 2015, invece, il legislatore ha disposto la equiparazione per legge all'abitazione principale. Tuttavia, detta equiparazione è stata riconosciuta soltanto al possesso di nuovi ed ulteriori requisiti fino al 2013 non previsto. Infatti, la norma dispone che 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.

Come si può notare, quindi, per godere della nuova agevolazione (limitatamente ad una sola abitazione) è necessario il possesso contemporaneo delle seguenti condizioni:

- possesso a titolo di proprietà o di usufrutto (no altri diritti reali di godimento);
- possesso da parte del cittadino italiano non residente in Italia e iscritto all'Aire;
- essere già pensionato nel Paese di residenza;
- l'abitazione non deve essere locata o data in comodato d'uso (può essere utilizzata a diverso titolo).

Si ricorda che in caso di possesso di detti requisiti, oltre alla equiparazione all'abitazione principale, è prevista la riduzione di 2/3 della eventuale Tasi dovuta.

La nuova equiparazione è stata oggetto di interpretazione ministeriale con la risoluzione 26 giugno 2015, n. 6/DF. In particolare, il Ministero ha affermato che non è necessario che l'immobile sia ubicato nello stesso Comune in cui il soggetto è iscritto all'Aire e che l'agevolazione si applica per le seguenti pensioni:

- pensioni in convenzione internazionale, nelle quali la contribuzione versata in Italia si totalizza con □quella versata in un Paese estero (è una pensione per entrambe le componenti a carico dei due Stati);
- pensioni autonome italiane e pensioni estere;
- per qualsiasi tipologia di pensione, anche, ad es., per quella di invalidità.

Di contro, l'agevolazione non si applica:

- per le pensioni italiane;
- se la pensione è erogata da un Paese diverso da quello di residenza del soggetto.

Le abitazioni concesse in comodato d'uso gratuito.

La disciplina delle abitazioni concesse in comodato d'uso gratuito ha subito importanti modifiche negli ultimi anni e, di recente, con la legge di stabilità 2016.

In particolare, diversamente da quanto accaduto nell'Ici dal 1998 al 2011, con la introduzione dell'Imu il legislatore, in un primo momento (per l'anno d'imposta 2012 e per il primo semestre 2013) non aveva riconosciuto ai Comuni il potere di assimilare ad abitazione principale quelle concesse in comodato d'uso gratuito ai propri parenti.

Relativamente al secondo semestre 2013, però, per effetto della disposizione contenuta nell'art. 2bis del decreto legge n. 102 del 2013, i Comuni hanno potuto nuovamente (come già previsto per l'Ici) disporre la equiparazione con regolamento comunale. Questa volta, però, non erano equiparabili le abitazioni censite nelle categorie catastali A/1, A/8 ed A/9, l'equiparazione poteva essere prevista limitatamente alle abitazioni concesse in comodato d'uso gratuito a parenti in linea retta di primo grado (genitori/figli), il comodatario doveva utilizzare il fabbricato come sua abitazione principale, in caso di concessione in comodato d'uso gratuito di più unità l'agevolazione era limitata ad una unità (a scelta del contribuente) e il Comune poteva definire i criteri e le modalità applicative, ivi compreso il limite (ISEE) al quale subordinare la fruizione del beneficio.

Detta norma è stata sostituita, per le annualità d'imposta 2014 e 2015, da quella contenuta nel comma 2 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011. Rispetto al 2013 la nuova disposizione prevedeva la equiparabilità anche delle abitazioni censite nelle categorie catastali A/1, A/8 ed A/9 e la introduzione obbligatoria di una delle seguenti due limitazioni (a scelta del Comune):

- fino ad € 500,00 di rendita catastale;
- fino ad € 15.000,00 di valore Isee del nucleo familiare del comodatario.

Opzione a):

Il Comune equipara fino ad € 300

L'abitazione ha una rendita di € 700

Imu: calcolata solo su € 400 applicando l'aliquota per "altri fabbricati"

Tasi: calcolata su € 300 come "abitazione principale" e su € 400 come "altro fabbricato"

Opzione b):

Il Comune equipara fino a € 10.000 di ISEE

L'abitazione ha una rendita di € 700

Caso 1): ISEE di € 9.000

Caso 2): ISEE di € 11.000

Caso 1)

Imu: non dovuta

Tasi: calcolata su € 700 come "abitazione principale"

Caso 2)

Imu: calcolata su € 700 come "altro fabbricato"

Tasi: calcolata su € 700 come "altro fabbricato"

La descritta disciplina è stata profondamente riformata a partire dall'anno d'imposta 2016. Le disposizioni contenute nelle lettere a) e b) del comma 10 dell'art. 1 della legge 28 dicembre

2015, n. 208, infatti, hanno modificato i commi 2 e 3 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011, cancellando il potere dei Comuni di procedere alla assimilazione ad abitazione principale e riconoscendo, per legge, la riduzione del 50% della base imponibile.

In particolare, le predette norme hanno eliminato il potere del Comune di assimilare, con regolamento comunale, all'abitazione principale quella concessa in comodato. Sul punto il Mef, con la risoluzione 17 febbraio 2016, n. 1/DF ha precisato che dal 2016 i Comuni non possono più prevedere l'assimilazione all'abitazione principale. *“Infatti, l'esercizio della predetta facoltà determinerebbe l'esenzione sia dall'IMU (omissis) sia dalla TASI”*.

Pertanto, a partire dal predetto 2016, il Comune può soltanto prevedere una aliquota agevolata, nel limite del 4,6 per mille, per gli immobili concessi in comodato, la eventuale aliquota agevolata è compatibile con la nuova agevolazione prevista per gli immobili concessi in comodato e se la predetta aliquota agevolata è stata prevista per l'anno d'imposta 2015, non è possibile eliminarla o aumentarla per il 2016 in quanto la stessa legge di stabilità 2016 ha introdotto il blocco della leva fiscale del Comune per il medesimo anno. Pertanto, non può più parlarsi di abitazione principale, bensì di “altro fabbricato”.

Detto fabbricato, però, gode della riduzione del 50% della base imponibile (al pari di quanto già previsto per i fabbricati divenuti inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati nonché dei fabbricati di interesse storico-artistico).

Per poter accedere a detta agevolazione, però, è necessario possedere contemporaneamente i seguenti requisiti:

- vi deve essere un comodato tra parenti in linea retta di 1° grado (genitori/figli);
- il contratto di comodato deve essere registrato. Come chiarito dall'Ifel con le Faq del 24 febbraio 2016, la registrazione di un contratto di comodato prima del 2016 conserva efficacia salvo che non sia sottoposto a termine (in tal caso alla scadenza deve essere nuovamente registrato).

Il comodato può essere:

- scritto: è soggetto a registrazione entro 20 giorni dalla data di stipula

- verbale:

- **è soggetto a registrazione solo se enunciato in un altro atto sottoposto a registrazione**
- **è, comunque, soggetto a registrazione per godere dell'agevolazione Imu/Tasi (Modello 69)**

Costi:

imposta di registro: € 200

imposta di bollo: € 16 ogni 4 facciate scritte e, comunque, ogni 100 righe

Sul punto, si evidenzia che la registrazione è condizione necessaria (insieme alle altre) per godere della agevolazione, il momento della registrazione, però, non rileva ai fini della decorrenza (mensile) dell'agevolazione; a tal fine rileva la data di stipula del contratto (per i contratti verbali rileva la data di conclusione).

Stipula	Registrazione	Residenza	Decorrenza agevolazione
10 gennaio 2016	30 gennaio 2016	10 gennaio 2016	Gennaio 2016
10 gennaio 2016	30 aprile 2016	10 gennaio 2016	Gennaio 2016
10 gennaio 2016	30 aprile 2016	2 marzo 2016	Marzo 2016

In senso conforme Mef (Risoluzione 17/02/16, n. 1/DF) e Ifel (Faq 24/02/16).

Ulteriori requisiti per godere della riduzione del 50% della base imponibile sono:

- il comodatario deve utilizzare l'immobile "*come abitazione principale*" (l'espressione "*come abitazione principale*" è utilizzata in senso "atecnico", sta a significare che il comodatario deve vivere nell'abitazione oggetto di comodato);
- il comodante deve risiedere anagraficamente e dimorare abitualmente nello stesso Comune in cui è ubicato l'immobile concesso in comodato (anche in una abitazione per la quale non vanta diritti reali di godimento);
- il comodante deve possedere un solo immobile in Italia, tuttavia è previsto che il comodante possa possedere, nello stesso Comune ove è ubicato l'immobile dato in comodato, anche la propria abitazione principale (e le sue pertinenze, nei limiti di un C/2, un C/6 ed un C/7).

Come chiarito dall'Ifel (Faq 24/02/16):

- nel "possesso" non rientrano gli immobili per i quali si possiede solo la nuda proprietà;
- nel "possesso" rientrano anche gli immobili inagibili.

Cosa si intende per possesso di un unico immobile?

Interpretazioni Mef (Risoluzione 17/02/16, n. 1/DF) e Ifel (Faq 24/02/16)

Ifel (Faq 24/02/16): per immobili si intendono fabbricati, terreni agricoli ed aree edificabili. L'interpretazione letterale e restrittiva dovrebbe portare a ritenere che il legislatore abbia voluto fare riferimento al possesso di qualsiasi immobile, anche in quota percentuale

Mef (Risoluzione 17/02/16, n. 1/DF):

- deve intendersi possesso di immobile ad uso abitativo in quanto "*la lett. 0a) si colloca nell'ambito del regime delle agevolazioni riconosciute per gli immobili ad uso abitativo*", con esclusione, quindi, di tutto ciò che non è abitazione (ad es. terreno, negozio, pertinenza, ecc.);
- non deve considerarsi abitativo il fabbricato strumentale all'esercizio dell'attività agricola destinato ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricola nell'azienda.

L'interpretazione del Mef non può essere condivisa sia perché la norma fa riferimento agli immobili (fabbricati, aree edificabili e terreni) sia perché il comma 3 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011 non disciplina riduzioni a favore delle abitazioni ma dei fabbricati ivi riportati.

Ulteriori requisiti da possedere sono:

- entrambi gli immobili (abitazione principale del comodante e immobile concesso in comodato) non devono essere A/1, A/8 o A/9;
- il comodante deve attestare il possesso dei suddetti requisiti nel modello di dichiarazione Imu.

Se oggetto del comodato è una abitazione ed un garage, la riduzione del 50% della base imponibile si applica anche al garage?

Mef (Risoluzione 17/02/16, n. 1/DF): la riduzione del 50% della base imponibile si applica sia all'abitazione sia alle pertinenze concesse in comodato (nei limiti di una unità per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7), ciò in quanto la norma prevede espressamente che il comodatario deve destinare l'immobile a propria abitazione principale.

Ifel (Faq 24/02/16): l'agevolazione si applica a tutte le pertinenze concesse in comodato, senza limiti di una unità per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7.

Se i requisiti sono posseduti solo da chi possiede il 50% dell'immobile concesso in comodato?
Mef (Risoluzione 17/02/16, n. 1/DF) e Ifel (Faq 24/02/16)

L'agevolazione si applica soltanto con riferimento alla relativa quota di possesso.

