

12 giugno 2013

**Nota di approfondimento sul pagamento dell'acconto IMU
e sulla Circolare n.2/DF del 23 maggio 2013**

Sommario

<i>Modalità di calcolo dell'acconto IMU e condizioni di efficacia delle deliberazioni comunali.....</i>	<i>2</i>
<i>L'IMU sui fabbricati classificati nel gruppo catastale D.....</i>	<i>4</i>
<i>La sospensione del pagamento dell'IMU disposta con il dl 54</i>	<i>5</i>
<i>Pagamento dell'acconto IMU – Codici tributo.....</i>	<i>6</i>

L'approssimarsi della scadenza di pagamento della prima rata dell'IMU (17 giugno p.v., lunedì, cadendo di domenica il termine di legge del 16) e l'accumularsi di modifiche normative che incidono su tale adempimento, rendono necessari alcuni chiarimenti e puntualizzazioni anche ai fini dell'informazione fornita ai contribuenti.

Il Dipartimento delle Finanze del Mef, con la circolare n. 2/DF del 23 maggio 2013, affronta alcune problematiche relative all'argomento sulla base della normativa che al momento della stesura era ancora in corso di modifica (conversione del dl 8 aprile 2013, n. 35).

Modalità di calcolo dell'acconto IMU e condizioni di efficacia delle deliberazioni comunali

Le norme relative ai termini temporali ed al calcolo dell'acconto IMU sono riconducibili a:

- D.lgs. n. 23 del 2011, articolo 9, comma 3: *«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».*
- Dl n. 201 del 2011 (come modificato dall'art. 10, comma 4, lett. b del dl 35), articolo 13, comma 13-bis, che stabilisce le modalità di calcolo dell'acconto e le condizioni di efficacia delle deliberazioni di variazione emanate dai Comuni.

Fino al momento della conversione in legge dl 35 (poi avvenuta con la legge 6 giugno 2013, n.64) tale ultima norma stabiliva che i contribuenti devono effettuare il versamento della prima rata dell'IMU tenendo conto delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione, nonché dei regolamenti comunali, pubblicati alla data del 16 maggio di ciascun anno di imposta sull'apposito sito ministeriale (www.finanze.it-Portale del federalismo fiscale).

Nel corso dell'esame parlamentare del dl 35, è stato approvato un emendamento di modifica in ordine all'adempimento sopra richiamato, il quale anzitutto prevede che la prima rata dell'IMU sia calcolata senz'altro sulla base delle aliquote e delle detrazioni in vigore nell'anno precedente, permettendo così al contribuente di ignorare le modifiche deliberate dal Comune, anche se queste fossero intervenute entro il termine di pubblicazione precedentemente previsto (16 maggio).

In proposito, la Circolare n.2/DF ha reputato opportuno chiarire alcuni aspetti di rilievo nell'ipotesi in cui i contribuenti abbiano effettuato il versamento della prima rata dell'IMU tenendo conto delle disposizioni contenute nell'emendamento in questione, ancor prima della conversione in legge del dl 35 del 2013. In tal caso, il Mef ritiene - come appare ovvio alla luce dello svolgimento dei lavori parlamentari e dei riflessi che esso ha avuto sulla stampa - che possa trovare applicazione la disposizione dello Statuto dei diritti del Contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3), in base alla quale *“le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria”*.

I contribuenti avrebbero comunque potuto, prima della conversione in legge del dl 35 determinare l'ammontare della rata di giugno sulla base delle deliberazioni di variazione pubblicate sul sito del Mef alla data del 16 maggio 2013, come disposto dalla versione originaria dl decreto entrata in vigore l'8 aprile scorso.

Nell'esame di problematiche che potevano insorgere nell'applicazione dell'emendamento presentato e poi accolto con la conversione, la Circolare - con riferimento alla nuova previsione di legge che prevede che *“il versamento della prima rata di cui al comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente”* - precisa che la locuzione *“anno precedente”* vale esclusivamente per le

aliquote e per le detrazioni applicabili, ma non anche per gli altri elementi relativi al tributo, quali, ad esempio, il presupposto impositivo e la base imponibile, per i quali si deve tenere conto della disciplina vigente nell'anno di riferimento. Pertanto, la prima rata dell'IMU potrebbe non coincidere esattamente con la metà dell'imposta dovuta per l'anno precedente, poiché non sempre è riscontrabile un'identità delle condizioni di imponibilità da un anno all'altro.

