

L'IMU e i suoi problemi ancora aperti

Montevarchi, 7 maggio 2013
Andrea Annesanti



Indice

- 1. L'Imposta Municipale Propria nel contesto del federalismo fiscale, alla luce delle novità introdotte dalla legge di stabilità per il 2013**
- 2. Gli elementi dell'imposta: il presupposto, l'oggetto, i soggetti passivi e la base imponibile, con riferimento a casi particolari e controversi**
- 3. Potestà regolamentare del Comune: ampiezza e limiti**
- 4. Aliquote e detrazione: possibilità di articolazione**
- 5. Le esenzioni: gli immobili degli enti non commerciali**
- 6. Le agevolazioni**
- 7. La dichiarazione: ampiezza dell'obbligo**
- 8. Il versamento**
- 9. I rimborsi**
- 10. L'accertamento, le sanzioni e gli interessi**
- 11. Gli strumenti deflattivi del contenzioso**



1. L'imposta Municipale Propria nel contesto del federalismo fiscale, alla luce delle novità introdotte dalla legge di stabilità per il 2012



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – Federalismo fiscale municipale

- **Imposta municipale propria**, introdotta da art. 8 e 9 D.Lgs. 23/2011:
 - decorrenza originaria 2014, in sostituzione di:
 - ICI;
 - IRPEF e add.li su redditi fondiari di immobili non locati (salvo eccezioni art. 9, comma 9, D.Lgs. 23/2011)
 - anticipata in via sperimentale al 2012 e prevista oggi “**a regime**” con decorrenza 2015



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – Federalismo fiscale municipale

- **Imposta municipale secondaria** in sostituzione di:
- Tassa/Canone occupazione spazi ed aree pubbliche
 - Imposta com.le sulla pubblicità e dir. pu. aff./canone installazione mezzi pubblicitari
 - Add.le ex ECA

Caratteristiche:

- presupposto simile alla TOSAP
- criteri da recepire in un regolamento governativo di attuazione
- regolamento comunale per esenzioni, agevolazioni e modalità applicative ulteriori
- dal **2014**



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – Federalismo fiscale municipale

➤ **Tributi comunali non soppressi (o introdotti)**

- **Imposta di soggiorno/sbarco** (introdotta dall' art. 4, D.lgs. 23/2011 e integrata dall'art. 4, comma 2-bis, D.L. 16/2012)
- **Imposta di scopo rivista** (art. 6, D.Lgs. 23/2011 su impianto art. 1, commi 145-151 L. 296/2006)
- **Tributo comunale su rifiuti e servizi (TARES)**, dal **2013** (D.Lgs. 201/2011, art. 14)

Mentre non ha mai visto la luce l' **I**mposta **M**.unicipale **U**.nica il tributo destinato ad unificare il prelievo sugli immobili.



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – Federalismo fiscale municipale

➤ **Tributi comunali soppressi**

- **I.C.I.** dal 2012 (art. 8, D.Lgs. 23/2011, anticipato dall'art. 13, D.L. 201/2011)
- **TOSAP/canone; ICP-Dir. Pu. Aff./canone; Addizionale ex ECA**, dal 2014 (art. 11, D.Lgs. 23/2011)
- **Addizionale all'accisa sull'energia elettrica**, dal 2012 (art. 2, comma 6, D.Lgs. 23/2011)



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – Federalismo fiscale municipale

- **Compartecipazione del 30% sul gettito dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare** (art. 7, comma 2)
 - Riguarda le imposte sugli atti di cui all'art. 1 della tariffa, parte I, allegata al T.U. registro (atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi - art. 7, comma 2, D.Lgs. 23/2011)
 - dal **2014**



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – Federalismo fiscale municipale

➤ **Altre devoluzioni e compartecipazioni** (art. 7, comma 3)

Altri tributi erariali che colpiscono gli immobili ubicati sul territorio comunale, di cui all'art. 2, D.Lgs. 23/2011:

- b) **Imposte ipotecaria e catastale** su atti non soggetti ad iva (quota 30%);
- e) **Tributi speciali catastali** (quota 30%);
- f) **Tasse ipotecarie** (quota 30%);

N.B.: esenti dai tributi di cui sopra, a partire dal 2014, gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento.



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – Federalismo fiscale municipale

➤ **Altre devoluzioni e partecipazioni**

c) **Irpef sui redditi fondiari**, escluso il reddito agrario;

Non producono reddito fondiario ai fini Irpef :

- i redditi di immobili non locati assoggettati ad IMU (che dal 2012 sostituisce la componente imm.re Irpef ed addizionali);
- redditi di immobili locati per i quali si è optato per la cedolare secca

d) **Imposta di registro e Imposta di bollo** su contratti di locazione di immobili (esenti quelli soggetti a cedolare secca)

g) **Cedolare secca** (quota 21,7 nel 2011 e 21,6 dal 2012)



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – Federalismo fiscale municipale

➤ **Altre devoluzioni e compartecipazioni**

- Compartecipazione IVA (art. 2, comma 4, D.Lgs.23/2011)
- Add.le comunale IRPEF



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Fondo perequativo (art. 13 L. 42/2009 - Delega al Governo in materia di federalismo fiscale):

- «istituzione nel bilancio delle regioni di due fondi, uno a favore dei comuni, l'altro a favore delle province e delle città metropolitane, alimentati da un fondo perequativo dello Stato alimentato dalla fiscalità generale con indicazione separata degli stanziamenti per le diverse tipologie di enti, a titolo di concorso per il finanziamento delle funzioni da loro svolte»
- la determinazione della dimensione del fondo richiede la definizione dei **fabbisogni standard** per le funzioni fondamentali



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Fondo perequativo (art. 13 D.Lgs. 23/2011):

- «Per il finanziamento delle spese dei comuni e delle province, successivo alla determinazione dei fabbisogni standard collegati alle spese per le funzioni fondamentali, è istituito nel bilancio dello Stato un fondo perequativo, con indicazione separata degli stanziamenti per i comuni e degli stanziamenti per le province, a titolo di concorso per il finanziamento delle funzioni da loro svolte ... Il fondo perequativo a favore dei comuni è alimentato da quote del gettito dei tributi di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, e dalla compartecipazione prevista dall'articolo 7, comma 2.»
- La determinazione dei **fabbisogni standard** è un presupposto necessario (processo ancora in fase attuativa – D.Lgs. 216/2010)



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Periodo transitorio

- **Devoluzione ai comuni della fiscalità immobiliare (art. 2, D.Lgs. 23/2011)**

«in anticipazione rispetto a quanto previsto in base al disposto del seguente articolo 7, a decorrere dall'anno 2011 sono attribuiti ai comuni, relativamente agli immobili ubicati nel loro territorio e con le modalità di cui al presente articolo, il gettito o quote del gettito derivante dai seguenti tributi ...»



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Periodo transitorio

- previsione di un **Fondo Sperimentale di Riequilibrio** (FSR),
«Per realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata la devoluzione ai comuni della fiscalità immobiliare» (art. 2, comma 3, D.Lgs. 23/2011)
- durata **fino al 2013** - ma di fatto esteso anche al 2014 (con il D.L. 201/2011) – e comunque fino all’attivazione del fondo perequativo di cui all’art. 13, L. 42/2009



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Periodo transitorio - Fondo Sperimentale di Riequilibrio

alimentato da:

- a) imposta di registro e imposta di bollo sugli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento (quota 30%);
- b) Imposte ipotecaria e catastale (quota 30%);
- c) Irpef sui redditi fondiari escluso il reddito agrario (esclusi i redditi sostituiti dalla cedolare secca e, dal 2012, ridotto della quota di redditi fondiari sostituita dall'IMU);
- d) Imposta di registro e imposta di bollo sui contratti di locazione relativi ad immobili;



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Periodo transitorio - Fondo Sperimentale di Riequilibrio

alimentato da:

- e) Tributi speciali catastali (quota 30%);
- f) Tasse ipotecarie (quota 30%);
- g) Cedolare secca (21,7% nel 2011 e 21,6% nel 2012);

+

compartecipazione al gettito IVA (nel periodo 2012-2014)



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Periodo transitorio - Fondo Sperimentale di Riequilibrio

Modalità di alimentazione e riparto del FSR: Decreto del Ministero dell'interno di concerto con il MEF sul quale è previsto l'accordo della Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

Per il 2012 è stato emanato il D.M. 04/05/02012, con un sistema di previsione delle risorse spettanti ai vari comuni e di erogazione di acconti, da verificare e saldare in senso positivo o negativo con i dati definitivi sul gettito IMU



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013)

Interventi fondamentali:

- a) attribuzione ai comuni il gettito dell'IMU, mediante ridefinizione dell'ambito della riserva statale
- b) soppressione del Fondo sperimentale di riequilibrio
- c) istituzione del Fondo di solidarietà comunale

Oltre a:

- d) Modifica del contributo ANCI
- e) differimento del termine per l'approvazione del bilancio preventivo 2013 e possibilità di modifiche di aliquote e tariffe tributarie fino al 30 settembre, per salvaguardia degli equilibri di bilancio



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

a) attribuzione ai comuni il gettito dell'IMU (lett. f, g, h)

- soppressione della previgente quota statale (abrogato il comma 11, art. 13, D.L. 201/2011)
- Introduzione di una riserva statale sul gettito degli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota standard del 0.76% (let. f)
- facoltà di aumento i 0,3 punti percentuali da parte del comune (let. g)



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

b) Soppressione del Fondo sperimentale di riequilibrio e dei trasferimenti erariali fiscalizzati in favore di regioni Sicilia e Sardegna (let. e)

- vengono abrogati anche i commi 3 e 7, art. 2, D.Lgs. 23/2011 che, rispettivamente, ne prevedevano l'istituzione e il riparto (let. h);
- viene sospesa l'applicazione degli altri commi dell'art. 2 (commi 1, 2, 4, 5, 8 e 9), che prevedono la devoluzione ai comuni (che avrebbe dovuto avvenire tramite il FSR) di quote del gettito dei vari tributi erariali che vi confluivano (cfr. ancora let. h);



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

c) Istituzione del Fondo di Solidarietà Comunale (let. b)

- operativo per gli anni 2013 e 2014
- non a carico dell'erario, ma principalmente alimentato da una quota del gettito IMU di spettanza dei comuni, da definire con apposito Dpcm, previo accordo con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, da emanare entro il 30 aprile 2013 per l'anno 2013 ed entro il 31 dicembre 2013 per l'anno 2014.
- in caso di mancato accordo, il decreto dovrebbe essere comunque emanato entro i 15 giorni successivi



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

c) Istituzione del Fondo di Solidarietà Comunale (let. b)

Composizione:

A) importo iniziale (corrispondente a quello del soppresso FSR e trasferimenti erariali) è pari a:

- anno 2013: € 4.717,9 milioni; (+)
- anno 2014: € 4.145,9 milioni; (+)

B) eventuali differenze positive o negative dovute all'indicazione degli importi definitivi da parte del previsto Dpcm; ($\pm$)



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

c) Istituzione del Fondo di Solidarietà Comunale (let. b)

Composizione:

C) integrazione a carico dell'erario, per compensare l'effetto finanziario netto previsto dalla soppressione della quota statale IMU, dall'introduzione della nuova riserva di gettito e dal venir meno del FSR, stabilita in:

- anno 2013: € 890,5 milioni, elevata a 1.833,5 milioni di euro dall'art. 10, comma 2, let. e) del D.L. 08.04.2013, n. 35 (in vigore dal 09.04.2013) in attesa di conversione (mancato introito maggiorazione TARES);
- anno 2014: € 318,5 milioni,



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

c) Istituzione del Fondo di Solidarietà Comunale (let. b)

Composizione:

D) Ulteriore integrazione erariale di € 150 milioni, per il solo 2013, ai sensi del comma 120, art. 1, L. 228/2012.



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

c) Istituzione del Fondo di Solidarietà Comunale (let. b)

Criteri di formazione e riparto:

Da stabilire con il D.P.C.M., tenendo anche conto per i singoli comuni:

- 1) degli effetti finanziari derivanti dalla nuova formulazione della riserva statale IMU;
- 2) della definizione dei costi e dei fabbisogni standard;
- 3) della dimensione demografica e territoriale;
- 4) della dimensione del gettito dell'imposta municipale propria ad aliquota base di spettanza comunale;



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

c) Istituzione del Fondo di Solidarietà Comunale (let. b)

Criteri di formazione e riparto:

5) della diversa incidenza delle risorse soppresse di cui al FSR sulle risorse complessive per l'anno 2012;

6) delle riduzioni di cui al comma 6 dell'articolo 16 del decreto-legge 26 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135 (taglio imposto in funzione del non utilizzo delle risorse previste, per gli enti soggetti al patto di stabilità, per l'estinzione anticipata del debito);



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

c) Istituzione del Fondo di Solidarietà Comunale (let. b)

Criteri di formazione e riparto:

7) dell'esigenza di limitare le variazioni, in aumento ed in diminuzione, delle risorse disponibili ad aliquota base, attraverso l'introduzione di un'appropriata clausola di salvaguardia.

Inoltre, sull'ammontare del fondo, inciderà anche la quantificazione definitiva del gettito "IMU convenzionale" dell'anno 2012.



Dal FSR al Fondo di Solidarietà Comunale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

c) Istituzione del Fondo di Solidarietà Comunale (let. b)

L'istituzione del fondo potrebbe quindi anche avere un effetto negativo, probabile per gli enti che otterranno un effetto complessivamente positivo dalla sostituzione del gettito comunale sugli immobili di cat. D e dalla partecipazione al FSR con l'introito della previgente quota statale (al netto degli immobili di cat. D).

I calcoli sono comunque effettuati impiegando sempre le aliquote base dell'IMU, perciò il gettito conseguito con aumento delle aliquote non è inciso dalle novità portate dalla legge di stabilità.



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

- Al fine di assicurare la spettanza ai Comuni del gettito dell'imposta municipale propria ... è soppressa la «riserva allo Stato» prevista dal comma 11, art. 13, D.L. 201/2011 (let. a)
- Abrogato il comma 11, art. 13, D.L. 201/2011 (let. g)
- La partecipazione dello Stato all'IMU, però, non scompare, perché reintrodotta e rimodulata dalla let. f) del comma 380



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

- Comma 380, let. f):

«è riservato allo Stato il gettito dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del citato decreto-legge n. 201 del 2011 derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota standard dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, del citato articolo 13»

- Comma 380, let. g):

«i comuni possono aumentare sino a 0,3 punti percentuali l'aliquota standard dello 0,76 per cento per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D»



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Variazione di gettito per il Comune:

- + imposta riservata allo Stato 2012 (salvo quella corrispondente agli immobili ad uso produttivo cat. D)
- **gettito immobili ad uso produttivo cat. D**
- + gettito eventuale aumento dell'aliquota sugli immobili ad uso produttivo cat. D



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale 2012

«È riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione ... l'aliquota di base di cui al comma 6, primo periodo»
(Art. 10, comma 11, D.L. 201/2011)

N.B. Solo per IMU "sperimentale"



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale 2012

Esclusi dalla quota riservata allo Stato:

- a) abitazione principale e relative pertinenze;
- b) fabbricati eventualmente assimilati all'abitazione principale dal comune (Circ. DF 3/2012):
 - 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
 - l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, se non locata
- c) fabbricati rurali ad uso strumentale;



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale 2012

Esclusi dalla quota riservata allo Stato:

- d) immobili posseduti dai comuni nel loro territorio;
- e) immobili delle coop. edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;
- f) alloggi regolarmente assegnati dagli ex IACP



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale 2012

Disciplina (art. 13, comma 11, D.L. 201/2011):

- è pari alla metà dell'imposta dovuta sul singolo immobile calcolata secondo l'aliquota base del 0,76%
- indifferente alle riduzioni di aliquota o detrazioni deliberate dal comune (che sopporta interamente la riduzione di gettito)
- versata contestualmente all'IMU con propri codici tributo
- per accertamento, riscossione, sanzioni, rimborsi, interessi e contenzioso si applicano le disposizioni vigenti per l'IMU
- le attività di accertamento e riscossione sono svolte dal comune, cui spettano le maggiori somme a titolo di imposta, sanzioni e interessi
- per il versamento delle somme derivanti da accertamento vi sono i codici tributo riferiti al solo comune



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale 2012 - disciplina

Natura: secondo interpretazione prevalente è un tributo autonomo

- la quota ... è versata allo Stato «*contestualmente all'IMU*»;
- quando si parla di accertamento, rimborsi ecc. si stabilisce l'applicazione delle disposizioni vigenti per «*l'imposta municipale propria*»
- l'ultimo comma la qualifica come «*imposta erariale*», attribuendone il gettito dell'attività di recupero dell'evasione al comune



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale 2012

- Vi sono argomenti anche in senso contrario (viene più spesso qualificata come «quota»; le fattispecie imponibili e le esenzioni sono disciplinate unitariamente; l'applicazione è unitaria da parte del Comune)
- La Ris. DF 2/2012 ricava dal comma 11 la natura integralmente “comunale” del tributo, con semplice devoluzione di gettito a favore dello Stato.
- Si concilia poco con la stessa normativa cui si richiama (infatti, se si fosse trattato di una mera devoluzione di gettito non sarebbe stata necessaria l'estensione della disciplina IMU alla «imposta erariale»)
- La risoluzione in parola aveva la funzione di affermare la competenza esclusiva del comune in tema di rimborso della quota erariale



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013

Disciplina previgente completamente rimossa, ma ancora dubbi sulla natura: tributo autonomo o compartecipazione

In favore del fatto che si tratti di una **compartecipazione**:

- il contenuto letterale della norma, che parla solo di «riserva di gettito»;
- l'abrogazione del comma 11 che, prevedendo espressamente l'estensione alla quota statale le norme sull'IMU faceva pensare ad un dualismo di imposte.