L'agevolazione si applica anche alla Tasi?

Mef (Risoluzione 17/02/16, n. 1/DF): SI

L'agevolazione si applica anche in ipotesi di comodato tra contitolari?

Ifel (Faq 24/02/16)

NO, perché si utilizza il bene in quanto comproprietario e non comodatario.

Aggiornamento Faq Ifel 21 marzo 2016

Tuttavia, non si rinvencono nella normativa particolari elementi ostativi al diritto ad usufruire dell'agevolazione in commento, qualora i comproprietari rispettino tutti i requisiti previsti dalla norma.

Si ritiene maggiormente conforme la prima interpretazione (quella del 24 febbraio 2016) fornita dall'Ifel.

Le abitazioni ex coniugali.

La disciplina delle abitazioni ex coniugali è contenuta fino all'annualità d'imposta 2013 nel comma 10 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011 e successivamente (dal 2014) nel comma 2 dello stesso art. 13.

In particolare, fino al 2013 il Comune poteva equiparare all'abitazione principale quella posseduta dal soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risultava assegnatario della casa coniugale, a condizione che il soggetto passivo non fosse titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale (la predetta disposizione è stata abrogata a partire dal 2014).

Dall'anno d'imposta 2014, invece, il legislatore ha disposto la assimilazione per legge all'abitazione principale della casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio.

Le abitazioni appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa e gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP.

La disciplina delle fattispecie in oggetto è contenuta per l'anno 2012 nel comma 10 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011, per l'anno 2013 nell'art. 2 del decreto legge n. 102 del 2013 e nell'art. 1 del decreto legge n. 133 del 2014 e, a partire dal 2014, nei commi 2 e 10 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011.

In particolare, per l'anno d'imposta 2012 sia le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari (dal 2016 anche se destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al richiesto requisito della residenza anagrafica) sia gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP (o altra denominazione dell'Ente avente le medesime finalità) non erano equiparate ad abitazione principale e l'imposta era dovuta applicando l'aliquota ordinaria e la detrazione di € 200,00 per ciascuna abitazione (il gettito era interamente devoluto al Comune).

Parimenti, per l'annualità d'imposta 2013, nonostante non si trattava di abitazione principale, al pari di queste ultime, per entrambe le fattispecie è stata prima cancellata la rata di acconto e successivamente quella di saldo. Inoltre, a partire dal secondo semestre 2013, per le sole abitazioni possedute dalle cooperative il legislatore ha disposto l'assimilazione per legge alle abitazioni principali (la medesima agevolazione non è stata prevista per gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP). Pertanto, a partire dal 2014 gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP sono tassati come "altri fabbricati" con riconoscimento della detrazione di € 200,00.

Gli alloggi sociali.

La disciplina degli alloggi sociali è contenuta nel comma 2 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011 e nel comma 4 dell'art. 2 del decreto legge n. 102 del 2013.

In particolare, a partire dall'annualità d'imposta 2014 è prevista la loro equiparazione all'abitazione principale.

I fabbricati in oggetto sono quelli di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008.

Si tratta degli alloggi adibiti ad uso residenziale, in locazione permanente, che svolgono la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato

Nella predetta definizione rientrano i fabbricati realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, finanziati con contributi o altre forme di agevolazioni pubbliche - quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico - destinati alla locazione temporanea per almeno 8 anni ed anche alla proprietà

Il canone di locazione dell'alloggio sociale è definito dalle regioni, in concertazione con le Anci regionali, in relazione alle diverse capacità economiche degli aventi diritto, alla composizione del nucleo familiare e alle caratteristiche dell'alloggio.

Il canone di locazione dell'alloggio sociale non può superare quello derivante dai valori risultanti dagli accordi locali sottoscritti ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (c.d. "locazioni a patti concordati") ovvero, qualora non aggiornati, il valore determinato ai sensi dell'art. 3, comma 114, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (c.d. "locazioni a canoni speciali").

Le abitazioni degli appartenenti alle forze armate.

La disciplina è contenuta per l'anno 2013 nell'art. 2 del decreto legge n. 102 del 2013 e nell'art. 1 del decreto legge n. 133 del 2014 mentre a decorrere dal 2014 nel comma 2 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011.

In particolare è previsto che, a decorrere dal secondo semestre 2013, non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica ad un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente:

- alle Forze armate (esercito, marina ed aeronautica);
- alle Forze di polizia ad ordinamento militare (carabinieri e guardia di finanza);
- alle Forze di polizia ad ordinamento civile (polizia di stato, polizia penitenziaria e forestale);
- al Corpo nazionale dei vigili del fuoco;

- alla carriera prefettizia.

Pertanto, per l'anno 2012 l'Imu è dovuta applicando l'aliquota stabilita per gli "altri fabbricati".

Per l'Imu 2013:

- l'acconto è dovuto come "altro fabbricato";
- il saldo non dovuto (l'agevolazione non si applica ai fabbricati censiti nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9).

A partire dal 2014, sia per l'Imu sia per la Tasi i fabbricati in oggetto (compreso quelli accatastati nelle categorie A/1, A/8 ed A/9) sono assimilati per legge alle abitazioni principali.

I soggetti passivi Imu e Tasi

Il proprietario

Ai sensi dell'art. 832 del codice civile, il proprietario è il soggetto che gode e dispone degli immobili, in modo pieno ed esclusivo, entro i limiti e con l'osservanza degli obblighi stabiliti dall'ordinamento giuridico.

Il titolare del diritto di usufrutto

Ai sensi dell'art. 981 del codice civile, il titolare del diritto di usufrutto è il soggetto che usa e gode di un immobile a tempo determinato (non può eccedere la sua vita ovvero non può essere superiore a 30 anni in caso di costituzione a favore di una persona giuridica), traendone ogni utilità che lo stesso è in grado di fornire e rispettandone la destinazione economica.

Usufrutto è anche il diritto, costituito *ope legis*, a favore dei genitori sui beni dei figli minori (artt. 324 e 325 del codice civile con le limitazioni ivi previste).

Il diritto si prescrive a causa del non uso per un periodo ininterrotto di 20 anni.

Il titolare del diritto di uso

Ai sensi dell'art. 1021 del codice civile, il titolare del diritto di uso è il soggetto che utilizza l'immobile godendone i frutti limitatamente a quelli necessari al soddisfacimento dei bisogni propri e della propria famiglia (da determinare d'accordo tra le parti o dal giudice in considerazione della condizione sociale dell'utente), senza possibilità di cedere a terzi, ad alcun titolo, detto diritto.

Il diritto si prescrive a causa del non uso per un periodo ininterrotto di 20 anni.

Il titolare del diritto di abitazione

Ai sensi dell'art. 1022 del codice civile, il titolare del diritto di abitazione è il soggetto che gode di una casa limitatamente ai bisogni propri e della propria famiglia.

Sul punto si ricorda che per la costituzione del diritto di abitazione non è necessaria la trascrizione dell'atto e tra "i terzi", ex art. 2644 del c.c., non rientra l'ufficio tributi. A tal fine, può

essere utile la sentenza della Corte di Cassazione, sez. III, 12 dicembre 2003, n. 19058 secondo la quale: "*La trascrizione non è un istituto di pubblicità costitutiva, bensì dichiarativa, e come tale ha la funzione di rendere opponibile l'atto ai terzi onde dirimere il conflitto tra più acquirenti dello stesso bene, senza incidere sulla validità ed efficacia dell'atto stesso. Configurandosi come un onere, essa è, pertanto, un "quid pluris" rispetto all'atto trascrivendo, cosicché, ove essa sia necessaria ad integrare una qualsiasi fattispecie normativa, deve essere oggetto di esplicita previsione (omissis)*".

In ipotesi di successione *mortis causa* al coniuge superstite spetta, secondo quanto previsto dall'art. 540 del codice civile, il diritto di abitazione sull'alloggio adibito a dimora coniugale e sulle sue pertinenze, e, quindi, limitatamente a detti immobili, soggetto passivo è esclusivamente il coniuge superstite mentre gli altri eredi rimangono esclusi dalla soggettività passiva fino a quando non si estingue il diritto di abitazione.

Per gli altri immobili (diversi dalla dimora coniugale e dalle sue pertinenze) caduti in successione, invece, soggetti passivi sono tutti gli eredi in ragione delle rispettive quote successorie.

Il diritto di abitazione non può formare oggetto di cessione o di locazione e si prescrive a causa del non uso per un periodo ininterrotto di 20 anni.

Si ricorda, inoltre, che il diritto di abitazione ex art. 540 c.c. non si costituisce se il coniuge deceduto vantava soltanto il diritto di usufrutto. Infatti, l'art. 540 del c.c. presuppone il diritto di proprietà in capo al coniuge defunto (o in comunione con l'altro coniuge); pertanto, se il *de cuius* vantava sull'immobile solo il diritto di usufrutto, il diritto di abitazione non si costituisce (si vedano i principi enunciati nelle sentenze della Corte di Cassazione, sez. II, 22 luglio 1991, n. 8171 e Corte di Cassazione, sez. II, 23 maggio 2000, n. 6691). Nel caso in specie la tutela del coniuge superstite potrebbe esserci con la previsione dell'accrescimento reciproco del diritto di usufrutto.

Infine, si ricorda che l'art. 4, comma 12quies, del decreto legge n. 16 del 2012 ha disposto che ai soli fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e successive modificazioni, nonché all'articolo 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione.

Circa questa ultima norma, il Mef, con la risoluzione 28 marzo 2013, n. 5/DF, ha affermato:

- il soggetto passivo dell'imposta municipale propria è in ogni caso il coniuge assegnatario salvo quando l'immobile era detenuto in locazione;
- l'espressione "*in ogni caso*" deve essere riferita ad ogni caso in cui non vi sia una diversa espressa disposizione;
- l'art. 6 della legge 27 luglio 1978, n. 392 prevede che "*in caso di separazione giudiziale, di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso, nel contratto di locazione succede al conduttore l'altro coniuge, se il diritto di abitare nella casa familiare sia stato attribuito dal giudice a quest'ultimo*", in caso di locazione, la soggettività passiva IMU non si rinviene in capo al coniuge assegnatario; quest'ultimo, infatti, sulla base della previsione della successione nel contratto di locazione, utilizza l'immobile sulla base di un titolo giuridico diverso da quello del diritto reale di abitazione previsto dal comma 12quies dell'art. 4 del decreto legge n. 16 del 2012.

Ne consegue, conclude il Mef, che il coniuge assegnatario è soggetto passivo IMU nel caso in cui l'immobile sia di proprietà, interamente o *pro-quota*, del coniuge non assegnatario ed in quello in cui lo stesso immobile sia stato concesso in comodato agli ex coniugi e non anche in quello in cui l'immobile era detenuto da questi ultimi in locazione.

La predetta interpretazione del Ministero non appare convincente in quanto:

- “*in ogni caso*” non lascia spazio a deroghe (non c'è scritto: “*salva diversa disposizione*” ovvero “*restano ferme le disposizioni previste da ...*”);
- le due disposizioni legislative sono assolutamente differenti:
 - la legge n. 392 del 1978 prevede una successione in un diritto di natura personale;
 - il decreto legge n. 16 del 2012 disciplina una successione in un diritto reale;
 - il caso di “annullamento” del matrimonio non è previsto nella legge n. 392 del 1978.