Sull'argomento vale la pena di riprendere quanto riportato nel volume *IFEL I Bilanci 2012: istruzioni per l'uso* (cap. 2, par. 3.10), in relazione alla necessità che il contribuente consideri l'effetto delle modifiche delle condizioni rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta, avvenute o attese in corso d'anno (acquisto o vendita dell'immobile, acquisizione dei requisiti per l'abitazione principale o per altre destinazioni d'uso sulle quali il prelievo è differenziato ecc.). Non potendosi immaginare criteri semplificativi non previsti dalla legge, si deve ritenere che la determinazione dell'acconto debba essere effettuata in base ad una ragionevole previsione circa l'eventuale mutamento delle condizioni di possesso esistenti al momento dell'acconto, nell'arco della restante parte dell'anno, così da dimensionare il totale presumibilmente dovuto su un livello il più possibile vicino alla realtà. Solo in questo modo è possibile mantenere fermo il criterio dell'articolazione del pagamento in "due rate di uguale importo" anche nei casi di variazioni in corso d'anno¹. Ne consegue che non dovrebbero essere considerati irregolari i pagamenti in acconto che risultassero inferiori alla metà dovuta per l'intero anno, se derivanti da una posizione che ha subito variazioni di possesso nell'arco dell'anno e il cui pagamento complessivo è risultato coerente con l'imposta dovuta annua.

In tale casistica rientra l'abitazione destinata solo per una parte dell'anno ad abitazione principale, ovvero di periodi di possesso diversi rispetto a quelli dell'anno precedente per acquisto nel corso del 2012 o vendita nel corso del 2013.

In tema di possesso dell'immobile per una porzione del 2013, il Mef propone l'esempio di un contribuente che, al momento del pagamento della prima rata risulti possessore di un'abitazione per soli tre mesi, avendola venduta, ad esempio, il 28 marzo 2013. In tal caso, l'acconto corrisponderebbe all'IMU dovuta per i tre dodicesimi dell'anno, calcolata in base all'aliquota dei dodici mesi dell'anno precedente. Tale conclusione, tuttavia conduce al pagamento in acconto dell'intera IMU annuale dovuta per l'immobile dell'esempio, e dunque ad un pagamento in unica soluzione. In alternativa, il contribuente potrebbe legittimamente versare in acconto il 50% dell'imposta dovuta per il possesso dell'abitazione protrattosi per soli tre mesi nel 2013, ed il resto a saldo. Questo schema appare più aderente al citato articolo 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, che obbliga al pagamento in acconto e saldo di "due rate di pari importo" con riferimento all'imposta dovuta per l'intero anno.

¹ La disciplina originariamente vigente ai fini dell'ICI prevedeva il calcolo dell'imposta dovuta in acconto sulla base di quanto maturato nel primo semestre dell'anno, ridotto del 10%. La norma subì diverse modifiche in relazione alla complicazione derivante dalla necessità di effettuare un calcolo autonomo per la determinazione dell'importo corretto da pagare in acconto, anziché badare al solo importo dovuto annuo.

Va infine ricordato che, a seguito della modifica definitivamente approvata con il dl 35, il termine per la validità delle deliberazioni di variazione dell'IMU è uniformato al termine per la deliberazione del bilancio di previsione, che lo stesso dl 35 ha prorogato al 30 settembre 2013. Tuttavia, la condizione di efficacia della deliberazione di variazione è collegata alla pubblicazione sul sito del Mef entro il 28 ottobre. A tal fine, il responsabile comunale deve inviare la deliberazione al Mef, attraverso i canali telematici già in uso, al più tardi entro il 21 ottobre.

L'IMU sui fabbricati classificati nel gruppo catastale D

Per quanto attiene agli immobili classificati nel gruppo catastale D, la circolare rammenta che l'art. 13, comma 4, lett. d), del D. L. n. 201 del 2011, prevede, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'aumento da 60 a 65 del moltiplicatore applicabile per determinare la base imponibile dei fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusi quelli della categoria catastale D/5.

Inoltre, a decorrere dalla stessa data, l'art. 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità per l'anno 2013) ha abolito la riserva dello Stato sul gettito dell'IMU derivante dagli "Altri immobili", limitandola al gettito riconducibile ai fabbricati classificati nel gruppo catastale D (ad aliquota di base del 7,6 per mille) ed assegnando ai Comuni tutto il restante gettito.

La stessa norma ha stabilito che i Comuni mantengono la facoltà di aumentare fino a 0,3 punti percentuali l'aliquota standard dello 0,76 per cento anche sugli immobili classificati nel gruppo catastale D.

