

Gli aspetti di maggiore complessità dell'IMU e della TASI dopo la legge di stabilità

Stefano Baldoni

Amelia (Tr), 22/09/2016

GLI ASPETTI DI MAGGIORE COMPLESSITA' NELL'IMU E DELLA TASI DOPO LA LEGGE DI STABILITA'

Introduzione

Il 2016 doveva essere l'anno della semplificazione dei tributi comunali. Più volte era stata annunciata dal Governo la nascita della local tax, un tributo locale di natura immobiliare che avrebbe dovuto riunire l'imposta municipale propria (IMU) ed il tributo per i servizi indivisibili (TASI). Inoltre, nel nome della semplificazione, anche i cosiddetti "tributi minori", la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), l'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni, avrebbero dovuto dar luogo ad un unico canone, al posto della prevista imposta municipale secondaria (IMUS). Tuttavia, l'esigenza di dare priorità all'eliminazione del prelievo immobiliare locale sull'abitazione principale ha spinto il Governo a recedere dal delineato progetto, lasciando in vigore ancora nel 2016 l'imposta unica comunale (IUC), prelievo in realtà composto da tre tributi tra loro autonomi e distinti (l'IMU, la TASI e la TARI). La manovra finanziaria dell'anno 2016 è però intervenuta con nuove modifiche alla disciplina dei tributi anzidetti, eliminando dalla TASI l'abitazione principale, tornando in buona sostanza al passato per quanto riguarda l'esenzione dei terreni agricoli dall'IMU (seppure con alcune rilevanti novità) ed introducendo nuove misure agevolative, quali la riduzione della base imponibile nell'IMU e nella TASI dei fabbricati concessi in comodato d'uso o la riduzione dell'imposta gravante sulle abitazioni locate con contratti a "canone concordato". Inoltre la legge di stabilità è di nuovo intervenuta sulla questione dei fabbricati con macchinari cosiddetti "imbullonati", facendo marcia indietro rispetto alle previsioni della legge di stabilità dello scorso anno, permettendo la riduzione della relativa rendita. A ciò si deve aggiungere la sospensione del potere delle regioni e degli enti locali di deliberare aumenti tributari per l'anno 2016, al fine di evitare ulteriori incrementi della pressione tributaria.

Nel dettaglio le principali novità registrate nell'IMU e nella TASI per effetto dell'intervento della legge di stabilità 2016 (L. 208/2015) sono le seguenti:

- modifica dell'esenzione IMU dei terreni agricoli (art. 1, c. 13, e c. 10, let. c e d, L. 208/2015);
- modifica dei termini per l'invio delle delibere IMU-TASI (art. 1, c. 10, let. e, c. 14, let. e, L. 208/2015);
- esclusione dell'abitazione principale dalla TASI (art. 1, c. 14, lett. a-b-d, L. 208/2015);
- norme in materia di aliquote TASI e conferma della maggiorazione (art. 1, c. 14, let. c, c. 28, L. 208/2015);
- Riduzione del valore imponibile IMU e TASI per gli immobili in comodato (art. 1, c. 10, lett. a-b, L. 208/2015);

- riduzione d'imposta IMU e TASI per fabbricati locati a "canone concordato" (art. 1, c. 53 e 54, L. 208/2015);
- esclusione dall'IMU immobili cooperative edilizie a proprietà indivisa assegnate a soci studenti universitari (art. 1, c. 15, L. 208/2015);
- risorse compensative in favore dei comuni (art. 1, c. 17 e 19, L. 208/2015);
- criteri di riparto del fondo di solidarietà comunale 2016 (art. 1, c. 17, L. 208/2015);
- norme sugli immobili con macchinari "imbullonati" (art. 1, c. 21-24, L. 208/2015).

Altre norme di interesse per i tributi locali che si riscontrano nella legge di stabilità 2016 sono le seguenti:

- mini sanatoria regolamenti e delibere tributi 2015 (art. 1, c. 49, L. 208/2015);
- soppressione dell'IMUS (art. 1, c. 25, L. 208/2015);
- sospensione aumenti tributari per il 2016 (art. 1, c. 26, L. 208/2015);
- anticipo dell'entrata in vigore delle norme in materia di sanzioni al 01/01/2016 (art. 1, c. 133, L. 208/2015);
- norma interpretativa in materia di aumenti dell'imposta comunale sulla pubblicità (art. 1, c. 739, L. 208/2015);
- conferma della deroga ai coefficienti tari fino al 2017 (art. 1, c. 27, let. a, L. 208/2015);
- il rinvio dei fabbisogni standard nei costi TARI al 2018 (art. 1, c. 27, let. b, L. 208/2015).

Durante la giornata di formazione sono affrontate anche numerose altre tematiche di particolare complessità riguardanti, in particolare, l'esenzione dall'IMU e dalla TASI degli immobili posseduti dagli enti non commerciali, di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs 504/1992, alcune particolari fattispecie impositive, quali l'abitazione principale, le casistiche equiparate alla stessa o escluse da IMU e TASI, il leasing, la concessione demaniale, il fallimento, il trust, ecc., l'applicazione dell'IMU e della TASI sulle aree edificabili e le problematiche connesse alla dichiarazione del tributo. Nei paragrafi seguenti saranno approfondite alcune delle tematiche sopra citate. Per l'esame di tutte le questioni inserite nel programma del corso si invita a prendere visione delle slides illustrate durante la trattazione.

1.L'esclusione dell'abitazione principale dalla TASI

Uno degli aspetti di maggiori rilievo della legge di stabilità per l'anno 2016 è la definitiva esclusione dell'abitazione principale "non di lusso" dall'applicazione dei tributi immobiliari locali. Infatti, dopo la sua esclusione dall'IMU già a decorrere dall'anno 2014, il comma 14 dell'art. 1 della L. 208/2015, ha eliminato la stessa anche dall'assoggettamento alla TASI.

In particolare, la disposizione appena citata ha modificato i commi 639 e 669 dell'art. 1 della L. 147/2013, escludendo espressamente dal presupposto di applicazione del tributo:

- le unità immobiliari destinate ad abitazione principale del possessore;
- le unità immobiliari destinate ad abitazione principale dell'utilizzatore e del suo nucleo familiare;

a condizione che le stesse non siano classificate nelle categorie catastali A/1-A/8 e A/9 (ville, palazzi, castelli, ecc.).

L'esclusione in parola riguarda, quindi, sia l'unità immobiliare destinata ad abitazione principale del possessore, come nell'IMU, e sia quella destinata ad abitazione principale dell'utilizzatore, rammentando che, in base al disposto del comma 639 dell'art. 1 della L. 147/2013, la TASI trova applicazione sia nei confronti dei titolari dei diritti reali sugli immobili e sia dei detentori degli stessi¹.

In base alla nuova formulazione normativa, a decorrere dall'anno 2016, si restringono gli immobili soggetti alla TASI, i quali comprenderanno:

- i fabbricati, eccetto le unità immobiliari destinate ad abitazione principale del possessore o dell'utilizzatore e del suo nucleo familiare, non appartenenti alle categorie catastali A/1-A/8 e A/9;
- le aree fabbricabili;

mentre resteranno esclusi dal campo di applicazione dell'imposta:

- i terreni agricoli ed incolti (diversi dalle aree edificabili);
- le unità immobiliari destinate ad abitazione principale del possessore o dell'utilizzatore e del suo nucleo familiare, non appartenenti alle categorie catastali A/1-A/8-A/9.

L'individuazione delle unità immobiliari destinate ad abitazione principale escluse dal tributo dovrà avvenire seguendo le regole già previste per l'IMU dall'art. 13, comma 2, del D.L. 201/2011, stante l'espresso richiamo effettuato dall'art. 1, comma 669, della L. 147/2013 alle definizioni in esso contenute. Pertanto, non sarà soggetto alla TASI, dal 2016, l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore o il detentore ed il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Analogamente, saranno applicabili le disposizioni contenute nel citato comma 2 previste nel caso di componenti del nucleo familiare che hanno stabilito la residenza anagrafica e la dimora abituale in immobili diversi situati nel territorio comunale.