Inoltre, ai sensi dell'art. 155quater del c.c. anche in caso di comodato quando si assegna la casa ad uno dei coniugi si ha l'assegnazione di un diritto di natura personale.

Invero, “*in ogni caso*” dovrebbe significare:

- ❖ in ciascuna delle quattro casistiche previste dalla legge (separazione, scioglimento, annullamento e cessazione degli effetti civili del matrimonio);
- ❖ ovvero con riferimento a qualunque quota di possesso, a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento, rinvenibile in capo al coniuge non assegnatario.

La *ratio* della disposizione, infatti, è quella di traslare la soggettività passiva, per tutta o parte dell'imposta, dal coniuge non assegnatario a quello assegnatario senza incidere, in alcun modo, sulla soggettività passiva in capo a soggetti “estranei” dal matrimonio.

Pertanto, si propende per la seguente interpretazione:

- coniuge assegnatario in caso di immobile detenuto in locazione o in comodato: no soggetto passivo
- coniuge assegnatario:
 - soggetto passivo: per la sua quota di possesso è per la quota di possesso del coniuge non assegnatario;
 - no soggetto passivo: per le altre quote di possesso.

Sempre con riferimento al diritto di abitazione, lo stesso Mef, con la risposta alla Faq n. 22 del 3 giugno 2014, ha affermato che in ipotesi di assegnazione della casa ex coniugale, il coniuge assegnatario, al pari dell'Imu, è titolare del diritto di abitazione e, indipendentemente dalla quota di possesso dell'immobile, è il solo che paga la TASI con l'aliquota e la detrazione, eventualmente prevista, per l'abitazione principale.

Anche quest'ultima interpretazione non è condivisibile atteso che, come sopra ricordato, la disposizione (per espressa previsione normativa) attiene esclusivamente all'Imu e, quindi, non si applica alla Tasi.

Il titolare del diritto di enfiteusi

Nel precisare che la fattispecie attiene esclusivamente all'Imu, si ricorda che ai sensi degli artt. 956 e seguenti del codice civile, il titolare del diritto di enfiteusi è il soggetto che gode di un

fondo, per un periodo di almeno 20 anni, con l'obbligo di pagare un canone periodico, generalmente annuo, e di migliorare il fondo.

Il titolare del diritto di superficie

Ai sensi dell'art. 952 del codice civile, il titolare del diritto di superficie è il soggetto che può costruire un immobile su un suolo di proprietà di un terzo ovvero acquista la proprietà superficaria di una costruzione esistente su un suolo di proprietà di un altro soggetto.

In entrambi i casi la proprietà della costruzione (del superficario) rimane separata da quella del terreno (resta al concedente).

La soggettività passiva per il fabbricato rimane in capo al superficario fino alla scadenza del diritto di superficie, a seguito della quale il proprietario del suolo concesso diventa proprietario del fabbricato realizzato sullo stesso.

Il locatario finanziario

Il locatario finanziario è il soggetto che riceve da un altro soggetto, definito locatore finanziario, un bene per un determinato periodo dietro pagamento di canoni periodici con diritto, da parte del primo, di riscattare il bene alla scadenza pagando un prezzo prestabilito ovvero di restituirlo al locatore.

In materia di Imu:

- il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula del contratto di *leasing* e per tutta la durata dello stesso;
- alla scadenza del contratto:
 - in caso di riscatto: il soggetto passivo è l'ex locatario;
 - in caso di restituzione del bene: il soggetto passivo è il proprietario.

In materia di Tasi:

- il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula del contratto di *leasing* e per tutta la durata dello stesso; per durata del contratto deve intendersi il periodo dalla stipula alla riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna;
- alla scadenza del contratto:
 - in caso di riscatto: il soggetto passivo è l'ex locatario;
 - in caso di restituzione del bene: il soggetto passivo è il proprietario.

Le medesime regole si applicano per il c.d. "*leasing in costruendo*" e per il c.d. "*lease back*".

Leasing: il diverso trattamento tra Imu e Tasi.

Le disposizioni disciplinanti la soggettività passiva in tema di Imu e Tasi sono in parte differenti. Infatti, mentre per l'Imu il comma 1 dell'art. 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 dispone che 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, per la Tasi il comma 672 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 prevede che 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.

	Soggetto passivo Imu	Soggetto passivo Tasi
Prima della stipula del contratto	Proprietario	Proprietario
Durante la vigenza del contratto	Locatario finanziario	Locatario finanziario
Dopo la scadenza del contratto	<ul style="list-style-type: none"> In assenza di riscatto: proprietario In ipotesi di riscatto: proprietario (ex locatario finanziario) 	<ul style="list-style-type: none"> In assenza di riscatto: proprietario In ipotesi di riscatto: proprietario (ex locatario finanziario)

Che succede se il contratto scade o viene risolto (consensualmente o giudizialmente) ma il bene non è riconsegnato?

Tasi: il soggetto passivo rimane il locatario finanziario

Imu: il soggetto passivo è il proprietario

Il diverso trattamento tra Imu e Tasi, infatti, rappresenta una scelta razionale per la diversità della disciplina Imu da quella Tasi, con particolare riferimento al presupposto d'imposta ed ai soggetti passivi

	Imu	Tasi
Natura	Imposta patrimoniale senza vincolo di destinazione	Tributo a copertura dei costi dei servizi indivisibili (di cui gode <i>in primis</i> l'occupante)
Presupposto	Possesso qualificato ex art. 1140 c.c. (non rileva l'occupazione/la detenzione)	Possesso qualificato ex art. 1140 c.c. e la detenzione
Soggetti passivi	Elencazione tassativa (non è previsto il locatario finanziaria in ipotesi di mancata riconsegna)	Non si rileva un rinvio generale all' Imu. Elencazione tassativa, con diversità rispetto all' Imu (è previsto il locatario finanziaria in ipotesi di mancata riconsegna, perché rileva anche il detentore senza titolo)

Nel periodo intercorrente tra la scadenza o la risoluzione del contratto e la effettiva riconsegna del bene, la convinzione della soggettività passiva Imu in capo al proprietario deriva dalle seguenti circostanze:

- per la Tasi vi è stata una deroga espressa al concetto civilistico di durata del contratto, per l'Imu no; si ricorda che la durata "civilistica" del contratto: periodo intercorrente tra la stipula e la cessazione per scadenza naturale o risoluzione anticipata (anche se non vi è la riconsegna del bene);
- la inapplicabilità all'Imu della disposizione emanata in materia di Tasi:

- non può trovare applicazione l'analogia in quanto il legislatore ha elencato tassativamente i soggetti passivi Imu e Tasi;
 - con la legge n. 147 del 2013 non si è operato una modifica organica dei tributi comunali; invero, la ricordata norma disciplina esclusivamente la Tari e la Tasi, in quanto l'Imu, ancorché è una componente della Luc, continua ad essere disciplinata dalle sue regole (c.703 dell'art.1 della stessa L. n. 147 del 2013);
 - in ogni caso, la previsione Tasi non è applicabile alle annualità 2012 e 2013 stante la natura innovativa e non interpretativa della disposizione.
- circa la previsione nel decreto ministeriale 30 ottobre 2012 (istruzioni per la dichiarazione Imu) dell'obbligo di presentare la dichiarazione entro 90 gg dalla riconsegna del bene:
 - il decreto ministeriale non può determinare i soggetti passivi (riserva di legge assoluta ex art. 23 della Costituzione);
 - il paragrafo 1.4 delle predette istruzioni non tratta del caso (eccezionale) della mancata riconsegna del bene, bensì (e non potrebbe fare altrimenti) della casistica ordinaria della scadenza del contratto con (naturale) riconsegna del bene, coincidente con la scadenza del contratto.

Sul punto l'Ifel, con la risoluzione 4 novembre 2013 n. 4, ha affermato che la mancata riconsegna del bene non comporta la permanenza della soggettività passiva Imu in capo al locatario finanziario, ma va risolta facendo riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 1591 e 1526 c.c., che prevedono in capo alla società di *leasing* il diritto di un equo compenso per l'uso dei fabbricati oltre al risarcimento del danno.

Alla data di formazione del presente scritto, si registrano i seguenti orientamenti della giurisprudenza di merito:

- CTP di Perugia, sez. I, sentenza n. 207 del 2015: in caso di mancata restituzione il soggetto passivo è la società di *leasing*:
 - non può, infatti, applicarsi la disposizione dettata in materia di Tasi, in quanto è riferita ad un diverso tributo e, pertanto, non può avere la valenza di norma interpretativa in materia di Imu;
 - le istruzioni per la dichiarazione Imu affermano che nel caso di risoluzione anticipata del contratto di locazione finanziaria, la società di *leasing* è il nuovo soggetto passivo e il locatario ha cessato di esserlo, a nulla valendo il verbale di riconsegna del complesso immobiliare;
- CTP di Como, sez. II, sentenza n. 146 del 2016: in caso di mancata restituzione il soggetto passivo è la società di *leasing*:
 - non può applicarsi la disposizione dettata in materia di Tasi, in quanto è riferita ad un diverso tributo e, pertanto, non può avere la valenza di norma interpretativa in materia di Imu;
 - la detenzione senza titolo (a seguito della cessazione del contratto per inadempimento ex clausola risolutiva espressa indicata nel contratto ed ex art. 1456 c.c.) non comporta la proroga del contratto che, quindi, è da considerarsi cessato;
- CTP di Reggio Emilia sentenza n. 218 del 2016: in caso di mancata restituzione il proprietario/locatore non può essere considerato soggetto passivo, perché fino alla formale riconsegna dell'immobile non gode del suo possesso

- in considerazione che il presupposto dell'imposta è il possesso dell'immobile, senza quest'ultimo non scatta il presupposto dell'imposta.

Quest'ultima sentenza non è condivisibile in quanto i giudici danno rilievo alla disponibilità del bene anziché al possesso qualificato. Se fosse vera la tesi della CTP ogni volta che mancherebbe la disponibilità non si realizzerebbe il presupposto d'imposta e, pertanto, non sarebbe dovuto il versamento (si pensi, ad esempio, ad un alloggio occupato senza titolo).

Il concessionario di area demaniale

Il concessionario di area demaniale è il soggetto che ha il diritto, derivante da un atto amministrativo stipulato con un ente pubblico, di utilizzare, in modo esclusivo ed a determinate condizioni, per un periodo limitato, l'area demaniale con la possibilità di costruirvi un fabbricato ovvero un fabbricato già esistente sulla stessa.

Il Concessionario è soggetto passivo indipendentemente dalla tipologia dell'atto concessorio.

Oggetto dell'imposta è il fabbricato costruito sull'area demaniale (ovvero già esistente).

L'area demaniale è esclusa dall'applicazione dell'Imu e della Tasi

Il detentore

Con riferimento all'Imu:

- il detentore non è soggetto passivo;
- ciascun possessore risponde in ragione della propria quota di possesso e di destinazione (più obbligazioni tributarie);

Con riferimento alla tasi, invece,

- in ipotesi di pluralità di possessori: unica obbligazione tributaria (solidale);
- in ipotesi di uno o più possessori e uno o più detentori: due obbligazioni tributarie:
 - per ciascuna obbligazione vi è solidarietà;
 - non vi è solidarietà tra le due obbligazioni;
 - possessori: dal 70% al 90% (90% in assenza di scelta del Comune);
 - detentori: dal 10% al 30% (10% in assenza di scelta del Comune).