Secondo il Mef, con la norma in questione decade la facoltà comunale di ridurre l'aliquota e, inoltre, nella nuova riserva statale ricadrebbero anche i fabbricati rurali strumentali classificati nella categoria D10, nonostante il fatto che a tale fattispecie l'aliquota di base applicabile è il 2 per mille (co. 8, art. 13, del dl 201 del 2011), mentre la norma di riferimento riserva allo Stato il gettito dei fabbricati D "calcolato ad aliquota standard dello 0,76 per cento"². Si ricorda comunque che per i fabbricati rurali strumentali, compresi quelli iscritti nella categoria catastale D10, opera la sospensione del versamento in acconto prevista dall'art. 1 del D.L. 21 maggio 2013, n. 54.

Pertanto, per i fabbricati D il versamento della prima rata deve essere destinato allo Stato (codice tributo 3925, di nuova istituzione) per la parte corrispondente all'aliquota di base del 7,6 per mille e il calcolo va effettuato:

- anzitutto, tenendo conto del moltiplicatore elevato a 65, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5, il cui moltiplicatore resta fissato a 80;
- dell'aliquota vigente nel 2012 "anche nel caso in cui detta aliquota risulti inferiore a quella standard".

² Legge n. 228/2012, art. 1, co. 380, lett.f). Per un'analisi dell'inopportunità di includere i fabbricati D10 nella riserva di gettito allo Stato, ved. la Nota IFEL del 10 maggio scorso: <http://www.fondazioneifel.it/Aree-Tematiche/Entrate-locali-e-riscossione/Riscossione/Nota-di-approfondimento-sulle-innovazioni-normative-in-materia-di-IMU-e-Tares-anche-con-riferimento-agli-orientamenti-espressi-dal-Mef>

Al momento del saldo, il pagamento dovrà comunque essere conguagliato, in modo da assicurare allo Stato il gettito corrispondente all'aliquota base e al Comune l'eventuale incremento deliberato (cod. 3930, di nuova istituzione).

La sospensione del pagamento dell'IMU disposta con il dl 54

L'art. 1 del D.L. 21 maggio 2013, n. 54 stabilisce, nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, la sospensione del pagamento della prima rata dell'IMU dovuta per le seguenti categorie di immobili:

- l'abitazione principale e relative pertinenze. Sono escluse dalla sospensione le abitazioni di tipo signorile, classificate nella categoria catastale A/1, le ville, classificate nella categoria catastale A/8, i castelli o i palazzi di pregio storico o artistico, classificati nella categoria catastale A/9;
- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, nonché per gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del DPR 24 luglio 1977, n. 616;
- i terreni agricoli e i fabbricati rurali di cui all'art. 13, commi 4, 5 e 8, del D. L. n. 201 del 2011.

In proposito, la Circolare n.2/DF precisa che *la sospensione della prima rata dell'IMU sull'abitazione principale e relative pertinenze opera anche con riferimento ai casi in cui il Comune abbia previsto l'assimilazione nell'anno 2012 e non abbia modificato tale disposizione per l'anno in corso, dell'unità abitativa 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, nonché l'unità immobiliare posseduta in Italia dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, in ambedue i casi a condizione che l'abitazione non risulti locata.*

Analogamente la sospensione opera, in base al disposto del comma 12-*quinquies* dell'art. 4 del D. L. 2 marzo 2012, n. 16, per l'abitazione principale e relative pertinenze attribuite al coniuge assegnatario della ex casa coniugale, in quanto titolare del diritto di abitazione.

Come sopra anticipato, la sospensione dell'acconto Imu sull'abitazione principale riguarda anche le pertinenze, che in base all'art. 13, co.2 del dl 201 del 2011 rientrano nelle agevolazioni riservate all'abitazione principale fino a un massimo di tre, di cui una per ognuna delle categorie catastali: C/2 (soffitte, cantine o magazzini), C/6 (box auto) e C/7 (tettoie). Nel limite vanno conteggiate anche le pertinenze iscritte in catasto con la casa, per esempio la cantina dell'alloggio. In questo contesto, è dovuto l'acconto per le pertinenze che eccedano i suddetti limiti numerici, cui dovrà essere applicata l'aliquota relativa agli "altri immobili".

Per quanto riguarda i terreni, vale la pena di sottolineare che la sospensione riguarda esclusivamente i terreni agricoli secondo la definizione già in vigore ai fini dell'ICI e mantenuta nel regime IMU. Sulla base di argomentazioni già formulate dall'IFEL nei mesi scorsi³, tale principio comporta il mantenimento dell'obbligo di pagamento per i terreni c.d. incolti siti nei territori dei Comuni montani nei quali vale l'esenzione per i terreni agricoli a norma dell'articolo 7, co. 1, lett. i) del d.lgs. 504 del 1992.

Per quanto riguarda i fabbricati rurali, si ritiene che la sospensione operi esclusivamente per i rurali strumentali, indicati dal comma 8, art. 13 del dl 201 del 2011. In proposito, va osservato che il dl 54 attribuisce la sospensione con riferimento ai "terreni agricoli e fabbricati rurali di cui all'articolo 13, commi 4, 5 e 8" del dl 201. Il comma 4 si riferisce alla determinazione dei moltiplicatori per il calcolo del valore imponibile di tutti gli immobili (fabbricati e terreni) iscritti in catasto, senza alcuna specificazione per i fabbricati rurali strumentali; il comma 5 riguarda i terreni agricoli; mentre il comma 8 si riferisce in modo esplicito ai "fabbricati rurali ad uso strumentale", per assegnare loro l'aliquota base ridotta pari al 2 per mille. Peraltro, la Relazione tecnica al decreto, nell'individuare le fattispecie oggetto di sospensione, indica senz'altro i "fabbricati rurali strumentali" (AC 1012, pp.6 e 7) e le quantificazioni dell'ammontare delle anticipazioni di cassa integrative con oneri a carico dello Stato, riportate nell'allegato A del decreto, si basano con evidenza sui dati di incasso dell'IMU relativi ai terreni (agricoli e non) ed ai fabbricati rurali strumentali, in coerenza con l'interpretazione proposta.

Pagamento dell'acconto IMU - Codici tributo

L'acconto Imu può essere pagato con il modello F24 o, in alternativa, utilizzando il bollettino postale di cui al decreto Mef del 23 novembre 2012..

Per quanto riguarda i codici tributo da utilizzare, si ricorda che l'Agenzia ha adottato due ulteriori codici dedicati agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D⁴:

- **3925** "IMU - imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - STATO";
- **3930** "IMU - imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - INCREMENTO COMUNE".

³ Sull'argomento ved. la nota di approfondimento IFEL del gennaio 2013: <http://www.fondazioneifel.it/Aree-Tematiche/Entrate-locali-e-riscossione/IMU/Primo-piano/Nota-di-approfondimento-sull-imponibilita-dei-terreni-c.d.-incolti>

⁴ Ved. Nota IFEL sulla Risoluzione Agenzia Entrate n. 33/2013, disponibile all'indirizzo: <http://www.fondazioneifel.it/Appuntamenti-e-News-di-Finanza-Locale/Nota-di-commento-alla-Risoluzione-n.33-dell-AdE-del-22-maggio-2013>. Sui codici tributo già adottati nel 2012 vedasi anche la Nota IFEL disponibile all'indirizzo internet: <http://www.fondazioneifel.it/Aree-Tematiche/Entrate-locali-e-riscossione/IMU/Approfondimenti/Circolari-e-comunicazioni/Codici-tributo-F24>

Pertanto, i codici tributo utilizzabili per l'acconto IMU 2013 sono di seguito riassunti, distinguendo i casi di sospensione del pagamento indicati dal dl 54 del 2013

Tipologia immobili	Codice IMU quota Comune	Codice IMU quota Stato	Sospensione acconto (dl 54)
Abitazione principale (escluse cat. A/1, A/8 e A/9)	3912	...	Acconto sospeso
Abitazione principale cat. A/1, A/8 e A/9	3912	...	
Fabbricati rurali ad uso strumentale	3913	...	Acconto sospeso
Terreni agricoli	3914	...	Acconto sospeso
Terreni	3914		
Aree fabbricabili	3916	...	
Altri fabbricati oggetto della sospensione ex dl 54 (*)	3918	...	Acconto sospeso
Altri fabbricati	3918	...	
Immobili D ad aliquota base 0,76%		3925	
Immobili D Incremento Comune (fino allo 0,3%)	3930		
SANZIONI DA ACCERTAMENTO	3924	...	
INTERESSI DA ACCERTAMENTO	3923	...	

(*) Abitazioni regolarmente assegnate da IACP o enti equivalenti; abitazioni di cooperative edilizie a proprietà indivisa assegnate ai soci

Si precisa che non devono più essere utilizzati (se non per pagamenti riguardanti il 2012) i codici 3919 (altri fabbricati-quota Stato) e 3917 (terreni-quota Stato) perché su queste fattispecie dal 2013 non si applica più quota destinata allo Stato.