Le norme della legge di stabilità 2016 non fanno riferimento alle pertinenze dell'abitazione principale. Tuttavia, pur in assenza di un espresso richiamo normativo, non può che invocarsi il

¹ In proposito si rammenta che, a norma dell'art. 1, comma 681, della L. 147/2013, le obbligazioni tributarie del possessore e del detentore sono tra loro autonome e distinte, caratterizzate ciascuna al suo interno da un vincolo di solidarietà nel caso di una pluralità di possessori o di detentori.

consolidato orientamento della giurisprudenza in base al quale alla pertinenza deve applicarsi lo stesso trattamento tributario del bene principale a cui la stessa è asservita, salvo diversa disposizione normativa². Quindi, si ritiene che l'esclusione dalla TASI debba estendersi anche alle pertinenze dell'abitazione principale, così come definite dal comma 2 dell'art. 13 del D.L. 201/2011.

La disposizione del comma 14 dell'art. 1 della L. 208/2015 nulla dice in merito al trattamento delle fattispecie equiparate all'abitazione principale nell'IMU.

Quest'ultime, nella disciplina contenuta nell'art. 13 del D.L. 201/2011, possono suddividersi in due categorie: le equiparazioni facoltative, rimesse alla volontà del comune e quelle operanti per legge. Tra le prime, il comma 2 del citato art. 13 annoverava, fino al 31/12/2015:

- 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;
- l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale, prevedendo che l'agevolazione operi o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500, oppure nel caso in cui il comodatario appartenga ad un nucleo familiare con ISEE non superiore a € 15.000 annui.

A decorrere dal 1° gennaio 2016, questa ultima facoltà viene meno, sostituita dalla nuova riduzione del valore imponibile prevista, per la fattispecie delle abitazioni concesse in comodato, dal comma 10, let. b), dell'art. 1 della L. 208/2015.

Tra le fattispecie equiparate per legge vi rientra senza dubbio una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'AIRE (Anagrafe degli italiani residenti all'estero), 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'uso³.

L'esclusione dalla TASI dell'abitazione principale presenta ancora diversi profili di incertezza, per quanto concerne in particolare le fattispecie escluse dall'IMU, così come definite dall'ultima parte del comma 2 dell'art. 13 del D.L. 201/2011, come modificato dalla L. 147/2013.

Il trattamento tributario delle abitazioni di proprietà delle cooperative edilizie a proprietà indivisa, regolarmente assegnate ai soci per destinarle ad abitazione principale, delle abitazioni assegnate al coniuge in caso di separazione o divorzio, degli alloggi sociali e delle abitazioni possedute dagli appartenenti alle forze armate e di polizia non sembra infatti così scontato alla luce delle diverse interpretazioni normative.

La disciplina dell'IMU, a decorrere dal 2014, ha espressamente escluso dal tributo le fattispecie sopra identificate, modificando in tal modo lo speciale trattamento introdotto per alcune di esse dall'art. 2 del D.L. 102/2013. Quest'ultima disposizione aveva stabilito l'equiparazione all'abitazione principale, ai fini dell'IMU, delle abitazioni delle cooperative edilizie a proprietà indivisa e degli alloggi sociali (comma 4), equiparazione operante dal 1° luglio 2013. Anche il

² In base all'art. 818 del codice civile "gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto".

³ Disposizione introdotta dall'art. 9-bis del D.L. 47/2014. In proposito si vedano le Risoluzioni del Ministero dell'economia e delle finanze n. 6/df del 26/06/2015 e n. 10/df del 05/11/2015.

comma 5 del medesimo articolo, seppur non disponendo espressamente l'equiparazione all'abitazione principale, aveva ritenuto, sempre con decorrenza dal 1° luglio 2013, che si applicasse la medesima disciplina IMU prevista per quest'ultima anche ad un'unica unità immobiliare posseduta dal personale delle Forze armate o di polizia, dei Vigili del fuoco o appartenente alla carriera prefettizia, prescindendo dalla sussistenza dei requisiti di dimora abituale e di residenza anagrafica (purché non locata). Queste fattispecie, come accennato, in seguito alla modifica introdotta dalla L. 147/2013 sono state invece escluse dall'IMU, a partire dal 2014.

La legge di stabilità per l'anno 2016 ha escluso dalle fattispecie imponibili della TASI l'abitazione principale del possessore e dell'occupante (purché non in categoria catastale A/1-A/8-A/9).

Mentre si può ritenere che, visto il richiamo operato dalla comma 639 della L. 147/2013 alla definizione di abitazione principale inclusa nel comma 2 dell'art. 13 del D.L. 201/2011, pur in assenza di una specifica previsione normativa, l'esclusione si estenda anche alle ipotesi equiparate all'abitazione principale ex lege o dal comune (oggi limitate alle casistiche dell'abitazione del cittadino italiano iscritto all'AIRE pensionato nel Paese di residenza e dell'abitazione degli anziani o disabili ricoverati in modo permanente in istituto, dopo la cancellazione della facoltà di equiparare le abitazione concesse in comodato ai parenti di primo grado), meno automatica appare l'applicazione del beneficio anche alle ipotesi escluse dall'IMU.

Il Ministero dell'economia e delle finanze, nell'affrontare l'applicazione della TASI a predette ipotesi, con le FAQ IMU-TASI del 03/06/2014, aveva ritenuto che le medesime dovessero ritenersi equiparate all'abitazione principale e, quindi, soggette al tributo con le medesime regole di quest'ultima.

L'adesione a tale tesi comporterebbe dal 2016 l'esclusione completa dall'imposta anche degli immobili delle cooperative a proprietà indivisa, degli alloggi sociali, della casa assegnata all'(ex) coniuge e dell'abitazione degli appartenenti alle Forze armate.

Una siffatta conclusione era già stata oggetto di critiche, facendosi da più parti evidenziare che, in realtà, le casistiche sopra richiamate non sono, almeno dal 2014, equiparate all'abitazione principale ai fini IMU ma, bensì, escluse dal tributo. Peraltro, era stato sottolineato come l'equiparazione introdotta dal D.L. 102/2013 (norma in buona parte superata dal successivo intervento della L. 147/2013) non riguardasse tutte le fattispecie oggi escluse, come ad esempio l'abitazione assegnata all'(ex) coniuge (mai definita dalla legge come equiparata). Inoltre, con riferimento a quest'ultima casistica, ancora meno condivisibile è apparsa ai più la tesi ministeriale che estendeva anche alla TASI la regola prevista nell'IMU in base alla quale è soggetto passivo del tributo solo il coniuge assegnatario (salvo il caso della locazione), in luogo del proprietario.

Ritenere che le casistiche qui in esame siano equiparate all'abitazione principale, ovvero escluse dal tributo, non è immune da altre conseguenze. Il comma 5-bis dell'art.2 del D.L. 102/2013 richiede, a pena di decadenza del beneficio dell'equiparazione, che il contribuente presenti la dichiarazione IMU entro il termine di scadenza. Per l'applicazione dell'esclusione, invece, tale adempimento, pur se necessario il primo anno in cui l'immobile diviene escluso

dall'imposta, non comporta la decadenza dal beneficio in caso di omessa presentazione nei termini.

Al fine di evitare comunque che gli enti si comportino in ordine sparso sulla questione, risulterebbe quanto mai opportuno un intervento ufficiale in materia, meglio se di carattere normativo, ad oggi ancora mancante.

La disposizione qui commentata esclude dal tributo anche l'abitazione principale dell'utilizzatore dell'immobile. Si ritiene che si tratti dell'immobile composto da un'unica unità immobiliare, destinato a dimora abituale e residenza anagrafica del detentore (locatario, comodatario, ecc.) e del suo nucleo familiare. Onde evitare che per effetto dell'esclusione in parola si possa verificare un incremento della quota del tributo dovuta dal possessore dell'immobile, il comma 14, lettera d), dell'art. 1 della L. 208/2015 ha espressamente previsto che la quota di imposta che il possessore è tenuto a versare rimane fissata nella misura stabilita dal regolamento comunale relativo all'anno 2015. L'art. 1, comma 681, della L. 147/2013 attribuisce infatti al regolamento comunale il compito di stabilire la quota del tributo gravante sul detentore dell'immobile, nella misura compresa tra il 10 ed il 30 per cento.

La disposizione vuole quindi evitare che, per effetto dell'esclusione dal tributo disposta in favore del detentore relativamente all'unità immobiliare dallo stesso destinata ad abitazione principale, possano verificarsi aggravii d'imposta in capo al possessore, cristallizzando la misura percentuale del tributo dallo stesso dovuto al livello di quella dello scorso anno.