Sul punto il Mef, con la risposta alla Faq n. 19 del 3 giugno 2014, ha affermato che nelle ipotesi di assimilazione all'abitazione principale per legge o per regolamento, l'obbligo di versamento TASI ricade interamente sul proprietario e non sull'occupante. Ad esempio, l'imposta, in capo alla cooperativa edilizia a proprietà indivisa deve essere versata dalla cooperativa (come abitazione principale), mentre nulla è dovuto dal socio.

La predetta interpretazione non è condivisibile in quanto, come sopra ricordato, nel caso in specie l'occupante/detentore è diverso dal titolare del diritto reale di godimento.

Lo stesso Mef, con la risposta alla Faq n. 17 del 3 giugno 2014, ha affermato che nel caso di abitazione principale parzialmente locata (ad es. viene locata una camera), l'imposta deve essere calcolata come abitazione principale e deve essere ripartita tra il proprietario e l'occupante sulla base delle percentuali stabilite dal Comune.

Anche detta interpretazione non è condivisibile in quanto l'obbligazione in capo all'occupante/detentore nasce esclusivamente in ipotesi di non occupazione dell'immobile da parte del titolare del diritto reale di godimento.

Circa il detentore, infine, si ricorda che il comma 673 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 dispone che in caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TASI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie.

Mentre il successivo comma 674 prevede che nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della TASI dovuta per i locali e le aree scoperte di uso comune e per i locali e le aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo

IMU	TASI
Proprietario	Proprietario
	Detentore (a qualsiasi titolo): - no detenzione temporanea (no >6 mesi) - multiproprietà e centri commerciali integrati: versa il gestore dei servizi comuni
Titolare del diritto di usufrutto	Titolare del diritto di usufrutto
Titolare del diritto di uso	Titolare del diritto di uso
Titolare del diritto di abitazione: - coniuge assegnatario	Titolare del diritto di abitazione
Titolare del diritto di enfiteusi	
Titolare del diritto di superficie	Titolare del diritto di superficie
Locatario finanziario	Locatario finanziario (fino alla riconsegna del bene)
Concessionario di area demaniale	Concessionario di area demaniale

La soggettività passiva in ipotesi di eredità giacente

Nel nostro ordinamento con riferimento all'accettazione della eredità è prevista una accettazione espressa, una tacita ed una con beneficio di inventario.

In particolare, si ha accettazione espressa (art. 475 c.c.) quando *“in un atto pubblico o in una scrittura privata, il chiamato all'eredità ha dichiarato di accettarla, oppure ha assunto il titolo di erede. È nulla la dichiarazione di accettare sotto condizione o a termine. Parimenti è nulla la dichiarazione di accettazione parziale di eredità”*.

L'accettazione è, invece, tacita (art. 476 c.c.) quando *“il chiamato all'eredità compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede”* ad esempio riscuote un credito del *de cuius*; si ha accettazione tacita anche quando il chiamato all'eredità cede, vende o dona a terzi i suoi diritti di successione (art. 477 del codice civile) ovvero vi rinuncia dietro pagamento di un corrispettivo (art. 478 del codice civile).

Ai sensi dell'art. 480 c.c. l'accettazione deve avvenire nel termine prescrizione di 10 anni dall'apertura della successione mentre il successivo art. 481 dispone che chiunque vi abbia interesse può chiedere all'autorità giudiziaria la fissazione di un termine entro il quale il chiamato all'eredità deve dichiarare l'accettazione o la rinuncia alla stessa. Trascorso infruttuosamente detto termine, il chiamato all'eredità perde il diritto di accettarla.

Con riferimento alla accettazione con il beneficio dell'inventario (art. 484 e segg. c.c.), invece, bisogna distinguere se:

- il chiamato all'eredità è nel possesso dei beni ereditari:
 - il chiamato deve fare l'inventario dei beni in suo possesso entro 3 mesi dal giorno dell'apertura della successione o da quello della notizia della devoluta eredità ovvero entro il termine più lungo concesso dal tribunale se nel trimestre ha cominciato l'inventario ma non è stato in grado di completarlo; detta proroga, salvo gravi circostanze, non deve eccedere i 3 mesi;
 - trascorso il periodo concesso per la redazione dell'inventario senza che questi sia stato compiuto, il chiamato all'eredità è considerato erede puro e semplice, così come nel caso in cui, redatto l'inventario, il chiamato all'eredità non dichiara, entro il termine di 40 giorni dal compimento dell'inventario, l'accettazione o di rinunciare all'eredità;
- il chiamato non dispone dei beni ereditari:
 - entro il termine prescrizione di 10 anni dall'apertura della successione, può dichiarare di accettare l'eredità col beneficio di inventario. In tal caso, nel termine di 3 mesi da detta dichiarazione, deve compiere l'inventario, salvo la stessa proroga vista sopra per il chiamato all'eredità che è nel possesso dei beni; in mancanza, è considerato erede puro e semplice. Quando, invece, redige l'inventario senza aver dichiarato l'accettazione, deve dichiararla entro 40 giorni dal compimento dell'inventario, in mancanza perde il diritto di accettare l'eredità.

Sul punto si ricorda che la Suprema Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 25 ottobre 2010, ordinanza n. 21101) ha chiarito che:

- *se il "chiamato all'eredità" non ha ancora accettato l'eredità non acquista la qualifica di "erede" e non risponde delle obbligazioni del de cuius; solo a seguito dell'accettazione, infatti, si verifica la "confusione patrimoniale" tra defunto ed erede;*
- *la qualità di erede deve essere dimostrata dall'Ente impositore.*

Pertanto, quando l'eredità è giacente l'attività da svolgere per evitare la decadenza può essere così sintetizzata:

- se vi sono già gli eredi, effettuare la notifica ai singoli eredi ovvero a tutti gli eredi impersonalmente presso l'ultimo domicilio del *de cuius*;
- se non vi sono ancora eredi ma solo chiamati all'eredità, notificare l'atto impositivo a tutti gli eredi impersonalmente presso l'ultimo domicilio del *de cuius* e richiedere, ai sensi dell'art. 481 del codice civile, che venga fissato dal giudice un termine per l'accettazione dell'eredità:
 - se il chiamato all'eredità impugna l'avviso di accertamento, lo stesso può considerarsi erede ai sensi dell'art. 476 del codice civile;

- se il chiamato all'eredità non impugna l'atto impositivo, lo stesso diventa definitivo e si effettua la riscossione coattiva nei confronti dei soggetti che, nel frattempo, sono diventati eredi.

La soggettività passiva per gli alloggi assegnati dalla cooperative con patto di futura vendita

Nella ipotesi di assegnazione di un alloggio di edilizia residenziale pubblica in locazione con patto di futura vendita, l'effetto traslativo della soggettività passiva Imu dalla cooperativa edilizia al socio non si ha al momento della consegna del bene bensì al momento della stipula del contratto di compravendita.

Sul punto la Suprema Corte (Corte di Cassazione, 14 gennaio 2005, n. 654) ha chiarito che non costituendosi un diritto reale di godimento ma soltanto un diritto personale di credito sia al momento della sottoscrizione dell'atto di assegnazione che al momento della consegna del bene, infatti, la soggettività passiva non ricade sull'assegnatario bensì sulla cooperativa edilizia. Soltanto con la stipula dell'atto di compravendita si ha l'effetto traslativo della soggettività passiva dalla cooperativa edilizia al socio.

Relativamente alla Tasi, fino alla stipula del contratto di compravendita sorgono due distinte obbligazioni tributarie, una in capo alla cooperativa quale possessore (dal 70% al 90%) e l'altra in capo all'assegnatario quale detentore (dal 10% al 30%).

La soggettività passiva nel contratto di anticresi

Il creditore anticretico è il soggetto che, a garanzia del proprio credito, acquisisce il diritto di ritenzione dell'immobile fino ad integrale soddisfacimento delle sue ragioni e comunque per un periodo non superiore a 10 anni, godendone i frutti e imputandoli prima agli interessi, se dovuti, e quindi al capitale.

Il Ministero, con la risoluzione 30 marzo 1994, n. 1216, ha affermato che con il contratto di anticresi non si costituisce a favore del creditore anticretico un diritto reale di godimento ma soltanto una garanzia accessoria per il credito vantato. Pertanto soggetto passivo rimane il proprietario del bene e ciò anche se l'art. 1961 del codice civile dispone che: *"il creditore, se non è stato convenuto diversamente, è obbligato a pagare i tributi e i pesi annui dell'immobile ricevuto in anticresi"*, in quanto detta disposizione opera soltanto nel rapporto personale tra creditore e debitore instaurato con il contratto di anticresi, senza riflessi sul rapporto tributario. Se così non fosse, infatti, la soggettività passiva sarebbe illegittimamente rimessa alla volontà delle parti.

Relativamente alla Tasi, per il periodo di ritenzione dell'immobile sorgono due distinte obbligazioni tributarie, una in capo al proprietario quale possessore (dal 70% al 90%) e l'altra in capo al creditore anticretico quale detentore (dal 10% al 30%).

La soggettività passiva per gli immobili in multiproprietà

Come chiarito dalla Suprema Corte (Corte di Cassazione, sez. II, 10 maggio 1997, n. 4088) in ipotesi di multiproprietà azionaria il soggetto passivo non è il singolo socio bensì la società proprietaria degli immobili, mentre in ipotesi di multiproprietà non azionaria tutti i comproprietari sono soggetti passivi in ragione della quota di possesso.

Per l'Imu si ricorda che dal 2013, ai sensi della lettera c-bis del comma 1 dell'art. 1 del decreto legge n. 16 del 2014, il versamento è effettuato da chi amministra il bene.

Mentre per la Tasi il comma 674 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 dispone che il versamento è effettuato dal soggetto che gestisce i servizi comuni.