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013

In favore del fatto che si tratti di un **tributo autonomo**:

- il fatto che la norma preveda che il comune possa aumentare l'aliquota di 0,3% specificamente sugli immobili cat. D (precisazione non necessaria, visto il potere generale di cui al comma 6, art. 13), potrebbe far pensare ad un tributo erariale con compartecipazione comunale

Ipotesi poco praticabile perché gestione e controlli del tributo sono previsti unitariamente in capo al comune. La specificazione del potere di aumento può derivare dall'esigenza di chiarire che solo di aumento si può trattare per questi fabbricati



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013

L'interpretazione letterale e sistematica sembra preferibilmente indirizzata verso un'idea di compartecipazione dello Stato al gettito. In attesa di chiarimenti è da considerare che:

- il gettito derivante dall'attività di controllo sulla nuova riserva statale dovrebbe andare allo Stato, con conseguente disincentivo del comune all'attività di accertamento (se non delibera la maggiorazione)
- con la soppressione del comma 11, manca la copertura per l'esercizio da parte del comune dell'attività di accertamento e conseguente riscossione della «imposta erariale» per l'anno 2012



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Ambito di applicazione

«immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D»

Tutti i fabbricati di cat. D o solo quelli di cat. D1 (opifici) D/7 (fabbricati costruiti o adattati per speciali esigenze di una attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni), che sono destinati alla produzione di beni fisici in contesti industriali o artigianali?

Difficile giustificare una limitazione a D/1 e D/7, perché da un punto di vista economico tutte le attività che creano valore sono attività produttive, comprese quelle commerciali, di servizi, agricole



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Ambito di applicazione

«immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D»

Allora, tutti i fabbricati di cat. D utilizzati dalle imprese. Ne verrebbero esclusi quelli posseduti da privati non imprenditori e da questi tenuti a disposizione, perché non destinati ad uso produttivo.

Bisognerebbe a questo punto indagare su quelli posseduti da imprenditori, ma non utilizzati.



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Ambito di applicazione

«immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D»

Le evidenti difficoltà interpretative hanno spinto alcuni commentatori a ritenere che il riferimento sia da intendersi alla **intera categoria catastale D**, senza distinzioni.

- coerente con le modalità applicative dell'IMU che, come la previgente ICI, è un'imposta su base catastale.
- semplificazione per i contribuenti
- richiede di ritenere il riferimento all'*uso produttivo* come se fosse propriamente usato per riferirsi all'intera cat. D, in quanto costituita da immobili generalmente connessi ad esigenze "produttive" in senso ampio)
- ancora in attesa di conferme (Ris. 5/DF del 2013 ignora il problema)



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Ambito di applicazione

«immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D»

Fabbricati di cat. D posseduti dal Comune sul proprio territorio e non destinati a compiti istituzionali.

- Nel 2012 non scontavano la riserva statale, mentre la quota spettante al comune si estingueva per “confusione”.
- L’abrogazione totale del comma 11 propone oggi il dubbio sull’applicazione della nuova quota statale che, da un punto di vista letterale sarebbe dovuta. Ciò in quanto il fatto che non vi sia un pagamento del comune a se stesso, estinguendosi comunque l’obbligazione per “confusione”, non significa che la corrispondente imposta (figurativa) non debba essere compresa nel gettito.



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Ambito di applicazione

«immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D»

Fabbricati di cat. D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole)

- rientrano nella cat. D e sono certamente ad uso produttivo
- esclusi dalla riserva statale 2012
- letteralmente rientrano nella quota di gettito riservata allo Stato dal 2013 (unici tra i rurali)



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Ambito di applicazione

«immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D»

Fabbricati di cat. D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole)

- Problema della aliquota: ai sensi del comma 8, art. 13, D.L. 201/2011 si applica il 0,2%, riducibile dal Comune a 0,1%
- Come conciliare con l'aliquota della riserva statale pari a 0,76%



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Ambito di applicazione

«immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D»

Fabbricati di cat. D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole)

Secondo il Ministero (Ris. 5/DF del 28.03.2013):

- Continua ad applicarsi l'agevolazione di legge: aliquota 0,2%
- Interamente riservato allo Stato il relativo gettito
- Non applicabile la eventuale riduzione comunale a 0,1% (né la maggiorazione di 0,3 punti percentuali)

Contraddittorietà: se la specialità della disciplina dei fabbricati rurali prevale sulla misura della compartecipazione stabilita dal comma 380 perché non vale per la possibile riduzione dell'aliquota



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Ambito di applicazione

«immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D»

Fabbricati di cat. D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole)

Tesi dell'esclusione dalla riserva statale:

- specialità della disciplina dei rurali strumentali
- Inapplicabilità dell'aliquota del 0,76% (il co. 380 richiama l'aliquota standard ex co. 6, art. 13, D.L. 201/2011, mentre l'aliquota dei rurali è stabilita dal co. 8)



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Ambito di applicazione

«immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D»

Fabbricati di cat. D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole)

N.B. la quota di IMU riservata allo Stato non incide sull'esenzione prevista per i fabbricati rurali strumentali (a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza), ubicati nei comuni montani o parzialmente montani, dall'art. 9, comma 8, D.Lgs. 23/2011.



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Effetti sul potere deliberativo del comune in materia di aliquote

Interpretazione prevalente, confermata da Ris. 5/DF del 2013):

viene meno per i fabbricati di categoria D la possibilità di riduzione al di sotto dell'aliquota base del 0,76%



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Effetti sul potere deliberativo del comune in materia di aliquote

Non riproponibili, per cat. D., riduzioni:

- fino al 0,46% ex co. 6, secondo periodo, art. 13, D.L. 201/2011 (il Ministero sottolinea che le lett. f. e g. del comma 380, richiamano solo il primo periodo del co. 6);
- fino al 0,4%, ex co. 9, per gli immobili non produttivi di reddito fondiario perché strumentali all'impresa, o posseduti dai soggetti Ires, o locati;
- fino al 0,38%, ai sensi del comma 9-bis, per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita rimasti invenduti e non locati per max tre anni dal completamento.



Attribuzione ai comuni del gettito IMU e ridefinizione della riserva statale

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 380

Riserva statale dal 2013 - Effetti sul potere deliberativo del comune in materia di aliquote

In sintesi, per il Ministero la norma, per i fabbricati del gruppo catastale D, ha previsto una aliquota di legge specifica del 0,76%, riservandone il gettito allo Stato e consentendo un aumento massimo del 0,3%, il cui gettito sarebbe invece incamerato dal comune, con l'eccezione dei fabbricati di cat. D/10, per i quali si applicherebbe l'aliquota ridotta del 0,2% prevista dal comma 8, senza possibilità di variazione della stessa. L'idea è dunque quella di una compartecipazione al gettito derivante da immobili caratterizzati da aliquote rigide (soprattutto verso il basso).

Non è più prevista l'invarianza del gettito riservato allo Stato rispetto alle riduzioni deliberate dal comune.



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

«381. Per l'anno 2013 è differito al 30 giugno 2013 il termine per la deliberazione del bilancio di previsione degli enti locali di cui all'articolo 151 del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali approvato con decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267»

Art.151 del TUEL: il termine è ordinariamente stabilito al 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui il bilancio si riferisce, con possibilità di differimento anche mediante Decreto ministeriale.



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Legame inscindibile tra deliberazione del bilancio preventivo e deliberazione delle aliquote e tariffe tributarie:

Art. 53, comma 16, della L. 388/2000: *«Il termine per deliberare le aliquote e le tariffe dei tributi locali, compresa l'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF ... e le tariffe dei servizi pubblici locali, nonché per approvare i regolamenti relativi alle entrate degli enti locali, è stabilito entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. I regolamenti sulle entrate, anche se approvati successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine di cui sopra, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento».* .



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola ribadita, con riguardo a sole tariffe e aliquote, anche dall'art. 1, comma 169, della L. 296/2006, secondo il quale:

«Gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata dalle norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno»..



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Modificando il comma 3, art. 193 TUEL prevede che, in deroga all'art.1, comma 169 della L. 296/2006, le tariffe e aliquote tributarie possono essere modificate, al fine di ripristinare gli equilibri di bilancio, entro la data prevista dal comma 2, dello stesso art. 193 per la verifica di tali equilibri, cioè entro il 30 settembre.



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola generale per tributi comunali:

il comune delibera le aliquote e tariffe dei propri tributi entro il termine di approvazione del bilancio preventivo (fissato, per il 2013, al 30 giugno), salva la possibilità di modificarle in corso d'anno entro il termine per la verifica degli equilibri di bilancio (30 settembre), al solo fine di ripristinarli



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola generale per tributi comunali (art. 13, comma 15, D.L. 201/2011):

a decorrere dal 2012, la pubblicità delle delibere regolamentari e tariffarie è assicurata mediante pubblicazione sul sito del MEF, cui le delibere devono essere inviate, al più tardi, entro 30 giorni dal termine previsto per l'approvazione del bilancio preventivo (comma 15, art. 13, D.L. 201/2011)

(in caso di mancato invio, diffida e blocco invio risorse)



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola speciale per l'IMU (art. 13, comma 13-bis, D.L. 201/2011):

«A decorrere dall'anno di imposta 2013, le deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione dell'imposta municipale propria devono essere inviate esclusivamente per via telematica per la pubblicazione nel sito informatico di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360.

...



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola speciale per l'IMU (art. 13, comma 13-bis, D.L. 201/2011):

*... L'efficacia delle deliberazioni decorre dalla data di pubblicazione nel predetto sito informatico e gli effetti delle deliberazioni stesse retroagiscono al 1° gennaio dell'anno di pubblicazione nel sito informatico, a condizione che detta pubblicazione avvenga **entro il 30 aprile** dell'anno a cui la delibera si riferisce. A tal fine, l'invio deve avvenire entro il termine del 23 aprile. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 30 aprile, le aliquote e la detrazione si intendono prorogate di anno in anno».*



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola speciale per l'IMU (art. 13, comma 13-bis, D.L. 201/2011):

Evidente incongruenza tempistica tra:

- *termine per inviare al MEF la delibera aliquote IMU: 23 aprile*
- *termine per l'approvazione del preventivo 2013: 30 giugno*
- *termine per modificare le aliquote per equilibrio: 30 settembre*

Necessario intervento legislativo



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola speciale per l'IMU (art. 13, comma 13-bis, D.L. 201/2011):

Evidente incongruenza tempistica (confermata però da Ris. 5/DF del 28.03.2013) tra:

- termine per inviare al MEF la delibera aliquote IMU: 23 aprile
- termine per l'approvazione del preventivo 2013: 30 giugno
- termine per modificare le aliquote per equilibrio: 30 settembre

Necessario intervento legislativo ➡ art. 10, comma 4, let. b),
D.L. 35/2013, in vigore dal 09/04/2013, in attesa di conversione



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola speciale per l'IMU (art. 13, comma 13-bis, D.L. 201/2011, come sostituito dall'art. 10, comma 4, let. b, D.L. 35/2013):

«A decorrere dall'anno di imposta 2013, le deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione nonché i regolamenti dell'imposta municipale propria devono essere inviati esclusivamente per via telematica, mediante inserimento del testo degli stessi nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale, per la pubblicazione nel sito informatico di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360. I comuni sono, altresì, tenuti ad inserire nella suddetta sezione gli elementi risultanti dalle delibere, secondo le indicazioni stabilite dal Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni d'Italia (ANCI).



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola speciale per l'IMU (art. 13, comma 13-bis, D.L. 201/2011, come sostituito dall'art. 10, comma 4, let. b), D.L. 35/2013):

L'efficacia delle deliberazioni e dei regolamenti decorre dalla data di pubblicazione degli stessi nel predetto sito informatico. Il versamento della prima rata di cui al comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è eseguito sulla base degli atti pubblicati nel predetto sito alla data del 16 maggio di ciascun anno di imposta; a tal fine, il comune e' tenuto ad effettuare l'invio di cui al primo periodo entro il 9 maggio dello stesso anno).



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola speciale per l'IMU (art. 13, comma 13-bis, D.L. 201/2011, come sostituito dall'art. 10, comma 4, let. b), D.L. 35/2013):

In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 16 maggio, i soggetti passivi effettuano il versamento della prima rata pari al 50 per cento dell'imposta dovuta calcolata sulla base dell'aliquota e della detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente. Il versamento della seconda rata di cui al predetto articolo 9 e' eseguito, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata versata, sulla base degli atti pubblicati nel predetto sito alla data del 16 novembre di ciascun anno di imposta; a tal fine il comune e' tenuto a effettuare l'invio di cui al primo periodo entro il 9 novembre dello stesso anno.



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola speciale per l'IMU (art. 13, comma 13-bis, D.L. 201/2011, come sostituito dall'art. 10, comma 4, let. b), D.L. 35/2013):

In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 16 novembre, si applicano gli atti pubblicati entro il 16 maggio dell'anno di riferimento oppure, in mancanza, quelli adottati per l'anno precedente».



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola speciale per l'IMU (art. 13, comma 13-bis, D.L. 201/2011, come sostituito dall'art. 10, comma 4, let. b), D.L. 35/2013):

- ripristinato un meccanismo di versamento in acconto/conguaglio non previsto di per sé dal comma 3, art. 9 del D.Lgs. 23/2011
- stesse modalità di invio e pubblicazione per regolamenti e delibere aliquote
- efficacia deliberazioni e regolamenti dalla data di pubblicazione



Le altre novità per il 2013

Proroga del termine per l'approvazione del bilancio preventivo Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 381 e 444

Regola speciale per l'IMU (art. 13, comma 13-bis, D.L. 201/2011, come sostituito dall'art. 10, comma 4, let. b), D.L. 35/2013):

- non riproposta espressamente la previsione che *«gli effetti delle deliberazioni retroagiscono al 1° gennaio dell'anno di pubblicazione»*.
- desumibile per tariffe dalle modalità di calcolo delle rate
- efficacia deliberazioni e regolamenti dalla data di pubblicazione
- possibile problema interpretativo per interazione con art. 53, comma 16, della L. 388/200, secondo la quale i regolamenti approvati entro il termine del bilancio preventivo producono effetti dal 1° gennaio dell'anno di approvazione.



Le altre novità per il 2013

Il contributo ANCI

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 386

«386. Per gli anni 2013 e 2014, il contributo di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, è rideterminato nella misura dello 0,6 per mille ed è calcolato sulla quota di gettito dell'imposta municipale propria relativa agli immobili diversi da quelli destinati ad abitazione principale e relative pertinenze, spettante al comune ai sensi dei commi da 380 a 387»

Per il 2012, lo stesso contributo era determinato nella misura del 0,8 per mille ai sensi dell'art. 4, comma 3, D.L. 16/2012



Le altre novità per il 2013

Il contributo ANCI

Legge 228/2012 (Legge di stabilità 2013), art. 1, comma 386

L'ANCI si avvale poi di tali risorse per perseguire le sue attività istituzionali, erogare i servizi finalizzati a fornire adeguati strumenti conoscitivi per un'efficace azione accertativa, agevolare i processi telematici di integrazione della PA, migliorare l'informazione ai cittadini, effettuare analisi dei bilanci comunali e della spesa locale al fine di individuare i fabbisogni standard, svolgere i compiti assegnati in attuazione del federalismo, assistere i comuni nell'attuazione del D.Lgs 23/2011 e nella lotta all'evasione fiscale



Il dualismo tra IMU *a regime* e IMU *sperimentale*

Imposta municipale propria, introdotta da art. 8 e 9 D.Lgs. 23/2011:

- decorrenza originaria 2014, in sostituzione di:
 - ICI
 - IRPEF e add.li su redditi fondiari di immobili non locati (salvo eccezioni art. 9, comma 9, D.Lgs. 23/2011)
- anticipata in via sperimentale al 2012 e prevista oggi “a regime” con decorrenza 2015



Il dualismo IMU *a regime* – IMU *sperimentale*

Art.. 13, comma 1 D.L. 201/2011:

*«L'istituzione dell'imposta municipale propria è anticipata, **in via sperimentale**, a decorrere dall'anno 2012, ed è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale fino al 2014 in base agli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, in quanto compatibili, ed alle disposizioni che seguono. Conseguentemente l'applicazione a regime dell'imposta municipale propria è fissata al 2015»*

Arco temporale di applicazione dell'IMU sperimentale: **2012-2014**

Incertezze sul senso della nuova previsione rispetto al decreto sul federalismo fiscale:

- significato del termine “sperimentale”?
- contraddizione tra anticipazione e differente normativa



Il dualismo IMU *a regime* – IMU *sperimentale*

Interpretazione prevalente:

si tratta di un nuovo tributo, la cui disciplina di riferimento è rinvenibile in:

- art. 13 D.L. 201/2011;
- art. 8, 9 e 14 (c. 1 e 6) D.Lgs. 23/2011, in quanto compatibili:
 - ✓ alcune norme del D.L. 504/92
 - ✓ art. 52, D.Lgs. 446/97
 - ✓ art. 1, c. 161-170 L. 296/2006

Non applicabili le norme ICI non richiamate.

Si applicano le norme di portata generale in materia tributaria (statuto contribuente, sanzioni, acc.to con adesione, contenzioso, riscossione ecc.)



Il dualismo IMU *a regime* – IMU *sperimentale*

Differenze con l' IMU a regime:

- tassazione abitazione principale e pertinenze
- definizione dell'abitazione principale
- quota erariale
- articolazione aliquote
- dichiarazione
- ... e tante altre

Cosa ne sarà dell'imposta “a regime” (che ha una disciplina molto lacunosa)?



Il dualismo IMU *a regime* – IMU *sperimentale*

Prospettive future.

Il Documento di Economia e Finanza 2013 (fine aprile 2013) presenta come unico scenario futuro, in grado di assicurare il raggiungimento degli obiettivi di bilancio e in particolare del pareggio dal 2015 in avanti, il mantenimento dell'IMU nell'attuale versione sperimentale (con tassazione dell'abitazione principale e applicazione delle “nuove” rendite catastali).



2. Gli elementi dell'imposta: il presupposto, l'oggetto, i soggetti passivi e la base imponibile, con riferimento a casi particolari e controversi



Particolari casi di soggettività: il trust

- Istituto di common law
- Non ha una disciplina civilistica interna, ma trova legittimazione nell'adesione dell'Italia alla Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, resa esecutiva con L. 364/1989, dal 1° gennaio 1992
- Nel diritto italiano: fondo patrimoniale (art. 167 c.c – proprietà comune dei coniugi); mandato fiduciario (intestazione solo formale, senza trasferimento di proprietà)

(v. Circ. Ag.EE. n. 48/2007)



Particolari casi di soggettività: il trust

- Fondato su rapporto fiduciario tra disponente (*settlor* o *grantor*) e amministratore/gestore (*trustee*).
- Il *settlor* trasferisce per atto tra vivi o *mortis causa*, alcuni beni o diritti in favore del *trustee*, il quale li amministra, con i diritti e i poteri di un vero proprietario, ma con uno scopo prestabilito e nell'interesse del beneficiario (*beneficiary*, che può essere o meno individuato specificamente, e può essere anche una categoria di soggetti – es. nei trusts a scopi benefici)



Particolari casi di soggettività: il trust

- **Segregazione patrimoniale:** è l'effetto principale della costituzione del trust. I beni conferiti costituiscono un patrimonio separato da quello del *trustee* e degli altri soggetti coinvolti, sicché risultano sottratti alla garanzia dei creditori di questi.
- **Dual ownership:** c'è una sorta di “doppia proprietà”, perché la titolarità del diritto è piena in capo al trustee, ma l'esercizio di questa è limitato agli scopi indicati nell'atto istitutivo
- Difficile inquadramento giuridico.