2 Abitazioni in comodato ed in locazione a canone concordato

La legge di stabilità 2016 introduce nuove misure agevolative in materia di IMU e TASI per due tipologie di immobili:

- le unità immobiliari concesse in comodato ai parenti fino al primo grado;
- gli immobili locati con contratti a canone concordato.

Il comma 10, lettera b), dell'art. 1 della L. 208/2015 ha stabilito una riduzione del 50% della base imponibile per le unità immobiliari concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale. In particolare, la norma ha aggiunto un altro punto al comma 3 dell'art. 13 del D.L. 201/2011, il quale già prevedeva un analogo abbattimento della base imponibile per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del D.Lgs. 42/2004 e per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati.

Tuttavia l'abbattimento della base imponibile è subordinato ad una serie di condizioni:

- che l'unità immobiliare non appartenga alle categorie catastali A/1-A/8-A/9;
- che l'unità immobiliare sia concessa in comodato ad un parente fino al primo grado del soggetto passivo (figli e genitori), mediante un contratto regolarmente registrato;
- che il comodatario utilizzi l'unità immobiliare come abitazione principale, vale a dire, seguendo le ordinarie regole vigenti nell'IMU, che sia destinata a dimora abituale e residenza anagrafica del soggetto e dei suoi familiari;
- che il comodante possieda un solo immobile in Italia, ovvero che possieda un altro immobile adibito ad abitazione principale nello stesso comune, purché non appartenga alle categorie catastali A/1-A/8, A/9;
- che il comodante risieda anagraficamente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

La riduzione della base imponibile sarà pertanto riconosciuta, ad esempio, nel caso di un soggetto passivo che concede in comodato d'uso una unità immobiliare di sua proprietà al figlio, che la destina a sua abitazione principale, qualora il soggetto passivo risieda anagraficamente nello stesso comune in un'altra abitazione (anche di sua proprietà, purché non iscritta in categoria A/1-A/8-A/9), purché non possieda altri immobili in Italia. Non sono richiesti requisiti né in relazione al valore catastale dell'immobile, e neppure all'ISEE del comodatario, limitandosi la norma ad escludere il beneficio nel caso di unità immobiliari "di lusso" (categorie catastali A/1-A/8-A/9).

Contestualmente all'introduzione di tale agevolazione, operante sul valore imponibile, è stata soppressa dal medesimo comma 10 dell'art. 1 della L. 208/2015, la facoltà per i comuni di equiparare all'abitazione principale l'unità immobiliare concessa in comodato a parenti fino al primo grado (art. 13, comma 2, D.L. 201/2011). Si ricorda, infatti, che fino al 2015 i comuni potevano stabilire l'equiparazione all'abitazione principale di un'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzavano come abitazione principale, prevedendo che l'agevolazione operasse o limitatamente alla quota di rendita catastale eccedente 500 euro oppure nel caso in cui l'ISEE del comodatario fosse

non superiore a 15.000 euro annui. In ogni caso il beneficio spettava per una sola unità immobiliare per soggetto passivo.

La soppressione della facoltà appena commentata fa sì che non solo i comuni non potranno più operare una tale equiparazione (la quale, eccetto che per le abitazioni in categoria catastale A/1-A/8 e A/9, comportava l'esclusione dal tributo), ma che la stessa verrà meno anche negli enti ove era già stata prevista.

In proposito giova rilevare che il Ministero dell'Economia e delle finanze, ha chiarito che:

- l'agevolazione decorre sempre dalla data di stipulazione o da quella di conclusione del contratto di comodato, sia esso scritto che verbale, a prescindere dalla data in cui avviene la sua registrazione (pur comunque necessaria)⁴;
- per poter usufruire dell'agevolazione il soggetto passivo deve essere in possesso contemporaneamente di tutte le condizioni richieste dalla legge (Risoluzione ministeriale 1/df/2016);
- la verifica della spettanza della riduzione deve essere effettuata separatamente per ciascun contitolare (Risoluzione ministeriale 1/df/2016);
- per immobile, al fine di determinare il rispetto del limite concernente il possesso, da parte del comodante, di un solo immobile in Italia, si intende un'abitazione. In tale modo il possesso da parte dello stesso, oltre all'abitazione concessa in comodato ed all'eventuale abitazione principale di immobile appartenenti a categorie diverse da quella abitativa, non preclude l'accesso all'agevolazione in parola (Risoluzione ministeriale 1/df/2016);
- il possesso di un'abitazione classificata come rurale strumentale (es. l'abitazione concessa in locazione o comodato ai dipendenti dell'azienda agricola, alle condizioni previste dall'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 557/1993) non preclude l'accesso alla riduzione in esame.

Analogamente a quanto accade per le altre fattispecie già beneficianti della riduzione della base imponibile, anche nel caso degli immobili in comodato è prevista la presentazione della dichiarazione IMU. Vi è da notare che l'adempimento non è stabilito a pena di decadenza, a differenza di quanto accade invece per le agevolazioni contenute dell'art. 2 del D.L. 102/2013. Pertanto, in caso di mancata presentazione della dichiarazione nei termini, si ritiene che l'agevolazione debba comunque concedersi al contribuente, previa dimostrazione della sussistenza dei relativi requisiti, fatta salva l'irrogazione della sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione, prevista dall'art. 14, comma 1, del D.Lgs. 504/1992 (IMU) e dall'art. 1, comma 696, della L. 147/2013 (TASI).

L'abbattimento della base imponibile per l'unità immobiliare concessa in comodato ai parenti di primo grado, appena descritta, troverà applicazione anche nella TASI, tenendo conto che l'art. 1, comma 675, della L. 147/2013 stabilisce che al tributo si applica la stessa base imponibile dell'IMU, prevista dall'art. 13 del D.L. 201/2011. Già in relazione all'analogo abbattimento stabilito nell'IMU per gli immobili storici e per quelli inagibili o inabitabili, il Ministero

⁴ Nota prot. 2472 del 28/01/2016 – R.M. n. 1/df del 17/02/2016.

dell'Economia aveva affermato la sua applicabilità anche alla TASI (FAQ IMU-TASI del 03/06/2014, risposta n. 8)⁵.

Si riportano, di seguito, alcune possibili casistiche, con evidenziata la spettanza o meno della riduzione qui in esame:

Esempio 1

- o Proprietario di due abitazioni (A e B) al 100% ubicate nello stesso comune;
- o Abitazione A – categoria A/7: abitazione principale;
- o Abitazione B – categoria A/2: concessa in uso gratuito al figlio;
- o Contratto registrato;
- o Figlio residente e dimorante nell'immobile in comodato;

RIDUZIONE SPETTANTE

Esempio 2

- o Proprietario di due abitazioni (A e B) al 50% con il coniuge ubicate nello stesso comune;
- o Abitazione A – categoria A/7: abitazione principale;
- o Abitazione B – categoria A/2: concessa in uso gratuito al figlio;
- o Contratto registrato;
- o Figlio residente e dimorante nell'immobile in comodato;

**RIDUZIONE SPETTANTE AD ENTRAMBI I
COMPROPRIETARI**

Esempio 3

- o Proprietario di due abitazioni (A e B) al 50% con il coniuge ubicate in comuni diversi;
- o Abitazione A – categoria A/7: abitazione principale;
- o Abitazione B – categoria A/2: concessa in uso gratuito al figlio;
- o Contratto registrato;
- o Figlio residente e dimorante nell'immobile in comodato;

⁵ Vale la pena rimarcare, in proposito, che secondo la risposta fornita dal Ministero dell'economia e delle finanze al seminario TELEFISCO, l'agevolazione prevista per gli immobili di interesse storico/artistico si cumula con quella prevista per le abitazioni concesse in comodato.