La soggettività passiva in ipotesi di operazioni straordinarie di impresa

In ipotesi di operazioni straordinarie di impresa la soggettività passiva può essere così schematicamente rappresentata:

❖ Fusione:

Fino al momento della fusione	Soggetti passivi sono le singole società (successivamente fuse) ciascuna per gli immobili sui quali vantano diritti reali di godimento
Dopo la fusione	Soggetto passivo è la società risultante dalla fusione
Per i debiti maturati nel periodo precedente la fusione	Ne risponde la società risultante dalla fusione, la quale acquisisce la titolarità di tutti i rapporti attivi e passivi delle società fuse

❖ Scissione:

Fino al momento della scissione	Soggetto passivo è la "vecchia" società successivamente scissa
Dopo la scissione	Soggetti passivi sono le società risultanti dalla scissione ciascuna limitatamente agli immobili ad essa conferiti
Per i debiti maturati nel periodo precedente la scissione	Vanno recuperati secondo le disposizioni indicate nel progetto di scissione. Se questi nulla disciplina in merito all'assorbimento dei debiti pregressi, ne rispondono in solido tutte le "nuove" società beneficiarie (nel caso di conferimento dell'intero patrimonio della società scissa) ovvero la società scissa e le "nuove" società (nel caso di conferimento parziale del patrimonio della società scissa)

❖ Trasformazione:

Fino al momento della trasformazione	Soggetto passivo è la società con la “vecchia” forma sociale
Dopo la trasformazione	Soggetto passivo è la medesima società pur nella “nuova” forma sociale
Per i debiti maturati nel periodo precedente la trasformazione	Soggetto passivo è sempre il medesimo soggetto giuridico anche se nella sua “nuova” forma sociale

La soggettività passiva in ipotesi di trust

Il *trust* è uno strumento giuridico con il quale il disponente (*settlor* o *grantor*), promotore/istitutore del *trust*, intesta beni immobili ad un amministratore/gestore (*trustee*) che ha il potere/dovere di gestirli secondo le regole del *trust* fissate dal disponente nell'interesse del beneficiario (*beneficiary*) individuato in sede di costituzione del *trust* ovvero in un momento successivo.

Gli effetti tipici del *trust* sono la separazione e la protezione del patrimonio, l'intestazione all'amministratore (che non ne diventa proprietario vero e proprio), la gestione fiduciaria vincolata e responsabilizzata dei beni.

Ancorché il *trust* non è espressamente annoverato tra i soggetti passivi Imu e Tasi, si ritiene che, al pari di quanto stabilito per le imposte sui redditi (dalla lettera c del comma 1 dell'art. 73 del TUIR), la soggettività passiva è in capo al *trust*.

Sul punto si osserva che la CTP di Parma, sez. IV, 6 giugno 2012, n. 89 ha affermato che:

- la soggettività passiva Ici è da rinvenirsi in capo al *trust*;
- *non sono applicabili le agevolazioni previste per le abitazioni principali e per gli enti non commerciali ex lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n.504/92.*

I fabbricati delle cc.dd. “categorie fittizie”

L'elenco delle categorie fittizie

Si ricorda che l'iscrizione in catasto, senza attribuzione di rendita, degli immobili ricompresi nelle cc.dd. “categorie fittizie” viene fatta esclusivamente ai fini inventariali.

Si riporta di seguito l'elenco delle categorie fittizie:

F/1	Aree urbane
F/2	Fabbricati collabenti
F/3	Fabbricati in corso di costruzione
F/4	Fabbricati in corso di definizione
F/5	Lastrici solari
F/6	Fabbricati in attesa di dichiarazione

Le aree urbane (F/1)

Hanno origine dalla demolizione totale di fabbricati censiti al catasto fabbricati (se la demolizione riguarda fabbricati rurali si genera l'area rurale) o dallo stralcio di porzioni di aree di corte pertinenziali di fabbricati.

Prima dello "stralcio" l'area partecipa alla formazione della rendita del fabbricato mentre dopo lo "stralcio" la rendita del fabbricato viene ridotta.

La generazione dell'area urbana (individuata con apposita particella o subalterno) non costituisce, automaticamente, un'area edificabile, per la definizione della quale occorrerà analizzare i requisiti urbanistico/edilizi.

I fabbricati collabenti (F/2)

Sono fabbricati o unità immobiliari che, per le loro caratteristiche di sopraggiunto degrado, non sono più in grado di produrre reddito proprio (inagibili o inabitabili).

Il valore imponibile è determinato in funzione del valore dell'area edificabile con riguardo alle condizioni urbanistico/edilizie e/o dei volumi esistenti.

Sul punto il Consiglio di Stato, con la sentenza n. 1731 del 2010, ha affermato che:

- non sono fabbricati;
- sono aree edificabili;
- dopo il recupero bisogna riaccatastare i fabbricati.

Mentre la Corte di Cassazione, con la sentenza 1 marzo 2013, n. 5166 ha chiarito che il valore del suolo prevale rispetto alla svuotata capacità reddituale del fabbricato e, pertanto, sono da considerare aree edificabili in quanto esprimono un potenziale edificatorio.

I fabbricati in corso di costruzione (F/3)

Le unità immobiliari vengono censite in tale categoria solo per consentire l'inventario ai fini civilistici (passaggio di proprietà, estinzione totale o parziale di mutui, ecc.).

La permanenza delle unità in tale categoria dovrebbe non essere troppo prolungata nel tempo in quanto rispecchia una situazione momentanea.

Se l'intero fabbricato è censito nella categoria F/3 la tassazione deve discendere dall'area edificabile in quanto il complesso immobiliare non risulta ultimato.

Se, invece, parte del complesso è censito con rendita e parte in categoria F/3 la giurisprudenza ritiene non sia possibile assoggettare le unità censite in F/3 a tassazione come aree edificabili (Cassazione n° 10735 del 8/05/2013, n° 22808 del 22/10/2006, n° 23347 del 15/12/2004).

I fabbricati in corso di definizione (F/4)

Le unità immobiliari vengono censite in tale categoria quando non si è a conoscenza dell'esatta estensione dell'unità immobiliare, pertanto in tale categoria rientrano le unità immobiliari facenti parte di fabbricato già ultimato ma che non risultano ancora definite funzionalmente e/o strutturalmente.

La permanenza delle unità in questa categoria dovrebbe non eccedere i 6 mesi (Circolare catastale n. 15232 del 21/02/2002).

L'assoggettabilità ad IMU/TASI non può rientrare nel concetto di area edificabile (trattasi di fabbricato ultimato) ma di fabbricato, la mancanza di rendita catastale, però, può richiedere la determinazione di un valore provvisorio ovvero, secondo parte della dottrina, può portare all'esclusione.

I lastrici solari (F/5)

Rientrano nella categoria le terrazze accessibili e fornite di parapetti che non funga solo da copertura ma che possa consentire la sopraelevazione del fabbricato.

Le unità, se costituenti parti comuni, vengono censite come bene comune censibile, se, invece, sono di pertinenza esclusiva di un alloggio di tali spazi si deve tenere conto in sede di determinazione della rendita dell'unità cui il lastrico solare è asservito.

I lastrici potrebbero essere edificati, nel caso ricorrano i requisiti urbanistico/edilizi, ma l'eventuale edificabilità difficilmente potrebbe essere assoggettabile ad imposizione sia a causa del concetto di pertinenzialità sia a causa della definizione unitaria di fabbricato rispetto all'area (Cassazione n. 10735 del 8/05/2013, n. 22808 del 22/10/2006 e n. 23347 del 15/12/2004).

I fabbricati in attesa di dichiarazione (F/6)

La costituzione della categoria F/6 ha lo scopo di semplificare le procedure di denuncia delle nuove costruzioni al catasto fabbricati.

Alla presentazione del tipo mappale, che definisce la presenza di un fabbricato in corso di costruzione su di un'area, alla nuova particella catastale viene automaticamente attribuita la categoria F/6 al catasto fabbricati nonché l'indicazione dei dati relativi alla proprietà.

Ciò consente di eliminare la problematica relativa ad immobili censiti al catasto terreni come enti urbani e promiscui e inesistenti al catasto fabbricati in quanto al tipo mappale non è seguita la denuncia di accatastamento.

Gli immobili in categoria F/6, in quanto in corso di costruzione, vengono tassati come aree edificabili.

Esclusioni, esenzioni e riduzioni: differenze tra Imu e Tasi

Introduzione

Le esclusioni, le esenzioni e le riduzioni rientrano nella categoria delle agevolazioni per le quali la consolidata giurisprudenza di legittimità ritiene sia ammissibile esclusivamente la interpretazione letterale della norma (c.d. “principio della stretta interpretazione”).

In particolare, mentre le esclusioni attengono a fattispecie che non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta, le esenzioni rappresentano scelte discrezionali del legislatore, nei limiti della manifesta ragionevolezza, per cui immobili che sono comunque imponibili non scontano l'imposta (per le riduzioni, invece, l'imposta è versata in misura inferiore a quella che sarebbe dovuta senza l'agevolazione).

Le esclusioni

Le esclusioni Imu e Tasi possono essere così sinteticamente riportate:

IMU	TASI
Costruzioni che non sono fabbricati	Costruzioni che non sono fabbricati
Abitazione principale, diversa da A/1, A/8 e A/9, e pertinenze (dal 2014)	Abitazione principale, diversa da A/1, A/8 e A/9, e pertinenze (dal 2016)
Anziani e disabili in istituti di ricovero o sanitari (dal 2014) (eventuale) Uso gratuito (dal 2014) (eventuale)	Anziani e disabili in istituti di ricovero o sanitari (dal 2016) (eventuale) Uso gratuito (dal 2016) (eventuale)
Pensionati Aire (dal 2015)	Pensionati Aire (dal 2016)
Coop a proprietà indivise (dal 2014) Alloggio sociale (dal 2014) Casa ex coniugale (dal 2014) Abitazione del militare (dal 2014)	Coop a proprietà indivise (dal 2016) Alloggio sociale (dal 2016) Casa ex coniugale (dal 2016) Abitazione del militare (dal 2016)
Fabbricato strumentale all'esercizio dell'attività agricola (D/10 o con annotazione catastale)	Quota a carico dell'occupante per la sua “abitazione principale”, diversa da A/1, A/8 e A/9, e pertinenze (dal 2016)
	Terreni

Per la definizione delle abitazioni principali e dei fabbricati ad essi equiparati si rinvia a quanto già detto in materia di abitazioni principali.

Relativamente ai fabbricati strumentali allo svolgimento dell'attività agricola, invece, bisogna fare riferimento al comma 3bis dello stesso art. 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557 convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133.

In particolare, si considerano strumentali le costruzioni necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile destinate:

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

Si ricorda, infine, che con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 26 luglio 2012, emanato in attuazione della previsione dell'art. 13, comma 14bis, del decreto legge n. 201 del 2011, sono state stabilite le modalità per l'inserimento negli atti catastali dei requisiti di ruralità.

Nel sostituire le disposizioni contenute nel precedente decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 settembre 2011, il decreto del 26 luglio 2012 ha stabilito che i fabbricati rurali, sia abitativi sia strumentali all'esercizio dell'attività agricola, sono classificati, in base alle regole ordinarie, in una delle categorie catastali del quadro generale di qualificazione. Per i fabbricati, diversi da quelli accatastati in categoria D/10, è apposta una specifica annotazione circa il possesso dei requisiti di ruralità.

Con lo stesso decreto sono stati approvati i nuovi modelli (sostitutivi di quelli del decreto del 14 settembre 2011) da utilizzare per la richiesta di riconoscimento dei requisiti di ruralità (da presentarsi, per i fabbricati diversi da quelli già classificati nella categoria D/10, all'Agenzia del territorio entro il 30 settembre 2012), ivi compresi i modelli di autocertificazione del possesso dei requisiti di ruralità da utilizzarsi per i fabbricati di nuova costruzione ovvero oggetto di variazioni edilizie ovvero che hanno perso o acquisito i requisiti di ruralità.

I chiarimenti applicativi sono stati forniti con la circolare dell'Agenzia del territorio n. 2 del 7 agosto 2012.

