

## L'IMU e i suoi problemi ancora aperti

Andrea Annesanti

Montevarchi, 7 maggio 2013

L'IMU e i suoi problemi ancora aperti

di Andrea Annesanti

*La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a "Montevarchi" il "7 maggio 2013".*

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di Anutel. Le opinioni espresse nel presente lavoro sono attribuibili esclusivamente all'autore e non coinvolgono in alcun modo la Fondazione IFEL.



# **L'IMU e i suoi problemi ancora aperti**

Andrea Annesanti

Montevarchi, 7 maggio 2013

## INDICE

### **1. L'Imposta Municipale Propria nel contesto del federalismo fiscale, alla luce delle novità introdotte dalla legge di stabilità per il 2013**

1.1 La soppressione del Fondo sperimentale di riequilibrio e l'istituzione del Fondo di solidarietà comunale

1.2 L'attribuzione ai comuni del gettito dell'IMU e la ridefinizione dell'ambito della riserva statale

1.3 Le altre novità per il 2013

1.4 Il dualismo tra IMU "a regime" e IMU "sperimentale"

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

2.1 Particolari casi di soggettività: i trusts, il coniuge assegnatario

2.2 Definizione di abitazione principale e pertinenze

2.3 Fabbricati rurali

2.4 Terreni agricoli e terreni incolti

2.5 Finzione giuridica di non edificabilità dei terreni utilizzati per attività agricola

### **3. Potestà regolamentare del Comune: ampiezza e limiti**

3.1 Facoltà regolamentari esercitabili per l'IMU

### **4. Aliquote e detrazione: possibilità di articolazione**

4.1 La strutturazione delle aliquote e della detrazione

4.2 La facoltà comunale di articolazione

### **5. Le esenzioni: gli immobili degli enti non commerciali**

5.1 Ipotesi di esenzione proprie dell'IMU

5.2 Ipotesi di esenzione richiamate dalla disciplina dell'ICI

5.3 Gli immobili degli enti non commerciali

### **6. Le agevolazioni**

6.1 I fabbricati di interesse storico o artistico

6.2 I fabbricati inagibili o inabitabili

## **7. La dichiarazione: ampiezza dell'obbligo**

7.1 Criteri di insorgenza dell'obbligo dichiarativo

7.2 Casi particolari

## **8. Il versamento**

8.1 Determinazione delle rate

8.2 Importi minimi

## **9. I rimborsi**

9.1 I termini

9.2 La competenza

## **10. L'accertamento, le sanzioni e gli interessi**

10.1 La violazione degli adempimenti richiesti dal comune per beneficiare di agevolazioni

10.2 Gli interessi

## **11. Gli strumenti deflattivi del contenzioso**

11.1 Il ravvedimento "lungo"

10.2 La definizione autonoma della sanzione

# 1. L'Imposta Municipale Propria nel contesto del federalismo fiscale, alla luce delle novità introdotte dalla legge di stabilità per il 2013

L'imposta Municipale Propria (per tutti ormai IMU), pur essendo un tributo assai giovane, ha subito una serie di interventi modificativi, nel corso del suo primo anno di applicazione, che ne hanno ridisegnato più volte i contorni, incidendo anche su profili sostanziali. Quando la disciplina, dopo il saldo del 2012, incominciava ad essere in qualche modo "digerita", pur tra mille dubbi interpretativi, il legislatore è nuovamente intervenuto, facendo sì che nel secondo anno di applicazione l'IMU si presenti ancora diversa.

Le principali novità nella disciplina dell'IMU per il 2013 sono contenute nella legge di stabilità – L. 24/12/2012, n. 228 – e in particolare nei commi 380 e seguenti. Si tratta di importanti interventi che incidono fortemente sui meccanismi applicativi del tributo, suscitando anche diverse difficoltà interpretative. In sintesi abbiamo:

- a) l'attribuzione ai comuni il gettito dell'IMU, mediante ridefinizione dell'ambito della riserva statale (comma 380);
- b) l'istituzione del Fondo di solidarietà comunale (comma 380);
- c) la soppressione del Fondo sperimentale di riequilibrio (comma 380);
- d) il 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 (comma 344);
- e) la modifica del contributo ANCI (comma 386).

Nei paragrafi seguenti si cercherà di analizzare tali profili innovativi della disciplina.

## 1.1 La soppressione del Fondo sperimentale di riequilibrio e l'istituzione del Fondo di solidarietà comunale

Il D.Lgs. 23 marzo 2011, n. 23, attuativo della delga al Governo in materia di federalismo fiscale, di cui alla L. 5 maggio 2009, n. 42, ha previsto un radicale percorso di riforma del sistema delle entrate tributarie degli enti locali che avrebbe dovuto entrare a regime dal 2014 (secondo l'art. 7 del Decreto). Sull'assetto e la tempistica del progetto originario hanno profondamente inciso una serie di interventi successivi del legislatore e, da ultimo, la legge di stabilità per il 2013. Per cercare di ricomporre il *puzzle* assai frastagliato che ci troviamo davanti, dobbiamo innanzitutto partire dall'impianto vigente sino al 2012, in base al quale la fiscalità locale risulta fondata sui pilastri di seguito illustrati.

**A) L'Imposta municipale propria**, introdotta dagli artt. 8 e 9 del Decreto, con decorrenza originaria dal 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)

Come noto è stata anticipata in via sperimentale al 2012 e prevista oggi "a regime" con decorrenza 2015.

**B) L'Imposta municipale secondaria**, introdotta dall'art. 11 del Decreto 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

Prevede un presupposto impositivo simile alla TOSAP e dei criteri di applicazione che devono essere recepiti da un apposito regolamento governativo di attuazione. Il Comune, con proprio regolamento, può disporre esenzioni, agevolazioni e modalità applicative ulteriori.  
Decorre dal 2014.

C) Una serie di **tributi comunali minori non soppressi** (o introdotti *ex novo*):

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

Non ha mai visto la luce, al contrario, l'Imposta Municipale Unica, tributo inizialmente prefigurato per unificare il prelievo sugli immobili, il cui acronimo è stato invece acquisito dall'Imposta Municipale Propria, divenuta per tutti IMU.

E' stata poi soppressa, a partire dal 2012, l'Addizionale all'accisa sull'energia elettrica (art. 2, comma 6, D.Lgs. 23/2011).

D) La **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). Decorre dal 2014.

E) **Altre devoluzioni e compartecipazioni** (art. 7, comma 3), tra cui:

- Altri tributi erariali che colpiscono gli immobili ubicati sul territorio comunale, di cui all'art. 2, D.Lgs. 23/2011<sup>2</sup>:
  - b) Imposte ipotecaria e catastale su atti non soggetti ad iva (quota 30%);
  - e) Tributi speciali catastali (quota 30%);
  - f) Tasse ipotecarie (quota 30%);
  - c) Irpef sui redditi fondiari, escluso il reddito agrario<sup>3</sup>;
  - 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)
- Compartecipazione IVA (art. 2, comma 4, D.Lgs.23/2011)
- Add.le comunale IRPEF

Il progetto sopra descritto, finalizzato a disegnare una fiscalità comunale più legata alla ricchezza del territorio di riferimento e meno dipendente dai trasferimenti erariali, è completato dalla prevista istituzione di un **Fondo perequativo** che, come dice il nome, ha lo scopo di ridurre gli squilibri tra i diversi enti. Il Fondo, già richiesto dall'art. 13 della legge delega,<sup>4</sup> è stato disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. 23/2011: «*Per il finanziamento delle spese dei comuni e delle*

---

<sup>1</sup> Oggetto peraltro di numerosi interventi legislativi di aggiustamento, sino al D.L. 35/2012, in attesa di conversione, che con l'art. 10, comma 2, ha tra l'altro disposto che per il 2013, solo nell'ultima rata si tenga conto dei criteri di determinazione della TARES, scomputando quanto versato nelle precedenti, che possono essere richieste ai contribuenti secondo gli importi determinati per la TARSU/TIA.

<sup>2</sup> E' da considerare che sono esenti da tali tributi, 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.

<sup>3</sup> E' da considerare che 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) e redditi di immobili locati per i quali si è optato per la cedolare secca.

<sup>4</sup> Dall'art. 13, L. 42/2009: «*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*».

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».

Come previsto dalla delega, l'attivazione del Fondo perequativo presuppone la determinazione dei fabbisogni standard collegati alle spese per le funzioni fondamentali, che costituisce un processo non ancora concluso.

Quanto sopra avrebbe dovuto realizzarsi a percorso concluso verso il federalismo fiscale. Il D.Lgs. 23/2011, come già accennato, ha però previsto un passaggio graduale, attraverso un **periodo transitorio** caratterizzato dall'istituzione 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).

Il FSR, avrebbe dovuto avere durata di tre anni e comunque sino all'attivazione del Fondo perequativo previsto a regime – di fatto era previsto fino almeno al 2014 – alimentato da:

- 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%);
- Imposte ipotecaria e catastale (quota 30%);
- 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);
- Imposta di registro e imposta di bollo sui contratti di locazione relativi ad immobili;
- Tributi speciali catastali (quota 30%);
- Tasse ipotecarie (quota 30%);
- Cedolare secca (21,7% nel 2011 e 21,6% nel 2012);
- compartecipazione al gettito IVA (nel periodo 2012-2014)

Le modalità di alimentazione e riparto del FSR sono affidate a un 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. 04/05/2012, 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, che avrebbe dovuto essere effettuato entro il mese di febbraio 2013.

Sul disegno sopra descritto, oltre a vari provvedimenti che hanno ridotto progressivamente l'ammontare del fondo, è intervenuta in maniera radicale la **legge di stabilità per il 2013** (cit. L. 228/2012, art. 1, comma 380), che ha operato un autentico stravolgimento, prevedendo, per gli anni 2013 e 2014 (cioè quanto dovrebbe residuare ancora del periodo transitorio):

- la soppressione della riserva statale di cui al comma 11, art. 13, D.L. 201/2011 (let. a), che viene del tutto abrogata dalla let. h), con contestuale introduzione di una riserva sul gettito degli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota standard del 0.76% (let. f), con facoltà di aumento i 0,3 punti percentuali da parte del comune (let.g);
- la soppressione del Fondo sperimentale di riequilibrio e dei trasferimenti erariali fiscalizzati in favore di regioni Sicilia e Sardegna (let e), con abrogazione dei commi 3 e 7, art. 2, D.Lgs. 23/2011 che, rispettivamente, ne prevedevano l'istituzione e il riparto (let. h), nonché la sospensione dell'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 di vari tributi erariali descritti sopra (cfr. ancora let. h, del comma 380, L. 228/2012);
- l'istituzione del **Fondo di solidarietà comunale** con l'indicazione dei criteri di formazione e riparto.

Il **Fondo di solidarietà comunale** che sarà operativo per gli anni 2013 e 2014 non è però a carico dell'erario, ma sarà 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.

La composizione del fondo dovrebbe essere determinata come segue:

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, che stabilirà le modalità di versamento delle somme al bilancio statale;

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,<sup>5</sup>

- anno 2014: € 318,5 milioni,

D) Ulteriore integrazione erariale di € 150,00 milioni, per il solo 2013, ai sensi del comma 120, art. 1, L. 228/2012.

Con il medesimo D.P.C.M. da emanarsi al più tardi entro il 15/05/2012, dovranno essere stabiliti i **criteri di formazione e di riparto** del Fondo di solidarietà comunale, 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;

5) della diversa incidenza delle risorse sopprese 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);

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.

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.

---

<sup>5</sup> L'aumento è dovuto al fatto che il FSR era già stato decurtato dell'importo della maggiorazione standard sulla TARES del 0,3% per metro quadrato, prevista in 1.000 milioni di euro, ai sensi del comma 13-bis, art. 14, D.L. 201/2011, che è stata invece riservata allo Stato dall'art. 10, comma 2, D.L. 35/2012, in attesa di conversione (cfr. lett. c, d, e ).

## 1.2 L'attribuzione ai comuni del gettito dell'IMU e la ridefinizione dell'ambito della riserva statale

Il comma 380, let. a), art. 1 della L. 228/2012 afferma perentoriamente la “soppressione” della “riserva allo Stato” della quota di IMU prevista dal comma 11, art. 13, D.L. 201/2011. Come specificato in apertura del comma, tale previsione corrisponde alla volontà di “assicurare ai Comuni la spettanza del gettito dell'imposta per gli anni 2013 e 2014, ed è rafforzata dalla totale abrogazione del predetto comma 11, ad opera della let. g) dello stesso comma 380 in esame.

Sin qui la novità sarebbe stata abbastanza chiara, ma in effetti la “quota statale” non è del tutto scomparsa dal panorama dell'IMU, perché è stata reintrodotta e rimodulata dalla let. f) del comma 380, secondo il quale «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». Specifica ulteriormente la let. g) che «i comuni possono aumentare sino a 0,3 punti percentuali l'aliquota standard dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo del citato articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011 per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D».

Il nuovo assetto normativo genera non pochi problemi interpretativi.

### a) La natura della riserva statale.

La nuova formulazione parla espressamente di riservare allo Stato una “quota di gettito”. Se ne potrebbe ricavare che non vi è dualismo di imposta, ma un unico tributo – IMU – di cui una parte di gettito è assegnata allo Stato (una specie di compartecipazione). Se così fosse, logica vorrebbe che il Comune incassasse l'intero tributo e riversasse allo Stato la quota di sua spettanza, ma pare chiaro già dalle anticipazioni che vi sarà un apposito codice tributo per versare la quota statale, proprio come è avvenuto per il 2012, quando però l'ormai soppresso comma 11 dell'art. 13, D.L. 201/2012 usava una terminologia diversa. Infatti si parlava di “quota di imposta” riservata allo Stato (e non quota di gettito), che secondo la maggioranza degli interpreti costituiva un tributo distinto da quello spettante al comune. In particolare, deponeva a favore di tale ipotesi il fatto che il comma 11 disponesse l'applicazione a questa “quota” delle norme in materia di accertamento e riscossione, sanzioni, rimborsi, interessi e contenzioso «vigenti in materia di imposta municipale propria» e la definisse, nell'ultimo periodo, una «imposta erariale», attribuendone il gettito dell'attività di recupero dell'evasione al comune. Come noto erano previsti specifici codici-tributo per il suo versamento ed era previsto che esso avvenisse contestualmente all'imposta municipale propria.

Va detto, peraltro, che il Ministero ha invece fornito – con la risoluzione n. 2/2012 – un'interpretazione diametralmente opposta, ricavando dalle disposizioni di cui al comma 11 la dimostrazione della natura integralmente “comunale” del tributo, con semplice devoluzione di gettito a favore dello Stato. Tale soluzione ermeneutica, che male si concilia 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»), può forse spiegarsi osservando che la risoluzione in parola aveva la funzione di affermare la competenza esclusiva del comune in tema di rimborso della quota erariale.

Con l'abrogazione del comma 11 di tutta questa disciplina non c'è comunque più traccia, ma non sono risolti i dubbi interpretativi sulla natura della nuova “quota statale” sui fabbricati di categoria D, prevista con aliquota standard del 0,76%.

L'idea che ci si trovi davanti ad una semplice devoluzione allo Stato di una quota del gettito è avvalorata, come detto, dal contenuto testuale della disposizione e dall'abrogazione delle norme contenute nel comma 11 che applicavano alla vecchia riserva statale le norme vigenti per l'IMU, sottolineando il carattere impositivo autonomo della prima.

Tuttavia, il quadro interpretativo è complicato dal fatto che venga attribuita al comune la possibilità di aumentare l'aliquota sino a 0,30 punti percentuali (let. g., comma 380, art. 1, L.

228/2012), specificazione di cui non vi sarebbe necessità se si trattasse di una semplice quota dell'imposta comunale, sulla quale il potere dell'Ente di variare l'aliquota è già previsto in via generale dal comma 6, dell'art. 13, D.L. 201/2011. Ragionando in questo senso si potrebbe invertire il quadro e concepire un tributo erariale sui fabbricati di cat. D, con possibilità di prevedere un'addizionale a favore del comune. In questo caso ci si dovrebbe chiedere se non spetti allo Stato anche l'attività accertamento, ma questa appare un'ipotesi poco praticabile, tenuto conto che, se il comune delibera l'aumento, si verrebbe a creare addirittura un dualismo sulla competenza dei controlli. Anche questi profili spingono a preferire l'idea che non si tratti di un autonomo tributo. Del resto il fatto che sia espressamente prevista la facoltà d'aumento dell'aliquota in favore del comune potrebbe anche trovare giustificazione nella semplice necessità di specificare che, per questi fabbricati, solo di aumento si può trattare (mentre il comma 6, art. 13, D.L. 201/2012 prevede, in via generale, la possibilità di aumento o riduzione dell'aliquota base), senza dunque che se ne possa dedurre una autonoma qualificazione tributaria della quota statale.

In definitiva, il quadro letterale e sistematico (e in particolare il venir meno delle norme che estendevano alla quota erariale le modalità di accertamento e riscossione della quota comunale) sembrano far propendere per l'ipotesi che non si tratti di un tributo autonomo, ma sul punto necessitano certamente dei chiarimenti.

Comunque si interpreti la natura della quota statale, stante la soppressione del comma 11, le entrate derivanti dall'attività di accertamento dovrebbero spettare allo Stato, il che potrebbe avere anche effetti disincentivanti per il comune, specialmente se questo decide di non modificare l'aliquota di legge.

Crea certamente un problema, invece, il fatto che il legislatore abbia ommesso di disciplinare come deve essere gestito l'accertamento dell'imposta erariale per l'anno 2012. Infatti, se non interverranno modifiche, quando i comuni si troveranno a dover emettere gli atti impositivi relativi alla prima annualità di IMU, in cui la quota statale va applicata alla generalità degli immobili (salve le eccezioni previste), saranno privi della norma che avrebbe consentito loro di accertare, riscuotere e trattenere tali importi.

#### *b) L'ambito di applicazione della riserva statale.*

Il comma 380 della L. 228/2012 dispone che la nuova quota statale di IMU sia costituita dal gettito, ad aliquota base dello 0,76% derivante dagli «*immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D*»

Lo specifico riferimento all'*uso produttivo* genera di per sé ulteriori difficoltà, imponendo all'interprete di domandarsi perché la norma non si limiti a menzionare gli immobili di categoria D. Ad una prima lettura, infatti, non è chiaro se il legislatore intenda riferirsi a tutti i fabbricati ricadenti in tale categoria catastale o solo a quelli destinati ad attività industriali o artigianali, cioè attività che producono fisicamente dei beni. In quest'ultima accezione, il prelievo potrebbe essere limitato ai fabbricati 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). Una tale limitazione sarebbe però difficilmente giustificabile sul piano logico-giuridico, perché da un punto di vista economico tutte le attività che creano valore sono attività produttive, comprese quelle commerciali, di servizi, agricole ecc. In sostanza, laddove c'è attività imprenditoriale c'è uso produttivo. Potrebbe allora ritenersi anche che il legislatore abbia inteso escludere dal prelievo gli immobili di cat. D posseduti da privati non imprenditori e da questi tenuti a disposizione, perché non destinati ad uso produttivo. La destinazione non produttiva però potrebbe rinvenirsi anche in fabbricati di cat. D posseduti da imprenditori ma di fatto non utilizzati. Insomma, l'aver voluto specificare che la quota statale si applica agli immobili ad *uso produttivo* genera difficoltà interpretative notevoli, che hanno spinto alcuni commentatori a ritenere che il riferimento sia da intendersi all'intera categoria catastale D, senza distinzioni. Ciò sarebbe coerente con le modalità applicative dell'IMU che, come la previgente ICI, è un'imposta su base catastale. Tale soluzione, che richiede di ritenere come una specificazione inutile il riferimento all'*uso produttivo* (come se la locuzione fosse stata usata impropriamente per riferirsi all'intera cat. D, in quanto costituita da immobili generalmente connessi ad esigenze "produttive" in senso ampio), porterebbe anche una significativa

semplificazione per i contribuenti, ma resta ancora in attesa di conferme (che neppure la recente risoluzione n. 5/DF del 28/06/2013, di cui si dirà meglio nel prosieguo, ha fornito).

Altro problema emerge con riferimento ai fabbricati di categoria D posseduti dal comune sul proprio territorio e non destinati a compiti istituzionali. Secondo la disciplina per l'anno 2012 tali fabbricati, pur non essendo esenti dall'imposta, non scontavano comunque 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.

Un'ulteriore complessità della nuova quota statale d'imposta è che questa è prevista sul gettito di tutti gli immobili ad uso produttivo di categoria D, cioè anche dei fabbricati rurali ad uso strumentale classificati in categoria D/10. Ciò per effetto della già menzionata abrogazione del comma 11, art. 13, D.L. 201/2011, che escludeva i fabbricati rurali strumentali dalla vecchia riserva statale. La prima anomalia da segnalare è data dal fatto che, secondo la nuova normativa catastale, non tutti i fabbricati rurali strumentali sono censiti in cat. D/10, sicché solo su questi ultimi si applicherebbe la quota statale<sup>6</sup>.