RIDUZIONE NON SPETTANTE

Esempio 4

- o Proprietario di due abitazioni (A e B) al 50% con il coniuge ubicate nello stesso comune;
- o Abitazione A – categoria A/7: abitazione principale;
- o Abitazione B – categoria A/2: concessa in uso gratuito al figlio;
- o Contratto registrato;
- o Figlio NON residente e dimorante nell'immobile in comodato;

RIDUZIONE NON SPETTANTE

Esempio 5

- o Proprietario di tre abitazioni (A, B e C) al 50% con il coniuge ubicate nello stesso comune;
- o Abitazione A – categoria A/7: abitazione principale;
- o Abitazione B – categoria A/2: concessa in uso gratuito al figlio;
- o Abitazione C – categoria A/7: concessa in uso gratuito ad un altro figlio;
- o Contratto registrato;
- o Figli residenti e dimoranti nell'immobile in comodato;

RIDUZIONE NON SPETTANTE

Esempio 6

- o Proprietario di tre immobili (A, B e C) al 50% con il coniuge ubicati nello stesso comune;
- o Abitazione A – categoria A/7: abitazione principale;
- o Abitazione B – categoria A/2: concessa in uso gratuito al figlio;
- o Immobile C – categoria C/3: utilizzato per un'attività produttiva;
- o Contratto registrato;
- o Figlio residente e dimorante nell'immobile in comodato;

RIDUZIONE SPETTANTE SECONDO IL MEF

I commi 53 e 54 dell'art. 1 della L. 208/2015 hanno stabilito, rispettivamente per l'IMU e per la TASI, l'applicazione di una riduzione d'imposta al 75% per gli immobili locati a canone concordato, secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 3, della L. 431/1998. Si tratta delle unità immobiliari concesse in locazione secondo i contratti che recepiscono l'accordo raggiunto a livello territoriale tra le organizzazioni maggiormente rappresentative dei proprietari e quelle degli inquilini. La norma non prevede in proposito particolari obblighi dichiarativi in capo ai contribuenti, i quali sembrano tuttavia necessari poiché le informazioni indispensabili per l'applicazione dell'agevolazione in parola non sono evincibili dai dati relativi ai contratti di locazione messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate ai comuni. Nel caso della TASI l'agevolazione spetta sia al proprietario che all'inquilino, trattandosi dell'abbattimento della base imponibile.

Si rammenta che per tale tipologia di contratti le norme statali prevedono una serie di agevolazioni fiscali in tema di imposte erariali (ad esempio l'applicabilità della cosiddetta "cedolare secca" in misura ridotta). Quest'ultime trovano applicazione solo nel caso di contratti stipulati nei comuni ad alta densità abitativa, come indentificati dalla deliberazione del CIPE 87/2003, ovvero in quelli nei quali è stato dichiarato lo stato di emergenza per calamità naturali o causate dall'uomo nei cinque anni precedenti il 28/5/2015 (legge 80/2014).

Al contrario la nuova agevolazione in materia di IMU e TASI troverà applicazione in tutti i comuni.⁶

⁶ Va rammentato che anche nei comuni nei quali non sono stati stipulati accordi relativi ai contratti a canone concordato, gli interessati possono ricorrere a detta tipologia di contratti facendo riferimento agli accordi vigenti nel comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale, anche situato in un'altra regione (schemi contrattuali e parametri allegati al D.M. 30/12/2002) – *D.M. 14/07/2004*.

3. La rideterminazione delle rendite degli "imbullonati"

L'art. 1, comma 21, della L.208/2015 ha modificato il criterio di determinazione della rendita catastale degli immobili appartenenti alle categorie speciali (D ed E), ribadendo che la stessa è determinata tramite stima diretta tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Tuttavia, vengono esclusi dalla stima diretta i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo. In sostanza, nella determinazione della rendita si tiene conto solo di quegli elementi impiantistici che sono strutturalmente connessi alla costruzione, ma non sono considerate tutte quelle dotazioni (impianti, macchinari, attrezzature, ecc.) che sono funzionali al processo produttivo, pur risultando in qualche modo integrate o strutturalmente connesse al fabbricato. Vengono cioè considerate solo quelle dotazioni che caratterizzano il fabbricato e non il processo produttivo che nello stesso viene svolto, sancendo l'esclusione dei macchinari, dei congegni, delle attrezzature e degli altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo, dal computo del valore dell'immobile. La disposizione appena citata segna un repentino cambio di rotta rispetto alla regola opposta stabilita solo lo scorso anno dalla L. 190/2014, comportando l'abbassamento delle rendite catastali di molti immobili appartenenti alla categoria D.

La legge di stabilità del 2015 (L. 190/2014) aveva infatti dettato una disposizione interpretativa che chiariva il criterio di determinazione della rendita catastale per tale tipologia di immobili, facendo propria la posizione dell'Agenzia del territorio (ora Agenzia delle entrate). Tenuto conto che, per i citati fabbricati, la rendita è determinata secondo il criterio della "stima diretta" (art. 30. del D.P.R. 1142/1949) e non ricorrendo alle tariffe d'estimo, l'art. 1, comma 244, della L. 190/2014 aveva stabilito che, nelle more dell'attuazione della riforma del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, la determinazione della rendita catastale dei fabbricati di categoria catastale D doveva avvenire secondo le istruzioni di cui alla circolare dell'Agenzia del territorio n. 6/2012. L'Agenzia del territorio, con la circolare n. 6 del 30/11/2012, aveva chiarito che: *"tra le componenti oggetto della stima catastale, per le unità immobiliari a destinazione speciale e particolare, rilevano, oltre alle strutture edilizie, anche le installazioni connesse od incorporate ai fabbricati o comunque stabilmente infisse ad essi"*. Per l'Agenzia, quindi, al fine di valutare quale impianto debba essere incluso o no nella stima catastale, deve farsi riferimento non solo al criterio dell'essenzialità dello stesso per la destinazione economica dell'unità immobiliare, ma anche alla circostanza che lo stesso sia "fisso", in altre parole stabile (anche nel tempo), rispetto alle componenti strutturali dell'unità immobiliare. La valutazione di cui sopra, di carattere eminentemente tecnico, presuppone la piena conoscenza dei beni immobiliari oggetto di stima e dell'evoluzione, anche sotto il profilo tecnologico, dei processi produttivi che negli stessi sono svolti e che determinano con chiarezza la destinazione d'uso dell'immobile.

Tali principi, particolarmente rigorosi, finivano per includere nella valutazione del fabbricato e, quindi, nel valore imponibile ai fini dell'IMU e della TASI, anche gli altiforni, le pesi, i grandi impianti di produzione di vapore, i binari, le dighe, i canali adduttori e di scarico, le gallerie e le reti di trasmissione e distribuzione di merci e servizi, nonché gli impianti che, ancorché integranti elementi mobili, configurino nel loro complesso parti stabilmente connesse al suolo o

alle componenti strutturali dell'unità immobiliare, quali montacarichi, carri ponte, ascensori, scale, rampe e tappeti mobili. Parimenti, sono incluse nella stima anche quelle componenti impiantistiche presenti nell'unità immobiliare che contribuiscono ad assicurare alla stessa un'autonomia funzionale e reddituale, stabile nel tempo, ovvero risultino essenziali per caratterizzarne la destinazione (ad esempio i grandi trasformatori).

La posizione dell'Agenzia del territorio, anche alla luce della norma interpretativa della legge di stabilità 2015, era stata confermata anche dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3166 del 18/02/2015.

Il nuovo criterio di stima della rendita vale solo dal 1° gennaio 2016 e, pertanto, per i fabbricati di nuovo accatastamento o che hanno subito modifiche che comportano l'obbligo del loro riaccatastamento. Nulla cambia invece per i periodi di imposta precedenti, nei quali la rendita vigente continua ad essere quella determinata in base ai criteri definiti dalla legge di stabilità 2015.

In merito all'applicazione delle nuove regole, l'Agenzia delle entrate, ha fornito chiarimenti con la circolare n. 2/e del 01/02/2016, evidenziando, oltre a specifiche fattispecie di esclusione, anche la natura innovativa e non interpretativa delle nuove disposizioni.

Il comma 22 dell'art. 1 della L. 208/2015 consente a tutti gli intestatari catastali degli immobili interessati dalle nuove disposizioni di modificare la rendita determinata con le previgenti regole, adeguandola a quelle nuove. Tale facoltà può esercitarsi a decorrere dal 1° gennaio 2016 mediante presentazione di un atto di aggiornamento catastale, ai sensi del D.M. 701/1994, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti per applicare i nuovi criteri dettati dal citato comma 21.

Le nuove rendite, che saranno rideterminate al ribasso rispetto alle precedenti per effetto dell'esclusione dalla stima del valore del fabbricato di quelle componenti impiantistiche e tecniche che, in base all'art. 1, comma 21, della L. 208/2015, non vanno più considerate, hanno effetto fiscale:

- dal 1° gennaio 2016, in deroga alle vigenti disposizioni contenute nel comma 4 dell'art. 13 del D.L. 201/2011 (in base al quale la rendita catastale da considerare ai fini dell'IMU e delle TASI è quella vigente in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione), qualora l'atto di aggiornamento catastale sia presentato entro il 15 giugno 2016;
- dal 1° gennaio dell'anno di presentazione dell'atto di aggiornamento catastale, qualora lo stesso sia consegnato oltre il 15 giugno 2016.

In altri termini, per poter applicare la nuova rendita catastale proposta ai fini del calcolo dell'IMU e della TASI dovute per il 2016, il contribuente è tenuto a presentare l'atto di aggiornamento dell'accatastamento del fabbricato entro il 15 giugno dello stesso anno. In mancanza, si applicano le regole ordinarie. La modifica della rendita, come evidenziato dovuta ad un suo mero aggiornamento per il recepimento del nuovo criterio e non a variazioni strutturali, interventi edilizi o al mutamento della destinazione d'uso dell'immobile, ha efficacia dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione dell'aggiornamento catastale.

Il minor gettito subito dai comuni dal 2016 per effetto delle nuove disposizioni è ristorato con un trasferimento erariale compensativo di complessivi 155 milioni di euro (art. 1, comma 24, L. 208/2015), ripartito in favore degli enti con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle

finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, da emanarsi entro il 31 ottobre 2016, sulla base di una metodologia adottata sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. Il riparto del trasferimento, per poter correttamente valutare la perdita di gettito subita da ciascun comune, deve ovviamente tenere conto, per ogni unità immobiliare, dell'importo delle rendite proposte, presentate con gli atti di aggiornamento catastale consegnati entro il 15 giugno 2016, e di quelle modificate, già iscritte in catasto al 1° gennaio 2016 (informazioni che l'Agenzia delle entrate deve comunicare al Ministero dell'economia entro il 30 settembre 2016). In sostanza, in seguito agli atti di aggiornamento catastale presentati dai contribuenti entro il 15 giugno 2016, si avrà una riduzione della rendita catastale dei fabbricati di categoria D interessati, con effetto di abbassamento delle imposte dovute per l'intero 2016 e conseguente perdita di gettito per i comuni.

Gli accatastamenti presentati dopo il 15 giugno 2016, nel corso di tale anno, avranno effetto fiscale solo dal 2017. Il minor gettito relativo sarà ristorato con il contributo di 155 milioni di euro, ripartito con D.M. da emanare entro il 30 giugno 2017, sulla base dei dati comunicati dall'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2017, relativi, per ciascuna unità immobiliare, alle rendite proposte nel corso del 2016 e a quelle già iscritte in catasto al 1° gennaio 2016. Tale contributo sarà valido anche per gli anni successivi.

Tuttavia da più parti vi è il timore che le somme stanziare non saranno in grado di coprire l'intera perdita di gettito, con conseguenti ammanchi sui bilanci comunali. Anche se la nota metodologica approvata in Conferenza Stato-città il 03/08/2016, al fine di determinare l'importo degli acconti da versare ai comuni (per un importo pari € 49,95 mln) presenta dati tranquillizzanti, almeno a livello complessivo (vedasi il comunicato del Dipartimento degli affari interni e territoriali del 5/08/2016). La perdita di gettito subita dai comuni, sulla base dei dati provvisori comunicati dall'Agenzia delle entrate al 27/07/2016, ammonta ad € 127,3 mln, un importo quindi inferiore alle somme stanziare. Anche se la provvisorietà dei dati comunicati dall'Agenzia delle entrate, in attesa di quelli definitivi da rendere noti entro il 30 settembre, invita alla prudenza. L'importo provvisorio della perdita di gettito è stato stimato sulla base delle variazioni negative di rendita catastale degli immobili D oggetto di rettifica della stessa (29.089 invii, secondo i dati dell'Agenzia), tenendo conto delle aliquote deliberate per l'IMU e la TASI da ogni singolo comune interessato per l'anno 2015. Al fine del riparto dell'acconto del contributo, è stato inoltre operato un confronto di coerenza tra i dati della perdita di gettito determinata sulla base della variazione negativa della rendita ed i minori introiti per l'IMU D (quota comunale), stimabili in via prospettica nel 2016 (in base agli incassi della prima rata) rispetto a quelli dell'anno 2015 (ad esempio riducendo l'acconto del contributo laddove la perdita di gettito stimata supera il 120% del minor introito IMU registrato per gli immobili D). Gli importi degli acconti spettanti ad ogni comune è riportato nell'allegato A allo schema di decreto (non hanno ricevuto somme quegli enti per i quali è stato calcolato un acconto fino a € 100).

4. L'esenzione IMU per i terreni agricoli

La legge di stabilità 2016 segna un sostanziale ritorno al passato per quanto concerne l'applicazione dell'esenzione prevista nell'IMU per i terreni agricoli, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera h), del D.Lgs 504/1992, disposizione richiamata dall'art. 9 del D.Lgs 23/2011.

Infatti, a partire dal 1° gennaio 2016, sono esenti dall'imposta i terreni agricoli ubicati nei comuni montani o di collina, come definiti dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9/1993, in modo analogo a quanto accadeva fino al 2013, vale a dire prima dell'emanazione delle regole basate sull'altitudine ISTAT dei comuni, introdotte per gli anni 2014 e 2015 dal D.L. 4/2015.

Ulteriormente, il comma 13 dell'articolo 1 della L. 208/2015, specifica che l'esenzione si applica anche:

- ai terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, ovunque essi siano ubicati;
- ai terreni agricoli ubicati nelle isole minori (come individuate dall'allegato A della L. 448/2001);
- ai terreni a immutabile destinazione agro-silvo pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile, ovunque ubicati.

In proposito si ha qualche incertezza sul trattamento dei terreni a proprietà indivisa tra soggetti aventi i requisiti di legge e soggetti privi degli stessi. Si ritiene che in questo caso occorra dare preminenza all'aspetto soggettivo, riconoscendo l'esenzione al solo comproprietario in possesso dei requisiti. Ciò anche considerando il recente arresto giurisprudenziale, pur concernente la diversa questione della cosiddetta "finzione giuridica" di non edificabilità delle aree, contenuta nell'art. 2, comma 1, lettera b, del D.Lgs 504/1992. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13392 del 30/06/2016, ha infatti spostato la sopra citata tesi, facendo registrare un'inversione di tendenza rispetto alla precedente posizione della stessa Corte in materia (sentenza n. 15556/2010).

Altrettanto incerto è il trattamento IMU dei terreni agricoli posseduti dai familiari coadiuvanti dell'impresa agricola, di quelli posseduti dalle società agricole e dai soci delle società di persone. La questione interessa in particolare i comuni "non montani", vale a dire quelli non inclusi nell'elenco dei comuni in cui opera l'esenzione dall'IMU dei terreni agricoli, in cui sono invece esenti i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti o dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella previdenza agricola (art. 1, c. 13, L. 208/2015). Ma può essere di interesse anche per tutti gli altri comuni, tenuto conto della disposizione sulla cosiddetta "finzione giuridica di non edificabilità dei suoli", prevista dall'art. 2, c. 1, let. b), del D.Lgs 504/1992 e dall'art. 13, comma 2, del D.L. 201/2011. Per il MEF (nota del 23/05/2016), l'esenzione riguarda anche i terreni di cui sono proprietari o comproprietari i familiari coadiuvanti dell'impresa agricola, poiché in tale caso ricorre sia il requisito oggettivo richiesto dalla norma agevolativa (in quanto il coadiuvante è titolare/contitolare del terreno) e sia quello soggettivo, in quanto lo stesso, che esercita l'attività agricola, è iscritto nella previdenza agricola come coltivatore diretto nel nucleo familiare del capo-azienda. Analogamente, per il MEF rientra nell'agevolazione anche il terreno posseduto dalla società agricola, in quanto la stessa assume la qualifica di IAP ove presenti tutti i requisiti richiesti dal D.Lgs 99/2004 e sono altresì esenti i

terreni di proprietà dei soci di una società di persone, aventi la qualifica di coltivatore diretto o di IAP, che li abbiano concesso in affitto o in comodato alla predetta società, da loro direttamente condotti in qualità di soci di quest'ultima. Tali posizioni sono stata fortemente contrastate dall'ANCI Emilia Romagna, con la nota del 30/05/2016. Per quanto concerne il coadiuvante manca infatti a parere dell'Associazione sia il requisito soggettivo, in quanto la mera iscrizione dello stesso alla contribuzione agricola non gli attribuisce né la qualifica di coltivatore diretto né quella di imprenditore agricolo e sia quello oggettivo, poiché il coadiuvante non conduce direttamente il fondo, ma lo fa solo in via mediata. Analogamente ritiene che l'agevolazione non possa estendersi ai terreni posseduti dalle società agricole, in quanto la norma della legge di stabilità 2016 richiede la condizione dell'iscrizione alla previdenza agricola del proprietario coltivatore diretto o IAP, iscrizione che le società non hanno. Peraltro quest'ultima non può ritenersi soddisfatta solo perché i soci sono iscritti alla previdenza agricola. Infine, anche nel terzo caso esaminato dal MEF, a parere dell'ANCI emiliana non compete alcuna esenzione per mancanza sia del requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola da parte della società e sia perché manca la conduzione diretta del fondo da parte dei soci proprietari del terreno.

La posizione dell'ANCI per molti aspetti appare condivisibile, evidenziando come le norme agevolative in campo tributario possono essere oggetto solo di stretta interpretazione letterale. Ma tuttavia la presenza dell'autorevole posizione opposta del Ministero finirà con tutta probabilità, nel caso in cui gli enti se ne discostino, per alimentare contenzioso dall'esito non sempre scontato.

Ancora incerta è l'estensione dell'esenzione prevista per i terreni agricoli ubicati nei comuni "montani o di collina" ai terreni cosiddetti "incolti", tenendo conto che, a differenza dell'ICI, l'IMU è dovuta per il possesso di qualsiasi immobile. Sul punto la recente risposta al question time- VI commissione della Camera dei Deputati del 04/05/2016, ha ritenuto che, sulla base del parere del MEF, l'esenzione riguardi tutti i terreni, a prescindere dalla loro coltivazione, in quanto, come evidenziato dalla sentenza della Corte di cassazione n. 7369/2012, la definizione di terreno agricolo quale "terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c" va intesa inclusiva di tutti quelli suscettibili di essere destinati a tale utilizzo, al di là dell'esercizio effettivo delle attività predette. Posizione conforme a quella del MEF (nelle istruzioni alla dichiarazione IMU), dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. 5/e del 11/03/2013) e dell'interrogazione parlamentare 19/12/2012, n. 5-08397. La citata interpretazione tuttavia continua a non convincere (in tal senso nota IFEL del 3/1/2013), sia per il caso specifico a cui si riferiva la sentenza della Cassazione (che riguardava un terreno potenzialmente utilizzabile per un'attività agricola imprenditoriale) e sia per la definizione di terreno agricolo che da sempre è stata adottata sin dai tempi dell'ICI (dove, si ricorda, si è sempre affermata l'esclusione dal tributo dei cosiddetti "orticelli privati" – vedasi circ. Min. fin. 9/1993).

5. Il trattamento ai fini IMU delle aree destinate a verde pubblico

La posizione della Corte di Cassazione in merito al trattamento tributario delle aree destinate a verde pubblico è stata negli ultimi anni sostanzialmente concorde nel ritenere che le stesse non debbano essere assoggettate ad ICI prima ed a IMU/TASI poi, per la presenza di un vincolo tale da sottrarre tali aree dalla nozione tecnica di edificabilità. In proposito, infatti, secondo la Suprema Corte le aree vincolate ad uso meramente pubblicistico (verde pubblico, attrezzature pubbliche) precludono qualunque forma di trasformazione del suolo ai privati riconducibili alla nozione tecnica di edificazione - (Cass. Sentenza n. 13917/2007 e n. 25672/2008). Le aree vincolate a verde pubblico non possono definirsi come fabbricabili poiché tale destinazione sottrae al proprietario la facoltà di trasformare il suolo in termini edificatori (Cass., sentenza n. 5737/2010).

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

Anche la giurisprudenza di merito (Commissione Tributaria Regionale di Roma, sentenza n. 1/29/16) ha ribadito che l'ICI non è dovuta sulle aree destinate a parco pubblico, anche se è prevista la cosiddetta "compensazione edificatoria" in favore del proprietario dell'area. Tale conclusione riguarda l'ICI anche se la stessa è estendibile anche all'IMU, stante l'identità della fattispecie imponibile nei due tributi.

Secondo la sentenza citata, la sottrazione di qualsiasi capacità edificatoria all'area, destinata a parco pubblico, impedisce l'applicazione dell'imposta, in quanto di fatto non siamo più di fronte ad un'area edificabile.

Sul punto la sentenza si muove seguendo il citato consolidato orientamento della Corte di Cassazione. Anche se la Corte ha invece ammesso l'assoggettamento all'imposta nel caso di suoli destinati a verde in cui sia consentito l'intervento di tipo privato o pubblico/privato (sentenza n. 12499/2014).

Il caso affrontato dalla Commissione laziale è interessante in quanto l'area di cui la sentenza si è occupata è stata oggetto della cosiddetta "perequazione urbanistica", vale a dire dell'assegnazione al soggetto privato della possibilità di trasferire la volumetria edificabile in un altro sito (cosiddetta "area di atterraggio"), tenuto conto che il medesimo si è visto azzerare la capacità edificatoria di cui disponeva per asservire l'area all'uso della collettività.

La questione si pone nell'ambito della più ampia problematica della tassabilità dei diritti edificatori, diritti che possono circolare con contratti soggetti a trascrizione (art. 2643 c.c.). Infatti, se non vi è dubbio che l'area privata del diritto diviene non più soggetta ad ICI (e neppure ad IMU, quantomeno come area edificabile), l'imposta sarà invece dovuta dalla cosiddetta "area di atterraggio" dei diritti, suolo che a tutti gli effetti diviene area edificabile in quanto *"area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi"*

ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione..." (art. 2, c. 1, let. b, D.Lgs 504/1992). Nel caso in cui, invece, i diritti edificatori rimangono in un "limbo", in quanto non ancora assegnati ad un suolo, l'applicazione del tributo sugli stessi appare difficilmente sostenibile, rammentando che il presupposto dell'IMU è il possesso di immobili. In altri termini, presupposto per l'applicazione dell'imposta è la presenza di un fabbricato, di un'area edificabile o di un terreno, in quanto la stessa non sembra poter colpire un diritto.

La Commissione Tributaria regionale del Lazio sposa questa tesi, ritenendo che *"le compensazioni edificatorie sulle quali (il comune ndr) fonda la legittimità della sua pretesa creditoria non rientrano ancora...nel patrimonio della società appellante poiché non risultano assegnati i terreni sulle quali dovranno "atterrare" le volumetrie già previste con riferimento ai terreni di proprietà dell'appellante.."*. Il trasferimento dei diritti ha azzerato la possibilità di sfruttamento edificatorio dell'area originaria, trasformandola in un terreno non soggetto ad ICI (rammentando che l'ICI si applicava solo ai fabbricati, alle aree edificabili ed ai terreni agricoli e non a tutti gli immobili, come invece accade per l'IMU).

La questione merita comunque un'adeguata riflessione, anche alla luce delle leggi regionali che ormai ammettono la possibilità di attribuire ai privati diritti edificatori compensativi, che possono anche rimanere "sospesi", vale a dire non assegnati ad un suolo, per un lungo periodo di tempo.

6. La dichiarazione IMU e la sua omissione

Con l'introduzione dell'imposta municipale propria, avvenuta nell'anno 2012, si è assistito al progressivo depotenziamento del ruolo della dichiarazione tributaria. Il legislatore, infatti, ritenendola in molti casi superflua, ha finito per ridurre notevolmente le ipotesi in cui il contribuente è tenuto alla sua presentazione, ritenendo che molti dei dati necessari per la gestione del tributo fossero in realtà a disposizione o facilmente reperibili dagli enti impositori. Tuttavia, l'intervento legislativo, piuttosto vago, ha finito per lasciare ampio spazio alle disposizioni ministeriali che, pur andando nella direzione della semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, hanno di fatto per generato molti dubbi sulle fattispecie in cui è obbligatoria la presentazione della dichiarazione, con conseguenti incertezze sia per gli enti, sia per i contribuenti. Il tutto finisce inevitabilmente per incidere sull'aspetto sanzionatorio, con il rischio di comportamenti difformi sul territorio e, quindi, di inevitabile contenzioso.

Con la nascita dell'IMU il legislatore aveva "dimenticato" l'obbligo dichiarativo. Infatti, nella prima versione dell'art. 13 del D.L. 201/2011 non vi era alcuna disciplina della dichiarazione. La norma si limitava a richiamare l'art. 9, comma 6, del D.Lgs 23/2011, il quale tuttavia non prevedeva l'obbligatorietà della dichiarazione, ma esclusivamente l'attribuzione del compito di approvare il modello di dichiarazione ad un decreto ministeriale. Non vi era neppure un richiamo alla disciplina in materia prevista per l'ICI. L'unica eccezione era la casistica del fallimento e della liquidazione coatta amministrativa, poiché la norma del D.L. 201/2011 richiamava l'art. 9, comma 7, del D.Lgs 23/2011 il quale, a sua volta, sanciva l'applicazione nell'IMU delle regole vigenti nell'ICI, previste dal comma 6 dell'art.10 del D.Lgs 504/1992. La mancanza venne colmata con il D.L. 16/2012, il quale introdusse il comma 12-ter nel testo dell'articolo 13 del D.L. 201/2011, per effetto del quale: *" i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Con il citato decreto, sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 37, comma 55, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e dell'articolo 1, comma 104, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, in quanto compatibili..".* La disposizione ha solo genericamente stabilito che la dichiarazione deve essere presentata dai soggetti passivi in caso di inizio del possesso degli immobili, ovvero al verificarsi di variazioni rilevanti ai fini della determinazione, rimandando la precisa definizione delle ipotesi di obbligo al D.M. di approvazione del modello e delle istruzioni.

La norma tuttavia, nel ribadire il carattere ultrattivo della dichiarazione presentata, richiedendo l'obbligo di presentazione di una nuova denuncia negli anni successivi al primo solo nel caso di intervenute modificazioni rilevanti, stabilisce che, per l'IMU, restano ferme le dichiarazioni già presentate ai fini della previgente ICI.

Occorre però evidenziare come la norma di legge di fatto demandi ad un decreto ministeriale il compito di stabilire le ipotesi di obbligo della presentazione della dichiarazione IMU, puntualmente identificate nel D.M. 30/10/2012, di approvazione del modello e delle istruzioni della dichiarazione IMU. In particolare, il decreto conferma l'esclusione dell'obbligo dichiarativo nelle fattispecie in cui lo stesso era già dispensato nell'ICI (atti notarili transitanti per il cosiddetto "modello unico informatico", successioni, ecc.) e comunque in tutti i casi in cui le modificazioni oggettive e soggettive incidenti sulla determinazione dell'imposta sono immediatamente fruibili da parte dei comuni, mediante la consultazione della banca dati catastale. A queste ipotesi deve aggiungersi quella in cui il contribuente ha eseguito gli specifici adempimenti previsti dal regolamento comunale per la fruizione di riduzioni o agevolazioni.

In definitiva, con l'entrata in vigore dell'IMU, è stato evitato l'obbligo generalizzato di presentazione della dichiarazione da parte di tutti i contribuenti, sancendo la valenza di quanto già dichiarato ai fini ICI o comunque dei dati recuperati direttamente dai comuni, nelle ipotesi in cui non sussisteva l'obbligo dichiarativo.

Posto il principio generale, le istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU specificano le casistiche in cui invece l'obbligo continua a permanere. Fattispecie peraltro, seppure numerose nella loro elencazione, di frequenza relativa abbastanza limitata. Si tratta, in particolare, degli immobili che godono di riduzioni dell'imposta (come, ad esempio, i fabbricati inagibili o inabitabili, gli immobili di interesse storico artistico, ecc.) e di quei casi in cui il comune non è in possesso delle necessarie informazioni per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria (es. fabbricati oggetto di locazione finanziaria, atti costitutivi o modificativi di diritti su aree edificabili, immobili esenti ai sensi delle lettere "c" ed "i" dell'art. 7 del D.Lgs 504/92, ecc.).

Con riferimento al trattamento dell'abitazione principale, è necessario ricordare che, secondo l'interpretazione ministeriale contenuta nelle istruzioni alla dichiarazione ICI, l'obbligo dichiarativo previsto nel caso di immobili che hanno acquisito o perduto nel corso dell'anno il diritto all'esenzione non riguarda l'abitazione principale, esente dall'ICI ai sensi del D.L. 93/2008. In relazione all'IMU, le istruzioni contenute nel D.M. 30/10/2012 hanno ribadito che non sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione per gli immobili destinati ad abitazione principale, in quanto la conoscenza del dato anagrafico consente ai comuni di identificare correttamente la fattispecie (ciò ricordando che ai fini IMU l'abitazione principale è l'unità immobiliare destinata a dimora abituale e residenza anagrafica del possessore e del suo nucleo familiare). Previsione che comunque continua a destare qualche perplessità legata alla difficoltà, tuttora presente in molti comuni, di agganciare correttamente il dato toponomastico contenuto in anagrafe con quello catastale. Per non parlare dei casi in cui l'unità immobiliare di residenza anagrafica del possessore non sia in realtà la sua dimora abituale o quella del suo nucleo familiare (cosiddette residenze fittizie). Resta invece confermato l'obbligo dichiarativo nel caso di coniugi con residenze separate nell'ambito dello stesso comune, tenuto conto che solo una delle unità immobiliari possedute può beneficiare delle agevolazioni previste per l'abitazione principale. Individuati, seppure con più di qualche difficoltà, i casi di obbligo, rimane da affrontare il problema del trattamento sanzionatorio nell'ipotesi di omissione della presentazione della dichiarazione.

Va preliminarmente ricordato che il termine per la presentazione della dichiarazione IMU è stato fissato, per l'anno 2012, nel 30 giugno dell'anno successivo a quello di pubblicazione del decreto ministeriale relativo al modello dichiarativo (30/06/2013) e, a regime, entro il *30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta* (art. 13, comma 12-ter, D.L. 201/2011 e art. 1, comma 684, L. 147/2013). L'omissione della presentazione della dichiarazione nel termine comporta l'irrogazione della sanzione dal 100% al 200% del tributo dovuto, con un minimo di € 51,00, prevista dall'art. 14, comma 1, del D.Lgs 504/1992, richiamato dall'art. 9, comma 7, del D.Lgs 23/2011. Va ricordato, infatti, che tale sanzione risulta prevalente rispetto all'analoga, ma non del tutto identica, misura sanzionatoria prevista dall'art. 1, comma 696, della L. 147/2013 per l'omessa presentazione della dichiarazione dell'imposta unica comunale (IUC), di cui come è noto l'IMU rappresenta la componente immobiliare. Ciò per effetto della disposizione dell'art. 1, comma 703, della medesima legge che, per l'IMU, fa espressamente salve le specifiche norme di disciplina. In ogni caso la differenza tra le due misure sanzionatorie finisce per limitarsi al minimo applicabile, pari ad € 51 in base all'art. 14 del D.Lgs 504/92 e ad € 50 nella L. 147/2013, tenuto conto che, secondo l'interpretazione prevalente, anche la sanzione di cui al citato art. 14 andava commisurata al tributo non versato e non all'intero tributo dovuto relativo all'imponibile di cui era stata omessa la dichiarazione.

La conferma della validità delle dichiarazioni presentate ai fini ICI anche nell'IMU determina dei risvolti importanti proprio con riferimento all'ipotesi in cui il contribuente abbia omesso la presentazione della dichiarazione ICI. Ovviamente per poter parlare di omissione dell'adempimento dichiarativo è necessario che tale adempimento sia obbligatorio. Così, ad esempio, non potrà sanzionarsi un contribuente per la mancata dichiarazione dell'acquisto della proprietà di un'abitazione, anche allorquando la stessa sia destinata ad abitazione principale, proprio per l'insussistenza dell'obbligo dichiarativo in tale casistica. Potrebbe allora verificarsi che risulti omessa la presentazione della dichiarazione ICI per fattispecie in relazione alle quali sussisteva l'obbligo dichiarativo nella vecchia imposta comunale sugli immobili, venuto meno invece con la nascita dell'IMU. Si pensi al caso di una variazione catastale di un fabbricato per modificazioni attinenti alla sua destinazione o ad una sua modifica (che non abbia comportato comunque lavori di ristrutturazione, restauro o risanamento conservativo). In tale fattispecie, secondo le istruzioni alla dichiarazione ICI, il contribuente era tenuto all'adempimento dichiarativo. Obbligo invece escluso, per la medesima fattispecie, dalle istruzioni alla dichiarazione IMU, le quali ritengono non necessaria la presentazione della denuncia per tutte le modificazioni soggettive o oggettive rilevabili dalla consultazione della banca dati catastale. Tale casistica non va ovviamente confusa con gli interventi edilizi che invece comportano la rilevanza ai fini del tributo dell'area fabbricabile (es. nuova edificazione, ristrutturazione, recupero di fabbricati, ecc.), poiché in tali casi la dichiarazione risulta necessaria o per denunciare il venir meno dell'area edificabile ovvero la diversa base imponibile, data non più dal valore catastale del fabbricato oggetto dell'intervento edilizio ma, bensì, dal valore venale dell'area fabbricabile corrispondente (art.5, comma 6, D.Lgs 504/92). Nell'ipotesi poco sopra descritta si pone il problema di comprendere se l'omissione della dichiarazione ICI, che senza dubbio in base agli insegnamenti in materia della Suprema Corte si ripercuote su tutte le

annualità successive alla prima (sentenza n. 18122/2009, sentenza n. 15472/2010), possa far configurare anche l'omissione della dichiarazione IMU. E' senza dubbio vero che la mancanza della dichiarazione ICI fa sì che non sia possibile *"la validità degli effetti anche ai fini IMU di quanto dichiarato nell'ICI"*, portando a concludere, in virtù dell'autonomia dell'obbligazione tributaria annuale, per l'applicabilità della sanzione per omessa dichiarazione anche nell'IMU. Tuttavia, non può non sottolinearsi come un siffatto comportamento, corretto in linea teorica, si scontri con l'impossibilità di irrogare la sanzione per effetto del principio del cosiddetto *"favor rei"*, contenuto nell'art. 3 del D.Lgs 472/1997 *"salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile"*. Secondo l'interpretazione fornita dal Ministero delle finanze, nella circolare n. 180 del 10/07/1998, *"..va precisato che la disposizione di cui al comma 2 trova applicazione sia nei casi in cui la legge posteriore si limiti ad abolire la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, sia nell'ipotesi in cui venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria"*. Ne deriva che, poiché nell'IMU non vi è più l'obbligo dichiarativo nell'ipotesi di modificazioni oggettive dei fabbricati, risultanti dal catasto, la fattispecie poco sopra richiamata non potrà comportare l'irrogazione della sanzione. Il principio sopra esposto ovviamente non si estende anche all'ICI, in cui invece sussisteva l'obbligo dichiarativo della variazione catastale, in quanto la disposizione dell'art. 3 del D.Lgs 472/97 dispiega ovviamente i suoi effetti nell'ambito del medesimo tributo e non con riferimento a tributi diversi. In altri termini, l'eliminazione di un obbligo strumentale nell'IMU non ha alcun effetto sul regime sanzionatorio legato all'omissione del medesimo obbligo nell'ICI. Analoghe conclusioni si posso trarre per i fabbricati rurali strumentali, esenti dall'ICI ai sensi dell'art. 23, comma 1-bis, del D.L. 207/2008, per i quali era previsto nella vecchia imposta comunale l'obbligo dichiarativo nell'ipotesi di acquisizione o di perdita della qualifica. Obbligo invece escluso nell'IMU, tenuto conto che la disposizione del comma 4 del D.M. 26/07/2012 stabilisce che le informazioni relative ai predetti fabbricati sono rese disponibili ai comuni (presentazione della richiesta di riconoscimento catastale della ruralità).

Ovviamente, il ragionamento appena sopra evidenziato ha effetti anche sui termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento, inclusivi del contestuale atto di irrogazione della sanzione. Va infatti rammentato che, ai sensi dell'art. 1, comma 161, della L. 296/2006, gli avvisi di accertamento devono essere notificati ai contribuenti entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il versamento è stato effettuato o avrebbe dovuto effettuarsi, ovvero a quello in cui la dichiarazione è stata presentata o avrebbe dovuto presentarsi. Pertanto, la contestazione dell'omissione della dichiarazione consente la notifica del relativo avviso anche a distanza di oltre sei anni dalla scadenza del termine per il versamento del tributo. Il termine è ridotto invece a cinque anni se la violazione contestabile è solo quella dell'omesso versamento. Quindi, tornando all'esempio della variazione catastale di un fabbricato non dichiarata ai tempi dell'ICI, il comune potrebbe notificare il relativo avviso di accertamento entro il 31 dicembre 2015 per l'annualità 2009, irrogando la sanzione dal 100% al 200% del tributo dovuto (non versato), sanzione che, a mente dell'art. 14, comma 4, del D.Lgs

504/92, può ridursi ad $1/4$ ⁷. Con riferimento all'anno 2012, invece, il comune potrebbe contestare solo la violazione legata all'omissione del versamento, irrogando la sanzione del 30% dell'importo non versato (non riducibile), a norma dell'art. 13 del D.Lgs 471/97, mediante la notifica di un avviso di accertamento da effettuarsi, anche a scopo prudenziale, entro il termine del 31 dicembre 2017. Va evidenziato che, in tal caso, l'abolizione dell'obbligo strumentale della dichiarazione rende non più irrogabile la sanzione per omessa dichiarazione che, in quanto violazione più grave, "assorbe" la violazione per la sanzione meno grave, vale a dire l'omesso versamento.

Casi particolari di dichiarazione

Per completezza espositiva, appare opportuno ricordare che, a norma delle disposizioni sopra richiamate, nonché dell'art. 91-bis del D.L. 1/2012, gli enti non commerciali sono tenuti all'adempimento dell'obbligo dichiarativo utilizzando l'apposito modello approvato con il D.M. 26/04/2014. Come chiarito dallo stesso decreto, gli enti non commerciali sono tenuti a dichiarare, utilizzando l'apposito modello, tutti gli immobili imponibili e tutti quelli parzialmente imponibili o esenti (vedasi anche la R.M. n. 1/df del 11/01/2013). Pertanto, per tali enti, vi era con l'entrata in vigore dell'IMU (2012) l'obbligo di presentare la dichiarazione con riferimento a tutti gli immobili posseduti. Il termine per la presentazione della dichiarazione, da effettuarsi esclusivamente con modalità telematiche (art. 1, comma 719, L. 147/2013), era fissato per gli anni 2012 e 2013 al 1 dicembre 2014 e, a regime, al 30 giugno dell'anno successivo.

L'ampiezza dell'obbligo dichiarativo rende pertanto irrogabile la sanzione relativa all'omissione della denuncia con riferimento a tutti gli immobili posseduti dagli enti non commerciali. Giova ricordare che sono tali, ai sensi della lett. c) dell'art. 73 del DPR 917/1986, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

Va, infine, evidenziato che il legislatore ha altresì previsto delle ipotesi in cui l'omissione della dichiarazione determini, oltre che l'irrogazione della relativa sanzione, anche la decadenza da particolari benefici. E' il caso dell'esenzione prevista dall'art. 2, comma 2, del D.L. 102/2013 in favore dei fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati. Tale esenzione, decorrente dal 1° gennaio 2014, presuppone la presentazione della dichiarazione IMU entro il termine di legge, pena la decadenza dal diritto alla stessa (art. 2, comma 5-bis, D.L. 102/2013).

⁷ Trattandosi di violazione commessa prima dell'entrata in vigore del D.L. 201/2011, che ha incrementato la misura della riduzione della sanzione ad $1/3$, con effetto, in virtù del principio del favor rei, dalle violazioni commesse dal 06/12/2011.

Gli aspetti di maggiore complessità dell'IMU e della TASI dopo la legge di stabilità

di *Stefano Baldoni*

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Amelia il 22/09/2016.

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:

ANUTEL Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali.