Le modalità di presentazione delle domande sono state illustrate con il comunicato dell'Agenzia del territorio dello stesso 7 agosto 2012.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi del comma 5ter dell'art. 2 del decreto legge 31 agosto 2013, n. 102, convertito dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124 le domande di variazione catastale, ai fini del riconoscimento dei requisiti di ruralità, presentate fino al 28 dicembre 2011, hanno effetto fiscale

dal 5° anno antecedente a quello di presentazione della domanda. Detto principio è stato confermato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza 10 gennaio 2014, n. 422.

Per i fabbricati rurali ad uso strumentale all'esercizio dell'attività agricola, diversamente da quando previsto in materia di ICI (erano esclusi dal presupposto dell'imposta), per l'imposta municipale propria in un primo momento non era riconosciuta alcuna agevolazione, eccetto la ricordata aliquota agevolata.

L'art. 4, comma 1 ter, lettera a), del decreto legge n. 16 del 2012, però, modificando il comma 8 dell'art. 9 del decreto legislativo n. 23 del 2011, ha disposto (per le annualità d'imposta 2012 e 2013) l'esenzione per i fabbricati rurali ad uso strumentale se gli stessi sono ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) (l'elenco, rinvenibile al sito www.istat.it/it/archivio/6789, è diverso da quello previsto per l'esenzione dei terreni agricoli ed allegato alla circolare n. 3 del 1993).

Come chiarito con la circolare n. 3/DF del 2012, diversamente da quanto previsto per i terreni agricoli ricadenti in Comuni parzialmente montani, per l'esenzione dei fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività agricola è sufficiente che gli stessi siano ubicati nel Comune parzialmente montano ancorché ricadano nella parte non montana del territorio comunale.

La stessa circolare afferma che per l'individuazione dei fabbricati in oggetto non è necessario che gli stessi siano classificati nella categoria catastale D/10.

A partire dall'anno d'imposta 2014, per effetto della disposizione contenuta nel comma 708 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, i fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività agricola sono esclusi dall'Imu.

Relativamente ai terreni, invece, si osserva che mentre è prevista la imponibilità ai fini Imu, per la Tasi il legislatore ha stabilito la loro esclusione dal campo di applicazione del tributo.

Infine, per quanto concerne le costruzioni che non sono fabbricati secondo la normativa catastale, si ricorda che il comma 3 dell'art. 3 del decreto 2 gennaio 1998, n. 28 stabilisce che non costituiscono oggetto di inventariazione, a meno di una ordinaria autonoma suscettibilità reddituale:

- i manufatti con superficie coperta inferiore a 8 metri quadrati
- le serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale
- le vasche per acquicoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni
- i manufatti isolati privi di copertura
- le tettoie, i porcili, i pollai, i casotti, le concimaie, i pozzi e simili di altezza inferiore a 1,80 metri, purché di volumetria inferiore a 150 metri cubi
- i manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo

Le esenzioni

Gli immobili esenti sia da Imu sia da Tasi sono:

- gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

Non godono della esenzione gli immobili:

- ✓ non destinati esclusivamente a compiti istituzionali;
 - ✓ destinati a compiti istituzionali di un soggetto, ancorché pubblico, diverso dal possessore;
 - ✓ destinati a compiti istituzionali dall'Ente pubblico ma non dallo stesso posseduti a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento;
- i fabbricati classificati o classificabili nelle categoria catastale E di cui si riporta l'elenco:

E/1	Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei
E/2	Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio
E/3	Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche
E/4	Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche
E/5	Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze
E/6	Fari, semafori, torri per rendere d'uso pubblico l'orologio comunale
E/7	Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti
E/8	Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia
E/9	Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E

Si ricorda che, ai sensi del comma 40 dell'art. 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, in categoria E non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale;

- i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art.5-bis del DPR 29.09.73, n.601:
 - si tratta di immobili interamente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche, per i quali al possessore non deriva alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile;
- i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto:
 - vi rientrano anche gli immobili destinati a:
 - ✓ oratorio (art. 2 della legge n. 206 del 2003);
 - ✓ abitazione del parroco (Corte di Cassazione, sez. trib., 17 ottobre 2005, n. 20033);
 - ✓ palazzi vescovili (Corte di Cassazione, sez. trib., 23 marzo 2005, n. 6316);
- i fabbricati di proprietà della Santa Sede;
- i fabbricati appartenenti agli Stati esteri ad alle organizzazioni internazionali che sono esentati dal pagamento dell'ILOR sui fabbricati;
- i terreni in aree montane o di collina (per la loro trattazione si rinvia al quanto illustrato nelle pagine seguenti);
- gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali (per la loro trattazione si rinvia al quanto illustrato nelle pagine seguenti).

Oltre alle predette esenzioni, comuni ad Imu e Tasi, ve ne sono altre che si applicano o soltanto all'Imu ovvero soltanto alla Tasi.

In particolare, la lettera a) del comma 2 dell'art. 2 del decreto legge 31 agosto 2013, n. 102 disciplina la esenzione per i cc.dd. "beni merce" applicabile esclusivamente all'Imu. La disposizione prevede che a decorrere dal 2014, sono esenti da Imu i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati. Da quanto riportato si evince che l'agevolazione:

- riguarda tutti i fabbricati, abitativi e non abitativi;
- diversamente dall'ICI, non è richiesto che l'impresa abbia per oggetto esclusivo o prevalente l'attività di costruzione e alienazione di immobili;
- si fa riferimento alla locazione, pertanto, sembrerebbe ammissibile la concessione in uso;
- la permanenza della destinazione può essere verificata con l'inclusione del fabbricato tra le merci e la sua indicazione tra le rimanenze dell'attivo circolante dello stato patrimoniale, ovvero nel libro Iva acquisti per i contribuenti in contabilità semplificata;
- non è previsto il limite massimo dei 3 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione.

Per la sola Tasi, invece, è prevista (comma 3 dell'art. 1 del decreto legge n. 16 del 2014) la esenzione per i rifugi alpini non custoditi, i punti di appoggio e i bivacchi.

Per la stessa Tasi, inoltre, il comma 679 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 ha concesso ai Comuni la possibilità di prevedere riduzioni ed esenzioni nel caso di:

- abitazioni con unico occupante;
- abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;
- locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;
- abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero;
- fabbricati rurali ad uso abitativo.

Sia per l'Imu sia per la Tasi, infine, si ricorda che, come affermato dal Ministero con la circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF, è possibile prevedere le seguenti agevolazioni (limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono le predette condizioni ed alla quota di competenza del Comune):

- ✓ l'art. 21 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 prevede che: *"i comuni, le province, le regioni e le provincie autonome di Trento e Bolzano possono deliberare nei confronti delle Onlus la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti"*;
- ✓ l'art. 1, comma 86, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 prevede che: *"i comuni possono deliberare agevolazioni sui tributi di loro competenza, fino alla totale esenzione per gli esercizi commerciali e artigianali situati in zone precluse al traffico a causa dello svolgimento di lavori per la realizzazione di opere pubbliche che si protraggono per oltre sei mesi"*;
- ✓ l'art. 4, comma 5, del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207 prevede che: *"i comuni, le province, le regioni e le provincie autonome di Trento e Bolzano possono adottare nei confronti delle istituzioni riordinate in aziende pubbliche di servizi alla persona o in persone giuridiche di diritto privato, la riduzione e l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza"*.

IMU	TASI
Enti pubblici territoriali e non	Enti pubblici territoriali e non
Fabbricati "E"	Fabbricati "E"
Fabbricati ad uso culturale	Fabbricati ad uso culturale
Fabbricati destinati al culto	Fabbricati destinati al culto
Fabbricati della Santa Sede	Fabbricati della Santa Sede
Fabbricati degli Stati esteri	Fabbricati degli Stati esteri
Terreni in aree montane o di collina (dal 2016 anche altri terreni agricoli)	
Fabbricati "merce"	Rifugi alpini non custoditi, i punti di appoggio e i bivacchi
	Unico occupante (eventuale) Case a disposizione (eventuale) Uso stagionale (eventuale) Residenti all'estero (eventuale) Abitazioni rurali (eventuale)
Enti non commerciali (eccetto le fondazioni bancarie)	Enti non commerciali
Onlus, lavori e istituzioni (eventuale)	Onlus, lavori e istituzioni (eventuale)

Le riduzioni

Le riduzioni possono essere classificate nelle seguenti tre tipologie:

- riduzioni di base imponibile;
- riduzioni di aliquote;
- riduzioni di imposta.

Circa le riduzioni di base imponibile il comma 3 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011 dispone che la base imponibile Imu è ridotta del 50% per i fabbricati:

- di interesse storico o artistico;
- dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati;
- concessi in comodato d'uso gratuito (DAL 2016).

Sul punto si ricorda che il Mef, con la risposta alla Faq n. 8 del 3 giugno 2014, ha affermato che il comma 675 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014, prevede che la base imponibile della TASI è quella stabilita per l'applicazione dell'IMU; pertanto, si ritiene che si debbano applicare tutte le disposizioni concernenti la determinazione della base imponibile IMU, comprese quelle attinenti agli immobili di interesse storico artistico e ai fabbricati inagibili o inabitabili.

Inoltre, il comma 8bis dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011 (si applica fino al 31 dicembre 2015) dispone che i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 6.000 e con le seguenti riduzioni:

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

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

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

IMU	TASI
Fabbricati di interesse storico o artistico	
Fabbricati divenuti inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati	
Fabbricati concessi in comodato d'uso gratuito (DAL 2016)	
Terreni condotti direttamente (FINO AL 2015)	

Per quanto concerne le riduzioni di aliquote, in materia di Imu sono previste aliquote agevolate per abitazioni principali e le relative pertinenze nonché per eventuali ulteriori casistiche previste dal Comune. Per la Tasi, invece, le eventuali aliquote ridotte sono soltanto quelle stabilite discrezionalmente dal Comune; soltanto a partire dall'annualità d'imposta 2016, il legislatore ha previsto l'aliquota agevolata nella misura dell'1 per mille (riducibile fino all'azzeramento ed aumentabile fino al 2,5 per mille) per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

IMU	TASI
Abitazione principale (A/1, A/8 e A/9) e pertinenze	Eventuali riduzioni di aliquote
Altre eventuali riduzioni di aliquote	Beni merce (dal 2016)

Infine, relativamente alle riduzioni di imposta si ricorda che in materia di Imu sono previste le seguenti riduzioni:

- detrazione abitazione principale (A/1, A/8 e A/9) € 200:
 - elevabile fino a concorrenza dell'imposta;
 - riconosciuta anche agli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP;
- onlus, lavori e istituzioni (eventuale)
- dal 2016 riduzione del 25% dell'Imu per gli immobili locati a canone concordato di cui alla legge 9 dicembre 1998, n. 431.

Per la Tasi, invece, le riduzioni di imposta possono essere così elencate:

- detrazione abitazione principale (se deliberata dal Comune);
- pensionati Aire (dal 2015): riduzione di 2/3;
- abitazioni con unico occupante (se deliberata dal Comune);

- abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo (se deliberata dal Comune);
- locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente (se deliberata dal Comune);
- abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero (se deliberata dal Comune);
- fabbricati rurali ad uso abitativo (se deliberata dal Comune);
- onlus, lavori e istituzioni (se deliberata dal Comune);
- riduzioni che tengono conto della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE (se deliberata dal Comune);
- dal 2016 riduzione del 25% della Tasi per gli immobili locati a canone concordato di cui alla legge 9 dicembre 1998, n. 431.