Il vero problema risiede però nella misura dell'aliquota. Infatti, ai sensi del comma 8, art. 13, D.L. 201/2011, i fabbricati rurali ad uso strumentale (tutti) scontano l'IMU con aliquota 0,2%, riducibile dal Comune al 0,1%. Come conciliare questa norma con l'aliquota standard del 0,76% prevista dalla legge di stabilità?

Secondo una prima interpretazione del Ministero (risposta resa nell'ambito dell'iniziativa "Telfisco" del 29 gennaio 2013, organizzata da "Il Sole 24 ore") sui fabbricati di categoria D/10 continuerebbe ad applicarsi l'aliquota agevolata, ma il gettito spetterebbe interamente allo Stato. Questa impostazione è stata confermata anche dalla risoluzione n. 5/DF del 28/03/2013, secondo la quale la disposizione di cui al comma 380, art. 1, della L. 228/2012 non fa venir meno lo specifico regime agevolativo previsto dal comma 8, art. 13, D.L. 201/2011, che ha sottratto questi fabbricati dall'applicazione dell'aliquota *standard*, ma ha l'unico effetto di riservare allo Stato il gettito di questi immobili derivante dall'applicazione dell'aliquota del 0,2%. Il nuovo regime di riserva statale di gettito renderebbe quindi immodificabile tale aliquota, non essendo consentito al Comune di esercitare la facoltà di ulteriore riduzione dell'aliquota a 0,1% (né, a maggior ragione, quella di aumentare l'aliquota sino a 0,3 punti percentuali).

Secondo alcuni interpreti però, che non condividono l'indirizzo ministeriale, il fatto che il comma 8, art. 13, D.L. 201/2011 preveda una specifica aliquota di legge per tutti i fabbricati rurali ad uso strumentale esclude *tout court* che la quota statale (prevista solo con aliquota del 0,76%) possa applicarsi a quelli di cat. D/10. A sostegno di tale conclusione viene evidenziato che il comma 380, nel definire la compartecipazione statale al gettito della cat. D, richiama l'aliquota standard prevista dal comma 6, art. 13, D.L. 201/2011, mentre l'aliquota dei fabbricati rurali è stabilita dal comma 8 dello stesso art. 13. Vi sarebbe dunque una specialità della disciplina dei fabbricati rurali anche di cat. D che li sottrarrebbe comunque alla riserva statale.

In effetti la tesi ministeriale presenta profili contraddittori, perché se la specialità della disciplina dei fabbricati rurali prevale sulla misura della compartecipazione stabilita dal comma 380, non si comprende perché tale specialità non valga per la possibile riduzione dell'aliquota.

Va comunque segnalato che 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.

---

<sup>6</sup> Da segnalare inoltre che vi è anche in dottrina chi ritiene che, secondo il consolidato orientamento della Cassazione, tutti i fabbricati rurali ad uso strumentale dovrebbero essere accatastati in categoria D/10, nonostante il sopravvenuto D.M. 26/07/2012 preveda la possibilità di accatastamento anche in altre categorie, ma con l'annotazione che si tratta di fabbricati rurali.

### c) Gli effetti sul potere deliberativo del comune in materia di aliquote

La ridefinizione della riserva statale comporta pesanti conseguenze sul potere di articolare le aliquote da parte del Comune.

Secondo l'interpretazione prevalente, confermata pienamente dalla risoluzione ministeriale 5/DF del 28/03/2013 infatti, viene meno per i fabbricati di categoria D la possibilità di riduzione al di sotto dell'aliquota base del 0,76% che, secondo la normativa vigente nel 2012 era possibile:

- fino al 0,46% in virtù del potere generale di cui al comma 6, secondo periodo, art. 13, D.L. 201/2011 (il Ministero sottolinea sul punto che le lett. f. e g. del comma 380, richiamano solo il primo periodo del comma 6);
- fino al 0,4%, ai sensi del comma 9, per gli immobili non produttivi di reddito fondiario perché strumentali all'impresa, o posseduti dai soggetti Ires, o locati, tra i quali ricadono certamente molti dei fabbricati di categoria D;
- fino al 0,38%, ai sensi del comma 9-bis, per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita rimasti invenduti, sino a che tale destinazione si protrae e non siano locati, fino a un massimo di tre anni dal completamento.

Il Ministero ha confermato che le eventuali agevolazioni deliberate dai comuni nel 2012 per i fabbricati di categoria D non possono essere mantenute per il 2013, essendo possibile solamente aumentare l'aliquota fino al 1,06%.

In pratica il Ministero interpreta la norma come se questa, per i fabbricati del gruppo catastale D, avesse 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).

Se avesse ritenuto applicabili le riduzioni di aliquote ammesse per gli altri immobili, con obbligo di garantire allo Stato comunque il gettito ad aliquota standard, la quota statale sarebbe stata più vicina ad un tributo autonomo, come quella applicata nel 2012. Ma tale interpretazione, pur plausibile, è stata forse frenata dal fatto che, con l'abrogazione del vecchio comma 11, art. 1, D.L. 201/2011, per tutte le facoltà di riduzione dell'aliquota che il Ministero esclude, è venuta meno la norma che stabiliva l'invarianza della riserva statale rispetto alle agevolazioni deliberate dal Comune.

### Da chiarire

versamento diretto dei contribuenti o riversamento del comune

## 1.3 Le altre novità per il 2013

La legge di stabilità per il 2013 contiene ulteriori punti di interesse per la disciplina dell'IMU.

### a) La proroga del termine per l'approvazione del bilancio di previsione.

Il comma 381, art. 1 della L. 282/2012 prevede che «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». Esso stabilisce dunque una deroga, solo per il 2013, al termine che, secondo l'art. 151, comma 1 del TUEL, è ordinariamente stabilito al 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui il bilancio si riferisce, con possibilità di differimento anche mediante Decreto ministeriale (differimento puntualmente operato ogni anno dal predetto decreto o da specifici provvedimenti legislativi).

Al termine per la deliberazione del bilancio preventivo è inscindibilmente legato quello per la deliberazione delle aliquote e tariffe tributarie, secondo la previsione dell'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».* La regola è ribadita, con riguardo a 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».*

La legge di stabilità per il 2013 (art. 1, comma 444) ha poi introdotto un ulteriore elemento di novità stabilendo, in deroga all'art.1, comma 169 della L. 296/2006, che le tariffe e aliquote tributarie possano essere modificate dall'ente, al fine di ripristinare gli equilibri di bilancio, entro la data prevista dal comma 2, art. 193 del TUEL per la verifica di tali equilibri, cioè entro il 30 settembre. Si tratta di una norma che riveste portata generale, essendo stata introdotta modificando il comma 3 del predetto art. 193 del TUEL<sup>7</sup>.

Pertanto, la regola generale è che il comune deliberi 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. 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).

A questa regola si applicano però delle eccezioni. La prima riguarda l'addizionale comunale all'IRPEF<sup>8</sup> e la seconda proprio l'IMU. Infatti, il comma 13-bis, art. 13, D.L. 201/2011 stabilisce che «*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. 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».*

E' quindi evidente, ed è stata da più parti evidenziata, l'incongruenza della tempistica stabilita dal legislatore. Questi, da un lato ha stabilito un parallelismo tra approvazione del bilancio e fissazione di aliquote e tariffe, per l'evidente ed inscindibile correlazione tra il fabbisogno di risorse e le scelte di politica fiscale del comune, ribadita dalla stessa legge di stabilità 2013, nel rinviare il termine ultimo per eventuali variazioni alla verifica degli equilibri di bilancio del 30 settembre, dall'altro lato, però, impone per l'IMU (che costituisce la principale leva fiscale in mano all'amministrazione) di decidere e far pubblicare aliquote e tariffe entro il 30 aprile, cioè in un momento che può essere lontano da quello in cui saranno effettuate le scelte di bilancio. Il "corto circuito" è particolarmente evidente per l'anno 2013, in cui il termine di approvazione del bilancio è già fissato al 30 giugno e in cui mancano ancora ai primi di aprile i dati necessari a determinare quanto i signoli comuni devono attendersi di ricevere (o di dover versare) al nuovo

<sup>7</sup> L'art. 193, comma 3 della L. 296/2006, così come modificato dall'art. 1, comma 444, della L. 24.12.2012, n. 228 (legge di stabilità 2013), prevede che: «*Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'articolo 1, comma 169 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2» (30 settembre).*

<sup>8</sup> Secondo l'art. 14, comma 8 del D.L. 201/2011: «*A decorrere dall'anno 2011, le delibere di variazione dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione sul sito informatico di cui all'articolo 1, comma 3, del citato decreto legislativo n. 360 del 1998, a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 20 dicembre dell'anno a cui la delibera afferisce. Le delibere relative all'anno 2010 sono efficaci per lo stesso anno d'imposta se la pubblicazione sul predetto sito avviene entro il 31 marzo 2011. Restano fermi, in ogni caso, gli effetti delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 169, della citata legge n. 296 del 2006»*

Fondo di solidarietà (cioè i dati sul gettito 2012 ad aliquote standard, che il Ministero avrebbe dovuto ufficializzare entro febbraio).

Mentre da più parti si attendeva un chiarimento e, possibilmente, una modifica legislativa, la risoluzione ministeriale n. 5/DF del 28 marzo 2013 ha confermato la tempistica sopra descritta. Tuttavia è poi intervenuto il D.L. 8 aprile 2013, n. 35, in vigore dal 09/04/2013 e attualmente in attesa di conversione, che (art. 10, comma 4, let b) sostituisce integralmente il comma 13-bis del D.L. 201/2011, stabilendo che: *«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). 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, e' 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. 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. 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».*

La nuova disposizione, se convertita in legge, comporterà dunque che il Comune dovrà pubblicare sul "portale del federalismo fiscale" le proprie delibere sulle aliquote e detrazioni IMU entro il 16 maggio (invio entro il 9 maggio) se vuole che i contribuenti ne tengano conto già in sede di acconto; entro il 16 novembre (invio entro il 9 novembre) se vuole che i contribuenti ne tengano conto almeno al momento del saldo, da calcolarsi come conguaglio dell'imposta dovuta per l'intero anno. Se la pubblicazione non è ancora avvenuta al 16 maggio, i contribuenti potranno calcolare l'acconto (sempre 50% del dovuto annuo) applicando aliquote e detrazioni dell'anno precedente. Se la pubblicazione non avviene neppure entro il 16 novembre si applicano definitivamente le deliberazioni dell'anno precedente.

Per i contribuenti emerge la necessità di verificare attentamente l'eventuale pubblicazione delle delibere, in particolare ai fini dell'acconto, perché se questa avviene entro il 16 maggio obbliga a tenerne conto per il versamento di giugno, esponendo a sanzioni in caso di errore.

Va notato che il meccanismo proposto pare sancire definitivamente, a partire dal 2013, la natura di conguaglio del versamento di dicembre, non prevista di per sé dal comma 3, art. 9 del D.Lgs. 23/2011.

Rispetto alla precedente versione del comma 13-bis, la nuova formulazione della norma si caratterizza anche per estendere ai regolamenti IMU le modalità speciali di invio e pubblicazione previste per le delibere afferenti alle aliquote e detrazioni del tributo, nonché la regola di coincidenza del termine iniziale di efficacia di tali atti con la loro pubblicazione. Non ripropone, tuttavia, l'espressa previsione che *«gli effetti delle deliberazioni retroagiscono al 1° gennaio dell'anno di pubblicazione»*. Tuttavia, una tale retroazione sembra desumersi, almeno per quanto attiene alle deliberazioni delle aliquote, dalle disposizioni relative alla modalità di calcolo di acconto e saldo. Per i regolamenti, invece, la novella legislativa sembra destinata a suscitare problemi di interpretazione, in riferimento ad un suo possibile contrasto con la norma generale di cui al citato 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.

#### b) Il contributo ANCI

Altra novità da evidenziare è la fissazione del contributo previsto dall'art. 10, comma 5, D.Lgs. 504/1992 nella misura del 0,6 per mille, per gli anni 2013 e 2014, ai sensi del comma 386, art. 1, L. 228/2012. La disposizione precisa che la percentuale del contributo è calcolata sulla parte di gettito IMU relativa agli immobili diversi da quelli destinati ad abitazione principale e pertinenze spettante al comune ai sensi dei commi da 380 a 387 dello stesso comma 380. Va ricordato che, per il 2012, lo stesso contributo è stato determinato nella misura del 0,8 per mille ai sensi dell'art. 4, comma 3, D.L. 16/2012.

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.

### 1.4 Il dualismo tra IMU "a regime" e IMU "sperimentale"

Nella versione originale del federalismo fiscale, l'Imposta Municipale Propria sarebbe dovuta entrare in vigore a partire dal 2014, in sostituzione di ICI e IRPEF sui redditi fondiari degli immobili non locati. Come noto, però, l'applicazione dell'imposta è stata anticipata al 2012 in via sperimentale, creando un regime transitorio destinato a protrarsi di un anno, rispetto a quanto inizialmente previsto, come stabilito dal comma 1, art. 13, 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». Si è creato così un dualismo tra la cosiddetta "IMU sperimentale", applicata degli anni dal 2012 al 2014 e quella prevista "a regime", dal 2015 in avanti.

In effetti l'espressione secondo cui l'IMU è stata "anticipata in via sperimentale" ha creato una certa difficoltà interpretativa perché la disciplina del periodo transitorio è assai più complessa di quella prevista "a regime". In particolare l'IMU sperimentale presenta notevoli differenze con quella disciplinata dai soli art. 8 e 9 del D.Lgs. 23/2011, tra cui (solo per citare le più rilevanti): prevede la tassazione di abitazione principale e pertinenze, fornisce una diversa definizione dell'abitazione principale, prevede una quota erariale, prevede una diversa articolazione delle aliquote prevede una dichiarazione ecc.

Alla luce di tali radicali divergenze si è consolidata l'opinione che l'IMU sperimentale sia un tributo diverso ed autonomo, 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;
- dal 2013, il comma 380 art. 1 della L. 228/2012 ed alcune altre disposizioni specifiche disperse nei diversi provvedimenti legislativi via via emanati;
- alcune norme del D.L. 504/92 (solo quelle specificamente richiamate);
- art. 52, D.Lgs. 446/97
- art. 1, c. 161-170 L. 296/2006
- norme di portata generale in materia tributaria (statuto contribuente, sanzioni, acc.to con adesione, contenzioso, riscossione ecc.)

Ci si chiede cosa ne sarà della disciplina dell'IMU "sperimentale" una volta che, al termine del periodo transitorio, questa verrà soppiantata dall'IMU "a regime". Quest'ultima, infatti, è corredata da una normativa decisamente lacunosa, maldestramente derivata dall'ICI, e il venir meno dello specifico *corpus* normativo dell'imposta sperimentale, che ha colmato molte di quelle lacune, potrebbe generare enormi difficoltà applicative. Si porrà dunque certamente il problema di come gestire il passaggio e come far transitare molte delle disposizioni oggi in

vigore nella disciplina dell'IMU "a regime"; ma questo si vedrà quando (e se) ci si troverà a gestire effettivamente la transizione.

Al momento, appare significativo constatare che l'ultima versione del Documento di Economia e Finanza 2013 (fine aprile 2013) presenti 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

L'imposta municipale propria, pur mutuando dall'ICI molti dei suoi profili normativi, ha profondamente innovato la previgente disciplina. Le novità portate dall'art. 13 del D.L. 201/2011 e i continui mutamenti cui questo è stato sottoposto nei primi mesi di vita hanno fatto sì che molti aspetti restino tuttora controversi, anche per la mancanza di una giurisprudenza di settore che, ovviamente, non ha ancora avuto il tempo di esaminare le nuove problematiche. Nelle pagine che seguono si cercherà di affrontare alcuni dei temi in discussione.

### 2.1 Particolari casi di soggettività: i trusts, il coniuge assegnatario

#### a) Il Trust

Il *trust* è un istituto di common law, che non presenta 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. Si tratta di uno strumento di tutela del patrimonio che, nell'ordinamento italiano si può confrontare con il fondo patrimoniale (art. 167 c.c – che costituisce proprietà comune dei coniugi) o con il mandato fiduciario (nel quale vi è una intestazione solo formale dei beni, senza trasferimento di proprietà).

Il *trust* è fondato su di un rapporto fiduciario tra disponente (*settlor* o *grantor*) e amministratore/gestore (*trustee*), per cui 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).

Il principale effetto che si vuole raggiungere con la costituzione di un trust è quello della **segregazione patrimoniale**: i beni conferiti costituiscono infatti un patrimonio separato da quello del *trustee* e degli altri soggetti coinvolti, sicché risultano sottratti alla garanzia dei creditori di questi. Si realizza quella che viene definita **dual ownership**: cioè 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.

Il *trust* risulta di difficile inquadramento giuridico nel nostro ordinamento ma, con il recepimento della Convenzione dell'Aja, l'Italia riconosce tale istituto 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;
- il *trustee* acquista capacità di agire ed essere convenuto in giudizio e rappresentare il trust.

Sotto il profilo fiscale il *trust* si caratterizza per avere un'**autonoma soggettività tributaria**, riconosciutagli con la legge finanziaria 2007 (L. 296/2006), che ha modificato l'art. 73 TUIR, ricomprendendolo tra i soggetti passivi IRES. Nell'ambito dell'IRES, il fisco si preoccupa di tassare i redditi prodotti dal trust, in capo allo stesso o ai beneficiari, se individuati, inquadrando i *trusts* nella let. b) o c) a seconda che abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali<sup>9</sup>.

Va notato che la riconduzione del *trust* alla let. c) dell'art. 73 rileva anche per l'IMU, perché richiamata ai fini dell'esenzione degli enti non commerciali di cui alla let. i), art. 7, D.lgs. 504/92. In effetti, però, sia ai fini ICI che IMU, i trusts non sono espressamente previsti tra i soggetti passivi. La difficoltà nell'eventuale applicazione dell'imposta risiede principalmente nel fatto che

<sup>9</sup> Sul tema del trattamento fiscale del trust si vedano le circolari Ag.EE. n. 48/2007, n. 3/2008 e n. 61/2010.

ci si trova di fronte a beni intestati formalmente al trustee, ma il riconoscimento della soggettività tributaria riguarda il *trust* "entificato" dalla disciplina IRES.

Secondo la tesi maggioritaria in dottrina (cfr. *CNDC – documento "trust e immobili ICI" – feb. 2011*), soggetto passivo ICI è il *trust* e non il trustee, (né il disponente o il beneficiario) e risultano a questo applicabili agevolazioni/esenzioni legate alla natura e/o destinazione del bene (es. cat. catastale E), mentre si ritengono non applicabili agevolazioni destinate a persona fisica (es. abitazione principale, anche se disponente o trustee o beneficiario abitano l'eventuale casa conferita nel *trust*).

Nell'ambito della giurisprudenza si segnala una recente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Parma, sez. IV, n. 89 del 06.06.2012, che ha ritenuto il *trust* 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").

#### *b) Il coniuge assegnatario.*

Per comprendere l'applicazione dell'IMU sulla casa assegnata ad uno dei coniugi in caso di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio è necessario ripercorrere brevemente l'evoluzione di tale fattispecie impositiva.

Nell'ambito dell'ICI, inizialmente, le istruzioni ministeriali alla dichiarazione affermavano la soggettività passiva in capo al coniuge assegnatario, sul presupposto che questi vantasse un diritto "assimilabile" a quello di abitazione.

La giurisprudenza ha però presto "smontato" una siffatta ricostruzione dell'assetto dei diritti sul bene, osservando che nel nostro ordinamento i diritti reali sono tipici e nominati, e non possono essere costituiti dal giudice (Cass. 654/2005 e 6192/2007): pertanto il provvedimento di assegnazione della casa coniugale costituisce in capo al coniuge assegnatario solamente un diritto personale di credito.

Con la L. 244/2007, art. 1, comma 6<sup>10</sup>, si è cercato di mitigare gli effetti della richiamata giurisprudenza, ormai consolidatasi, introducendo il comma 3-bis nell'art. 6 del D.Lgs. 504/92, al fine di consentire al coniuge che vanta dei diritti reali sulla casa, pur non potendo goderla (essendo stata assegnata all'altro), di beneficiare delle agevolazioni previste per l'abitazione principale (a condizione di non essere titolare di diritti reali su altra abitazione situata nello stesso Comune). Successivamente, l'art. 1, D.L. 93/2008 ha reso esente l'abitazione principale (tranne A/1, A/8 e A/9), estendendo tale regime anche al caso di cui al citato comma 3-bis.

Con l'entrata in vigore dell'IMU è venuta meno l'esenzione, ma si è inizialmente mantenuto in favore in favore del coniuge soggetto passivo, ma non assegnatario, la disciplina di favore prevista per l'abitazione principale e pertinenze, quanto ad aliquota e detrazione, alle condizioni stabilite sempre dall'art. 6, comma 3-bis, D.Lgs. 504/1992, come stabilito dall'art. 13, comma 10, ultimo periodo, D.L. 201/2011 nel suo testo originario<sup>11</sup>.

In realtà, quest'ultimo richiamo normativo deve intendersi superato e implicitamente abrogato (come afferma anche la circolare ministeriale n. 3/D.F. del 18/05/2012) dal sopravvenuto comma 12-bis, art. 4, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, secondo il quale «*Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, nonché all'articolo 13 del decreto-legge 6*

---

<sup>10</sup> Si riporta il comma 3-bis, art. 6, del D.Lgs. 504/1992: «*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*».

<sup>11</sup> Si riporta il comma 10, ultimo periodo, dell'art. 13, D.L. 201/2011: «*L'aliquota ridotta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze e la detrazione si applicano anche alle fattispecie di cui all'articolo 6, comma 3-bis, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504*».

dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, 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». Si tratta di una disposizione particolarmente innovativa e atipica, che costituisce un diritto di difficile inquadramento, sia per natura che per modalità di costituzione. Infatti è pacifico, come visto, che la sentenza che assegna la casa a un coniuge non costituisce in capo a questi, ai fini civili, un diritto reale; in forza della disposizione in esame, però, lo costituisce ai fini dell'IMU, allo scopo di individuare la soggettività passiva unicamente in capo al coniuge assegnatario.

Da tale soggettività passiva esclusiva deriva, per il coniuge assegnatario, l'applicazione integrale del regime di favore previsto per l'abitazione principale e le sue pertinenze: aliquota, detrazione e sua eventuale maggiorazione

Allo stesso tempo, il coniuge non assegnatario potrà beneficiare del regime agevolato per la propria abitazione principale, anche se ubicata nello stesso comune.

La nuova disposizione, entrata in vigore il 26/04/2012, riveste, anche secondo il Ministero (cfr. circ. 3/DF del 18/05/2012), carattere innovativo rispetto al previgente regime stabilito dall'originario testo del comma 10, ultimo periodo, art. 13, D.L. 201/2011.<sup>12</sup>

La costituzione ex lege di un diritto di abitazione ai soli fini IMU è prevista «**in ogni caso**» e tale locuzione ha dato spazio a diversi dubbi interpretativi, legati all'eventualità che essa possa estendersi anche alle fattispecie in cui la casa coniugale non sia di proprietà di uno o entrambi i coniugi, ma di terzi, che l'hanno locata o concessa in comodato.

Sul punto è intervenuta la risoluzione ministeriale n. 5/DF del 28/03/2013, specificando che la costituzione del diritto di abitazione, ai fini della norma in esame, 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 della L. 392/1978 espressamente prevede che il coniuge assegnatario succede al conduttore nel contratto<sup>13</sup>.

Secondo il ministero la norma speciale IMU si applicherebbe invece in caso di **comodato**. Va tuttavia segnalato che 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). E' particolarmente esplicita in proposito la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 13603/2004: «*Nell'ipotesi di concessione in comodato da parte di un terzo di un bene immobile di sua proprietà perchè sia destinato a casa familiare, il successivo provvedimento di assegnazione in favore del coniuge affidatario di figli minorenni o convivente con figli maggiorenni non autosufficienti senza loro colpa, emesso nel giudizio di separazione o di divorzio, non modifica la natura ed il contenuto del titolo di godimento sull'immobile, ma determina una concentrazione, nella persona dell'assegnatario, di detto titolo di godimento, che resta regolato dalla disciplina del comodato, con la conseguenza che 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.*». La citata giurisprudenza, esclude quindi la possibilità per il comodante di richiedere in qualsiasi tempo le restituzione del bene (facoltà tipica del contratto di comodato senza determinazione di durata), in quanto «*Per effetto della concorde volontà delle parti viene a configurarsi un vincolo di destinazione dell'immobile alle esigenze abitative familiari idoneo a conferire all'uso cui la cosa doveva essere destinata il carattere di termine implicito della durata del rapporto, la cui scadenza non è determinata, ma è strettamente correlata alla destinazione impressa ed alle*

<sup>12</sup> Dato che dovrebbe imporre una diversa determinazione del soggetto passivo per i primi 4 mesi del 2012 e, secondo una possibile interpretazione, anche l'applicazione della riserva statale per tale periodo, per il coniuge non assegnatario.

<sup>13</sup> Si riporta il comma 3, art. 6, L. 392/1978: «*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*».

*finalità cui essa tende: nè tale vincolo può considerarsi automaticamente caducato per il sopravvenire della crisi coniugale, prescindendo quella destinazione, nella sua oggettività, dalla effettiva composizione, al momento della concessione in comodato, della comunità domestica, ed apparendo piuttosto indirizzata a soddisfare le esigenze abitative della famiglia anche nelle sue potenzialità di espansione.»*

Da quanto sopra 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.

## 2.2 Definizione di abitazione principale e pertinenze

E' noto che una delle principali innovazioni dell'IMU sperimentale rispetto all'ICI (almeno quella applicata negli ultimi anni, fino al 2011) è stata quella di ripristinare la tassazione dell'*abitazione principale*, con l'abrogazione dell'art. 1 del D.L. 93/2008<sup>14</sup> e l'esplicita affermazione che «*L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa*<sup>15</sup>».

Tuttavia, il D.L. 201/2011 non ha semplicemente riproposto la vecchia disciplina dell'istituto, ma ha dettato una propria definizione di *abitazione principale* per molti aspetti innovativa. Infatti, ai sensi del comma 2, art. 13, «*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*<sup>16</sup>. 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».

Costituiscono quindi aspetti caratterizzanti la definizione IMU:

- la necessaria unicità, sotto il profilo catastale, dell'immobile;
- la necessaria coincidenza tra dimora abituale e residenza anagrafica del soggetto passivo, che deve essere verificata anche nei confronti dei componenti del suo nucleo familiare;
- il divieto di duplicazione delle agevolazioni in caso di diversità nella dimora e residenza dei componenti del nucleo familiare (nello stesso comune);
- la precisa indicazione e limitazione delle unità immobiliari che possono essere considerate pertinenze.

Tali specificità meritano una apposita disamina.

*Immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica unità immobiliare**.*

Tale previsione costituisce il superamento dell'indirizzo giurisprudenziale consolidatosi per l'ICI (cfr. Cass. sent. nn. 25902/2008; 3397/2010; 12269/2010), secondo il quale il concetto di *abitazione principale* non era connesso a quello di *unità immobiliare*, sicché potevano considerarsi tali anche più unità immobiliari di fatto utilizzate come abitazione principale. Oggi, invece, ai fini dell'IMU sperimentale, se il contribuente utilizza di fatto due unità immobiliari, per avere l'agevolazione per entrambe le deve accatastare unitariamente (cfr. circ. DF n. 3/2012). Si realizza dunque una evidente prevalenza del dato catastale sulla situazione di fatto.

<sup>14</sup> abrogazione operata dal comma 14, let a., art. 13, del D.L. 201/2011.

<sup>15</sup> art. 13, comma 2, primo periodo, D.L. 201/2011.

<sup>16</sup> Le parole da «*e il suo nucleo familiare...*» a «*... per un solo immobile*» sono state sostituite alle previgenti «*dimora abitualmente e risiede anagraficamente*» in sede di conversione, dall'art.4, comma 5, let. a), D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44.

Ci si può chiedere allora cosa ne sia del diverso principio stabilito dalla Cassazione nell'ambito dell'ICI? Esso 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'unità immobiliare destinata ad abitazione principale, come affermato anche dal Ministero – con risoluzione n. 6/2002 - ma la giurisprudenza è stata di diverso avviso).

Va comunque segnalato che possono sussistere casi in cui 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). In questi casi non si può procedere alla fusione, eppure è necessario tener conto, nel classamento catastale, della circostanza che, di fatto, i due immobili ne costituiscono uno solo. Ciò è possibile con una particolare modalità di accatastamento (di cui alla nota n. 15232 del 21.02.2002, emessa dalla Direzione centrale del Catasto), secondo la quale 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<sup>17</sup> e, anche graficamente, ne viene data evidenza, perché la parte associata a ciascuna unità immobiliare viene rappresentata con un tratteggio.

La modalità di accatastamento appena descritta non è solo una possibilità, bensì un obbligo, 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. Pertanto, in caso di inottemperanza, si tratta di fattispecie assoggettabili alla procedura di regolarizzazione catastale di cui ai commi 336 e 337, art. 1, L. 311/2004.

Per le esposte considerazioni deve ritenersi che, qualora un immobile risultante da una fusione di fatto come quella sopra descritta sia destinato ad abitazione principale del nucleo familiare, possano essere riconosciuti i benefici di legge, anche se non costituisce "un'unica unità immobiliare", tenuto conto che la rendita è attribuita in funzione dell'unitarietà del complesso: insomma, non solo si tratta di fatto di un'unica unità catastale, ma ad essa corrisponde anche la rendita appropriata e dunque rispetta nella sostanza il requisito richiesto dalla normativa IMU, costituendo la separazione degli identificativi un dato meramente formale. E' comunque opportuno verificare l'effettivo accorpamento anche mediante sopralluogo e analisi del titolo edilizio, per accertare che non si tratti di un semplice collegamento funzionale (ad es. la mera apertura di un collegamento) che sarebbe indicativo della volontà di mantenere comunque distinte le due unità immobiliari. La mancanza di un idoneo titolo edilizio comporterà una segnalazione alla vigilanza, ma non la perdita del beneficio se la situazione di fatto corrisponde ad un utilizzo unitario, coerentemente dichiarato in catasto con le modalità sopra descritte. Se invece i due immobili mantengono la loro autonomia, a dispetto dell'accatastamento, sarà necessario attivare la procedura di regolarizzazione ex comma 336 e 337, art. 1, L. 311/2001.

### **... dimorano abitualmente e risiedono**

La nuova previsione legislativa, unifica i due concetti di *dimora abituale* e *residenza*, 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*». Pertanto, 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.

Risultano così superati alcuni problemi interpretativi presenti nell'ICI per la quale l'*abitazione principale* coincide con la *dimora abituale* e vi è una presunzione relativa in favore dell'abitazione di residenza anagrafica, essendo comunque possibile offrire prova contraria (che cioè, pur non avendo la residenza anagrafica in un dato immobile, vi si dimora abitualmente).

<sup>17</sup> Porzione di unità immobiliare urbana unita di fatto con quella f. ..., part. ..., n. ... ecc.

... il possessore e il suo nucleo familiare ...

Non è sufficiente che l'unità immobiliare 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 e, nel caso i componenti dello stesso nucleo familiare abbiano stabilito residenza e dimora abituale in abitazioni diverse nello stesso comune, le agevolazioni per l'abitazione principale spettano per un solo immobile.

La circ. D.F. n. 3/2012 conferma che 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. La restrizione non ha luogo, però, se i due immobili si trovano in diversi comuni: secondo la circolare, infatti, in tal caso sarebbe minore il rischio di elusione, perché la separazione potrebbe essere giustificata da effettive necessità; in realtà si tratta di un vero "buco" normativo, che lascia spazio a comportamenti elusivi.

Sempre secondo la predetta circolare, 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: 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 a farlo, forse in ragione dell'obbligo di coabitazione che lega i primi (ma tale differenziazione non si evince dalla lettera della norma).

A onor del vero, va ricordato che già nell'ICI si faceva 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*»).

Restano comunque aperti diversi problemi interpretativi. Il primo è legato alla definizione di «nucleo familiare». Non è infatti chiaro se si tratti della "famiglia anagrafica"<sup>18</sup> oppure se si debba far riferimento ad altre definizioni, come quelle dettate ai fini, per esempio, della corresponsione degli assegni familiari (ove ci si riferisce alla famiglia costituita solo tra persone legate da vincoli di matrimonio, parentela o affinità) o ai fini ISEE (dove i due concetti tendono a fondersi). In base alle esemplificazioni riportate nella predetta circolare n. 3/2012, sembrerebbe invero proporsi un'idea di nucleo familiare corrispondente a persone legate da vincoli di parentela o affinità.

Altra difficoltà applicativa deriva dal fatto che la contemporanea coincidenza di residenza anagrafica e dimora abituale, per tutti i componenti del nucleo, può portare ad interpretazioni eccessivamente restrittive (si pensi al caso in cui un figlio dimora abitualmente in un'altra città per ragioni di studio). Restano comunque le difficoltà nel dimostrare la divergenza tra residenza e dimora abituale.

*Assimilazioni all'abitazione principale.*

Si è già detto che nella disciplina dell'IMU è stata soppressa la facoltà regolamentare, ex art. 59, co. 1, let e), di «*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 il richiamo a tutto l'art. 59). Il Ministero ritiene tuttavia possibile diversificare l'aliquota in favore di tali fattispecie rimanendo entro i limiti di legge (cfr. linee guida al regolamento IMU).

E' stata invece 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;

---

<sup>18</sup> Si riporta l'art. 4 del DPR n. 223/89: «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.»

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

Alle fattispecie assimilate dal comune all'abitazione principale si applicano: l'aliquota ridotta, la detrazione di legge, la maggiorazione di detrazione prevista i figli se effettivamente hanno dimora abituale e residenza nell'immobile agevolato (circ. DF n. 3/2012), l'eventuale maggiorazione deliberata dal comune. Allo stesso tempo non si applica la quota statale di imposta, né per il 2012 (Circ. DF 3/2012) né, ovviamente, per gli anni seguenti (ove è stata limitata agli immobili di cat. D).

*Le pertinenze dell'abitazione principale.*

L'art. 13, comma 2, ultimo periodo D.L. 201/2011 offre anche (ulteriore innovazione, rispetto alla disciplina dell'ICI) una delimitazione del concetto di "pertinenza" dell'abitazione principale, ai fini dell'estensione delle misure impositive di favore a questa riservate. Pertanto, «*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*»

Vi è dunque una limitazione nella categoria: solo C/2 (magazzini, cantine, soffitte ...), C/6 (autorimesse, stalle ...) e C/7 (tettoie) e una 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 (cfr. circolare 3/2012 cit.) se due pertinenze della stessa categoria sono già accatastate con l'abitazione c'è spazio per una sola ulteriore unità immobiliare di una delle altre categorie ammesse.

Come detto si tratta di una norma che delimita il concetto, ma non fornisce una definizione di *pertinenza*. Infatti, ai fini IMU, come già per l'ICI, si ritiene applicabile la definizione contenuta nell'art. 817 c.c., secondo la quale «*sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa*». L'elaborazione giurisprudenziale (copiosa in tema di ICI sui terreni pertinenti, più che sui fabbricati) ha chiarito che per identificare una pertinenza è necessario:

- un elemento oggettivo: destinazione durevole del bene accessorio al servizio e all'ornamento del bene principale;
- un elemento soggettivo: rispondenza di tale destinazione all'effettiva volontà dell'avente diritto di creare il predetto vincolo di strumentalità e complementarietà funzionale. Costituisce un corollario di tale presupposto il fatto che bene principale e accessorio appartengano allo stesso soggetto (cfr. Cass. 12983/2002).

Trattandosi di norma agevolativa e derogatoria dell'ordinario criterio di tassazione sul contribuente dovrebbe gravare l'onere di indicare nella dichiarazione l'esistenza del vincolo pertinenziale e fornire prova dell'esistenza di tale vincolo, in caso di contestazione. Va però segnalato che l'onere dichiarativo, la cui esistenza si ricava dai principi generali dell'ordinamento tributario e dalla specifica giurisprudenza in tema di ICI sui terreni di pertinenza di fabbricati (cfr. Cass. sent. 19638/2009, 25127/2009), non viene ritenuto sussistere dal Ministero per i fabbricati di pertinenza dell'abitazione principale, rispetto ai quali le istruzioni per la dichiarazione IMU affermano che «*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*» (sul punto si veda, infra, il capitolo dedicato alla dichiarazione).

Infine, si sottolinea che non è più previsto alcun potere regolamentare del comune ai fini dell'individuazione delle pertinenze, al contrario di quanto avveniva per l'ICI grazie alla let. d), coma 1, art. 59, 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).

## 2.3 Fabbricati rurali

In materia di fabbricati rurali, l'elemento fondamentale di novità dell'IMU, rispetto alla previgente ICI, è costituito dall'imponibilità di tali immobili, per i quali è previsto un regime speciale di tassazione.

Infatti, il presupposto impositivo è definito con generico riferimento al «*possesso di immobili*», mentre 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<sup>19</sup>. Tale definizione, come risulta dopo l'abrogazione, è mantenuta per l'IMU sperimentale dal co. 2, art. 13, D.L. 201/2011.

Sia nell'IMU sperimentale che a regime è prevista l'esenzione per i "fabbricati rurali ad uso strumentale" ubicati nei comuni classificati "montani o parzialmente montani" dall'apposito elenco predisposto dall'ISTAT.

Inoltre, nell'IMU sperimentale, è prevista un'apposita aliquota per questa tipologia di fabbricati.

Ci si chiede se permanga, per l'ICI, l'esclusione dei fabbricati rurali dal presupposto impositivo? In senso sfavorevole deporrebbe la considerazione secondo cui, essendo il citato comma 1-bis norma interpretativa, la sua abrogazione farebbe venir meno sin dall'origine l'interpretazione da essa imposta. Un tale ragionamento 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.

Ad una più attenta lettura sistematica, appare però preferibile la tesi opposta (cioè quella della permanenza dell'esclusione ai fini ICI), per il fatto che l'abrogazione del comma 1-bis, art. 23, D.L. 207/2008 è stata espressamente disposta solo a decorrere dal 2012 e sono stati prorogati (dallo stesso D.L. 201/2011) 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.

Nell'IMU, comunque, i fabbricati rurali sono pacificamente imponibili, sia quelli ad uso abitativo, che quelli strumentali. Questi ultimi godono di un regime agevolato, che si concretizza in:

- aliquota di legge ridotta allo 0,2% con possibilità di ulteriore riduzione di 0,1% da parte del comune<sup>20</sup>;
- esclusione quota statale 2012 (nel 2013 si dovrebbe applicare la riserva del gettito solamente su quelli di cat. D);;
- 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 (prima rata al 30% dell'imposta dovuta ad aliquota base e unica rata per quelli da censire ai sensi del comma 13-ter, art. 13, D.L. 201/2011, strumentali o non).

Ai fini dell'applicazione del regime speciale, quindi rileva individuare solamente i *fabbricati rurali ad uso strumentale*, che 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 invece, 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).

Risulta dunque dirimente l'individuazione dei requisiti prescritti dal citato comma 3-bis, art. 9, D.L. 557/1993:

---

<sup>19</sup> Si riporta l'art. 23, comma 1-bis, D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, abrogato a decorrere dal 1° gennaio 2012, ad opera dell'art. 13, comma 14, let. d) del D.L. 06.12.2011, n. 201 "non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrittibili 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".

<sup>20</sup> il comma 9, ultimo periodo, art. 13 del D.L. 201/2011 prevedeva la facoltà (non esercitata) di aggiustamento dell'aliquota di legge per i fabbricati rurali ad uso strumentale e per i terreni, con D.P.C.M., entro 10/12/2012, finalizzata ad evitare che il gettito superasse le previsioni del MEF.

«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;<sup>21</sup>
- 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».

Si tratta dunque di fabbricati necessari all'esercizio dell'attività agricola ex art. 2135 c.c.: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali, attività connesse. Tali attività devono essere esercitate a livello imprenditoriale, concetto che rimanda 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), che può esercitare l'impresa anche in forma societaria (soc. semplice o soc. comm.li di cui all'art. 1, D.Lgs. 99/2004).

Non è necessaria la 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 ...).

Sono considerati rurali anche i fabbricati strumentali delle cooperative o consorzi che utilizzano in prevalenza i prodotti dei soci e i fabbricati strumentali alle "attività connesse".

La questione forse più dibattuta in questi ultimi anni è stata però quella di determinare se i fabbricati rurali necessitassero di uno specifico **accatastamento** come tali e, eventualmente, quale fosse la corretta categoria catastale da attribuire loro.

Nella prassi generalizzata i fabbricati rurali venivano considerati esenti dall'ICI, in quanto la loro redditività era già compresa nel reddito attribuito catastalmente al terreno.

La Corte di Cassazione ha interrotto 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<sup>22</sup> vi è un obbligo generalizzato di censire al catasto dei fabbricati tali immobili che, trattandosi di immobili «censiti o da censire» e non espressamente esentati, sono assoggettati ad imposta. La ruralità, quindi, secondo la Suprema Corte, incide solo sul classamento catastale (sent. 15321-20532/08).

Tale orientamento giurisprudenziale, che avrebbe dunque condotto ad una generalizzata applicazione dell'imposta, è stato però contrastato dal legislatore con l'art. 23, comma 1-bis, D.L. 207/2008, secondo il quale «non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui

<sup>21</sup> si richiede l'iscrizione nell'apposito elenco regionale e l'autorizzazione comunale allo svolgimento dell'attività.

<sup>22</sup> Art. 9 – Istituzione del catasto dei fabbricati: «1. Al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio, il Ministero delle finanze provvede al censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e alla loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano, che assumerà la denominazione di "catasto dei fabbricati". L'amministrazione finanziaria provvede inoltre alla individuazione delle unità immobiliari di qualsiasi natura che non hanno formato oggetto di dichiarazione al catasto».

*all'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni».*

La Cassazione, a Sezioni Unite, con sent. n. 18565/09 ha riconosciuto la natura interpretativa della norma, ma non le ha attribuito una portata di esclusione generalizzata dei fabbricati rurali dall'imposta, ribadendo invece che i requisiti di ruralità incidono prima di tutto sul classamento catastale e non direttamente sull'applicazione del tributo e subordinando 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).

L'Agenzia del Territorio ha manifestato il proprio dissenso da tale approccio interpretativo, ribadendo che il carattere di ruralità deriva dal rispetto dei requisiti ex art. 9, D.L. 557/1993, a prescindere dalla categoria di appartenenza. La posizione dell'Agenzia era peraltro 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.

L'orientamento della Cassazione viene tuttavia ribadito in molteplici pronunce (7102/10; 7104/10; 19125/10; 20867/10 ...) e, infine, viene recepito dal legislatore con l'art. 7, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater del **D.L. 70/2011**, in forza dei quali:

- 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;
- a tal fine è necessario presentare all'Agenzia del Territorio apposita domanda di variazione con dichiarazione sostitutiva di atto notorio circa il possesso dei requisiti di ruralità in via continuativa dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda. Il termine inizialmente fissato per la domanda di variazione è il 30.09.2011.

Il **D.M. 14/09/2011** ha dato attuazione al nuovo disposto legislativo, prevedendo il censimento in cat. A/6 e D/10 dei fabbricati rurali ex D.L. 557/93 (e istituendo a tal fine, per le abitazioni, la classe R, senza attribuzione di 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 possiedono i requisiti di ruralità. I fabbricati che perdono i requisiti sono censiti ordinariamente. Il Decreto disciplina altresì le modalità per dichiarare il possesso dei requisiti nel quinquennio precedente.

E' previsto dal D.L. 70/2011 che l'Agenzia del Territorio verifichi i requisiti entro il termine 20/11/2011, i cui esiti possono essere:

- il riconoscimento e l'attribuzione della categoria richiesta;
- il diniego nel termine dell'attribuzione (e in tal caso il contribuente deve pagare le imposte, gli interessi con sanzioni raddoppiate);
- il silenzio, e in tal caso il contribuente è autorizzato a ritenere attribuita la categoria richiesta per ulteriori 12 mesi, ... (la norma non spiega però cosa succede poi).

Se la verifica da parte dell'Agenzia dà esito positivo, ne consegue, il riconoscimento retroattivo dei requisiti di ruralità.

Con il **D.L. 201/2011, art. 13**, come detto, il contesto normativo di riferimento è cambiato ancora, perché questo prevede la tassazione dei fabbricati rurali ai fini IMU ed abroga i commi 2-bis, ter e quater dell'art. 7, D.L. 70/2011 (comma 14, let. d-bis) - facendo però 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 un apposito D.M. che stabilisca le modalità di annotazione in atti catastali del requisito di ruralità (comma 14-bis).

Il termine per presentare le domande di variazione ai sensi della previgente normativa è stato ulteriormente prorogato al 30.06.2012 (art. 29, c. 8, D.L. 216/2012) e quindi al 30.09.2012 (art. 3, c. 19, D.L. 95/2012).

Il quadro è completato dal comma 14-ter, che ha previsto anche un censimento generalizzato di tutti i fabbricati che oggi risultano al catasto terreni, pur se mantengono i requisiti di ruralità: si realizza così quel fine di inventariazione completa che si prefiggeva l'art. 9 del D.L. 557/1993. L'accatastamento è del resto necessario perché ai fini IMU i fabbricati rurali sono tutti imponibili.<sup>23</sup> Il termine per presentare da domanda, da effettuarsi con procedura doc-fa (D.M. 701/1994), è fissato al 30/11/2012.

Lo stesso comma 14-ter prevede anche un meccanismo di pagamento dell'IMU secondo il quale nelle more dell'accatastamento si versa l'imposta in base alla rendita di fabbricati similari, a titolo di acconto e salvo conguaglio (determinato dal comune dopo l'attribuzione della rendita). Tale meccanismo di versamento è stato però superato dal comma 8, art. 13 del D.L. 201/2011, come modificato dal D.L. 16/2012, secondo il quale, per l'anno 2012, l'IMU su tutti i rurali censiti ai sensi dell'art. 14-ter è dovuta in unica soluzione entro il 16 dicembre.

La materia dovrebbe quindi trovare una sistemazione definitiva con il **D.M. 26/07/2012 - Individuazione delle modalità di inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito della ruralità** - che ha sostituito il precedente D.M. 14.09.2011. In particolare esso prevede:

- il censimento dei fabbricati rurali, ad uso abitativo o strumentale, nelle ordinarie categorie catastali (art. 1, comma 1);
- l'apposizione di una specifica annotazione in atti catastali, attestante la sussistenza del requisito di ruralità per i fabbricati diversi da quelli censiti in categoria D/10 (art. 1, comma 2). Pertanto, in categoria D/10 rimangono soltanto i fabbricati strumentali 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);
- il riferimento, per riconoscere il requisito di ruralità, ai criteri di legge ex art. 9, D.L. 557/1993, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza (art. 1, comma 3);
- per i fabbricati già censiti al catasto edilizio urbano, tranne che per quelli in cat. D/10, la necessità di presentare apposita domanda di variazione ai fini del comma 14-bis, art. 13, D.L. 201/2011 (ruralità retroattiva) entro 30.09.2012 con le relative autocertificazioni e in particolare quella relativa alla sussistenza dei requisiti dal quinquennio precedente (art. 2, commi 1-4);
- per i fabbricati di nuova costruzione o oggetto di interventi edilizi che posseggono i requisiti di ruralità, il censimento con normale procedura doc-fa, integrata dalle necessarie autocertificazioni (art. 2, comma 5);
- per i fabbricati che acquisendo o perdendo i requisiti di ruralità necessitano di un nuovo classamento, la variazione con normale procedura doc-fa (art. 2, comma 6);
- per i fabbricati che acquistano/perdono i requisiti senza necessitare variazioni nel classamento, la richiesta di iscrizione/cancellazione dell'annotazione con relative autocertificazioni entro 30 gg dalla variazione (art. 2, comma 6).

Nel caso di dichiarazione doc-fa, non necessita l'autocertificazione sul quinquennio precedente.

L'Agenzia 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. 4). L'atto con cui si respinge la domanda di riconoscimento della ruralità è impugnabile in Commissione tributaria (art. 5).

In base all'art. 7 del Decreto, infine, sono fatte salve le domande ex comma 14-bis, art. 13, D.L. 201/2011, presentate fino al 30/09/2012, per le quali non viene variato il classamento ma «/a

<sup>23</sup> Salvo quelli ubicati nei comuni montani o parzialmente montani di cui all'apposito elenco ISTAT.

*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».*

Dopo le ultime modifiche legislative, dunque vi è un doppio regime di riconoscimento della ruralità dei fabbricati, che viene conferita tramite apposita annotazione catastale:

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;

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.

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 l'autocertificazione non può modificare il dato catastale, sicché il requisito di ruralità non potrebbe applicarsi a momenti anteriori alla presentazione della domanda (C.t.r. di Milano, n. 77 del 2012).

Infine, un'ultima annotazione per quanto concerne la **dichiarazione IMU** dei fabbricati rurali. Le istruzioni ministeriali non la ritengono necessaria in relazione al requisito di ruralità, trattandosi di dato annotato nelle scritture catastali e tenuto conto che i dati relativi alle domande di riconoscimento della ruralità sono resi disponibili ai comuni, anche ai fini dei controlli, sull'apposito portale gestito da Agenzia del Territorio e Agenzia delle Entrate.

## 2.4 Terreni agricoli e terreni incolti

Tra i profili applicativi più controversi dell'IMU è stata da subito evidenziata la tassazione dei cosiddetti "terreni incolti".

Si tratta di una categoria impositiva costituita da quei terreni che non possono essere considerati né "agricoli", né "fabbricabili", ma che tuttavia vengono considerati imponibili in virtù della portata generale del presupposto impositivo, espressamente riferito al «*possesso di immobili*» e dunque di tutti i beni ricadenti in tale categoria.

Sin dal principio è stato però evidente agli interpreti la difficoltà applicare nel concreto l'imposta alla fattispecie in esame, in mancanza di una norma che prevedesse come calcolare la base imponibile. Il quadro normativo è infatti il seguente:

- tutti gli immobili risultano assoggettati ad IMU (art. 13, comma 2, primo periodo del D.L. 201/2011);
- le definizioni dettate in materia di ICI per terreni agricoli, aree fabbricabili e fabbricati «*restano ferme*» anche per l'IMU (art. 13, comma 2, primo periodo del D.L. 201/2011);
- la base imponibile viene determinata (ex comma 3, art. 13, D.L. 201/2011):
  - per i fabbricati iscritti in catasto applicando il comma 4, art. 13 del D.L. 201/2011 (rendita catastale rivalutata e moltiplicata per appositi coefficienti);

- per i fabbricati di cat. D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, applicando la speciale regola di cui al comma 3, art. 5, D.Lgs. 504/1992 (valore contabile appositamente rivalutato, sino all'iscrizione in catasto);
- per le aree fabbricabili applicando il comma 5 e il comma 6, art. 5, D.Lgs. 504/1992 (valore venale in comune commercio);
- per i terreni agricoli applicando il comma 5 art. 13 del D.L. 201/2011 (reddito dominicale rivalutato e moltiplicato per apposito coefficiente);
- risultano esenti i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina ai sensi della let. h), comma 1, art. 7, D.Lgs. 504/1992 (richiamata dall'art. 9, comma 8, secondo periodo del D.Lgs. 23/2011);
- è prevista una riduzione del coefficiente moltiplicativo (da 135 a 110) per «*i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola*» (comma 5, secondo periodo, art. 13 del D.L. 201/2011).

In base a quanto esposto, per i terreni pare configurarsi una categoria residuale, nella quale ricadono quelle aree che non sono fabbricabili né sono destinate all'esercizio dell'attività agricola in forma imprenditoriale: si tratta cioè dei terreni propriamente "incolti" (cioè lasciati in abbandono) e di quelli sui quali l'agricoltura non è esercitata con caratteri di professionalità (cosiddetti orticelli). Per questi terreni non esiste una specifica norma che definisca il criterio di calcolo della base imponibile.

Secondo l'interpretazione Ministeriale, seguita dalla dottrina maggioritaria, l'imposta deve comunque essere applicata a questi terreni, determinando la base imponibile con lo stesso criterio dei terreni agricoli. Sul punto si riscontrano diversi interventi:

- circolare 3/DF del 18.05.2012: anche i terreni incolti rientrano nel presupposto impositivo e la base imponibile si determina, come per i terreni agricoli, applicando al reddito dominicale rivalutato il coefficiente moltiplicativo 135; salvo per quei terreni, anche non coltivati, posseduti e condotti da imprenditori agricoli professionali, per i quali il coefficiente moltiplicativo è pari a 110;

- linee guida al regolamento per l'applicazione dell'Imposta Municipale Propria, con riferimento all'articolo del regolamento comunale che dovrebbe definire il presupposto IMU: «*Inoltre, pare opportuno specificare che presupposto impositivo è anche il possesso di terreni incolti e dei cosiddetti "orticelli"*»; con riferimento all'articolo del regolamento comunale che dovrebbe definire la base imponibile: «*Il regolamento deve effettuare, conformemente a quanto sancito dall'articolo 13 del Decreto Legge n. 201 del 2011 (così come modificato, dapprima, in sede di conversione e, successivamente, dall'articolo 4, comma 5, lettera c), del Decreto Legge n. 16 del 2012), una distinzione tra terreni agricoli, anche non coltivati, che siano posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP) e tutti gli altri terreni agricoli. Nel primo caso, il regolamento deve individuare il valore in 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 n. 662 del 1996, un moltiplicatore pari a 110. Nella seconda ipotesi e, dunque, per i restanti terreni agricoli e per i terreni non coltivati, il moltiplicatore è pari a 135*».

Quindi, secondo l'interpretazione ministeriale, non è importante che non vi sia una norma ad individuare specificamente le modalità di calcolo della base imponibile dei "terreni incolti" perché, dovendosi applicare anche a loro l'imposta, si dovranno utilizzare le regole previste per i "terreni agricoli".

Tale orientamento è stato ancora confermato sostenendo che nei comuni compresi in aree montane o di collina ai sensi della let. h), comma 1, art. 7, D.Lgs. 504/1992, 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).

Nei fatti, dunque, 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. La critica inevitabile alla predetta tesi è che questa estende arbitrariamente la disciplina dei "terreni agricoli" anche ai "terreni incolti", violando così il fondamentale principio costituzionale che riserva al legislatore la definizione delle prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 Cost.) e quindi gli elementi essenziali del prelievo. In base a tale principio la "legge" deve stabilire esaurientemente i contorni della prestazione che può essere pretesa dal contribuente: non basta quindi, per definire compiutamente una fattispecie impositiva e far insorgere l'obbligo dell'adempimento, affermare l'astratta imponibilità di un cespite se non si precisa come viene determinato il quantum della pretesa, cioè la base imponibile (da moltiplicare poi per l'aliquota). Né è praticabile un'applicazione estensiva delle norme costituite per determinare la base imponibile di una determinata fattispecie impositiva (i terreni agricoli) ad un'altra fattispecie (i terreni incolti). Tanto più che la base imponibile di cui si discute costituisce parametro essenziale per verificare la rispondenza del prelievo all'altrettanto fondamentale principio della "capacità contributiva" (art. 53, comma 1, Cost.). Ancor meno ammissibile è un'interpretazione estensiva delle norme di esenzione (come quella prevista per i terreni agricoli dei comuni collinari e montani, che il Ministero ritiene si applichi anche a quelli incolti in forza di una lettura sistematica della normativa), essendo principio generale dell'ordinamento tributario, più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità, che le norme di esenzione, in quanto speciali e derogatorie, devono interpretarsi restrittivamente.

Volendo essere rigorosi si dovrebbe dunque dire che quella dei "terreni incolti" è una fattispecie impositiva "incompleta", affermata in linea generale, ma priva delle necessarie ed indispensabili indicazioni applicative.

Chi sostiene, come il Ministero, che tale vuoto debba essere colmato dalle disposizioni concernenti i terreni agricoli, trova supporto alla propria opinione nel fatto che i "terreni non coltivati" vengono espressamente menzionati dal legislatore tra quelli soggetti ad imposta, con riferimento a quelli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, per i quali opera la predetta riduzione del coefficiente moltiplicativo. Precisa sul punto il Ministero (a pag. 22 della circolare 3/DF 2012) 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»*.

Siffatto ragionamento non pare però coerente con l'applicazione dei criteri di determinazione della base imponibile dei terreni agricoli a tutti i terreni, anche estranei all'esercizio imprenditoriale dell'agricoltura, che lo stesso Ministero afferma. Infatti, i terreni non coltivati per esigenze rotative non sono dei terreni "incolti", nel senso di "abbandonati", ma rientrano a pieno titolo nell'ambito dei terreni agricoli, essendo il periodico riposo – come riconosce la stessa circolare – un elemento costitutivo dell'esercizio dell'agricoltura, secondo la tecnica che la governa. Questi terreni, pertanto, ricadono naturalmente nell'ambito delle attività agricole di cui all'art. 2135, anche negli anni in cui non sono coltivati. E del resto, anche il contenuto letterale della norma conduce alla medesima conclusione, dal momento che il richiamo ai *terreni non coltivati* costituisce un inciso nella formula che identifica la categoria dei *«terreni ... posseduti e condotti»*: si tratta cioè sempre di terreni utilizzati per l'agricoltura e siamo dunque totalmente nell'ambito della definizione di cui all'art. 2, comma 1, let. c) del D.Lgs. 504/92.

Sembra pertanto – e il Ministero parrebbe d'accordo – che la distinzione operata dal legislatore abbia la sola funzione di evitare che i terreni lasciati a riposo possano essere esclusi dall'agevolazione perché non coltivati in quell'anno; ma se è così non se ne può dedurre alcun riferimento alla tassazione dei terreni "incolti per abbandono" o coltivati in forma non imprenditoriale, né fondarvi l'applicazione analogica a questi dei criteri di tassazione dei terreni agricoli.

Va però detto che, nonostante vi siano buone ragioni per ritenere che l'applicazione dell'imposta ai terreni "incolti" e a quelli posseduti da chi non esercita imprenditorialmente l'agricoltura, su una base imponibile determinata in maniera identica a quella dei "terreni agricoli", non sia

fornita di una base legislativa sufficientemente robusta, tuttavia i Comuni, a fronte della decisa presa di posizione del Ministero, non possono far altro che richiedere l'imposta, esponendosi però in tal modo ad un difficile e diffuso contenzioso al quale, in mancanza di una integrazione del disposto normativo, sarà probabilmente affidato il compito di risolvere la questione.

Del resto, con riguardo ai terreni incolti "montani", la questione ha ormai travalicato i confini dell'IMU, coinvolgendo anche la dichiarazione delle 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).

## 2.5 Finzione giuridica di non edificabilità dei terreni utilizzati per attività agricola

Come già visto, le definizioni degli oggetti impositivi dettate ai fini dell'ICI dall'art. 2, D.Lgs. 504/1992 «*restano ferme*» anche nella disciplina dell'IMU sperimentale, per espressa previsione dell'art. 13, comma 2 primo periodo D.L. 201/2011. Ciò significa che anche nel nuovo tributo l'area fabbricabile è definita dalla let. b) del predetto art. 2: «*per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. 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. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera*».

Risulta pertanto riproposta anche l'agevolazione prevista dal secondo periodo della suddetta let b), che consente di determinare l'imposta in base alle regole previste per i terreni agricoli nei casi in cui, nonostante l'eventuale destinazione edificatoria, l'area sia di fatto coltivata dal soggetto passivo, che possieda determinati requisiti di professionalità.

Tuttavia vi sono delle differenze rispetto alla disciplina vigente ai fini dell'ICI per quanto concerne, in particolare, i profili soggettivi dell'agevolazione, che merita perciò un approfondimento a partire dai suoi presupposti.

### *Presupposto oggettivo.*

Il presupposto oggettivo dell'agevolazione, che non risulta mutato nel passaggio dall'ICI all'IMU, è costituito dalla effettiva destinazione agricola del terreno e dalla sua conduzione diretta da parte del contribuente (*posseduti e condotti*). E' quindi pacifico che il beneficio non si applica nel caso in cui il terreno sia dato in affitto (cfr. Cass., n. 19750/2004; n. 10144/2010), o nel caso in cui vi sia un usufruttuario che non svolge direttamente l'attività agricola sul terreno, anche se la conduzione diretta fosse riscontrata in capo al nudo proprietario, familiare convivente (cfr. Cass. 15551/2010, in relazione ad una fattispecie in cui non risultava dedotta né provata l'esistenza di un'impresa familiare agricola, con conseguente divaricazione tra il contribuente e il soggetto detentore e conduttore diretto del fondo).

Va poi ricordato che, in base alla più recente giurisprudenza di legittimità, in caso di comunione di un terreno edificabile in cui persista, per l'intero, l'utilizzazione agro-silvo-pastorale ad opera di uno dei comproprietari, il beneficio si estende anche agli altri che non esercitano l'attività agricola, trattandosi di un'agevolazione di carattere oggettivo (cfr. Cass. n. 26878/2009 e n. 15566/2010).

### *Presupposto soggettivo*

Sotto il profilo soggettivo, la let. b), comma 1, art. 2, D.Lgs. 504/92 richiede che l'attività agricola sia svolta da «*dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9 (dello stesso decreto)*». Si tratta «*coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale*», categoria che è sempre risultata di difficile definizione, finché l'art. 58, comma 2, D.Lgs. 446/1997 non ne ha dettato i precisi contorni, ai fini dell'ICI, stabilendo che «*si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi*

*elenchi comunali previsti dall'articolo 11 della legge 9 gennaio 1963, n. 9, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia». Con tale precisazione, l'iscrizione al settore previdenza agricola dell'INPS è divenuto l'elemento discriminante per determinare se l'attività agricola è svolta a titolo principale e, dunque, se l'agevolazione in parola, nonché quelle previste dall'art. 9 per i terreni agricoli, sono fruibili.*

Il requisito di iscrizione alla previdenza agricola è finalizzato a garantire che l'attività agricola sia esercitata con una sufficiente intensità dal soggetto passivo, in modo da costituire la sua principale fonte di sostentamento. Sono perciò stati ritenuti esclusi dal beneficio i pensionati e tale indirizzo interpretativo è stato confermato sia dalla Consulta (ord. n. 336/2003, che ha dichiarato manifestamente infondata l'eccezione di legittimità costituzionale della normativa in esame, osservando che, in relazione alla ratio del beneficio fiscale in funzione incentivante di un'attività agricola volta ad un razionale sfruttamento del suolo ex art. 44 della Costituzione, non appare manifestamente irragionevole che dal beneficio siano esclusi coloro che - per il limitato numero di giornate lavorative che la coltivazione dei fondi di loro proprietà richiede ovvero per il fatto di godere di trattamenti pensionistici - all'evidenza non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito), che dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., n. 15516/2010). L'esclusione dovrebbe riguardare anche il pensionato agricolo, a meno che non versi i contributi perché obbligato dallo svolgimento effettivo di attività agricola (da verificare presso l'INPS).

Costituisce un elemento essenziale di questa fattispecie agevolativa, per l'ICI, il fatto che di essa possa beneficiare esclusivamente l'agricoltore persona fisica, come letteralmente indicato nella norma e confermato dalla giurisprudenza (cfr. Cass. n. 11434/2010).

Nella disciplina dell'IMU sperimentale, però, la definizione di imprenditore agricolo e coltivatore diretto a titolo principale viene modificata ed è oggi contenuta nel comma 2, secondo periodo, art. 13, D.L. 201/2011 (introdotto dal D.L. 16/2012), secondo il quale: «*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*».

Pertanto, ai fini del requisito soggettivo si intende:

- per “*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);
- per “*imprenditore agricolo a titolo professionale*” (IAP), il soggetto in possesso dei requisiti previsti dal D.Lgs. 99/2004, il cui accertamento è demandato alle Regioni, e che consistono nel 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.

Il richiamo al D.Lgs. 99/2004, fa sì che 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., con conseguente indicazione nella ragione o denominazione sociale della dizione “società agricola” (comma 1, art. 2), 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 (comma 3, art. 1).

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, art. 1, D.Lgs. 94/2004).



In sintesi, nell'**IMU sperimentale** permane la finzione di non edificabilità per i terreni coltivati, con il medesimo presupposto oggettivo dell'ICI; sotto il profilo soggettivo, invece, si conferma 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.

Nell'**IMU a regime**, allo stato attuale 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

La potestà regolamentare del comune in materia di IMU risulta fortemente compressa dalla soppressione, ad opera del 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 perciò su cosa possa essere riproposto in virtù del potere generale dell'art. 52.

In particolare non sono più richiamate le facoltà di:

*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.*

Nell'IMU vi è ormai un rigido riferimento alla figura del coltivatore diretto e IAP iscritti alla previdenza agricola e non è possibile incidere su tali definizioni;

*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 amplia l'ambito delle 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 (comunque era da intendersi limitata alla possibilità di escludere i terreni dall'ambito applicativo della norma);

*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);

*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, ostandovi il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Eventualmente l'indicazione di valori può fungere da mero riferimento per il contribuente (che potrebbe però innescare anche una eventuale causa di non punibilità ex art. 10, L. 212/2000).

Le «linee guida» ministeriali al regolamento IMU (art. 6) 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.

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

Le «linee guida» ministeriali la considerano riproponibile, ma vi sono problemi 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.*

E' 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, anche perché il versamento della quota statale (di cui il comune non può disporre) deve avvenire contestualmente all'imposta comunale (almeno nel 2012; per la quota statale prevista a partire dal 2013 si attendono chiarimenti);

*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 esplicita previsione legislativa, infatti, non è possibile derogare al principio di omnicomprensività della retribuzione dei pubblici dipendenti (art. 2, commi 3 e 24, per i dirigenti, e art. 45 per gli altri, del D.Lgs. 165/2001), secondo il quale il trattamento economico fondamentale e accessorio previsto dal contratto assorbe ogni compenso correlato ai doveri d'ufficio del dipendente (cfr. sul principio Corte dei Conti Veneto, parere 22/2013; sez. reg.le controllo della Lombardia, delib. n. 577/2011; sez. reg.le controllo della Sardegna, delib. n. 127/2011).

Erano già state abrogate con l'entrata in vigore del D.L. 201/2011 le facoltà di:

*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» è 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*

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

### 3.1 Facoltà regolamentari esercitabili per l'IMU

Esaminato cosa non è più possibile fare con il regolamento, bisogna dire che residuano comunque diverse facoltà ancora esercitabili dal comune. Alcune si rinvencono nella specifica normativa IMU:

- assimilare 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);
- disciplinare le caratteristiche di fatiscenza dei fabbricati ai fini della riduzione al 50% (art. 13, co. 3, D.L. 201/2011);
- introdurre l'accertamento con adesione e gli altri strumenti deflattivi di cui al D.Lgs. 218/1997, con possibilità di rateizzazione senza interessi (art. 9, co. 5, D.Lgs. 23/2011).

Altre possibilità derivano dall'art. 52, D.Lgs. 446/1997 e dalle altre norme generali applicabili anche all'IMU:

- stabilire le forme di accertamento e riscossione coattiva (art. 52, D.Lgs. 446/97; da verificare con l'evoluzione della disciplina 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);
- stabilire ulteriori agevolazioni/esenzioni previste in specifiche norme di legge, quali:
  - 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»;*

- 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 introdurre ulteriori ipotesi di **ravvedimento** (art. 13 D.Lgs 472/97);
- eventuali altre facoltà previste da disposizioni specifiche.

Va infine ricordata, anche se non si tratta di una potestà regolamentare, la necessità di nominare un *funzionario responsabile* del tributo, in quanto il co. 7, art. 9, D.Lgs. 23/2011 richiama, tra l'altro, il comma 4, art. 11, D.Lgs. 504/92, secondo il quale: *«Con delibera della giunta comunale è designato un funzionario cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi».*

## 4. Aliquote e detrazione: possibilità di articolazione

La disciplina dell'IMU, per quanto attiene ad aliquote e detrazione, è concepita in modo da dare al comune la possibilità di incidere sensibilmente sulla misura del tributo richiesta ai contribuenti; potere ancor più significativo oggi che, come visto, la quota statale applicata nel 2012 è stata molto ridimensionata.

### 4.1 La strutturazione delle aliquote e della detrazione

In sintesi, l'IMU è organizzata intorno a:

- la previsione di alcune **aliquote di di legge**: aliquota base e aliquote ridotte (per abitazione principale e pertinenze e fabbricati rurali strumentali);
- la possibilità di operare **maggiorazioni o riduzioni** delle aliquote di legge entro un margine determinato dalla stessa norma;
- la possibilità di deliberare **ulteriori riduzioni** delle aliquote per particolari fattispecie stabilite dal decreto.

Le casistiche si differenziano tra l'IMU "a regime" e l'IMU "sperimentale, che è caratterizzata da una più ampia varietà, come meglio illustrato nelle tabelle che seguono:

#### IMU a regime

	Oggetto	Misura base %	Variabilità %	Max. %	Min. %
Aliquota ordinaria	Tutti gli immobili escluso ab. princ. + pertin. (esente) e immobili locati	<b>0,76</b>	±0,3	1,06	0,46
Aliquota ridotta	Immobili locati	<b>0,38</b>	±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	<b>0,38</b>
Aliquota riducibile	Immobili posseduti dai soggetti passivi IRES*	0,76	- 0,38	0,76	<b>0,38</b>

\* 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»

#### 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**	<b>0,76</b>	±0,3	1,06	0,46
Aliquota ridotta	Abitazione principale + pertinenze*	<b>0,4</b>	±0,2	0,6	0,2

Aliquota ridotta	Fabbricati rurali ad uso strumentale*	0,2	- 0,1	0,2	0,1
------------------	---------------------------------------	-----	-------	-----	-----

\* 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

### 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	-	<b>0,40</b>
Aliquota ridotta	Immobili posseduti dai soggetti passivi IRES*	0,76	- 0,36	-	<b>0,40</b>
Aliquota ridotta	Immobili locati*	0,76	- 0,36	-	<b>0,40</b>
Aliquota ridotta	Fabbricati costruiti e destinati alla vendita se non locati, max. 3 anni*	0,76	- 0,38	-	<b>0,38</b>

\* 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).

Per quanto attiene alla **detrazione per l'abitazione principale**, che ovviamente riguarda solo l'IMU sperimentale, la sua disciplina è stata totalmente riscritta (pur con analogie rispetto all'ICI) dall'art. 13, comma 10, D.L. 201/2011, in forza del quale essa presenta le seguenti caratteristiche:

- si applica all'abitazione principale del soggetto passivo ed alle relative pertinenze;
- ha un importo base di € 200,00, ma non può comunque superare l'ammontare dell'imposta dovuta;
- è rapportata al periodo dell'anno in cui l'immobile è effettivamente destinato ad abitazione principale;
- è ripartita pro quota tra eventuali diversi soggetti passivi che utilizzino l'immobile come abitazione principale;
- prevede, solo per gli anni 2012 e 2013, una **maggiorazione di legge**, pari ad € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni che abbia residenza e dimora abituale nell'abitazione principale fino a un massimo di € 400,00 al netto della detrazione base (essa viene meno al compimento del 26° anno di età e non richiede che il figlio sia "fiscalmente a carico" (cfr. Circ. DF n. 3/2012);
- prevede la possibilità di una **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;
- si estende agli immobili delle **cooperative edilizie a proprietà indivisa** adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari e agli alloggi regolarmente assegnati dagli **ex IACP**, ma in questi casi non si tratta di assimilazione all'abitazione principale, per cui non spetta l'aliquota ridotta né, non essendo i beneficiari persone fisiche, la maggiorazione per i figli (secondo la

Citata circolare 3/2012, è tuttavia possibile deliberare un'aliquota ridotta fino 0,4% in favore soggetti IRES).

## 4.2 La facoltà comunale di articolazione

Per quanto detto, in estrema sintesi, il comune può:

- variare l'aliquota base (comma 6);
- variare le aliquote ridotte di legge (abitazione principale e fabbricati rurali strumentali – comma 7 e 8);<sup>24</sup>
- stabilire le ulteriori riduzioni previste (immobili non produttivi di reddito fondiario, immobili dei soggetti IRES, immobili locati, fabbricati invenduti – comma 9 e 9-bis);<sup>25</sup>
- stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione (si ricaverebbe indirettamente dal comma 10; a condizione di non maggiorare la detrazione per abitazione principale);
- elevare la detrazione (non la maggiorazione per i figli – Circ. DF 3/2012) fino a concorrenza dell'imposta dovuta sull'abitazione principale e sue pertinenze.). Tale scelta è incompatibile con un'aliquota superiore all'ordinario su unità immobiliari a disposizione (comma 10).

Con quali limiti il comune possa accingersi agli interventi sopra descritti è argomento ancora dibattuto. Secondo il ministero l'ente ha un margine di manovra piuttosto ampio, come si ricava dalla citata 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 afferma che anche la maggiorazione della detrazione possa essere limitata a particolari fattispecie meritevoli di tutela.

L'indirizzo interpretativo ministeriale non è però pacifico. Bisogna tener conto, infatti, che in virtù del richiamo operato dal comma 6, art. 13, D.L. 201/2011 all'art. 52, D.Lgs. 446/97, la deliberazione delle aliquote e detrazioni costituisce un profilo del potere regolamentare che tale disposizione attribuisce al comune (e infatti deve essere adottata consiglio comunale). E' dunque a tale norma che bisogna fare riferimento.

Come noto, l'art. 52 prevede che *«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»*.

I limiti al potere regolamentare non si esauriscono però in tale disposizione. Vi sono ulteriori principi in materia impositiva con cui coordinare l'art. 52, D.Lgs. 446/97:

- l'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);
- l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria (cfr. C. Conti, sez. reg.le di controllo Lombardia, parere n. 67 del 18.09.2008).

Oltre ai **limiti espliciti** posti dalla norma, esistono dunque i **limiti impliciti** alla potestà regolamentare in materia tributaria, attinenti a tutto ciò che incide sul contenuto patrimoniale della prestazione e sulle modalità con cui essa viene determinata e si riflette nella sfera giuridica del contribuente:

<sup>24</sup> Sulle limitazioni alle riduzioni delle aliquote derivanti dalla riserva di gettito in favore dello Stato prevista per gli anni 2013-2014 dal comma 380, lett. f), g) e h), art. 1, L. 228/2012, si veda il paragrafo 1.2

<sup>25</sup> Sulle limitazioni alle riduzioni delle aliquote derivanti dalla riserva di gettito in favore dello Stato prevista per gli anni 2013-2014 dal comma 380, lett. f), g) e h), art. 1, L. 228/2012, si veda il paragrafo 1.2

- determinazione della 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.

Esiste poi una "zona grigia". Infatti, mentre alcuni limiti sono chiari (ad 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 stabilito.

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

- il legislatore ha sempre previsto espressamente (anche nell'ICI) le ipotesi in cui è possibile stabilire un'aliquota diversificata, sia per consentire di superare o andare al di sotto dei limiti (es. abitazioni locare con patti in deroga, abitazioni a disposizione), sia per muoversi 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)
- 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, come ad es. l'art. 8, comma. 7, D.Lgs. 23/2011, secondo il quale, 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).

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

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

## 5. Le esenzioni: i fabbricati degli enti non commerciali

E' noto che nella disciplina IMU – sia “sperimentale” che “a regime” sono state 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). Ulteriori fattispecie hanno invece una definizione propria nell'ambito dell'IMU.

### 5.1 Ipotesi di esenzione proprie dell'IMU

Le fattispecie di esenzione disciplinate specificamente dalla normativa IMU sono le seguenti:

- «*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)*». Si tratta di un insieme di comuni 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. E' prevista una normativa speciale per province autonome di Trento e Bolzano, che possono assoggettarli a tassazione, avendo comunque facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni secondo la particolare disciplina loro propria;

- «*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*». Questa fattispecie sostituisce quella simile di cui alla let. a), art. 7, D.Lgs. 504/92 (non richiamata ai fini IMU), rispetto alla quale vanno evidenziate alcune differenze:

- è stato ristretto il novero dei beneficiari (non più le camere di commercio);
- è stato ristretto l'ambito degli immobili istituzionali degli enti territoriali a quelli presenti «nel proprio territorio», mentre ai fini ICI erano gli immobili destinati a fini istituzionali erano esenti ovunque si trovassero;
- è stata soppressa la possibilità di esentare con regolamento gli immobili degli altri enti non destinati esclusivamente a fini istituzionali (prevista, per l'ICI, dalla let. b, comma 1, art. 59, D.Lgs. 446/1997).

Per effetto della formulazione dell'esenzione in parola, 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 (che nell'ambito ICI erano fuori dal campo di applicazione dell'imposta, ex art. 4, comma 1, D.Lgs. 504/1992) sono divenuti esenti, se destinati a compiti istituzionali, e addirittura imponibili se privi di tale finalità esclusiva. Tant'è che per il 2012, al fine di evitare effetti perversi, è stato necessario prevedere l'esclusione di tali immobili dalla riserva statale di cui al comma 11, art. 13, D.L. 201/2011, che altrimenti i comuni sarebbero stati costretti a pagare (mentre la quota comunale di imposta si estingue per confusione tra soggetto attivo e passivo). Con l'intervenuta abrogazione del comma 11, però, il problema si pone nuovamente per il 2013, con riferimento ai fabbricati di cat. D non destinati esclusivamente a fini istituzionali, su cui dovrebbe forse calcolarsi la quota di gettito (figurativo) spettante allo Stato (cfr. sub. punto 1.2). Si attendono chiarimenti sul punto.

## 5.2 Ipotesi di esenzione richiamate dalla disciplina dell'ICI

Le altre ipotesi di esenzione, come detto, sono quelle di cui al comma 1, art. 7, D.Lgs. 504/1992 richiamate dal comma 8 dell'art. 9, D.Lgs. 23/2011 e in particolare (con riferimento alla stessa numerazione di cui al predetto art. 7):

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); con riferimento a tali immobili, compresi nelle categorie da E/1 a E/6 ed E/9, l'art. 2, co. 40-43, D.L. 262/2006 ha imposto il censimento a parte delle porzioni aventi autonomia reddituale o funzionale (si veda in proposito il provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio del 02/01/2007 e la circ. n. 4 del 13/04/2007);

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);

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;

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);

l) 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*<sup>26</sup> 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.

La complessità di tale ultima fattispecie e l'evoluzione normativa che la ha interessata rendono necessario dedicarle un approfondimento nel prossimo paragrafo.

## 5.3 Gli immobili degli enti non commerciali

L'ipotesi di esenzione di cui alla let. i), comma 1, art. 7, D.Lgs. 504/1992 è stata "importata" dalla disciplina ICI in quella IMU con una importante modifica: la soppressione del comma 2-bis dell'articolo 7, D.L. 203/2005 - che interpretava l'esenzione come riferita alle attività di "*natura non esclusivamente commerciale*" - e la sua sostituzione con il concetto di attività svolta "*con*

---

<sup>26</sup> Le parole «con modalità non commerciali» sono state inserite dall'art. 91-bis, comma 1, D.L. 1/2012, che ha anche abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7, D.L. 203/2005, 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*».

*modalità non commercial'*, così come declinato dall'art. 91-bis del D.L. 1/2012 e dai suoi provvedimenti attuativi. Nell'analisi di tale fattispecie, è quindi opportuno muovere dall'assetto normativo consegnato dall'ICI.

Per la sua applicazione in **ambito ICI** l'ipotesi di esenzione di cui alla lettera i) richiedeva (e richiede ancora, per le annualità ancora passibili di accertamento) la compresenza di diversi presupposti, che vengono di seguito esaminati:

a) *presupposto soggettivo*: utilizzazione dell'immobile da parte dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, let. c) TUIR (oggi art. 73, comma 1, let. c), cioè da 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 ....)<sup>27</sup>. A tale proposito la costante giurisprudenza di legittimità, confermata dalla Corte costituzionale con le ordinanze n. 429/2006 e n. 19/2007, ha interpretato tale presupposto nel senso che l'immobile oltre che utilizzato per le finalità previste dalla norma deve anche essere posseduto dall'ente commerciale utilizzatore<sup>28</sup>. In altre parole, per essere esentato l'immobile deve essere direttamente utilizzato dallo stesso ente non commerciale che è anche soggetto passivo. Il principio dovrebbe comportare, anche nell'IMU, l'inapplicabilità dell'esenzione in ogni caso in cui l'utilizzatore non coincide con il soggetto passivo, anche se si tratta di soggetti non profit. Sul punto va però registrato un intervento difforme da parte del Ministero che, con la ris. n. 4/DF del 04/03/2013, ha affermato 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. Infatti il Ministero, osservando che le citate pronunce della Corte Costituzionale muovono da casi concreti in cui il soggetto concedente ha locato l'immobile all'ente utilizzatore, ottenendone un vantaggio economico, ne ricava che quando il titolare del bene sia un ente non commerciale (che se svolgesse in proprio l'attività beneficerebbe dell'esenzione) che ha concesso lo stesso in comodato (dunque a titolo gratuito, senza ricavarne un beneficio economico che possa costituire manifestazione di capacità contributiva), l'esenzione possa comunque applicarsi, anche in mancanza di quella coincidenza tra soggetto passivo e utilizzatore affermata dalla costante giurisprudenza di cui si è detto. La soluzione proposta dal Ministero si espone però a censure. Innanzitutto non è possibile escludere in assoluto che la concessione in comodato non possa portare al concedente benefici economici indiretti; inoltre si verrebbe creare una disparità di trattamento con il caso in cui il comodante sia una persona fisica che, allo stesso modo di un ente, potrebbe concedere il bene senza ricavarne un reddito; ma soprattutto non sembra praticabile l'idea che il comodante, che resta il soggetto passivo, debba verificare la sussistenza dei presupposti di esenzione in capo ad un altro soggetto, cioè il comodatario (che dovrebbe *dare tutti i dati necessari al comodante*). Peraltro, la risoluzione non prende in considerazione gli specifici precedenti giurisprudenziali che, anche in caso di concessione in comodato ad altro ente non commerciale, escludono l'esenzione per mancata coincidenza tra soggetto passivo e utilizzatore (cfr. Cass., sent. n. 21329/2008<sup>29</sup>).

Sotto il profilo soggettivo va infine precisato che, ai sensi del comma 6-quinquies, art. 9, del D.L. 174/2012, «*In ogni caso, l'esenzione dall'imposta sugli immobili disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, non si applica alle*

<sup>27</sup> Pertanto non è mai esente l'immobile utilizzato da una società commerciale e non ricadono nell'ambito soggettivo dell'esenzione – che è sempre di stretta interpretazione – i soggetti esenti dall'IRPEG (oggi IRES) ai sensi dell'art. 88 (ora 74) del TUIR (Cfr. Cass. sent. n. 5747/2005).

<sup>28</sup> in tale senso, la facoltà regolamentare concessa al comune in ambito ICI dalla let. c), comma 1, art. 59, D.Lgs. 446/1997 (limitare l'applicazione dell'esenzione ai fabbricati «*ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore*») avrebbe solo la funzione di consentire l'esclusione dal beneficio dei terreni agricoli e delle aree fabbricabili. Va comunque evidenziato in proposito che, con la soppressione del richiamo all'art. 59 del D.Lgs. 446/1997, per l'IMU tale facoltà regolamentare non è più prevista, sicché è pacifico che essa si estende, ricorrendone i presupposti, anche ai terreni. Va comunque sottolineato in proposito che la coltivazione del terreno non rientra di per sé tra le attività meritevoli di cui alla let. i).

<sup>29</sup> L'esenzione deve escludersi per i beni immobili «*non direttamente utilizzati per lo scopo istituzionale, indipendentemente dalla natura, gratuita od onerosa, con la quale ne risultasse ceduto ad altri l'utilizzo*».

*fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153».*

b) *Presupposto oggettivo*: utilizzazione dell'immobile esclusivamente per attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e 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). L'uso dell'immobile corrispondente al paradigma normativo, la cui dimostrazione è a carico del contribuente, deve essere verificato in concreto e non soltanto in relazione alle finalità statutarie dell'ente (Cass. sent. n. 10092/2005, n. 10646/2005, n. 5485/2008) e la necessaria "esclusività" dell'uso comporta che l'eventuale destinazione dell'immobile anche ad attività di tipo diverso non consente l'esenzione (cfr. ancora Cass. sent. n. 10646/2005);

c) *Presupposto (sempre di tipo oggettivo) della natura non commerciale dell'attività*: questa, oltre a ricadere nell'ambito delle attività elencate dalla norma, non deve avere natura "esclusivamente commerciale". Tale requisito, di generica definizione e difficile verifica, è stato interpretato dal Ministero (cfr. circ. n. 2/2009) come riferito alle concrete modalità di svolgimento dell'attività (perché dal punto di vista della "natura" un'attività o è commerciale o non lo è, e non si possono avere attività "di natura non esclusivamente commerciale"). In tale accezione la circolare ha ritenuto sussistere il requisito quando siano presenti le finalità di solidarietà sociale che costituiscono la ratio dell'esenzione e, al contempo, siano assenti «*gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza)*».

Mentre per quanto concerne i presupposti sub a) e b) non si rinvengono cambiamenti di rilievo nel passaggio all'IMU (o meglio, c'è la novità della possibile utilizzazione mista, che si vedrà più avanti), proprio sotto il profilo della natura dell'attività svolta negli immobili, l'esenzione di cui alla let. i) ha trovato una diversa e più analitica delimitazione a partire dal 2012. Infatti, l'art. 91-bis del D.L. 1/2012 convertito con modificazioni dalla L. 27/2012 (in vigore dal 25/03/2012) ha abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7, D.L. 203/2005, sopprimendo così il riferimento alla "*natura non esclusivamente commerciale*" dell'attività, ed ha subordinato l'esenzione allo svolgimento dell'attività "*con modalità non commerciali*" (comma 1).

Ai sensi del comma 2,<sup>30</sup> poi, l'eventuale utilizzazione mista dell'immobile non impedisce necessariamente il beneficio fiscale, ma comporta che questo si applichi alla sola frazione non commerciale, se è possibile censirla in catasto autonomamente da quella commerciale, secondo la procedura di cui ai commi 41, 42 e 44, art. 2, D.L. 223/2006; le rendite così dichiarate o attribuite producono effetto fiscale dal 01/01/2013 (in caso di inottemperanza risulta applicabile la procedura di cui ai commi 336-337, art. 1, L. 311/2004).

Il comma 3 disciplina il caso in cui non sia invece possibile procedere all'autonomo accatastamento della porzione utilizzata a fini non commerciali, stabilendo che «*a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione*». Nella versione originaria della norma era previsto che con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, fossero stabilite «*le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale*». La disposizione è stata però modificata dall'art. 9, comma 6, D.L. 174/2012 (convertito con modificazioni dalla L. 07.12.2012, n. 213), con la specificazione che oltre agli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, il decreto attuativo avrebbe dovuto anche indicare «*i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto*

---

<sup>30</sup> Si riporta il comma 2, dell'art. 91-bis: «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.»

*legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali».* Tale integrazione si è resa necessaria in quanto il Consiglio di Stato, cui la bozza di decreto era stata sottoposta prima dell'ultima modifica legislativa, aveva rilevato che lo stesso travalicava i limiti imposti dall'art. 91-bis disciplinando, oltre alle modalità e procedure relative alla predetta dichiarazione e agli elementi rilevanti ai fini della definizione del rapporto proporzionale tra uso commerciale e non commerciale dell'immobile, anche la definizione dei requisiti generali e di settore per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciale (parere n. 7658 del 27.09.2012).

Con l'art. 9, comma 6, D.L. 174/2012 si è data quindi copertura legislativa al potere regolamentare esercitato dal Ministro, che ha quindi superato le censure inizialmente avanzate dal Consiglio di Stato ed ha potuto ricevere il parere favorevole dello stesso nell'adunanza del 8 novembre 2012 (n. 10380), venendo infine emanato come D.M. n. 200 del 19.11.2012 – *Regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 91-bis, comma 3, del Decreto-Legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27 e integrato dall'articolo 9, comma 6, del Decreto-Legge 10 ottobre 2012, n. 174* - pubblicato nella G.U. n. 274 del 23.11.2012, ed entrato in vigore in data 08.12.2012<sup>31</sup>.

Questo risulta articolato in modo da definire:

- le "attività istituzionali" (art. 1): cioè le attività volte alla realizzazione di fini di utilità sociale cui l'esenzione si riferisce;
- i requisiti generali per lo svolgimento di tali attività con modalità non commerciali (art. 3);
- gli ulteriori requisiti richiesti a seconda della tipologia di attività (art. 4);
- i criteri per l'individuazione del rapporto proporzionale tra attività commerciale e non commerciale nel caso di immobili non frazionabili in relazione a tale modalità di utilizzo (art. 5) e l'obbligo di dichiarazione (art. 6).

#### *Requisiti generali*

Nell'art. 1, comma 1, let. p) del regolamento è contenuta la 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.

Alla predetta definizione generale fa seguito, nell'art. 3 del D.M. 200/2012, la specificazione dei 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'analogha attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

<sup>31</sup> Il regolamento ha anche ottenuto l'assenso della Commissione europea, che lo ha ritenuto conforme al diritto comunitario, rispetto al quale ha giudicato invece incompatibile la precedente configurazione dell'esenzione per le attività non commerciali (pur non obbligando al recupero dell'illegittimo "aiuto di stato" in quanto giudicato impossibile in alcuni casi e inopportuno, data la valenza sociale dei destinatari).

Una puntualizzazione va fatta per quanto riguarda gli 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. Per tali soggetti, precisa la risoluzione ministeriale 1/DF del 03.12.2012, 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. Il Ministero ritiene tuttavia che, per poter beneficiare dell'esenzione, tali enti debbano conformarsi alle prescrizioni di cui all'art. 3, comma 1 del decreto con 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.

Altro aspetto delicato riguarda le modalità e i tempi di adeguamento ai requisiti esplicitati dal regolamento. L'art. 7, comma 1, prevede che entro il 31 dicembre 2012 gli enti non commerciali adeguino i propri statuti ai requisiti di cui all'art. 3, comma 1.

A tal proposito, la risoluzione ministeriale 3/DF del 04.03.2012 afferma la natura non perentoria di tale termine, assumendo che 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. Considerato allora che tali attività 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, il Ministero conclude per la natura meramente ordinatoria del termine.

Non può tacersi che l'interpretazione ministeriale genera molte perplessità. Infatti, pur muovendo dalla considerazione dell'oggettiva ristrettezza dei tempi di adeguamento degli statuti/atti costitutivi, essa contiene affermazioni che non sembrano trovare riscontro nella normativa di riferimento. Innanzitutto, l'art. 3 del regolamento non qualifica i requisiti in parola come meramente formali, ma come elementi essenziali ai fini della sussistenza (non della mera verifica) della modalità non commerciale di esercizio dell'attività: «*Le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono ...*». Anche per tale ragione, il termine per adeguarsi non può essere posto in relazione con il termine per l'accertamento: il comune deve verificare, anno per anno accertabile, l'esistenza dei presupposti per l'esenzione, in base agli statuti vigenti in quell'anno e non certamente in base ai testi approvati successivamente, anche se prima dell'apertura dell'attività di verifica. Infine, è irrilevante che non siano previste sanzioni per la violazione del termine, trattandosi non di un obbligo, ma di un semplice onere a carico del contribuente che vuole beneficiare dell'esenzione e che non potrà farlo finché non integra il requisito richiesto (come del resto sembra emergere in un passo successivo della stessa risoluzione<sup>32</sup>). Le affermazioni della risoluzione in proposito, che non spiega neppure quale sarebbe il rapporto tra il termine per accertare e quello per adeguare lo statuto, né quale sia il termine ultimo per farlo, possono dunque condurre a pericolosi equivoci.

#### *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

---

<sup>32</sup> «Si deve sottolineare che detti requisiti generali integrano i requisiti di carattere soggettivo già previsti dalla let. i), comma 1, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, la cui mancanza determina, quindi, la perdita del requisito di carattere soggettivo e di conseguenza quella del beneficio fiscale» (cfr. a pag. 3 della risoluzione 3/DF del 04.03.2013).

definite.

- *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 con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, 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.

- *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<sup>33</sup>.

- *Attività ricettive*<sup>34</sup>, *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*<sup>35</sup> 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.

#### *Criteri di proporzionalità e Dichiarazione*

L'art. 5 individua i criteri di determinazione del rapporto proporzionale necessario al pagamento dell'IMU sugli immobili ad utilizzazione mista per i quali non sia possibile il frazionamento catastale.

- *spazio*: è il criterio prioritario dato dal rapporto tra superficie per attività diverse da quelle istituzionali o comunque svolte con modalità commerciali e la superficie complessiva dell'immobile;

- *numero dei destinatari*: se non è applicabile il criterio precedente, ci si riferisce al rapporto tra soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali e il totale dei soggetti nei confronti dei quali l'attività è svolta;

- *tempo*: se l'attività mista è svolta limitatamente a certi periodi dell'anno, anche

<sup>33</sup> La versione finale del regolamento ha accolto nella sostanza il rilievo del Consiglio di Stato rispetto alla bozza, nella quale l'espressione «non coprire integralmente il costo effettivo del servizio» avrebbe potuto interpretarsi come ammissibilità di una copertura dei costi di poco inferiore a quelli effettivi, violando i criteri comunitari secondo i quali, pur essendo possibile una contribuzione delle famiglie ai costi di gestione dell'istituzione, esula dalla non-economicità dell'attività l'ipotesi in cui essa sia finanziata prevalentemente da alunni, genitori o introiti commerciali.

<sup>34</sup> Ai sensi dell'art. 1 del regolamento sono «attività che prevedono l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura nonché, relativamente alla ricettività sociale, quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività svolte in strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79» (codice del turismo).

<sup>35</sup> Ai sensi dell'art. 1 del regolamento sono «attività rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289»

nell'applicazione dei criteri precedenti, la proporzione è determinata in base al numero dei giorni di utilizzo per attività che non possono essere esentate.

Le percentuali così determinate devono essere indicate, per ciascun immobile, nell'apposita dichiarazione e applicate alla rendita catastale dello stesso.

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

A tale proposito si deve ricordare che nelle istruzioni allegate al decreto di approvazione del modello di dichiarazione IMU del 30.10.2012, è previsto che debba essere approvato un apposito modello per gli enti non commerciali, nel quale dovranno essere indicati anche gli immobili esenti. Trattandosi di una novità rispetto all'ICI (per la quale gli immobili esenti non andavano dichiarati) molti enti dovranno adempiere all'obbligo per la prima volta, anche riguardo ad immobili il cui possesso è iniziato antecedentemente al 2012.

Il Ministero, nella risoluzione 1/DF del 11.01.2013, afferma che gli enti in questione dovranno quindi 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 del relativo modello. Non si applica invece il termine del 4 febbraio, stabilito per dichiarare gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto a partire dal 1° gennaio 2012 dal comma 12-ter, art. 13, del D.L. 201/2011, così come modificato dal D.L. 174/2012.

#### *Decorrenza della nuova disciplina*

La citata risoluzione ministeriale n. 1/DF del 03.12.2012 afferma, in conformità a quanto disposto dal comma 3 dell'art. 91-bis, D.L. 1/2012, che il versamento dell'IMU in ragione del rapporto proporzionale previsto dalla norma può essere effettuato solo a partire dall'anno di imposta 2013. Per il 2012, pertanto, 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).

Va notato che, 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. Perciò al momento di determinare il saldo del 2012 gli enti non commerciali – compresi quelli che non pagavano l'ICI negli anni precedenti - avrebbero dovuto verificare se, alla luce dei criteri esplicitati nel regolamento, le loro attività continuavano ad essere qualificabili come esenti.

Sotto tale profilo la conclusione cui giunge il Ministero può lasciare perplessi. Infatti, sembra quasi attribuire valenza di norma interpretativa della legge (e dunque retroattiva) ad un provvedimento di tipo regolamentare. Va tuttavia considerato che ai sensi del comma 6-ter., art. 9, D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, il regolamento, nel definire gli specifici requisiti generali e di settore per l'applicazione dell'esenzione, costituisce attuazione del comma 3 dell'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1: si tratta quindi di un provvedimento attuativo di una legge già in vigore, che rende espliciti dei criteri già immanenti nell'ordinamento in forza della disciplina comunitaria. In tal senso va probabilmente giustificata l'applicazione di tali criteri al 2012.

## 6. Le agevolazioni

Delle agevolazioni che possono essere deliberate dal comune si è ampiamente detto nei capitoli dedicati alla potestà regolamentare e all'articolazione delle aliquote. In questa sede si vuole ancora evidenziare l'esistenza di due agevolazioni fissate direttamente dalla norma legislativa e, in particolare, dal comma 3, secondo periodo, art. 13, D.L. 201/2011, che prevede una riduzione del 50% della base imponibile per i casi di:

- a) fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;
- b) fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.

### 6.1 I fabbricati di interesse storico o artistico

Il riferimento che la norma opera al D.Lgs. 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio – permette di identificare con precisione la casistica, trattandosi in via esclusiva di quegli immobili per i quali il Ministero, a seguito di istruttoria compiuta d'ufficio o su richiesta dell'interessato, ha notificato l'apposito decreto/dichiarazione dell'interesse storico o artistico, prevista dall'art. 13 del codice.

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; a tal fine, nel quadro descrittivo dell'immobile, dovrà essere barrato il campo 11.

Va sottolineata la novità rispetto regime vigente ai fini dell'ICI, dove art. 2, comma 5, D.L. 16/1993 prevedeva applicazione della tariffa di estimo minore vigente per abitazioni della zona censuaria di appartenenza dell'immobile.

### 6.2 I fabbricati inagibili o inabitabili

Questa agevolazione riproduce un'analoga fattispecie ICI (art. 8, comma 1, D.Lgs. 504/1992), nella quale, però, la riduzione al 50% si applicava sull'imposta, anziché sulla base imponibile.

Le condizioni di inagibilità cui la norma fa riferimento sono quelle dovute a eventi sopravvenuti (sisma, vetustà, degrado ecc..) e non a semplici interventi edilizi che non permettono temporaneamente di utilizzare il fabbricato durante il loro svolgimento. Ciò si comprende anche osservando che «*i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione*» (ultimo periodo, comma 3, art. 13, D.L. 201/2011, che conferma previsione ICI ex art. 59, comma. 1, let. h, D.lgs. 446/97). Ovviamente, il beneficio è limitato al periodo dell'anno durante il quale sussistono tali condizioni e l'immobile è, di fatto, non utilizzato.

Costituisce condizione per conseguire la riduzione che l'inagibilità o inabitabilità sia «*accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente*».

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*» (cfr. pag 3 delle istruzioni). Sennonché tale affermazione lascia qualche perplessità, apparendo invece insito nella norma anche l'obbligo dichiarativo iniziale. Infatti, il contribuente deve allegare alla dichiarazione (che dovrebbe essere la dichiarazione fiscale) la

documentazione idonea ad attivare la verifica dell'inagibilità/inabitabilità del fabbricato, oppure produrre una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà.  
In ogni caso, nella dichiarazione IMU dovrà essere barrato il campo 11 del quadro descrittivo dell'immobile.

## 7. La dichiarazione: ampiezza dell'obbligo

Nell'impianto originale dell'IMU (tanto sperimentale quanto a regime) non risultava richiamato il comma 4, art. 10, del D.Lgs. 504/1992, né vi era alcuna disposizione che prescrivesse al contribuente una qualsivoglia forma di informazione nei confronti dell'ente impositore sul verificarsi del presupposto impositivo nei propri riguardi. Vi era invece la previsione di un futuro decreto ministeriale che avrebbe dovuto approvare il modello della dichiarazione (art. 9, comma 6, D.Lgs.23/2011), nonché della sanzione per omessa o infedele presentazione della stessa (art. 14, D.Lgs. 504/1992), ma tali richiami, se manifestavano l'intenzione di utilizzare lo strumento dichiarativo, risultavano però del tutto incapaci di produrne l'obbligo giuridico.

E' stata dunque necessaria un'integrazione legislativa, concretizzatasi nel comma 12-ter, aggiunto all'art. 13 del D.L. 201/2011 ad opera del D.L. 16/2012, in sede di conversione. Esso, prevede che: *«I soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro novanta giorni<sup>36</sup> 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 verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Con il citato decreto, sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 37, comma 55, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e dell'articolo 1, comma 104, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, in quanto compatibili. Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo e' sorto dal 1° gennaio 2012, la dichiarazione deve essere presentata entro il 30 settembre 2012»*. L'ultimo periodo è stato però oggetto di successive modifiche, che hanno traslato il termine del 30 settembre 2012 dapprima al 30 novembre 2012 (versione originaria dell'art. 9, comma 3, let. b), del D.L. 174/2012) e successivamente a *«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»* (nella versione del D.L. 174/2012 convertita dalla L. 213/2012)<sup>37</sup>.

Per effetto delle modifiche intervenute, risulta oggi previsto espressamente dalla norma:

- l'obbligo: *i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione;*
- il termine: *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;* tuttavia va sul punto registrato l'intervento dell'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, che 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»;**
- le modalità: *utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23; decreto emanato con D.M. 30.10.2012, pubblicato nella G.U. n. 258 del 05.11.2012;*
- gli effetti: *la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta;*

<sup>36</sup> Le parole «*novanta giorni dalla data*» sono state sostituite da «*il 30 giugno dell'anno successivo a quello*» dall'art. 10, comma 4, let. a), DL 08.04.2013, n. 35 (in vigore dal 09.04.2013) in attesa di conversione.

<sup>37</sup> In tal modo è stato possibile superare la difficoltà di garantire un congruo termine a coloro per i quali l'obbligo dichiarativo sorgeva a ridosso del termine

- la validità delle vecchie dichiarazioni ICI: *restano ferme ... le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, in quanto compatibili;*
- la disciplina speciale per il 2012: *per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo e' sorto dal 1° gennaio 2012, la dichiarazione deve essere presentata entro 90 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di approvazione del modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria e delle relative istruzioni;* termine che è venuto a scadere il 4 febbraio 2013.

## 7.1 Criteri di insorgenza dell'obbligo dichiarativo

Va detto che l'obbligo, previsto in via generale dal predetto comma 12-ter, risulta poi delimitato dal Decreto di approvazione del modello di dichiarazione e relative istruzioni, secondo la previsione del terzo periodo, per cui *«Con il citato decreto, sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione».*

Siffatto rimando ad una norma regolamentare che delimiti l'ampiezza dell'obbligo dichiarativo può suscitare perplessità, sotto il profilo del rispetto del principio costituzionale di riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte (art. 23). Si tratta infatti di un obbligo che è parte integrante della prestazione tributaria imposta al cittadino, tanto che la mancata osservanza provoca gravi sanzioni pecuniarie. Dovrebbe quindi essere definito dalla legge o quantomeno, se il legislatore ne demanda l'attuazione ad una fonte secondaria, ne dovrebbe specificare bene i criteri. Nel caso dell'IMU si verifica invece una "delega in bianco", che attribuisce al Ministero il compito di delimitare con decreto un obbligo dichiarativo previsto dalla legge con portata generale, senza che la legge stessa gli attribuisca i criteri in base a cui delimitarlo. Tanto più che nell'IMU non sono state richiamate quelle norme che avevano invece fortemente ridotto, nell'ambito della previgente ICI, l'incidenza della dichiarazione, e cioè:

- l'esonero per gli immobili compresi nella denuncia di successione (art. 15, L. 383/2001);
- l'esonero per quelli i cui i dati rilevanti per la tassazione sono ricavabili dalla base dati catastale aggiornata tramite il Modello Unico Informatico (co 53, art. 37, D.L. n. 223/2 006).

La questione meriterebbe ulteriori approfondimenti, ma risulta in concreto superata dal fatto che il decreto ministeriale si è nei fatti attenuto a criteri di massima semplificazione per i contribuenti, riprendendo tutti i casi di esonero dalla dichiarazione già previsti nell'ambito dell'ICI ed ampliandone ancora di più il novero. In sintesi, le linee fondamentali del decreto sono le seguenti:

- 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.

In sostanza, la dichiarazione IMU va presentata solo per beneficiare di riduzioni di imposta (salvo le specifiche modalità per il riconoscimento di agevolazioni previste nei regolamenti comunali) e nei casi di variazioni non conoscibili da parte del comune tramite la consultazione del catasto o altra fonte informativa. Si tratta dunque di un evidente ampliamento dei casi di esonero rispetto alla normativa ICI.

Va sottolineato che, come accennato, al comune è concesso di integrare le disposizioni statali prevedendo specifici adempimenti nel caso abbia deliberato riduzioni delle aliquote, ovviamente, nei limiti previsti dalla legge. Nella prassi è infatti frequente che si richiedano, ad esempio, copie dei contratti di affitto o comodato ecc. se sono previste agevolazioni in proposito: in tali casi, precisano le istruzioni approvate con D.M. 30.10.2012, non deve essere presentata la dichiarazione IMU. Va infatti ricordato che tale potestà regolamentare incontra il limite, di cui all'art. 52, comma 1, D.Lgs. 446/1997, del *«rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti»*. Destano peraltro dubbi di legittimità, proprio alla luce di tale principio, i regolamenti in cui si prevedono adempimenti a carico dei

contribuenti in casi in cui le istruzioni ministeriali escludono l'obbligo dichiarativo tout-court (es. abitazione principale e pertinenze).

## 7.2 Casi particolari

Tra i casi evidenziati nelle istruzioni al modello ministeriale, se ne possono segnalare alcuni in particolare (altri sono trattati negli specifici paragrafi della presente relazione dedicati alle diverse fattispecie impositive e agevolative), con l'avvertenza che, qualora il D.L. 35/2013 fosse convertito, si dovrà ovviamente tener conto del nuovo termine ivi previsto.

### *L'abitazione principale.*

Con riguardo a tale fattispecie le istruzioni alla dichiarazione IMU affermano che non vi è, in generale obbligo dichiarativo, perché il comune può individuarla in base alle risultanze anagrafiche (o meglio, può identificare il requisito di residenza, cui poi deve accompagnarsi anche la dimora abituale). Allo stesso modo non vi è necessità di dichiarare l'eventuale presenza di figli di età non superiore a 26 anni ai fini della maggiorazione della detrazione, dato che anche questo dato risulta dall'anagrafe.

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 (cfr. par. 2.2).

### *Le pertinenze.*

Il concetto di "pertinenza" assume rilievo ai fini dell'IMU, come ai fini dell'ICI, in relazione a due fattispecie impositive:

1. alla definizione di "fabbricato" che, include l'area di pertinenza della costruzione (sottraendola così ad autonoma tassazione);
2. alla definizione di "abitazione principale", che riconosce lo stesso regime agevolato anche ai fabbricati di pertinenza (individuati, nell'IMU, dalle più stringenti norme del comma 2, art. 13, D.L. 201/2011).

Entrambe le casistiche sono affrontate nell'ambito delle istruzioni sulla dichiarazione IMU, che prevede anche un apposito codice (il n. 6) per dichiarare la "pertinenza".

Per quanto attiene alla prima, le istruzioni danno atto della consolidata giurisprudenza di legittimità in materia di ICI (Cass. 10090/2012 e precedenti di identico tenore), secondo la quale:

- la pertinenza va individuata secondo un criterio fattuale, basato sulla definizione di cui all'art. 817 c.c. e cioè quando vi sia un'effettiva e concreta destinazione del bene accessorio al servizio od ornamento del bene principale;
- il rapporto tra i due immobili deve presentare un carattere di stabilità, concretizzandosi in una oggettiva e funzionale configurazione dello stato dei luoghi tale da non poter essere rimossa senza radicali trasformazioni;
- il contribuente deve necessariamente indicare nella propria dichiarazione la natura pertinenziale dell'area non potendo, in caso contrario, sottrarsi alla tassazione deducendo solo in fase di giudizio la sussistenza del vincolo.

In base a tali principi, le istruzioni ministeriali concludono perentoriamente che «*affinché un'area possa essere considerata di pertinenza di un fabbricato il contribuente deve effettuare la dichiarazione*».

Diversa però è stata la scelta nel caso di fabbricati di pertinenza dell'abitazione principale. Per essi, infatti, le istruzioni affermano che in linea generale «*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*». Le pertinenze dell'abitazione principale andrebbero dunque dichiarate come tali solo se dovessero ricadere in una delle

ipotesi per cui tale obbligo è ritenuto ancora sussistere dal decreto (es. se sono oggetto di riunione di usufrutto non dichiarata in catasto, ecc.).

Tale impostazione, che risente probabilmente delle modalità applicative dell'ICI, avrebbe forse meritato di essere riconsiderata. Per un verso, infatti, non appare esservi alcun motivo per non ritenere applicabili anche ai fabbricati i principi enucleati dalla Suprema Corte in tema di aree pertinenziali. Infatti, non mutano i criteri rivelatori dell'esistenza del vincolo pertinenziale: anche per i fabbricati è necessario innanzitutto verificare i presupposti oggettivi e soggettivi previsti dall'art. 817 c.c., senza alcun automatismo. E trattandosi del pari di un trattamento fiscale agevolato dovrebbe ricadere comunque sul contribuente l'obbligo di dichiarare e l'onere di provare la spettanza di tale beneficio, secondo i più generali principi dell'ordinamento tributario. Per altro verso non è neppure tanto vero che il comune impositore sia a conoscenza dei dati necessari a verificare l'adempimento. O meglio, è vero solamente il fatto che il comune conosce i dati catastali dei fabbricati posseduti dal contribuente, ma non può conoscere, se il contribuente non lo dichiara, quale sia il rapporto funzionale tra abitazione e fabbricati di cat. C/2, C/6 e C/7, né può conoscere, in caso di pluralità di possibili pertinenze, quali fabbricati siano ritenuti tali dal soggetto passivo (va infatti ricordato che le pertinenze possono essere al massimo tre, di cui solo una per ciascuna delle citate categorie catastali).

In caso di mancata dichiarazione, pertanto, l'ente impositore dovrebbe fare vari tentativi per riconciliare l'importo versato dal contribuente con i fabbricati che risultano in suo possesso, ricavando così a quali egli ha ritenuto di applicare il regime agevolato.

Si direbbe quindi che, nel meritevole intento di semplificare la vita al contribuente, si sia finito per complicarla un po' troppo al comune, negando i principi che dovrebbero caratterizzare un'imposta in "autoliquidazione".

#### *L'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.

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

Per tale categoria, come noto, l'imponibile IMU è pari al valore contabile<sup>38</sup> al lordo delle quote di ammortamento, rivalutato sulla base degli indici ministeriali (art. 5, comma 3, D.Lgs. 504/1992). 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. Perciò, se nel corso del 2012 sono state sostenute spese incrementative, queste incideranno sulla base imponibile a partire dal 2013 e avrebbero dovuto essere dichiarate entro il 2 aprile 2013 (essendo 31 marzo e 1° aprile festivi - cfr. ris. ministeriale n. 6/DF del 28/03/2013). Se le spese sono invece state sostenute nel 2011, la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata entro il 4 febbraio 2012, trattandosi di obbligo dichiarativo sorto dopo il 1° gennaio 2012.

La dichiarazione non è invece dovuta se l'immobile era già stato dichiarato ai fini ICI e non sono intervenute variazioni.

*Gli immobili oggetto di locazione finanziaria.* Soggetto passivo è il locatario, anche nel caso di immobili da costruire o in corso di costruzione (nel qual caso si tratterà di area fabbricabile) Se il

---

<sup>38</sup> costo di acquisto/costruzione compreso il costo del terreno, spese incrementative, rivalutazioni economico/fiscali eventualmente effettuate, interessi capitalizzati, come risultante dalle scritture contabili al 1° gennaio dell'anno di riferimento per il quale è dovuta l'IMU.

contratto è già stato dichiarato ai fini ICI non occorre presentare denuncia, che sarà invece necessaria per gli immobili oggetto di contratti sottoscritti nel 2012.

*Gli immobili non produttivi di reddito fondiario, immobili dei soggetti IRES, immobili locati, fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. "fabbricati-merce").* 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. Le istruzioni di cui al D.M. 30.10.2012 prevedono appostiti codici (rispettivamente: 7.1, 7.2, 7.3 e 8) da inserire nel campo 1 del quadro descrittivo dell'immobile. Viene inoltre precisato che, nel caso di immobili locali (fattispecie in cui ricade anche l'affitto) l'obbligo dichiarativo non sussiste più per i contratti registrati a partire dal 1° luglio 2010 (dovendo essere comunicati, al momento della registrazione presso l'Ag. Entrate, anche i dati catastali) e per quelli anteriori, se i dati catastali dell'immobile sono stati comunicati in sede di proroga, risoluzione o cessione del contratto (rif. art. 19, commi 15 e 16, D.L. 78/2010).

Precisano ancora le istruzioni ministeriali che *«la dichiarazione non deve essere presentata anche nel caso in cui il comune, nell'ambito della propria potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D.Lgs. 446/1997, ha previsto, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, specifiche modalità per il riconoscimento dell'agevolazione, consistenti nell'assolvimento da parte del contribuente di particolari adempimenti formali e, comunque, non onerosi, quali, ad esempio, la consegna del contratto di locazione o la presentazione di un'autocertificazione»*.

*I 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. La dichiarazione va presentata sia quando si acquisisce che quando si perde l'agevolazione ma, come precisato dalla risoluzione ministeriale n. 2 del 18/01/2013, poiché le dichiarazioni ICI mantengono la loro validità, non è necessario presentarne una nuova per l'IMU per gli IAP e i coltivatori diretti che avevano già dichiarato tale condizione soggettiva ai fini ICI<sup>39</sup>, se questa permane anche nel nuovo regime impositivo. Analogo criterio si applica per verificare l'obbligo dichiarativo in relazione alla "finzione di non edificabilità" delle aree fabbricabili possedute e condotte a fini agricoli da tali categorie di soggetti (comma 2, art. 13 cit.). Va tuttavia ricordato che, ai fini ICI, le agevolazioni in parola si applicavano solamente alle persone fisiche, in virtù della specifica disposizione contenuta nel comma 2, art. 58, D.Lgs. 446/1997.

*Le aree fabbricabili.* Si tratta di una fattispecie impositiva in cui, tipicamente, anche l'eventuale assoggettamento al MUI dell'atto costitutivo, modificativo o traslativo del diritto non consente al comune di conoscere i dati necessari alla tassazione e in particolare la base imponibile, che è costituita dal valore venale in comune commercio. Perciò 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)

Per una più completa disamina della casistica si rimanda alle più volte citate istruzioni approvate in allegato al D.M. 30.10.2012.

<sup>39</sup> A tal fine era necessario barrare la casella 20 (nell'ultimo modello ICI) che, in caso si stesse dichiarando un terreno agricolo (cod. 1, nella casella 1) stava a significare la spettanza della riduzione della base imponibile di cui all'art. 9, D.Lgs. 504/92 per coltivatori diretti e imprenditori agricoli e a titolo principale (riferimento che, ai sensi del comma 5-quinquies, art. 1, D.Lgs. 99/2004, si intende riferito all'IAP).

## 8. Il versamento

Una delle principali innovazioni dell'IMU, rispetto alla previgente ICI, è stata quella di prevedere come obbligo generalizzato (in deroga al potere regolamentare del comune, di cui all'art. 52, D.Lgs. 446/1997) quello del versamento tramite modello F24, a cui, dalla rata di saldo 2012, si è affiancato il bollettino di versamento definito con Decreto del MEF del 23/11/2012 (ai sensi art. 13, comma 12, D.Lgs. 23/2011, come modificato dal 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).

Molti aspetti relativi alle regole del versamento sono state chiariti nel corso del primo anno di applicazione dell'imposta. Il 2012, peraltro, è stato caratterizzato da alcune specificità che non dovrebbero ripetersi (ad esempio la possibilità di versare in tre rate il tributo dovuto su abitazione principale e pertinenze). Pare in questa sede interessante approfondire alcuni profili meritevoli di attenzione.

### 8.1 Determinazione delle rate.

Secondo l'impostazione originaria, assunta dall'IMU sperimentale così come proposta dall'art. 9, comma 3, D.Lgs. 23/2011 per l'IMU a regime, «*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*». La formulazione della norma crea di per sé alcuni dubbi, soprattutto con riferimento al fatto che le rate debbano essere di pari importo, mentre nell'ICI era previsto un acconto del 50% calcolato in base ad aliquote e detrazioni vigenti per l'anno precedente e un saldo a conguaglio dell'imposta dovuta per l'intero anno. Infatti, 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 e costituirà, di fatto, un saldo.

#### *Regime speciale per il 2012.*

Il fatto che il termine per deliberare le aliquote del 2012 o variare quelle già deliberate sia stato prorogato ben oltre la scadenza dell'acconto ha costretto il legislatore ad approntare un meccanismo di salvaguardia, che ha in pratica ripristinato un meccanismo di acconto/saldo a conguaglio, in base al quale l'acconto è stato calcolato in misura pari al 50% dell'imposta dovuta applicando aliquote e detrazioni nella misura base stabilita dal D.L. 201/2011 (cfr. art. 13, comma 12-bis, inserito dal D.L. 16/2012, in sede di conversione) e ciò «*senza applicazione di sanzioni e interessi*». Quest'ultima specificazione non deve intendersi come una disapplicazione generalizzata, bensì giustificata da:

- 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 del 2012);
- 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 (ancora circ. 3/DF del 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).

Una disciplina ulteriormente speciale è stata stabilita per abitazione principale e pertinenze (con possibilità di effettuare il versamento in tre rate), per i fabbricati rurali strumentali (prima rata pari al 30% dell'imposta dovuta ad aliquota base) e per i fabbricati rurali iscritti al catasto terreni che dovevano essere iscritti a quello dei fabbricati entro il 30/11/2012 (versamento in unica soluzione a dicembre).

#### *Versamento per il 2013.*

Nel 2013, venendo meno le norme speciali di cui sopra, dovrebbe tornare applicabile il meccanismo di cui all'art. 9, comma 3, D.Lgs. 23/2011. Sennonché, come anticipato nel paragrafo 1.3, 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, prevedendo un obbligo di versamento modulato in funzione della pubblicazione delle delibere comunali relative ad aliquote e detrazioni, nonché ai regolamenti IMU, sul portale del federalismo fiscale, e stabilendo in particolare 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 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 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».*

Se da un lato questo nuovo meccanismo ripristina il ruolo di acconto/saldo a conguaglio dei due versamenti IMU, creando un sistema mobile in grado di assorbire le proroghe eventualmente concesse per deliberare le aliquote, dall'altro impone ai contribuenti una particolare attenzione ai tempi di pubblicazione delle deliberazioni comunali, al fine di evitare errori che potrebbero comportare anche l'applicazione di sanzioni.

In ogni caso l'effettiva operatività delle novità descritte dipende dalla conversione in legge del D.L. 35/2012, che il Parlamento dovrà operare entro l'otto giugno.

## 8.2 Importi minimi

Altro aspetto meritevole di approfondimento è quello relativo alla disciplina degli importi minimi di versamento.

E' noto che il legislatore, a partire dal 2007, ha affidato alla potestà regolamentare dei comuni il potere di stabilire gli importi minimi per il versamento e il rimborso dei tributi di propria spettanza. La norma di riferimento è contenuta nel comma 168, art. 1, L. 296/2006, secondo il quale *«Gli enti locali, nel rispetto dei principi posti dall'articolo 25 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi. In caso di inottemperanza, si applica la disciplina prevista dal medesimo articolo 25 della legge 27 dicembre 2002, n. 289».*

Si tratta di un potere da esercitare con particolare attenzione, non solo guardando all'esigenza di non imporre ai contribuenti versamenti irrisori, ma tenendo anche conto delle potenziali conseguenze sul gettito della scelta regolamentare, che potrebbero essere significative se si misura la grandezza aggregata dei piccoli versamenti.

In ogni caso è necessario comprendere qual è la esatta portata della citata normativa, sulla quale incide anche il recente decreto sulle semplificazioni in materia fiscale (D.L. n. 16 del 2012), in corso di conversione mentre stiamo scrivendo. A tal fine può essere utile ricostruire il percorso evolutivo degli ultimi anni.

Che il comune possa stabilire da sé la misura per cui il versamento è considerato di così modesta entità da non dover essere eseguito è una novità degli ultimi anni, da far risalire alla citata L. n. 296/2006 (la legge finanziaria per l'anno 2007).

Precedentemente la materia era regolata (in maniera peraltro parziale) dal legislatore nazionale e da norme regolamentari di attuazione, sempre di emanazione statale.

Per l'ICI vi era una norma specifica, contenuta nell'art. 6, comma 5 del D.L. 31 maggio 1994, n. 330 (conv. L. 27 luglio 1999, n. 473), secondo il quale «*Non si fa luogo al versamento se l'imposta comunale sugli immobili da versare è non superiore a lire 4 mila; se l'importo è superiore a lire 4 mila, il versamento deve essere effettuato per l'intero ammontare dell'imposta dovuta. Non si fa luogo alla iscrizione a ruolo per la riscossione coattiva se l'importo complessivo da iscrivere, computando anche le sanzioni ed interessi, non supera lire 4 mila*».

Una disposizione successiva di portata generale – l'art. 16 della L. 8 maggio 1998, n. 146 – affidava ad appositi regolamenti governativi il compito di stabilire «*per ciascun tributo erariale o locale*»:

- «*gli importi fino alla concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi*», da non considerarsi comunque come franchigia;
- «*gli importi dei crediti, comprensivi o costituiti solo da sanzioni amministrative o interessi, accertati anche in via definitiva e non pagati per i quali non si fa luogo a iscrizione nei ruoli o, comunque, alla riscossione*».

Secondo l'intenzione del legislatore, dunque, i regolamenti attuativi avrebbero dovuto determinare sia gli importi minimi in fase di adempimento spontaneo e rimborso, sia quelli (presumibilmente maggiori) della fase coattiva di riscossione (cioè quella successiva all'accertamento, secondo la lettera della norma).

Senonché, i tributi locali sono stati interessati solo da un regolamento<sup>40</sup>, emanato con D.P.R. 16 aprile 1999, n. 129, che ha avuto in realtà ad oggetto un terzo genere, quello dei crediti «*non ancora accertati*» per tributi erariali, regionali e locali, prevedendo che, per ragioni di economicità dell'azione amministrativa, non si procedesse «*all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione ... qualora l'ammontare dovuto, per ciascun credito, con riferimento ad ogni periodo d'imposta non superi l'importo fissato, fino al 31 dicembre 1997, in lire trentaduemila*» (importo non costituente franchigia). Costituiva eccezione il caso in cui il debito derivasse «*da ripetuta violazione, per almeno un biennio, degli obblighi di versamento concernenti un medesimo tributo*».

Come chiarito dal preambolo dello stesso Decreto, il limite temporale fissato stava ad indicare che la disposizione era riferita ai crediti tributari «*comunque non accertati o non corrisposti fino al 31 dicembre 1997*».

Si trattava dunque di un intervento decisamente parziale (se non addirittura fuori centro) rispetto alla portata dell'art. 16. L. 146/1998, che lasciava aperti diversi problemi interpretativi. Non vi era infatti una disciplina degli importi minimi dei versamenti ordinari dei tributi locali, ma solo degli importi da abbandonare al momento di emettere gli atti impositivi, né si offrivano indicazioni per l'attività di accertamento da svolgersi dal 1998 in avanti.

Restava soltanto, per i versamenti ordinari dell'ICI, il predetto D.L. 330/1994.

Non è dunque strano che il legislatore abbia ritenuto di intervenire nuovamente sulla materia con l'art. 25 della L. 27 dicembre 2002, n. 289, che ci riguarda ancor più da vicino, essendo citato nel predetto comma 168, art. 1, L. 296/2006.

L'art. 25 demanda ancora una volta ad uno o più decreti ministeriali l'individuazione dei crediti di modesto ammontare (tributari o meno) delle amministrazioni pubbliche, sia con riguardo alla riscossione spontanea che coattiva, specificando che essi dovranno indicare: «*gli importi corrispondenti alle somme considerate di modesto ammontare, le somme onnicomprensive di interessi o sanzioni comunque denominate nonché norme riguardanti l'esclusione di qualsiasi azione cautelativa, ingiuntiva ed esecutiva*». E' previsto che tale disciplina possa applicarsi anche alle annualità pregresse e che gli importi minimi così stabiliti non costituiscono comunque franchigia. L'articolo conclude specificando che «*In sede di prima applicazione dei decreti di cui al comma 1, l'importo minimo non può essere inferiore a 12 euro*».

---

<sup>40</sup> Che, con formula curiosa, è definito come adottato ai sensi del comma 2 del predetto art. 16, quando tale comma non prevedeva uno specifico regolamento, limitandosi invece a precisare il contenuto dei regolamenti previsti al comma 1, che avrebbero dovuto avere ad oggetto sia la riscossione spontanea che quella coattiva.

Tuttavia nessun decreto ha interessato, in forza di tale disposizione, i tributi locali, finché è intervenuto il citato comma 168, art. 1, L. 296/2006, affidando infine al comune il potere di regolare autonomamente gli importi minimi in questione.

Questo il contesto normativo di riferimento sino alla legge finanziaria per il 2007.

Ci si può chiedere se, anche prima della L. 296, non fosse comunque possibile per il comune disciplinare con regolamento gli importi minimi di versamento, in virtù del potere attribuitogli in via generale dall'art. 52 del D.Lgs. 446/1997, che, al comma 1, dispone: «*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*». Il dibattito sul punto (cioè sul reale contenuto e sull'ampiezza del potere regolamentare) è in realtà aperto, e coinvolge anche profili di notevole rilievo. Basti pensare all'eventuale diversificazione delle aliquote IMU con riguardo a fattispecie diverse e/o ulteriori rispetto a quelle espressamente previste dalle norme statali di riferimento: secondo alcuni ciò sarebbe comunque possibile (col solo vincolo dell'aliquota massima), mentre per altri la riserva di legge in tema di prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 Cost.) e il principio di "indisponibilità dell'obbligazione tributaria" (più volte sottolineato anche dalla magistratura contabile<sup>41</sup>) impedirebbero di alterare i termini quantitativi dell'obbligo fiscale nei casi in cui ciò non sia espressamente consentito dal legislatore.

Con riguardo alla fissazione degli importi minimi di versamento, ma con ragionamento che può estendersi anche ad altre questioni, va osservato che il fatto che il legislatore abbia sentito il bisogno di esplicitare il potere attribuito ai comuni lascia intendere che, in mancanza di tale espressa previsione legislativa, tale potere non sarebbe loro appartenuto. Il citato comma 168 sembra quindi trovare significato soltanto in un contesto in cui il comune non possa altrimenti intervenire per "annullare" un seppur minimo debito d'imposta del contribuente e afferma dunque una prevalenza del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, quale limite "implicito" del potere regolamentare dell'ente.

Non vi è dubbio che anche per l'Imposta Municipale Propria il comune possa dunque stabilire gli importi minimi di cui parliamo, in forza dell'esplicito richiamo contenuto nel comma 7, art. 9 del D.lgs. 23/2011, secondo il quale «*Per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano ... e l'articolo 1, commi da 161 a 170, della citata legge n. 296 del 2006*». E' però necessario fare alcune precisazioni.

Quale tipologia di credito può essere oggetto del regolamento comunale? Solo gli importi dovuti alle ordinarie scadenze o anche quelli determinati in sede di accertamento? La risposta corretta, sino a poco tempo fa, avrebbe dovuto essere senza dubbio la seconda. Infatti, sebbene il tenore letterale del comma 168 faccia riferimento ai *versamenti e rimborsi non dovuti*, facendo così pensare agli ordinari adempimenti fiscali, il riferimento imposto ai *principi* dell'art. 25 L. 289/2002 induce a ritenere che anche gli importi dovuti a titolo di sanzioni e interessi possano essere oggetto della determinazione dei minimi (perché ad essi il predetto art. 25 fa espresso richiamo). Dunque, il comune avrebbe potuto individuare, oltre agli importi per cui i versamenti/rimborsi non dovevano essere effettuati, anche gli importi per cui gli accertamenti non dovevano essere emessi e le azioni esecutive non dovevano essere intraprese. Sul punto è però intervenuto l'art. 3, commi 10 e 11, del D.L. 16/2012 (semplificazioni fiscali) prevedendo che: «*10. A decorrere dal 1° luglio 2012, non si procede all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione dei crediti relativi ai tributi erariali, regionali e locali, qualora l'ammontare dovuto, comprensivo di sanzioni amministrative e interessi, non superi, per ciascun credito, l'importo di euro 30, con riferimento ad ogni periodo d'imposta. 11. La disposizione di cui al comma 1 non si applica qualora il credito derivi da ripetuta violazione degli obblighi di versamento relativi ad un medesimo tributo*». La norma,

<sup>41</sup> Si veda per tutte, Corte Conti, sez. reg.le di controllo per la Lombardia, parere n. 67 del 18.09.2008.

determina quindi in 30,00 euro il limite minimo per accertamento e riscossione coattiva di tutti i tributi, compresa l'IMU.

La prima impressione è che la nuova normativa abbia implicitamente abrogato il comma 168 nella parte in cui poteva essere interpretato come attributivo della potestà di stabilire con regolamento gli importi per cui abbandonare l'accertamento e la riscossione coattiva. Se invece si ritenesse che tale potere sussista ancora, la portata della nuova norma sarebbe limitata alla definizione di tali importi in assenza di una deliberazione comunale. Ciò che è certo, infatti, è che se il comune non affronta questo tema nel suo regolamento, l'importo minimo resta oggi fissato in 30 euro.

Nulla cambia, invece, per gli importi minimi dei versamenti ordinari: se non vengono stabiliti dal regolamento comunale si dovrebbe applicare la disciplina di cui al citato articolo 25 L. 289/2002 e dunque, secondo alcuni, il limite di 12 euro (sebbene questo non costituisca propriamente parte di una disciplina della fattispecie, ma sia soltanto l'importo stabilito per la prima applicazione dei previsti regolamenti attuativi).

In conclusione, per quanto riguarda i versamenti spontanei, al fine di evitare qualsiasi incertezza, è decisamente opportuno (per non dire doveroso) che l'ente adotti una specifica norma regolamentare, dopo averne attentamente ponderato l'incidenza sul gettito. Per quanto attiene invece alla fase di accertamento e riscossione coattiva, in caso di silenzio del regolamento si applicherà il limite di 30 euro fissato dal D.L. n. 16/2012 (salvo modifiche in sede di conversione).

Resta fermo che gli importi comunque stabiliti dal comune in ogni caso non potranno essere considerati come franchigie e, secondo le indicazioni ministeriali, sono da riferirsi al tributo complessivamente dovuto e non a singole rate o quote o immobili (cfr. linee guida MEF e circ. 3/DF del 2012).

## 9. I rimborsi

Nella disciplina dell'Imposta Municipale Propria risulta applicabile, in virtù del richiamo contenuto nel comma 7, art. 9, D.Lgs. 23/2011, anche il comma 164 dell'art. 1, L. 296/2006, secondo il quale *«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»*.

### 9.1 I Termini

Il termine decaenziale per presentare la domanda di rimborso risulta dunque essere di cinque anni, come quinquennale è quello stabilito per effettuare l'accertamento. Vi è comunque una distinzione tra il caso in cui il versamento di una somma non dovuta avvenga per mero errore del contribuente (pur non essendovi incertezze sugli elementi dell'obbligazione tributaria), dal caso in cui l'evento da cui dipende il diritto al rimborso si verifichi in un momento successivo: in quest'ultimo caso il termine di cinque anni decorre, appunto, da quando viene accertato il diritto alla restituzione di quanto versato. Quest'ultima ipotesi può ricorrere, tipicamente, quando avviene il passaggio in giudicato di una sentenza con cui è stata decisa la rettifica in diminuzione di una rendita catastale (cfr. Cass. sent n. 22943/2004: il comune «è tenuto a subire gli effetti riflessi del giudicato in ordine al "decisum"» sulla rendita). Altro caso può aversi quando l'Agenzia del Territorio rettifica in via di autotutela e sulla base degli stessi elementi già considerati in sede di classamento, una rendita precedentemente attribuita e sulla quale è stata versata l'imposta (Cfr. anche Cass 15862/2005). Al contrario, un'eventuale rettifica che avvenga all'esito di un riesame operato sulla base di nuovi elementi, non comporta la retroattività della rendita (Cfr. Cass. 19066/2005).

## 9.2 La competenza.

Il principale problema che si riscontra in questo ambito attiene alla competenza sul rimborso della quota erariale di imposta. Per quanto attiene all'anno 2012 l'ormai soppresso comma 11, art. 13, D.L. 201/2011 si limitava a prevedere genericamente che anche «*per i rimborsi si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta municipale propria*»; nulla diceva sulla competenza (al contrario l'accertamento e la conseguente riscossione erano attribuiti espressamente al comune). La risoluzione ministeriale 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 che fa il Ministero appare discutibile (cfr. punto sub. 1.2), ma la competenza del comune può forse 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.

In base alle indicazioni ministeriali contenute nella predetta risoluzione:

- 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 (tipicamente a causa del fatto che il versamento in acconto 2012 è stato effettuato versando il 50% di quanto dovuto ad aliquota base, mentre le aliquote e le assimilazioni all'abitazione principale sono state deliberate entro il 30 ottobre), ma anche in questo caso si attendono istruzioni operative. Comunque non è attraverso il modello F24 che si può operare la compensazione, ma attraverso un'istanza del contribuente che spiega perché ha versato una certa somma con un certo codice e innesca la regolazione finanziaria tra Stato e comune;
- 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.

La risoluzione non si pronuncia, invece, sul caso in cui vi sia un versamento in eccesso al comune. Si deve ritenere, come per il caso opposto, che non è possibile effettuare una compensazione nel mod. F24, che è utilizzabile solo per compensare crediti di specifiche imposte erariali con l'IMU e non prevede la possibilità di indicare a credito il codice dell'IMU statale, né è possibile chiedere la correzione del modello. Resta da chiarire se è possibile procedere come illustrato attraverso apposita istanza.

A partire dal 2013 le modifiche legislative, che sembrano aver accentuato il carattere di mera compartecipazione della quota erariale e hanno soppresso (in quest'ottica coerentemente) il richiamo delle norme di applicazione dell'IMU comunale, sembrano confermare che l'attività di rimborso debba gravare integralmente sul Comune (ma potrebbero essere interpretate anche nel senso opposto: in mancanza di uno specifico richiamo non è possibile addossare al comune l'attività di accertamento, rimborso ecc. della quota statale). Si resta in attesa dei necessari chiarimenti, soprattutto 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

Dopo la soppressione del comma 11, art. 13, D.L. 201/2011,<sup>42</sup> è rimasto il comma 7 dell'art. 9, D.Lgs. 23/2011, a disciplinare accertamento, sanzioni ed interessi nell'IMU, mediante un richiamo alla normativa ICI. Esso stabilisce infatti che «*Per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli articoli 10, comma 6, 11, commi 3, 4 e 5, 12, 14 e 15 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 e l'articolo 1, commi da 161 a 170, della citata legge n. 296 del 2006*».

Esaminiamo dunque brevemente alcuni profili di interesse.

### 10.1 Le sanzioni: il caso di violazione degli adempimenti particolari richiesti dal comune per beneficiare di agevolazioni.

Il sistema sanzionatorio dell'ICI è stato traslato interamente nell'Imposta Municipale Propria, mediante il richiamo dell'art. 14, D.Lgs. 504/1992 (contenuto nell'art. 9, comma 7, D.Lgs. 23/2011) e delle norme già citate della L. 296/2006, cui deve aggiungersi, per la sua portata generale, l'art. 13, D.Lgs. 471/1997, riguardo alla sanzione per l'omesso, parziale o tardivo versamento del tributo. Naturalmente, risultano applicabili alla nuova imposta, anche in mancanza di un espresso richiamo legislativo, i principi di cui al D.Lgs. 472/1997, che «*stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*» (art. 1).

Si tratta di principi la cui applicazione nell'ambito dei tributi locali è ormai sperimentata e che non possono essere approfonditi in questa relazione. Merita invece attenzione una particolare specie di violazioni che potrebbe configurarsi in materia di IMU nei casi in cui il contribuente non adempia agli specifici obblighi dichiarativi o di comunicazione o trasmissione di documenti previsti nel regolamento comunale per beneficiare di una riduzione che l'ente, avendone facoltà, ha ritenuto di prevedere. Se dunque il comune ha subordinato il riconoscimento dell'agevolazione a uno specifico adempimento dichiarativo, ci si deve interrogare quale sia la sanzione irrogabile in caso di violazione di un tale obbligo. Infatti, l'art. 14 del D.Lgs. 504/1992, applicabile anche all'IMU, colpisce solamente la omessa presentazione della dichiarazione, cioè dell'obbligo previsto dalla specifica norma di legge (comma 12-ter, art. 13, D.L. 201/2011). Secondo alcuni, una possibile soluzione potrebbe essere quella di ritenere applicabile la sanzione genericamente prevista dall'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*». A parere di chi scrive, però, 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).

Con riguardo a tali casistiche andrebbe però piuttosto approfondita la possibilità che il regolamento comunale elevi un obbligo di comunicazione a condizione essenziale per l'ottenimento dell'agevolazione. Parrebbe infatti più rispondente a corretti criteri impositivi, consentire comunque la prova della spettanza del beneficio anche in un momento successivo, sanzionando la mancata o intempestiva comunicazione solo sotto il profilo formale.

### 10.2 Gli interessi

In virtù del predetto richiamo, trova applicazione nell'IMU il comma 165, art. 1, L. 296/2006, secondo il quale «*La misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore,*

---

<sup>42</sup> per effetto del già citato art.1, comma 380, let. h), L. 228/2012

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.

E' principio generale dell'ordinamento tributario, ai sensi del comma 3, art. 2, D.Lgs. 472/1997, che «*La somma irrogata a titolo di sanzioni non produce interessi*» e ciò vale tanto nella fase di accertamento che in quella di riscossione coattiva. Nell'ambito della normativa esattoriale, però, si è reso necessario esplicitare tale principio nell'art. 30, comma 1, del D.P.R. 602/1973, che disciplina l'applicazione degli interessi moratori. Infatti, il testo attuale, esso 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,...*». L'inciso che esclude dalla mora le sanzioni e gli interessi già iscritti si deve all'art. 7, comma 2-sexies D.L. n. 70/2011, convertito dalla L. n. 106/2011, e si applica, secondo il comma 2-septies dello stesso art. 7 ai ruoli consegnati a decorrere dal 13 luglio 2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto). Prima della modifica, il generico riferimento alle «*somme iscritte a ruolo*» aveva indotto a un'interpretazione favorevole all'applicazione di interessi moratori sull'intero carico, generando un consistente contenzioso sul punto (anche per i profili anatocistici di tale calcolo). La riconosciuta portata generale del principio di improduttività di interessi da parte delle sanzioni, dovrebbe implicare la sua applicazione anche nella fase coattiva della riscossione, a prescindere dagli strumenti a tal fine utilizzati, e dunque anche nel caso essa si attui attraverso la procedura ingiuntiva.

## 11. Gli strumenti deflattivi del contenzioso

Nell'ambito dell'IMU trovano applicazione gli stessi istituti deflattivi del contenzioso utilizzabili ai fini dell'ICI.

Come noto, si tratta di un insieme di strumenti giuridici che il legislatore ha previsto per favorire l'emersione di comportamenti evasivi o elusivi degli obblighi tributari, nonché per scongiurare l'instaurazione di eventuali controversie oppure, qualora queste siano già in atto, per consentirne una risoluzione incruenta (cioè con l'accordo delle parti). Al primo ambito appartiene il ravvedimento operoso, al secondo l'accertamento con adesione, l'adesione all'accertamento e la definizione agevolata delle sanzioni tributarie, mentre l'ultima ipotesi è rappresentata dalla conciliazione giudiziale.

Sono detti anche "istituti premiali", perché prevedono l'applicazione di una sanzione ridotta ad una frazione del minimo edittale o dell'importo irrogato e, nel caso di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, anche ad una riduzione della base imponibile accertata.

Il passaggio all'IMU non ha quindi innovato particolarmente la disciplina delle forme di definizione agevolata.

### 11.1 Il ravvedimento "lungo"

Merita invece un'attenzione particolare il *ravvedimento operoso*, per il fatto che, secondo l'art. 13, comma 12-ter, D.L. 201/2011, nel testo introdotto in sede di conversione del D.L. 16/2012, la dichiarazione non sembra più avere natura ricorrente annuale, bensì termine fisso, come si ricaverebbe dal fatto che essa deve avvenire «*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*». La conseguenza dovrebbe essere, per coloro che aderiscono a tale interpretazione, che nell'ipotesi di cui alla let. b), comma 1, art. 13, D.Lgs. 472/97, il termine per operare il ravvedimento (cosiddetto "lungo") decorre dalla scadenza del termine per la

dichiarazione (anziché dal termine per la dichiarazione dell'anno in cui la violazione è stata commessa). Il punto è però 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 verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta*» e il carattere annuale dell'imposta. Tuttavia se ne hanno anche precedenti casii nell'ambito dei tributi locali (ad es. in materia di TARSU) e a ben vedere, ciò che ha fatto ritenere l'ICI come un'imposta con dichiarazione ricorrente è stato proprio il fatto che la dichiarazione iniziale estendesse i suoi effetti anche agli anni successivi, dando così ad intendere che, in mancanza di tale previsione normativa, la dichiarazione avrebbe dovuto essere ripetuta. Poiché l'espressione usata dal legislatore è analoga per l'IMU, se ne dovrebbero trarre le stesse conseguenze, senza lasciarsi ingannare dal fatto che il termine per la dichiarazione "iniziale" sia qui fissato in 90 giorni.

Peraltro, va notato che l'ulteriore modifica apportata dal D.L. 35/2013, che 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*» ha ulteriormente avvicinato, anche sul piano letterale, la disciplina IMU a quella ICI (pur rivelandosi ininfluenza al fine di determinare la natura puntuale o annuale della dichiarazione).

In definitiva, 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.

Dalla esposta ricostruzione della disciplina IMU consegue l'applicabilità dei principi elaborati dalla giurisprudenza ai fini dell'ICI, ad esempio in proposito di autonomia, anche sanzionatoria, dei diversi periodi impositivi. L'obbligo, posto dal quarto comma detto, a carico dei possessori di immobili soggetti ad ICI, di denunciare il possesso ovvero di dichiarare le variazioni degli immobili dichiarati incidenti sulla determinazione dell'imposta, non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore con riferimento all'"inizio" del possesso (e per gli immobili posseduti al primo gennaio 1993, con la scadenza del "termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992") ma permane finché la dichiarazione (o la denuncia) non sia presentata e determina, per ciascun anno di imposta, una autonoma violazione punibile ai sensi dell'art. 14, comma 1<sup>43</sup>.

## 11.2 La definizione autonoma della sanzione

Altro aspetto da sottolineare è la modifica apportata dal D.L. 201/2011 all'ipotesi di adesione all'accertamento, prevedendo che: «*Al comma 4 dell'articolo 14 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ai commi 3 degli articoli 23, 53 e 76 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 e al comma 31 dell'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, le parole "ad un quarto" sono sostituite dalle seguenti "alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472"*» (art. 13, comma 13, terzo periodo, D.L. 201/11).

In tal modo la misura premiale prevista per l'adesione all'intero accertamento è stata allineata con quella prevista negli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 472/97 per la definizione della sola sanzione.

Non interessa l'Imposta Municipale Propria la questione se la modifica della misura definitoria (in senso peggiorativo per i contribuenti) sia efficace per gli atti notificati dopo l'entrata in vigore del D.L. 201/2011 o solo per le violazioni commesse dopo tale data (anche se sembra comunque preferibile la seconda soluzione, in ossequio ai principi generali della riforma del sistema sanzionatorio di cui al D.Lgs. 472/1997). Infatti, va da sé che nessuna violazione del

---

<sup>43</sup> «L'obbligo a carico dei possessori di immobili soggetti ad ICI, di denunciare il possesso ovvero di dichiarare le variazioni degli immobili dichiarati incidenti sulla determinazione dell'imposta, non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore con riferimento all'"inizio" del possesso (e per gli immobili posseduti al primo gennaio 1993, con la scadenza del "termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992") ma permane finché la dichiarazione (o la denuncia) non sia presentata e determina, per ciascun anno di imposta, una autonoma violazione punibile ai sensi dell'art. 14, comma 1» (cfr. Cass. civ., sez. V 16.01.2009, n. 932; in termini anche sent. n. 8849, dep. 14.04.2010)

nuovo tributo può essere stata commessa anteriormente alla sua entrata in vigore (1° gennaio 2012) e che dunque la misura di “un terzo” per l’adesione sarà pacificamente applicabile.

Ci si chiede invece se il predetto allineamento delle misure definitorie debba indurre a ritenere superata la tesi di una autonoma definibilità delle sanzioni, soprattutto adesso che è divenuto obbligatorio irrogare quelle correlate al tributo contestualmente all’accertamento dello stesso<sup>44</sup>.

La risposta sembra però dover essere negativa, tenuto anche conto della giurisprudenza di legittimità in materia, che ha da tempo affermato il principio per cui le sanzioni hanno una sorta di “vita autonoma” rispetto all’accertamento, cui sono pur correlate, essendo passibili di autonoma definizione agevolata (indipendentemente dalla sorte dell’atto impositivo che ne costituisce presupposto). Tale principio, ribadito dalla Suprema Corte con la sentenza n. 14289 depositata il 19 giugno del 2009, e già affermato in precedenza con la sentenza n. 12978/2007, pur essendo stato pronunciato con riferimento alla disciplina delle imposte dirette e indirette anteriori alla riforma dei D.Lgs. 471, 472 e 473/1997, costituisce in qualche modo un anticipo della riforma stessa, stimolato anche dalla Corte Costituzionale che, con la sentenza n. 364/1987, si era già mossa su tale linea interpretativa e porta a concludere che, nell’attuale assetto normativo, la possibilità di definire le sanzioni al di fuori dell’accertamento risponde ad un principio generale dell’ordinamento, preesistente anche alla riforma di tipo “penalistico” operata nel 1997.

---

<sup>44</sup> cfr. il comma 1, art. 17, D.Lgs. 472/1997, come sostituito dal l’art. 23, comma 29, let b), del D.L. 98/2011