Particolari casi di soggettività: il trust

Con il recepimento della Convenzione dell'Aja l'Italia riconosce i trusts per cui:

- i beni vincolati nel trust sono una massa distinta e non sono parte patrimonio del *trustee*;
- i beni vincolati nel trust sono però intestati al *trustee* che ha un effettivo potere di gestione;
- il *trustee* è tenuto ad amministrare, gestire e disporre dei beni in trust secondo le indicazioni dettate nell'atto istitutivo e nel rispetto della legge.



Particolari casi di soggettività: il trust

Per effetto del riconoscimento:

- i beni del trust restano distinti dal patrimonio personale del *trustee*;
- il *trustee* acquista capacità di agire ed essere convenuto in giudizio e rappresentare il trust



Particolari casi di soggettività: il trust

- **Autonoma soggettività tributaria:** è stata riconosciuta la trust con la finanziaria 2007 che ha modificato l'art. 73 TUIR, ricomprendendolo tra i soggetti passivi IRES (si preoccupa di tassare i redditi prodotti dal trust, in capo allo stesso o ai beneficiari, se individuati)
- Vengono inquadrati nella let. b) o c) a seconda che abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali
- La let. c) rileva perché richiamata ai fini dell'esenzione degli enti non commerciali di cui alla let. i), art. 7, D.lgs. 504/92



Particolari casi di soggettività: il trust

ICI – IMU: non previsto espressamente tra i soggetti passivi.

Problema della intestazione del bene al trustee, ma riconoscimento di soggettività tributaria al trust “entificato” ai fini IRES

Tesi maggioritaria in dottrina (CNDC – documento “trust e immobili ICI” – feb. 2011):

- soggetto passivo ICI è il TRUST e non il trustee, (né il disponente o il beneficiario)
- applicabili agevolazioni/esenzioni legate alla natura e/o destinazione del bene (es. cat. catastale E)
- non applicabili agevolazioni destinate a persona fisica (es. abitazione principale, anche se disponente o trustee o beneficiario abitano l’eventuale casa conferita nel trust)



Particolari casi di soggettività: il trust

Sent. CTP di Parma, sez. IV, n. 89 del 06.06.2012:

- Trust è soggetto passivo ICI sugli immobili “segregati” in quanto titolare e possessore degli stessi, anche se destinati ad abitazione principale del disponente (nel caso specifico il beneficiario era lo stesso disponente, disabile, che aveva conferito nel trust la sua abitazione principale, nella quale viveva)

Nel caso specifico ha anche ritenuto non spettasse l'esenzione ex let. i), mancando la finalità assistenziale (essendo questa piuttosto di tipo “gestionale”)



Particolari casi di soggettività: il coniuge assegnatario

La vicenda

- Interpretazione ministeriale originaria: il coniuge assegnatario è soggetto passivo perché vanta un diritto “assimilabile” al diritto di abitazione
- Cassazione: si tratta di un diritto personale di credito, perché i diritti reali sono tipici e nominati, e non possono essere costituiti dal giudice (Cass. 654/2005 e 6192/2007)



Particolari casi di soggettività: il coniuge assegnatario

La vicenda

- L. 244/2007, art. 1, c.6: introduce il comma 3-bis nell'art. 6 del D.Lgs. 504/92:
Il soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario della casa coniugale, determina l'imposta dovuta applicando l'aliquota deliberata dal comune per l'abitazione principale e le detrazioni di cui all'articolo 8, commi 2 e 2-bis, calcolate in proporzione alla quota posseduta. Le disposizioni del presente comma si applicano a condizione che il soggetto passivo non sia 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"
- Con l'art. 1, D.L. 93/2008 diventa esente (tranne A/1, A/8 e A/9)



Particolari casi di soggettività: il coniuge assegnatario

La vicenda

Nell'IMU:

- Inizialmente prevista per il coniuge non assegnatario l'applicazione di aliquota e detrazione per abitazione principale, alle condizioni del comma 3-bis, art. 6, D.Lgs. 504/1992;
- successivamente la soggettività viene riportata in capo all'assegnatario, con l'art. 4, c. 12-quinquies, D.L. 16/2012:

“Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria – sia sperimentale che a regime –, 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”.



Particolari casi di soggettività: il coniuge assegnatario

L'art. 4, c. 12-quinquies, D.L. 16/2012 è norma atipica, che costituisce un diritto di difficile inquadramento, sia per la sua natura che per la sua modalità di costituzione.

Il provvedimento del giudice che assegna la casa a uno dei coniugi, infatti, non costituisce un diritto reale; in forza della disposizione in esame, però, lo costituisce solo ai fini dell'IMU, allo scopo di individuare la soggettività passiva unicamente in capo al coniuge assegnatario.

- Il **coniuge assegnatario** è unico soggetto passivo (Circ. DF n. 3/2012) con applicazione dell'intero regime di favore (aliquota, detrazione e sua eventuale maggiorazione)
- Il **coniuge non assegnatario** può beneficiare del regime agevolato per la propria ab. princ., anche se situata nello stesso comune



Particolari casi di soggettività: il coniuge assegnatario

Problemi applicativi in caso di abitazione di terzi soggetti.

Risoluzione n. 5/DF del 28/03/2013:

- la costituzione del diritto di abitazione, ai fini IMU, deve escludersi laddove il legislatore abbia stabilito espressamente un diverso assetto dei diritti. Ciò avviene, in particolare, nell'ipotesi che la casa familiare sia goduta in **locazione**, in quanto l'art. 6, comma 3, della L. 392/1978 espressamente prevede che il coniuge assegnatario succede al conduttore nel contratto: *«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»*
- la norma speciale IMU si applicherebbe invece in caso di **comodato**



Particolari casi di soggettività: il coniuge assegnatario

Problemi applicativi in caso di abitazione di terzi soggetti.

Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità, pur senza introdurre un concetto di successione nel contratto analogo all'ipotesi di locazione, afferma che la sentenza non modifica il titolo e il contenuto del rapporto che, tra il comodante e il coniuge assegnatario, resta regolato dallo stesso titolo di godimento, pur concentrandosi questo godimento solamente in capo all'assegnatario ed alla prole (e quindi escludendo il coniuge non assegnatario).

Pertanto il comodante, *«è tenuto a consentire la continuazione del godimento per l'uso previsto nel contratto, salva l'ipotesi di sopravvenienza di un urgente ed impreveduto bisogno, ai sensi dell'art. 1809, comma 2, c.c.»* Cass. SS.UU. n. 13603/2004



Particolari casi di soggettività: il coniuge assegnatario

Problemi applicativi in caso di abitazione di terzi soggetti.

Pare potersi ricavare, in coerenza con il contesto normativo sistematico, che la speciale norma IMU in esame si applichi solamente ai casi in cui il coniuge non assegnatario sia titolare in tutto o in parte di un diritto reale sull'abitazione familiare, avendo in tal caso la funzione di traslare la soggettività passiva integralmente sul coniuge che beneficia in via esclusiva dell'immobile



Abitazione principale

Nell'IMU sperimentale **viene ripristinata la tassazione dell'abitazione principale:**

- abrogazione dell'art. 1 del D.L. 93/2008 (comma 14, let a., art. 13, del D.L. 201/2011)
- esplicita affermazione che *«L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa*



Abitazione principale

Definizione

Art. 13, comma 2 (2° e 3° periodo), D.L. 201/2011:

*«Per **abitazione principale** si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica unità immobiliare**, nel quale il **possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono** anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile»*



Abitazione principale

Definizione

Per IMU sperimentale si prevede:

- una sola unità immobiliare
- necessaria coincidenza tra *dimora abituale* e *residenza anagrafica*
- tale coincidenza deve essere verificata sia nei confronti del possessore che dei componenti del suo nucleo familiare
- divieto di duplicazione delle agevolazioni in caso di diversità nella dimora e residenza dei componenti del nucleo familiare (nello stesso comune).



Abitazione principale

Definizione

«l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica unità immobiliare**»:

- superamento dell'indirizzo giur. ICI secondo cui il concetto di abitazione principale non era connesso a quello di u. i., sicché potevano considerarsi tali anche più u. i. di fatto utilizzate come abitazione principale
- se il contribuente utilizza di fatto due u. i., per avere l'agevolazione per entrambe le deve accatastare unitariamente (circ. DF n. 3/2012)
- prevalenza del dato catastale sulla situazione di fatto



Abitazione principale

Definizione

«l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica unità immobiliare**»:

- a volte l'accatastamento unitario non consente di ottenere un'unica unità immobiliare. Ciò avviene quando i diritti sulle unità di fatto unificate non sono omogenei (nel senso che non vi è coincidenza tra soggetti, titoli e quote)
- particolare modalità di accatastamento (di cui alla nota n. 15232 del 21.02.2002, emessa dalla Direzione centrale del Catasto) ...



Abitazione principale

Definizione

«l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica unità immobiliare**»:

- ... ciascuna unità immobiliare mantiene i suoi identificativi, ma le viene attribuita categoria e classe in base alle caratteristiche proprie dell'immobile considerato nel suo complesso e la rendita viene associata a ciascuna porzione in base alla relativa consistenza. In tali casi viene apposta un'apposita annotazione catastale e, anche graficamente, ne viene data evidenza, perché la parte associata a ciascuna unità immobiliare viene rappresentata con un tratteggio *Porzione di unità immobiliare urbana unita di fatto con quella f. ..., part. ..., n. ... ecc.*



Abitazione principale

Definizione

«l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica unità immobiliare**»:

- Necessario che non si tratti di un semplice collegamento funzionale (ad es. la mera apertura di un collegamento)
- Obbligatorio dichiarare in catasto, perché dalla fusione di fatto delle unità immobiliari originarie può derivare, per quanto detto, una diversa rendita catastale per ciascuna di esse, in ragione della diversa potenzialità reddituale loro attribuibile per effetto della loro unione
- Possibile riconoscere il trattamento fiscale dell'abitazione principale



Abitazione principale

Definizione

«l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica unità immobiliare**»:

- cosa ne è del diverso principio stabilito dalla Cassazione nell'ambito ICI? [sent. nn. 25902/2008; 3397/2010; 12269/2010]
- continua ad applicarsi alla sola ICI, dal momento che, per l'IMU, il legislatore ha dettato una specifica disciplina, diversa dalla precedente (anche nell'ICI, peraltro, poteva ricavarsi il principio di unicità dell'u.i. destinata ad ab. princ., come affermato anche dal Ministero –Ris. n. 6/2002 - ma la giurisprudenza è stata di orientamento diverso)



Abitazione principale

Definizione

«... dimorano abitualmente e risiedono»:

- unifica i due concetti in armonia con la definizione civilistica: art. 43. co. 2, c.c.: *«La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale»*
- non è più possibile considerare abitazione principale un fabbricato dove non si abbia la residenza, solo per il fatto di dimorarvi abitualmente e, parimenti, non è sufficiente la residenza anagrafica per considerare l'immobile quale abitazione principale, ma si richiede anche la dimora abituale



Abitazione principale

Definizione

«... dimorano abitualmente e risiedono»:

Superati in parte i problemi interpretativi presenti nell'ICI per la quale:

- l'«abitazione principale» coincide con la «dimora abituale»
- si presume tale l'abitazione di residenza anagrafica
- è possibile offrire prova contraria (che cioè, pur non avendo la residenza anagrafica in un dato immobile, vi si dimora abitualmente)



Abitazione principale

Definizione

«nella quale *il **possessore e il suo nucleo familiare** ...*»:

- non basta che l'u. i. sia residenza e dimora abituale del soggetto passivo, ma è necessario che egli la abiti con il suo «**nucleo familiare**»
- nel territorio comunale ad un singolo nucleo familiare deve corrispondere una sola abitazione principale
- se i componenti dello stesso nucleo familiare hanno stabilito residenza e dimora abituale in abitazioni diverse nello stesso comune le agevolazioni per l'abitazione principale spettano ad un solo immobile



Abitazione principale

Definizione

«nella quale *il possessore e il suo nucleo familiare ...*»:

secondo la circ. D.F. n. 3/2012:

- se i coniugi (non legalmente ed effettivamente separati) stabiliscono dimora e residenza in immobili diversi nello stesso comune, i benefici spettano solo per un fabbricato;
- tale restrizione non ha luogo se i due immobili si trovano in diversi comuni (secondo la circ. sarebbe minore il rischio di elusione perché la separazione potrebbe essere giustificata da effettive necessità, ma in realtà è un vero "buco" che lascia spazio a comportamenti elusivi)
- se un figlio stabilisce residenza e dimora in altro immobile nello stesso comune – costituendo così un nuovo nucleo familiare – i genitori perdono solo la maggiorazione della detrazione



Abitazione principale

Definizione

«nella quale *il possessore e il suo nucleo familiare ...*»:

- il Ministero scinde quindi il caso in cui siano i coniugi a dividere le proprie residenze e dimore abituali da quello in cui siano i figli forse in ragione dell'obbligo di coabitazione che lega i primi (ma tale differenziazione non si evince dalla lettera della norma)
- già nell'ICI vi era riferimento al necessario utilizzo da parte del soggetto passivo e dei «suoi familiari», tenuto conto dell'obbligo di convivenza ex art. 143 c.c. (si veda Cass., sent.14389/2010: *«per il sorgere del diritto alla detrazione, quindi, non è sufficiente che il contribuente dimori abitualmente nell'unità immobiliare se - come è pacifico nel caso - i "suoi familiari" dimorino altrove»*)



Abitazione principale

Definizione

«nella quale *il possessore e il suo nucleo familiare ...*»:

Problemi aperti:

- definizione di «nucleo familiare»: famiglia anagrafica; famiglia legata da vincoli di matrimonio, parentela o affinità; altre definizioni (isee, assegni familiari)
- la contemporanea coincidenza di residenza anagrafica e dimora abituale, per tutti i componenti del nucleo, può portare ad interpretazioni eccessivamente restrittive
- restano comunque le difficoltà nel dimostrare la divergenza tra residenza e dimora



Abitazione principale

Definizione

«nella quale *il possessore e il suo nucleo familiare ...*»:

- DPR n. 223/89, art.4
 1. Agli effetti anagrafici per famiglia s'intende un insieme di persone legate da vincoli di matrimonio, parentela, affinità, adozione, tutela o da vincoli affettivi, coabitanti ed aventi dimora abituale nello stesso Comune.
 2. Una famiglia anagrafica può essere costituita da una sola persona.
- Per assegni familiari ci si riferisce a persone legate da matrimonio parentela o affinità
- Per l'isee si fondono un po' i due concetti



Abitazione principale

Assimilazioni all'abitazione principale

- è stata **soppressa** la facoltà regolamentare ex art. 59, co. 1, let e): *«considerare abitazioni principali, con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta od anche della detrazione per queste previste, quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, stabilendo il grado di parentela»* (prima ad opera del co. 14, let b), art. 13, D.L. 201/2011; poi l'art. 4, comma 1, D.L. 16/2012 ha soppresso tutto l'art. 59)
- il Ministero ritiene che sia possibile diversificare l'aliquota in favore di tali fattispecie rimanendo entro i limiti di legge (cfr. linee guida al regolamento IMU)



Abitazione principale

Assimilazioni all'abitazione principale

E' stata reintrodotta (art. 13, co. 10, D.L. 201/2011, come modificato dall'art. 4, co. 5, let. f), D.L. 16/2012) la facoltà regolamentare di **considerare direttamente adibita ad abitazione principale**, a condizione che non risulti locata:

- 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
- l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, se non locata



Abitazione principale

Assimilazioni all'abitazione principale

Si applicano:

- l'aliquota ridotta
- la detrazione di legge
- la maggiorazione per i figli se effettivamente hanno dimora abituale e residenza nell'immobile agevolato (circ. DF n. 3/2012)
- l'eventuale maggiorazione deliberata dal comune

Non si applica:

- la quota statale di imposta 2012 (Circ. DF 3/2012)



Pertinenze dell'abitazione principale

Definizione

Art. 13, comma 2, ultimo periodo D.L. 201/2011:

«Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo»



Pertinenze dell'abitazione principale

Definizione

- Limitazione nella **categoria**: solo **C/2** (magazzini, cantine, soffitte ...), **C/6** (autorimesse, stalle ...) e **C/7** (tettoie)
- Limitazione nella **quantità**: solo una unità immobiliare per ciascuna categoria, per un massimo di tre unità, contando anche quella eventualmente già accatastata con l'abitazione principale.

Secondo l'interpretazione ministeriale (Circ. 3/2012) se due pertinenze della stessa categoria sono già accatastate con l'abitazione c'è spazio per una sola ulteriore u. i. di una delle altre categorie ammesse



Pertinenze dell'abitazione principale

Definizione

Non è previsto alcun **potere regolamentare** del comune ai fini dell'individuazione delle pertinenze, al contrario di quanto avveniva per l'ICI grazie alla let. d), art. 1, D.lgs. 446/97, oggi abrogata (peraltro non tutti concordavano che tale norma consentisse di incidere sulla definizione di pertinenza, stante la giurisprudenza che richiamava la semplice definizione civilistica).



Pertinenze dell'abitazione principale

Definizione

art. 817 c.c. *Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa*

- **elemento oggettivo:** destinazione durevole del bene accessorio al servizio e all'ornamento del bene principale

- **elemento soggettivo:** rispondenza di tale destinazione all'effettiva volontà dell'avente diritto di creare il predetto vincolo di strumentalità e complementarietà funzionale

(necessità che bene principale e accessorio appartengano allo stesso soggetto – Cass. 12983/2002)



Pertinenze dell'abitazione principale

Definizione

Trattandosi di norma agevolativa e derogatoria dell'ordinario criterio di tassazione sul contribuente grava l'onere di:

- indicare nella dichiarazione l'esistenza del vincolo pertinenziale (le istruzioni al modello ministeriale, però, non prevedono l'obbligo per i fabbricati, ma solo per le aree pertinenziali)
- fornire prova dell'esistenza di tale vincolo, in caso di contestazione

(principi mutuabili dalla giurisprudenza in tema di terreni di pertinenza di fabbricati: cfr. Cass. sent. 10090/2012, 19638/2009, 25127/2009)



Fabbricati rurali

Imponibilità nell'IMU "sperimentale" e "a regime" dei fabbricati rurali:

- il presupposto impositivo è definito con generico riferimento al «possesso di immobili»
- è stato abrogato, a partire dal 01.01.2012, l'art. 23, comma 1-bis, D.L. 207/2008 che aveva escluso i fabbricati rurali dalla stessa definizione di «fabbricato» di cui all'art. 2, comma 1, let. a) del D.Lgs. 504/92
- tale definizione, come risulta dopo l'abrogazione, è mantenuta per l'IMU sper. dal co. 2, art. 13, D.L. 201/2011
- nell'IMU sper. e a regime è prevista l'esenzione per i "rurali strumentali" ubicati nei comuni "montani"
- nell'IMU sper. è prevista un'apposita aliquota per i "rurali strumentali"

fi Fabbricati rurali

Permane l'esclusione dei fabbricati rurali dal presupposto impositivo ICI?

- In senso sfavorevole la tesi secondo cui, trattandosi di norma interpretativa, la sua abrogazione fa venir meno sin dall'origine l'interpretazione da essa imposta.

Ciò riproporrebbe l'indirizzo della Cassazione secondo cui i fabbricati rurali che dovevano essere censiti al catasto fabbricati secondo le norme tempo per tempo vigenti non erano esenti dall'ICI.

- In senso favorevole il fatto che l'abrogazione del comma 1-bis, art. 23, D.L. 207/2008 sia stata disposta solo a decorrere dal 2012 e che siano stati prorogati i termini per la presentazione delle domande di variazione della categoria catastale ex art. 7, comma 2-bis, D.L. 70/2011 e fatti salvi i relativi effetti.

fi Fabbricati rurali

Disciplina IMU:

- sono imponibili, sia i fabbricati ad uso abitativo, sia quelli strumentali
- i fabbricati rurali ad uso strumentale godono di un regime agevolato
- quelli ad uso abitativo godono delle agevolazioni previste per l'abitazione principale se utilizzati come tali



Fabbricati rurali

Regime agevolato per i fabbricati rurali ad uso strumentale:

- aliquota ridotta 0,2% con possibilità di ulteriore riduzione di 0,1% da parte del comune
- non si applica la quota statale del 2012
- esenzione per quelli ubicati nei comuni montani o parz. montani di cui all'apposito elenco ISTAT (regime speciale per prov. autonome TN e BZ)
- particolare regime per il versamento del 2012



Fabbricati rurali

Individuazione del fabbricato rurale:

- rileva individuare solamente quelli ad uso strumentale
- sono definiti dall'art. 9, comma 3-bis, D.L. 557/1993 (richiamato dal comma 8, art. 13 D.L. 201/2011)
- i fabbricati ad uso abitativo, anche se rispondono alla prescrizioni dell'art. 9, comma 3, D.L. 557/1993 sono tassati in via ordinaria, salva eventuale aliquota e detrazione per abitazione principale (circ. D.F. 3/2012)



Fabbricati rurali ad uso strumentale

Requisiti ex comma 3-bis, art. 9, D.L. 557/1993:

«Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;*
 - b) alla conservazione dei prodotti agricoli;*
 - c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;*
 - d) all'allevamento e al ricovero degli animali;*
 - e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20.02.2006, n. 96*;*
- [* iscriz. elenco regionale e aut.ne comunale]*



Fabbricati rurali ad uso strumentale

Requisiti ex comma 3-bis, art. 9, D.L. 557/1993:

- 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'art. 1, comma 2 del D.Lgs. 18.05.2001, n. 228;*
- l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso»*



Fabbricati rurali ad uso strumentale

Aspetti rilevanti:

- necessari all'esercizio dell'attività agricola ex art. 2135 c.c.: -
 - coltivazione del fondo
 - selvicoltura
 - allevamento di animali
 - attività connesse
- rimando alla figura dell'imprenditore agricolo, iscritto nell'apposita sezione del registro delle imprese tenuto presso la Camera di commercio (art. 2, co. 1, DPR 558/1999)
- anche in forma societaria:
 - soc. semplice
 - soc. comm.li (art. 1, D.Lgs. 99/2004)



Fabbricati rurali ad uso strumentale

Aspetti rilevanti:

- non necessaria coincidenza tra colui che esercita l'attività agricola e il possessore del fabbricato rurale (che può essere utilizzato dall'imprenditore anche in forza di altro titolo (affitto, comodato ...))
- rurali anche i fabbricati strumentali delle cooperative o consorzi che utilizzano in prevalenza i prodotti dei soci
- rurali anche i fabbricati strumentali alle "attività connesse"
- **categoria catastale?**



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

- Nella prassi generalizzata i fabbricati rurali venivano considerati esenti dall'ICI
- La Corte di Cassazione interrompe tale prassi interpretativa rilevando che non vi è alcuna norma che preveda l'esenzione dei fabbricati rurali; al contrario, a partire dal D.L 557/1993 vi è un obbligo generalizzato di censire al catasto dei fabbricati tali immobili. Trattandosi di immobili «censiti o da censire» e non espressamente esentati, sono assoggettati ad imposta. La ruralità incide solo sul classamento catastale (sent. 15321-20532/08)



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI- IMU.

- l'art. 23, comma 1-bis, D.L. 207/2008 (ora abrogato, a far data dal 01.01.2012, dall'art 13, comma 14, let. d) D.L. 201/2011 stabilisce che:

«non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui all'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni»



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

- Cass. ss.uu. Sent. n. 18565/09:
 - riconosce la natura interpretativa della norma
 - non riconosce una portata di esclusione generalizzata dei fabbricati rurali dall'imposta
 - ribadisce che i requisiti di ruralità incidono prima di tutto sul classamento catastale e non direttamente sull'applicazione del tributo
 - subordina l'esclusione all'attribuzione delle categorie catastali che la Corte stessa considera proprie dei fabbricati rurali: A/6 e D/10
 - ritiene necessaria l'indagine sui requisiti da parte del giudice solo per i fabbricati non censiti



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

- Ag. Territorio dissente, ribadendo che il carattere di ruralità deriva dal rispetto dei requisiti ex art. 9, D.L. 557/1993, a prescindere dalla categoria di appartenenza
- coerente con il DPR 138/1999, secondo il quale:
 - il censimento riguarda solo nuove costruzioni, fabbricati oggetto di variazioni e fabbricati che hanno perduto il requisito di ruralità
 - i fabbricati rurali vengono censiti nella categoria loro propria secondo il quadro generale di classificazione
 - i fabbricati rurali strumentali vengono censiti in cat. D/10 solo se non possono avere destinazione diversa senza radicali trasformazioni



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

- l'orientamento di Cassazione viene ribadito in molteplici pronunce (7102/10; 7104/10; 19125/10; 20867/10 ...)
- e viene recepito dal legislatore con l'art. 7, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater del **D.L. 70/2011**
- il riconoscimento della ruralità, in presenza dei requisiti di cui all'art. 9, D.L. 557/1993 è subordinato all'accatastamento nelle categorie **A/6** e **D/10**
- necessità di presentare all'Ag. del Territorio apposita domanda di variazione con dich.ne sostitutiva di atto notorio circa il possesso dei requisiti di ruralità in via continuativa dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

- termine inizialmente fissato per la domanda di variazione: 30.09.2011
- emanato il D.M. 14.09.2011:
 - attribuite cat. A/6 e D/10 ai fabbricati rurali ex D.L. 557/93
 - a tal fine è istituita la classe R (no rendita), nella cat. A/6
 - in tali categorie possono essere variati i fabbricati già accatastati e devono essere dichiarate le nuove costruzioni o i fabbricati oggetto di modifiche che hanno i requisiti di ruralità
 - i fabbricati che perdono i requisiti sono censiti ordinariamente
 - disciplinate le modalità per dichiarare il possesso dei requisiti nel quinquennio precedente



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

- verifica dei requisiti da parte dell'Ag. del Territorio entro il termine 20.11.2011:
 - riconosce l'attribuzione della categoria richiesta
 - nega nel termine l'attribuzione: il contribuente deve pagare le imposte, gli interessi con sanzioni raddoppiate
 - non risponde nel termine: il contribuente è autorizzato a ritenere attribuita la categoria richiesta per ulteriori 12 mesi, poi ...(?)
- se esito positivo, riconoscimento retroattivo dei requisiti di ruralità (manca una espressa affermazione di ciò nella norma)



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

D.L. 201/2011, art. 13:

- abroga i commi 2-bis, ter e quater dell'art. 7, D.L. 70/2011 (comma 14, let. d-bis)
- fa salvi gli effetti delle domande di variazione presentate sino all'entrata in vigore della legge di conversione (28.12.2011), ma senza modificazioni del classamento dei fabbricati ad uso abitativo, prevedendo **apposito D.M.** che stabilisca le modalità di annotazione in atti catastali del requisito di ruralità
- il termine è stato ulteriormente prorogato al 30.06.2012 art. 29, c. 8, D.L. 216/2012) e al **30.09.2012** (art. 3, c. 19, D.L. 95/2012)



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

- superamento dell'associazione del requisito di ruralità ad una specifica categoria catastale: risultano allora possibili cat. come D/1, C/1, C/2, C/3, C/7, A/10, A
- ruralità da determinare ex art. 9, c. 3-bis, D.L. 557/1993, senza attribuire rilievo alla loro classificazione catastale
- è prevista l'emanazione di un nuovo D.M. per stabilire l'inserimento in atti catastali del requisito di ruralità



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

D.L. 201/2011, art. 13, comma 14-ter ha previsto anche un **censimento generalizzato** di tutti i fabbricati che oggi risultano al catasto terreni, pur se mantengono i requisiti di ruralità:

- realizza quel fine di inventariazione completa che si prefiggeva l'art. 9 del D.L. 557/1993, ora necessario perché tutti imponibili
- termine: **30.11.2012**
- modalità: procedura **doc-fa** (D.M. 701/1994)



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

- *[nelle more dell'accatastamento si versa l'IMU in base alla **rendita di fabbricati similari**, a titolo di acconto e salvo conguaglio (determinato dal comune dopo l'attribuzione della rendita)]*

meccanismo di versamento superato dal comma 8, art. 13 del D.L. 201/2011, come modificato dal D.L. 16/2012

- per l'anno 2012, versamento in unica soluzione entro il **16 dicembre**
- se il contribuente non provvede all'accatastamento si applica l'art. 1, **comma 336**, L. 311/2004



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

D.M. 26 luglio 2012, art. 1:

1. Ai fabbricati rurali destinati ad abitazione ed ai fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività agricola è attribuito il classamento, in base alle regole ordinarie, in una delle categorie catastali previste nel quadro generale di qualificazione.

Riferimento alle ordinarie categorie catastali.



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

D.M. 26 luglio 2012, art. 1:

2. Ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto della sussistenza del requisito di ruralità in capo ai fabbricati rurali di cui al comma 1, diversi da quelli censibili nella categoria D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole), è apposta una specifica annotazione.

In cat. D/10 rimangono soltanto i fabbricati strum. per i quali le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruiti (cfr. art. 1, comma 5, DPR 139/1998)



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

D.M. 26 luglio 2012, art. 1:

3. Per il riconoscimento del requisito di ruralità, si applicano le disposizioni richiamate all'art. 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133.

Riferimento ai criteri di legge, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza.



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

D.M. 26 luglio 2012, art. 2:

- necessario presentare domanda di variazione ai fini del comma 14-bis, art. 13, D.L. 201/2011 (ruralità retroattiva) tranne che per i fabbricati già censiti in D/10, entro 30.09.2012 con relative autocertificazioni (5 anni prec.)
- nuove costruzioni o fabbricati oggetto di modifica che abbiano i requisiti di ruralità vanno dichiarate normalmente con procedura doc-fa



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

D.M. 26 luglio 2012, art. 2:

- acquisizione o perdita dei requisiti di ruralità che comporti un nuovo classamento deve essere normalmente dichiarata in catasto con doc-fa (no dich. su quinquennio)
- in caso di acquisizione/perdita dei requisiti che non comporti variazioni nel classamento viene fatta richiesta di iscrizione/cancellazione dell'annotazione con relative autocertificazioni entro 30 gg dalla variazione (no dich. su quinquennio)



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

D.M. 26 luglio 2012, art. 4:

- l'Ag. del Territorio verifica le autocertificazioni (anche a campione) e i requisiti di ruralità in collaborazione con i comuni, ai quali sono rese disponibili le informazioni relative alle domande sul portale dedicato

art. 5

- l'atto con cui si respinge la domanda di riconoscimento della ruralità è impugnabile in Commissione tributaria



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

D.M. 26 luglio 2012, art. 7:

- sostituito il precedente D.M. 14.09.2011
- fatte salve le domande ex **comma 14-bis**, art. 13, D.L. 201/2011 fino al 30.09.2012, per le quali **non viene variato il classamento** ma *la presentazione delle domande e l'inserimento negli atti catastali dell'annotazione producono gli effetti previsti per il riconoscimento del requisito di ruralità, fatto salvo quanto indicato all'art. 5, comma 2, del presente decreto [provv.to di mancato riconoscimento], a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda*



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

Ad oggi, vi è un doppio regime di riconoscimento della ruralità dei fabbricati, che avviene comunque tramite apposita annotazione catastale e non tramite attribuzione di una specifica categoria:



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

A) il primo, ai fini dell'attribuzione della ruralità per le annualità fino al 31/12/2011 (vigenza ICI) per le unità abitative o strumentali **già censite al catasto urbano** che detengono i requisiti di ruralità, diverse da quelle già classate in D/10; la relativa domanda deve essere corredata dall'autocertificazione circa la sussistenza dei requisiti di ruralità a decorrere dal quinto anno antecedente quello di presentazione e produce effetto retroattivo; resta fermo il classamento già posseduto dall'immobile;



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

B) il secondo, per l'attribuzione della ruralità ai fabbricati di nuova costruzione o per l'acquisizione/perdita del requisito, che avviene tramite procedura doc-fa (o apposita richiesta, se la variazione non comporta un nuovo classamento) corredata delle necessarie autocertificazioni.



Fabbricati rurali

Le vicende del classamento nell'ambito ICI-IMU.

Va peraltro evidenziato che l'effetto retroattivo del riconoscimento della ruralità di cui all'ipotesi sub A) non è pacifico. In effetti, nell'art. 7, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater del D.L. 70/2011 manca una espressa affermazione di tale efficacia retroattiva, contenuta invece nel D.M. 26/07/2012 (art. 7, comma 2). La giurisprudenza di merito è al momento divisa. In favore del riconoscimento della retroattività è l'osservazione che non avrebbe altrimenti senso accertare il possesso dei requisiti di ruralità nel quinquennio antecedente alla domanda (C.t.p. di Mantova, n. 20/1/2013 e altre); in senso contrario il dato letterale della norma e la considerazione che il requisito di ruralità non potrebbe applicarsi a momenti anteriori alla presentazione della domanda (C.t.r. di Milano, n. 77 del 2012).



Terreni agricoli e terreni incolti

Terreni agricoli

Nell'**IMU sperimentale**, resta ferma la definizione ICI ex art. 2, comma 1, let. c) D.Lgs. 504/92:

«per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile»

Nell'**IMU "a regime"** non è richiamata la definizione di terreno agricolo, ma si parla solo di **terreni e aree fabbricabili** (art. 9, comma 1, D.Lgs. 23/2011)



Terreni agricoli e terreni incolti

Terreni agricoli - Definizione

Art. 2135 c.c. - Imprenditore agricolo

1. E' imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse
2. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine ...



Terreni agricoli e terreni incolti

Terreni agricoli - Definizione

... segue art. 2135 c.c.

3. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.



Terreni agricoli e terreni incolti

Terreni agricoli - Definizione

A norma del D.Lgs. 228/2001, art. 1, comma 2:

si considerano imprenditori agricoli le **cooperative** di imprenditori agricoli ed i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 2135 c.c. prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico.

A norma dell'art. 2, comma 1, D.Lgs. 99/2004:

la ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di **società agricola**.



Terreni agricoli e terreni incolti

Terreni agricoli - Definizione

Caratteristiche:

- terreno su cui è svolta in forma imprenditoriale l'attività agricola ex art. 2135
- in forma individuale o societaria
- non necessariamente l'imprenditore deve essere il possessore del fondo (es. affittuario)

Imprenditore agricolo:

- iscrizione sezione speciale del registro imprese (Cciaa)
- p.IVA per attività agricola



Terreni agricoli e terreni incolti

Terreni agricoli – Base imponibile

- **Regola generale:**

*«il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 51, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, un moltiplicatore pari a **135**»*

- **Eccezione:**

*«Per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola il moltiplicatore è pari a **110**»*

(art. 13, comma 5, D.L. 201/2011)



Terreni agricoli e terreni incolti

Terreni agricoli – Base imponibile

- Coefficiente ridotto a 110:
Riferimento sempre alla definizione di imprenditore agricolo professionale (IAP) ex D.Lgs. 99/2004, non più limitata alle persone fisiche.
- Confermata l'**esenzione** ex art. 7, co. 1, let. h), D.Lgs. 504/92: per i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15, L. 27.12.1977, n. 984 (rif. Circ. n. 9/1993) – dovrebbe estendersi a tutti i terreni agricoli (non solo posseduti e condotti da col. diretti e IAP)

(art. 13, comma 5, D.L. 201/2011)



Terreni agricoli e terreni incolti

Terreni agricoli – Base imponibile

Agevolazione (art. 13, co. 8-bis, D.L. 201/2011)

Ambito: terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o IAP (anche non persone fisiche) iscritti alla previdenza agricola (non è specificato che si applichi anche ai terreni «non coltivati»)

Tassazione solamente del valore $> € 6.000$, con riduzione:

- del 70% dell'imposta su $6.000 < \text{valore} \leq 15.500$
- del 50% dell'imposta su $15.500 < \text{valore} \leq 25.500$
- del 25% dell'imposta su $25.500 < \text{valore} \leq 32.000$



Terreni agricoli e terreni incolti

Altri terreni

Categoria residuale costituita dai terreni che:

- non sono agricoli
- non sono fabbricabili
- non sono pertinenza di fabbricati

Nell'ICI erano esclusi dal campo di applicazione dell'imposta, mentre nell'IMU rientrano nel presupposto impositivo (*possesso di immobili*)



Terreni agricoli e terreni incolti

Altri terreni

Confermano l'inclusione nel presupposto:

Circ. DF n. 3/2012:

- anche i terreni incolti rientrano nel presupposto impositivo

Linee guida regolamento IMU:

- *«pare opportuno specificare che presupposto impositivo è anche il possesso di terreni incolti e dei cosiddetti “orticelli”»*

art. 13, co. 5, D.Lgs. 201/2011:

- fa esplicito riferimento alla tassazione dei terreni «non coltivati» posseduti da coltivatori diretti e IAP

ma

non c'è una norma che ne determini esplicitamente la base imponibile

L'art. 13 del D.L. 201/2011 richiama solo le definizioni ICI senza prevedere nulla di specifico (unico riferimento nel comma 5, art. 13)



Terreni agricoli e terreni incolti

Altri terreni

Circ. DF n. 3/2012:

- la base imponibile si determina secondo la regola generale prevista per i terreni agricoli: $r.d. \times 1,25 \times 135$

Linee guida regolamento IMU:

- per i terreni agricoli non posseduti e condotti da coltivatori diretti e IAP iscritti nella previdenza agricola e *«per i terreni non coltivati, il moltiplicatore è pari a 135»*



Terreni agricoli e terreni incolti

Altri terreni

Paradosso:

nelle aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15, L. 27.12.1977, n. 984 (rif. Circ. n. 9/1993), in base alla lettera della norma i terreni agricoli risultano esenti, mentre gli altri terreni (incolti) sono assoggettati a tassazione,

ma

Secondo il Ministero anche i “terreni incolti” sarebbero esenti, anche se l'esenzione in parola si riferisce espressamente ai soli “terreni agricoli” (così nel *question time* in Commissione finanze della Camera del 19/12/2012, poi ripreso anche dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 11.03.2012, nel ribadire l'applicazione dell'IRPEF ai redditi derivanti dai terreni non esenti)



Terreni agricoli e terreni incolti

Altri terreni

Al di là delle formule lessicali utilizzate, per il Ministero non vi è alcuna differenza tra “terreni agricoli” e “terreni incolti” e in sostanza i primi includerebbero anche i secondi, essendovi per l’IMU solamente la categoria dei “terreni” (a parte quelli fabbricabili e quelli pertinenziali) e, all’interno di questa, la sottocategoria agevolata dei terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola.



Terreni agricoli e terreni incolti

Altri terreni

Obiezioni all'applicabilità IMU ai terreni non coltivati:

- la fattispecie impositiva non è compiutamente definita dal legislatore (manca l'elemento essenziale della base imponibile);
- non è possibile ricavare la base imponibile per analogia (riserva di legge, art. 23 Cost.)
- la base imponibile non si può neppure ricavare indirettamente dalla previsione di un coefficiente ridotto – nel caso dei terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e IAP iscritti nella previdenza agricola – anche per i terreni non coltivati, perché la norma riguarda solamente i terreni riferibili a questi soggetti
- ancor meno ammissibile è un'interpretazione estensiva delle norme di esenzione



Terreni agricoli e terreni incolti

Altri terreni

Obiezioni all'applicabilità IMU ai terreni non coltivati:

- Contraddittoria la stessa circolare 3/DF 2012 (a pag. 22), dove afferma che *«la locuzione “nonché per quelli non coltivati” assume, nel contesto della disposizione in commento, la finalità di rendere applicabile il moltiplicatore di 110 anche nel caso in cui il terreno, deve essere lasciato a riposo – ed è quindi non coltivato – in applicazione delle tecniche agricole»*. Si tratterebbe dunque di
- Il riferimento ai «terreni non coltivati» di cui al comma 5, art. 13, D.L. 201/2011 dovrebbe intendersi riferito a terreni comunque coinvolti nell'attività agricola e non potrebbe utilizzarsi per estendere in via analogica a quelli propriamente incolti lo stesso regime



Terreni agricoli e terreni incolti

Altri terreni

- Nonostante i dubbi appare difficile non pretendere l'imposta dopo i pronunciamenti ministeriali
- Nel 2012 vi si applicava anche la riserva allo Stato
- Con riguardo ai terreni incolti “montani”, la questione ha ormai travalicato i confini dell'IMU, coinvolgendo anche le imposte sui redditi, avendo l'Agenzia delle Entrate confermato che tali terreni sono esenti e devono quindi scontare l'IRPEF (cfr. circ. n. 5/E del 11.03.2013).



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

Art. 2, comma 1, let. b), secondo periodo D.Lgs. 504/92, richiamato dall'art. 13, comma 2, D.L. 201/2011:

«Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. »



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

- eccezione alla regola generale di individuazione dell'area fabbricabile
- applicabile anche all'IMU sperimentale
- specificazione in ordine ai soggetti beneficiari:

«I soggetti richiamati dall'articolo 2, comma 1, lettera b), secondo periodo, del decreto legislativo n. 504 del 1992, sono individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola» (art. 13, comma 2, D.L. 201/2011)



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

Rispetto alla disciplina ICI:

- presupposto **oggettivo (confermato)**:
 - conduzione da parte dello stesso possessore (no affitto – vedi Cass. 19750/2004)
 - effettivo uso agricolo



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

Rispetto alla disciplina ICI:

- presupposto **soggettivo (modificato)**:
 - nell'**ICI** «*Agli effetti dell'applicazione dell'articolo 9 del D.Lgs. 30.12.1992, n. 504 ... si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'articolo 11 della L. 09.01.1963, n. 9, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia*» (art. 58, comma 2 D.Lgs 15.12.1997, n. 446)
 - confermato anche di recente da Cass. n. 11434/2010



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

Rispetto alla disciplina ICI:

- presupposto **soggettivo (modificato)**:
- nell'**IMU sperimentale** si fa riferimento a: *«coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola»*



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

Coltivatore diretto: colui che esercita professionalmente un'attività agricola organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e della propria famiglia, con un apporto lavorativo non inferiore a 1/3 del fabbisogno aziendale (che complessivamente non deve essere inferiore a 104 giornate annue).

Il controllo di questi requisiti è affidato alla sede INPS dove si richiede l'iscrizione (che è quella in cui sono ubicati prevalentemente i terreni utilizzati dall'azienda).



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

Imprenditore agricolo professionale (IAP): soggetto in possesso dei requisiti previsti dal D.Lgs. 99/2004, il cui accertamento è demandato alle Regioni :

- possedere *competenze e conoscenze professionali adeguate*;
- dedicare alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. *almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo*;
- ricavare *almeno il 50% del proprio reddito* dall'attività agricola.



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

Anche le **società** possono essere **IAP**, a condizione che l'oggetto sociale sia l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e che:

- per le società di persone, almeno un socio sia individualmente IAP (accomandatario se s.a.s.);
- per le società di capitali e le cooperative in cui almeno un amministratore sia individualmente IAP.

La ragione o denominazione sociale deve contenere l'indicazione di “società agricola”



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

- L'IAP persona fisica ha l'obbligo di iscriversi alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura e, in tal modo, gli vengono riconosciute le agevolazioni in materia di imposizione indiretta e credito che vengono riconosciute al coltivatore diretto (comma 5-bis e 4 art. 1).
- Le stesse agevolazioni spettano alle società agricole.
- Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'*imprenditore agricolo a titolo principale* si intende riferita all'IAP (comma 5-quater).



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

Rispetto alla disciplina ICI:

- presupposto **soggettivo (modificato)**:
- nell'**IMU sperimentale** permane quindi la necessità di iscrizione alla previdenza agricola, ma viene ampliata la platea dei possibili beneficiari, perché ai sensi del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99 non solo le persone fisiche ma anche le società possono essere IAP, se rispettano le condizioni richieste.

Dovrebbe invece essere confermata l'esclusione del pensionato agricolo, a meno che non versi i contributi perché obbligato dallo svolgimento effettivo di attività agricola (verifica presso INPS) Cass. 15516/2010



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

Rispetto alla disciplina ICI:

- natura oggettiva dell'agevolazione (**confermata**):
- nell'**IMU sperimentale** dovrebbe applicarsi il principio già affermato dalla giurisprudenza per l'ICI, per cui l'agevolazione riguarda il terreno e quindi è sufficiente che questo sia coltivato da almeno uno dei titolari, perché l'esenzione si estenda, pro quota, anche agli altri (Cass. 15566/2010, 26878/2009)



Finzione giuridica di non edificabilità

Terreni posseduti e condotti da agricoltori

Nell'**IMU a regime** non è previsto alcun trattamento agevolato per i terreni condotti a fini agricoli, che restano soggetti pienamente all'imposta come terreni agricoli o aree fabbricabili.



3. Potestà regolamentare del Comune: ampiezza e limiti



Potestà regolamentare

Fortemente compressa dalla soppressione, con il D.L. n. 16/2012, delle residue facoltà previste dall'art. 59, D.Lgs. 446/97, inizialmente richiamato dall'art. 14, comma 6, D.Lgs. 23/2011, a sua volta richiamato dal comma 13, art. 13, D.L. 201/2011. Ci si interroga su cosa possa essere riproposto ai sensi dell'art. 52.



Potestà regolamentare

Facoltà non più richiamate

a) stabilire ulteriori condizioni ai fini dell'applicazione delle disposizioni del secondo periodo della lettera b) del comma 1 dell'art. 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, riguardante i terreni considerati non fabbricabili, anche con riferimento alla quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte dei soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 58 e del proprio nucleo familiare.

Ora rigido riferimento alla figura del coltivatore diretto e IAP iscritti alla previdenza agricola e non è possibile incidere sulle definizioni



Potestà regolamentare

Facoltà non più richiamate

b) disporre l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dagli altri comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle aziende unità sanitarie locali, non destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

Non riproponibile perché incide sulle esenzioni

c) stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore.

Non riproponibile perché riduce l'applicabilità di un'esenzione (era già da intendersi limitata alla possibilità di escludere i terreni)



Potestà regolamentare

Facoltà non più richiamate

f) prevedere il diritto al rimborso dell'imposta pagata per le aree successivamente divenute inedificabili, stabilendone termini, limiti temporali e condizioni, avuto anche riguardo alle modalità ed alla frequenza delle varianti apportate agli strumenti urbanistici

L'eventuale riproposizione contrasta con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Tuttavia alcuni la ritengono possibile perché favorevole al contribuente (anche se comunque inattuabile per la quota statale del 2012)



Potestà regolamentare

Facoltà non più richiamate

g) determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso.

Non dovrebbe essere riproponibile con valore di autolimitazione del potere di accertamento; eventualmente l'indicazione di valori può fungere da mero riferimento per il contribuente (ma attenzione ad eventuale causa di non punibilità ex art. 10, L. 212/2000).

Le «linee guida» ministeriali la considerano invece possibile (anche con valore autolimitativo) e le istruzioni alla dichiarazione ritengono addirittura che non vi sia obbligo se il contribuente paga secondo le indicazioni del comune



Potestà regolamentare

Facoltà non più richiamate

i) stabilire che si considerano regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un contitolare anche per conto degli altri.

Problemi a riproporla per la quota statale

m) introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Ancora possibile ex art. 9, comma 5, D.Lgs. 23/2011

o) stabilire differimenti di termini per i versamenti, per situazioni particolari.

Secondo le «linee guida» non è riproponibile; in ogni caso impossibile per la quota statale 2012: versamento contestuale



Potestà regolamentare

Facoltà non più richiamate

p) prevedere che ai fini del potenziamento degli uffici tributari del comune, ai sensi dell'articolo 3, comma 57, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, possono essere attribuiti compensi incentivanti al personale addetto.

Non riproponibile, in mancanza di una norma che deroghi al principio di omnicomprensività della retribuzione



Potestà regolamentare

Facoltà già soppresse in precedenza per l'IMU

d) considerare parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto

Non riproponibile, perché le pertinenze sono compiutamente disciplinate dal D.L. 201/2011, art. 13, comma 2

e) considerare abitazioni principali, con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta od anche della detrazione per queste previste, quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, stabilendo il grado di parentela

Non riproponibile perché estende un'agevolazione. Secondo le «linee guida» possibile stabilire un'aliquota agevolata per tali fattispecie, fino a 0,46%

h) disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione

Recuperata nel comma 3, art. 13, D.L. 201/2011



Potestà regolamentare

Facoltà regolamentari esercitabili per l'IMU

Da norme di carattere generale:

- stabilire modalità di accertamento e riscossione coattiva (art. 52, D.Lgs. 446/97, da verificare con l'evoluzione della normativa di settore);
- stabilire la misura del tasso di interesse (art. 1, co. 165, L.296/2006)
- stabilire le modalità di compensazione (art. 1, co. 167, L. 296/2006)
- determinare gli importi minimi da versare/accertare (art. 1, co. 168, L. 296/2006)



Potestà regolamentare

Facoltà regolamentari esercitabili per l'IMU

Da norme di carattere generale:

- stabilire ulteriori agevolazioni/esenzioni previste in specifiche norme di legge
 - la possibilità di prevedere agevolazioni o esenzioni per le **ONLUS**, ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. 460/1997: *«I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti»*
 - la possibilità di prevedere agevolazioni per **attività economiche penalizzate da lavori pubblici**, ai sensi dell'art. 1, comma 86, L. 549/1995: *«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»;*



Potestà regolamentare

Facoltà regolamentari esercitabili per l'IMU

Da norme di carattere generale:

- stabilire ulteriori agevolazioni/esenzioni previste in specifiche norme di legge
 - la possibilità di stabilire riduzioni in favore delle **associazioni di promozione sociale**, ai sensi dell'art. 23, comma 1, L. 383/2000
 - la possibilità di prevedere ulteriori ipotesi di ravvedimento (art. 13, D.Lgs. 472/1997)
 - eventuali altre disposizioni specifiche ...



Potestà regolamentare

Facoltà regolamentari esercitabili per l'IMU

Dalla specifica normativa IMU:

- assimilazioni all'abitazione principale: le unità immobiliari di anziani e disabili ricoverati e l'unità immobiliare cittadini italiani residenti all'estero (art. 13, co. 10, D.L. 201/2011)
- disciplina caratteristiche di fatiscenza dei fabbricati ai fini della riduzione al 50% (art. 13, co. 3, D.L. 201/2011)
- introdurre accertamento con adesione e altri strumenti deflattivi di cui al D.Lgs. 218/1997, con possibilità di rateizzazione senza interessi (art. 9, co. 5, D.Lgs. 23/2011)



4. Aliquote e detrazione: possibilità di articolazione



Articolazione delle aliquote

Struttura delle aliquote IMU sperimentale

- **aliquote di legge:**
 - aliquota base
 - aliquote ridotte (ab. princ. + pert. e fabbr. rurali strum.li)
- possibilità di operare **maggiorazioni o riduzioni** delle aliquote di legge entro un margine determinato dalla stessa norma
- possibilità di deliberare **ulteriori riduzioni** delle aliquote per particolari fattispecie stabilite dal decreto

Struttura più articolata di quella prevista per l'IMU a regime



Articolazione delle aliquote IMU a regime

	Oggetto	Misura base %	Variabilit à %	Max. %	Min. %
Aliquota ordinaria	Tutti gli immobili escluso ab. princ. + pertin. (esente) e immobili locati	0,76	±0,3	1,06	0,46
Aliquota ridotta	Immobili locati	0,38	±0,2	0,18	0,58
Aliquota riducibile	Immobili non produttivi di reddito fondiario ex art. 43 DPR 917/86*	0,76	- 0,38	0,76	0,38
Aliquota riducibile	Immobili posseduti dai soggetti passivi IRES*	0,76	- 0,38	0,76	0,38

** ai sensi dell' art. 8, comma 7, D.Lgs. 23/2011«i comuni possono stabilire che l'aliquota ridotta si applichi limitatamente a determinate categorie di immobili»*



Articolazione delle aliquote IMU sperimentale

Aliquote di legge	Oggetto	Misura base %	Variabilità %	Max. %	Min. %
Aliquota base	Tutti gli immobili tranne abitazione principale + pertinenze e fabbricati rurali ad uso strumentale**	0,76	±0,3	1,06	0,46
Aliquota ridotta	Abitazione principale + pertinenze*	0,4	±0,2	0,6	0,2
Aliquota ridotta	Fabbricati rurali ad uso strumentale*	0,2	- 0,1	0,2	0,1

* vedi slide seguente

** vedi slide seguente



Articolazione delle aliquote IMU sperimentale

* nel 2012 non si applica la quota riservata allo Stato. Nel 2013-2014, per i fabbricati rurali strumentali censiti in cat. D/10 risulta applicabile la riserva di gettito in favore dello Stato che, secondo l'interpretazione ministeriale, assorbirebbe interamente l'imposta e precluderebbe la possibilità di ridurre l'aliquota allo 0,1%

** nel 2013-2014, per gli immobili di categoria D ad uso produttivo (salvo quelli rurali strumentali) vi è solo possibilità di aumentare l'aliquota e il gettito, calcolato ad aliquota standard del 0,76%, è riservato allo Stato per effetto del comma 380, let. f), g) e h), L. 228/2012



Articolazione delle aliquote IMU sperimentale

Ulteriori riduzioni comune	Oggetto	Misura base %	Variabilità %	Max. %	Min. %
Aliquota ridotta	Immobili non produttivi di reddito fondiario ex art. 43 DPR 917/86*	0,76	- 0,36	-	0,40
Aliquota ridotta	Immobili posseduti dai soggetti passivi IRES*	0,76	- 0,36	-	0,40
Aliquota ridotta	Immobili locati*	0,76	- 0,36	-	0,40
Aliquota ridotta	Fabbricati costruiti e destinati alla vendita se non locati, max. 3 anni*	0,76	- 0,38	-	0,38

* nel 2013-2014, In caso di fabbricati di cat. D, dopo la ridefinizione della quota statale operata dalle lett. f), g) e h), comma 380, art. 1, L. 228/2012, non è possibile ridurre l'aliquota sotto la misura base del 0,76% (il cui gettito è riservato allo Stato).



Detrazione per abitazione principale

Disciplina (totalmente riscritta da art. 13, comma 10, D.L. 201/2011 – no richiamo a norme ICI):

- si applica all'abitazione principale del soggetto passivo ed alle relative pertinenze
- importo base: € 200,00
- rapportata al periodo dell'anno in cui l'immobile è effettivamente destinato ad abitazione principale
- ripartita pro quota tra eventuali diversi soggetti passivi che utilizzino l'immobile come abitazione principale
- limite: ammontare dell'imposta dovuta sulle u. i. che ne beneficiano (no credito per eventuale eccedenza)



Detrazione per abitazione principale

- **maggiorazione di legge:**
 - € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni che abbia residenza e dimora abituale nell'abitazione principale
 - solo per gli anni 2012 e 2013
 - viene meno al compimento del 26° anno di età (Circ. DF n. 3/2012)
 - importo max € 400 (al netto della detrazione di base)
 - rapportata, come la detrazione, ai mesi dell'anno in cui se ne verificano i presupposti (Circ. DF n. 3/2012)
 - non richiesto che il figlio sia "fiscalmente a carico" (Circ. DF n. 3/2012)



Detrazione per abitazione principale

- **maggiorazione comunale:**
 - fino a concorrenza dell'imposta dovuta
 - nel rispetto dell'equilibrio di bilancio
 - se deliberata non è possibile stabilire un'aliquota superiore a quella «ordinaria» (cioè a quella base) per le u. i. tenute a disposizione



Detrazione per abitazione principale

- **estensione della detrazione:**
 - immobili delle cooperative edilizie a **proprietà indivisa** adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;
 - alloggi regolarmente assegnati dagli **ex IACP**

Non si tratta di assimilazione all'abitazione principale per cui:

- non spetta l'aliquota ridotta

I beneficiari sono persone giuridiche per cui:

- non spetta la maggiorazione per i figli
- possibile deliberare aliquota ridotta fino 0,4% in favore soggetti IRES (circ. DF n. 3/2012)



Limiti alla possibilità di articolazione delle aliquote

In sintesi, ai sensi dell'art. 13, D.L. 201/2011 il comune può:

- variare l'aliquota base (co. 6)
- variare le aliquote ridotte di legge (ab. princ. e fabbr. rurali strumentali – co. 7 e 8)
- stabilire le ulteriori riduzioni previste (immobili non produttivi di reddito fondiario, immobili dei soggetti IRES, immobili locati, fabbricati invenduti – co. 9 e 9-bis)
- stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione? (si ricaverebbe indirettamente dal co. 10; a condizione di non maggiorare la detrazione ab. princ.)
- elevare la detrazione (non la maggiorazione per i figli – Circ. DF 3/2012) fino a concorrenza dell'imposta dovuta sull'ab. princ. e sue pert.). Tale scelta è incompatibile con un'aliquota superiore all'ordinario su u. i. a disposizione (co. 10)



Limiti alla possibilità di articolazione delle aliquote

Circ. DF 3/2012:

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

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

La circolare ritiene che anche la maggiorazione della detrazione possa essere limitata a particolari fattispecie meritevoli di tutela



Limiti alla possibilità di articolazione delle aliquote

Il comma 6, art. 13, D.L. 201/2011 fa riferimento, per le aliquote, ad una deliberazione del consiglio comunale adottata ai sensi dell'art. 52, D.Lgs. 446/97

*«Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle **fattispecie imponibili**, dei **soggetti passivi** e della **aliquota massima** dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti»*



Limiti alla possibilità di articolazione delle aliquote

Ulteriori principi in materia impositiva, con cui coordinare l'art. 52, D.Lgs. 446/97:

- art. 23 Cost. (riserva di legge): «*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base di legge*» - correlato art. 53 Cost. (capacità contributiva)
- indisponibilità dell'obbligazione tributaria (cfr. C. Conti, sez. reg.le di controllo Lombardia, parere n. 67 del 18.09.2008)



Limiti alla possibilità di articolazione delle aliquote

Limiti impliciti alla potestà regolamentare in materia tributaria (ciò che incide sul contenuto patrimoniale della prestazione tributaria e sulle modalità con cui essa viene determinata e si riflette nella sfera giuridica del contribuente):

- determinazione base imponibile
- esenzioni
- condoni, strumenti deflativi del contenzioso
- sistema sanzionatorio
- termini decadenziali
- tipologie atti di accertamento e loro efficacia
- tutele di cui allo Statuto del contribuente
- ...

di questi aspetti i regolamenti comunali possono disporre nei limiti in cui la legge lo consente



Limiti alla possibilità di articolazione delle aliquote

La "zona grigia":

- alcuni limiti sono chiari: es. non si possono stabilire esenzioni ulteriori rispetto a quelle di legge (altrimenti si incide sulle fattispecie imponibili)
- altri sono più sfumati, e tra questi la possibilità di graduare le aliquote in modo più articolato di quello previsto dal legislatore, pur all'interno del "range" da questi previsto



Limiti alla possibilità di articolazione delle aliquote

Elementi che depongono in favore di un'interpretazione restrittiva del potere di graduazione sono:

- il legislatore ha sempre previsto (anche nell'ICI) le ipotesi in cui è possibile stabilire un'aliquota diversificata...
- ... sia in caso di aliquote al di sopra o al di sotto dei limiti (es. abitazioni locate con patti in deroga, abitazioni a disposizione)
- ... sia all'interno del massimo e minimo di legge
- anche l'art. 59 D.Lgs. 446/97 testimonia la necessità di prevedere espressamente molte facoltà altrimenti non incluse nel potere regolamentare generale
- il Consiglio di Stato, con sent. 485/2004 ha espressamente escluso la possibilità di creare ulteriori differenziazioni all'interno di quelle consentite dal legislatore ICI
- la Cassazione si è pronunciata in modo simile in ambito TARSU (sent. n. 4754/2010)



Limiti alla possibilità di articolazione delle aliquote

Elementi che depongono in favore di un'interpretazione restrittiva del potere di graduazione sono:

- anche nell'IMU vi è un'esplicita indicazione di fattispecie differenziabili e dei relativi limiti ...
- ... nonché delle eventuali ulteriori possibilità di diversificazione all'interno di questi: art. 8, co. 7, D.Lgs. 23/2011, nell'ambito della possibilità di ridurre alla metà l'aliquota base per immobili non produttivi di reddito fondiario e immobili di soggetti IRES, è previsto che *«i comuni possono stabilire che l'aliquota ridotta si applichi limitatamente a determinate categorie di immobili»*
- si discute se la disposizione sia compatibile con l'IMU "sperimentale" e dunque ad essa applicabile, ma comunque depone per la tesi più restrittiva in ordine alla diversificabilità delle aliquote



Limiti alla possibilità di articolazione delle aliquote

In favore della possibilità di articolare le aliquote anche all'interno della stessa fattispecie impositiva e del gruppo catastale:

- il contenuto letterale dell'art. 52 D.Lgs. 446/97 (ma vedi i limiti impliciti)
- la circolare DF 3/2012 (che comunque ritiene invalicabili i limiti minimi)
- la previsione, in caso di maggiorazione della detrazione, dell'impossibilità di prevedere un'aliquota superiore a quella ordinaria per le u. i. a disposizione



5. Le esenzioni: gli immobili degli enti non commerciali



Esenzioni IMU in generale

Nella disciplina IMU – sia “sperimentale” che “a regime”:

- assunte la maggior parte delle esenzioni previste per l'ICI dall'art. 7, comma 1, D.Lgs. 504/1992 (in virtù del richiamo di cui all'art. 9, comma 8, D.Lgs. 23/2011, richiamato a sua volta dal comma 13, art. 13, D.L. 201/2011); in particolare risultano applicabili le fattispecie di cui alle lettere b), c), d), e), f), h) ed i).
- previste ulteriori fattispecie che hanno invece una definizione propria nell'ambito dell'IMU.



Esenzioni proprie dell'IMU

- *«fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT)»*

Diversi da quelli individuati ai fini dell'esenzione dei terreni agricoli ricadenti in zone montane o di collina ex let. h), art. 7, D.Lgs. 504/92

Normativa speciale per Prov. TN e BZ, che possono assoggettarli a tassazione, avendo comunque facoltà di introdurre esenzioni secondo la particolare disciplina loro propria



Esenzioni proprie dell'IMU

- *«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».*

Rispetto all'ICI (let. a), art. 7, D.Lgs. 504/92, non richiamata):

- ristretto il novero dei beneficiari (non più camere di commercio)
- ristretto l'ambito degli immobili istituzionali degli enti territoriali a quelli presenti «nel proprio territorio»
- eliminata la possibilità di esentare con regolamento gli immobili degli altri enti non destinati esclusivamente a fini istituzionali



Esenzioni proprie dell'IMU

Immobili di Stato ed enti pubblici

- sono imponibili gli immobili del comune, anche destinati a fini istituzionali, presenti sul territorio di altri comuni (che non possono comunque esentarli)
- gli immobili posseduti dai comuni sul proprio territorio sono stati esclusi dalla quota statale IMU 2012 (per evitare che quelli non destinati esclusivamente a fini istituzionali dovessero scontarla)
- problema per la quota statale dal 2013, perché si potrebbe ritenere dovuta sui D non istituzionali posseduti dal comune nel suo territorio (gettito figurativo)



Esenzioni richiamate dall'ICI, art. 7, comma 1, D.Lgs. 504/1992

b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9

stazioni, porti, aeroporti, ponti, fortificazioni, fari, fabbricati per esercizio pubblico di culti, cimiteri

Art. 2, co. 40-43, D.L. 262/2006 ha imposto il censimento a parte delle porzioni aventi autonomia reddituale o funzionale

c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5-bis, D.P.R. 29.09.1973, n. 601

musei, biblioteche archivi ... anche privati, purché al possessore non derivi alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile



Esenzioni richiamate dall'ICI, art. 7, comma 1, D.Lgs. 504/1992

d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;

vi rientrano, in quanto pertinenza di edifici di culto, anche oratori e simili (art. 2, L. 203/2003); abitazione parroco e palazzo vescovile (giur. Cassazione); il riferimento è a quelle confessioni religiose che stipulano con lo Stato gli accordi previsti dall'art. 8 Cost.

e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con L. 27.05.1929, n. 810;



Esenzioni richiamate dall'ICI, art. 7, comma 1, D.Lgs. 504/1992

f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;

h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'*articolo 15 della L. 27.12.1977, n. 984*;

l'elenco (tassativo) è esplicitato nella Circ. Min. Fin. n. 9 del 14.06.1993 e non coincide con quello Istat che rileva ai fini dell'esenzione dei fabbricati rurali strumentali



Esenzioni richiamate dall'ICI, art. 7, comma 1, D.Lgs. 504/1992

i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22.12.1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento *con modalità non commerciali* * di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. 20.05.1985, n. 222

* parole inserite dall'art. 91-bis, comma 1, D.L. 24.01.2012, n. 1, conv. con modif. dalla L. 24.03.2012, n. 27, che ha anche abrogato il comma 2-bis, secondo il quale «*L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. 30.12.1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale*»



Esenzioni richiamate dall'ICI, art. 7, comma 1, D.Lgs. 504/1992

L'art. 91-bis, D.L. 1/2012 ha anche previsto che:

«2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'art. 2 D.L. 3.10.2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla L. 24.11.2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.»



Esenzioni richiamate dall'ICI, art. 7, comma 1, D.Lgs. 504/1992

Lo stesso art. 91-bis, D.L. 1/2012 ha anche previsto che:

«3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della L. 17.08.1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, [e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.] **gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del D,Lgs. 30,12,1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali*»**

*Modifica di cui al comma 6, art. 9, D.L. 174/2012



Immobili degli enti non commerciali

Nell'IMU (rispetto all'ICI):

- confermato il requisito soggettivo dell'esenzione, ma specificato dal D.M. 200 del 19/11/2012
- confermato il requisito oggettivo dell'esenzione, con la previsione della possibilità di un utilizzo misto dal 2013
- modificato il requisito sulla natura non commerciale dell'attività, dettagliato ora dal D.M. n. 200 del 19/11/2012



Immobili degli enti non commerciali

Non cambiano invece per l'IMU alcuni requisiti elaborati dalla giurisprudenza ai fini ICI:

- necessità che l'immobile oltre che utilizzato per le finalità previste dalla norma sia anche posseduto dall'ente commerciale utilizzatore (C. Cost, ord. n. 429/2006 e n. 19/2007)
difforme Ris. n. 4/DF del 04/03/2013: la spettanza dell'esenzione per l'immobile concesso in comodato da un ente non commerciale ad un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli indicate dalla norma (contrasta con specifici precedenti giur. Cass., sent. n. 21329/2008)
- escluse società commerciali; esclusi enti territoriali esenti da IRPEG, perché non rientrano nell'art. 73, co,1, let. c)
- prevalenza della utilizzazione concreta dell'immobile, rispetto alla destinazione risultante in catasto
- no esenzione se il bene risulta inutilizzato



Immobili degli enti non commerciali

Requisito soggettivo dell'esenzione.

Utilizzazione dell'immobile da parte dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, let. c) TUIR (oggi art. 73):

enti pubblici o privati, diversi dalle società, residenti in Italia, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività non commerciali (aziende sanitarie, enti assistenziali, università ... associazioni, fondazioni, comitati, onlus)



Immobili degli enti non commerciali

Requisito oggettivo dell'esenzione.

Utilizzazione dell'immobile **esclusivamente** per attività di tipo:

- assistenziali,
- previdenziali,
- sanitarie,
- didattiche,
- ricettive,
- culturali,
- ricreative
- sportive,
- attività ex art. 16, let. a), L. 20.05.1985, n. 222: attività di religione o di culto, 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



Immobili degli enti non commerciali

Requisito oggettivo dell'esenzione.

D.M. 200/2012

- Fornisce una definizione più dettagliata delle attività agevolate (che sono dette «attività istituzionali» (art. 1)
- Fornisce i criteri per l'individuazione del rapporto proporzionale in caso di utilizzazione mista dell'immobile (commerciale/non commerciale) nei casi in cui non è possibile operare un frazionamento (art. 7)



Immobili degli enti non commerciali

Requisito oggettivo dell'esenzione.

Rapporto proporzionale ex art. 7, D.M. 200/2012

- Criterio prioritario: superficie
- Criterio sussidiario: numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali
- Per utilizzazione mista limitata ad alcuni periodi dell'anno, la proporzione è determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per attività diverse da quelle di cui alla let. i) ovvero tali attività sono svolte con modalità commerciali

N.B. La proporzione si applica alla rendita catastale



Immobili degli enti non commerciali

Requisito di modalità non commerciale di esercizio dell'attività.

Art. 1, comma 1, let. p) del regolamento:

definizione di “**modalità non commerciali**”, intese come

«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».

Il Consiglio di Stato ha rilevato che tale definizione è in effetti conforme al diritto comunitario, ove la natura commerciale di un'attività non è tanto legata al fine di lucro, quanto al suo carattere non economico. Ed è attività economica, nel diritto europeo, ogni attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato. Assume pertanto rilievo proprio il fatto che i beni o i servizi offerti dagli enti non commerciali in questione, oltre a non essere finalizzati a conseguire un lucro, non si pongano in concorrenza con analoghi servizi offerti da altri operatori economici



Immobili degli enti non commerciali

Requisito di modalità non commerciale di esercizio dell'attività.

Art. 3, comma 1, del regolamento: specifica i **requisiti generali** perché possa dirsi che le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali; questi devono emergere dallo statuto o dall'atto costitutivo dell'ente, che deve prevedere:

- a) il divieto di distribuire utili o riserve durante la vita dell'ente (salvo eccezioni di legge o le distribuzioni che, nelle modalità specificate dalla norma, rimangano nell'ambito delle attività meritorie previste dalla legge);
- b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;
- c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge



Immobili degli enti non commerciali

Requisito di modalità non commerciale di esercizio dell'attività.

Obbligo **adeguamento degli statuti** entro il 31 dicembre 2012 (art. 7, co. 1)

Ris. 3/DF del 04.03.2012:

- **termine ordinatorio:** si tratterebbe di adempimento finalizzato a dare evidenza formale a determinate caratteristiche insite nella natura degli enti non commerciali e strumentale alla verifica dei requisiti generali e di settore previsti dalla normativa, come si ricaverebbe anche dal comma 2 dello stesso art. 7 del regolamento, che prevede l'obbligo di tenere a disposizione dei comuni la documentazione utile ai fini dell'attività di controllo;
- va pure considerato che le attività di controllo cui è finalizzato l'obbligo sono svolte in un termine assai più lungo (quinquennale, ex comma 161, art. 1, L. 296/2006), che l'adeguamento degli statuti/atti costitutivi può necessitare di un lungo iter procedimentale, che non sono previste sanzioni in caso di inosservanza della scadenza del 31.12.2012, troppo a ridosso del quale è stato peraltro pubblicato il D.M. 200.



Immobili degli enti non commerciali

Requisito di modalità non commerciale di esercizio dell'attività.

Enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (sono gli enti di religione o di culto riconosciuti come persone giuridiche nell'ordinamento statale: parrocchie, diocesi, istituti diocesani di sostentamento del clero, province/regioni ecclesiastiche, istituti religiosi, monasteri, conventi, santuari, ecc. – si veda la legge 222/1985), cui non sono applicabili le norme del codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private.

Ris. 1/DF del 03.12.2012: tali soggetti, che non devono necessariamente essere costituiti per atto pubblico, né essere dotati di statuto, non può chiedersi che quest'ultimo (che potrebbe anche non esistere) sia conforme ai requisiti generali previsti dal D.M. 200/2012 per lo svolgimento di attività con modalità non commerciali.

Si richiede soltanto una scrittura privata registrata, che dovrà essere tenuta a disposizione dei comuni per le attività di controllo, secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 2 dello stesso regolamento.



Immobili degli enti non commerciali

Requisito di modalità non commerciale di esercizio dell'attività.

Requisiti di settore.

L'art. 4 del regolamento descrive degli ulteriori requisiti specifici per i diversi ambiti di attività istituzionali, senza i quali queste non possono considerarsi svolte con modalità non commerciali.

Esso deve essere integrato dall'art. 1, nel quale le diverse tipologie di attività sono definite.



Immobili degli enti non commerciali

Requisito di modalità non commerciale di esercizio dell'attività.

Attività assistenziali e sanitarie (attività dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 29 novembre 2001). Deve trattarsi alternativamente:

- a)** di attività accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, svolte, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico e finalizzate a prestare all'utenza servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;
- b)** di attività non accreditate e contrattualizzate o convenzionate, e in tal caso devono essere 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.



Immobili degli enti non commerciali

Requisito di modalità non commerciale di esercizio dell'attività.

Attività didattiche (attività dirette all'istruzione e alla formazione ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53). Devono soddisfare tre requisiti:

- a)** essere paritarie rispetto a quella statale e svolta in base a un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- b)** osservare 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)** essere svolte 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.



Immobili degli enti non commerciali

Requisito di modalità non commerciale di esercizio dell'attività.

Attività ricettive, Attività culturali (attività rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte), **attività ricreative** (attività dirette all'animazione del tempo libero) e **attività sportive** devono soddisfare il medesimo criterio di essere 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.



Immobili degli enti non commerciali

Dichiarazione.

Art. 6, D.M. 200/2012: *gli enti non commerciali «indicano distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'articolo 91-bis, del decreto-legge n. 1 del 2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi ... La dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni».*

Ris. 1/DF del 11.01.2013: gli enti dovranno presentare una **dichiarazione unica**, riepilogativa di tutti gli immobili (esenti, ad utilizzazione mista, imponibili), il cui termine di presentazione sarà specificato nel decreto di attuazione dell'apposito modello (previsto dalle istruzioni min. alla dichiarazione IMU 2012. Non si applica invece il termine del 04/02/2013 per dichiarare gli immobili il cui obbligo è sorto a partire dal 01/01/2012.



Immobili degli enti non commerciali

Decorrenza nuova disciplina.

Dal 2013 versamento dell'IMU in ragione del rapporto proporzionale

Per il 2012 l'eventuale utilizzo misto dell'immobile comporta l'inapplicabilità dell'esenzione, stante il tenore letterale della let. i), art. 7, D.Lgs. 504/92 e la costante giurisprudenza di legittimità sulla necessità di uso esclusivo dell'immobile per le attività meritorie indicate dalla norma (Cass. n. 5747/2005 e n. 10092/2005).

Secondo le precisazioni del Ministero, già l'IMU del 2012 avrebbe dovuto essere versata tenendo conto dei requisiti stabiliti nel regolamento n. 200/2012 per l'uso con "modalità non commerciali", anche se questo è stato emanato soltanto il 19.11.2012.



6. Le agevolazioni



Fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati

Riduzione base imponibile al 50%

Ipotesi di cui all'art. 13, comma 3, let. b) D.L. 201/2011.

(nell'ICI – art. 8, c.1, D.Lgs. 504/92 - la riduzione si applicava sull'imposta)

- Inagibilità: mancato rispetto dei requisiti di sicurezza statica dell'immobile che ne rendono pericoloso l'utilizzo (lesioni che pregiudicano la stabilità, crolli ecc)
- Inabitabilità: mancato rispetto dei minimi requisiti igienico sanitari necessari per l'uso cui il fabbricato è destinato (letteralmente pare limitato ai fabbricati abitativi e non ad altre ipotesi di non idoneità igienico-sanitaria).



Fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati

- i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione (conferma previsione ICI art. 59, c. 1, let. h), D.lgs. 446/97).
- Inagibilità/inabitabilità dovuta a **eventi sopravvenuti** (sisma, vetustà, degrado ecc..) e non:
 - a condizioni superabili con manutenzione ordinaria (riparazione rinnovamento e sostituzione delle finiture, integrazione e manutenzione impianti esistenti)
 - a condizioni superabili con manutenzione straordinaria (rinnovare e sostituire parti anche strutturali, realizzare e integrare i servizi igienico sanitari e tecnologici senza alterazioni di volumi e destinazioni d'uso)

L'ambito di applicazione dell'agevolazione è dunque più restrittivo del concetto edilizio



Fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati

- Inagibilità/inabitabilità non è il fatto che l'esecuzione degli interventi edilizi non permette di utilizzare/abitare il fabbricato durante il loro svolgimento.

Interventi edilizi comportano:

- se manutenzione ordinaria o straordinaria, pagamento IMU sul fabbricato in base alla rendita
- se altri casi art. 3 DPR 380/01: pagamento IMU come area fabbricabile sul valore dell'area nuda (interventi di recupero, come da art. 5, comma 6, D.Lgs. 504/92)

- Inagibilità/inabitabilità non riguarda i fabbricati di nuova costruzione accatastati ma ancora privi del certificato di conformità edilizia

L'accatastamento comporta comunque il pagamento dell'imposta in base alla rendita, risultando irrilevante il mancato rilascio del certificato di abitabilità/agibilità (Cass. 24294/2008)



Fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati

E' necessaria:

- perizia dell'ufficio tecnico comunale (a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione)

oppure

- dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (ex art. 47 D.P.R. 445/2000)

Il D.M. 30/10/2012 specifica che la dichiarazione è dovuta solamente quando si perde il diritto all'agevolazione, *«poiché è in questa ipotesi che il comune non dispone delle informazioni necessarie per verificare il venir meno delle condizioni previste dalla legge per l'agevolazione in questione»*

In dichiarazione IMU, nel quadro descrittivo dell'immobile, campo 11



Fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati

L'agevolazione:

- è limitata al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni
- è subordinata all'effettivo non-utilizzo dell'immobile in tale periodo



Fabbricati di interesse storico o artistico

Riduzione base imponibile al 50%

Ipotesi di cui all'art. 13, comma 3, let. a) D.L. 201/2011

(nell'ICI – art. 2, co. 5, D.L. 16/1993 – applicazione della tariffa di estimo minore vigente per abitazioni della zona censuaria di appartenenza)

- fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 (codice dei beni culturali e del paesaggio);
- necessita la notifica dell'apposita dichiarazione dell'interesse storico o artistico da parte del Ministero (art. 13 del codice)



Fabbricati di interesse storico o artistico

- per tali fattispecie sussiste l'obbligo dichiarativo, sia quando si acquista che quando si perde il diritto all'agevolazione, come specificato nelle istruzioni ministeriali approvate con D.M. del 30/10/2012
- nel quadro descrittivo dell'immobile, dovrà essere barrato il campo 11



Ulteriori agevolazioni

- coefficiente moltiplicativo ridotto a 110 per determinazione della base imponibile di terreni agricoli (anche non coltivati) posseduti e condotti da coltivatori diretti e IAP iscritti alla previdenza agricola (art. 13, co. 5, D.L. 201/2011)
- franchigia e riduzioni di imposta per terreni agricoli posseduti e condotti dai soggetti di cui sopra (co. 8-bis)
- aliquota ridotta 0,4% per abitazione principale e pertinenze (co. 7)
- detrazione per abitazione principale e pertinenze (co. 10)
- aliquota ridotta 0,2 per fabbricati rurali strumentali (co. 8)
- altre riduzioni deliberabili dal comune (abitazioni principale, fabbricati rurali strumentali, immobili non produttivi di reddito fondiario, fabbricati-merce, maggiorazione detrazione ab. princ.)



7. La dichiarazione: ampiezza dell'obbligo



La dichiarazione IMU

Nell'IMU "a regime" :

- non è previsto un obbligo dichiarativo,
- è previsto un D.M. di approvazione del modello di dichiarazione (art. 9, co. 6, D.Lgs. 23/2011)
- non è previsto un termine per la dichiarazione
- non è disciplinata l'efficacia
- sono richiamate le sanzioni applicabili all'ICI (art. 14, D.Lgs. 504/92), tra cui quella di omessa dichiarazione

Nell'IMU "sperimentale":

- inizialmente non era previsto un obbligo dichiarativo
- risultavano richiamata la scarsa e contraddittoria disciplina sopra descritta dell'IMU "a regime"

Evidente **vuoto normativo**, secondo alcuni colmabile con il regolamento comunale (dubbio, in totale assenza dell'obbligo)



La dichiarazione IMU

D.L. 16/2012 introduce nell'art. 13, D.L. 201/2011 (quindi per IMU "sperimentale"), il comma 12-ter:

*«I soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro **novanta giorni** dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all'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.*



La dichiarazione IMU

D.L. 16/2012 introduce nell'art. 13, D.L. 201/2011 (quindi per IMU "sperimentale"), il comma 12-ter:

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. Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012, la dichiarazione deve essere presentata entro [il 30 settembre 2012] **novanta giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di approvazione del modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria e delle relative istruzioni*»**

*art. 9, comma 3, let. b) del D.L. 10.10.2012, n. 174, così come convertito dalla L. 07.12.2012, n. 213 (la versione originaria della norma prevedeva la posticipazione del termine al 30.11.2012).



La dichiarazione IMU

- previsto l'obbligo (apparentemente esteso a tutti i soggetti passivi, ma da integrare con le disposizioni del DM sul modello)
- prevista la scadenza di **90 gg** da
 - inizio possesso
 - variazioni che incidono sulla determinazione dell'imposta
- prevista modello (DM, con funzioni integrative della normativa: D.M. 30.10.2012, pubblicato in G.U. n. 258 del 05/11/2012)
- previsto un regime speciale per obbligo sorto **dal 1.1.2012**: presentazione entro il 30 settembre 2012, **poi divenuto 4 febbraio 2013** (Circ. DF 3/2012: fatto comunque salvo il termine di 90 gg). Regime transitorio 01/01-05/11/2012.



La dichiarazione IMU

- prevista **continuità con le dichiarazioni ICI**, che restano valide «in quanto compatibili»
- disciplinati **effetti** della dichiarazione: effetto anche per gli anni successivi se non si verificano variazioni negli elementi dichiarati che comportano un diverso ammontare dell'imposta.

Problemi interpretativi:

- obbligo dichiarativo IMU puntuale e non periodico si coordina male con ultrattività degli effetti e carattere annuale dell'imposta
- probabilmente restano applicabili i principi affermati dalla Cassazione per l'ICI (cfr. sent. 932/09 e successive)



La dichiarazione IMU

Art 10, comma 4, let. a) del **D.L. 08.04.2013, n. 35** (in vigore dal 09.04.2013), attualmente in attesa di conversione:

- ha innovato la disposizione prevedendo che i soggetti passivi presentino 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»;
- sostanziale allineamento con la tempistica prevista per l'ICI



La dichiarazione IMU

- **confermato** art. 37, co. 55, D.L. 223/2006: indicazione IMU in dich. redditi per la compensazione
- **confermato** art. 1, co. 104, L. 296/2006: indicazione nella dich. redditi dell'IMU dovuta per l'anno precedente
- **non richiamato** art. 37, co. 53, D.L. 223/2006: soppressione denuncia ICI salvo adempimenti per agevolazioni e casi in cui gli elementi dell'imposta non siano desumibili dai dati aggiornati tramite MUI)
- **non richiamato** art. 15, L. 383/2001: soppressione denuncia ICI in caso di immobili compresi nella denuncia di successione



La dichiarazione IMU

D.M. 30/10/2012: modello e istruzioni dichiarazione IMU 2012

- Co. 12-ter, art. 13, D.L. 201/2011: obbligo generalizzato
- Rinvio al D.M. di approvazione del modello, con cui «*sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione*» (dubbi di legittimità di un rinvio "in bianco")
- D.M. 30/10/2012, ispirato a criteri di massima semplificazione per il contribuente



La dichiarazione IMU

D.M. 30/10/2012: modello e istruzioni dichiarazione IMU 2012

Criteri ispiratori:

- le dichiarazioni presentate ai fini ICI mantengono la loro validità, come previsto dall'art. 13, comma 12-ter, D.L. 201/2011 e i contribuenti non devono pertanto, in linea generale, presentarne di nuove ai fini IMU se non vi sono modificazioni degli elementi rilevanti ai fini della determinazione del tributo
- non vi è necessità di presentare la dichiarazione IMU se i dati necessari alla quantificazione dell'imposta dovuta sono desumibili dalla consultazione della banca dati catastale o sono comunque noti al comune



La dichiarazione IMU

D.M. 30/10/2012: modello e istruzioni dichiarazione IMU 2012

Dichiarazione IMU va presentata solo:

- per beneficiare di riduzioni di imposta (salvo le specifiche modalità per il riconoscimento di agevolazioni previste nei regolamenti comunali);
- nei casi di variazioni non conoscibili da parte del comune tramite la consultazione del catasto o altra fonte informativa.

Ampliamento dei casi di esonero rispetto alla normativa ICI, che erano limitati a denunce di successione e atti soggetti al MUI



La dichiarazione IMU

Dichiarazione IMU 2012: alcuni casi particolari

Abitazione principale.

- Non vi è, in generale obbligo dichiarativo (cfr. istruzioni), perché il comune dispone delle risultanze anagrafiche.
Non necessaria dichiarazione presenza di figli di età non superiore a 26 anni.
- E' invece richiesta la dichiarazione:
 - al soggetto che beneficia dell'agevolazione quando i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale;
 - nel caso l'abitazione principale sia costituita da due unità immobiliari contigue fuse di fatto ma catastalmente distinte.



La dichiarazione IMU

Dichiarazione IMU 2012: alcuni casi particolari

Pertinenze.

- Fabbricati di pertinenza dell'abitazione principale: *«non sussiste l'obbligo dichiarativo, in quanto il comune dispone di tutti gli elementi necessari ai fini della verifica dell'esatto adempimento degli obblighi relativi al versamento dell'imposta»* (cfr. istruzioni)
- Terreni di pertinenza di fabbricati: *«affinché un'area possa essere considerata di pertinenza di un fabbricato il contribuente deve effettuare la dichiarazione»* (cfr. istruzioni, sulla scorta della giurisprudenza di Cassazione, sent. 10090/2012 e precedenti)



La dichiarazione IMU

Dichiarazione IMU 2012: alcuni casi particolari

Giurisprudenza su aree di pertinenza ai fini ICI:

- deve applicarsi lo stesso concetto civilistico di pertinenza, senza che assuma rilievo l'eventuale distinta rappresentazione catastale dell'area (Cass. n. 19375/03; n. 17035/04; n. 5755/05 e n. 15739/07)
- onere della prova a carico del contribuente, trattandosi di un regime di favore derogatorio rispetto al criterio impositivo generale



La dichiarazione IMU

Dichiarazione IMU 2012: alcuni casi particolari

Cass., sent. n. 25127/2009 ribadisce che la qualificazione dell'area come pertinenziale è comunque subordinata a:

- indicazione in **denuncia** dell'esistenza del vincolo;
- **prova** rigorosa dell'esistenza del vincolo, (esistenza che deve essere esclusa, ai fini tributari, se l'asserito asservimento non è giustificato da reali esigenze economiche): *«occorre una oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi, in concreto e stabilmente lo ius edificandi, che non si risolva quindi in un mero collegamento materiale rimovibile ad libitum»*

(nel caso specifico ha escluso che fosse sufficiente la semplice recinzione del terreno)



La dichiarazione IMU

Dichiarazione IMU 2012: alcuni casi particolari

Perché per i fabbricati di pertinenza le istruzioni non applicano lo stesso criterio dei terreni?

Non è vero che il comune dispone di tutti gli elementi per verificare l'adempimento (rapporto funzionale? Scelta in caso di pluralità di fabbricati potenzialmente pertinenti?)



La dichiarazione IMU

Dichiarazione IMU 2012: alcuni casi particolari

Abitazione assegnata al coniuge

Le istruzioni ministeriali prevedono, per il coniuge assegnatario della casa familiare, nei casi di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, presenti la dichiarazione IMU solo se il comune in cui si trova la casa non è quello in cui il matrimonio è stato celebrato né quello di nascita dell'ex coniuge assegnatario; al di fuori di tali ipotesi, infatti, il comune dovrebbe avere cognizione del provvedimento del giudice



La dichiarazione IMU

Dichiarazione IMU 2012: alcuni casi particolari

I fabbricati di categoria D, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, non iscritti in catasto o iscritti senza attribuzione di rendita

- L'obbligo dichiarativo sorge in relazione all'inizio, alla cessazione del possesso e al sostenimento di spese incrementative del valore contabile.
- Queste incideranno sulla base imponibile a partire dall'anno successivo a quello di contabilizzazione e il termine di 90 giorni deve essere computato dalla chiusura del periodo d'imposta nel corso del quale sono state contabilizzate.



La dichiarazione IMU

Dichiarazione IMU 2012: alcuni casi particolari

Gli immobili non produttivi di reddito fondiario, immobili dei soggetti IRES, immobili locati, fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita

Nel caso il comune abbia deliberato le riduzioni consentite dai commi 9 e 9-bis, art. 13, D.L. 201/2011 è necessario presentare la dichiarazione per gli immobili cui esse sono applicabili

Non dovuta:

- nel caso di immobili locali con contratti registrati a partire dal 1° luglio 2010
- nel caso di specifici adempimenti richiesti dal comune



La dichiarazione IMU

Dichiarazione IMU 2012: alcuni casi particolari

Terreni agricoli

Trattandosi di immobili la cui tassazione è determinata su base catastale, la dichiarazione è necessaria solo nei casi in cui il comune non possa ricavare i dati necessari dal catasto stesso e qualora il soggetto passivo benefici delle particolari agevolazioni previste dal comma 5 ultimo periodo e dal comma 8-bis, art. 13, D.L. 201/2011 per gli imprenditori agricoli professionali ex D.Lgs. 99/2004 e i coltivatori diretti iscritti nella previdenza agricola (salvo che abbiano già dichiarato la loro condizione soggettiva ai fini ICI)

Analogo per finzione di non edificabilità

N.B. a fini ICI erano agevolazioni applicabili solo a persone fisiche



La dichiarazione IMU

Dichiarazione IMU 2012: alcuni casi particolari

Aree Fabbricabili

Si richiede la dichiarazione nei casi di acquisto, vendita, variazione del valore, insorgenza o venir meno dell'edificabilità, anche nei casi di aree divenute edificabili a seguito dei lavori ex art.5, comma 6, D.Lgs n.504/1992.

Tuttavia, le istruzioni ministeriali ritengono non dovuta la dichiarazione nel caso in cui il contribuente voglia adeguarsi, al momento del versamento, ai valori di riferimento eventualmente predeterminati dal comune (sul punto si veda il capitolo dedicato all'esame della potestà regolamentare)



8. Il versamento



Il versamento

IMU “a regime” (e sperimentale):

- *“I soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. Resta in ogni caso nella facoltà del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno ”*(art. 9, c. 3, D.Lgs. 23/2011)

. IMU “sperimentale”:

- *“Il versamento dell'imposta, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, è effettuato secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate nonché, a decorrere dal 1 ° dicembre 2012, tramite apposito bollettino postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili ”*(art. 13, c. 12, D.Lgs. 23/2011, come modificato dall' art. 4, c. 5, D.L. 16/2012)

Allo stesso tempo è stata soppressa la possibilità per il comune di stabilire autonomamente le modalità di versamento a partire dal 2015 (art. 9, c. 4, D.Lgs. 23/2011)



Il versamento

IMU “sperimentale”:

- versamento con modello F24
- a decorrere dal saldo 2012 anche con bollettino c/c postale, con applicazione delle disposizioni sul F24, in quanto compatibili (modello definito con Decreto del MEF del 23/11/2012)
- non è possibile per il comune incidere su modalità e modelli di versamento, né sulle scadenze (*“...in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 ...”*)

fi Il versamento

Determinazione delle rate

IMU “a regime” (e sperimentale):

versamento in **2 rate** di **pari importo**:

- 1° rata: entro 16 giugno
- 2° rata entro 16 dicembre

oppure

versamento in **unica soluzione** entro 16 giugno

N.B. In caso di scadenza di sabato o festivo il termine è traslato al primo giorno non festivo successivo (art. 6, c. 8, D.L. 330/1994)



Il versamento

Determinazione delle rate

Non è più previsto il meccanismo dell'ICI:

acconto: 50% imposta dovuta sulla base di aliquote e detrazioni anno precedente + *conguaglio*

- Difficoltà: mentre è agevole rispettare il dettato normativo se non vi sono variazioni nel corso dell'anno o se queste intervengono prima del versamento dell'acconto, in caso di variazioni successive è evidente che l'importo versato a dicembre sarà diverso da quello versato a giugno
- Ulteriore difficoltà in caso di proroga del termine per la deliberazione delle aliquote oltre il 16 giugno



Il versamento

Versamento del 2012 (comma 12-bis, art. 13, D.L. 201/2011)

Meccanismo acconto/conguaglio:

*“ Per l'anno 2012, il pagamento della prima rata dell'imposta municipale propria è effettuato, **senza applicazione di sanzioni ed interessi**, in misura pari al 50 per cento dell'importo ottenuto applicando le aliquote di base e la detrazione previste dal presente articolo; la seconda rata e' versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata” .*



Il versamento

Versamento del 2012 (comma 12-bis, art. 13, D.L. 201/2011)

Meccanismo acconto/conguaglio - disapplicazione di sanzioni e interessi.

- Motivi (1): incertezza sulla misura definitiva delle aliquote che possono essere modificate dal Comune entro il 30.12.2012 e dal Governo entro il 10.12.2012 (così anche circ. 3/DF – 2012)
- Motivi (2): altre eventuali “*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria*” derivanti dalla nuova disciplina per il calcolo e il versamento dell’IMU (circ. 3/DF – 2012, con riferimento alle cause di non punibilità ex art. 10, c. 3, L. 212/2000 e art. 6, c. 2, D.Lgs. 472/1997)



Il versamento

Versamento del 2012 (comma 12-bis, art. 13, D.L. 201/2011)

Disciplina speciale per abitazione principale e pertinenze:

- versamento in **3 rate**:
 - 1° rata, entro il 16 giugno, 1/3 imposta dovuta applicando aliquota e detrazione base;
 - 2° rata, entro il 16 settembre, 1/3 imposta dovuta applicando aliquota e detrazione base;
 - 3° rata, entro 16 dicembre, a saldo dell'intero anno, con conguaglio sulle precedenti rate,
alternativamente
- versamento in **2 rate** con lo stesso schema previsto per gli altri fabbricati

fi Il versamento

Versamento del 2012 (comma 8, art. 13, D.L. 201/2011)

Disciplina speciale per fabbricati rurali ad uso strumentale:

versamento in 2 **rate**:

- 1° rata, entro il 16 giugno, 30% imposta dovuta applicando aliquota base (0,2%);
- 2° rata, entro 16 dicembre, a saldo dell'intero anno, con conguaglio sulla precedente rata,



Il versamento

Versamento del 2012 (comma 8, art. 13, D.L. 201/2011)

Disciplina speciale per fabbricati rurali attualmente iscritti al catasto terreni e da censire al catasto fabbricati entro il 30.11.2012:

- versamento in **1 sola rata**: entro 16 dicembre



Il versamento

Versamento del 2012

Conseguenze della possibilità di modifica delle aliquote oltre il termine per la prima rata:

- possibile tener conto di eventuali agevolazioni per ab. princ. già deliberate, ma attenzione ad eventuale conguaglio (circ. 3/DF-2012)
- non è possibile versare in un' unica soluzione, anche se il comune ha già deliberato, perché aliquote e detrazioni non sono definitive (circ. 3/DF-2012, che poi si contraddice negli esempi di calcolo)
Il senso è che il contribuente non può ritenere di aver completamente assolto l'obbligo tributario con l'acconto, ma dovrà comunque verificare le aliquote e detrazioni definitive ed eventualmente conguagliare.

fi Il versamento

Versamento del 2013

Il comma 3, let. b), art.10, del D.L. 08.04.2013, n. 35 (in vigore dal 09.04.2013 e attualmente in attesa di conversione) ha integralmente sostituito il comma 13-bis, art. 13, D.L. 201/2011:

- versamento modulato in funzione della pubblicazione delle delibere comunali, relative ad aliquote e detrazioni IMU, sul portale del federalismo fiscale, secondo un meccanismo mobile in grado di assorbire le proroghe eventualmente concesse per deliberare il bilancio



Il versamento

Versamento del 2013

Comma 3, let. b), art.10, del D.L. 08.04.2013, n. 35 (in vigore dal 09.04.2013 e attualmente in attesa di conversione) ha integralmente sostituito il comma 13-bis, art. 13, D.L. 201/2011:

- *Il versamento della **prima rata** di cui al comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è eseguito sulla base degli atti pubblicati nel predetto sito alla data del 16 maggio di ciascun anno di imposta; a tal fine, il comune è tenuto ad effettuare l'invio di cui al primo periodo entro il **9 maggio** dello stesso anno;*
- *In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 16 maggio, i soggetti passivi effettuano il versamento della prima rata pari al 50 per cento dell'imposta dovuta calcolata sulla base dell'aliquota e della detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente;*



Il versamento

Versamento del 2013

Comma 3, let. b), art.10, del D.L. 08.04.2013, n. 35 (in vigore dal 09.04.2013 e attualmente in attesa di conversione) ha integralmente sostituito il comma 13-bis, art. 13, D.L. 201/2011:

*- il versamento della **seconda rata** di cui al predetto articolo 9 è eseguito, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con **eventuale conguaglio** sulla prima rata versata, sulla base degli atti pubblicati nel predetto sito alla data del 16 novembre di ciascun anno di imposta; a tal fine il comune è tenuto a effettuare l'invio di cui al primo periodo entro il **9 novembre** dello stesso anno. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 16 novembre, si applicano gli atti pubblicati entro il 16 maggio dell'anno di riferimento oppure, in mancanza, quelli adottati per l'anno precedente».*



I rimborsi



I rimborsi

Disciplina applicabile

Art. 9, comma 7, D.Lgs. 504/92, applicabile anche all'IMU "sperimentale", richiama: **art. 1, co. 161-170, L. 296/96:**

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



I rimborsi

Disciplina applicabile

Casi tipici di accertamento del diritto al rimborso successivo al versamento:

- passaggio in giudicato della sentenza che annulla o rettifica in diminuzione la rendita su cui si è versata l'imposta (Cass. 22943/2004)
- rettifica della rendita da parte dell'Agenzia del Territorio sulla base degli stessi elementi già indicati dal contribuente nella propria denuncia (Cass. 15862/2005). Non è invece retroattiva la rettifica basata su nuovi elementi apportati dal contribuente (Cass. 19066/2005)

fi I rimborsi

Competenza al rimborso della quota statale 2012

- per il **2012**, il comma 11, art. 13, D.L. 201/2011 (ormai soppresso) si limitava a prevedere genericamente che anche *«per i rimborsi si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta municipale propria»*
- ris. Min. n. 2/2012, sul presupposto che l'IMU 2012 sia un tributo interamente comunale e che la quota statale sia una mera riserva di gettito, afferma la competenza esclusiva del comune sulle istanze di rimborso dei contribuenti.

La qualificazione della quota statale 2012 è discutibile, ma la competenza del comune può ricavarsi, in effetti, dal richiamo al predetto comma 164, art. 1, L. 296/2006 - che risultava applicabile alla quota erariale del 2012 in forza del comma 11, art. 13, D.L. 201/2011 – in virtù del quale il comune provvede al rimborso

fi I rimborsi

Competenza al rimborso della quota statale 2012

Risoluzione n. 2/2012:

- le istanze di rimborso vanno presentate in ogni caso al comune;
- se al contribuente spetta il rimborso di somme versate allo Stato, per la liquidazione di queste dovranno essere emanate apposite istruzioni (di cui si è ancora in attesa);
- viene operata una regolazione finanziaria (con modalità non ancora definite) a seguito dell'istanza del contribuente che vuole utilizzare le somme versate in eccesso allo Stato per pagare l'imposta spettante al comune (no mod. F24, ma istanza del contribuente);



I rimborsi

Competenza al rimborso della quota statale 2012

Risoluzione n. 2/2012:

- errata indicazione dei codici tributo: la correzione dei codici non può essere chiesta all'Agenzia delle Entrate, trattandosi di un tributo comunale, ma saranno comune e Stato a effettuare le relative regolazioni finanziarie
- errata indicazione del codice catastale a causa di un errore dell'intermediario: su richiesta del contribuente, questi deve chiedere l'annullamento del mod. F24 e rinviarlo con i dati corretti, così che la struttura di gestione dell'Agenzia delle Entrate possa effettuare le conseguenti regolazioni finanziarie



I rimborsi

Competenza al rimborso della quota statale 2013

- per il **2013**, ridefinizione della riserva statale che accentua il suo carattere di compartecipazione. Sembra coerente anche la soppressione del richiamo alle norme di applicazione dell'IMU comunale (contenuto nel comma 11, art. 13, D.L. 201/2011)
- la competenza dovrebbe essere comunque del comune
- da chiarire le modalità di versamento della quota di gettito riservata
- necessari chiarimenti anche in ordine alle modalità di regolazione finanziaria delle compensazioni e dei rimborsi, da parte del comune, delle quote di IMU statale che non ha incassato e che si troverebbe ad anticipare



10. L'accertamento, le sanzioni e gli interessi

fi L'accertamento

Art. 9, comma 7, D.Lgs. 23/2011, applicabile anche all'IMU "sperimentale", richiama:

- **art. 11, co. 3, 4 e 5, D.Lgs. 504/92:**
 - i comuni possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti; inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati; richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti
 - nomina funzionario responsabile dell'imposta
 - interscambio di dati e notizie tra comuni e ministero (SIATEL – SISTER)



L'accertamento

Art. 9, comma 7, D.Lgs. 23/2011, applicabile anche all'IMU "sperimentale", richiama: - **art. 1, co. 161-170, L. 296/96:**

- **161.** Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla **rettifica** delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'**accertamento d'ufficio** delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, **notificando** al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso **motivato**.
- Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articolo 16 e 17 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, e successive modificazioni.



L'accertamento

Art. 9, comma 7, D.Lgs. 23/2011, applicabile anche all'IMU "sperimentale", richiama: **art. 1, co. 161-170, L. 296/96:**

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



L'accertamento

IMU "sperimentale" - quota riservata allo Stato 2012 (art. 13, comma 11, D.L. 201/2011):

- Le attività di accertamento e riscossione dell'imposta erariale sono svolte dal comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni.
- Per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta municipale propria.



Le sanzioni

Norme applicabili ad IMU "sperimentale" (compresa quota erariale) e "a regime"

- l'art. 14, D.Lgs. 504/1992 (richiamo art. 9, comma 7, D.Lgs. 23/2011;
- l'art. 13, D.Lgs. 471/1997 (sanzione omesso versamento, valenza generale)
- D.Lgs. 472/1997 (principi generali in materia di sanzioni amministrative tributarie)
- L. 212/2000 (Statuto del contribuente)



Le sanzioni – casi particolari

Violazione obblighi di comunicazione/dichiarazione previsti dal regolamento comunale per determinate agevolazioni.

- Non dovuta la dichiarazione secondo il modello ministeriale (cfr. istruzioni D.M. 30,10,2012)
- Sanzione applicabile in caso di violazione?
- Secondo alcuni: art. 7-bis, comma 1 del D.Lgs. 267/2000 (TUEL) per la violazione dei regolamenti comunali *«Salvo diversa disposizione di legge, per le violazioni delle disposizioni dei regolamenti comunali e provinciali si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 25 euro a 500 euro»*.

Poco convincente



Le sanzioni – casi particolari

Violazione obblighi di comunicazione/dichiarazione previsti dal regolamento comunale per determinate agevolazioni.

- Trattandosi di oneri informativi a carico del contribuente per il conseguimento di un'agevolazione, il loro mancato adempimento comporta solamente (e se espressamente previsto nel regolamento) il mancato riconoscimento del beneficio fiscale e il conseguente recupero d'imposta (con applicazione della sanzione per parziale/omesso versamento).



Gli interessi

Comma 165, art. 1, L. 296/2006, applicabile all'IMU

«La misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento».

Spetta dunque al regolamento comunale determinare il tasso da applicare in sede di accertamento e rimborso



Gli interessi

Improduttività di interessi delle sanzioni

- Comma 3, art. 2, D.Lgs. 472/1997: «*La somma irrogata a titolo di sanzioni non produce interessi*»
- vale tanto nella fase di accertamento che in quella di riscossione coattiva, a prescindere dallo strumento (anche ingiunzione)
- normativa esattoriale: esplicitazione del principio nell'art. 30, comma 1, del D.P.R. 602/1973, su **interessi moratori**: prevede che tali interessi si applicano, decorso il termine per adempiere al pagamento, «*sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi,...*» (a decorrere dai ruoli consegnati dal 13.07.2011 ex art. 7, co. 2-sexies e septies, D.L. n. 70/2011)
- Prima della modifica, generico riferimento alle «*somme iscritte a ruolo*»



Gli strumenti deflattivi del contenzioso



Gli strumenti deflattivi del contenzioso

Vestibulum velit quam, fermentum id posuere id, fermentum sed neque. Fusce commodo semper sapien, non tristique augue malesuada vel. Etiam tincidunt velit non diam dictum eleifend. Vivamus gravida condimentum mi, in sollicitudin justo dignissim mollis. Duis pretium, lacus eu dapibus bibendum, tellus massa faucibus nisi, ut rutrum arcu enim non urna. Curabitur varius neque id sem cursus aliquet. Nullam ut feugiat turpis. Mauris nisl tortor, gravida in accumsan ut, porta at turpis. Proin at justo nec lorem accumsan commodo vel vel felis. Mauris sit amet magna arcu, vitae tempus massa. Phasellus condimentum cursus turpis vitae faucibus. Nam suscipit mattis rhoncus. Nam mi nisl, posuere ut sodales a, ullamcorper dignissim est. Maecenas vehicula aliquam libero, vitae faucibus orci pharetra in. Vivamus vehicula erat quis dui adipiscing non malesuada metus consequat. Suspendisse risus quam, aliquam ut lacinia in, suscipit sed erat.



Gli strumenti deflattivi del contenzioso

Ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997)

Adempimento spontaneo dell'obbligo omesso o la regolarizzazione dell'errore commesso, con contestuale pagamento:

- del tributo (se dovuto)
- degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno
- della sanzione ridotta prevista caso per caso

Presuppone che *«la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza»*



Gli strumenti deflattivi del contenzioso

Ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997)

- comma 1, let. b): regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, se avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore
- Misura premiale: un ottavo del minimo edittale
- Per l'ICI la giurisprudenza ha ritenuto la dichiarazione di tipo periodico



Gli strumenti deflattivi del contenzioso

Ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997)

- Dubbi per l'IMU, perché termine fissato *«entro 90 giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta»*.
- Dichiarazione puntuale o periodica?
- Controverso, perché intendere l'obbligo dichiarativo IMU come puntuale e non periodico si coordina male con l'ultrattività degli effetti: *«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»*
- Reale differenza con l'ICI è solo che invece che una dichiarazione all'anno ce ne possono essere diverse, anche relative allo stesso immobile



Gli strumenti deflattivi del contenzioso

Ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997)

- Dubbi per l'IMU, perché termine fissato *«entro 90 giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta»*.
- Dichiarazione puntuale o periodica?
- Controverso, perché intendere l'obbligo dichiarativo IMU come puntuale e non periodico si coordina male con l'ultrattività degli effetti: *«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»*
- Reale differenza con l'ICI è solo che invece che una dichiarazione all'anno ce ne possono essere diverse, anche relative allo stesso immobile



Gli strumenti deflattivi del contenzioso

Ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997)

- D.L. 35/2013, ha soppresso il termine di 90 giorni per sostituirlo con quello del «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»
- ulteriormente avvicinato, anche sul piano letterale, la disciplina IMU a quella ICI (pur rivelandosi ininfluente al fine di determinare la natura puntuale o annuale della dichiarazione)
- sembra preferibile la tesi che ammette la possibilità di operare il ravvedimento “lungo” nel termine previsto per presentare la dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa
- applicabilità dei principi elaborati dalla giurisprudenza ai fini dell'ICI, ad esempio in proposito di autonomia, anche sanzionatoria, dei diversi periodi impositivi (Cass., sent. 932/2009, 8849/2010 e altre)



Gli strumenti deflattivi del contenzioso

Definizione autonoma della sanzione (art. 17, D.Lgs. 472/1997)

- In caso di sanzione correlata all'evasione del tributo, allineate le misure premiali dell'art. 14, co. 4, D.Lgs. 504/1992 e art. 17, D.Lgs. 472/1997: sempre un terzo di quanto irrogato.
- Si ritiene comunque ammissibile la definizione autonoma della sola sanzione, ai sensi dell'art. 17
- Principio di autonomia delle sanzioni rispetto all'accertamento, cui sono pur correlate, essendo passibili di autonoma definizione agevolata, indipendentemente dalla sorte dell'atto impositivo che ne costituisce presupposto (principio ribadito da Cass. Sent. n. 14289 del 2009; già affermato in precedenza con la sentenza n. 12978/2007, con riferimento alla disciplina delle imposte dirette e indirette anteriori alla riforma dei D.Lgs. 471, 472 e 473/1997, in anticipo sulla riforma stessa, stimolato anche dalla Corte Costituzionale che, con la sentenza n. 364/1987)