IMU	TASI
Detrazione abitazione principale (A/1, A/8 e A/9), anche Iacp	Detrazione abitazione principale (eventuale)
Onlus, lavori e istituzioni (eventuale)	Onlus, lavori e istituzioni (eventuale)
Immobili locati a canone concordato (dal 2016)	Pensionati Aire (dal 2015)
	Unico occupante (eventuale) Case a disposizione (eventuale) Uso stagionale (eventuale) Residenti all'estero (eventuale) Abitazioni rurali (eventuale)
	Riduzioni sociali (eventuali)
	Immobili locati a canone concordato (dal 2016)

Le agevolazioni Imu per i terreni montani

Ai sensi della lettera h) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992 sono esenti i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina.

Relativamente alle annualità d'imposta 2012 e 2013 la predetta esenzione si applica considerando quanto riportato nella circolare Ministero delle finanze 14 giugno 1993, n. 9 che elenca i Comuni totalmente o parzialmente montani o di collina.

In particolare; nei Comuni totalmente montani o di collina l'esenzione spetta per tutti i terreni mentre nei Comuni parzialmente delimitati (PD) l'esenzione opera limitatamente ad una parte del territorio comunale; per l'esatta individuazione bisogna rivolgersi agli uffici regionali competenti ovvero ai locali uffici Scau (Servizio Contributi Agricoli Unificati).

Per l'anno d'imposta 2014, invece, l'esenzione opera come descritto schematicamente nella tabella che segue:

Comuni (elenco ISTAT)	L'esenzione ex lettera h) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992 si applica:
Totalmente montani (3.456)	A tutti i terreni agricoli nonché a quelli non coltivati
Parzialmente montani (655)	Ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti o iap, anche se concessi dagli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti o iap
Non montani (3.937)	Nessun terreno
	Ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei Comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge n. 448 del 2001
Con altitudine al centro da 601 metri	A tutti i terreni agricoli nonché a quelli non coltivati
Con altitudine al centro da 281 a 600 metri	Ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti o iap, anche se concessi dagli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti o iap
Tutti	Terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile

Mentre per l'annualità d'imposta 2015 la medesima esenzione si applica secondo il seguente schema:

Comuni (elenco ISTAT)	L'esenzione ex lettera h) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992 si applica:
Totalmente montani (3.456)	A tutti i terreni agricoli nonché a quelli non coltivati
Parzialmente montani (655)	Ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti o iap, anche se concessi dagli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti o iap.
Non montani (3.937)	Nessun terreno
	Ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei Comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge n. 448 del 2001
Tutti	Terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile
"Collina svantaggiata"	Detrazione di € 200 Ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti o iap, anche se concessi dagli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti o iap

A partire dal 2016, invece, la materia è stata innovata dalla legge di stabilità che la disposto l'applicazione della esenzione nuovamente (come fino al 2013) in base all'elenco contenuto nella circolare del Ministero delle finanze 14 giugno 1993, n. 9.

Inoltre, sempre a partire dal predetto anno 2016 sono, altresì, esenti (indipendentemente dalla loro ubicazione) i terreni:

- posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- ubicati nei Comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;
- a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile.

Relativamente ai Comuni Fusi, il Ministero, con la circolare 14 luglio 2016, n. 4/DF, ha affermato che ai fini dell'applicazione dell'esenzione in oggetto, occorre prendere in considerazione l'ubicazione dei terreni per verificare se questi rientrano o meno nelle porzioni di territorio delimitate secondo i principi contenuti nella circolare n. 9 del 1993, indipendentemente dalla circostanza che i comuni originari si siano fusi in un comune anche di nuova denominazione e quindi non presente nella circolare. Sulla base di tali considerazioni si ritiene che in caso di fusione di:

- due comuni totalmente esenti, i terreni ubicati nel nuovo comune sono totalmente esenti;
- un comune esente con uno non esente in quanto non incluso nell'elenco allegato alla circolare n. 9 del 1993, beneficiano dell'agevolazione solo i terreni che erano ubicati nel territorio del comune esente prima della fusione;
- un comune esente con uno parzialmente esente, godono dell'esenzione ai fini IMU solo i terreni ubicati nel territorio del comune precedentemente esente e quelli che risultavano esenti nel comune che prima della fusione era parzialmente delimitato;
- due comuni parzialmente esenti, i terreni per i quali si ha diritto all'esenzione sono solo quelli che rientravano nei territori a tale fine delimitati dei comuni che hanno dato origine al nuovo comune.

Circa la corretta individuazione dei coltivatori diretti, si ricorda che il Ministero, con la circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF, ha affermato che:

- il codice civile lo inquadra nella categoria dei piccoli imprenditori di cui all'art. 2083, senza darne una definizione chiara e generale, ad eccezione del riferimento operato dall'art. 1647 al soggetto che coltiva il fondo "*col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia*";
- dalle leggi speciali (art. 6 della legge n. 203 del 1982, art. 2 della legge 1047 del 1957, art. 2 della legge n. 9 del 1963, art. 31 della legge n. 590 del 1965) si evince che:
 - il soggetto si deve dedicare direttamente ed abitualmente alla coltivazione del fondo, con il lavoro proprio o della sua famiglia;
 - la sua forza lavorativa non deve essere inferiore ad 1/3 di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo.

Relativamente all'imprenditore agricolo professionale, con lo stesso documento di prassi è stato affermato che ai sensi dell'art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 1994:

- è colui che dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dalle attività medesime almeno il 50% del reddito globale da lavoro;
- la qualifica di IAP può essere riconosciuta anche alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile e che siano in possesso dei seguenti requisiti:

- *“nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari”;*
- *“nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale”;*
- *per le società, inoltre, “l’imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o di cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l’agricoltura”.*

Infine, sempre con la circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF il Ministero ha affermato che tutte le agevolazioni per gli IAP (società di persone) si applicano anche quando le persone fisiche (coltivatori diretti o IAP) concedono alla persona giuridica in affitto o comodato il terreno di cui mantengono il possesso ma che, in qualità di soci, continuano a coltivare direttamente.

Detta conclusione discende dall’applicazione dell’art. 9 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, il quale stabilisce che: *“ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche”.*

Relativamente ai coadiuvanti agricoli il Ministero, con la nota Mef 23 maggio 2016, n. 20535, ha affermato che è esente la quota di terreno posseduta dal coadiuvante del titolare dell’impresa agricola che esercita direttamente l’attività agricola ed è iscritto come coltivatore diretto nel nucleo familiare del capo-azienda, negli appositi elenchi previdenziali ex art. 11 della legge 9 gennaio 1963, n. 9.

Infatti, ai fini dell’esenzione disposta dal comma 13 dell’art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 è necessario che ricorrano contemporaneamente:

- il requisito di carattere oggettivo, vale a dire il possesso e la conduzione del terreno agricolo;
- il requisito di carattere soggettivo, ossia la qualifica di coltivatore diretto (CD) o di imprenditore agricolo professionale (IAP) di cui all’art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola.

Nel caso in esame si rinvergono entrambi i requisiti, quello oggettivo (il coadiuvante risulta proprietario/comproprietario dei terreni agricoli coltivati dall’impresa agricola diretto coltivatrice, di cui è titolare un altro componente del nucleo familiare) e quello soggettivo (il coadiuvante del titolare dell’impresa agricola, che esercita direttamente l’attività agricola, risulta iscritto come coltivatore diretto nel nucleo familiare del capo-azienda, negli appositi elenchi previdenziali, come previsto dall’art. 11 della legge n. 9 del 1963).

In ipotesi di possesso in capo al coadiuvante di altri terreni concessi in affitto o comodato ad altri soggetti, per detti terreni non si applica l’esenzione in oggetto.

Circa i cc.dd. “terreni incolti, abbandonati ed orticelli” si ricorda che il Governo, con la risposta parlamentare al question time del 4 maggio 2016, ha affermato che nei “terreni agricoli” rientrano anche quelli “incolti, abbandonati e gli orticelli” come affermato, in materia di ICI, dalla Corte di Cassazione, sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7369.

Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, individua, infatti, il presupposto dell'imposta nel possesso di "fabbricati", di "aree fabbricabili" e di "terreni agricoli", siti nel territorio dello Stato, "a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa", e l'art. 2 detta le definizioni dei predetti immobili, ai fini dell'imposta, precisando, per quanto qui interessa, alla lett. c), che "per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile".

Tale definizione, in conformità coi precetti di cui agli artt. 3 e 53 Cost., va intesa nel senso che il presupposto dell'imposta resta integrato col possesso di terreni suscettibili di esser utilizzati per le attività di cui al citato l'art. 2135 c.c., e, dunque, di terreni astrattamente idonei a tale utilizzo, e non in conseguenza dell'effettivo esercizio su di essi, delle attività predette.

Ed, infatti, la distinzione tra terreno agricolo "coltivato" o "adibito" soggetto ad imposta, e quello "non coltivato" o "non adibito," da essa esente, contenuta nell'impugnata sentenza, non solo finisce per privare di significato l'inciso dell'art. 1, comma 2 del decreto ICI, che non pone alcuna distinzione in relazione all'uso degli immobili, ma si fonda su un dato letterale -e, cioè, l'utilizzo del participio "adibito"- inidoneo a sorreggere un'opzione ermeneutica che rimette all'arbitrio del soggetto passivo -libero o meno di coltivare il terreno o di esercitarvi le altre attività- la configurabilità stessa del presupposto dell'imposta, in contrasto coi principi di uguaglianza e di capacità contributiva, di cui ai citati artt. 3 e 53 Cost., che impongono di escludere l'interpretazione da cui possa derivare, a parità di condizioni, la soggezione del contribuente ad un prelievo fiscale diverso da quello voluto dalla norma impositiva, norma che, nel sistema dell'ICI, ha, appunto, tenuto conto di un indice di ricchezza a carattere reale (possesso di beni immobili). Peraltro, diversamente opinando, si finirebbe, incongruamente, col premiare, secondo quanto evidenziato dal ricorrente, chi non pone a frutto la proprietà del bene, in contrasto con le finalità d'incentivazione dell'attività agricola, a base dell'agevolazione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9 e di razionale sfruttamento del suolo di cui all'art. 44 Cost. (cfr. Corte Cost. n. 336 del 2003 e n. 87 del 2005).

L'esenzione Imu e Tasi per gli enti non commerciali

Ai sensi della lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992 sono esenti gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

Sul punto il Ministero, con la risoluzione 13 luglio 2015, n. 7/DF, ha affermato che a partire dall'anno 2014 godono dell'esenzione Imu e Tasi, disciplinata dalla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992, gli immobili utilizzati dal Consiglio Nazionale delle Ricerche (CNR) e dall'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA) destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività di ricerca scientifica.

Si ricorda, inoltre, che per la sola Imu il comma 6quies dell'art. 9 del decreto legge n. 174 del 2012 ha disposto che l'esenzione in oggetto in ogni caso non si applica alle fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153.

Circa la corretta applicazione della esenzione in discussione bisogna fare riferimento a quanto previsto dall'art. 91bis del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1; in particolare, la predetta disposizione prevede che in ipotesi di utilizzazione mista dell'immobile:

- se è possibile il frazionamento:
 - la porzione dell'immobile ove si svolge l'attività commerciale sconta l'imposta;
 - la porzione dell'immobile ove si svolge l'attività non commerciale è esente;
 - le rendite producono effetto fiscale dal 1° gennaio 2013;
- se, invece, il frazionamento non possibile:
 - l'esenzione si applica in proporzione alla utilizzazione non commerciale dell'immobile, come da dichiarazione del contribuente;
 - con decreto del Mef sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, nonché gli elementi rilevanti ai fini della individuazione del rapporto proporzionale (decreto Mef 19 novembre 2012, n. 200);
 - la disposizione si applica a partire dal 1° gennaio 2013.

In base al predetto regolamento del Ministero dell'economia e delle finanze, approvato con decreto 19 novembre 2012, n. 200 (in G. U. n. 274 del 23 novembre 2012), si definiscono:

- attività assistenziali: attività riconducibili a quelle di cui all'articolo 128 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia;
- attività previdenziali: attività strettamente funzionali e inerenti all'erogazione di prestazioni previdenziali e assistenziali obbligatorie;
- attività sanitarie: attività dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 29 novembre 2001;
- attività didattiche: attività dirette all'istruzione e alla formazione ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53;
- attività ricettive: attività che prevedono l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura nonché, relativamente alla ricettività sociale, quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività svolte in strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79;
- attività culturali: attività rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte;
- attività ricreative: attività dirette all'animazione del tempo libero;
- attività sportive: attività rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289;

- attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222: attività dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana;
- modalità non commerciali: 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;
- utilizzazione mista: l'utilizzo dello stesso immobile per lo svolgimento di una delle attività individuate dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, con modalità non commerciali, unitamente ad attività di cui alla stessa lettera i) svolte con modalità commerciali, ovvero ad attività diverse da quelle della lettera i).

Relativamente ai requisiti generali il predetto provvedimento dispone che le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

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

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

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

Circa gli ulteriori requisiti è previsto che lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:

a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;

b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Mentre lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;

b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;

c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Mentre lo svolgimento di attività ricettive, culturali, ricreative e sportive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Circa la individuazione del rapporto proporzionale il decreto prevede che il rapporto proporzionale è determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al tempo.

Per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, e delle attività di cui alla citata lettera i), svolte con modalità commerciali, rapportata alla superficie totale dell'immobile.

Per le unità immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione è determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività.

Nel caso in cui l'utilizzazione mista è effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione è determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, ovvero delle attività di cui alla citata lettera i) svolte con modalità commerciali.

Le predette percentuali si applicano alla rendita catastale dell'immobile in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'IMU dovuta.

Relativamente alla dichiarazione, invece, è previsto che gli enti non commerciali presentano la dichiarazione IMU indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'imposta, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi, secondo le disposizioni del presente regolamento.

La dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni.

Il provvedimento, infine, dispone che entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dal presente regolamento.

Gli enti non commerciali tengono a disposizione dei comuni la documentazione utile al fine dello svolgimento dell'attività di accertamento e controllo, dalla quale risultano gli elementi rilevanti ai fini della individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del presente regolamento.

Sul punto il Ministero, con la risoluzione 3 dicembre 2012, n. 1/DF, ha affermato che l'applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 3 e 7 del decreto 19 novembre 2012, n. 200 nei confronti degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti *“seppure agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non possono essere richiesti né la predisposizione né l'adeguamento dello statuto, si ritiene che questi ultimi debbano, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui*

all'articolo 3 del regolamento n. 200 del 2012 "con scrittura privata registrata. Tale documento, peraltro, rientra tra quelli che detti enti debbono tenere a disposizione dei comuni, ai fini dell'attività di accertamento e controllo, secondo quanto previsto dall'articolo 7, comma 2, del regolamento n. 200 del 2012". Circa la decorrenza dell'applicazione dei criteri il Mef ha affermato che il rapporto proporzionale decorre soltanto dal 2013 mentre il possesso dei requisiti generali e di settore si applica già dal 2012.

Successivamente lo stesso Ministero, con la risoluzione 4 marzo 2013, n. 3/DF, ha affermato che il termine del 31 dicembre 2012 per l'approvazione o l'adeguamento dello statuto ai requisiti generali, previsti dall'art. 3 del decreto ministeriale n. 200 del 2012, per il riconoscimento della natura non commerciale dell'attività non è perentorio.

Per quanto concerne i requisiti generali per la qualificazione dell'attività non commerciale, è possibile distribuire utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitali durante la vita dell'ente non commerciale soltanto nei casi in cui la distribuzione è prevista dalla legge ovvero avviene a favore di un ente appartenente alla medesima e unitaria struttura ovvero che svolge o la stessa attività meritevole oppure una delle altre attività enumerate dalla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992.

Mentre per quanto riguarda la devoluzione del patrimonio dell'ente non commerciale in caso di scioglimento dello stesso è possibile la devoluzione ad un altro ente non commerciale che svolga un'attività affine o omogenea o di sostegno all'attività istituzionale del primo, come ad esempio, l'attività di promozione della cultura che è inquadrabile nello stesso ambito dell'attività didattica rientrante nella predetta lettera i).

Circa il problema della "utilizzazione indiretta" degli immobili in oggetto, si evidenzia che la giurisprudenza ha affermato che l'esenzione della lettera i) può essere riconosciuta soltanto se vi è coincidenza tra possessore e utilizzatore dell'immobile. Si elencano per principali sentenze sul tema:

- Corte Costituzionale, ordinanza 429 del 19 dicembre 2006;
- Corte Costituzionale, ordinanza n. 19 del 26 gennaio 2007;
- Corte di Cassazione, sez. trib., 30 agosto 2006, n. 18838;
- Corte di Cassazione, sez. trib., 7 agosto 2008, n. 21329;
- Corte di Cassazione, sez. trib., 3 settembre 2008, n. 22201;
- Corte di Cassazione, sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25376;
- Corte di Cassazione, sez. trib., 24 marzo 2010, n. 7091.

Successivamente il Ministero, con la risoluzione 4 marzo 2013, n. 4/DF, ha affermato che l'esenzione prevista dalla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992 spetta anche nel caso in cui non vi sia coincidenza tra soggetto possessore e soggetto utilizzatore del bene, purché l'ente non commerciale ceda l'immobile in comodato d'uso gratuito ad un altro ente non commerciale.

L'interpretazione ministeriale non appare convincente e si pone in contrasto con la giurisprudenza in materia di ICI (sopra ricordata).

Inoltre, successivamente alla pronuncia giurisprudenziale (Corte di Cassazione, ordinanza n. 11427 del 30 maggio 2005) utilizzata dal Ministero per giungere alle conclusioni contenute nella risoluzione n. 4/DF, la stessa Corte ha esaminato proprio il caso della gratuità della concessione del bene da parte dell'ente non commerciale. In particolare, con le sopra ricordate sentenze nn. 21329 e 22201 del 2008, la Corte di Cassazione ha affermato che non rileva la natura, gratuita od onerosa, della cessione del bene ad altri, in quanto il mancato utilizzo diretto del bene da parte del possessore preclude il riconoscimento della esenzione.

Successivamente è intervenuta nuovamente la Suprema Corte (Corte di Cassazione sentenza n. 25508 del 2015) affermando che l'esenzione si applica anche in caso di utilizzo indiretto a condizione che l'immobile sia:

- a) concesso dall'ente non commerciale proprietario ad un altro ente non commerciale in comodato gratuito (e non già locato);
- b) i compiti istituzionali realizzati siano previsti tra l'elencazione delle attività meritevoli di cui alla norma di favore e siano comuni ai due enti;
- c) che fra gli enti comodante e comodatario esista un rapporto di stretta strumentalità

La stessa Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 1 luglio 2016, n. 13542) ha poi Individuato una deroga al principio in base al quale l'esenzione opera solo se il fabbricato è utilizzato direttamente dall'ente possessore, riconoscendo il diritto all'esenzione nel caso di utilizzo da parte di un «ente che sia strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente che è titolare del diritto di proprietà sull'immobile medesimo».

Dopo alcuni giorni la Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 20 luglio 2016, n. 14913) è tornata nuovamente sul tema affermando che pur conoscendo il precedente di cui alla sentenza n. 25508 del 2015, si precisa che l'esenzione non spetta se il Comune, in applicazione della disposizione contenuta nell'art. 59 del decreto legislativo n. 446 del 1997, ha limitato l'esenzione al caso di coincidenza tra possessore ed utilizzatore.

Nel ricordare che l'art. 59 del decreto legislativo n. 446 del 1997 non si applica all'Imu perché non richiamato, si osserva che (come sopra riportato) la Corte Costituzionale (Corte Costituzionale, ordinanza n. 429 del 19 dicembre 2006 e Corte Costituzionale, ordinanza n. 19 del 26 gennaio 2007) ha affermato che l'art.59, comma 1, lettera c), del d.lgs.n.446 del 1997 non è una norma di interpretazione autentica dell'art.7, comma 1, lettera i), del d.lgs.n.504 del 1992, ma ha soltanto lo scopo di consentire ai Comuni di limitare l'esenzione ai soli fabbricati escludendo, quindi, i terreni agricoli e le aree edificabili, rimanendo ferma (come già previsto dalla stessa lettera i) dell'art.7) la necessità della coincidenza tra possessore e utilizzatore.

Infine, relativamente alla "utilizzazione indiretta" per gli immobili posseduti dagli IACP si ricorda che la giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione, sez. unite, 26 novembre 2008, n. 28160 e Corte di Cassazione, sez. trib., 16 febbraio 2012, n. 2202) ha affermato che l'esenzione non spetta per difetto della utilizzazione diretta da parte dei predetti Enti.

Circa la dichiarazione Imu/Tasi per gli enti non commerciali si ricorda che il relativo modello è stato approvato con decreto del Mef del 26 giugno 2014. Nel predetto modello sono anche liquidate le imposte ed i relativi dati sono scaricabili dal Portale Siatel v2.0 PuntoFisco e visualizzabili sul Portale per il federalismo fiscale.

Infine, per quanto concerne il versamento da parte degli enti non commerciali si ricorda che, ai sensi del comma 721 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, il versamento dell'Imu da parte degli enti non commerciali è effettuato, esclusivamente con il modello F24, in 3 rate:

- prima rata, da versare entro il 16/06 dell'anno di riferimento, pari al 50% dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente;
- seconda rata, da versare entro il 16/12 dell'anno di riferimento, pari al 50% dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente;
- ultima rata, da versare entro il 16/06 dell'anno successivo a quello di riferimento, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno di riferimento.

Lo stesso comma 721 dispone che gli enti non commerciali eseguono i versamenti del tributo con eventuale compensazione dei crediti, nei confronti dello stesso Comune nei confronti del quale è scaturito il credito, risultanti dalle dichiarazioni presentate successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge.