



associazione autonomie locali  
**lega**autonomie  
TOSCANA

# IMU

## Più equità e progressività

a cura di  
Cesare Cava  
Annalisa Antonini e Silvia Fossati

Con la raccolta completa di decreti, circolari  
e risoluzioni in materia di IMU





**In copertina Renato Guttuso: I Tetti 1961**



associazione autonomie locali  
**legautonomie**  
TOSCANA

# **IMU**

## **PIÙ EQUITÀ E PROGRESSIVITÀ**

a cura di  
**Cesare Cava**  
**Annalisa Antonini e Silvia Fossati**

Con la raccolta completa di decreti, circolari e risoluzioni  
in materia di IMU



# **IMU**

## **PIÙ EQUITÀ E PROGRESSIVITÀ**

### **INDICE**

<b>PREMESSA</b>	<b>7</b>
<b>CAPITOLO 1</b> LE INIQUITÀ DELLE RENDITE CATASTALI	<b>9</b>
<b>CAPITOLO 2</b> I RITARDI DELLA RIFORMA DEL CATASTO	<b>25</b>
<b>CAPITOLO 3</b> IL DISAGIO SOCIALE E IL PRINCIPIO DI EQUITÀ	<b>41</b>
<b>CAPITOLO 4</b> MENO STATO E PIU' AUTONOMIA LOCALE	<b>57</b>
<b>CAPITOLO 5</b> LA TASSA UNICA SUGLI IMMOBILI	<b>77</b>
<b>CAPITOLO 6</b> LE DISUGUAGLIANZE FISCALI	<b>89</b>
<b>CAPITOLO 7</b> IL PRINCIPIO DI PROGRESSIVITÀ	<b>101</b>
<b>CAPITOLO 8</b> CONCLUSIONI	<b>115</b>
<b>I DECRETI, LE CIRCOLARI, LE RISOLUZIONI MINISTERIALI, I PARERI DEL CONSIGLIO DI STATO, L'ANALISI DEL DIPARTIMENTO DELLE FINANZE IN MATERIA DI IMU FINO AL 12 FEBBRAIO 2013</b>	<b>123</b>



## PREMESSA DI CESARE CAVA

Negli ultimi dodici mesi il panorama dei tributi locali è profondamente mutato e le novità introdotte dagli articoli 13 e 14 del decreto legge 201/2011, convertito nella legge 214/2011, avranno effetti per molti anni.

L'imposta municipale propria e il nuovo tributo sui rifiuti e i servizi indivisibili hanno sostituito l'imposta comunale sugli immobili, la tassa sui rifiuti solidi urbani, in vigore da circa venti anni, e le più recenti tariffe di igiene ambientale uno e due.

Questa forte accelerazione normativa sul tema dei tributi propri delle autonomie locali, è parsa motivata più dalla situazione di estrema gravità dei conti pubblici statali che da una strategia di attuazione del federalismo fiscale.

Una scelta caratterizzata dalla necessità di ridurre ulteriormente i trasferimenti agli enti locali, imponendo loro un ruolo di esattore diretto e indiretto, con vantaggi spesso riferibili al bilancio statale.

Scelte talora paradossali, in cui il maggiore sacrificio fiscale richiesto ai cittadini, nel pagamento di nuovi tributi IMU e TARES, non produce alcuna reale maggiorazione delle entrate nei comuni, ma un solo vantaggio certo di natura centralistica.

Una situazione, quindi, di evidente conflittualità istituzionale, tra centralismo e federalismo, che genera perplessità e incertezza su decisioni contraddittorie caratterizzate da frenante disinteresse statale sul ruolo storico dei comuni e brusche accelerate prive di supporto tecnico e organizzativo.

In questa fase di federalismo "stop and go" le norme emanate dal governo risultano in palese contrasto con la necessità di rendere la fiscalità locale più semplice, più equa e più vicina al cittadino.

Per condividere e delineare il futuro del federalismo fiscale, è necessario guardare alla nostra Costituzione, faro indispensabile nei momenti di confusione istituzionale.

L'articolo 119 della Costituzione stabilisce che i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari, derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea.

L'articolo prosegue con il secondo comma stabilendo che i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni hanno risorse autonome.

La lettura di questi principi costituzionali consente di riportare chiarezza sul tema e sul ruolo degli enti locali, evitando di intervenire normativamente con leggi delega senza risorse oppure con fiscalità trasferita priva di potestà regolamentare.

Questo libro intende evidenziare l'enorme difficoltà a coltivare il principio di federalismo, con norme che soltanto apparentemente modificano tributi, definiti locali, ma che in realtà mantengono saldamente nelle mani dello Stato le principali leve di comando e di condizionamento gestionale.

Leve di comando che permangono centralistiche, con rigidità e iniquità che si trasferiscono nel rapporto tra amministratori locali e cittadini contribuenti.

Permane un convincimento di fondo nel governo centrale, probabilmente incentivato e sostenuto dalle strutture ministeriali, caratterizzato da una sfiducia generalizzata nei confronti degli amministratori locali e nel desiderio di non trasferire l'autonomia finanziaria.

Si procede a piccole dosi con radicali mutamenti di strategie, senza la capacità di percorrere una strada ineludibile di maggiore responsabilizzazione fiscale delle istituzioni territoriali, peraltro, in totale sintonia con la struttura tributaria dei principali Paesi dell'Unione Europea.

È quindi necessario che il legislatore abbia più coraggio e dia attuazione al diritto degli enti locali di stabilire e applicare tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e in particolare con il disposto dell'art. 53.

Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Questi sono gli obiettivi da raggiungere e la tassazione, anche locale, deve essere distribuita tra i cittadini con criteri di solidarietà riducendo le disuguaglianze sociali.

Questo è possibile soltanto consentendo ai sindaci di articolare i tributi di propria competenza, attraverso meccanismi di progressività, per chiedere un contributo maggiore a chi ha molto e agevolare o esentare chi è in posizione di debolezza.

In questo libro, abbiamo cercato di fornire alcuni modesti spunti di riflessione, per sollecitare il legislatore verso un'azione più decisa e convinta di riforma e di autonomia federalistica.

Le profonde diversità nella distribuzione della ricchezza immobiliare e la rigida tassazione attraverso l'attuale imposta municipale propria, rendono necessarie scelte serie e condivise che consentano ai comuni di porre in essere forme di progressività fiscale che colpiscano la vera ricchezza immobiliare accumulata, distinguendola dall'unica abitazione destinata all'utilizzo della famiglia.

L'avvio sperimentale dell'imposta municipale propria ha determinato forti conflittualità istituzionali e sociali, adesso è il momento di migliorarne i contenuti e di semplificarne la gestione.

Il governo ha il dovere di dare attuazione ai principi della nostra Costituzione e i sindaci, il diritto e il dovere di governarne le regole e i rapporti dei tributi di propria competenza.

È il momento che lo Stato esca definitivamente dalla gestione dell'IMU e del tributo RES, non soltanto nella forma, ma anche nella sostanza lasciando le leve di comando, cui rimane attaccato da oltre venti anni.

I sindaci sono pronti ad assumersi le responsabilità fiscali, ma il vero federalismo è quello scritto nella Costituzione e non quello stampato nel decreto "salva Italia".

Il passaggio dall'emergenza alla stabilità, dei tributi locali, transita da una serie di azioni riformiste, che il legislatore non può più rinviare.

Dal nostro privilegiato punto d'osservazione, dall'interno degli uffici tributi, abbiamo sintetizzato alcune riflessioni basate su esperienze dirette e dati oggettivi, che ci invitano a credere con sempre maggiore forza a un federalismo fiscale più equo e più progressivo.

L'auspicio è che i temi trattati possano favorire un dibattito tra coloro che, con maggiore competenza e rappresentatività degli autori, saranno chiamati ad assumere decisioni nell'interesse dei cittadini per un fisco locale solidale e sostenibile che riduca le disuguaglianze.

*Cesare Cava*

# CAPITOLO 1

L'imposta municipale propria, dopo l'avvio sperimentale del 2012 ha necessità, a parità di gettito, di essere resa più equa e progressiva, intervenendo nelle fasce di elusione e nelle sperequazioni normative del legislatore nazionale.

L'avvio dell'imposta municipale propria è stato certamente condizionato dalla situazione di difficoltà dei conti pubblici.

Il governo, peraltro, ha introdotto novità nella gestione dell'imposta molto pesanti e spesso incomprensibili per i cittadini e per gli stessi amministratori locali.

Rispetto al testo originario che aveva introdotto una programmata sostituzione dell'ICI con la nuova IMU, le regole principali sono state modificate in una notte, con l'approvazione del decreto legge n. 201 del 6 dicembre 2011.

Il decreto definito "salva Italia", convertito dalla legge n. 214 del 22 dicembre 2011, riporta nella sua stessa definizione il livello di gravità e d'urgenza in cui versava il nostro Paese, ma alcune scelte di tassare ogni immobile a prescindere dall'utilizzo, con valori molto più elevati, con aliquote superiori, con la compartecipazione al gettito da parte dello Stato, con novità nei codici di versamento, con scelte irrazionali e centralistiche su tematiche normalmente delegate all'autonoma regolamentazione degli enti locali, con incertezza sul gettito reale per i comuni e con l'insufficiente copertura finanziaria del fondo sperimentale di riequilibrio, hanno provocato un alto livello di confusione e di conflittualità.

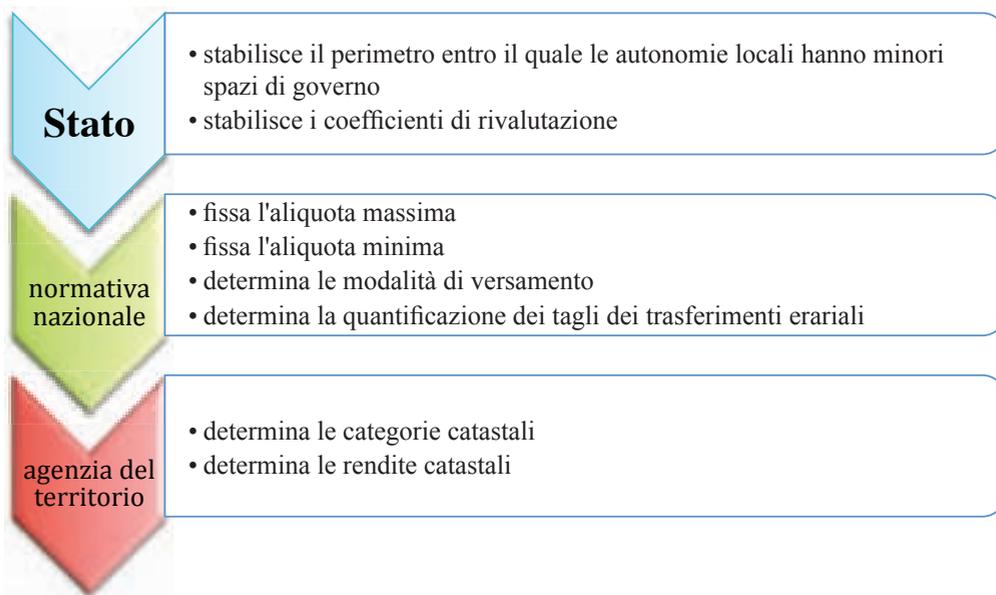
I tributi locali, generalmente, risultano comprensibili ai cittadini, trattandosi di valori mediamente modesti rispetto ai tributi erariali, regolamentati in base alle scelte assunte dal singolo consiglio comunale, tenendo conto delle specifiche realtà territoriali e delle risorse necessarie per garantire un equilibrato rapporto tra pressione fiscale locale e quantità e qualità dei servizi erogati.

Le difficoltà interpretative, che spesso non mancano, sono normalmente risolte utilizzando il buon senso dei responsabili degli uffici tributi, finalizzato a garantire il rispetto delle regole tributarie, ma riducendo al minimo potenziali e dispendiosi contenziosi tributari.

Il vantaggio della fiscalità locale, rispetto ai tributi erariali, risiede quindi nel fatto che il soggetto attivo dell'imposta e l'organo che ne stabilisce le regole sono molto più vicini al cittadino-contribuente, rispetto alla distanza che viene percepita nei confronti del ministero delle finanze.

Nel caso dell'IMU, il governo è riuscito a emanare l'avvio sperimentale di una imposta definita municipale, mantenendo in realtà tutte le principali leve di comando del tributo.

È la normativa nazionale infatti che stabilisce, attraverso l'agenzia del territorio, le rendite e le categorie catastali che determinano la base di calcolo dell'imposta; la stessa normativa nazionale fissa il limite minimo e massimo delle aliquote, così come determina le modalità di versamento e i tagli dei trasferimenti erariali in misura pari al maggiore gettito IMU rispetto all'ICI.



La sensazione, pertanto, che l'attuale struttura dell'imposta municipale propria non abbia le caratteristiche di un tributo locale ma che, al contrario, risenta di una forte presenza e ingerenza statale, diviene quasi certezza, con la difficoltà di spiegare ai cittadini che i comuni, a parità di aliquote base, non hanno maggiore gettito pure apparendo i gestori del tributo.

L'obiettivo di questo testo non è quello di definire le responsabilità e i livelli di fiscalità concorrente tra Stato ed enti locali o di evidenziare le debolezze tecniche e strutturali di un avvio sperimentale di una imposta non sufficientemente valutata in ogni suo aspetto.

Il modesto contributo che questo testo vuole portare alla discussione sul tema della fiscalità locale e in particolare sulla gestione dell'IMU, prende atto del fatto che è necessario passare dall'estrema urgenza dell'avvio sperimentale statale, a una fase di razionalizzazione e di autonomia locale del tributo, rimarcando che si tratta di una imposta municipale.

Il passaggio dall'avvio dettato da condizioni straordinarie alla corretta gestione ordinaria non può non tenere conto delle molteplici anomalie e iniquità, che si sono manifestate nel corso del primo anno di vita dell'IMU e che in parte erano già presenti nella precedente imposta comunale sugli immobili.

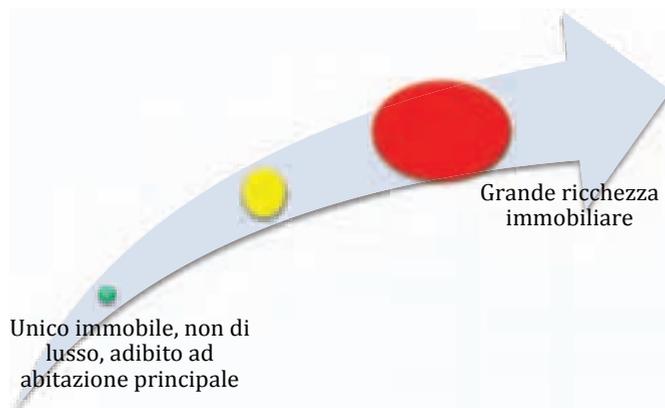
L'IMU è infatti la principale imposta patrimoniale presente nel panorama tributario nazionale; la sua gestione è delegata agli enti locali, così come avviene in molti paesi europei e il gettito è indispensabile per garantire le funzioni istituzionali delle amministrazioni locali.

Gli enti locali saranno chiamati nei prossimi mesi a definire i propri regolamenti IMU, chiarendo aliquote, detrazioni, agevolazioni, riduzioni, assimilazioni, ma tutto questo rischia di essere insufficiente se il legislatore nazionale non pone al centro dell'attenzione una riforma della fiscalità immobiliare che si ponga come obiettivo: equità e progressività.

Ricordiamo che l'avvio dell'IMU è in fase sperimentale e l'applicazione a regime dell'imposta è fissata al 2015; esistono quindi adesso le condizioni per migliorare l'impostazione del tributo, analizzando le criticità e individuando soluzioni chiare, semplici e comprensibili, che consentano di arrivare al 2015 con una tassazione locale più equa e più equilibrata.

Una tassazione che colpisca più pesantemente la grande ricchezza immobiliare diversificandola dall'unica abitazione posseduta, che sia più allineata al principio costituzionale dell'articolo 53 che stabilisce che il sistema tributario è informato a criteri di progressività, che sappia chiedere di più a chi ha tanto, sappia chiedere il giusto a chi ha meno e sappia operare con equità nei confronti di chi ha poco.

### **Modalità di tassazione progressiva più allineata al principio costituzionale dell'articolo 53**



In questa ottica, il primo tema da affrontare a livello nazionale riguarda le iniquità delle rendite catastali su cui è calcolata l'IMU; è infatti inutile disquisire su una modesta differenziazione dell'aliquota applicata, quando il valore della base imponibile è molto diversificato e spesso disequilibrato.

L'aliquota IMU stabilita dal singolo ente locale costituisce infatti uno dei parametri; il più importante, peraltro, ai fini della somma da versare corrisponde al valore patrimoniale dell'immobile, riferito alla stima attribuita dall'agenzia del territorio, attraverso l'attribuzione della categoria e della rendita catastale.

La base imponibile ai fini IMU dei fabbricati è infatti determinata dalla rendita iscritta in catasto al 1° gennaio dell'anno d'imposizione e i comuni non possono che prendere atto delle rendite presenti presso l'agenzia del territorio, non disponendo di alcuna reale capacità d'intervento anche di fronte a palesi disequilibri nell'attribuzione del valore dei fabbricati.

È quindi evidente che la base imponibile su cui è calcolata l'imposta municipale propria, così come in precedenza avveniva per l'ICI, è determinata dall'agenzia del territorio e non dagli enti locali, con evidenti anomalie e incongruenze causate da un catasto che è nato vecchio e continua a rappresentare una fotografia del patrimonio immobiliare italiano distante dalla realtà sia nel valore, sia nei criteri di valutazione.

Un catasto le cui linee generali furono addirittura tracciate negli anni quaranta e il cui debutto si è realizzato negli anni sessanta, con l'unica parziale e modesta revisione intervenuta negli anni novanta.

Un catasto, quindi, che continua a dettare i valori su cui è calcolata l'intera tassazione immobiliare, non raccogliendo le profonde modifiche intervenute nei territori e nelle città, con scelte urbanistiche e edilizie che hanno profondamente accresciuto il numero degli immobili, modificando in modo significativo i valori dei beni e la conseguente tassabilità.

I valori catastali su cui è calcolata l'IMU sono profondamente distanti dalla realtà e si riferiscono talvolta a valori medi privi di equità e con profonde disuguaglianze tra tipologie d'immobili di lusso dei centri storici delle grandi città e abitazioni periferiche, tra vecchi periodi di costruzione e ristrutturazioni non aggiornate, tra zone censuarie cittadine troppo vaste e non distinte e zone con valori immobiliari diversi, tra numero di vani e effettiva superficie del fabbricato, tra categorie obsolete e classi catastali insufficienti.

La riforma del catasto è una priorità condivisa da tutti coloro che operano nel settore, dalla stessa agenzia del territorio e dagli organi istituzionali. Non si comprende, quindi, il ritardo con cui questa tematica viene costantemente rinviata nel tempo.

I ritardi della riforma del catasto e le reali esigenze di un progetto di equità saranno meglio trattati nel prossimo capitolo, ma in questa fase è opportuno prendere visione dello stato delle cose e soprattutto capire quanti e quali sono i fabbricati che risultano iscritti all'agenzia del territorio e i rispettivi valori medi.

I dati rilevabili dall'agenzia del territorio, secondo pubblicazioni attinenti il tema del patrimonio immobiliare italiano a uso abitativo, esclusa quindi la categoria A/10 relativa agli uffici e studi privati, evidenziano la seguente situazione:

<b>categoria catastale</b>	<b>tipologia immobili</b>	<b>numero immobili</b>
A/1	abitazioni signorili	36.291
A/2	abitazioni civili	11.330.912
A/3	abitazioni economiche	11.821.498
A/4	abitazioni popolari	5.665.910
A/5	abitazioni ultrapopolari	1.068.257
A/6	abitazioni rurali	808.526
A/7	villini	2.118.819
A/8	ville	34.628
A/9	castelli e palazzi artistici e storici	2.463
A/11	abitazioni tipiche dei luoghi	18.061
<b>Totale</b>		<b>32.905.365</b>

La totalità degli immobili ad uso abitativo è pari a poco meno di 33 milioni di fabbricati, ma la ripartizione secondo le categorie catastali attribuite dall'agenzia del territorio evidenzia alcuni dati anomali.

Proviamo adesso a riscrivere gli stessi dati suddividendoli in tre categorie:

- 1) gli immobili ritenuti di lusso che, rientrando nelle categorie A/1, A/8 e A/9, erano stati esclusi dall'esenzione ICI sull'abitazione principale;
- 2) gli immobili ordinari, rientranti nelle categorie A/2, A/3, A/4, A/7, dalle abitazioni civili alle abitazioni in villini;
- 3) gli immobili di modesto valore catastale, rientranti nelle categorie A/5 e A/6, abitazioni ultrapopolari e abitazioni rurali di campagna.

#### **Immobili ritenuti di lusso**

A/1	abitazioni signorili	36.291
A/8	ville	34.628
A/9	castelli e palazzi artistici e storici	2.463
<b>Totale</b>		<b>73.382</b>

Questi dati devono essere posti in corrispondenza con il numero dei comuni italiani che, al 31 dicembre 2012, risulta pari a 8.092 municipi.

Questo significa che, secondo i dati catastali, in Italia vi è una media di nove immobili di lusso per comune, tenendo conto sia dei comuni piccolissimi che delle grandi città.

Addirittura le sole ville presenti in ogni comune sarebbero non più di quattro: un dato che provoca stupore e incredulità, pensando ad alcune zone di prestigio del nostro Paese, ma anche a ciò che vediamo nella vita quotidiana passeggiando nei nostri comuni.

Dall'analisi del dato dei palazzi storici e artistici presenti in Italia, classificati nella categoria A/9, che sarebbero appena 2.463, viene il dubbio che alcuni centri storici delle più importanti vie commerciali dei principali comuni italiani, pure avendo valori al metro quadrato tra i 5.000 e i 10.000 euro, non siano considerati di lusso.

La sensazione è che ci sia molto da lavorare sulla corretta classificazione catastale degli immobili, in base alla collocazione in zone commerciali di alto livello economico, al prestigio del fabbricato, alle ristrutturazioni intervenute e alle rifiniture di lusso apportate.

Una errata categoria catastale produce infatti una diversa tassazione immobiliare, favorendo chi ha un fabbricato di lusso accatastato in categoria inferiore e colpendo indirettamente coloro che hanno il proprio fabbricato regolarmente accatastato.

Lo stesso direttore dell'agenzia del territorio in una recente audizione del 13 settembre 2012 ha correttamente riferito alla VI commissione finanze della Camera dei Deputati:

*“Le rendite attualmente attribuite sulla base del vigente modello di classamento fanno rilevare una diffusa iniquità, essenzialmente riconducibile:*

- *all'inadeguatezza delle attuali categorie;*
- *alla presenza di zone censuarie eccessivamente ampie e ad un periodo di riferimento di oltre venti anni fa;*
- *alla persistenza di classamenti effettuati in fase di impianto del sistema catastale.”*

Questi giudizi assumono una grande rilevanza, perché espressi da chi gestisce l'attuale sistema catastale. Sarà quindi opportuno ritornare più avanti sull'argomento, per approfondire e ampliare il contenuto dell'audizione.

Tornando, per il momento, all'analisi dei numeri si rileva che la platea più vasta degli accatastamenti è riconducibile ai fabbricati definiti ordinari, inseriti nelle categorie maggiormente utilizzate:

A/2	abitazioni civili	11.330.912
A/3	abitazioni economiche	11.821.498
A/4	abitazioni popolari	5.665.910
A/7	villini	2.118.819
<b>Totale</b>		<b>30.937.139</b>

I fabbricati rientranti in questa fattispecie rappresentano oltre l'85% delle abitazioni presenti in Italia e pertanto è su queste unità immobiliari che si basa larga parte del gettito IMU.

È utile rilevare come tra il numero delle abitazioni economiche e quelle civili, vi sia uno scarto abbastanza contenuto, con una riduzione del 4,15% dalla categoria A/3 alla categoria A/2, mentre tra la categoria A/2 e la categoria A/1, relativa alle abitazioni signorili, la riduzione sia del 99,67%.

Evidentemente le caratteristiche per essere considerati appartamenti signorili, devono essere così stringenti da tendere all'appiattimento del valore sulla categoria catastale inferiore.

La media delle rendite catastali derivante da tale impostazione non può che sfavorire le fasce sociali più deboli, creando e moltiplicando iniquità nella tassazione e nella valutazione della ricchezza patrimoniale.

Il rischio è che la tassazione immobiliare si comprima verso la fascia intermedia delle rendite catastali di categoria A/2, A/3 e A/4, non avendo il legislatore la forza e le risorse per intervenire con maggiore equità nella distribuzione dei valori patrimoniali.

Gli immobili di molti centri storici delle principali città italiane hanno valori al metro quadrato irraggiungibili per il cittadino medio, ma talvolta sono classificati come categoria A/4 abitazione popolare, pure avendo perso qualunque concreto requisito di casa popolare.

Peraltro, l'iniquità delle rendite catastali non si rileva soltanto tra categoria e categoria, ma anche all'interno della stessa tipologia d'immobili, tra zone centrali di prestigio con fabbricati accatastati negli anni cinquanta e zone periferiche con appartamenti costruiti recentemente.

Lo stesso fabbricato accatastato nelle vie principali del centro era considerato popolare al momento dell'accatastamento, mentre quello realizzato in periferia e accatastato adesso viene normalmente collocato in categoria A/2, con una rendita molto superiore.

Questa iniquità, apparentemente soltanto formale, produce un ingiusto trasferimento della pressione fiscale sulle fasce sociali più deboli che, non avendo risorse per acquista-

re la propria abitazione nel centro storico, sono costrette ad acquistare in periferia ad un prezzo al metro quadrato più basso, ma con una tassazione incomprensibilmente superiore.

Queste anomalie sono evidenti anche nella fascia delle categorie A/5 e A/6, che in alcuni territori non sono più attribuite da parte dell'agenzia del territorio, essendo le stesse ormai obsolete o in contrasto con i principi minimi di abitabilità delle unità immobiliari.

Trattasi di abitazioni ultrapopolari, che avevano una loro logica negli anni sessanta e nel dopoguerra, ma che difficilmente trovano risponenza con le attuali normative.

Un esempio può rendere meglio l'idea di quanto sia anacronistica la categoria A/5: sono infatti classificabili in questa categoria gli appartamenti con servizi igienici esterni all'abitazione; è quindi evidente che difficilmente tutti gli attuali immobili iscritti in categoria A/5 continuano a non essere dotati di servizi igienici.

Il punto è che, mantenendo questa categoria, i relativi immobili hanno una rendita così bassa, che la detrazione per abitazione principale supera l'imposta dovuta, attribuendo esenzioni anche a coloro che hanno comprato immobili ultrapopolari nel centro storico e che, con ristrutturazioni di lusso, ne hanno profondamente modificato il valore commerciale ma non fiscale.

A/5	abitazioni ultrapopolari	1.068.257
A/6	abitazioni rurali	808.526
<b>Totale</b>		<b>1.876.783</b>

Analoga perplessità generano le oltre 800.000 abitazioni iscritte come immobili rurali: stiamo parlando di abitazioni e non di annessi agricoli o di beni strumentali all'attività dei coltivatori diretti.

Il legislatore tende a tutelare le abitazioni rurali utilizzate dal coltivatore diretto o utilizzate per il personale dell'azienda agricola, ma vi sono case di campagna che da tempo hanno cessato di essere utilizzate per fini agricoli e sono diventate splendide ville ad utilizzo personale di benestanti italiani e stranieri.

Il mantenimento nella categoria inerente le abitazioni rurali non è soltanto offensiva nei confronti dei veri agricoltori, ma genera una potenziale elusione fiscale che danneggia tutti coloro che si trovano nella fascia media, con l'abitazione accatastata nella categoria corretta.

Talvolta si raggiunge il massimo dell'assurdo, con abitazioni rurali di categoria A/6 che, per caratteristiche, dovrebbero essere in campagna ma che, al contrario, risultano nel contesto urbano del comune, perché magari registrate molti anni prima dello sviluppo urbanistico del territorio.

Il tema della iniquità delle rendite catastali è uno degli argomenti principali su cui intervenire, per raggiungere un criterio di tassazione patrimoniale che colpisca il patrimonio immobiliare con criteri di equilibrio.

Non è compito dei sindaci italiani intervenire su un tema strategico di questa rilevanza e la semplice differenziazione delle aliquote IMU, finalizzate a porre in essere una corretta ed equilibrata tassazione, seppure motivata da buon senso e ricerca di condivisione, non può superare le carenze iniziali.

È condiviso il desiderio di equità; il legislatore deve quindi essere il volano della riforma, ascoltando le critiche che arrivano da più parti all'attuale gestione catastale e alla consapevolezza che il catasto è nato vecchio e ormai è assolutamente distante dalla realtà.

Le osservazioni non arrivano soltanto dagli esperti o dalle autonomie locali; è lo stesso direttore dell'agenzia del territorio che, nell'audizione sopra richiamata, alla VI commissione alla Camera dei Deputati, ha analizzato con serietà il quadro di riferimento.

È utile ritornare sull'audizione e approfondire testualmente alcuni passaggi particolari della relazione:

### **“IL MODELLO VIGENTE**

*È opportuno, a questo punto, descrivere, in sintesi, l'attuale modello di determinazione delle rendite catastali degli immobili urbani.*

*Il patrimonio immobiliare urbano, produttivo di reddito, è articolato in categorie catastali (di norma, rappresentative della destinazione d'uso) organizzate in cinque gruppi.*

*I primi tre gruppi - A, B e C - comprendono le abitazioni, gli uffici, i negozi etc. e sono considerati ordinari in quanto costituiti da unità immobiliari, numerose, diffuse territorialmente e relativamente comparabili.*

*Gli altri due gruppi - D ed E - sono invece considerati speciali o particolari, in quanto le unità in esse censite presentano caratteristiche e peculiarità che li portano ad essere unici o, comunque, tali da richiedere una radicale trasformazione ai fini di una utilizzazione diversa.*

*La distinzione tra gruppi con caratteristiche ordinarie e speciali o particolari è importante in quanto connessa alla diversa metodologia di determinazione della rendita catastale.*

*Nel caso degli immobili speciali e particolari, la rendita deriva da un processo di stima diretto, condotto per ogni unità immobiliare.*

*Sostanzialmente, dato un bene e un periodo censuario a cui deve essere riferita la stima (attualmente è il biennio 1988/89), la rendita catastale è calcolata applicando i metodi dell'estimo classico; più in particolare, il metodo diretto, basato sulla comparazione di immobili con caratteristiche analoghe, o indiretto, basato, ad esempio, sull'applicazione di un opportuno saggio di redditività al valore patrimoniale del bene.*

*Nel caso degli immobili ordinari, invece, il processo di determinazione della rendita catastale passa, anzitutto, per la scomposizione in categorie dei singoli gruppi.*

*Il gruppo A, per esempio, è suddiviso in undici categorie tipologiche, essenzialmente residenziali (signorili, civili, economiche, popolari, etc.) e ricomprende, alla categoria A/10, anche gli uffici privati.*

*In ciascun comune, eventualmente suddiviso in più zone censuarie (a titolo esemplificativo, Roma è articolata in 7 zone, Milano in 3, Palermo in 5, Bari e Torino in 4) per ogni categoria catastale sono stabilite diverse classi di redditività, per ciascuna delle quali è stata individuata, in fase di impianto, una così detta unità tipo.*

*Per ciascuna unità tipo, sulla base di analisi economiche, viene determinata una specifica tariffa d'estimo, che rappresenta la rendita catastale unitaria per unità di consistenza (ad esempio, vani, metri cubi o metri quadrati, in relazione ai gruppi di categorie cui apparten-*

gono le specifiche unità immobiliari). Si perviene, così, al quadro tariffario di riferimento, rispetto ad un determinato periodo censuario (anche in questo caso, si è fermi al 1988-89).

*Effettuare un classamento significa attribuire ad una unità immobiliare una determinata categoria, in base alla destinazione d'uso e alla tipologia edilizia, e una specifica classe.*

*Tale processo di classamento avviene per comparazione, valutando la similitudine in termini di caratteristiche tra l'unità da classare e le unità di riferimento per ciascun classe in cui è suddivisa una specifica categoria.*

*Individuate la categoria e la classe di pertinenza della singola unità immobiliare, si perviene alla determinazione della rendita catastale da attribuire, moltiplicando la corrispondente tariffa d'estimo di tale classe per la consistenza dell'unità stessa.*

*La rendita catastale, come noto, viene poi utilizzata per la determinazione della base imponibile dei tributi erariali e locali sui cespiti immobiliari.*

*Occorre precisare che la banca dati catastale viene aggiornata, su iniziativa di parte, dai soggetti titolari di diritti reali sugli immobili mediante la presentazione, per il tramite di professionisti abilitati, di specifici atti di aggiornamento che contengono una proposta di classamento, determinata in base alle modalità sopra descritte.*

*L'Agenzia può confermare o modificare il classamento proposto.”*

L'analisi illustrata è molto dettagliata e consente di comprendere alcuni passaggi fondamentali sull'attuale modello di accatastamento dei fabbricati, previsti da normative e da un impianto del sistema catastale ormai superato e incapace di cogliere le differenze di valore tra zone limitrofe, seppure presenti nella stessa zona censuaria.

Pensiamo infatti a una città come Milano che risulta divisa in sole tre zone censuarie, quando i valori commerciali degli appartamenti suddividono la città in non meno di venti zone diverse, con differenze spesso significative tra le vie principali e le vie secondarie anche dello stesso quartiere.

Tralasciando però le zone censuarie, il dato che maggiormente emerge nell'attuale modello operativo è che la stima del bene immobile accatastabile nel 2013 sarebbe riferita, secondo il legislatore, al biennio 1988-89, ovvero a circa venticinque anni fa.

In questi venticinque anni le città sono cambiate, le zone urbanizzate hanno modificato l'assetto e lo sviluppo delle realtà locali, l'utilizzo del territorio ha modificato anche i valori patrimoniali degli immobili; sono cresciute nuove aree limitrofe ai centri cittadini e soprattutto i valori degli immobili sono cresciuti enormemente, anche grazie al passaggio dalla moneta nazionale all'euro.

Quei criteri utilizzati come parametro di riferimento per l'attribuzione delle rendite catastali sono evidentemente insufficienti a garantire equità e corretta comparazione fiscale tra unità immobiliari iscritte in periodi diversi.

La scelta di aggiornare, ai fini fiscali, quelle rendite catastali con l'aumento del 5% ai fini ICI e dal 2012 del 60% ai fini IMU, non ha certamente risolto il problema, ma, come vedremo più avanti, ha soltanto accentuato i livelli di iniquità, accrescendo ulteriormente la divaricazione fiscale.

La relazione del direttore dell'agenzia del territorio, dopo avere confermato la diffusa

iniquità delle rendite catastali, attualmente attribuite col vigente modello di classamento, come sopra richiamato, prosegue affrontando nel dettaglio il tema:

### **“LE INIQUITÀ DELLE ATTUALI RENDITE CATASTALI**

*In primo luogo, si rileva che, di fatto, non sono state mai realizzate effettive revisioni generali delle zone censuarie e dei classamenti, atte a recepire nel sistema le nuove configurazioni delle città prodotte dalle dinamiche urbanistiche e di mercato, e ad aggiornare, di conseguenza, le scale di merito delle diverse tipologie presenti in ciascuna zona.*

*In pratica, l'unica revisione generale del 1990 - effettuata, come detto, nel rispetto della normativa vigente e riferita alle sole tariffe d'estimo - si è dimostrata inadeguata a rispondere alle mutate caratteristiche del territorio.*

*Infatti, non è mai stato aggiornato il quadro generale delle categorie catastali, al fine di integrare i nuovi segmenti tipologici proposti dal mercato, sicché in talune categorie sussiste un coacervo di immobili aventi usi e funzioni assai diversificati.*

*In definitiva, non è mai stata attuata una revisione generale del classamento, per aggiornare e perequare i redditi delle singole unità immobiliari e, di conseguenza si è prodotto, nel tempo, un progressivo scollamento tra la realtà dei valori del mercato immobiliare e i valori catastali.*

*Inoltre, la necessità di assicurare una coerenza tra i classamenti delle nuove unità censite o variate e quelli delle unità già presenti nel medesimo ambito territoriale ha indotto un effetto generalizzato di compressione sul classamento prevalente nel territorio circostante.*

*Nonostante alcuni interventi normativi – su cui mi soffermerò più diffusamente nel prosieguo – il tempo trascorso ha ulteriormente aggravato la situazione.*

*A tal fine, è sufficiente rilevare che, nel decennio 1997-2007, si è assistito ad un importante ciclo espansivo del mercato immobiliare, che ha prodotto non solo un aumento generalizzato dei prezzi e quindi dei valori degli immobili, ma anche di quello dei canoni di locazione (redditi effettivi).*

*Conseguentemente, sono aumentati, con evidenti riflessi distorsivi, i differenziali di valori tra le diverse zone di una città e tra Comuni di una stessa provincia, in quanto l'incremento non è certamente avvenuto in modo omogeneo tra i diversi territori.*

*Come detto, le attuali rendite catastali degli immobili censiti in catasto sono fortemente disallineate rispetto ai corrispettivi valori di mercato.*

*A titolo esemplificativo, si possono citare alcuni dati riportati nel volume «Gli immobili in Italia 2011» redatto a cura dell'Agencia e del Dipartimento delle Finanze:*

- *per le abitazioni il valore corrente di mercato è pari, in media, a 3,73 volte la base imponibile a fini ICI calcolata sul totale delle abitazioni di proprietà delle persone fisiche;*
- *la distanza del valore di mercato da quello catastale tende ad essere tanto maggiore quanto maggiore è il valore della ricchezza posseduta;*
- *i canoni di locazione sono mediamente superiori di 6,46 volte le rendite catastali.*

*L'insieme delle distorsioni ha effetti sul livello di equità della tassazione.*

*Con l'introduzione dell'IMU e la rivalutazione dei coefficienti che consentono il passaggio dalle rendite catastali (rimaste invariate) ai valori imponibili patrimoniali degli immobili, si è ridotta ovviamente la distanza tra questi ultimi e i corrispondenti valori di mercato; d'altra parte, è aumentata l'inequità.*

*A completare il quadro, si deve aggiungere che lo strumento selettivo per l'accesso alle prestazioni di welfare è l'«Indicatore della Situazione Economica Equivalente» (il c.d. ISEE), che viene determinato tenendo conto anche del patrimonio immobiliare valutato su «base catastale».*

*Una valutazione catastale iniqua degli immobili trasferisce, dunque, i suoi effetti anche sull'accesso alle prestazioni di welfare.”*

La relazione è molto chiara ed esprime con assoluta certezza un concetto incontrovertibile rispetto all'inequità delle rendite.

L'introduzione dell'IMU doveva prevedere, in primo luogo, la modifica delle attuali categorie e rendite catastali per garantire equità tra valori immobiliari profondamente diversi e una doverosa proporzione tra tassazione e patrimonio .

In realtà il legislatore ha soltanto pensato ad accrescere il gettito incrementando nel caso delle abitazioni il coefficiente moltiplicatore della rendita, rivalutata del 5%, da 100 a 160.

Questa scelta semplicistica, finalizzata soltanto a ridurre la distanza tra il valore catastale imponibile ai fini IMU e il valore reale di mercato, ha accentuato le diseguaglianze fiscali ampliando ulteriormente l'inequità.

Cerchiamo di capire con alcuni esempi pratici l'effetto dirompente di questa iniquità.

Prendiamo come ipotesi due unità immobiliari di cinque vani con superficie di circa 90 metri quadrati, collocate l'una nel centro storico della città di Pisa e l'altra nella prima periferia dello stesso comune.

L'appartamento ristrutturato, in pieno centro storico, ha un valore commerciale di circa 360.000,00 euro, con categoria catastale A/4 e rendita di 490,76 euro.

L'abitazione, con identica superficie, ma in zona di prima periferia, ha un valore commerciale di circa 240.000,00 euro, con categoria catastale A/2 e rendita di 1.423,49 euro.

Le due unità immobiliari, diverse da abitazioni principali, nel 2011 avevano una tassazione ICI ad aliquota ordinaria del 7 per mille, che colpiva più pesantemente l'abitazione periferica con categoria e rendita catastale superiori.

Vediamo il calcolo dell'imposta versata dai due proprietari

### **CALCOLO ICI:**

#### **a) abitazione nel centro storico:**

Valore commerciale € . 360.000,00:

Rendita catastale € . 490,76 x 1,05 x 100 x 7/1000 = **€ . 361,00 ICI DOVUTA**

**b) abitazione nella prima periferia:**

Valore commerciale € 240.000,00:

Rendita catastale € 1.423,49 x 1,05 x 100 x 7/1000 = € **1.046,00 ICI DOVUTA**

L'iniquità è palese e la responsabilità non è certamente attribuibile all'amministrazione comunale.

Il proprietario A, con immobile del valore di € 360.000,00, ha pagato € 361,00 a titolo di imposta comunale sugli immobili per l'anno 2011.

Il proprietario B, con immobile del valore di € 240.000,00, per lo stesso anno e per la stessa imposta ICI ha invece versato € 1.046,00.

Patrimonio reale	Valore catastale ICI	ICI versata
€ 360.000,00 A/4	€ 51.529,80	€ 361,00
€ 240.000,00 A/2	€ 149.466,45	€ 1.046,00

Il soggetto A) ha un patrimonio immobiliare di un terzo superiore al soggetto B), ma ha pagato l'ICI in misura inferiore di circa il 65%.

Questa comparazione non è scolastica, ma rappresenta un esempio con dati reali e concreti di due contribuenti proprietari delle suddette abitazioni nella città di Pisa.

La tematica è facilmente replicabile in molte delle principali città italiane, da Lecce a Firenze, da Cagliari a Milano e attesta in maniera evidente l'enorme discrasia tra un fisco equo e una pressione fiscale unilaterale e sproporzionata.

Qualunque osservatore straniero che volesse comprendere il nostro sistema fiscale immobiliare resterebbe sorpreso nel sentire che la casa che vale un terzo di meno, paga un tributo superiore di due terzi.

È improbabile il fatto che, in questa situazione, il proprietario dell'abitazione nel centro storico, valutata commercialmente 360.000,00 euro circa e stimata ai fini fiscali poco più di 50.000,00 euro, si rechi spontaneamente all'agenzia del territorio per chiedere una rettifica dell'accatastamento da A/4, casa popolare, a A/2 civile abitazione.

È oggettivamente impensabile che il contribuente chieda questa rettifica che gli produrrebbe la triplicazione dell'imposta.

Sono il legislatore e gli uffici competenti che dovrebbero intervenire.

L'agenzia del territorio conosce nel dettaglio la collocazione di tutti i fabbricati iscritti nelle categorie popolari, ultrapopolari e rurali.

Ne conosce i quartieri e le vie; sarebbe sufficiente collegarli ai parametri delle quotazioni immobiliari contenuti nelle banche dati dell'agenzia del territorio.

Il sito web dell'agenzia, nel commentare l'osservatorio del mercato immobiliare, chiarisce che i valori al metro quadrato sono riferiti all'ordinarietà degli immobili ed, in particolare, allo stato conservativo prevalente nella zona omogenea.

L'utilizzo delle quotazioni OMI, riferisce sempre l'homepage del sito istituzionale, nell'ambito del processo estimale non può che condurre ad indicazioni di valori di massima.

È comprensibile che i valori indicati dall'osservatorio dell'agenzia non consentano una stima di dettaglio del singolo immobile, ma, pure nella loro genericità, perché i valori di larga massima indicati sono in palese contrasto con le rendite catastali attribuite da un altro ufficio della stessa agenzia del territorio?

Per comprendere meglio l'iniquità manifesta tra le rendite utilizzate nel precedente esempio ed i valori indicati dall'osservatorio del mercato immobiliare, siamo andati ad esaminare i dati OMI delle due abitazioni.

L'appartamento di categoria A/4 è posto nel codice di zona B1, microzona catastale n. 1, quartieri: S. Antonio, S. Martino, S. Francesco, Santa Maria, con valore medio di €. 2.625,00 al metro quadrato.

Trattandosi di un appartamento di circa 90 mq. il risultato è il seguente:

Valore commerciale	Agenzia del Territorio	
	Valore O.M.I.	Valore catastale ICI
€. 360.000,00	€. 236.250,00	€. 51.529,80

È strano come il valore dell'osservatorio del mercato immobiliare dell'agenzia delle entrate, pure sottostimando il prezzo reale del fabbricato, si stabilizzi su quasi cinque volte il valore imponibile su cui sono calcolate le imposte.

Sarebbe sufficiente mettere in relazione i due valori con una sovrapposizione informatica delle due banche dati, per evidenziare le principali anomalie inerenti le principali zone di pregio dei singoli comuni.

Sembrerebbe una procedura non impossibile, ma negli ultimi venti anni la rendita ai fini ICI è rimasta invariata con grande gioia e soddisfazione da parte del proprietario.

Non è dello stesso umore l'altro contribuente proprietario dell'abitazione classificata in categoria A/2.

L'appartamento, secondo l'OMI, è collocato nel codice di zona C1, microzona catastale n. 1, semicentrale zone congressi, Don Bosco, Pratale, Stadio, Ingegneria, con valore medio di €. 2.325,00 .

L'appartamento è, come il precedente, di circa 90 mq.. Osserviamo i risultati della ricerca:

Valore commerciale	Agenzia del Territorio	
	Valore O.M.I.	Valore catastale ICI
€. 240.000,00	€. 209.250,00	€. 149.466,45

Come è facilmente rilevabile dalla lettura dei dati, non esiste alcuna equità fiscale tra le due fattispecie, con il proprietario più povero che paga per il proprietario più ricco.

Il legislatore, di fronte a questa palese ingiustizia fiscale, che peraltro si trascina da circa venti anni, visto che l'ICI è stata introdotta il 1° gennaio 1993, invece di intervenire sulla riforma del catasto, ha peggiorato le cose aumentando l'ingiustizia fiscale.

Ai fini IMU, nulla è infatti variato sulle rendite e le categorie attribuite mentre molto è peggiorato rispetto ai coefficienti moltiplicatori, con incrementi molto pesanti:

Categoria catastale	Coefficienti moltiplicatori IMU
A (escluso A/10) – C/2 – C/6 – C/7	160
B – C/3 – C/4 – C/5	140
A/10	80
C/1	55
D (escluso D/5) per il 2012	60
D (escluso D/5) dal 2013	65
D/5	80

Aliquote IMU fabbricati (per mille)			
	ordinaria	minima	massima
Base	7,6	4,6	10,6
Abitazione principale e pertinenze	4	2	6
Rurali strumentali	2	1	2

Per capire gli effetti distorsivi che i nuovi moltiplicatori producono ai fini IMU, è sufficiente riprendere in esame l'esempio precedente.

### **CALCOLO IMU:**

A) Rendita catastale € 490,76 x 1,05 x 160 x 7,6/100 = **€ 627,00 IMU DOVUTA**

B) Rendita catastale € 1.423,49 x 1,05 x 160 x 7,6/100 = **€ 1.818,00 IMU DOVUTA**

La sperequazione originaria tra categorie e rendite, è accentuata dalla crescita del coefficiente moltiplicatore e dell'aliquota, con effetti pesanti sulla pressione fiscale dei due contribuenti.

Entrambi pagano l'imposta IMU più elevata dell'ICI, ma colui che possiede un patrimonio minore vede crescere la propria pressione fiscale più dell'altro.

Le imposte versate, già disequilibrate ai fini ICI, accentuano pesantemente la disuguaglianza ai fini IMU:

Patrimonio reale	Valore catastale IMU	ICI versata	IMU versata
A. € 360.000,00 A/4	€ 82.447,68	€ 361,00	€ 627,00
B. € 240.000,00 A/2	€ 239.146,32	€ 1.046,00	€ 1.818,00

La differenza d'imposta, già iniqua, tra i due soggetti passa da €. 685,00 ai fini ICI a €. 1.191,00 ai fini IMU.

Chiedere sempre più tasse a chi ha meno non è sostenibile e neppure giusto.

Peraltro, fino a questo momento, ci siamo soffermati sulla sola sperequazione del valore catastale e imponibile del patrimonio immobiliare, tra categorie catastali e quartieri diversi della stessa città.

In realtà questa disuguaglianza fiscale si colloca all'interno di una ulteriore differenziazione, tra comuni e comuni anche limitrofi e tra nord, centro e sud.

I diversi valori utilizzati nell'attribuzione delle rendite catastali, sono fortemente disomogenei nelle diverse regioni del Paese, con casi paradossali, come quelli rilevabili da questa comparazione, elaborata dagli stessi autori nel 2004 e aggiornata ai fini IMU.

<b>I VALORI CATASTALI DI UNA ABITAZIONE CON ANALOGHE CARATTERISTICHE, IN DIVERSE LOCALITÀ BALNEARI, RISULTANO DISOMOGENEE CON CONSEGUENTI EFFETTI SUI CARICHI FISCALI</b>				
<b>Località</b>	<b>Categoria</b>	<b>Vani</b>	<b>Rendita</b>	<b>Valore catastale aggiornato ai fini IMU</b>
Portofino	A/2	4,5	€. 2.312,44	€. 388.489,92
Capri	A/2	4,5	€. 1.196,89	€. 201.077,52
Santa Margherita Ligure	A/2	4,5	€. 918,00	€. 154.224,00
Riccione	A/2	4,5	€. 854,09	€. 143.487,12
Marina di Pisa	A/2	4,5	€. 758,80	€. 127.478,40
Porto Ercole	A/2	4,5	€. 615,87	€. 103.466,16
Castiglione della Pescaia	A/2	4,5	€. 604,25	€. 101.514,00
Forte dei Marmi	A/2	4,5	€. 594,96	€. 99.953,28
Porto Cervo	A/2	4,5	€. 592,63	€. 99.561,84
Rimini	A/2	4,5	€. 534,53	€. 89.801,04
Ischia	A/2	4,5	€. 383,47	€. 64.422,96
Jesolo	A/2	4,5	€. 371,85	€. 62.470,80
Taormina	A/2	4,5	€. 325,37	€. 54.662,16

La comparazione catastale di queste zone di villeggiatura non ha alcuna valenza scientifica e riguarda una sola casistica a campione, ma lascia intravedere alcune potenziali disuguaglianze territoriali.

Tralasciando quindi i dati e ragionando di macro valori, suscita stupore il fatto che sia il valore imponibile ai fini IMU, che le rendite catastali siano così diverse tra zone di prestigio come Portofino, Porto Cervo, Ischia e Taormina.

La sommatoria della sperequazione territoriale con l'anacronistica distinzione catastale, su dati ormai distanti dal mercato, determina una pressione fiscale non proporzionata alla reale ricchezza patrimoniale dei proprietari.

È quindi necessario un impegno condiviso per attuare in tempi rapidi una vera riforma del catasto, superando le lentezze e i contrasti che, in passato, hanno bloccato questa indispensabile azione riformista.

Rinviare ulteriormente questa riforma, limitandosi ad aggiustamenti dei coefficienti moltiplicatori, su valori poco solidi e disomogenei per categorie e ambiti territoriali, rischia di generare una implosione fiscale nei confronti delle fasce sociali più deboli e meno tutelate.

La forte crescita dell'imposizione fiscale immobiliare generata dal livello d'allarme dei conti pubblici, se non accompagnata da una programmata fase di riequilibrio delle basi imponibili, porterà ad una contrazione media del gettito.

È infatti impensabile che coloro che hanno sopportato un carico fiscale iniquo, siano in grado di vedere accrescere la disuguaglianza fiscale, peraltro in un contesto generale di recessione economica.

La revisione del catasto era, per gli autori, una priorità nel 2004 quando ne denunciarono i ritardi nel "libro bianco sui tributi locali", ma adesso è diventata urgenza di primo livello.

Un legislatore nazionale disattento e incapace di comprendere il disagio sociale che questa iniquità sta producendo, rischia di delegittimare i requisiti di equità, correttezza e condivisione, su cui deve basarsi il nuovo federalismo fiscale.

## CAPITOLO 2

La struttura dell'attuale catasto parte dal lontano 1939, con la volontà di costituire un catasto geometrico suddiviso in particelle e in mappature, dapprima dei terreni e a seguire dei fabbricati.

Le diverse disposizioni normative che, negli oltre settanta anni successivi hanno integrato e revisionato le tariffe e i criteri dei sistemi valutativi, sono passate da una guerra mondiale, dal periodo della ricostruzione post bellica, dal boom economico degli anni sessanta, da un secondo periodo di sviluppo sconsiderato dei condoni nell'edilizia, da un rinnovato rilancio dell'immobiliare negli anni novanta e dalla recente crisi economica.

In questi ultimi settanta anni il nostro territorio è cambiato, le nostre città hanno modificato il loro aspetto e i loro equilibri e il mercato immobiliare è profondamente mutato nella tipologia, nella qualità e nel valore patrimoniale.

Nonostante questo enorme mutamento immobiliare, il catasto edilizio urbano non è mai stato oggetto di una vera riforma strumentale al passo con i tempi.

Una riforma che consentisse al catasto di uscire dalle regole e dai meccanismi valutativi elaborati in periodi ormai profondamente diversi e lontani dall'attuale contesto urbanistico e immobiliare.

La stessa agenzia del territorio, con franchezza, riferisce:

*“La prima revisione generale delle tariffe, avvenuta nel 1990, dopo cinquant'anni, si è limitata sostanzialmente, nel rispetto della normativa vigente, ad una rideterminazione delle tariffe stesse, senza incidere sull'aggiornamento dell'ormai superato sistema valutativo del 1939.”*

Le attuali categorie catastali, su cui si basa l'intera tassazione immobiliare e in particolare l'imposta municipale propria, sono state definite dalla circolare n. 134 del 6 luglio 1941.

Da allora, alcuni interventi normativi, circolari e risoluzioni applicative hanno introdotto strumenti e metodologie operative più moderne e allineate alla nuova tecnologia informatica, ma la struttura di base della suddivisione delle categorie catastali non è cambiata.

Le unità immobiliari erano e sono tuttora divise in:

- immobili a destinazione ordinaria
- immobili a destinazione speciale
- immobili a destinazione particolare
- immobili privi di rendita o entità urbane

Le singole categorie, con breve commento, riprese testualmente da wikipedia sono le seguenti:

## I - Immobili a destinazione ordinaria

### GRUPPO A

---

#### **A/1 Abitazioni di tipo signorile**

Unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale.

#### **A/2 Abitazioni di tipo civile**

Unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello rispondente alle locali richieste di mercato per fabbricati di tipo residenziale.

#### **A/3 Abitazioni di tipo economico**

Unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche di economia sia per i materiali impiegati che per la rifinitura, e con impianti tecnologici limitati ai soli indispensabili.

#### **A/4 Abitazioni di tipo popolare**

Unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche costruttive e di rifiniture di modesto livello. Dotazione limitata di impianti quantunque indispensabili.

#### **A/5 Abitazioni di tipo ultrapopolare**

Unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche costruttive e di rifiniture di bassissimo livello. Di norma non dotate di servizi igienico-sanitari esclusivi.

#### **A/6 Abitazioni di tipo rurale**

#### **A/7 Abitazioni in villini**

Per villino deve intendersi un fabbricato, anche se suddiviso in unità immobiliari, avente caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture proprie di un fabbricato di tipo civile o economico ed essere dotato, per tutte o parte delle unità immobiliari, di aree esterne ad uso esclusivo.

#### **A/8 Abitazioni in ville**

Per ville devono intendersi quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all'ordinario.

#### **A/9 Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici**

Rientrano in questa categoria i castelli ed i palazzi eminenti che per la loro struttura, la ripartizione degli spazi interni e dei volumi edificati non sono comparabili con le unità tipo delle altre categorie; costituiscono ordinariamente una sola unità immobiliare. È compatibile con l'attribuzione della categoria A/9 la presenza di altre unità, funzionalmente indipendenti, censibili nelle altre categorie.

### **A/10 Uffici e studi privati**

Rientrano in questa categoria quelle unità immobiliari che per tipologia, dotazione di impianti e finiture sono destinate all'attività professionale.

### **A/11 Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi**

Rifugi di montagna, baite, trulli, sassi, baracche in zone terremotate ecc....

## **GRUPPO B**

---

- B/1** Collegi e convitti, educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme
- B/2** Case di cura ed ospedali (senza fine di lucro)
- B/3** Prigioni e riformatori
- B/4** Uffici pubblici
- B/5** Scuole e laboratori scientifici
- B/6** Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie che non hanno sede in edifici della categoria A/9
- B/7** Cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico del culto
- B/8** Magazzini sotterranei per depositi di derrate

## **GRUPPO C**

---

- C/1** Negozi e botteghe
- C/2** Magazzini e locali di deposito
- C/3** Laboratori per arti e mestieri
- C/4** Fabbricati e locali per esercizi sportivi (senza fine di lucro)
- C/5** Stabilimenti balneari e di acque curative (senza fine di lucro)
- C/6** Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse (senza fine di lucro)
- C/7** Tettoie chiuse od aperte

## **II - Immobili a destinazione speciale**

### **GRUPPO D**

---

- D/1** Opifici
- D/2** Alberghi e pensioni (con fine di lucro)
- D/3** Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili (con fine di lucro)
- D/4** Case di cura ed ospedali (con fine di lucro)
- D/5** Istituto di credito, cambio e assicurazione (con fine di lucro)

- D/6** Fabbricati e locali per esercizi sportivi (con fine di lucro)
- D/7** Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni.
- D/8** Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni.
- D/9** Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio.
- D/10** Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole (fabbricati rurali).

### **III - Immobili a destinazione particolare**

#### **GRUPPO E**

---

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

### **IV - Entità urbane**

#### **GRUPPO F**

---

- F/1** Aree urbane.
- F/2** Unità collabenti (Quelle unità che, prese nello stato in cui si trovano, non sono in grado di fornire reddito. Es: unità fatiscenti o inagibili).
- F/3** Unità in corso di costruzione.
- F/4** Unità in corso di definizione.
- F/5** Lastrici solari.
- F/6** Fabbricato in attesa di dichiarazione (circolare 1/2008).

Le suddette categorie sono numericamente inadeguate rispetto alle molteplici differenziazioni delle unità immobiliari presenti sul mercato, ma soprattutto hanno difetti d'origine rilevabili nelle brevi note a supporto delle singole categorie A.

In particolare, pensando ad una abitazione tipo, viene da domandarsi quale sia la corretta categoria attribuibile e soprattutto, per il legislatore, quali siano le case di lusso.

Avere un immobile inserito in una categoria piuttosto che in un'altra, significa pagare tasse più o meno elevate ed avere un ISEE, indicatore della situazione economica equivalente, che consente o meno l'accesso alle prestazioni di welfare locale e nazionale.

Le differenze delle rendite medie tra le categorie sono molto elevate, così come evidenziato in una recente analisi pubblicata da Ufficio Studi CGIA di Mestre su dati agenzia del territorio.

<b>Categ.</b>	<b>Descrizione</b>	<b>Unità immobiliari</b>	<b>Rendita catastale</b>	<b>IMU abitazione</b>
A/1	Abitazioni di tipo signorile	36.291	2.904	1.751
A/2	Abitazioni di tipo civile	11.330.912	627	221
A/3	Abitazioni di tipo economico	11.821.498	425	86
A/4	Abitazioni di tipo popolare	5.665.910	223	0
A/5	Abitazioni di tipo ultrapopolare	1.068.257	84	0
A/6	Abitazioni di tipo rurale	808.526	70	0
A/7	Abitazioni di tipo villini	2.118.819	878	390
A/8	Abitazioni di tipo ville	34.628	2.973	1.798

Possedere un'abitazione classificata in una categoria inferiore produce, inevitabilmente, per il proprietario, effetti molto positivi sia sul fronte fiscale che rispetto alle maggiori possibilità di accesso al welfare locale.

È quindi evidente che l'accatastamento dell'immobile assuma rilevanza prioritaria per una giusta ed equa tassazione tra abitazioni modeste e case di lusso.

È proprio il concetto di case di lusso che genera ulteriori dubbi sulla effettiva equità delle categorie e delle rendite catastali.

La norma che stabilisce i requisiti delle abitazioni di lusso è vecchia di oltre quaranta anni: trattasi, infatti, del decreto del ministero dei lavori pubblici del 2 agosto 1969.

Capire quali sono oggi le case di lusso, utilizzando un decreto del lontano 1969, può dare luogo a una visione distorta della realtà, con il rischio, soltanto teorico, di avere una rilevante quantità di immobili nella categoria A/1, A/8 e A/9.

È, quindi, evidente che giudicare le caratteristiche di lusso di un'abitazione costruita nel 2013, utilizzando criteri di giudizio del 1969, può essere distorsivo della realtà.

In realtà gli immobili considerati di lusso e classificati nelle categorie catastali di maggiore pregio sono numericamente modesti rispetto alla percezione reale nei territori.

La sensazione che emerge non attiene ad una netta separazione tra immobili di lusso e immobili non di lusso, da graduare secondo le caratteristiche costruttive, ma piuttosto

ad un appiattimento generalizzato di compressione sulla categoria prevalentemente in uso nel territorio limitrofo.

Eppure il decreto del ministero dei lavori pubblici del 2 agosto 1969 è molto puntuale sulla materia:

***“Decreto del ministero dei lavori pubblici del 2 agosto 1969  
Caratteristiche delle abitazioni di lusso.  
Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969*”**

**IL MINISTRO PER I LAVORI PUBBLICI**

*Visto l’art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni ed integrazioni;*

*Visto il decreto-legge 11 dicembre 1967, n. 1150, convertito nella legge 7 febbraio 1968, n. 26, che revoca provvedimenti per la proroga dei termini per l’applicazione tributaria in materia edilizia;*

*Ritenuto ai sensi dell’art. 6, comma secondo, del citato decreto-legge 11 dicembre 1967, n. 1150, nel testo modificato in sede di conversione nella legge 7 febbraio 1968, n. 26, occorre fissare nuove caratteristiche per la classifica delle abitazioni di lusso tenendo conto, in particolare, della costruzione e del rapporto tra tale costo ed il costo dell’area;*

*Visto il voto del Consiglio superiore dei lavori pubblici reso nell’adunanza del 18 ottobre 1968;*

*Sentito il Ministero delle finanze che ha fatto conoscere il proprio parere con le lettere n. 1093 e n. 1807 rispettivamente del 16 giugno e del 4 luglio 1969;*

*A termine delle vigenti disposizioni;*

**Decreta**

Ai sensi e per gli effetti della legge 2 luglio 1949, numero 408, e successive modificazioni ed integrazioni, della legge 2 febbraio 1960, n. 35, e successive modificazioni ed integrazioni, del decreto-legge 11 dicembre 1967, numero 1150, convertito nella legge 7 febbraio 1968, n. 26 sono considerate abitazioni di lusso:

**Articolo 1 - Caratteristiche abitazioni di lusso.**

*Le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a “ville”, “parco privato” ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come “di lusso”.*

**Articolo 2 - Caratteristiche delle abitazioni di lusso.**

*Le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati od approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3000 mq., escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali.*

**Articolo 3 - Caratteristiche delle abitazioni di lusso.**

*Le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2000 mc. e siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc. v.p.p. per ogni 100 mq. di superficie asservita ai fabbricati.*

**Articolo 4 - Abitazioni dotate di piscina 80 mq.**

*Le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq. di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq.*

**Articolo 5 - Costruzioni aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.**

*Le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed eventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.*

**Articolo 6 - Unità immobiliari con superficie utile complessiva superiore a 240 mq.**

*Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine).*

**Articolo 7 - Abitazioni su aree destinate all'edilizia residenziale.**

*Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione.*

**Articolo 8 - Abitazioni che hanno 4 caratteristiche della tabella del presente decreto.**

*Le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al presente decreto.*

**Articolo 9 - Entrata in vigore.**

*Le norme di cui al presente decreto entrano in vigore il primo giorno del mese successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.*

**Articolo 10 - Applicazione DM 4-12-1961.**

*Alle abitazioni costruite in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore a quella della entrata in vigore del presente decreto si applicano le disposizioni di cui al decreto ministeriale 4 dicembre 1961.*

**Articolo 11 - Precisazione della destinazione urbanistica da parte dei comuni.**

*I comuni debbono precisare nella licenza di costruzione e sugli elaborati di progetto la destinazione urbanistica della zona dove sorgono le abitazioni oggetto della licenza stessa e la relativa normativa edilizia, nonchè i principali dati inerenti al progetto approvato.*

*Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.*

*Tabella - Tabella delle caratteristiche.*

*In vigore dal 27 agosto 1969*

## **Caratteristiche - Specificazione delle caratteristiche**

---

- a) *Superficie dell'appartamento - Superficie utile complessiva superiore a mq 160, esclusi dal computo terrazze e balconi, cantine, soffitte, scale e posto macchine.*
- b) *Terrazze a livello coperte e scoperte e balconi - Quando la loro superficie utile complessiva supera mq 65 a servizio di una singola unità immobiliare urbana.*
- c) *Ascensori - Quando vi sia più di un ascensore per ogni scala, ogni ascensore in più conta per una caratteristica se la scala serve meno di 7 piani sopraelevati.*
- d) *Scala di servizio - Quando non sia prescritta da leggi, regolamenti o imposta a necessità di prevenzione di infortuni od incendi.*
- e) *Montacarichi o ascensore di servizio - Quando sono a servizio di meno di 4 piani.*
- f) *Scala principale*
  - a) *con pareti rivestite di materiali pregiati per un'altezza superiore a cm 170 di media;*
  - b) *con pareti rivestite di materiali lavorati in modo pregiato.*
- g) *Altezza libera netta del piano- Superiore a m. 3,30 salvo che regolamenti edilizi prevedano altezze minime superiori.*
- h) *Porte di ingresso agli appartamenti da scala interna*
  - a) *in legno pregiato o massello e lastronato;*
  - b) *di legno intagliato, scolpito o intarsiato;*
  - c) *con decorazioni pregiate sovrapposte od imprese.*
- i) *Infissi interni - Come alle lettere a), b), c) della caratteristica h) anche se tamburati qualora la loro superficie complessiva superi il 50% (cinquanta per cento) della superficie totale.*
- l) *Pavimenti - Eseguiti per una superficie complessiva superiore al 50% (cinquanta per cento) della superficie utile totale dell'appartamento:*
  - a) *in materiale pregiato;*
  - b) *con materiali lavorati in modo pregiato.*
- m) *Pareti - Quando per oltre il 30% (trenta per cento) della loro superficie complessiva siano:*
  - a) *eseguite con materiali e lavori pregiati;*
  - b) *rivestite di stoffe od altri materiali pregiati.*
- n) *Soffitti - Se a cassettoni decorati oppure decorati con stucchi tirati sul posto dipinti a mano, escluse le piccole sagome di distacco fra pareti e soffitti.*
- o) *Piscina - Coperta o scoperta, in muratura, quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.*
- p) *Campo da tennis -Quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.”*

Questa disposizione normativa, tuttora vigente, ha necessità di essere aggiornata o abrogata, ma non può certamente essere disapplicata.

È una norma che, se non abrogata o modificata, deve essere applicata e produce effetti in molteplici casi rispetto, per esempio, alle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa oppure alla presenza dei requisiti di ruralità, per ottenere riduzioni o esenzioni fiscali.

Nel caso dell'imposizione locale, le unità abitative, per essere considerate rurali ai sensi dell'art. 9 comma 3 e 3 bis del d.l. n. 557 del 30 dicembre 1993 convertito con la legge n. 133 del 26 febbraio 1994 e successive modifiche, devono possedere quattro requisiti:

- utilizzo;
- superficie coltivata;
- volume d'affari;
- immobile non di lusso e di categoria diversa da A/1 e A/8.

Tralasciando, in questo contesto, i primi tre aspetti, è opportuno ribadire la condizione di non attribuzione del requisito di ruralità agli immobili considerati di lusso, secondo il suddetto d.m. del 1969.

Le unità abitative che il decreto considera di lusso non possono essere considerate rurali, a prescindere dall'utilizzo e dalla presenza degli altri requisiti.

Questo è soltanto un esempio della difficoltà applicativa di norme catastali che si riferiscono agli anni quaranta e di norme sulla qualifica di lusso delle abitazioni, redatte negli ultimi anni sessanta. Le anomalie non si limitano soltanto alle rendite e alle categorie catastali attribuite e non sempre in linea con il contesto immobiliare attuale, ma interessano anche molti fabbricati che non risultano neppure iscritti al catasto.

Stiamo parlando di tutti gli immobili che, privi di rendita catastale, continuano a eludere la tassazione dei fabbricati in quanto non registrati presso l'agenzia del territorio.

Negli ultimi anni gli uffici decentrati del territorio hanno rilevato e pubblicato oltre due milioni di particelle catastali prive di accatastamento e hanno attribuito quasi un milione di nuove rendite presunte o definitive.

Questi fabbricati definiti ironicamente "immobili fantasma" sono risultati assenti dalle banche dati catastali per decenni e per tali periodi hanno, di fatto, evitato di pagare i tributi locali e erariali su un patrimonio immobiliare, solo fiscalmente inesistente.

Queste carenze e ritardi hanno indirettamente causato un accrescimento iniquo della tassazione, nei confronti di coloro che correttamente e tempestivamente hanno accatastato i propri fabbricati versando tutte le imposte dovute, sulla base della rendita iscritta in catasto.

Gli "immobili fantasma" o non dichiarati in catasto non sono ancora terminati e tuttora le stime degli immobili che sfuggono alla corretta registrazione catastale sono molto elevate, attestando che c'è ancora molto da lavorare su questo argomento.

Alcuni di questi "immobili fantasma" in realtà risultano iscritti in catasto, ma non nella categoria di riferimento, con relativa rendita, ma nel gruppo denominato categoria F.

In questa categoria rientrano i seguenti fabbricati:

**F/1** Aree urbane;

**F/2** Unità collabenti;

- F/3** Unità immobiliari in corso di costruzione;
- F/4** Unità immobiliari in corso di definizione;
- F/5** Lastrici solari;
- F/6** Fabbricati in attesa di dichiarazione.

Si tratta di fabbricati che, essendo in fase di costruzione o ristrutturazione, non hanno ancora la possibilità di vedersi attribuire una rendita catastale in base al proprio valore.

Gli immobili presenti in categoria F vi sono normalmente collocati per un periodo transitorio, in quanto trattasi di fabbricati in corso di definizione o di ultimazione.

La categoria F è quindi caratterizzata da un transito in ingresso e in uscita ragionevolmente rapido, rispetto alla staticità delle altre categorie catastali.

Un immobile iscritto con propria categoria, che viene profondamente modificato strutturalmente, potrebbe essere abbattuto o ricostruito con cancellazione della rendita originaria e iscrizione transitoria nella categoria F, senza rendita.

Al momento in cui il nuovo fabbricato risulta ultimato viene cessata la posizione in categoria F, con adozione di un nuovo accatastamento e di una rendita catastale in linea con il valore del nuovo immobile.

L'imposta municipale propria si applica sul precedente fabbricato fino alla sua cancellazione e, dopo un periodo di detassazione del fabbricato iscritto in categoria F, torna a colpire il nuovo immobile al momento della sua ultimazione, utilizzando, dal primo gennaio dell'anno successivo, la nuova rendita adottata.

L'anomalia che talvolta emerge attiene alla statica collocazione di fabbricati in categoria F, per periodi molto lunghi che non si conciliano con le normali tempistiche di costruzione.

Fabbricati quindi che, ragionevolmente, sono terminati e utilizzati da anni, ma che non risultano accatastati perché “dimenticati” nella categoria F, eludendo la tassazione per assenza della rendita catastale.

## **Tipologie particolari di base imponibile ai fini IMU**

### **1. immobili di lusso**



### **2. fabbricati rurali**



### 3. immobili “fantasma”



### 4. immobili censiti in categoria catastale “F”



Evasione, elusione e sperequazione sono temi che, in misura diversa, ostacolano i principi di equità e di pari compartecipazione fiscale dei contribuenti.

Negli anni tante sono state le ipotesi di riforma delle regole, con particolare attenzione alla collaborazione con gli enti locali, per la realizzazione di microzone comunali in cui le disparità dei valori commerciali sono maggiormente sensibili, rispetto alle medie cittadine o a zone censuarie eccessivamente vaste.

La microzona testualmente, ai sensi dell'art. 2 comma 1 del d.p.r. 138/98, rappresenta una porzione del territorio comunale o, nel caso di zone costituite da gruppi di comuni, un intero territorio comunale che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambientali, socioeconomici, nonché nella dotazione dei servizi ed infrastrutture urbane.

In ciascuna microzona le unità immobiliari sono uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti.

Essa individua ambiti territoriali di mercato omogeneo sul piano di redditi e dei lavori, ed in particolare per l'incidenza su tali entità delle caratteristiche estrinseche delle unità immobiliari.

Questa norma, seppure molto chiara e precisa, non ha prodotto quella trasformazione ipotizzata dal legislatore e, salvo pochi casi, è rimasta improduttiva.

La discussione non si è comunque attenuata e la necessità di una riforma del catasto è stata oggetto di un nuovo disegno di legge presentato il 15 giugno 2012, avente il seguente titolo: delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

A prescindere dall'esito negativo della suddetta ipotesi di legge delega, decaduta insieme al governo che l'aveva presentata, è importante analizzare i punti cardine del progetto di riforma.

Il legislatore individua infatti le disposizioni generali rivolte all'equità e alla razionalità del sistema fiscale, partendo dalla revisione del catasto fabbricati.

L'estratto del disegno di legge raccoglie, in sintesi, le azioni da porre in essere per riportare equità fiscale nella tassazione degli immobili e in particolare nell'applicazione dell'imposta municipale propria.

Leggendo il contenuto della legge delega e comparandolo con l'attuale catasto, strutturato sulle regole e sulle categorie degli anni quaranta, si ha la consapevole e drammatica necessità di una riforma non più rinviabile che tenda all'equità e alla modernità.

A supporto del lettore riportiamo l'estratto del disegno di legge promosso dal governo, relativo al tema della revisione del catasto fabbricati:

*“1. Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, una revisione della disciplina relativa al catasto dei fabbricati attribuendo a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita, applicando, in particolare, per le unità immobiliari urbane censite nel catasto dei fabbricati i seguenti principi e criteri direttivi:*

- a) prevedere procedure di collaborazione con i comuni nel cui territorio sono collocati gli immobili;*
- b) definire gli ambiti territoriali del mercato immobiliare di riferimento;*
- c) operare con riferimento ai rispettivi valori medi ordinari espressi dal mercato nel triennio antecedente l'anno di entrata in vigore del decreto legislativo;*
- d) rideterminare le definizioni delle destinazioni d'uso catastali ordinarie e speciali, tenendo conto delle mutate condizioni economiche e sociali e delle conseguenti diverse utilizzazioni degli immobili;*
- e) determinare il valore patrimoniale medio ordinario secondo i seguenti parametri:*
  - 1) per le unità immobiliari a destinazione catastale ordinaria, mediante un processo estimativo che:*
    - 1.1) utilizza il metro quadrato come unità di consistenza, specificando i criteri di calcolo della superficie dell'unità immobiliare;*
    - 1.2) utilizza funzioni statistiche atte ad esprimere la relazione tra il valore di mercato, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale e per ciascun ambito territoriale;*
    - 1.3) qualora i valori non possano essere determinati sulla base delle funzioni statistiche di cui al presente numero, applica la metodologia di cui al numero 2);*
  - 2) per le unità immobiliari a destinazione catastale speciale, mediante un processo estimativo che:*
    - 2.1) opera sulla base di procedimenti di stima diretta con l'applicazione di metodi standardizzati e di parametri di consistenza specifici per ciascuna destinazione catastale speciale;*
    - 2.2) qualora non sia possibile fare riferimento diretto ai valori di mercato, utilizza il criterio del costo, per gli immobili a carattere prevalentemente strumentale, e il criterio reddituale, per gli immobili per i quali la redditività costituisce l'aspetto prevalente;*

- f) *determinare la rendita media ordinaria per le unità immobiliari mediante un processo estimativo che:*
- 1) *utilizza funzioni statistiche atte ad esprimere la relazione tra i redditi da locazione medi, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale e per ciascun ambito territoriale, qualora sussistano dati consolidati nel mercato delle locazioni;*
  - 2) *qualora non vi sia un consolidato mercato delle locazioni, mediante l'applicazione ai valori patrimoniali di specifici saggi di redditività desumibili dal mercato, nel triennio antecedente l'anno di entrata in vigore del decreto legislativo;*
- g) *prevedere meccanismi di adeguamento periodico dei valori e delle rendite delle unità immobiliari urbane, in relazione alla modificazione dei parametri utilizzati per la definizione del valore patrimoniale e della rendita.*

2. *Il Governo è delegato, altresì, ad emanare, con i decreti legislativi di cui al comma 1, norme dirette a:*

- a) *ridefinire le competenze e la composizione delle commissioni censuarie provinciali e della commissione censuaria centrale, assicurando la presenza in esse di rappresentanti dell'Agenzia del territorio, di professionisti e di docenti qualificati in materia di economia e di estimo urbano e rurale, di esperti di statistica e di econometria, nonché di magistrati appartenenti rispettivamente alla giurisdizione ordinaria e amministrativa e alle commissioni tributarie, anche al fine di prevedere procedure pregiudiziali per la definizione delle controversie;*
- b) *assicurare la collaborazione tra l'Agenzia del territorio e i comuni;*
- c) *prevedere per l'Agenzia del territorio la possibilità di impiegare, mediante apposite convenzioni, ai fini delle rilevazioni, tecnici indicati dagli ordini professionali;*
- d) *garantire, a livello nazionale da parte dell'Agenzia del territorio, l'uniformità e la qualità dei processi e il loro coordinamento e monitoraggio, nonché la coerenza rispetto ai dati di mercato dei valori e dei redditi nei rispettivi ambiti territoriali;*
- e) *utilizzare, in deroga alle disposizioni dell'articolo 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, adeguati strumenti di comunicazione, anche collettiva, per portare a conoscenza degli intestatari catastali le nuove rendite, in aggiunta alla notifica mediante affissione all'albo pretorio;*
- f) *procedere alla ricognizione, al riordino, alla variazione e all'abrogazione delle norme vigenti che regolano il sistema catastale dei fabbricati;*
- g) *individuare il periodo d'imposta dal quale sono applicate le nuove rendite e i nuovi valori patrimoniali;*
- h) *prevedere, contestualmente all'efficacia impositiva dei nuovi valori, la modifica delle relative aliquote impositive, delle eventuali deduzioni, detrazioni o franchigie, finalizzata ad evitare un aggravio del carico fiscale medio, con particolare riferimento alle imposte sui trasferimenti.*

3. *Dall'attuazione del presente articolo non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. A tal fine, per le attività previste dallo stesso articolo, devono prioritariamente essere utilizzate le strutture e le professionalità esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.*"

L'obiettivo complessivo della legge delega è certamente ambizioso e non è raggiungibile in tempi brevi, ma i punti salienti sono condivisibili e possono essere realizzati nei quattro o cinque anni indicati dall'agenzia del territorio.

In particolare ci riferiamo agli immobili a destinazione catastale ordinaria, con possibilità di arrivare a:

- 1) utilizzo del metro quadrato come unità di consistenza, in sostituzione del vano;
- 2) utilizzo del valore commerciale medio e statico al metro quadrato, in base alla localizzazione e alle caratteristiche dell'immobile;
- 3) garantire una diretta collaborazione con i comuni per una zonizzazione più efficace;
- 4) avviare in forma sperimentale e condivisa la decorrenza delle nuove e più dettagliate categorie e rendite catastali;
- 5) garantire, a parità di gettito fiscale, una più corretta ed equa ripartizione dell'imposizione, in base al reale valore del patrimonio immobiliare posseduto dai singoli contribuenti.

### Obiettivi della legge delega sulla riforma del catasto



Gli ulteriori ritardi nella riforma del catasto rischiano di delegittimare il pluriennale percorso di federalismo fiscale avviato nel nostro Paese, con la riforma del titolo quinto della Costituzione.

L'autonomia finanziaria trasferita ai comuni è un fattore importante, soltanto se i sindaci hanno la reale e totale gestione del tributo, in ogni sua componente.

Gli enti locali hanno il diritto e il dovere di rendicontare ai propri cittadini le scelte fiscali sulla tassazione locale e sull'utilizzo delle entrate tributarie.

Prima ancora però di rendicontare le entrate e le uscite hanno la necessità di garantire aliquote IMU e basi imponibili di calcolo dell'imposta, eque e socialmente sostenibili.

In assenza del riequilibrio delle basi imponibili gestite dallo Stato la sola differenziazione delle aliquote è strumento insufficiente a garantire una vera equità fiscale.

L'auspicio di una riforma del catasto, ritenuta indispensabile da tutti gli attori del sistema, è una delle priorità su cui il nuovo governo dovrà impegnarsi per ridare fiducia, trasparenza ed equità al rapporto fiscale tra pubblica amministrazione e tassazione immobiliare.

Gli immobili non sono infatti tutti uguali e soprattutto non sono equamente ripartiti tra la popolazione.

Vi sono coloro che posseggono una sola abitazione, definita prima casa, ma vi sono altri che hanno una prima casa e una seconda casa.

Altri ancora sono proprietari della prima casa e di molti altri immobili, a disposizione, vuoti o locati.

C'è poi una piccola quota di contribuenti che hanno grandi e numerosissime proprietà immobiliari.

Questi contribuenti sono tutti soggetti al pagamento dell'IMU, ma il loro patrimonio immobiliare varia per quantità, per qualità e per utilizzo.

Cercheremo di approfondire nel prossimo capitolo come porre in essere possibili azioni di equità fiscale nella gestione del tributo, a tutela delle fasce sociali più deboli e a contrasto delle crescenti disuguaglianze fiscali.



## CAPITOLO 3

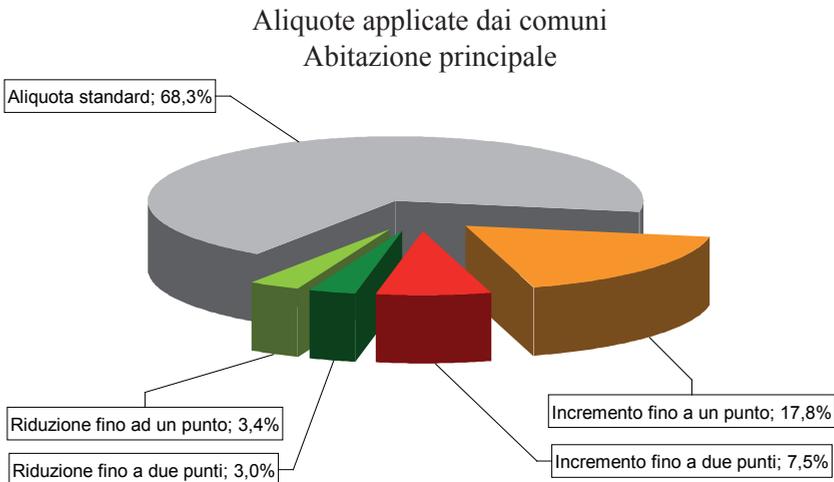
La principale novità che il legislatore ha previsto, ai fini dell'imposta comunale propria, riguarda la reintroduzione della tassazione dell'abitazione principale e delle sue pertinenze che erano state esentate dall'ICI a decorrere dal 1° gennaio 2008.

Questa scelta ha prodotto molte polemiche e ha determinato una grande attenzione sul tema di competenza dei comuni e in particolare sulla determinazione dell'aliquota da applicare all'abitazione principale.

Il legislatore ha infatti delegato interamente ai comuni il gettito derivante da questa tipologia imponibile, indicando una aliquota standard del 4 per mille, con possibilità di incremento o di riduzione del 2 per mille, determinando quindi una forbice possibile di aliquota tra il 2 e il 6 per mille.

Contestualmente la normativa ha anche incrementato, rispetto alla precedente imposta ICI, la detrazione dall'imposta per l'abitazione principale portandola a 200,00 euro, prevedendo anche una maggiorazione, per gli anni 2012 e 2013, di 50,00 euro per ogni figlio convivente di età non superiore a 26 anni.

Tralasciando per il momento il giudizio sull'effettiva equità di una detrazione standardizzata, a prescindere dalla tipologia d'immobile, e di una maggiorazione prevista per i figli conviventi, a prescindere dal reddito familiare e del figlio stesso, è interessante analizzare i dati forniti da Ifel, su delibere comunali, dati ministero delle finanze e agenzia del territorio, in merito alle aliquote IMU sull'abitazione principale deliberate dai comuni italiani.



Tre comuni su quattro non hanno incrementato l'aliquota sull'abitazione principale

Il 6,5% dei comuni ha ridotto l'aliquota

Il 25% l'ha aumentata, limitando nella gran parte dei casi (17,8%) l'aumento a un punto di aliquota.

I dati esposti evidenziano che soltanto un quarto dei comuni italiani ha deciso di aumentare l'aliquota IMU per l'abitazione principale, mentre tre quarti dei municipi ha mantenuto l'aliquota base o addirittura sono intervenuti con una riduzione, pure nella consapevolezza che il minore gettito non sarebbe stato compensato dal fondo sperimentale di riequilibrio.

La scelta del sistema delle autonomie locali, confermando lo spirito della legge, ha privilegiato la contrazione della tassazione sull'abitazione principale, evitando di accentuare l'imposizione sulla prima casa che, senza una valutazione seria degli effetti sui bilanci pubblici, era stata esentata dal pagamento dell'ICI a decorrere dal 1° gennaio 2008.

La definizione di prima casa ha però necessità di essere analizzata con maggiore dettaglio perché non tutte le prime case hanno valori proporzionati, a causa di rendite catastali che spesso non rappresentano il reale valore patrimoniale, e soprattutto le abitazioni principali, per le fasce sociali più deboli, sono l'unico patrimonio immobiliare posseduto e utilizzato, che non produce reddito.

Il concetto di abitazione principale, a nostro avviso, ha necessità di essere distinto tra l'unica casa e la prima casa. Il legislatore tende ad uniformare le due fattispecie, ma in quella distinzione vi sono spesso storie personali e familiari molto diverse e con capacità patrimoniali e finanziarie non allineate.

L'ulteriore approfondimento, finalizzato ad una maggiore giustizia fiscale a sostegno delle fasce sociali più deboli, riguarda il fatto che la stessa fattispecie di unica casa dovrebbe essere distinta tra abitazioni ordinarie e case di lusso, peraltro già presente ai fini ICI.

Ricordiamo infatti che l'esenzione ICI, prevista per l'abitazione principale nel periodo 2008-2011, non era applicabile alle unità immobiliari considerate di lusso e classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Esiste quindi la necessità di andare oltre il concetto di tassazione IMU della prima casa, separando la casistica in almeno tre fattispecie fiscali diverse:

- 1) unica casa ordinaria,
- 2) unica casa di lusso,
- 3) prima casa di altre.

Trattasi di fabbricati che, al momento, sono sottoposti allo stesso livello di tassazione con identica aliquota, seppure la differenziazione patrimoniale delle tre casistiche non sfugge certamente al lettore.

Ritorniamo più avanti su questo aspetto, quando affronteremo il principio di progressività da applicare all'IMU, al fine di differenziare con maggiore equità i livelli di pressione fiscale sulla proprietà immobiliare e sulla ricchezza reale.

In questa fase riteniamo doveroso evidenziare il tema, per sviluppare una prima riflessione sull'argomento e alimentare il dibattito, consentendo di arricchire le analisi tecniche grazie al contributo di tutti i soggetti interessati.

Ritornando adesso sulle aliquote IMU per abitazione principale approvate dai comuni, analizziamo i valori medi, elaborati da Ifel, suddivisi per classe dimensionale e per ambito territoriale.

Aliquote medie abitazione principale  
Per zona geografica e numero di abitanti

Aliquote medie (*x 1000*)

Classe dimensionale	TOTALE ITALIA	Ripartizione territoriale		
		Nord	Centro	Sud
<b>TOTALE ITALIA</b>	<b>4,44</b>	<b>4,36</b>	<b>4,67</b>	<b>4,33</b>
Fino a 2000	4,17	4,20	4,24	4,03
Da 2000 a 5000	4,22	4,23	4,30	4,11
Da 5000 a 10000	4,32	4,31	4,45	4,21
Da 10000 a 60000	4,32	4,27	4,50	4,27
Da 60000 a 250000	4,41	4,43	4,50	4,29
Oltre 250000	4,76	4,60	4,91	4,79

*Medie ponderate con le rispettive basi imponibili*

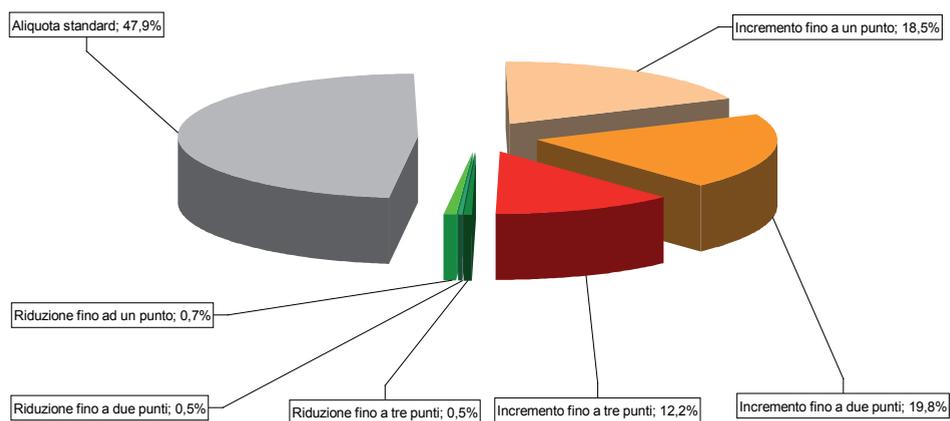
L'aliquota media per l'abitazione principale è pari al 4,44 per mille ed è caratterizzata da un trend di crescita, in funzione dell'incremento del numero di abitanti nei comuni.

L'aliquota è mediamente quantificata nel 4,17 per mille nei comuni fino a 2.000 abitanti e cresce fino ad arrivare al 4,76 per mille nelle grandi città con oltre 250.000 abitanti.

Rispetto invece alla differenziazione territoriale, si rileva una maggiore pressione fiscale nei comuni del centro, con valori superiori alla media nazionale, in tutte le classi dimensionali.

Più articolata, ovviamente, si mostra la situazione statistica delle aliquote applicate dai comuni alle unità immobiliari diverse dall'abitazione principale:

Aliquote applicate dai comuni  
Altri immobili



Un comune su due non ha incrementato l'aliquota sugli altri immobili
Del restante 50% l'incremento si è limitato ad un punto nel 18,5% dei casi.
Per il 20% l'incremento è stato fino a due punti.
Il 12% ha invece incrementato l'aliquota tra i due e i tre punti.

Le scelte assunte dai comuni rispetto alle aliquote applicabili agli altri immobili sono state più pesanti anche per garantire i precari equilibri di bilancio derivanti da una costante e pluriennale riduzione dei trasferimenti statali.

Oltre la metà dei comuni ha infatti incrementato l'aliquota ordinaria del 7,6 per mille, utilizzando la facoltà prevista dalla norma di operare scelte ricomprese in una forbice tra 4,6 e 10,6 per mille, salvo casistiche particolari per gli immobili rurali strumentali e per gli immobili diversi non produttivi di reddito fondiario.

L'aliquota media, come emerge dalle statistiche Ifel sotto riportate, è pari al 9,33 per mille, con una tendenza simile all'aliquota dell'abitazione principale, con la crescita dell'aliquota media in funzione del maggior numero degli abitanti.

L'aliquota media minima è pari all'8,20 per mille nei comuni più piccoli e cresce, fino ad arrivare al massimo del 10,6 per mille, nei comuni con oltre 250.000 abitanti.

La ripartizione territoriale conferma lo stesso trend di maggiore tassazione negli enti locali delle regioni centrali, mentre l'aliquota media massima ponderata delle grandi città è allineata sull'intero territorio nazionale.

Aliquote medie altri immobili  
Per zona geografica e numero di abitanti

Aliquote medie (*x 1000*)

Classe dimensionale	TOTALE ITALIA	Ripartizione territoriale		
		Nord	Centro	Sud
<b>TOTALE ITALIA</b>	<b>9,33</b>	<b>9,20</b>	<b>9,88</b>	<b>9,13</b>
Fino a 2000	<b>8,20</b>	8,21	8,72	7,94
Da 2000 a 5000	<b>8,34</b>	8,31	8,83	8,14
Da 5000 a 10000	<b>8,78</b>	8,66	9,51	8,65
Da 10000 a 60000	<b>9,15</b>	9,07	9,49	9,06
Da 60000 a 250000	<b>9,65</b>	9,72	9,70	9,50
Oltre 250000	<b>10,60</b>	10,60	10,60	10,60

Medie ponderate con le rispettive basi imponibili

Le aliquote IMU mediamente deliberate dagli enti locali, nel primo anno di avvio sperimentale dell'imposta, sono quindi le seguenti:

- 4,44 per mille per l'abitazione principale,
- 9,33 per mille per gli altri immobili.

L'analisi dei dati e dei versamenti suddivisi per area geografica consente di comprendere che, nonostante i valori medi delle aliquote siano riferibili ai comuni del centro, la proiezione IMU su base annua vede un gettito e una percentuale di contribuenti superiori al 50% nelle sole realtà del nord.

Il valore medio dell'imposta versata conferma invece una maggiore tassazione per i cittadini residenti nelle regioni centrali, dove il rapporto tra il valore delle rendite catastali e le aliquote IMU è più elevato:

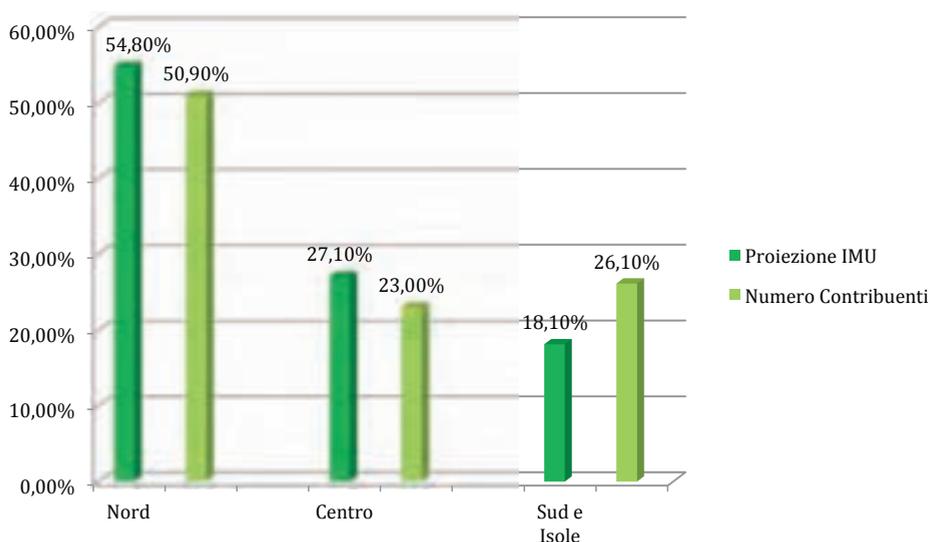
## LA DISTRIBUZIONE DELL'IMU

### LA DISTRIBUZIONE DELL'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA PER AREA GEOGRAFICA

Versamenti IMU per area geografica

Area geografica	Proiezione IMU su base annua	% contribuenti	Importo Medio IMU (euro)
Nord	54,81%	50,94%	682,22
Centro	27,07%	23,00%	746,27
Sud e Isole	18,12%	26,06%	441,06
<b>Totale</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>634,11</b>

Versamenti IMU per area geografica



Questi dati possono essere ulteriormente analizzati, attraverso la ripartizione dei versamenti tra persone fisiche e soggetti diversi dalle persone fisiche, sempre distinti per ambiti territoriali.

La rappresentazione evidenzia conclusioni fortemente diversificate, con una fotografia patrimoniale ed economica del Paese, in linea con le aspettative.

La percentuale delle due tipologie di soggetti passivi dell'imposta è orientativamente in linea nelle regioni centrali, mentre le distanze si accentuano nella restante parte del Paese.

La metà delle persone fisiche che pagano l'IMU è al nord, mentre al sud la quota è pari a circa un quarto, ma se analizziamo i soggetti diversi dalle persone fisiche (società, cooperative, fondazioni, consorzi) i numeri cambiano notevolmente con il nord che passa al 61,72% e il sud che cala al 15,36%.

#### Versamenti IMU persone fisiche per area geografica

Area geografica	Proiezioni IMU su base annua	% contribuenti	Importo Medio IMU (euro)
Nord	51,76%	50,70%	470,25
Centro	26,68%	23,00%	534,20
Sud e Isole	21,56%	26,29%	377,67
<b>Totale</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>460,62</b>

#### Versamenti IMU soggetti diversi dalle persone fisiche per area geografica

Area geografica	Proiezioni IMU su base annua	% contribuenti	Importo Medio IMU (euro)
Nord	62,28%	61,72%	8.582,73
Centro	28,03%	22,93%	10.399,19
Sud e Isole	9,69%	15,36%	5.364,98
<b>Totale</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>8.505,03</b>

Questi numeri sono utili anche per comprendere e approfondire il tema del disagio sociale e il principio di equità da porre in essere in tutti i passaggi di razionalizzazione della nuova IMU, evitando eccessi di semplificazione o scelte demagogiche prive di copertura finanziaria che potrebbero mettere a rischio gli equilibri di bilancio e il rispetto del patto di stabilità.

Le analisi partono sempre dalla volontà, a parità di gettito, di distribuire la compartecipazione fiscale prevista dai principi costituenti, secondo la ricchezza e la reale capacità economica, riducendo le iniquità e contrastando i casi di elusione e di evasione.

In questo quadro, può essere utile analizzare una componente importante nel calcolo dell'imposta sull'abitazione principale, individuabile nella detrazione ordinaria di 200,00 euro e nella detrazione maggiorata di 50,00 euro per ogni figlio convivente di età fino a 26 anni.

La detrazione ordinaria è applicata a tutte le unità immobiliari adibite ad abitazione principale, a prescindere dalla tipologia, dal valore, dalla grandezza, dal reddito del proprietario, dal reddito familiare, dallo stato occupazionale, dalla presenza o meno di un mutuo ancora da restituire.

La detrazione è fissa e uguale per tutti, ma quando un beneficio o una tassa è uguale per tutti, esiste giustizia sociale se i beneficiari hanno pari patrimonio o pari reddito, altrimenti si creano le disuguaglianze sociali.

La detrazione è assimilabile a uno sconto, ma per alcuni è socialmente insufficiente, mentre per altri è patrimonialmente indifferente.

Il legislatore deve consentire ai singoli amministratori locali di attuare scelte fiscali condivise con i propri cittadini e non imporre regole inique, che vanno a sommarsi a una base imponibile già anacronistica.

Proviamo a riflettere, mettendo insieme una maggiore possibile autonomia decisionale da delegare agli enti locali e la suddivisione sopra menzionata del concetto di prima casa.

Potrebbe essere interessante diversificare la detrazione ordinaria, in base alle tre casistiche richiamate, magari ragionando sulla seguente ipotesi:

- unica casa ordinaria: detrazione fino a concorrenza dell'imposta;
- unica casa di lusso: detrazione base di 200,00 euro;
- prima casa di altre: nessuna detrazione.

Potremmo discutere se in termini fiscali sia addirittura giusto attribuire la detrazione ordinaria di 200,00 euro, quindi uno sconto, ai proprietari di ville o abitazioni signorili, ma volendo mantenere il principio dell'agevolazione a favore di coloro che hanno una sola casa, si consoliderebbe l'esclusione dallo sconto di coloro che hanno diversi immobili.

In assenza di risorse che consentano di garantire benefici per tutti, il buon senso impone scelte che diano priorità alla redistribuzione sociale delle risorse a favore di coloro che hanno meno, attenuando i potenziali conflitti sociali tra chi ha molto e chi vive ai margini.

Un altro tema collegato riguarda l'inequità dell'ulteriore detrazione di 50,00 euro, prevista per ogni figlio convivente di età fino a 26 anni.

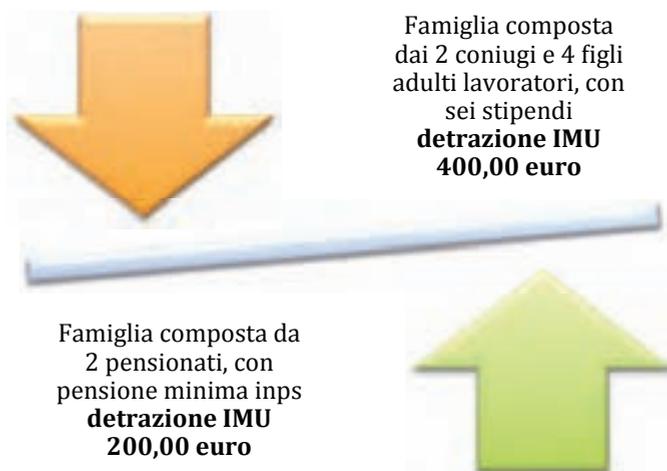
La norma non era prevista nel testo originario dell'IMU ed è stata introdotta a seguito dell'intenso dibattito parlamentare che ha accompagnato la definitiva approvazione, con modifiche, del decreto legge 201/2011.

La motivazione della scelta è facilmente intuibile e tende a privilegiare le famiglie numerose che hanno costi di mantenimento molto superiori, rispetto a famiglie composte da due o un componente.

La debolezza e l'inequità della norma è riferibile al fatto che la detrazione di 50,00 euro non spetta per i figli fiscalmente a carico, ma per i figli qualunque sia il loro livello occupazionale, il reddito percepito e il reddito complessivo del nucleo familiare.

Appare quindi evidente che una famiglia composta da due pensionati con pensione minima inps, potranno fruire di una detrazione IMU sulla prima casa di 200,00 euro, mentre

una famiglia con quattro figli adulti lavoratori, fruisce di una detrazione di 400,00 euro, nonostante la famiglia possa contare su sei stipendi.



Lo scollegamento dal reddito è peraltro in totale contraddizione con la normativa in materia d'imposta sul reddito delle persone fisiche che, correttamente, prevede agevolazioni per i soli figli fiscalmente a carico.

Appare oggettivamente più equo che le famiglie con figli fiscalmente a carico o con reddito familiare insufficiente, possano avere una detrazione sull'imposta municipale propria superiore, evitando un beneficio improprio a nuclei familiari con reddito complessivo elevato, i cui figli risultano economicamente autonomi, seppure conviventi.

Una detrazione maggiorata per tutti i nuclei familiari, a prescindere dal reddito dei genitori e dei figli, rischia, come ogni media, di colpire le fasce socialmente più deboli; è quindi necessario focalizzare meglio le agevolazioni affinché le poche risorse a disposizione non si disperdano con contributi a pioggia.

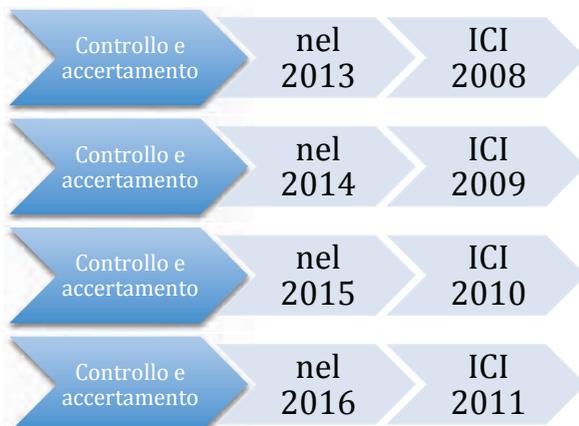
La gestione corretta ed equa dell'IMU deve essere caratterizzata non soltanto da una adeguata regolamentazione adottata dai consigli comunali in base alle realtà territoriali amministrate, ma anche da un efficace, tempestivo e programmato contrasto all'elusione e all'evasione fiscale.

La necessità di allargare le basi imponibili e di incrementare il gettito complessivo, riducendo il peso fiscale su coloro che hanno sempre corrisposto quanto dovuto, è un impegno inderogabile di qualunque amministratore locale.

Il concetto "pagare tutti per pagare tutti meno" non deve rimanere uno slogan elettorale, ma deve trasformarsi in atti concreti, chiedendo al legislatore di eliminare la potenziale elusione di natura normativa e attivando forme di controllo e di verifica tempestiva sugli omessi o parziali versamenti dell'imposta.

Attualmente, l'attività di controllo e di verifica sugli omessi e parziali adempimenti ai fini dei tributi locali, si prescrive al 31 dicembre del quinto anno successivo all'anno in cui le dichiarazioni o i versamenti dovevano essere eseguiti.

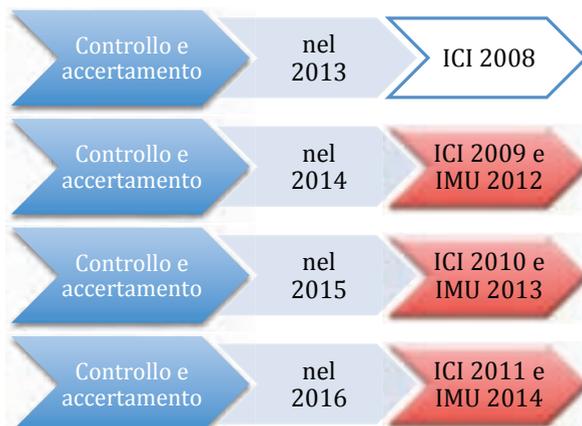
Nei prossimi anni la programmazione dell'attività di accertamento continuerà, quindi, a interessare le violazioni commesse ai fini ICI negli ultimi cinque anni; pertanto, a prescindere dalla tempistica utilizzata dal singolo ente locale, i termini di scadenza per la notifica degli accertamenti ICI è così riepilogabile:



La programmazione dei controlli rispetto all'evasione IMU deve essere attivata già dal prossimo anno, evitando di attendere il termine massimo di prescrizione fissato in cinque anni.

I comuni devono tendere a ridurre lo spazio temporale che intercorre tra l'anno d'imposta e quello in cui si eseguono i controlli, con l'obiettivo di rendere più rapidi i flussi finanziari del recupero del gettito fiscale evaso e ampliare la base imponibile dei soggetti passivi, con possibile riduzione del peso fiscale sul singolo contribuente.

Nei prossimi anni si rende, quindi, necessaria un'attività di controllo straordinaria che, in parallelo, verifichi le annualità ICI in scadenza 2008-2011 e le prime annualità IMU dal 2012.



Iniziare i controlli sui versamenti IMU dell'anno 2012 soltanto nel 2017, dopo avere ultimato i controlli ai fini ICI, è un errore che dobbiamo e possiamo evitare.

Le amministrazioni locali che avranno la capacità di attivare progetti di recupero straordinario di supporto al personale degli uffici tributi, sapranno cogliere con maggiore rapidità ed efficacia le opportunità di crescita del gettito fiscale con entrate una tantum e con una quota di incremento del gettito ordinario.

Il contrasto all'evasione è un percorso ineludibile, ma è altrettanto necessario che il legislatore intervenga sulla norma per evitare forme elusive dell'imposta, causate da aspetti tecnici e operativi contrastanti o difformi al buon senso.

Il primo passo da affrontare è l'eliminazione di alcuni aspetti normativi dell'imposta che, nella fretta e nell'urgenza del momento, sono stati previsti dal legislatore in maniera non adeguata e lasciano spazi enormi all'elusione con impropri risparmi fiscali a favore di coloro che non ne avrebbero diritto.

Questi meccanismi elusivi non sono attualmente superabili, in quanto il legislatore nazionale ne ha fissato le condizioni nella norma o nelle circolari applicative, e quindi i consigli comunali e gli amministratori locali sono privati della loro autonomia impositiva.

È necessario quindi che il legislatore manifesti maggiore fiducia nei confronti degli amministratori locali, dando maggiore attuazione al disposto dell'art. 52 del d.lgs. 446/1997 e all'autonomia regolamentare dei comuni che, conoscendo il territorio, hanno maggiori capacità di garantire una più efficace giustizia fiscale.

Vediamo adesso alcuni esempi di elusione fiscale che il legislatore dovrebbe tendere a modificare con estrema urgenza, con una legge nazionale o delegandone la regolamentazione agli enti locali.

Il caso più eclatante riguarda la residenza separata acquisita da due coniugi che, pure avendo un unico nucleo familiare e vivendo insieme, decidono per motivi fiscali di assumere residenze in abitazioni di loro proprietà in comuni diversi.

Il caso tipico di una coppia è quello in cui il marito è proprietario al 100% dell'abitazione in cui vive il nucleo familiare e in cui la moglie si intesta al 100% l'acquisto della casa al mare in altro comune e vi prende la residenza.

La coppia magari vive a Roma, le loro occupazioni sono nella capitale, così come le scuole dei figli, la filiale della banca, dove è aperto il conto corrente di entrambi; sempre di Roma è il medico di famiglia, ma stranamente la moglie risulta residente nella casa al mare, magari in Sardegna, a molti chilometri di distanza dalla vita quotidiana della signora.

La motivazione fiscale è palese, in quanto l'acquisto della casa in Sardegna, trasferendovi la residenza seppure fittizia, consente alla signora di fruire di agevolazioni tributarie per l'acquisto della prima casa e di avere una imposizione locale più bassa.

Anzi tra il 2008 e il 2011, il vantaggio fiscale per i due coniugi si era trasformato in esenzione totale ICI e IRPEF su due appartamenti; con un colpo di magia l'esenzione si era raddoppiata: non più sull'abitazione principale, ma su due prime case.

La nuova normativa IMU, invece di intervenire su questa palese forma di elusione, eliminando l'ipotesi di doppia agevolazione, ha generato una assurda anomalia tra coloro che hanno due abitazioni nello stesso comune e coloro che hanno i due appartamenti in comuni diversi.

Nel caso in cui le due abitazioni siano nello stesso comune, l'agevolazione spetta su una sola abitazione, mentre se gli immobili sono collocati in due comuni diversi, nulla cambia, con grande soddisfazione per i due coniugi del nostro esempio.

Entrambi continueranno a pagare l'IMU delle due case con aliquota agevolata per la prima casa, applicandosi anche due detrazioni.

Interessante leggere sull'argomento la circolare del ministero delle finanze n. 3/df del 18 maggio 2012:

*“L'altro aspetto di novità consiste nel fatto che per abitazione principale si deve intendere l'immobile nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. In altri termini, il legislatore ha innanzitutto voluto collegare i benefici dell'abitazione principale e delle sue pertinenze al possessore e al suo nucleo familiare e, in secondo luogo, ha voluto unificare il concetto di residenza anagrafica e di dimora abituale, individuando come abitazione principale solo l'immobile in cui le condizioni previste dalla norma sussistono contemporaneamente, ponendo fine, anche in questo caso, alle problematiche applicative che sulla questione hanno interessato l'ICI.*

*La disposizione in commento precisa, inoltre, che, 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, l'aliquota e la detrazione per l'abitazione principale e per le relative pertinenze devono essere uniche per nucleo familiare indipendentemente dalla dimora abituale e dalla residenza anagrafica dei rispettivi componenti. Lo scopo di tale norma è quello di evitare comportamenti elusivi in ordine all'applicazione delle agevolazioni per l'abitazione principale, e, quindi, la norma deve essere interpretata in senso restrittivo, soprattutto per impedire che, nel caso in cui i coniugi stabiliscano la residenza in due immobili diversi nello stesso comune, ognuno di loro possa usufruire delle agevolazioni dettate per l'abitazione principale e per le relative pertinenze”.*

Il contenuto della circolare fino a questo punto è assolutamente condivisibile e la volontà di evitare atteggiamenti fiscali elusivi è perfettamente chiarito dal ministero delle finanze, ma incomprensibilmente il legislatore, che ha compreso la gravità dei comportamenti elusivi delle residenze separate fittizie, limita il suo intervento ai soli immobili collocati nello stesso comune, lasciando ampia libertà elusiva per gli stessi comportamenti posti in essere in comuni diversi.

Il doppio vantaggio fiscale, nello stesso comune o in comuni diversi, è in contrasto con il concetto di unica abitazione principale e con l'interpretazione di nucleo familiare convivente.

La norma deve quindi essere modificata, perché non se ne comprende la logica e gli uffici tributi dei comuni rischiano di rimanere allibiti spettatori di una evidente iniquità.

Un altro caso di potenziale rischio elusivo riguarda la definizione di pertinenza dell'abitazione principale che, pure trattandosi di fabbricati catastalmente autonomi, beneficiano dello stesso trattamento fiscale del bene principale.

L'art. 13 comma 2 del d.l. n. 201 del 2011, stabilisce che *“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”.*

La norma è molto chiara, ma poco equa e soprattutto impedisce ai comuni di regolamentare meglio e con maggiore ragionevolezza il concetto di pertinenza che produce beneficio fiscale ai proprietari.

Il primo elemento di evidente iniquità riguarda la possibilità di applicare il concetto di pertinenza, nella misura massima di una unità immobiliare per ciascuna delle tre seguenti categorie:

- C/2 magazzini e locali di deposito, cantine e soffitte se non unite all'unità immobiliare abitativa;
- C/6 stalle, scuderie, rimesse, autorimesse;
- C/7 tettoie.

Un cittadino proprietario di tre garage, classificati in categoria C/6, collocati nello stesso condominio della propria abitazione, potrà considerare come pertinenza un solo immobile C/6, mentre chi ha tre immobili di categoria C/2, C/6 e C/7 potrà considerare tre pertinenze con evidente risparmio fiscale.

L'anomalia non sta soltanto nel numero e nella categoria; sarebbe stato molto più semplice stabilire che la pertinenza poteva essere una soltanto a prescindere dalla categoria, ma anche nelle caratteristiche del fabbricato pertinenziale.

La norma non stabilisce alcuna condizione sulla distanza o sulla superficie della pertinenza, in rapporto al bene principale cui è asservito in base all'articolo 817 del codice civile; può manifestarsi il paradosso che un magazzino nello stesso comune di categoria C/2, distante chilometri dalla casa e magari molto più grande di un piccolo appartamento, possa essere considerato pertinenza e scontare le agevolazioni IMU, pure non avendo alcun rapporto con l'abitazione.

Il beneficio di pertinenzialità spetta soltanto perché è di categoria C/2, a prescindere dal reale utilizzo.

Questa disposizione non può che creare ingiustizia ed elusione fiscale; sarebbe sufficiente delegare ai comuni le scelte regolamentari, come in passato, per definire i limiti per evitare l'abuso di un beneficio improprio.

L'assenza di equità fiscale e il rischio di contrazione dei poteri dei consigli comunali, sempre più limitati nella loro potestà regolamentare, rischia di accentuare il disagio sociale e di accrescere le disuguaglianze.

Un disagio e una sempre maggiore difficoltà ad adempiere agli obblighi della fiscalità locale che non colpisce soltanto i proprietari dell'unica casa non di lusso, ma anche altre componenti sociali come le piccole attività commerciali, artigiane e agricole, oppure gli enti non commerciali e l'intero comparto del terzo settore e del welfare locale.

Alcuni passaggi di particolare iniquità che caratterizzano il rapporto con i settori economici attengono, in primo luogo, alla impossibilità di detraibilità fiscale del versamento dell'IMU. Non è comprensibile la motivazione per cui l'imposta municipale propria debba essere considerata un costo non detraibile dal reddito d'esercizio, alimentando una evidente ingiustizia nei confronti di coloro che dichiarano redditi soggetti ad imposta, rispetto a coloro che, dichiarando perdite d'esercizio e reddito zero, sono disinteressati al tema.

La tassa sui rifiuti è detraibile ai fini IRPEF e IRES, mentre l'IMU non è detraibile dal reddito d'esercizio: si tratta di due tributi comunali, ma il legislatore li tratta diversamente senza una comprensibile motivazione.

Il principio di equità o forse soltanto di buon senso suggerirebbe di sanare questa anomalia, consentendo alle aziende di detrarre un costo sostenuto, evitando di tassare una quota di reddito inesistente e già trasferito alla pubblica amministrazione.

Il rischio della estrema semplificazione di questa analisi è che un'azienda paghi l'imposta IMU, oltre alle tasse erariali sull'IMU non detratta.

La logica che vorremmo però introdurre per le piccole e medie aziende, oltre al tema dell'indetraibilità dell'IMU, riguarda l'iniquità della identica tassazione immobiliare dei beni immobili locati e a reddito, rispetto a quelli strumentali utilizzati nella propria attività.

Il principio è molto simile alla differenziazione del bene primario necessario per la residenza e la vita della famiglia e il patrimonio immobiliare secondario, finalizzato al reddito e alla rendita.

Analogamente alla tipologia abitativa, nei settori economici vi sono artigiani e commercianti che sono proprietari di beni immobili diversi dall'abitazione: alcuni sono utilizzati nell'attività, come il negozio, il magazzino o il laboratorio, altri sono locati e finalizzati alla rendita.

Perché non pensare a una differenziazione di aliquote per i piccoli operatori economici, proprietari dell'unico immobile strumentale indispensabile per la propria attività, con incremento della tassazione sugli immobili di coloro che percepiscono canoni di locazione elevati?

Distinguere tra l'abitazione principale e gli altri immobili, può essere un principio trasferibile anche alla differenza impositiva tra l'unico bene strumentale del commerciante o dell'artigiano, proprietario del proprio fondo, e gli immobili successivi al primo o non direttamente utilizzati dal possessore.

La sensazione che il legislatore esprime nel tassare tutti gli immobili con aliquota analoga, in base alla sola categoria catastale di appartenenza, a prescindere dall'utilizzo, è di una cieca incapacità a individuare le sfumature di grigio che esistono tra il bianco e il nero.

Sfumature che non possono sfuggire a coloro che, amministrando gli 8.092 comuni italiani, vivono quotidianamente le difficoltà e le differenze territoriali, hanno contatto giornaliero con i cittadini e sono in grado di concertare scelte efficaci in base alle specifiche esigenze dei territori amministrati.

Difficile pensare che una norma nazionale possa essere adatta, in maniera asettica, ai comuni costieri e a quelli montani, ai piccoli comuni e alle grandi città, ai territori ricchi e alle zone degradate, alle aree di crescita economica e alle zone di desertificazione economica.

La struttura della norma deve essere nazionale con alcune tematiche immutabili, come il soggetto passivo, l'aliquota massima, la base imponibile, ma le altre scelte, come previsto dall'art. 52 del d. lgs. 446/1997, debbono tornare di competenza dei singoli enti locali che, attraverso lo strumento del regolamento, devono tendere ad applicare l'IMU

sul proprio territorio con criteri di buon senso, evitando standardizzazioni centralistiche prive di collegamento con le tante realtà locali.

Un altro settore ad alto rischio di iniquità è rappresentato dagli enti non commerciali e dalla grande e radicata presenza del terzo settore, una risorsa di straordinaria tradizione storica e intergenerazionale che garantisce un supporto di welfare locale e di solidarietà sociale, in ambiti caratterizzati dalla marcata assenza dello Stato, con attenzione ai servizi minimi alle fasce sociali veramente deboli.

La confusione che sta emergendo nella tassazione IMU degli immobili utilizzati da associazioni, circoli, onlus ed enti ecclesiastici, è tipica di una grande incertezza normativa incapace di definire con chiarezza le attività che non hanno come finalità il raggiungimento e la ripartizione di utili.

Soltanto in un anno, dalla data di avvio sperimentale dell'IMU, sono molteplici gli interventi del legislatore che non riesce comunque a fornire indicazioni chiare e definite.

I parametri da utilizzare sono di difficile attuazione e rinviano sempre a successivi decreti attuativi o a circolari esplicative.

Al momento il quadro di riferimento del terzo settore, ha visto questi contraddittori interventi:

- decreto legislativo n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni con la legge n. 214 del 22 dicembre 2011;
- decreto legge n. 1 del 2012 articolo 91 bis;
- decreto ministero economia e finanze n. 200 del 19 novembre 2012;
- risoluzione ministeriale n. 1/df del 2 dicembre 2012.

Nonostante in un solo anno siano stati emanati un decreto legislativo, un decreto legge, un decreto ministeriale e una risoluzione, è stata annunciata una nuova circolare ministeriale che dovrebbe delimitare i parametri da utilizzare per l'esenzione IMU per tutte le attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, dirette all'esercizio del culto e ad attività religiosa, svolte senza fine di lucro.

Tralasciando i commenti sui nuovi parametri che stanno prendendo forma nella nuova circolare che, non essendo ancora stata emanata al momento di stampa del presente testo, non può essere formalmente commentata, riteniamo doveroso porre l'attenzione su una iniquità che sta generando difficoltà ai fini ICI e ai fini IMU agli enti non commerciali.

Stiamo parlando dell'esenzione spettante agli enti non commerciali, a condizione che i fabbricati, oltre che di proprietà, siano anche utilizzati dallo stesso soggetto.

È necessario superare il concetto di coincidenza tra il soggetto proprietario e il soggetto utilizzatore, in quanto in molti casi, soprattutto nei circoli, la proprietà è di una associazione senza fini di lucro e l'immobile è concesso in uso gratuito ad altra associazione sportiva o culturale che gestisce le attività sempre senza fine di lucro.

La non corrispondenza dei due soggetti rischia di generare una tassazione IMU pesante sul fabbricato, rispetto al caso di esenzione applicabile laddove la gestione sia mantenuta in capo all'associazione proprietaria dell'immobile.

Questa iniquità potrebbe essere superata, in quanto il principio della norma è evidentemente quello di garantire una detassazione al terzo settore, non avendo alcuna attività finalizzata all'utile e l'obbligo di coincidenza sul soggetto potrebbe essere modificato con l'obbligo di coincidenza sulla funzione sociale dell'attività.

L'esenzione potrebbe essere applicata nel caso in cui il fabbricato sia di proprietà e sia utilizzato da soggetti che abbiano i requisiti di enti non commerciali, senza che via sia obbligo di coincidenza del soggetto.

Una associazione senza fine di lucro, che concede in uso gratuito un immobile ad altra onlus, ha diritto all'esenzione IMU perché la finalità della proprietà di ente non commerciale e l'utilizzo da parte di altro ente non commerciale non può essere considerata in conflitto con la volontà del legislatore.

Serve quindi una normativa più chiara su questo argomento e soprattutto uno sbarramento esplicito alle false associazioni che, formalmente e statutariamente, risultano enti non commerciali, ma in realtà svolgono attività economica a prezzi inferiori al mercato proprio perché impropriamente esentati dalla tassazione.

È quindi necessario che il legislatore stabilisca senza incertezza quali caratteristiche formali e sostanziali delimitino il non profit, semplificando criteri e parametri, e renda più semplice e flessibile l'applicazione dei benefici al vero terzo settore, che avrebbe difficoltà a sopportare il peso dell'IMU su bilanci spesso modesti, sostenuti dal solo apporto spontaneo degli associati.

Il terzo settore rientra tra quelle categorie che sostengono e si preoccupano del disagio sociale: un disagio che cresce a causa di disuguaglianza e nuove povertà.

In questo senso l'IMU non colpisce ingiustamente soltanto i proprietari dell'unica abitazione non di lusso, ma, indirettamente, anche coloro che la casa non la possiedono e vivono in affitto.

È, infatti, evidente che il proprietario di un appartamento che paga l'IMU tenderà a scaricare il costo tributario sul canone di locazione richiesto al proprio inquilino, trasferendo così l'incremento della tassazione sull'anello più debole della catena.

In questo contesto la novità introdotta dalla legge n. 431 del 1998 sui canoni concordati aveva aperto uno spiraglio, garantendo un accordo tra le parti, in cui il proprietario accettava di guadagnare meno in cambio di uno sconto sulle imposte da pagare allo Stato e talvolta anche di una riduzione dell'imposta comunale sul fabbricato.

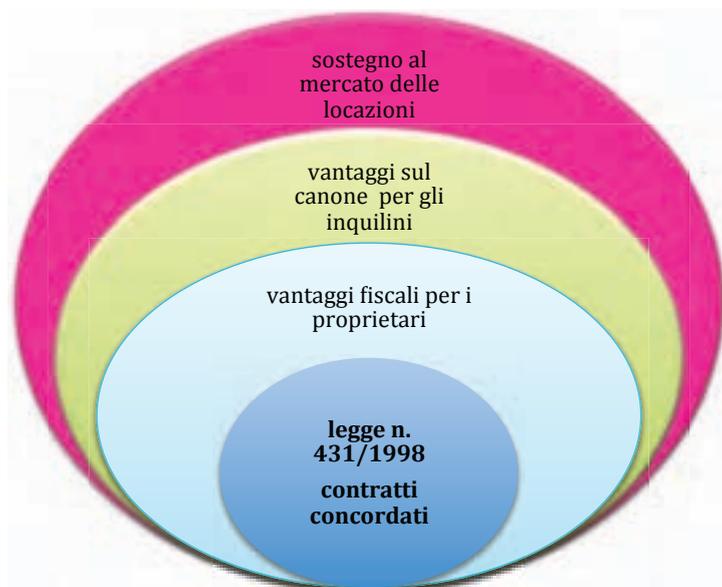
Soprattutto nei comuni ad alta densità abitativa, nelle città universitarie e nelle realtà dove i canoni hanno raggiunto prezzi elevati, lo strumento dell'affitto concordato è stato sostenuto da politiche fiscali dei comuni, con riduzioni fino all'esenzione completa del pagamento dell'ICI, come nel caso dei comuni di Pisa e di Bologna.

La scelta dei comuni era finalizzata a realizzare un effetto calmierante sui canoni di locazione applicati alle fasce di cittadini non proprietari dell'abitazione, garantendo uno sconto indiretto sul canone di locazione e consentendo al cittadino, che accettava un canone minore rispetto al mercato, di avere riduzioni o esenzioni fiscali tali da rendere conveniente il contratto a canone concordato.

Questo strumento di giustizia sociale deve essere confermato ai fini IMU per evitare che la riforma che ha, di fatto, eliminato la diversa tassazione tra i fabbricati locati a cano-

ne ordinario e quelli locati a canone concordato, ricomprendendoli in una sola fattispecie degli immobili locati, produca effetti di crescita dei canoni di locazione sulle fasce sociali più deboli.

È necessario confermare il principio di uno sconto mirato a favore di coloro che, acconsentendo a un contratto a canone concordato inferiore ai prezzi di mercato, trasferiscono il vantaggio fiscale ricevuto sul proprio inquilino.



L'attenzione alle diversità patrimoniali e alle reali ricchezze può essere gestita meglio dalle istituzioni locali rispetto allo Stato e al ministero delle finanze; è quindi necessario che il legislatore, al termine dell'avvio sperimentale dell'imposta, abbia la capacità di rendere l'IMU interamente municipale, nel gettito e nelle regole.

Lo Stato dovrebbe concentrarsi sulla riforma del catasto e guardare all'impostazione fiscale degli altri Paesi europei, evitando di mantenere livelli di tassazione concorrente o addirittura conflittuale tra i diversi livelli istituzionali del Paese.

Un federalismo fiscale zoppo è un pessimo debutto per la nuova IMU; certamente il livello di gravità dei conti pubblici dello Stato non ha consentito di fare meglio, ma adesso è necessario intervenire con serietà, programmando modifiche e integrazioni che ci avvicinino alle esperienze europee.

Il confronto internazionale ci può aiutare a capire quali siano le scelte assunte da altri Paesi e di questo parleremo nel prossimo capitolo; le peculiarità dei nostri comuni, peraltro, impongono un rafforzamento della potestà regolamentare degli enti locali che riduca realmente le disuguaglianze sociali e fiscali.

## CAPITOLO 4

L'analisi e le riflessioni che vorremmo sviluppare sull'IMU attuale e su quella futura, non possono trascurare uno scenario apprezzabile in termini di spunti, di numeri, di analogie e differenze, fornito dalle imposte sul patrimonio immobiliare nei principali Paesi europei.

Obiettivo di questo capitolo è mettere, quindi, a confronto il prelievo internazionale rispetto agli immobili di alcuni Stati, evidenziando il distinguo e gli elementi comuni, per afferrare alcuni tratti utili e per elaborare, con maggiori elementi di analisi, un progetto di riforma in armonia con l'ambiente più ampio in cui si colloca il paese Italia.

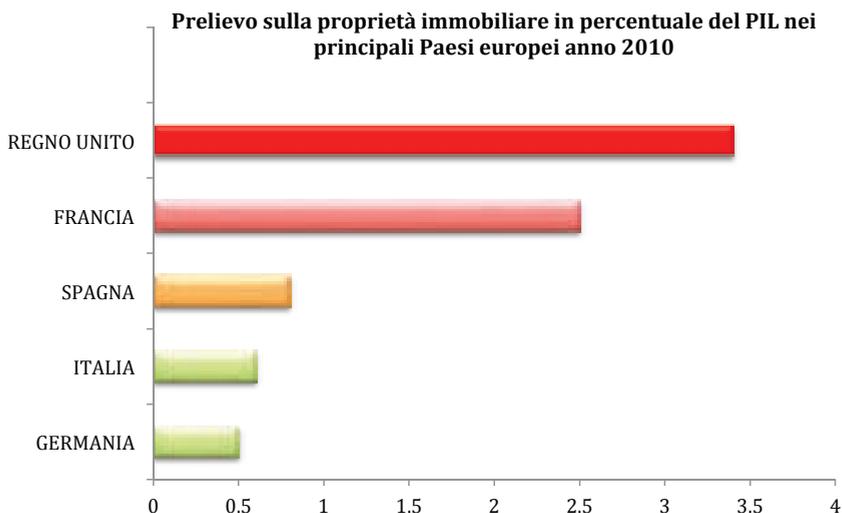
Prima che la riforma sia a regime, nella fase di transizione, occorrerà tuttavia ricercare quello strumento di governo, in grado di assicurare una tassazione più equa, più semplice e più razionale, non potendo fare affidamento, in questo arco temporale, alle due leve che incidono sulla tassazione: il catasto riformato e l'ampia potestà decisionale degli enti locali rispetto alle aliquote IMU.

Procedendo quindi nell'indagine sulle imposte che colpiscono i patrimoni a livello europeo, il primo aspetto da considerare risulta essere la copresenza di imposte sugli immobili denominate "ricorrenti", che tipicamente prevedono un versamento annuale dovuto dal proprietario o dall'affittuario, in base al valore del patrimonio, che spesso viene indicizzato o attualizzato, e "non ricorrenti", applicate cioè solamente nel caso in cui si verifichi un determinato evento, come il trasferimento di proprietà, una donazione, una successione.

Questa ripartizione, presente anche nel nostro sistema tributario, è replicata in Paesi come la Francia, la Germania, la Spagna e il Regno Unito; esiste, pertanto, una volontà tributaria di colpire la manifestazione della ricchezza del patrimonio, con determinate frequenze temporali, generalmente un anno solare, funzionale al possesso e alla disponibilità dello stesso bene, e una volontà di attivare un prelievo una tantum, ogniqualvolta cioè si determini uno "spostamento" della ricchezza, come nel caso delle compravendite immobiliari.

A parità dunque di classificazione delle imposte, ricorrenti e non ricorrenti, appare invece significativa l'incidenza del "prelievo" sul patrimonio rispetto al PIL, in alcuni dei principali Paesi europei; un elemento estremamente curioso, ma che ci proietta immediatamente sulle diversità dei pesi impositivi, in funzione di scelte fiscali dei singoli governi.

Il dato riportato indica il prelievo sulla proprietà immobiliare in percentuale del PIL nei principali Paesi europei nell'anno 2010; nella quantificazione è stata esclusa l'imposta sui redditi delle persone fisiche.



*fonte: OCSE, Revenue Statistic 2011*

Come è facile rilevare, l'incidenza più rilevante, si riscontra nel Regno Unito, con una percentuale del 3,4%, mentre quella più bassa è in Germania, con un dato che si ferma allo 0,5%.

In Italia, il prelievo sulla proprietà immobiliare in percentuale del PIL, nell'anno 2010, è stata dello 0,6%; tuttavia per il nostro Paese, dobbiamo prendere in considerazione che, a partire dall'anno 2008, è stata introdotta l'esenzione dell'abitazione principale ai fini ICI, provocando una contrazione ineludibile di tale valore.

È palese che con l'introduzione dell'IMU, il reinserimento della tassazione anche sugli immobili adibiti ad abitazione principale e la variazione dei coefficienti da applicare alla rendita catastale, il dato riportato appare anacronistico.

Ad oggi non abbiamo delle stime riferibili all'anno 2012 rispetto al nostro Paese; quello che è certo è che la percentuale dello 0,6%, 0,8% nel 2008, a partire dal 2012, è cresciuta, ma ragionevolmente ancora distante dai livelli di Francia e Regno Unito.

Ma come vengono tassati gli immobili nei Paesi che abbiamo messo a confronto? Qual è il soggetto attivo di imposta in questi Stati? Esistono esenzioni? Ma soprattutto, esiste una imposta patrimoniale unica?

Cercheremo di rispondere a queste domande, aiutandoci con la tabella riepilogativa riportata di seguito, dove sono individuate le fattispecie impositive sugli immobili in Francia, Germania, Spagna e Regno Unito:

Fattispecie	Francia	Germania	Spagna	Regno Unito
Proprietà/possesso	<p>Esente da IRPEF</p> <p><b>Taxe d'habitation:</b> è dovuta dall'inquilino dell'immobile. L'aliquota è variabile a seconda della regione di residenza.</p> <p><b>Taxe fonciere:</b> è dovuta dal proprietario dell'abitazione. L'aliquota varia a seconda della regione.</p> <p><b>Imposta patrimoniale:</b> (patrimoni superiori a € 1.300.000): aliquota tra lo 0,25% e lo 0,50%</p>	<p>Esente da IRPEF</p> <p><b>Tassa fondiaria:</b> i comuni applicano un'imposta sul possesso di immobili basata sul valore catastale. Le aliquote variano in ogni comune a seconda dell'utilizzazione del bene.</p> <p><b>Tassa di proprietà:</b> varia da città a città (tra € 150 e € 300 per appartamento)</p> <p><b>Oneri urbanistici – tasse locali:</b> da € 0,75 a € 1,5 per metro quadrato</p>	<p>Esente da IRPEF</p> <p>Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): incide sugli immobili commerciali e residenziali dei proprietari residenti e non residenti. L'aliquota d'imposta è di solito 0,5% del valore catastale per le proprietà urbane e 0,3% per le proprietà agricole.</p> <p><b>Imposta patrimoniale:</b> misura transitoria per contenere il deficit per coloro che hanno redditi superiori ai 700 mila euro annui.</p>	<p>Esente da IRPEF</p> <p><b>Council Tax:</b> è un'imposta locale. Esistono otto classi di appartenenza per ogni immobile (A – H). L'aliquota varia a seconda della regione (da 1,2% a 3,5%)</p>
Cessioni di abitazioni non soggette a IVA (di norma, trasferimenti tra privati di abitazioni esistenti)	<p>Imposta di acquisto: per gli immobili con più di 5 anni si applica una tassa di registro e l'aliquota normale è fissata al 4,8% (il 3,60% spetta al Dipartimento, l'1,20% spetta al Comune, mentre il 2,5% sull'imposta è dovuto a titolo di spese).</p> <p><b>Capital gain:</b> aliquota del 28,1%</p>	<p><b>Grunderwerbsteuer:</b> aliquota 3,54% (a Berlino è del 4,5%) del prezzo di acquisto. <b>Spese notarili:</b> Circa l'1% - 1,5% del prezzo di acquisto.</p> <p><b>Imposta di registro:</b> La tassa di registrazione può variare dallo 0,8% all'1,2%.</p> <p><b>Capital gain:</b> aliquota marginale con presenza di esenzioni</p>	<p><b>Imposta di acquisto:</b> aliquota di imposta pari al 6% del prezzo di acquisto dichiarato nel contratto (di norma può essere elevata al 7%).</p> <p><b>Imposta di bollo:</b> aliquota di imposta varia a seconda del tipo di transazione e della comunità autonoma, ma di solito è compresa tra lo 0,5% e l'1%</p> <p><b>Capital gain:</b> aliquota del 18%</p>	<p><b>Stamp Duty Land Tax (SDLT):</b> viene applicata a ogni trasferimento di immobili residenziali. È prevista un'esenzione totale per i trasferimenti inferiori a £ 125.000. Le aliquote variano dall'1% al 7% del prezzo di acquisto.</p> <p><b>Capital gain:</b> aliquota del 18%</p>
Imposte sul trasferimento a titolo gratuito	<p><b>Successioni:</b> le aliquote sono diverse a seconda del legame giuridico tra il de cuius e gli eredi (dal 5% al 40% per i coniugi o parenti in linea retta; l'aliquota marginale si applica sulla parte che eccede € 1.700.000). Per le persone diverse dai parenti in linea retta l'aliquota varia dal 35% al 60%. <b>Donazioni:</b> stesse franchigie per trasferimenti in linea retta. Aliquote: dal 5% al 60%.</p>	<p><b>Successioni e donazioni:</b> esenzioni per abitazione principale e donazioni fra coniugi; franchigia individuale da € 100.000 a € 500.000 per i trasferimenti in linea retta o fra coniugi. Aliquote: dal 7 al 50%.</p>	<p><b>Successioni e donazioni:</b> si applica sul valore complessivo dei beni trasferiti a ciascun beneficiario. È prevista una franchigia di circa € 800.000. Aliquote dal 7,65% al 34%. Imposta moltiplicata per coefficienti da 1 a 2,4.</p>	<p><b>Successioni e donazioni:</b> esenti successioni a favore del coniuge e donazioni in vita (PETs); franchigia di £ 325.000 per le successioni. Aliquote: donazioni 20%, successioni 40%.</p>

Fattispecie	Francia	Germania	Spagna	Regno Unito
Cessioni di abitazioni soggette a IVA (di norma di nuova costruzione)	<b>IVA:</b> l'acquisto di immobili in costruzione o che abbiano meno di 5 anni è soggetto a T.V.A. (IVA italiana) che è pari al 19,6% senza nessuna distinzione tra prima o seconda casa o ufficio. Il costo del notaio sarà tra il 2,5 ed il 3,5% del prezzo totale di vendita.	<b>IVA: Esente</b> <b>Imposta sui trasferimenti immobiliari:</b> aliquota del 3,5% (a Berlino del 4,5%)	<b>IVA:</b> aliquota del 7% <b>Imposta di registro:</b> aliquota della 0,5% all'1%.	<b>IVA:</b> "ad aliquota zero" <b>Stamp Duty Land Tax:</b> viene applicata a ogni trasferimento di immobili residenziali. È prevista un'esenzione totale per i trasferimenti inferiori a £ 125.000. Le aliquote variano dall'1% al 7% del prezzo di acquisto.
Locazione tra privati	<b>IRPEF:</b> gli affitti rientrano nella categoria dei redditi da lavoratore autonomo anche se vengono incorporati o tassati insieme a tutti gli altri redditi personali. Ai redditi generati dalla locazione vengono applicati due regimi di tassazione: Revenus Fonciers, per la locazione di terreni e immobili non arredati; e BIC (Benefices Industriels et Commerciaux) per la locazione di immobili arredati. Aliquota progressiva da 0% al 40%.  <b>Tassa di pubblicità fondiaria</b> Aliquota dell' 0,7%	<b>IRPEF:</b> varia dal 25% al 42% e dipende dalle aliquote delle imposte sui redditi cui va aggiunto il cosiddetto "Soli" del 5,5%. Sono previste esenzioni per ammortamento, interessi o spese di pubblicità o gestione.	<b>IRPEF:</b> esenzione per i giovani tra i 18 e i 35 anni. Per il resto, il prelievo è soggetto ad aliquote dal 24% al 45% ed è prevista la deduzione analitica delle spese sostenute  <b>Imposta di registro:</b> Aliquota del 2% più imposta di bollo	<b>IRPEF:</b> aliquota progressiva con deduzioni analitiche delle spese <b>Imposta di registro:</b> L'aliquota massima è del 5% nel caso in cui l'affittuario percepisca più di £ 125.000

Fonte: "Gli immobili in Italia 2012" rapporto del dipartimento delle finanze e agenzia del territorio

Si distinguono cinque aree di intervento tributario:

- le tasse sulla proprietà e sul possesso di beni immobili;
- le tasse sulle cessioni di abitazioni non soggette a IVA, di norma, trasferimenti tra privati di abitazioni esistenti;
- le imposte sul trasferimento a titolo gratuito;
- le tasse sulle cessioni di abitazioni soggette a IVA, di norma di nuova costruzione;
- le tasse sulle locazione tra privati.

Il caso tedesco è sicuramente tra i più complessi, perché ogni Bundesland, Stato federale, ha una sua specifica normativa.

È presente, infatti, una tassa fondiaria, paragonabile all'IMU, calcolata in base a determinati moltiplicatori.

Anche in questo caso, il parametro di partenza è la rendita catastale comunicata da ogni Bundesland; la rendita viene poi moltiplicata per indici differenti a seconda delle province e della città.

In Francia, le tasse sulla proprietà sono la Taxe foncière, equivalente all'IMU, calcolata sul valore catastale e variabile a seconda della regione e del fatto che sia prima, seconda casa, terza casa, e l'imposta sui patrimoni.

Quest'ultima si applica quando il patrimonio sia superiore a 1,3 milioni di euro.

La Spagna è probabilmente il Paese in cui il regime fiscale sugli immobili è il più affine a quello italiano; esiste un'imposta sul reddito applicata esclusivamente alla seconda casa, a cui si aggiunge una imposta sui beni immobili con aliquote che variano tra lo 0,4% e l'1,1%, applicate ad una base imponibile che trae origine dalla rendita catastale.

Di recente è stata introdotta una nuova imposta patrimoniale, applicata in via straordinaria per i periodi di imposta 2012-2013 e indirizzata alle sole abitazioni che hanno un valore superiore a settecentomila euro.

Nel Regno Unito, infine, esiste una tassa sul possesso degli immobili confrontabile anch'essa all'IMU.

Si chiama Council Tax e, generalmente, varia tra l'1,2% e il 3,5% a seconda della regione; l'aliquota viene applicata al valore catastale dell'immobile.

Questa breve rassegna, senza avere l'ambizione di dettagliare ed esaminare tutte le singole voci, ha la finalità di evidenziare alcune delle condizioni in comune; osserviamo, infatti, che l'abitazione principale è esente dall'imposta sui redditi delle persone fisiche, in quanto gode di un trattamento, in generale, di favore; l'approccio è certamente condiviso, poiché l'immobile viene vincolato dal proprietario a svolgere funzioni primarie, di abitazione stabile, abituale e duratura.

Altro elemento collegiale è che ai fini della determinazione della base imponibile, ci si basa, tendenzialmente, sulle rendite catastali.

Infine, le imposte che colpiscono il patrimonio vedono come unico soggetto attivo di imposta le autonomie locali: regioni, province, comuni e città.

Queste succinte considerazioni sono sufficienti per aprire un inevitabile confronto con il nostro sistema tributario, in materia di imposte sul patrimonio immobiliare.

Mentre il parametro della rendita catastale, utilizzato come espressione per quantificare il valore del cespite, e la configurazione di favore per l'immobile adibito ad abitazione principale, sono dei principi generali rintracciabili anche nel nostro ordinamento tributario, quello che diverge espressamente è l'individuazione dell'unico soggetto titolare dell'imposta patrimoniale.

La prima e inevitabile considerazione è che il nostro ordinamento individua espressamente nel consiglio comunale l'organo competente ad adottare la delibera di fissazione dell'aliquota di base ai fini IMU, mentre lo esclude da scelte di governo più ampie e più attinenti alle diversità territoriali che caratterizzano le singole realtà amministrative.

In realtà, lo strumento della potestà regolamentare attribuita ai comuni, consentirebbe scelte di governo territoriali, caratterizzate da semplificazione e condivisione, ma tale

potestà è stata fortemente ridimensionata negli spazi e nei contenuti applicativi.

In materia di IMU, infatti, analogamente a quanto accadeva per l'imposta comunale sugli immobili, il legislatore ha previsto un'espressa deroga all'assetto delle competenze stabilito dall'articolo 42, comma 2, lettera f), del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il "Testo unico delle leggi in materia di ordinamento degli enti locali", ai sensi del quale il consiglio comunale "ha competenza limitatamente ai seguenti atti fondamentali: ...; f) istituzione e ordinamento dei tributi, con esclusione della determinazione delle relative aliquote."

L'anomalia italiana è che l'IMU, nonostante sia definita municipale, vede una partecipazione nel prelievo dello Stato, cosa che non accade in altri Paesi, e, soprattutto una centralità decisionale che limita e irrigidisce il governo locale dell'imposta.

Peraltro, l'articolo 52 del d.lgs. 446/1997 garantisce già questa potestà regolamentare che ha quindi necessità di essere rafforzata, al fine di separare le competenze in maniera netta, dando piena attuazione al principio di federalismo fiscale che ci avvicini alle esperienze e alle realtà dei principali Paesi europei.

La potestà regolamentare si conferma, dunque, il fondamento inderogabile dell'autonomia impositiva degli enti locali, accentuandone il potere decisionale, con l'obiettivo comunque di tutela degli equilibri di bilancio e del rispetto dei limiti imposti dal patto di stabilità.

La potestà regolamentare, di competenza dei consigli comunali, diviene l'elemento di collante tra potere tributario e responsabilità di bilancio; tale assunto deve essere, pertanto, gestito e attuato con assoluta prudenza, rigore e condivisione sociale.

Alcune disposizioni regolamentari, talvolta, possono risultare conflittuali o difformi dalla normativa nazionale di riferimento e, pertanto, è indispensabile e fondamentale una verifica delegata al ministero delle finanze sulle disposizioni regolamentari approvate dai singoli enti, al fine di evitare parcellizzazione delle regole, in controtendenza ai principi di semplificazione e razionalizzazione.

A tale proposito, può essere utile analizzare i principali rilievi formulati dal dipartimento delle finanze, nella fase di verifica dei regolamenti IMU approvati dagli enti locali:

## **“1. PRESUPPOSTO IMPOSITIVO**

### ***Esempi di disposizioni regolamentari non corrette***

*Presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli.*

*oppure*

*Presupposto dell'imposta è il possesso degli immobili di cui all'articolo 2 del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.*

### ***Rilievo***

*Si evidenzia, al riguardo, che l'articolo 13, comma 2, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, prevede che il presupposto impositivo dell'imposta municipale propria (IMU) è costituito dal possesso di qualunque immobile. In tale definizione devono, quindi, essere ricondotti anche, ad esempio, i terreni*

*incolti. Il richiamo all'articolo 2 del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, deve essere inteso, infatti, al solo scopo di mantenere anche ai fini IMU le definizioni che risultavano già utilizzate ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI).*

## **2. NOZIONE DI ABITAZIONE PRINCIPALE**

### ***Esempio di disposizione regolamentare non corretta***

*Si considera abitazione principale l'unica unità immobiliare nella quale il soggetto che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale e i suoi familiari dimorano abitualmente e vi risiedono anagraficamente (salvo gli obblighi, per normativa o contratto, di trasferimento della residenza anagrafica per motivi di lavoro, da dimostrarsi con documentazione da parte del contribuente).*

### **Rilievo**

*Si rileva, in merito, che l'articolo 13, comma 2, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, individua quale abitazione principale solo l'immobile in cui le due condizioni della residenza anagrafica e della dimora abituale da parte del soggetto passivo sussistano contemporaneamente, in ciò innovando rispetto alla precedente definizione prevista per l'imposta comunale sugli immobili (ICI), in base alla quale l'abitazione principale coincideva con la residenza anagrafica "salvo prova contraria".*

*Pertanto, alla luce della nuova nozione dettata dal legislatore e in considerazione dei limiti posti alla potestà regolamentare dall'articolo 52 del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, deve escludersi che il Comune possa riconoscere le agevolazioni previste per l'abitazione principale in relazione ad un immobile in cui il soggetto passivo non abbia la residenza anagrafica, come accade nel caso della disposizione regolamentare in disamina.*

## **3. PERTINENZE DELL'ABITAZIONE PRINCIPALE**

### ***(3.1) Esempio di disposizione regolamentare non corretta***

*Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 nella misura massima di una sola unità pertinenziale fra le categorie catastali citate.*

### **Rilievo**

*Si osserva che la disposizione regolamentare in esame appare in contrasto con l'articolo 13, comma 2, ultimo periodo, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, ai sensi del quale "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".*

*In base a tale norma, infatti, il numero massimo di pertinenze che possono essere ammesse a godere dell'aliquota agevolata e della detrazione previste per l'abitazione principale è pari a tre, ciascuna delle quali deve appartenere ad una categoria catastale diversa. Né può ritenersi che il Comune sia legittimato a limitare ulteriormente il numero delle*

*pertinenze da assoggettare al suddetto regime di favore, in quanto è la legge a disciplinare direttamente la fattispecie in questione. Tale affermazione è avvalorata dall'abrogazione della lettera d) dell'articolo 59, comma 1, del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la quale in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI) consentiva agli enti locali, nell'esercizio della potestà regolamentare, di "considerare parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto".*

### **(3.2) Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

*Ai fini dell'applicazione della normativa relativa all'abitazione principale, sono considerate pertinenze le unità immobiliari ubicate nello stesso edificio o complesso immobiliare dell'abitazione o situate ad una distanza non superiore a ... metri.*

#### **Rilievo**

*La norma regolamentare in disamina, nella misura in cui riconosce la natura pertinenziale di un immobile in relazione alla sua distanza dall'abitazione principale e non esclusivamente per il fatto che esso sia effettivamente asservito alla stessa, potrebbe apparire irragionevole e dar luogo ad eventuali impugnative da parte dei destinatari dei connessi atti impositivi.*

*Infatti, come chiarito dalla Corte di Cassazione in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), il legislatore "non può che adoperare il termine «pertinenza» in senso tecnico, con implicito riferimento alla definizione che delle pertinenze il codice civile fornisce all'articolo 817 c.c. («Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa»)" (sentenza n. 19375 del 17 dicembre 2003) e "l'accertamento della sussistenza di un siffatto vincolo di strumentalità o complementarità funzionale costituisce un apprezzamento di fatto ..." (sentenza n. 17035 del 26 agosto 2004).*

*Peraltro, resta fermo che, come precisato dalla stessa Corte di Cassazione nella successiva sentenza n. 25127 del 30 novembre 2009 "in materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale, che grava sul contribuente (quando, come nella specie, ne derivi una tassazione attenuata) deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. Se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (...), non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite".*

## **4. NOZIONE DI AREA FABBRICABILE**

### **Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

*Sono da ritenersi esenti le aree individuate nei vigenti strumenti urbanistici come aree edificabili, ma che, per le loro limitate superfici, non raggiungono il dimensionamento del lotto imposto come parametro minimo dalle norme e standards del Piano vigente, nonché le aree comunque individuate come edificabili, ma che, per loro conformazione planimetrica rendono di fatto impossibile l'applicazione degli standards urbanistici minimi previsti dai vigenti strumenti.*

## **Rilievo**

*Si evidenzia, al riguardo, che, come chiarito dalla Corte di Cassazione in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), “le limitazioni al valore dell’immobile sono prese espressamente in considerazione dal legislatore, con particolare riferimento alla zona territoriale di ubicazione e alla destinazione d’uso consentita, non per esentare l’immobile dall’imposta, ma per determinare la base imponibile e quindi la concreta misura dell’imposizione, certamente condizionata dal minor valore del bene conseguente ai vincoli urbanistici che ne limitano l’edificabilità” (sentenza n. 19750 del 4 ottobre 2004) e, in particolare, “le ridotte dimensioni e le peculiari caratteristiche dell’area compresa in zona qualificata edificabile dal PRG non escludono la natura edificatoria delle stesse perché tali evenienze producono effetti esclusivamente ai fini della determinazione del loro valore venale in comune commercio” (sentenza n. 25676 del 24 ottobre 2008).*

*Per quanto sopra e in considerazione dei limiti fissati dall’articolo 52 del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, il quale sottrae all’autonomia regolamentare degli enti locali, “l’individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili”, deve escludersi che le aree fabbricabili rispondenti alle caratteristiche individuate dalla disposizione regolamentare in disamina possano essere esentate dal pagamento dell’imposta.*

## **5. AREE FABBRICABILI POSSEDUTE E CONDOTTE DA COLTIVATORI DIRETTI E IMPRENDITORI AGRICOLI**

### **(5.1) Esempi di disposizioni regolamentari non corrette**

*Ai fini dell’applicazione dell’articolo 2, comma 1, lettera b), del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si considerano terreni agricoli, e quindi non fabbricabili, quelli posseduti e condotti dai coltivatori diretti o imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale.*

*oppure*

*Le aree fabbricabili sono soggette ad IMU come terreno agricolo, sulla base del reddito dominicale, se possedute e condotte direttamente dalle persone fisiche di cui all’articolo 58, comma 2, del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. La finzione giuridica consistente nel considerare l’area fabbricabile alla stregua di un terreno agricolo non è ammissibile quando il terreno sia condotto da una società o altra forma associativa*

## **Rilievo**

*In merito, si evidenzia, innanzitutto, che, in virtù dell’espressa previsione contenuta nell’articolo 13, comma 2, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, come modificato ad opera dell’articolo 4 del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, i soggetti beneficiari dell’agevolazione di cui all’articolo 2, comma 1, secondo periodo, lettera b), del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, devono essere individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all’articolo 1 del Decreto Legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola. Posto, dunque, che ai fini dell’applicazione dell’agevolazione in questione rileva la qualifica di imprenditore*

agricolo professionale, oltre a quella di coltivatore diretto, deve ritenersi inammissibile una limitazione del beneficio alle sole persone fisiche, in quanto le norme che disciplinano la materia fanno riferimento anche all'imprenditore agricolo costituito in forma societaria. In tal senso, si osserva che l'articolo 1, comma 3, del citato Decreto Legislativo n. 99 del 2004 stabilisce che la qualifica di imprenditore agricolo professionale debba essere riconosciuta alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole. Ai fini del riconoscimento alle società della qualifica di imprenditore agricolo professionale, è necessario, nel caso di società di persone, che almeno un socio sia in possesso della qualifica medesima; nel caso si tratti, invece, di società cooperative o di capitale, vi deve essere almeno un amministratore (che sia anche socio per le società cooperative) in possesso della qualifica.

Pertanto, allo scopo di non ingenerare equivoci in merito ai soggetti beneficiari della agevolazione di cui all'articolo 2, comma 1, secondo periodo, lettera b), del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, la norma regolamentare in esame deve essere riformulata facendo riferimento, oltre che ai coltivatori diretti, agli imprenditori agricoli professionali come definiti dal predetto articolo 1 del Decreto Legislativo n. 99 del 2004.

Si ritiene, altresì, opportuno precisare che il Comune non può introdurre con regolamento ulteriori condizioni ai fini dell'applicazione del beneficio in discorso, in quanto l'articolo 59 del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che, al comma 1, lettera a), prevedeva tale facoltà in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), non è richiamato dalle norme relative all'imposta municipale propria (IMU) e deve, pertanto, ritenersi inapplicabile. Si rammenta, a tale ultimo proposito, che l'articolo 14, comma 6, del Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dal citato articolo 4 del Decreto Legge n. 16 del 2012, nel confermare la potestà regolamentare degli enti locali in materia di IMU, si riferisce esclusivamente all'articolo 52 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997 e non anche all'articolo 59 del medesimo decreto.

Né può ritenersi che la facoltà di stabilire requisiti ulteriori ai fini dell'applicazione della norma agevolativa di cui trattasi possa essere ricondotta al predetto articolo 52, in quanto tale norma sottrae espressamente all'autonomia regolamentare generale degli enti locali l'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili e dei soggetti passivi.

### **(5.2) Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

Qualora l'area fabbricabile sia coltivata direttamente solo da uno o da alcuni dei comproprietari, l'agevolazione di cui all'articolo 2, comma 1, secondo periodo, lettera b), del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, è riconosciuta solo nei confronti dei contitolari in possesso dei requisiti.

### **Rilievo**

Si fa osservare, al riguardo, che la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 15566 del 30 giugno 2010, ha ritenuto che 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,

*in possesso dei requisiti richiesti dalla legge, l'equiparazione dello stesso a terreno agricolo debba essere estesa anche agli altri comunisti, che non esercitano sullo stesso attività agricola, in quanto "... la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti ...".*

## **6. INDIVIDUAZIONE DELLA SOGGETTIVITÀ PASSIVA NELLA FATTISPECIE DELLA EX CASA CONIUGALE**

### ***Esempio di disposizione regolamentare non corretta***

*L'aliquota ridotta e la detrazione previste per l'abitazione principale si applicano anche alla fattispecie di cui all'articolo 6, comma 3-bis, del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, vale a dire in favore del soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario della ex casa coniugale.*

### **Rilievo**

*A tale proposito, si richiama l'attenzione sul comma 12-quinquies dell'articolo 4 del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, ai sensi del quale, ai soli fini dell'imposta municipale propria (IMU), l'ex coniuge assegnatario della casa coniugale a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso titolare di un diritto di abitazione.*

*Ne deriva che nella fattispecie in questione la soggettività passiva ai fini IMU dovrà essere riconosciuta in capo all'ex coniuge assegnatario della casa coniugale e non già all'ex coniuge non assegnatario.*

## **7. BASE IMPONIBILE**

### ***(7.1) Esempio di disposizione regolamentare non corretta***

*Per i fabbricati non iscritti in catasto, nonché per i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, la base imponibile è il valore costituito con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti.*

### **Rilievo**

*Si rileva che per le tipologie di immobili oggetto della norma regolamentare in disamina il valore imponibile ai fini dell'imposta municipale propria (IMU) deve essere determinato dal contribuente utilizzando la procedura DOCEFA, con le modalità fissate nel Decreto Ministeriale 14 aprile 1994, n. 701, non potendo essere legittimamente impiegato il procedimento basato sulla rendita dei fabbricati similari già iscritti. Tale procedimento, infatti, originariamente previsto dal comma 4 dell'articolo 5 del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, risultava inapplicabile già in materia di imposta comunale sugli*

immobili (ICI) a seguito dell'espressa abrogazione del citato comma 4 ad opera dell'articolo 1, comma 173, lettera a), della Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

*Si rammenta, peraltro, che il fine sotteso alla norma regolamentare in disamina può essere perseguito in modo conforme al dettato legislativo mediante il ricorso alla procedura di cui al comma 336 e seguenti dell'articolo 1 della Legge 30 dicembre 2004, n. 311.*

#### **(7.2) Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

*Per i terreni agricoli la base imponibile è costituita dal valore ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, rivalutato del 25 per cento, un moltiplicatore pari a 130.*

#### **Rilievo**

*Si rammenta, in merito, che l'articolo 4 del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, ha disposto l'innalzamento a 135 del moltiplicatore per i terreni agricoli previsto dall'articolo 13, comma 5, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, ferma restando la riduzione 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".*

### **8. AGEVOLAZIONI PER I FABBRICATI INAGIBILI E INABITABILI**

#### **Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

*Le agevolazioni in favore dei fabbricati inagibili o inabitabili, in precedenza previste per l'ICI, non si applicano all'IMU.*

#### **Rilievo**

*Si fa osservare che in materia di agevolazioni per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili è nuovamente intervenuto il legislatore con l'articolo 4 del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, introducendo all'articolo 13, comma 3, lettera b), del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, la disposizione secondo cui la base imponibile dei fabbricati in questione è abbattuta del 50 per cento, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni di inagibilità o inabitabilità.*

### **9. ORGANO COMPETENTE ALLA DETERMINAZIONE DELLE ALIQUOTE**

*Nell'ipotesi in cui la delibera di determinazione delle aliquote dell'imposta municipale propria (IMU) sia stata approvata dalla Giunta comunale, viene rilevata l'esistenza di un vizio di incompetenza, in quanto l'articolo 13, comma 6, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, individua espressamente nel Consiglio comunale l'organo competente ad adottare la delibera di fissazione dell'aliquota di base. Tale organo, com'è evidente, è altresì titolare dei poteri riconosciuti in capo al Comune dai successivi commi 7, 8, 9, 9-bis e 10 del medesimo articolo 13 del Decreto Legge n. 201 del 2011.*

*In materia di IMU, pertanto, analogamente a quanto accadeva per l'imposta comunale sugli immobili (ICI), il legislatore ha previsto un'espressa deroga all'assetto delle competenze stabilito dall'articolo 42, comma 2, lettera f), del Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il "Testo unico delle leggi in materia di ordinamento degli enti locali" (TUEL), ai sensi del quale il Consiglio comunale "ha competenza limitatamente ai seguenti atti fondamentali: ...; f) istituzione e ordinamento dei tributi, con esclusione della determinazione delle relative aliquote ...".*

## **10. MAGGIORAZIONE DELLA DETRAZIONE PER L'ABITAZIONE PRINCIPALE**

### ***Esempio di disposizione regolamentare non corretta***

*Per gli anni 2012 e 2013 la detrazione per l'abitazione principale è maggiorata di euro 50 per ogni figlio fiscalmente a carico di età non superiore a 26 anni.*

### **Rilievo**

*Si rammenta, in proposito, che l'articolo 13, comma 10, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, dispone che "Per gli anni 2012 e 2013, la detrazione ... è maggiorata di 50 euro per ciascun figlio di età non superiore a ventisei anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale".*

*Pertanto, ai fini dell'applicazione della maggiorazione in discorso, non assume alcuna rilevanza la circostanza che il figlio di età non superiore a ventisei anni sia a carico del genitore dal punto di vista fiscale, come stabilito dalla disposizione regolamentare in disamina, dovendosi invece subordinare il riconoscimento del beneficio alla duplice condizione che il figlio medesimo abbia la dimora abituale e la residenza anagrafica nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.*

## **11. UNITÀ IMMOBILIARI APPARTENENTI ALLE COOPERATIVE EDILIZIE A PROPRIETÀ INDIVISA E ALLOGGI ASSEGNATI DAGLI IACP**

### ***(11.1) Esempio di disposizione regolamentare non corretta***

*Si considerano abitazioni principali le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP).*

### **Rilievo**

*Si evidenzia che alle unità immobiliari oggetto della disposizione regolamentare in disamina deve essere riconosciuta la detrazione per l'abitazione principale, di cui al comma 10 dell'articolo 13 del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, pari ad euro 200 o al diverso maggiore importo stabilito dal Comune, ma non anche l'aliquota ridotta prevista dal comma 7 del medesimo articolo.*

lo 13, atteso il chiaro disposto del predetto comma 10, ai sensi del quale “La [suddetta] detrazione si applica alle unità immobiliari di cui all’articolo 8, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504”.

*Peraltro, alla luce del comma 9 dell’articolo 13 del Decreto Legge n. 201 del 2011, in virtù del quale l’Ente ha facoltà di ridurre l’aliquota di base fino allo 0,4 per cento nel caso di immobili posseduti da soggetti passivi dell’imposta sul reddito delle società, deve ritenersi che in favore delle unità immobiliari di cui sopra possa essere legittimamente deliberata un’aliquota agevolata, purché in misura non inferiore a detto limite. Al riguardo, giova altresì precisare che, ai sensi del citato comma 10 dell’articolo 13 del Decreto Legge n. 201 del 2011, per le fattispecie in esame non si applica la riserva della quota di imposta a favore dello Stato.*

### **(11.2) Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

*Alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché agli alloggi assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP), si applica la detrazione prevista per l’abitazione principale, con la relativa maggiorazione di euro 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell’unità immobiliare adibita ad abitazione principale.*

#### **Rilievo**

*Si precisa che, nel caso di immobili posseduti da cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibiti ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché di alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o da altri enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le medesime finalità, il soggetto passivo dell’imposta municipale propria deve essere individuato nella cooperativa o nell’istituto medesimo e non nelle singole persone fisiche che materialmente detengono l’alloggio.*

*Pertanto, alle predette unità immobiliari deve essere riconosciuta la detrazione di cui al comma 10 dell’articolo 13 del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, pari ad euro 200 o al diverso superiore importo stabilito dal Comune, ma non la maggiorazione di euro 50 per ciascun figlio di età non superiore a ventisei anni, prevista dalla medesima disposizione per gli anni 2012 e 2013, trattandosi di immobili posseduti da persone giuridiche.*

## **12. ABITAZIONE POSSEDUTA DA ANZIANI E DISABILI RESIDENTI IN ISTITUTI DI RICOVERO**

### **Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

*Si considera direttamente adibita ad abitazione principale l’unità immobiliare posseduta da anziani o disabili che trasferiscono la residenza presso un familiare, a condizione che non risulti locata.*

## **Rilievo**

*Si osserva che tale assimilazione non può essere legittimamente prevista dal Comune, in quanto l'articolo 3, comma 56, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, espressamente richiamato dall'articolo 13, comma 10, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, si riferisce esclusivamente alle unità immobiliari possedute da anziani o disabili che acquisiscono la residenza presso istituti di ricovero e non anche all'ipotesi in cui la residenza venga fissata presso un parente o affine.*

*Con riferimento a tale ultima ipotesi, peraltro, deve ritenersi che il Comune, in virtù del disposto di cui all'articolo 13, comma 6, del Decreto Legge n. 201 del 2011 e nell'esercizio della propria autonomia regolamentare, abbia la facoltà di deliberare un'aliquota agevolata, purché in misura non inferiore allo 0,46 per cento.*

### **13. ABITAZIONE CONCESSA IN COMODATO GRATUITO A PARENTI**

#### ***Esempio di disposizione regolamentare non corretta***

*È equiparato all'abitazione principale l'alloggio concesso in comodato gratuito dal possessore ad un parente in linea retta entro il terzo grado.*

## **Rilievo**

*Si osserva, in proposito, che, nell'ambito della disciplina relativa all'imposta municipale propria (IMU), non è contemplata la facoltà per il Comune di estendere agli immobili concessi in uso gratuito ai parenti lo stesso regime agevolato previsto per l'abitazione principale. Tale facoltà di assimilazione, infatti, era prevista in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI) dalla lettera e) dell'articolo 59, comma 1, del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, ora abrogata, e non è stata riproposta nell'ambito della normativa concernente il nuovo tributo.*

*Peraltro, alla luce del disposto di cui all'articolo 13, comma 6, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, ai sensi del quale l'Ente può modificare in aumento o in diminuzione l'aliquota di base entro il limite di 0,3 punti percentuali, deve ritenersi che in favore delle unità immobiliari di cui sopra possa essere legittimamente deliberata un'aliquota agevolata, purché in misura non inferiore allo 0,46 per cento.*

### **14. ESENZIONE PER GLI IMMOBILI POSSEDUTI DA STATO, REGIONI, PROVINCE, COMUNI, COMUNITÀ MONTANE, ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE**

#### ***Esempio di disposizione regolamentare non corretta***

*L'esenzione in favore degli immobili posseduti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni, dalle Comunità montane e dagli Enti del servizio sanitario nazionale si applica anche agli immobili non destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.*

## **Rilievo**

*Si evidenzia che l'esenzione prevista dall'articolo 9, comma 8, primo periodo, del Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, non può essere estesa dal regolamento comunale*

*agli immobili non destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, in quanto l'articolo 59 del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che, al comma 1, lettera b), contemplava tale facoltà con riferimento all'analoga esenzione prevista in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), non è richiamato dalle norme relative all'imposta municipale propria (IMU). Si rammenta, a tale ultimo proposito, che l'articolo 14, comma 6, del citato Decreto Legislativo n. 23 del 2011, come modificato dall'articolo 4 del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, nel confermare la potestà regolamentare degli enti locali in materia di IMU, si riferisce esclusivamente all'articolo 52 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997 e non anche all'articolo 59 del medesimo decreto.*

*Nell'esercizio dell'autonomia regolamentare generale di cui al predetto articolo 52, d'altra parte, l'ente locale non può introdurre ipotesi di esenzione non previste dalla legge, come nel caso in disamina, in quanto in tal modo andrebbe ad incidere sulla definizione delle fattispecie imponibili e sulla individuazione dei soggetti passivi, travalicando i limiti posti dalla norma statale in questione.*

## **15. ESENZIONE IN FAVORE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI**

### **(15.1) Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

*L'esenzione in favore degli enti non commerciali si applica soltanto ai fabbricati e a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore.*

#### **Rilievo**

*Si rileva che tale norma regolamentare deve essere modificata nella parte in cui limita l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ai soli fabbricati. Si osserva, infatti, che la facoltà per il Comune di restringere in tal senso il campo di applicazione dell'esenzione in discorso era prevista in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI) dall'articolo 59, comma 1, lettera c), del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e non è stata richiamata dalle norme relative all'imposta municipale propria (IMU). L'articolo 14, comma 6, del Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, così come riformulato ad opera dell'articolo 4 del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, nel confermare la potestà regolamentare degli enti locali in materia di IMU, si riferisce, infatti, esclusivamente all'articolo 52 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997 e non anche all'articolo 59 del medesimo decreto.*

*Nell'esercizio dell'autonomia regolamentare generale di cui al predetto articolo 52, d'altra parte, l'ente locale non può escludere o limitare l'applicazione di ipotesi di esenzione previste dalla legge, come nel caso in disamina, in quanto in tal modo andrebbe ad incidere sulla definizione delle fattispecie imponibili e sulla individuazione dei soggetti passivi, travalicando i limiti posti dalla norma statale in questione.*

*Per quanto concerne, invece, la condizione per cui gli immobili, oltre che utilizzati, devono essere anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore, essa resta in ogni*

*caso ferma in quanto, come chiarito dalla Corte Costituzionale nelle ordinanze n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007, essa deriva direttamente dalla previsione di cui al predetto articolo 7, comma 1, lettera i), del Decreto Legislativo n. 504 del 1992.*

#### **(15.2) Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

*L'esenzione dall'IMU di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, spetta anche qualora i fabbricati siano solo utilizzati dall'ente non commerciale e il possessore li abbia concessi in comodato.*

#### **Rilievo**

*Si evidenzia, in merito, che, come chiarito dalla Corte Costituzionale nelle ordinanze n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007, l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, può essere riconosciuta solo a favore dell'ente non commerciale possessore del fabbricato, che ne faccia direttamente uso per lo svolgimento delle attività elencate nella medesima lettera i). Tale posizione è stata, tra l'altro, affermata anche nella sentenza della Corte di Cassazione n. 7091 del 24 marzo 2010, nella quale si ribadisce che: "...l'esenzione dall'imposta che il D.Lgs 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lett. i), prevede per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, articolo 87, comma 1, lett. c) (...), purché destinati allo svolgimento di attività assistenziali, esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito...".*

### **16. ESENZIONE IN FAVORE DELLE ONLUS**

#### **Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

*Sono esenti dal pagamento dell'imposta municipale propria le ONLUS.*

#### **Rilievo**

*Al riguardo, si chiarisce, innanzitutto, che la norma di cui all'articolo 21 del Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, ai sensi della quale "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" è applicabile anche all'imposta municipale propria (IMU) in virtù del richiamo generale ai tributi locali contenuto nella disposizione.*

*Tuttavia, occorre precisare che l'esenzione non può operare nei confronti della quota di imposta riservata allo Stato di cui all'articolo 13, comma 11, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, poiché il predetto articolo 21 del Decreto Legislativo n. 460 del 1997 si riferisce espressamente "ai tributi di pertinenza degli enti locali". Ad ulteriore fondamento di tale conclusione, si ricorda anche che il comma 11 dell'articolo 13 del Decreto Legge n. 201 del 2011 precisa che le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato.*

## 17. DIFFERIMENTO DEI TERMINI DI PAGAMENTO

### *Esempi di disposizioni regolamentari non corrette*

*La Giunta Comunale può stabilire il differimento di sei mesi del termine di pagamento dell'imposta per situazioni particolari.*

*oppure*

*In caso di decesso avvenuto nel primo semestre, gli eredi possono effettuare il versamento in acconto dell'imposta relativa agli immobili ereditati entro il termine di versamento previsto per il saldo d'imposta. In caso di decesso avvenuto nel secondo semestre dell'anno gli eredi stessi possono effettuare il versamento a saldo dell'imposta entro il termine previsto per l'acconto d'imposta relativo all'anno successivo.*

### **Rilievo**

*Si osserva, in proposito, che il regolamento comunale non può legittimamente stabilire il differimento del termine di pagamento dell'imposta municipale propria (IMU), né attribuire alla Giunta comunale il relativo potere, in quanto l'articolo 59 del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che, al comma 1, lettera o), prevedeva tale facoltà in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), non è richiamato dalle norme relative all'IMU. Si rammenta, infatti, che l'articolo 14, comma 6, del Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, come riformulato ad opera dell'articolo 4 del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, ha confermato, con riferimento all'IMU, la potestà regolamentare generale di cui all'articolo 52 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, ma non anche le facoltà attribuite al Comune dall'articolo 59 del medesimo decreto.*

*In materia di IMU, d'altra parte, l'autonomia regolamentare generale di cui al predetto articolo 52 deve essere esercitata tenendo presente che il comma 11 dell'articolo 13 del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, riserva allo Stato una quota dell'imposta, calcolata con le modalità ivi previste, il cui versamento deve avvenire contestualmente al versamento della quota d'imposta spettante al Comune.”*

I suddetti rilievi sono validi strumenti per migliorare la qualità delle scelte regolamentari e per uniformare meccanismi applicativi, tesi alla semplificazione, razionalizzazione e standardizzazione.

Questo strumento ministeriale di verifica sui regolamenti degli enti locali è assolutamente fondamentale, perché garantisce un percorso di controllo e di armonizzazione delle regole, a tutela degli stessi contribuenti, ma anche a garanzia della corretta applicazione delle leggi nazionali.

È, infatti, indispensabile che la principale imposta municipale assicuri e tuteli gli equilibri di bilancio e il rispetto dei parametri previsti dal patto di stabilità.

Tenuto pertanto conto che il gettito IMU è condizionato da due parametri, la rendita catastale e le aliquote, in attesa della riforma del catasto e della volontà del legislatore di fornire la più ampia autonomia decisionale agli enti locali in materia di entrate di propria

competenza, è manifesto che il regolamento diviene l'unico strumento di governo per orientare scelte di equità fiscale.

Le persistenti disuguaglianze fiscali, originate da un catasto ormai obsoleto, dovranno essere attenuate, seppure in maniera non esaustiva, con scelte regolamentari specifiche, al fine di attivare meccanismi di ripartizione del carico fiscale più equi, evitando altresì di creare ulteriori adempimenti, spesso farraginosi e ridondanti.



## CAPITOLO 5

L'IMU porta con sé il convincimento che rappresenti, da sola, il prelievo immobiliare; in realtà l'imposta municipale propria rappresenta il tassello patrimoniale del mosaico impositivo che grava sui singoli immobili.

La tassazione degli immobili in Italia si manifesta, infatti, in maniera fortemente eterogenea sia in correlazione alla tipologia di tassazione, diretta sul reddito e sul patrimonio o indiretta sui trasferimenti e sui contratti, sia in correlazione al soggetto attivo di imposta che beneficia dell'entrata, Stato o enti locali, sia in funzione dell'utilizzo, abitazione principale, beni a disposizione, beni in locazione, beni destinati alle attività produttive da parte del soggetto passivo.

Analizzare quindi tale tassazione da una sola visuale, non consentirebbe di giungere a delle riflessioni di opportunità e di necessità di revisione legislativa; è necessario pertanto scomporre l'impostazione fiscale, avviando l'esame dalla tipologia di tassazione.

Abbiamo una imposizione diretta quando l'imposta colpisce il bene, in base alla sua capacità di produrre reddito oppure per il semplice fatto di possedere ovvero essere proprietari dell'oggetto; si possono così individuare due categorie di imposte: una di natura reddituale come l'IRPEF e l'IRES e una di natura patrimoniale, l'IMU.

L'imposizione indiretta sugli immobili si concretizza invece in presenza di trasferimenti e di contratti specifici; le imposte sul trasferimento degli immobili, dove il prelievo trova fondamento nel passaggio di proprietà, sono: IVA, imposta di registro, imposta catastale, imposta ipotecaria, imposta di successione e di donazione.

Sempre in questa categoria, rientrano le imposte sulle locazioni come l'IRPEF o la cedolare secca, imposta di registro, imposta di bollo.

Questo mero elenco delle imposte che gravano sugli immobili, non aiuta a comprendere l'evoluzione e le dinamiche tra le singole voci; è necessario associare a ciascuna voce il proprio peso specifico in funzione dell'entrata che ne deriva per lo Stato e per le autonomie locali.

Il recente rapporto realizzato dal dipartimento delle finanze e dall'agenzia del territorio "Gli Immobili in Italia 2012" propone dei dati e delle statistiche interessanti; in particolare emerge che nell'ultimo triennio il prelievo sugli immobili è cresciuto di circa nove miliardi; è palese che l'introduzione dell'IMU ha fortemente contribuito a determinare questo trend.

Ma il dato significativo è che l'ICI nel 2010 rappresentava il 28% dell'intero prelievo sugli immobili, mentre l'IMU ha acquisito una incidenza sul gettito totale derivante da immobili pari al 49%; in contropartita abbiamo un decremento significativo dell'incidenza dell'IRPEF sul prelievo immobiliare complessivo che, nel 2012, è solamente del 15%.

Sommando comunque le tre voci che formano le imposte dirette sugli immobili, arriviamo al 66%, rilevando quindi la marginalità dell'IRES che si ferma solamente al 2%.

La composizione percentuale del prelievo sugli immobili, riferita al 2012, porta comunque a un primo dato apprezzabile su cui formulare delle riflessioni: quasi due terzi delle entrate derivanti da immobili provengono dalle imposte dirette sul reddito e sul patrimonio.

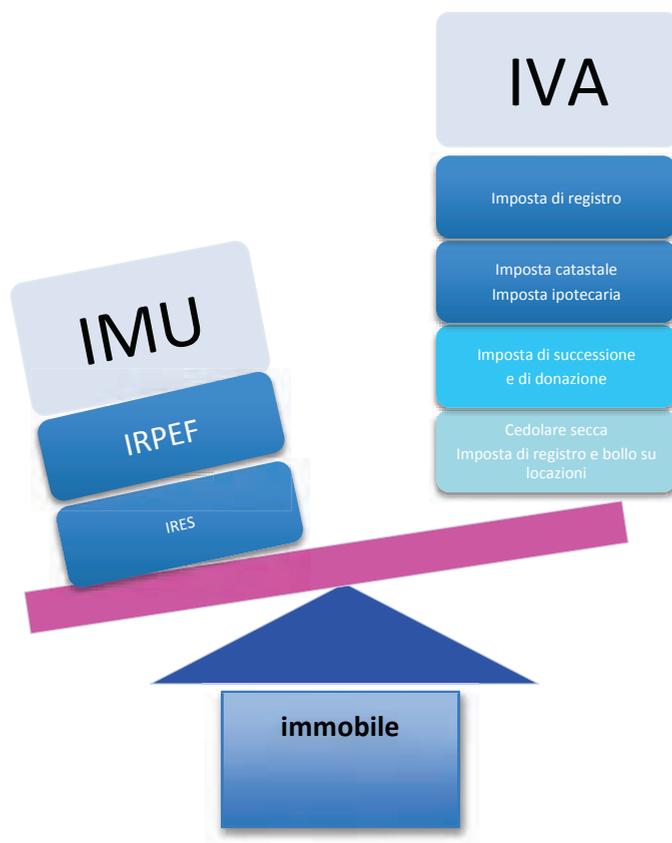
## La composizione in percentuale del prelievo sugli immobili anno 2012:

### IMPOSTE DIRETTE

66%

### IMPOSTE INDIRETTE

34%



Decisamente minore l'incidenza invece delle entrate indirette, soprattutto se consideriamo che, unicamente l'IVA rappresenta il 19% del prelievo complessivo sugli immobili e il 57% del peso nella sua categoria.

Solamente l'imposta di registro, in caso di trasferimento a titolo oneroso del bene, si consolida con valore del 6%; le restanti e numerose imposte, catastale, ipotecaria, registro e bollo su locazioni, successioni e donazioni, nella loro totalità, non superano l'8%, avendo quindi una rilevanza visibilmente marginale.

All'interno della categoria delle imposte indirette, bisogna osservare, infine, che le stesse non sempre gravano simultaneamente; questo dipende da chi è il soggetto venditore, privato persona fisica ovvero soggetto titolare di partita IVA, così come dall'oggetto della compravendita ossia se trattasi di un immobile destinato ad abitazione principale oppure di un fabbricato destinato ad altro uso.

Per focalizzare meglio le imposte indirette che gravano sull'immobile, in caso di trasferimento a titolo oneroso, riportiamo nella tabella seguente le singole voci in funzione delle variabili sopra menzionate; questo ci evidenzia immediatamente quanti siano numerosi i prelievi, le regole degli stessi, i controlli che dovranno essere attivati dal soggetto attivo di imposta per verificare l'eventuale elusione ed evasione, in relazione alla bassa incidenza, per molti di essi, del gettito che ne deriva:

### Le imposte dovute sui trasferimenti a titolo oneroso

Prima Casa		
Se il venditore è:	Imposte:	
Privato	IVA Registro Ipotecaria Catastale	No 3% 168 euro 168 euro
Impresa "non costruttrice" e che non ha eseguito lavori di restauro, risanamento o ristrutturazione. Impresa "costruttrice" (o di ristrutturazione) che vende dopo 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori.	IVA Registro Ipotecaria Catastale	Esente 3% 168 euro 168 euro
Impresa "costruttrice" (o di ristrutturazione) che vende entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori o successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.	IVA Registro Ipotecaria Catastale	4% 168 euro 168 euro 168 euro

Altri fabbricati ad uso abitativo		
Se il venditore è:	Imposte:	
Privato	IVA Registro Ipotecaria Catastale	No 7% 2% 1%
Impresa "non costruttrice" e che non ha eseguito lavori di restauro, risanamento o ristrutturazione. Impresa "costruttrice" (o di ristrutturazione) che vende dopo 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori.	IVA Registro Ipotecaria Catastale	Esente <sup>(1)</sup> 7% 2% 1%
Impresa "costruttrice" (o di ristrutturazione) che vende entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori o successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.	IVA Registro Ipotecaria Catastale	10% <sup>(2)</sup> 168 euro 168 euro 168 euro

1) 21% se il fabbricato è di lusso

2) Dal 26 giugno 2012, data di entrata in vigore del decreto legge n. 83/2012, in luogo del regime naturale dell'esenzione, le cessioni di abitazioni effettuate dalle imprese che le hanno costruite o ristrutturate, oltre il termine dei cinque anni, sono assoggettate a IVA se il cedente opta nell'atto di vendita per il regime dell'imponibilità. In caso di opzione e applicazione dell'IVA, le imposte di registro e quelle ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

Altra informazione importante risiede nella ripartizione di queste entrate relazionandole al soggetto passivo individuato come persona fisica e soggetto diverso dalla persona fisica; la percentuale di incidenza varia sensibilmente e prevedibilmente a seconda del soggetto interessato, soprattutto per l'IRPEF e l'IVA, mentre il prelievo derivante dall'IMU rimane pressoché invariato: 49% nel caso di “persone fisiche” e 48% nell'altro caso.

Dall'esame delle incidenze per singole imposte emerge palesemente che prima del 2012 esisteva, comunque, un sostanziale equilibrio tra le imposte dirette e indirette che colpivano gli immobili; adesso, con l'introduzione dell'IMU, abbiamo assistito a uno spostamento considerevole verso una tassazione reale, immediata, che colpisce direttamente il patrimonio.

La volontà esecutiva è stata chiara, forse anche orientata dal contesto globale congiunturale, caratterizzato da una profonda recessione e dalla necessità di scelte interne che consentissero un aumento concreto delle entrate.

Anche la stessa Unione Europea sta spingendo e indirizzando gli Stati membri verso scelte esecutive che diano maggiore impulso alla crescita, come ad esempio lo spostamento graduale dal prelievo derivante dalle imposte sul lavoro e sul capitale, che scoraggiano i consumi e contraggono gli investimenti, al prelievo che proviene dai redditi e dalle proprietà.

Il patrimonio sembra essere l'elemento di leva su cui indirizzare maggiormente la tassazione, anche in considerazione del fatto che i dati rilevati a livello europeo sull'incidenza delle tasse sulle proprietà immobiliari è ancora bassa.

Come ampiamente illustrato nel primo capitolo, l'IMU, nel 2012, è stata introdotta in maniera sperimentale e dunque sorge la necessità da parte di tutti gli operatori, di avviare un sistema di proposte, individuare meccanismi e metodologie atti a migliorare l'impianto impositivo che dovrà tendere verso una maggiore equità, sostenibilità, ma anche razionalizzazione e semplificazione.

Oggi, possiamo comunque affermare che la fiscalità immobiliare in Italia ha subito una profonda modificazione con l'introduzione dell'IMU, portando con sé riflessi strutturali sulle altre imposte gravanti sui cespiti, prima fra tutte l'IRPEF.

È quindi necessario approfondire ulteriormente il problema, calandoci ancora più a fondo nell'analisi della situazione corrente, per comprendere meglio l'attuale sistema normativo.

Ripartendo da questa annotazione e limitandoci quindi all'elenco delle imposte che gravano o potrebbero attivarsi, a condizione che si verifichi un determinato evento come un trasferimento di proprietà o una donazione, emerge chiaramente la marcata articolazione dell'impianto impositivo sugli immobili.

Il contesto generale è reso ancora più multiforme quando rileviamo sovrapposizioni dei diversi soggetti attivi di imposta, quando, ad esempio, alcune imposte erariali vengono assorbite da un'imposta che è di competenza esclusiva degli enti locali oppure quando ci troviamo di fronte a tributi con competenza concorrente.

Abbiamo, infatti, prelievi di natura reddituale che confluiscono in tassazioni di natura patrimoniale e tributi che presentano sovrapposizioni coesistenti di soggetti attivi differenti come Stato ed enti locali.

Dal primo gennaio 2012 l'IRPEF non è, infatti, più dovuta sui fabbricati non locati assoggettati a IMU; l'imposta municipale propria incorpora in sé anche la quota reddituale.

Con l'introduzione dell'IMU si è dunque sostituita l'ICI, l'IRPEF e le relative addizionali dovute rispetto ai redditi fondiari associati agli immobili non locati, qualificati come immobili a disposizione e destinati ad altro uso.

Ci sono poi i tributi con competenza concorrente, come l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP, le imposte di fabbricazione e di consumo, le accise, le tasse automobilistiche e l'imposta sui diritti di imbarco, che incidono direttamente e indirettamente anche sugli enti locali, che concorrono ad una quota del gettito con addizionali e compartecipazioni.

Tali tributi sono oggetto di scelte centralistiche, spesso senza neppure il coinvolgimento attivo da parte delle autonomie locali in fase di emanazione, con il conseguente riflesso di applicazione di norme e regole non partecipate.

La distinzione tra tributi di competenza dello Stato e quelli di competenza degli enti locali, sempre in relazione al patrimonio immobiliare, è più per convenzione che per effettiva separazione, creando, come evidenziato, diversi punti di contatto e di sovrapposizione.

Ci troviamo di fronte ad uno scenario di un sistema tributario anomalo, in quanto le istituzioni si pongono l'obiettivo di orientarsi verso una netta separazione delle competenze centralistiche da quelle periferiche, mentre sotto il profilo applicativo delle disposizioni di legge si configura un disordine fiscale correlato, talvolta, da un meccanismo di conflittualità tra i diversi livelli istituzionali del Paese.

Il disordine fiscale sullo stesso cespite appare manifesto; prendendo in considerazione uno stesso bene ci troviamo in presenza di tasse diverse, con scadenze e adempimenti dissimili, con modalità di calcolo delle basi imponibili difformi, con controlli e verifiche espletati da soggetti diversi.

Come sappiamo una parte della imposizione sugli immobili si basa su un valore imponibile, che trae origine dal valore della rendita catastale, moltiplicata per un coefficiente.

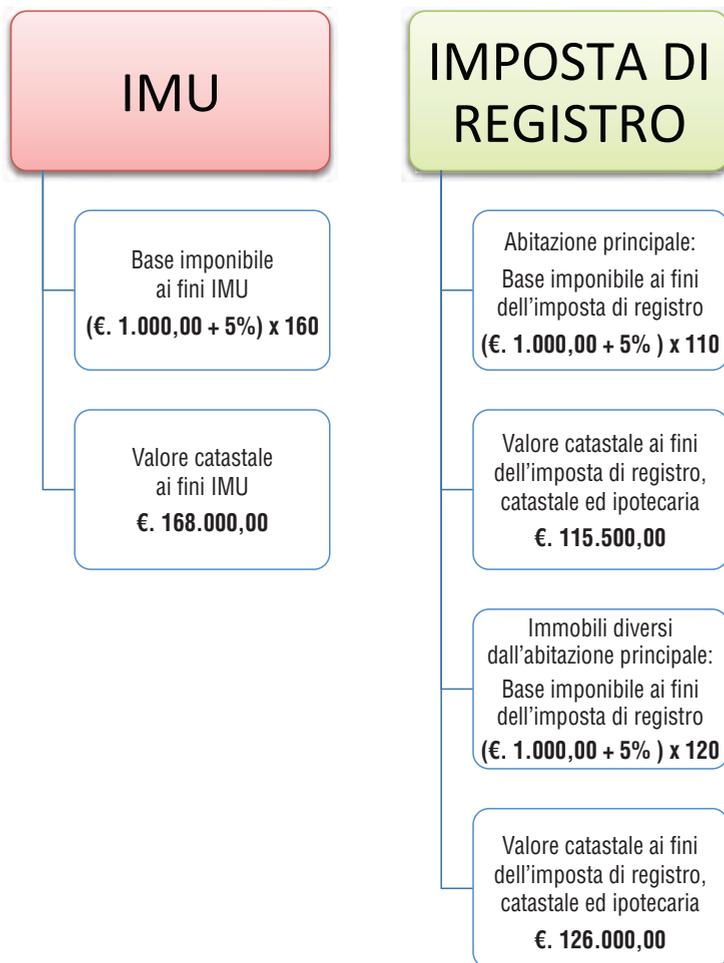
Su tale valore imponibile vengono calcolate le imposte come l'IMU, l'imposta di registro, l'IRPEF, l'imposta ipotecaria e via di seguito.

Le rendite catastali, su cui ritorneremo in modo approfondito, attribuite nei primi anni novanta, sono state aggiornate nel 1998 con un coefficiente di rivalutazione.

Anche in quest'ultimo caso, siamo di fronte alla ulteriore incongruenza normativa, con la presenza di coefficienti di rivalutazione differenti a seconda della singola imposta da calcolare; per l'IMU il coefficiente è pari al 5%, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, il moltiplicatore di 100 viene rivalutato invece nella misura del 10%, nel caso di immobile qualificato come abitazione principale, e del 20% negli altri casi.

Gli effetti pratici, attinenti le forti discrepanze tra un'imposta e l'altra, che colpiscono lo stesso immobile, sono illustrati dal seguente schema:

**fabbricato categoria A/2  
rendita catastale euro 1.000,00**



L'assurdo tecnico che si è creato è quasi paritetico alla sua contraddizione normativa: il cittadino proprietario dell'appartamento del prospetto dovrebbe sapere o comprendere che ai fini dell'imposta municipale propria il proprio immobile vale € 168.000,00; ai fini dell'imposta di registro vale € 115.500,00 se utilizzato come abitazione principale, altrimenti il valore cresce fino a € 126.000,00.

Questo è un classico esempio di conflittualità fiscale istituzionale di natura indiretta: le due imposte sono infatti distinte e separate tra Stato e comune, ma sono calcolate sullo stesso immobile, seppure incredibilmente su valori teorici diversi.

È evidente che pagare le tasse non è piacevole per nessuno, ma doverle pagare con un percorso ad ostacoli, tra norme conflittuali e sanzioni onerose, è addirittura controproducente, in un percorso dove le istituzioni stanno richiedendo uno sforzo collettivo e sociale.

Senza rammentare che la confusione negli adempimenti tributari crea di per sé una “elusione latente”, che si sviluppa nei casi dove la semplificazione e la razionalizzazione sono elementi, se non assenti, di fatto imperfetti.

Si rende necessario, a parità di gettito, allargare le basi imponibili degli oggetti, attraverso il contrasto all’elusione e all’evasione, ridurre il numero delle tasse attualmente in vigore, e limitare il numero degli adempimenti, lasciando in essere solamente quelli che concretamente vanno a generare delle informazioni aggiuntive rispetto a quelle già in possesso degli uffici finanziari.

La massa di informazioni ridondanti che giunge agli uffici pubblici deve essere canalizzata e distribuita tra i diversi soggetti attivi di imposta, affinché questi ultimi siano nelle condizioni di analizzare e verificare la posizione del contribuente, senza più necessità di sovraccaricare i contribuenti nel replicare le notizie e i dati già disponibili.

Ecco, dunque, la necessità di creare un fisco più equo, ma soprattutto più semplice.

Questo forte intreccio tra imposte dirette e indirette sugli immobili, tra incidenza nei prelievi decisamente diversi, tra competenze di soggetti di imposta diversi e modalità di assorbimento di prelievo in presenza di specifiche situazioni, non è però ancora esaustivo per cogliere la dinamica della tassazione immobiliare in Italia.

È indispensabile adesso percorrere un’area di analisi che ha per oggetto l’utilizzo del bene; in funzione, infatti, della destinazione che ciascun soggetto passivo fa del bene, si configurano di fatto trattamenti fiscali diversi.

Sotto il profilo fiscale, nel nostro ordinamento, senza rubricare la totalità dei differenti trattamenti tributari, preme rilevare che è prevista una importante distinzione fra la tassazione per l’abitazione principale, destinata dunque a soddisfare un bisogno primario, e quella fissata per le altre abitazioni, possedute per finalità di investimento o tenute a disposizione.

L’abitazione principale gode, pertanto, di un regime tributario di favore, sia sotto il profilo dei tributi erariali sia in relazione all’entrata locale, poiché è prevista l’esenzione da imposte sul reddito, sono previste imposte indirette in forma agevolata, oltre che una serie di trattamenti favorevoli ai fini IMU.

Questo ultimo aspetto appare quindi come l’unico tratto uniforme che accomuna le eterogenee e disallineate imposte sugli immobili; il quadro che emerge è quello di un reticolato normativo difficile da comprendere nella sua finalità e nella destinazione istituzionale.

Al di là di questo connotato, all’interno di ciascuna imposta rintracciamo ulteriori difformità anche in connessione alla tipologia di tassa.

Un esempio palese è proprio nella stessa IMU che, per natura e caratteristiche è una imposta diretta, patrimoniale, associata quindi alla ricchezza costituita dal patrimonio; è inoltre una imposta reale.

Colpisce, quindi, gli immobili, in quanto espressione assoluta di ricchezza, a prescindere dalle condizioni personali e dalla capacità contributiva del soggetto passivo.

L’operazione effettuata con l’IMU, che come esposto, ha assorbito l’ICI, l’IRPEF e le addizionali IRPEF sui redditi fondiari di immobili non locati, di per sé non è sufficiente a delineare un contesto impositivo più coerente e più semplice.



**IMU**

COMPETENZA DEGLI ENTI LOCALI DALL' 01/01/2013,  
MA CON ALCUNE REGOLE SOVRAORDINATE FISSATE  
DALLA LEGGE NAZIONALE

Abbiamo avuto modo di esaminare i dati sui prelievi delle singole imposte e, alla luce di questi, emerge, ancora più nel dettaglio:

**incidenza in percentuale sul totale del prelievo immobiliare anno 2012**

- IVA 19%
- imposta di registro 6%
- imposta catastale e ipotecaria 4%
- successioni e donazioni 1%
- imposta di registro e bollo su locazioni 2%
- cedolare secca 2%

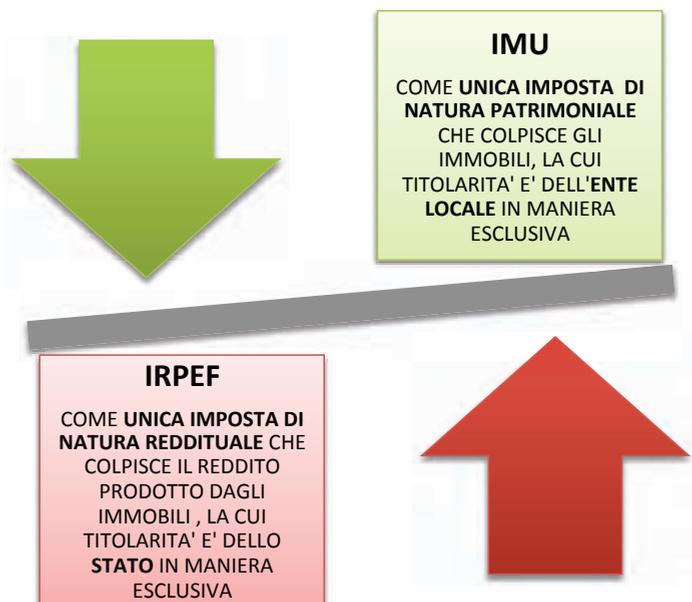
Escludendo l'entrata IVA, abbiamo otto voci di entrata per un totale percentualizzato sul prelievo, che deriva dagli immobili, pari al 15%; rimuovendo anche l'imposta di registro calcolata sui trasferimenti a titolo oneroso, le sette imposte rimanenti incidono sul prelievo con una percentuale addirittura al di sotto del 10%.

Si delinea quindi un assetto normativo con sette testi di legge, diversità dell'ambito applicativo, basi imponibili differenti, moltiplicazione di adempimenti, proliferazioni di controlli da parte del soggetto attivo di imposta.

L'esatto contrario di una indispensabile riforma che tenda alla semplificazione tra fiscalità reddituale e fiscalità patrimoniale:

- 1) **una imposta diretta di natura reddituale** → IRPEF o IRES, con unico soggetto attivo di imposta individuato nello Stato e con l'eliminazione delle relative addizionali comunali;

- 2) **una imposta diretta di natura patrimoniale** → IMU, che assorba ulteriormente, nel momento dell'evento corrispondente a un trasferimento a titolo oneroso, l'imposta di registro, l'imposta ipotecaria, l'imposta catastale, l'imposta di successione e di donazione, l'imposta di registro e di bollo sulle locazioni, con un unico soggetto attivo di imposta individuato nell'ente locale.



Le maggiori entrate a favore degli enti locali, pari alla quota del 13% sul prelievo totale derivante dagli immobili, sarebbero in parte compensate dalla restituzione allo Stato delle addizionali comunali all'IRPEF.

L'IMU ha, invece, tutte le caratteristiche per divenire, a regime, l'unica imposta patrimoniale che assorbe i tanti piccoli tributi erariali, che percentualmente, sono irrilevanti nel gettito della fiscalità generale, ma che producono burocrazia e dispendio di risorse umane e tecniche.

La tendenza da attivare è quindi quella di un'imposta municipale propria ed unica, che assuma le caratteristiche ancora più accentuate di una imposta patrimoniale.

Per procedere in questa direzione, tuttavia, si rende indispensabile sovraordinare la riforma fiscale a due aspetti, che dovranno perfezionarsi in tempi celeri e urgenti:

- 1) una irrinunciabile riforma del catasto;
- 2) una autonomia federalistica più ampia a favore delle amministrazioni locali.

Che le rendite catastali siano ormai obsolete e che rappresentino una fotografia in bianco e nero, senza la capacità di cogliere le sfumature di grigio, profondamente distanti

dalle mutate condizioni strutturali e di mercato delle unità immobiliari censite, è un aspetto condiviso da tutti i livelli istituzionali, così come ampiamente illustrato nel capitolo primo.

Le rendite catastali si presentano disequilibrate tra ambiti territoriali diversi, distanti, infine, dalla rappresentazione dei valori reali di mercato, superate nella loro stima iniziale dei primi anni novanta; è esplicito che tali difformità e anomalie, presenti nelle rendite catastali, siano trascinate nella pressione fiscale che ne deriva.

La riforma strutturale del catasto deve sganciarsi da anacronistiche regole e strutture anteguerra; deve essere in grado, altresì, di formare un impianto di regole che si relazioni con un mercato immobiliare dinamico e conseguente agli sviluppi urbanistici dei nostri territori.

È necessaria una riforma, con l'immediato passaggio agli enti locali delle funzioni, al fine di ottimizzare l'ineludibile rapporto tra aliquote e base imponibile.

Gli enti locali dovranno riequilibrare le rendite catastali anche all'interno dei propri territori, attraverso una zonizzazione chiara e definita, che tenga conto delle possibili diversità di valore immobiliare tra i vari quartieri della città; un catasto più rispondente alla reale fotografia territoriale e una pressione fiscale sugli immobili che, allargando la base imponibile, possa essere meno pesante per tutti i cittadini.

Il secondo elemento, sovraordinato alla riforma fiscale, riguarda il passaggio legislativo per una autonomia federalistica più ampia a favore delle amministrazioni locali, che consenta di rendere più equo e correttamente distribuito il carico fiscale sui cittadini.

È necessario procedere, seppure con gradualità, verso una razionalizzazione delle competenze gestionali e della titolarità di gettito dell'imposta patrimoniale unica.

È opportuno, quindi, tendere alla netta separazione gestionale e operativa tra i tributi erariali e quelli locali, eliminando i meccanismi di fiscalità concorrente e inutili sovrapposizioni; il riferimento alle addizionali locali alle aliquote IRPEF è palese.

In questo modo, distinguiamo in maniera netta anche i vantaggi a favore dello Stato, che rientrerebbe in possesso della completa titolarità del gettito fiscale derivante dalla imposta diretta sul reddito, accorpando o eliminando le attuali addizionali fissate dall'ente locale; solo questo passaggio introdurrebbe meccanismi di semplificazione tributaria per i contribuenti, che avrebbero un solo interlocutore istituzionale, minori adempimenti e più semplicità di comprensione della tassazione in questione.

Una imposta reddituale, dunque, che svolgerebbe la funzione di colpire unicamente la ricchezza che si manifesta attraverso il ricavo derivante dal bene che è stato locato a terzi.

Riguardo invece alla proposta di formare una unica imposta patrimoniale, che possa essere governata dai territori e non dalla centralità statale, riteniamo che la stessa debba essere portatrice di una serie di connotati.

L'imposta patrimoniale unica dovrebbe, infatti, accogliere meccanismi in grado di separare la ricchezza dei grandi patrimoni, dal possesso dell'unica abitazione.

Diventando una imposta patrimoniale pura, senza elementi di natura reddituale, sarà correlata esclusivamente alla ricchezza costituita dal patrimonio; non potendo attivare forme di agevolazione, in funzione delle condizioni personali del soggetto passivo, sarà necessario introdurre una forma di progressività di prelievo.

Il concetto di unica abitazione, che corrisponde ad un unico immobile di proprietà

adibito alle funzioni di abitazione principale, rappresenta un punto di rottura con il passato: l'abitazione principale ha scontato, per l'ICI, e sconta, oggi, per l'IMU, una serie di benefici fiscali, a prescindere dal fatto che il soggetto passivo possa essere proprietario di quell'unico fabbricato oppure di unità immobiliari aggiuntive oltre l'abitazione principale.

Operando in tal modo, si creerebbe una separazione fiscale netta, nel pieno rispetto costituzionale, orientando una maggiore imposizione sui soggetti che hanno patrimoni immobiliari consistenti, rispetto a colui che è proprietario di un bene su cui, tra l'altro, non percepisce entrate reddituali, in quanto vincolato a svolgere funzioni di dimora abituale.

Sempre sulla scia dei principi di equità e progressività, l'imposta patrimoniale unica dovrà essere in grado di separare i beni strumentali utilizzati dal soggetto passivo nella propria attività lavorativa dalle importanti proprietà immobiliari, poste a reddito, queste ultime, attraverso locazioni a terzi.

Pensiamo al commerciante, all'artigiano, ma anche alle piccole e medie imprese, che utilizzano, nell'ambito delle proprie attività produttive, un bene immobile di loro proprietà, un fondo, un negozio, un capannone; in questo caso, il soggetto passivo, rinuncia, di fatto, al potenziale ricavo che potrebbe derivare attraverso una locazione a terzi dei locali, dando prevalenza alla propria attività lavorativa e produttiva, rispetto al guadagno derivante da capitale.

Diametralmente opposta è la situazione in cui un soggetto, privato, persona giuridica, trust, proprietario di un numero considerevole d'immobili a disposizione, affitta a terzi i beni; è palese che gli immobili siano privi di un utilizzo diretto, per finalità personali o d'impresa, da parte del proprietario, ma rappresentano un investimento, il cui ritorno remunerativo è dato dagli introiti degli affitti e delle locazioni finanziarie.

Certo è che, per giungere a una configurazione d'imposta con questi obiettivi, diventa essenziale riuscire a formulare una imposizione che sia particolarmente flessibile, al fine di sostenere un principio di giustizia contributiva che sia ripartito in base alla reale ricchezza.

Questa nuova imposta dovrà, in conclusione, essere più semplice e più equa e dovrà essere sottoposta al controllo diretto dei cittadini, che avranno la capacità di disapprovare o apprezzare con maggiore efficacia il rapporto tra i servizi erogati sul territorio e la tassazione locale; solamente attraverso un rapporto diretto con il proprio territorio e con la propria amministrazione, sarà possibile attuare un fisco più oggettivo per tutti, marginalizzando le aree di evasione e di elusione.

L'avvio della presente riforma, al fine di garantire l'unicità dell'imposta e la presenza di un solo soggetto attivo, l'ente locale, ha tuttavia necessità della costituzione di un fondo sperimentale perequativo, che operi in senso verticale e orizzontale, nei rapporti finanziari tra i diversi livelli istituzionali.

La funzione prioritaria del fondo sperimentale perequativo è certamente quella di evitare possibili disequilibri nella ripartizione del gettito.

L'utilizzo di tale copertura, in senso verticale, dovrebbe, quindi, compensare le immane differenze di gettito derivanti dall'eliminazione dei tributi erariali minori e il maggiore gettito attribuibile all'IMU.

Analogamente, il fondo sperimentale perequativo dovrà essere utilizzato per assicurare una compensazione orizzontale, finalizzata al perseguimento di un principio di solidarietà finanziaria tra territori ricchi, con patrimonio immobiliare di pregio e con mercato dinamico, e aree socialmente e patrimonialmente più deboli, caratterizzate da un mercato immobiliare statico e da valori contenuti.

È sufficiente evidenziare, a tale proposito, che in base ai dati forniti dall'agenzia del territorio, il 70% delle compravendite delle abitazioni avviene in circa 1.300 comuni, pari a circa il 16% della totalità degli 8.092 comuni italiani.

Operando, quindi, attraverso un accorpamento di imposte nella sola IMU e riformulando la figura dell'ente locale come attore principale nel contesto della tassazione immobiliare, si consentirebbe alle amministrazioni locali di ottenere una sfera conoscitiva dell' "oggetto immobiliare" globale, in modo da impostare le proprie politiche fiscali e di welfare e, contestualmente, acquisire il controllo e la verifica completa del patrimonio immobiliare presente nel proprio territorio.

Lo Stato avrebbe una situazione equivalente dal punto di vista del gettito, ma simultaneamente avrebbe una forte contrazione delle attività operative correlate alle imposte che attualmente sono di propria competenza.

Il cittadino, infine, vedrebbe un interlocutore prevalente, individuato nell'amministrazione comunale, più vicino, più accessibile, con l'instaurarsi di un rapporto più immediato e diretto.

I tempi per questa ultima ipotesi sono maturi e nasce l'esigenza di pianificare e programmare i diversi livelli istituzionali, in funzione anche dell'individuazione delle specifiche competenze, in maniera chiara, delineata e senza sovrapposizioni; si rende allora necessario avviare una proposta fattiva orientata alla necessità e all'urgenza, non più procrastinabile, per addivenire ad una imposizione sugli immobili che sia razionale, semplificata per tutti gli attori coinvolti, che attraverso principi di progressività garantisca maggiore giustizia fiscale.

## CAPITOLO 6

Alla luce della ormai ben nota classificazione e dell'inquadramento dell'IMU all'interno del carico fiscale di ciascun soggetto, risulta sicuramente assai importante riuscire a delineare una analisi relativa all'ammontare dell'imponibile di tale imposta; altrettanto necessario appare comprendere in quale misura essa vada a colpire e ad incidere sulla ricchezza globale del nostro Paese.

È sicuramente noto a tutti noi il fatto che in Italia esista una significativa propensione all'investimento immobiliare, come confermano anche i dati comparati a livello internazionale, sulla base dei quali si rileva che l'incidenza percentuale degli investimenti in immobili delle famiglie italiane, rispetto al totale del reddito lordo disponibile, è comparabile a quella del Regno Unito e più elevata rispetto a quella del Giappone, degli Stati Uniti e del Canada.

Sulla base dei dati rilevati dalla Banca d'Italia e contenuti nel supplemento al bollettino statistico - "La ricchezza delle famiglie italiane" - del 13 dicembre 2012, alla fine dell'anno 2011 la ricchezza delle famiglie italiane, al netto delle passività, era pari a circa 8.619 miliardi di euro.

Nello stesso periodo il valore delle attività reali, costituite da immobili, terreni, impianti e oggetti di valore, era pari a circa 5.978 miliardi di euro ovvero pari, in termini percentuali, a circa il 62,8% delle attività totali. Il residuo 37,2% era rappresentato da attività finanziarie, ovvero denaro contante, depositi in conto corrente e titoli.

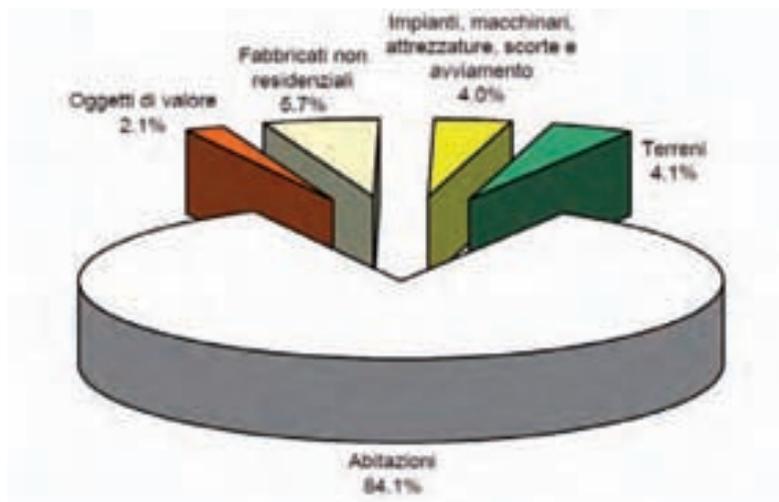
Voci	Anno 2011
Totale attività reali, (A) di cui ricchezza abitativa	5.978 miliardi di euro 5.027 miliardi di euro
Totale attività finanziarie (B)	3.541 miliardi di euro
Totale passività finanziarie (C)	900 miliardi di euro
Ricchezza netta (A+B-C)	8.619 miliardi di euro

*Fonte: Supplementi al Bollettino Statistico – Banca d'Italia – Anno XXIII – 13 dicembre 2012*

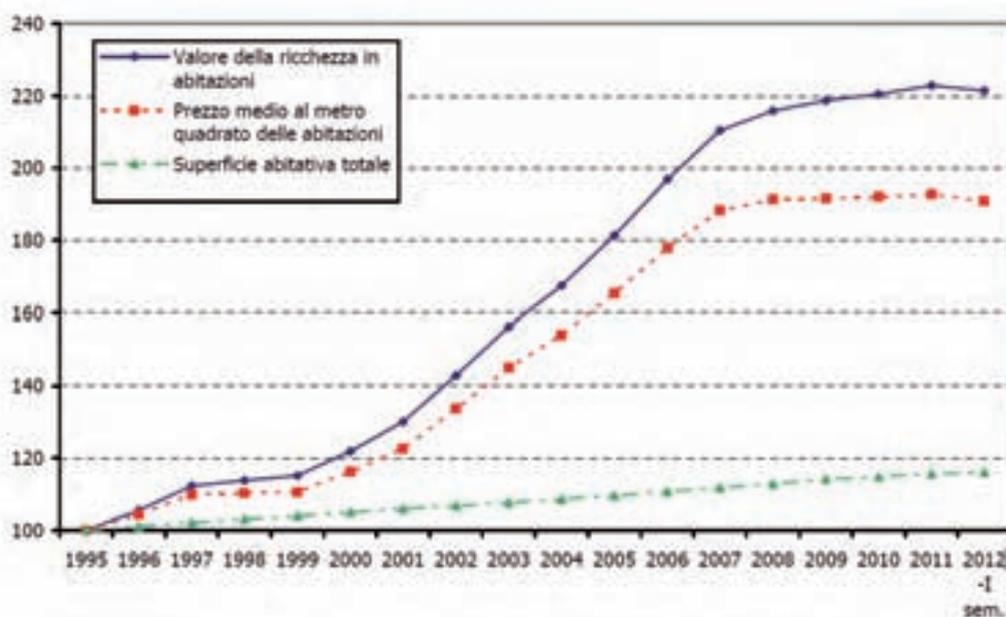
Più nel dettaglio, le abitazioni rappresentavano circa l'84% delle attività reali.

In termini assoluti, sempre alla fine del 2011, la ricchezza in abitazioni posseduta dalle famiglie italiane ammontava ad oltre 5000 miliardi di euro, corrispondenti in media a più di 200.000 euro per famiglia.

## Composizione delle attività reali, 2011 – valori percentuali



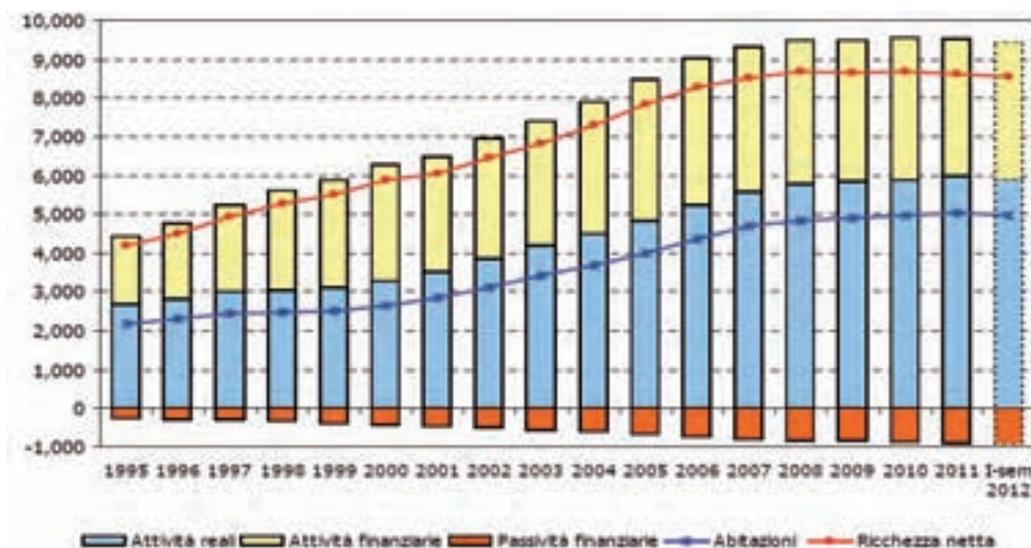
## Ricchezza in abitazioni, prezzi e superfici delle abitazioni (\*) (numeri indice, base 1995=100)



Fonte: Supplementi al Bollettino Statistico – Banca d'Italia – Anno XXIII – 13 dicembre 2012

L'andamento della ricchezza complessiva del nostro Paese può sicuramente essere considerato con più significatività se espresso, oltre che in termini assoluti, anche in termini di evoluzione temporale. A tale scopo viene riportato di seguito un grafico estrapolato sempre dal supplemento al bollettino statistico della Banca d'Italia sopra citato.

## Ricchezza delle famiglie italiane e sue componenti, 1995-2011 (miliardi di euro a prezzi correnti; stime preliminari sul I semestre 2012)



Fonte: Supplementi al Bollettino Statistico – Banca d'Italia – Anno XXIII – 13 dicembre 2012

Da una analisi del grafico emerge in modo piuttosto evidente il progressivo impoverimento che sta caratterizzando negli ultimi anni il nostro Paese.

Si cita a tale proposito il dato relativo alla ricchezza netta complessiva delle famiglie italiane che dagli oltre novemila miliardi della fine del 2007, periodo in cui tale aggregato ha raggiunto il suo livello massimo, si è ridotto di circa il 6%.

Una significativa riduzione si è verificata anche per quanto riguarda la quota destinata dalle famiglie italiane al risparmio, progressivamente e inesorabilmente diminuita dal valore degli anni 1996/2002, anni in cui gli italiani riuscivano ad accantonare circa l'1,8% della ricchezza netta, al valore registrato negli anni 2010/2011, periodo in cui, più che dimezzandosi, ha raggiunto il livello dello 0,5%.

Un altro dato significativo del grafico riguarda gli investimenti in attività reali e le passività finanziarie.

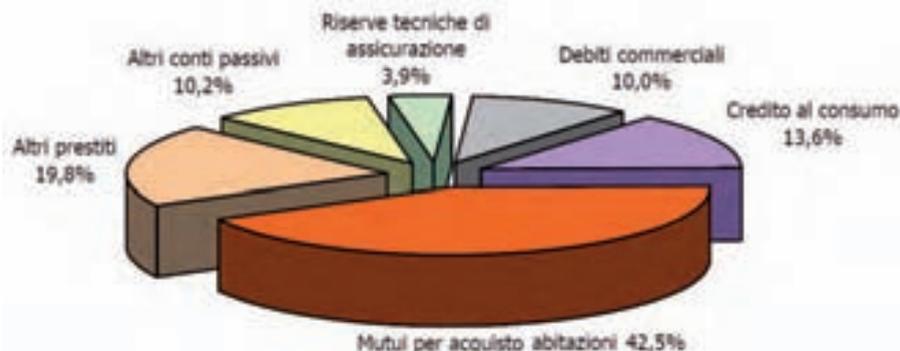
Riguardo il primo aspetto possiamo osservare che, ponendo attenzione ai dati relativi alle stime seppure non ancora definitive del primo semestre 2012, si inizia a rilevare una lievissima flessione degli investimenti in attività reali, la quale non risulta compensata da una riduzione delle passività finanziarie, che sono aumentate in modo progressivo dal 1995 ad oggi.

Ciò che emerge, dunque, è un progressivo impoverimento affiancato da un contestuale aumento dell'indebitamento dell'intera collettività.

Riguardo quest'ultimo aspetto, le passività finanziarie delle famiglie italiane risultavano pari, a fine 2011, a 900 miliardi di euro ed erano costituite per oltre il 40% da mutui per l'acquisto dell'abitazione. Nonostante la quota destinata ai mutui resti senz'altro predominante, dobbiamo necessariamente segnalare che nell'ultimo biennio vi è stato un fortissimo rallentamento di tale forma di indebitamento.

Basti pensare che l'incremento dei mutui si attesta negli ultimi due anni intorno al 2% annuo rispetto ad un valore di circa il 15% che ha caratterizzato il periodo 1995/2009.

### Composizione delle passività finanziarie, 2011 (valori percentuali)

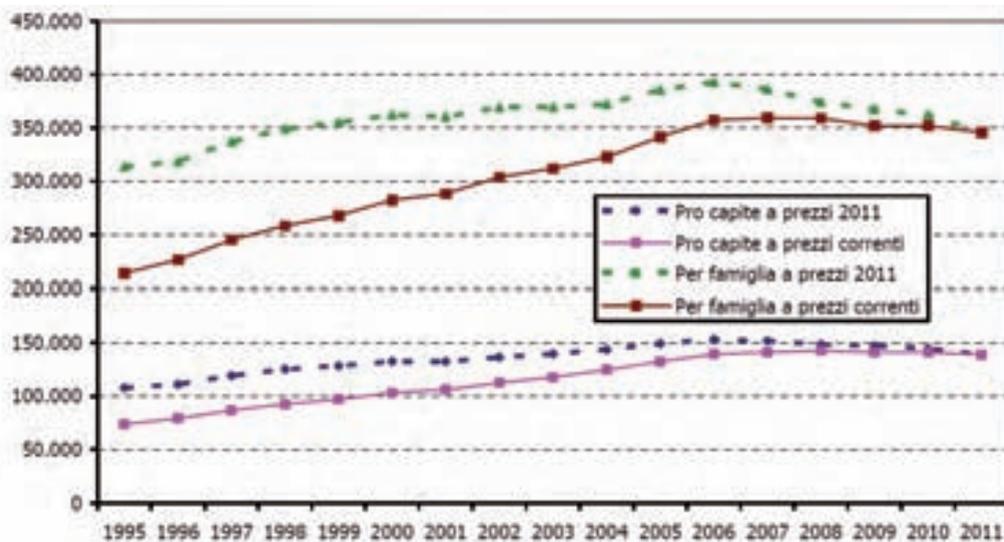


Fonte: Supplementi al Bollettino Statistico – Banca d'Italia – Anno XXIII – 13 dicembre 2012

Piuttosto significativa appare inoltre la quota destinata all'indebitamento per esigenze di consumo che ammontava nel 2011, come si rileva dal grafico, a circa il 13,6%.

Estremamente significativi sono anche i dati attinenti i livelli di ricchezza per famiglia e pro-capite che risultano negli ultimi anni in progressiva riduzione.

### Ricchezza netta per famiglie e pro capite (euro a prezzi correnti e costanti)



Fonte: Supplementi al Bollettino Statistico – Banca d'Italia – Anno XXIII – 13 dicembre 2012

Analizzando il grafico sopra riportato, si può rilevare in modo visivamente immediato come la ricchezza netta procapite del 2011 possa essere raffrontata ai livelli con cui le famiglie italiane dovevano convivere nella prima metà del decennio scorso.

I dati non appaiono più confortanti se ci si sposta ad analizzare il livello di ricchezza per famiglia, che nel 2011 risultava assai simile a quello della fine degli anni novanta.

Per avere una percezione ancora più immediata della situazione che caratterizza attualmente il nostro Paese, riportiamo di seguito quanto emerso da una recente indagine condotta dall'istat.

Da tale studio emerge il fatto che in Italia “più di una famiglia su dieci vive in condizioni di povertà relativa e una su venti in condizioni di povertà assoluta.

*In Italia, nel 2011, le famiglie in condizioni di povertà relativa sono l'11,1 per cento delle famiglie residenti; si tratta cioè di 8,2 milioni di individui poveri, il 13,6 per cento della popolazione residente. La povertà assoluta coinvolge il 5,2 per cento delle famiglie, per un totale di 3,4 milioni di individui.[.....].*

*Nel 2011 [.....] una quota inferiore al 4 per cento delle famiglie residenti dichiara di non potersi permettere l'acquisto di una lavatrice, un televisore a colori, un telefono o un'automobile (senza sostanziali differenze rispetto al 2010), mentre sale al 46,7 per cento la quota di famiglie che non possono permettersi una settimana di vacanza lontani da casa (era il 39,8 per cento nel 2010).*

*Il 18,4 per cento delle famiglie dichiara di non riuscire a riscaldare adeguatamente l'abitazione (11,5 per cento nel 2010) e il 13,2 per cento di non potersi permettere un pasto adeguato almeno ogni due giorni (6,9 per cento nel 2010).*

*Infine, circa il 12 per cento delle famiglie residenti è rimasto in arretrato con almeno un pagamento tra mutuo, affitto, bollette o debiti diversi dal mutuo (valore sostanzialmente identico a quello del 2010); il 39,5 per cento non riuscirebbe ad affrontare una spesa imprevista di 800 euro (era il 33,6 per cento).” (Fonte: “Noi Italia” – istat – 2013)*

Alla luce di quanto esposto, è evidente che l'impatto sulla collettività nazionale di una imposta diretta, patrimoniale, reale e proporzionale come l'IMU non può che essere decisamente rilevante, anche in considerazione dei dati che caratterizzano lo stock immobiliare del nostro Paese sia per quanto attiene i valori assoluti che con riferimento alle modalità con cui lo stesso risulta distribuito tra la popolazione.

La consistenza del patrimonio immobiliare italiano è stata dettagliatamente illustrata da un recentissimo studio realizzato dal dipartimento delle finanze e dall'agenzia del territorio, con la collaborazione della sogei.

Da tale pubblicazione emerge innanzitutto il fatto che l'ammontare totale delle unità immobiliari censite in Italia è pari ad oltre 60 milioni, per una rendita complessivamente attribuita pari a circa 34 miliardi di euro.

Di tali unità immobiliari, oltre il 90% sono costituite da abitazioni e pertinenze residenziali, quali cantine, box, locali di deposito, magazzini.

La quota residua è costituita da unità immobiliari non appartenenti al settore residenziale.

Degli oltre 60 milioni di unità immobiliari, oltre 52 milioni di unità, caratterizzate complessivamente da una rendita di circa 20 miliardi di euro, sono di proprietà di persone fisiche.

Tipologia	Totale Italia		Persone fisiche		Persone non fisiche	
	Numero U.I.U.	Comp%	Numero U.I.U.	Comp%	Numero U.I.U.	Comp%
Abitazioni	33.497.728	55,6%	30.579.937	57,9%	2.917.791	39,2%
Pertinenze	21.976.867	36,5%	19.281.991	36,5%	2.694.876	36,2%
Non residenziale	4.742.875	7,9%	2.919.743	5,5%	1.823.132	24,5%
Totale	60.217.470	100,0%	52.781.671	100,0%	7.435.799	100,0%

Tipologia	Rendita		Rendita		Rendita	
	Rendita	Comp%	Rendita	Comp%	Rendita	Comp%
Abitazioni	15.897.309.183	46,6%	14.444.376.037	69,7%	1.452.933.146	10,6%
Pertinenze	2.099.374.221	5,2%	1.768.526.676	8,5%	330.847.545	2,4%
Non residenziale	16.451.651.756	48,2%	4.506.707.455	21,8%	11.944.944.301	87,0%
Totale	34.448.335.160	100,0%	20.719.610.168	100,0%	13.728.724.992	100,0%

Fonte: “Gli immobili in Italia 2012” – Dipartimento Finanze e Agenzia del Territorio in collaborazione con Sogei

La ripartizione della proprietà immobiliare di carattere residenziale risulta dunque concentrata principalmente sulle persone fisiche rispetto alle “persone non fisiche”, sia in termini di numero di unità abitative che in termini di rendita catastale.

Pure scendendo, la distribuzione rimane sempre a favore delle persone fisiche anche per quanto attiene le pertinenze ed il settore non residenziale, all’interno del quale si ritrovano evidentemente soprattutto negozi e botteghe.

Tipologia	Numero U.I.U.		Rendita	
	PF	PNF	PF	PNF
Abitazioni	91,3%	8,7%	90,9%	9,1%
Pertinenze	87,7%	12,3%	84,2%	15,8%
Non residenziale	61,6%	38,4%	27,4%	72,6%
Totale	87,7%	12,3%	60,1%	39,9%

Fonte: “Gli immobili in Italia 2012” – Dipartimento Finanze e Agenzia del Territorio in collaborazione con Sogei

Volendo, quindi, effettuare una analisi della distribuzione della proprietà immobiliare in Italia, appare chiaro il fatto che essa risulta alquanto diffusa rispetto alla prima casa.

Una parte significativa della popolazione è, infatti, proprietaria della propria abitazione:

- 17 milioni di famiglie circa sul totale di 23 milioni di famiglie italiane hanno la prima casa,
- 18 milioni di famiglie posseggono immobili, seconda casa, immobili per usi non abitativi propri, immobili in affitto per abitazione e altri usi.

La tassazione di questa proprietà in Italia perciò non è una tassazione dei ricchi, ma una patrimoniale sulle famiglie del ceto medio e medio-basso.

Ben diversa appare invece la situazione quando si esamina l'aspetto strettamente legato alla distribuzione della ricchezza che risulta, al contrario, caratterizzata da un elevato grado di concentrazione: molte famiglie detengono livelli modesti o nulli di ricchezza; all'opposto, poche famiglie dispongono di una ricchezza elevata.

Le informazioni sulla distribuzione della ricchezza desunte dall'indagine campionaria della Banca d'Italia sui bilanci delle famiglie italiane indicano che alla fine del 2010 la metà più povera delle famiglie italiane deteneva il 9,4% della ricchezza totale, mentre il 10% più ricco deteneva il 45,9% della ricchezza complessiva.

Andando ad analizzare i dati relativi ai soggetti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi, emerge il fatto che rispetto agli oltre 41 milioni di contribuenti, più di 24 milioni (il 59% del totale) risultano proprietari di immobili.

Classi di reddito complessivo	Numero di contribuenti	Reddito complessivo dei contribuenti	Numero di contribuenti proprietari di immobili	Reddito complessivo dei proprietari
		media		media
Fino a 10.000	14.054.753	4.631	6.244.354	4.925
Da 10.000 a 26.000	18.835.615	17.490	11.395.231	17.844
Da 26.000 a 55.000	7.067.633	34.425	5.585.674	34.691
Da 55.000 a 75.000	760.255	63.661	647.800	63.704
Oltre 75.000	828.972	130.337	732.636	130.488
<b>Totale</b>	<b>41.547.228</b>	<b>19.251</b>	<b>24.605.695</b>	<b>22.991</b>
<i>Media espressa in euro</i>				

Fonte: "Gli immobili in Italia 2012" – Dipartimento Finanze e Agenzia del Territorio in collaborazione con Sogei

Se si considerano tutti i contribuenti, il reddito complessivo medio si attesta intorno ai 19.000,00 euro.

Facendo invece riferimento ai soli contribuenti proprietari di immobili, il valore medio è pari a circa 23.000,00 euro.

Circa il 71% dei proprietari, dichiara un reddito complessivo inferiore a 26.000,00 euro ed il 46% ha un reddito complessivo tra 10.000,00 e 26.000,00 euro annui.

Il 25% ha un reddito complessivo annuo inferiore a 10.000,00 euro, mentre i proprietari con reddito complessivo superiore a 55.000,00 euro rappresentano appena il 6% del totale.

Dell'intero universo dei proprietari, l'81% è rappresentato da lavoratori dipendenti e pensionati che detengono immobili caratterizzati da un valore OMI pari al 73% del totale e un valore potenziale IMU pari al 72%.

Solamente il 9% del totale dei proprietari dichiara come reddito prevalente il reddito da fabbricati.

Di seguito è riportata una serie di tre tabelle che illustrano la distribuzione dei redditi articolata per classi demografiche di comuni e per capoluoghi di regione.

**Il numero dei comuni Italiani, per classe demografica e regione, 2012**

Regione	Classe di ampiezza demografica							Totale comuni
	0 - 1.999	2.000 - 4.999	5.000 - 9.999	10.000 - 19.999	20.000 - 59.999	60.000 - 249.999	>= 250.000	
Piemonte	847	222	68	36	29	3	1	<b>1.206</b>
Valle d'Aosta	56	17	0	0	1	0	0	<b>74</b>
Lombardia	622	460	269	123	58	11	1	<b>1.544</b>
Trentino A.A.	214	85	22	6	4	2	0	<b>333</b>
Veneto	114	199	136	95	32	3	2	<b>581</b>
Friuli V.G.	91	64	40	17	4	2	0	<b>218</b>
Liguria	132	51	28	14	7	2	1	<b>235</b>
Emilia Romagna	52	104	92	66	22	11	1	<b>348</b>
Toscana	59	75	64	51	27	10	1	<b>287</b>
Umbria	33	25	15	8	9	2	0	<b>92</b>
Marche	95	78	32	18	13	3	0	<b>239</b>
Lazio	154	98	51	34	34	6	1	<b>378</b>
Abruzzo	194	56	28	14	11	2	0	<b>305</b>
Molise	104	21	7	1	3	0	0	<b>136</b>
Campania	183	151	88	63	56	9	1	<b>551</b>
Puglia	32	54	62	61	40	8	1	<b>258</b>
Basilicata	62	37	20	10	0	2	0	<b>131</b>
Calabria	184	139	52	22	7	5	0	<b>409</b>
Sicilia	84	116	78	56	46	8	2	<b>390</b>
Sardegna	208	104	36	14	12	3	0	<b>377</b>
<b>ITALIA</b>	<b>3.520</b>	<b>2.156</b>	<b>1.188</b>	<b>709</b>	<b>415</b>	<b>92</b>	<b>12</b>	<b>8.092</b>

Fonte: elaborazione IFEL su dati istat, 2012

**Il reddito imponibile medio per contribuente nei comuni italiani, per classe demografica, anno d'imposta 2004/2010**

Classe di ampiezza demografica	Reddito imponibile medio per contribuente (migliaia di euro)		
	2004	2010	Scarto 2004/2010
0 - 1.999	17,65	19,67	2,02
2.000 - 4.999	18,52	20,56	2,04
5.000 - 9.999	19,25	21,36	2,11
10.000 - 19.999	19,68	21,80	2,11
20.000 - 59.999	20,33	22,56	2,22
60.000 - 249.999	22,19	24,73	2,54
>= 250.000	25,58	28,98	3,39
<b>ITALIA</b>	<b>20,91</b>	<b>23,24</b>	<b>2,33</b>

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell' Economia e delle Finanze - Dipartimento delle Finanze, anni vari

Percentuale di contribuenti per classi di reddito imponibile nei capoluoghi di regione, anno d'imposta 2010					
comuni capoluogo di regione	% di contribuenti per classi di reddito imponibile				Reddito imponibile medio per contribuente (euro), anno d'imposta 2010
	Da zero a 10.000 euro	Da 10.000 a 26.000 euro	Da 26.000 a 75.000 euro	Oltre 75.000 euro	
Torino	11,0%	55,6%	29,4%	4,0%	26.300
Aosta	11,0%	55,3%	29,8%	3,9%	35.314
Milano	10,4%	46,3%	35,4%	8,0%	35.751
Bolzano	9,6%	50,9%	35,0%	4,5%	28.178
Trento	9,2%	53,8%	32,3%	4,7%	27.514
Venezia	11,2%	55,7%	29,6%	3,4%	25.396
Trieste	10,2%	56,9%	30,0%	2,9%	24.962
Genova	12,9%	53,4%	30,3%	3,3%	25.238
Bologna	9,1%	53,4%	32,3%	5,2%	28.719
Firenze	11,1%	51,8%	32,3%	4,8%	27.822
Perugia	12,1%	57,1%	27,2%	3,6%	24.754
Ancona	10,7%	55,5%	30,0%	3,9%	25.588
Roma	11,9%	45,9%	36,5%	5,8%	30.284
L'Aquila	12,0%	52,8%	32,6%	2,7%	25.510
Campobasso	12,8%	52,1%	32,3%	2,8%	24.259
Napoli	15,3%	50,3%	30,2%	4,2%	25.884
Bari	13,5%	52,1%	30,3%	4,1%	25.719
Potenza	11,8%	54,1%	30,8%	3,3%	24.928
Catanzaro	13,4%	51,6%	31,8%	3,2%	24.751
Palermo	14,7%	50,5%	31,3%	3,5%	25.363
Cagliari	12,1%	47,4%	35,5%	5,1%	27.993
Tot. capoluoghi	11,8%	50,1%	33,1%	5,1%	28.769

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell' Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze, 2012

Dall'analisi coordinata delle tre tabelle sopraesposte, osserviamo un dato ormai ben noto. La realtà comunale italiana è una realtà fatta essenzialmente di comuni medio piccoli; vi sono 6.864 comuni su 8.092, ovvero l'85% in termini percentuali, che non raggiungono i 10.000 abitanti.

Il reddito imponibile medio tende ad aumentare progressivamente all'aumentare della fascia demografica; tale tendenza trova conferma anche nella terza tabella dedicata alla rappresentazione della situazione reddituale dei capoluoghi di regione, nei quali il reddito medio risulta quasi sempre superiore alla media nazionale.

Dall'analisi unitaria di tutti i dati sopra illustrati è possibile trarre alcuni spunti di riflessione.

Quando si va ad analizzare la situazione della ricchezza nel nostro Paese, si assiste ad una distribuzione della stessa concentrata, come detto, nelle mani di poche famiglie.

Riguardo l'analisi del patrimonio immobiliare emerge il fatto che una larghissima fetta di italiani possiede un immobile adibito ad abitazione principale; molti italiani possiedono anche una seconda casa e solo una scarsissima percentuale di soggetti detiene patrimoni immobiliari di significativo rilievo, come testimonia il dato sopra menzionato relativo alla percentuale di italiani, appena il 9% sul totale dei proprietari di immobili, che ritrae dall'investimento in immobili la maggiore parte del proprio reddito.

L'acquisto della casa, in definitiva, rappresenta per la larga maggioranza di italiani la risposta a una esigenza primaria, quella della prima abitazione e in pochissimi casi rappresenta, oggi, una fonte reale di guadagno.

In qualche modo, se volessimo rappresentare graficamente quanto sopra illustrato attraverso dati numerici e statistici, la figura che meglio potrebbe fornire una fedele rappresentazione della realtà economica italiana è la piramide.

La base risulta chiaramente costituita da una larga, anzi larghissima, schiera di soggetti che dichiara redditi medi e medio bassi, proprietari di un immobile adibito ad abitazione propria e della propria famiglia ed eventualmente di una seconda casa.

Al vertice della piramide si colloca, invece, la già citata percentuale del 10% dei soggetti che detiene la metà della ricchezza complessiva italiana.



In questo contesto, si inserisce un'imposta come l'IMU, caratterizzata da aliquote giustamente diversificate in base al tipo di utilizzo al quale viene destinato l'immobile oggetto di tassazione, ma uguali per tutti i soggetti passivi, a prescindere dalla situazione economica e reddituale, dalla proprietà di prima o unica casa, dal possesso di alcuni immobili aggiuntivi o di grandi patrimoni immobiliari.

Ben diversa risulta, quindi, l'eventuale rappresentazione del sistema di applicazione di tale imposta che, in quanto proporzionale e non progressiva, geometricamente potrebbe

essere una piramide schiacciata in cui la grande ricchezza immobiliare non si distingue più e confluisce nella categoria inferiore degli altri immobili, senza differenziazione di aliquota e di peso fiscale.

**ALTRI IMMOBILI  
SECONDE CASE E GRANDI PATRIMONI**

**ABITAZIONE PRINCIPALE  
DI LUSSO E NON DI LUSSO**

L'IMU, in definitiva, imposta sicuramente giusta e necessaria, dovrebbe essere applicata alla piramide sociale ed economica, con un maggiore criterio di progressività che attualmente non pare essere del tutto rispettato.

Nel capitolo successivo vi sarà occasione di soffermarsi con maggior attenzione su tale aspetto e verranno proposti spunti e riflessioni su una possibile effettiva concretizzazione di tale fondamentale principio, sicuramente auspicabile alla luce della rappresentazione economica e reddituale del nostro Paese che è stata fornita in questo capitolo.

L'esigenza di rafforzare il carattere di progressività dell'IMU è stata, tra l'altro, recentemente sottolineata e consigliata anche dall'Unione Europea.

*“La UE nel suo rapporto 2012 su occupazione e sviluppi sociali parla anche dell'IMU in Italia ritenendola necessaria, ma migliorabile soprattutto per quanto riguarda la progressività dell'imposta.*

*In Italia, con il peggiorare della crisi, c'è un “rischio elevato” di cadere in una “enorme trappola della povertà”: una volta che una persona entra in difficoltà, è molto difficile che riesca ad uscirne.*

*È quanto emerge dal rapporto UE 2012 su occupazione e sviluppi sociali. [...] Poi sull'IMU: per essere più equa ed avere un effetto redistributivo, deve essere modificata in senso più progressivo.*

*Secondo il rapporto la vecchia ICI non aveva impatto sulle disuguaglianze e aumentava leggermente la povertà.*

*L'IMU, ricorda il rapporto UE, è stata introdotta nel 2012 “a seguito di raccomandazioni sulla riduzione di un trattamento fiscale favorevole per le abitazioni” e “basata sull'effetto distorsivo relativamente basso delle tasse sulla proprietà e il basso tasso di evasione”.*

*Nella sua architettura, l'IMU, riconosce Bruxelles, “include alcuni aspetti di equità”, come la deduzione di 200 euro per la prima casa, le deduzioni supplementari in caso di*

*figli a carico, e una marcata differenziazione del tasso di imposizione tra prima e seconda casa.*

*Ma, avverte la commissione, “altri aspetti potrebbero essere ulteriormente migliorati in modo da aumentarne la progressività”.*

*Per esempio, dovrebbero essere aggiornati i valori catastali degli immobili: nonostante sia già stato un passo in avanti l'aumento del 60% dei valori del reddito catastale, si tratta di un aumento proporzionale e non progressivo legato al reale valore di mercato degli immobili, e che quindi non riduce le disuguaglianze di reddito. ”*

L'applicazione di un'imposta progressiva consentirebbe, a parità ed invariabilità di gettito, di realizzare una maggiore equità fiscale, consentendo ad ogni contribuente di pagare il giusto, sulla base della ricchezza effettivamente detenuta.

È evidente che sarebbe da favorire l'introduzione di un sistema di pagamento dell'IMU differenziato, per cui il soggetto che detiene una unica casa realmente classificabile tra quelle di categoria non di lusso possa arrivare, grazie anche al sistema delle detrazioni, ad essere esentato dal pagamento, dal momento che la casa rappresenta in questo caso specifico esclusivamente il soddisfacimento di un bisogno primario ed essenziale.

Diversa potrebbe e dovrebbe essere l'aliquota applicata dal soggetto proprietario di grandi patrimoni e case di lusso che spesso possono rappresentare anche fonte di redditività in termini di un possibile sfruttamento degli immobili nel mercato delle locazioni.

Quanto sopra dovrebbe avere l'obiettivo di rispettare tutte le categorie dei contribuenti: i meno abbienti che comunque dovrebbero essere invitati a pagare in base alle proprie possibilità economiche, ma anche i benestanti in quanto una diversa distribuzione della ricchezza costituisce comunque un fenomeno fisiologico di qualsiasi economia di mercato, in cui la libera iniziativa economica non può e non deve essere inibita o penalizzata.

L'unico e fondamentale principio ispiratore di qualsiasi riforma od innovazione tributaria e fiscale dovrebbe essere, infatti, improntato all'equità, al rispetto necessario di tutte le categorie di contribuenti, siano essi ricchi o poveri, nonchè alla vitale esigenza che caratterizza ogni soggetto passivo di imposta di sentirsi in qualche modo certo di avere pagato un'imposta, sia essa sul patrimonio o sul reddito, nel rispetto delle proprie reali ed effettive possibilità economiche.

Nel prossimo capitolo cercheremo di affrontare alcune possibili soluzioni tecniche, che consentano di modificare, con maggiore equità e giustizia sociale, la distribuzione della fiscalità locale in base alla ricchezza immobiliare e a principi di progressività.

## CAPITOLO 7

Il capitolo precedente si è concluso con una riflessione sulla auspicabile e necessaria spinta che le forze sociali e politiche dovrebbero attivare verso l'introduzione di una maggiore progressività dell'IMU.

Ciò al fine di migliorare l'impatto di tale imposta, soprattutto in termini di equità e di giusta distribuzione del peso fiscale tra i cittadini.

Come evidenziato, il suggerimento forte e concreto è venuto anche da parte dell'Unione Europea.

Il principio della progressività è bene radicato nel nostro sistema tributario, come sancito dall'articolo 53 della Costituzione che testualmente recita: “ *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività* ”.

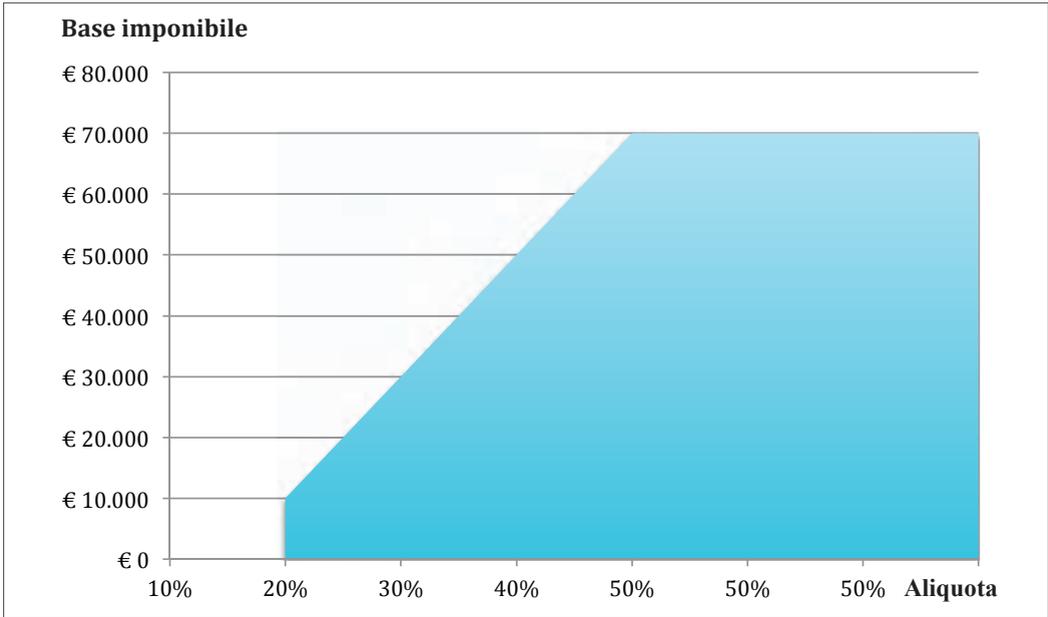
Tutti i cittadini devono quindi contribuire alle spese pubbliche pagando i tributi secondo due fondamentali principi: quello della capacità contributiva in base al quale ognuno deve pagare secondo le proprie possibilità economiche, manifestate dal reddito percepito, dal patrimonio posseduto, dalle spese effettuate, e quello della progressività, in base al quale all'aumentare della capacità contributiva il carico non aumenta proporzionalmente, ma più che proporzionalmente.

L'importanza di tali fondamentali principi ispiratori di qualsiasi sistema tributario equo e rispettoso delle varie fasce sociali ed economiche appartenenti alla collettività nazionale e sanciti, come detto, anche a livello costituzionale, sono di facile ed immediata comprensione.

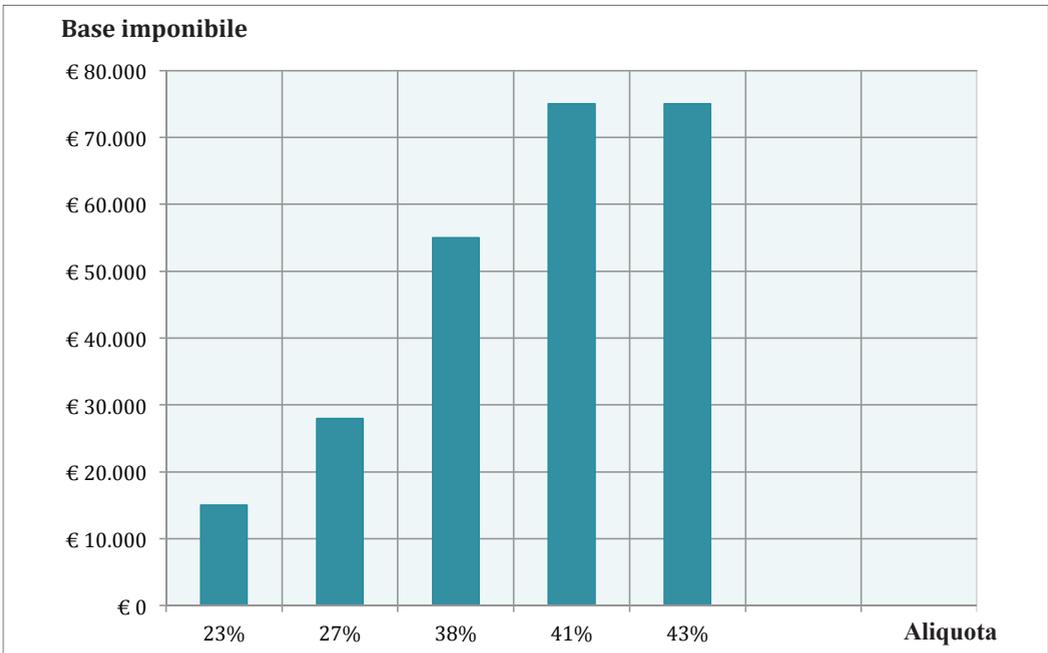
Laddove, infatti, la norma tributaria applichi in modo corretto tali criteri fiscali, viene inevitabilmente a ridursi il divario in termini di pressione fiscale tra le diverse categorie di contribuenti e soprattutto risulta più agevole il conseguimento del massimo risultato con il minimo sacrificio.

La progressività dell'imposta può essere attuata secondo tre metodi.

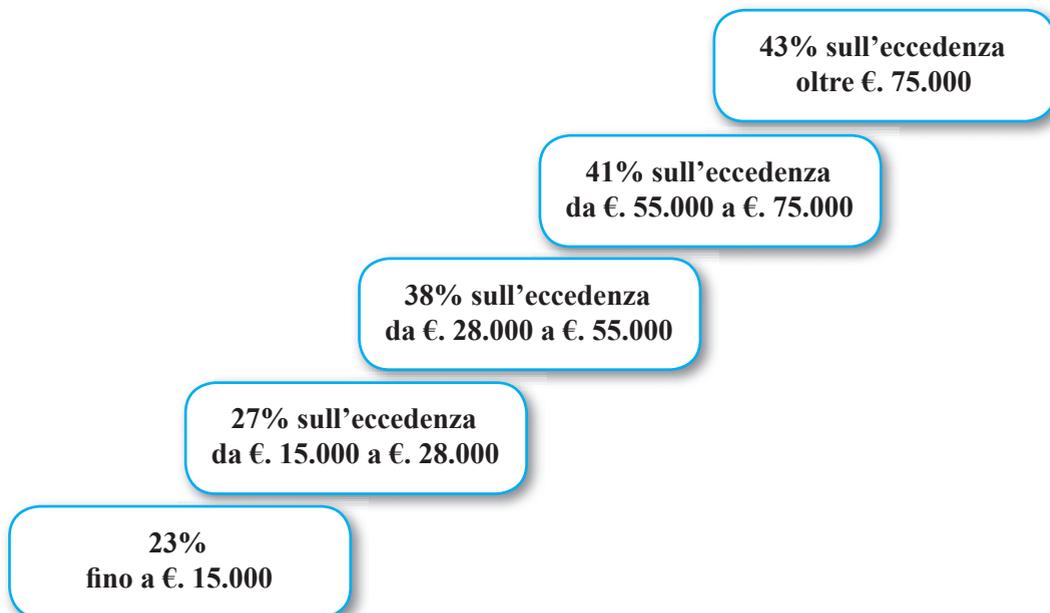
Si può realizzare variando l'aliquota in misura continua con l'aumentare della base imponibile fino al raggiungimento di una aliquota massima oltre la quale la stessa resta costante; si parla in tal caso di progressività continua.



Può essere inoltre realizzata associando una aliquota a ogni classe di reddito, ad esempio: fino a 15.000,00 euro si applica l'aliquota del 23%, dopo i 15.000,00 euro e fino a 28.000,00 euro si applica il 27%, oltre i 28.000,00 euro si applica l'aliquota del 38% sull'intero imponibile e così a seguire; in tal caso la progressività viene applicata per classi.



Vi è infine la cosiddetta progressività per scaglioni, la quale si concretizza applicando una aliquota crescente per ogni scaglione dell'imponibile: fino a 15.000,00 euro di imponibile si applica l'aliquota del 23%, primo scaglione, alla quota parte di imponibile superiore ai 15.000,00 euro e fino a 28.000,00 euro, si applica l'aliquota del 27%, secondo scaglione, e così a seguire.



La progressività per scaglioni è tipica dell'imposta più conosciuta dagli italiani, ovvero l'IRPEF che colpisce i redditi prodotti dalle persone fisiche.

Di seguito riportiamo, a titolo esemplificativo, la tabella riepilogativa degli scaglioni e delle aliquote IRPEF relative all'annualità d'imposta 2012:

Scaglioni di reddito	Aliquota	IRPEF lorda 2012
da 0 a 15.000 euro	23%	23% del reddito
da 15.000,01 a 28.000 euro	27%	3.450 + 27% sulla parte eccedente i 15.000 euro
da 28.000,01 a 55.000 euro	38%	6.960 + 38% sulla parte eccedente i 28.000 euro
da 55.000,01 a 75.000 euro	41%	17.220 + 41% sulla parte eccedente i 55.000 euro
oltre 75.000 euro	43%	25.420 + 43% sulla parte eccedente i 75.000 euro

A prescindere dalle definizioni teoriche del concetto di progressività, risulta evidente che, a parità di aliquota costante, sia che il soggetto passivo possieda 100 sia che possieda 100.000, ad essere maggiormente penalizzato non possa che essere il soggetto che ha meno.

Aiutiamoci con un esempio, tramite il quale si perviene addirittura a riscontrare una situazione per cui con l'introduzione dell'IMU, che ha sostituito oltre all'ICI anche altre

imposte sui redditi dei fabbricati non locati e tenuti a disposizione, come abbiamo già avuto modo di esporre nel capitolo 5, si concretizzano maggiori vantaggi economici per i soggetti più abbienti rispetto a coloro che possiedono risorse economiche più limitate.

	<b>caso 1</b>	<b>caso 2</b>	<b>caso 3</b>	<b>caso 4</b>
Rendita catastale rivalutata	1.000	1.000	1.000	1.000
Reddito IRPEF proprietario	25.000	50.000	100.000	150.000
<b>NEL 2011</b>				
ICI (7 per mille)	700	700	700	700
IRPEF su immobili (tralasciando le detrazioni e le addizionali)	360	507	573	573
<b>Totale</b>	<b>1.060</b>	<b>1.207</b>	<b>1.273</b>	<b>1.273</b>
<b>NEL 2012</b>				
IMU (7,6 per mille)	<b>1.216</b>	<b>1.216</b>	<b>1.216</b>	<b>1.216</b>
<b>Differenza rispetto al 2011</b>	<b>+156</b>	<b>+9</b>	<b>-57</b>	<b>-57</b>

I dati illustrati evidenziano che per i quattro soggetti proprietari ciascuno di un identico immobile diverso da abitazione principale, l'applicazione di una medesima aliquota IMU perviene ad un effetto distortivo, per cui un soggetto che detiene un reddito complessivo annuo di 150.000,00 euro paga, a titolo di IMU, meno di quanto pagava l'anno precedente, mentre il contribuente con un reddito di 25.000,00 euro è penalizzato pagando 156,00 euro in più.

Questa situazione pare assurda, ma se entriamo meglio nel merito dell'imposta, comprendiamo che l'IRPEF sui fabbricati a disposizione era calcolata in base ad aliquote crescenti progressive per scaglioni, per cui una casa al mare di una famiglia con reddito modesto pagava una imposta più bassa, rispetto alla stessa casa al mare di un contribuente con redditi molto elevati.

La tassazione della casa, avveniva utilizzando l'aliquota IRPEF in base alla fascia di reddito dichiarato: dal 23% nello scaglione fino a 15.000,00 euro, fino all'aliquota massima del 43% per redditi oltre 75.000,00 euro.

Nell'esempio precedente la stessa casa con rendita rivalutata di 1.000,00 euro produceva una tassazione IRPEF diversa in base al reddito e all'aliquota IRPEF applicabile: 360,00 euro per il contribuente con reddito di 25.000,00 euro e 573,00 euro per il contribuente con 150.000,00 euro di reddito.

Con l'introduzione dell'IMU, l'IRPEF e le relative addizionali sui redditi dei fabbricati non locati sono eliminate e assorbite all'interno dell'aliquota IMU, generando iniquità

fiscale, in quanto la nuova imposta immobiliare prevede una aliquota identica, a prescindere dalle differenze di reddito.

È pertanto evidente che coloro che hanno redditi elevati hanno maggiori vantaggi fiscali e pagano proporzionalmente meno rispetto ai contribuenti con redditi inferiori.

Anzi più il reddito sale più cresce il guadagno, proprio per effetto della progressività dell'IRPEF che viene totalmente a mancare nell'IMU.

Inoltre con l'introduzione dell'IMU, che ha sostituito l'ICI, l'IRPEF e le addizionali sugli immobili, i soggetti che dall'applicazione dell'imposta ritraggono un risparmio finanziario maggiore sono quelli che hanno un reddito superiore ai 75.000,00 euro, che evitano di applicare l'aliquota IRPEF massima del 43%.

È evidente che tale sperequazione non può che accentuarsi nel momento in cui si sale lungo quella piramide patrimoniale cui si faceva cenno nel capitolo precedente.

Si pensi poi a quei soggetti che detengono immobili di lusso o a quelle famiglie o società che occupano il vertice della piramide e che detengono grandi patrimoni: tali soggetti subiscono un prelievo sicuramente superiore in termini assoluti rispetto agli "inquilini dei piani più bassi", ma risultano sicuramente meno penalizzati da un punto di vista del rapporto tra l'esborso corrisposto a titolo di IMU e la ricchezza detenuta.

L'obiettivo da perseguire non deve, peraltro, essere quello di ribaltare la situazione attuale, andando a trasferire un peso fiscale eccessivo ed esasperato sulla parte superiore della piramide sociale.

L'obiettivo deve sempre restare l'equità, intesa in quanto tale a tutti i livelli sociali ed economici; è auspicabile fare in modo che il carico dell'imposta che colpisce gli immobili venga applicata in modo da realizzare una equa distribuzione del sacrificio tra tutte le categorie di contribuenti.

Alla luce di quanto sopra, risulta di evidente necessità l'introduzione di alcuni correttivi dell'imposta che, unitamente alla necessaria riforma ed alla ridefinizione dei valori catastali, consentano di perseguire l'obiettivo di una effettiva concretizzazione del principio costituzionale della progressività tributaria anche in materia di IMU. Ciò, anche in considerazione del fatto che risulterebbe corretto trasferire una parte di quella progressività tipica dell'IRPEF venuta meno con l'introduzione dell'IMU che, nel caso di immobili non locati, ha assorbito l'IRPEF stessa e le addizionali.

È peraltro interessante analizzare una proiezione dei versamenti dell'IMU su base annua, suddivisa per fasce di contribuenti in base al reddito dichiarato nel 2010.

Le agenzie fiscali del ministero delle finanze pubblicano, infatti, dei dati molto importanti i quali attestano che oltre il 70% dei contribuenti IMU si colloca nelle fasce di reddito inferiori a 26.000,00 euro e che coloro che hanno redditi superiori a 75.000,00 euro si accollano il 13,03% dell'imposta.

Nonostante i dati più volte richiamati sulla ricchezza nazionale che risulta in possesso di una percentuale minimale di contribuenti, dal punto di vista delle statistiche fiscali, il peso principale dell'IMU, anche proporzionalmente, grava sui soggetti con redditi minori.

## Versamenti IMU persone fisiche per classe di reddito 2010

Classi di reddito	Proiezione IMU su base annua	% contribuenti	Importo Medio IMU (euro)
Fino a 10.000	16,58%	25,38%	300,92
Da 10.000 a 26.000	33,70%	46,31%	335,15
Da 26.000 a 55.000	29,95%	22,70%	607,69
Da 55.000 a 75.000	6,75%	2,63%	1.181,01
Oltre 75.000	13,3%	2,98%	2.015,05
<b>Totale</b>	<b>100,00 %</b>	<b>100,00%</b>	<b>460,62</b>

Fonte: *Gli immobili in Italia 2012* – Dipartimento delle Finanze e Agenzia del Territorio in collaborazione con Sogei

La tabella sopra riportata evidenzia la situazione relativa all'incidenza dei versamenti IMU relativi alle persone fisiche, articolata sulla base delle classi di reddito riferibili all'annualità di imposta 2010.

La maggior parte dei contribuenti IMU persone fisiche, il 46,3% circa, si colloca nella fascia di reddito che va dai 10.000,00 ai 26.000,00 euro e versa circa il 33,7% dell'IMU complessiva.

L'importo medio IMU evidenzia un andamento crescente con il reddito, passando dai circa 301,00 euro, versati in media dai contribuenti che hanno un reddito inferiore ai 10.000,00 euro, ai circa 2.000,00 euro versati dai contribuenti con reddito superiore ai 75.000,00 euro.

Analizzando però la proporzionalità dell'aumento del valore medio dei versamenti IMU rispetto al reddito, possiamo osservare che il meccanismo non sempre manifesta elementi di equità fiscale.

Facendo riferimento ai valori medi esposti nella tabella, un soggetto, a titolo esemplificativo, che si colloca nella classe reddituale 55.000,00/75.000,00 si trova a versare in media un importo IMU pari a meno di quattro volte quello versato da un soggetto che si colloca nella fascia di reddito inferiore ai 10.000,00 euro. L'iniquità palese deriva dal fatto che il primo soggetto ha redditi che si collocano a livelli cinque, sei o addirittura sette volte superiori a quelli dell'individuo meno abbiente.

Pensiamo ancora all'introito medio mensile del soggetto che si colloca nella prima fascia di reddito: ipotizziamo di trovarci di fronte ad un contribuente con un reddito di 10.000,00 euro annui, corrispondenti ad un introito medio mensile pari a poco più di 800,00 euro.

A fronte di tale situazione il soggetto versa, sempre secondo i valori medi, circa 300,00 euro a titolo di IMU, ovvero quasi la metà delle proprie entrate mensili.

Viceversa un contribuente con un reddito annuale di 60.000,00 euro, dotato quindi di entrata mensile di 5.000,00 euro, versa in media poco più di mille euro, ovvero un quinto del proprio reddito mensile medio.

Sono questi, evidentemente i meccanismi distorsivi dell'IMU, che risultano, comprensibilmente, anche i più difficilmente assimilabili da parte dell'universo dei contribuenti meno abbienti.

È evidente che ci si sta riferendo a situazioni ed esempi, volti a cercare di schematizzare al massimo la realtà e che senza dubbio non sempre corrispondono alle casistiche specifiche di ogni singolo contribuente che evidentemente rappresenta sempre una realtà particolare e a se stante.

È altrettanto veritiero, peraltro, ritenere che l'IMU così come è strutturata ad oggi non consenta una distribuzione del tutto equa e fiscalmente giusta della pressione fiscale sugli immobili.

Le tabelle successive riepilogano la situazione dei versamenti IMU delle persone fisiche articolati per tipologia di reddito e per età, oltre alla situazione che caratterizza l'universo delle persone giuridiche, ovvero la collettività delle aziende e delle attività professionali in generale.

### Versamenti IMU persone fisiche per tipologia di reddito 2010

Tipologia di reddito	Proiezione IMU su base annua	% contribuenti	Importo Medio IMU (euro)
Lavoro dipendente	25,68%	41,02%	288,34
Pensione	35,55%	39,84%	411,01
Lavoro non dipendente	13,36%	10,22%	602,17
Fabbricati	25,36%	8,77%	1.332,33
Altro	0,06%	0,16%	179,86
Totale	100%	100%	460,62

Fonte: "Gli immobili in Italia 2012" – Dipartimento delle Finanze e Agenzia del Territorio in collaborazione con Sogei

La suddetta tabella grafica, evidenzia in maniera evidente la stretta correlazione tra imposizione IMU e contribuenti titolari di reddito da lavoro dipendente o da pensione; la sommatoria delle due categorie supera infatti l'80% dei soggetti passivi.

È altresì interessante analizzare l'importo medio dei versamenti IMU riferiti alle diverse tipologie di reddito dichiarato.

I dati evidenziano, infatti, oltre al comprensibile valore elevato dei redditi derivanti da fabbricati, una differenza sostanziale a carico dei titolari dei redditi di lavoro autonomo.

L'importo medio IMU per questa categoria è pari a 602,17 euro, superiore di circa il 50% dell'imposta versata dai titolari di pensione e di oltre il 100% di quella versata dai titolari dei redditi da lavoro dipendente.

I valori medi dell'IMU versata dalle persone fisiche, che attestano una diretta proporzione con il patrimonio posseduto, sono diametralmente opposti alle statistiche dei redditi medi dichiarati dalle stesse categorie.

Semplificando all'estremo, è possibile rilevare che, mediamente, i lavoratori dipendenti, salvo rari casi, dichiarano redditi più elevati rispetto ai lavoratori autonomi, ma posseggono un patrimonio immobiliare inferiore.

Il prospetto successivo suddivide invece le stesse persone fisiche sopra classificate, secondo le fasce d'età, evidenziando quanto sia numericamente ininfluenza la percentuale di proprietari d'immobili con età inferiore a trenta anni.

In questa statistica si segnala un trend di crescita costante del versamento medio IMU, in funzione dell'incremento delle fasce d'età, salvo il caso della minuscola componente di proprietari di età inferiore a venti anni.

Il contribuente tipo che versa l'IMU è quindi un lavoratore dipendente o pensionato, di età mediamente ricompresa tra i trenta e i settanta anni: di fatto la rappresentazione dell'italiano medio.

### Versamenti IMU persone fisiche per età

Fascia d'età	Proiezione IMU su base annua	% contribuenti	Importo Medio IMU (euro)
Fino a 20 anni	0,14%	0,22%	296,98
Da 21 a 30 anni	1,74%	3,62%	221,63
Da 31 a 50 anni	24,63%	35,50%	319,58
Da 51 a 70 anni	45,45%	37,63%	556,31
Oltre 70 anni	28,04%	23,04%	560,71
<b>Totale</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>460,62</b>

Fonte: "Gli immobili in Italia 2012" – Dipartimento delle Finanze e Agenzia del Territorio in collaborazione con Sogei

Molto diversa è invece la rappresentazione dei versamenti IMU delle società e dei soggetti diversi dalle persone fisiche; uno scenario che esprime un primo dato che impone una riflessione, in quanto un terzo delle società dichiara di avere chiuso il proprio bilancio in perdita.

Un altro terzo dichiara di avere ottenuto un utile d'esercizio inferiore a 30.000,00 euro annuali e la sommatoria dei due dati, attesta che oltre il 74% delle società italiane hanno mediamente dichiarato un reddito inferiore allo stipendio lordo di un loro dipendente.

Le società che hanno dichiarato un reddito lordo superiore a 100.000,00 euro, non raggiungono il 9% del totale, dati che si commentano da soli.

### Versamenti IMU soggetti diversi dalle persone fisiche per profitti dell'impresa

Utile	Proiezione IMU su base annua	% contribuenti	Importo Medio IMU (euro)
Minori di zero	32,14%	38,10%	7.213,19
Da 0 a 10.000	6,96%	18,22%	3.264,11
Da 10.000 a 30.000	8,06%	17,73%	3.886,44
Da 30.000 a 50.000	5,07%	8,81%	4.920,37
Da 50.000 a 100.000	6,42%	8,25%	6.655,48
Da 100.000 a 300.000	8,37%	5,78%	12.392,59
Da 300.000 a 500.000	3,25%	1,14%	24.307,11
Da 500.000 a 1.000.000	3,91%	0,88%	37.857,11
Oltre 1.000.000	25,82%	1,10%	201.544,06
<b>Totale</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>8.549,13</b>

Fonte: "Gli immobili in Italia 2012" – Dipartimento delle Finanze e Agenzia del Territorio in collaborazione con Sogei

La classificazione dei redditi dichiarati propone una fotografia difforme della ricchezza reale del Paese, determinando una dissonanza evidente tra la crescita del patrimonio finanziario e immobiliare e il fatto che:

- un italiano su due dichiara un reddito lordo annuo inferiore a 15.000,00 euro
- coloro che dichiarano oltre 100.000,00 euro lordi annui sono l'1%
- coloro che dichiarano oltre 200.000,00 euro lordi annui sono lo 0,17%
- coloro che dichiarano oltre 300.000,00 euro lordi annui sono lo 0,07%
- il reddito medio dichiarato dagli imprenditori risulta inferiore al reddito medio dei lavoratori dipendenti e non supera i 20.000,00 euro.

Le cifre sopra esposte sono, peraltro, espresse in termini lordi per cui il reddito netto è molto inferiore: basti pensare che rispetto a 200.000,00 euro lordi, il netto che rimane di fatto nelle tasche dei contribuenti è pari a circa 120.000,00 euro.

Coloro che dichiarano questa cifra sono meno di venti persone ogni mille, ma probabilmente quelle che la guadagnano e non la dichiarano sono molto superiori, altrimenti non si comprenderebbero certi anomali accumuli di patrimonio personale.

Parallelamente a questi valori sui redditi dichiarati dai contribuenti vogliamo riprendere i dati pubblicati al precedente capitolo 6, per avere una immediata comparazione tra redditi dichiarati e ricchezza privata accumulata, secondo i dati rilevati dalla Banca d'Italia e contenuti nel supplemento al bollettino statistico - "La ricchezza delle famiglie italiane" - del 13 dicembre 2012.

Alla fine dell'anno 2011 la ricchezza delle famiglie italiane, al netto delle passività, era pari a circa 8.619 miliardi di euro.

Voci	Anno 2011
Totale attività reali, (A) di cui ricchezza abitativa	5.978 miliardi di euro 5.027 miliardi di euro
Totale attività finanziarie (B)	3.541 miliardi di euro
Totale passività finanziarie (C)	900 miliardi di euro
Ricchezza netta (A+B-C)	8.619 miliardi di euro

*Fonte: Supplementi al Bollettino Statistico – Banca d'Italia – Anno XXIII – 13 dicembre 2012*

Se, come facilmente intuibile, i redditi sopra esposti non consentono di accrescere il patrimonio immobiliare o la propria ricchezza, raggiungendo la titolarità di grandi patrimoni, è evidente che gli investimenti in immobili sono, talvolta, frutto di capitali e di redditi non sempre dichiarati integralmente al fisco italiano.

I fabbricati, negli anni, sono sempre stati l'investimento più sicuro e tangibile per preservare la ricchezza accumulata e garantirsi dalla crescita del tasso d'inflazione.

I fabbricati, però, proprio perché sono immobili consentono di quantificare una ricchezza accumulata nel tempo anche in presenza di redditi che non potevano consentire

l'acquisto di tali beni; i redditi forse non sono stati individuati e tassati al momento della loro maturazione, ma la finalità degli stessi redditi è, in larga parte, confluita sull'investimento immobiliare.

In questo contesto l'IMU può essere una vera imposta patrimoniale di riequilibrio fiscale, a condizione che si separi nettamente l'abitazione principale dai grandi patrimoni, i normali appartamenti dalle ville e l'unica casa utilizzata dalla rendita finanziaria derivante dalla locazione. Sono sempre immobili, ma è necessario valutarli distintamente e tassarli diversamente.

L'IMU può garantire un riequilibrio del peso fiscale sui cittadini, recuperando quella evidente disuguaglianza connessa alla tassazione dei redditi, recuperando il principio di progressività che caratterizza, come abbiamo visto in precedenza, la principale imposizione erariale.

Esiste l'esigenza di un auspicabile intervento correttivo rispetto all'IMU, così come attualmente è congegnata, che possa e debba incidere sulla struttura delle aliquote.

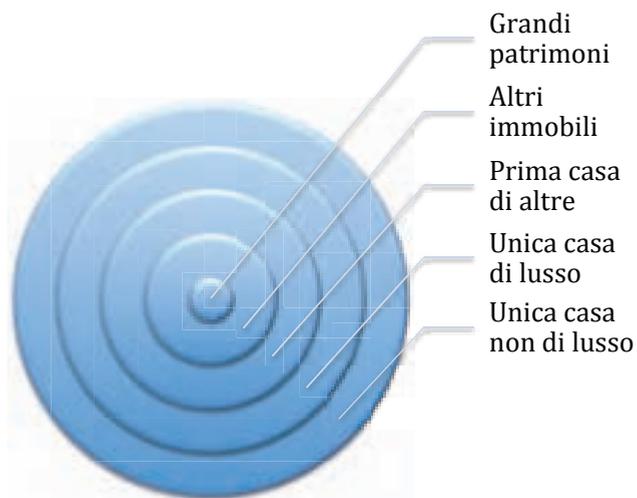
È evidente, infatti, che se le stesse venissero applicate in maniera diversificata a seconda della situazione patrimoniale del contribuente, il principio di progressività fiscale troverebbe sicuramente maggior spazio.

Una possibile ipotesi, a titolo esemplificativo, su cui iniziare a discutere potrebbe essere la seguente:

- i contribuenti, proprietari di una unica casa adibita ad abitazione principale e non di lusso, potrebbero rientrare in un regime di esenzione;
- i soggetti proprietari di un unico immobile di lusso potrebbero calcolare l'imposta con aliquota ridotta, lasciando al comune la valutazione sull'applicazione della detrazione;
- i soggetti proprietari di prima casa di altre potrebbero essere chiamati a versare l'imposta con aliquota ridotta senza detrazione;
- salendo verso le fasce patrimoniali più "robuste" l'aliquota IMU dovrebbe gradualmente aumentare con una aliquota superiore da applicare agli immobili eccedenti l'abitazione principale fino a un numero definito di fabbricati, per ipotesi i successivi tre;
- ai soggetti proprietari di numerosi fabbricati eccedenti lo scaglione, seguendo l'esempio precedente, dal quinto al decimo immobile, l'aliquota potrebbe crescere ulteriormente fino a raggiungere l'aliquota più elevata da applicare sui grandi patrimoni individuabili per i fabbricati successivi al decimo.

L'introduzione di correttivi volti a favorire la progressività dell'IMU dovrebbe portare ad una sorta di ribaltamento, con riferimento al meccanismo di applicazione dell'imposta, della scala economica delineata nel precedente capitolo relativamente alla distribuzione della ricchezza.

## LA CONCENTRAZIONE DEL PATRIMONIO IMMOBILIARE



Il pagamento dell'IMU non dovrebbe essere distinto da due fattispecie, abitazione principale e altri immobili, ma dovrebbe determinare una diversificazione delle categorie con aliquote e detrazioni più stringenti e più equilibrate, consentendo agli amministratori locali di attivare forme di progressività, chiedendo di più a chi ha tanto e esonerando dal pagamento chi ha una unica casa non di lusso.

Riepiloghiamo quindi una base di discussione che preveda questa iniziale impostazione:

UNICA ABITAZIONE PRINCIPALE NON DI LUSSO	ESENTE
UNICA ABITAZIONE PRINCIPALE DI LUSSO	ALiquota RIDOTTA (DETRAZIONE)
PRIMA CASA DI ALTRE	ALiquota RIDOTTA
ALTRI IMMOBILI (fino a n. X)	ALiquota ORDINARIA
ALTRI IMMOBILI (tra il n. X e il n. Y)	ALiquota MAGGIORATA
GRANDI PATRIMONI (oltre il n. Y)	ALiquota MASSIMA

La progressività potrebbe essere applicata sul numero degli immobili oppure in base a scaglioni progressivi di valore patrimoniale a prescindere dal numero.

L'ipotesi potrebbe prevedere un percorso di aliquote IMU differenziate per scaglioni di valore patrimoniale che, mantenendo il principio di progressività, colpisca la totalità del patrimonio calcolato in base alle rendite catastali rivalutate:

UNICA ABITAZIONE PRINCIPALE NON DI LUSSO	ESENTE
UNICA ABITAZIONE PRINCIPALE DI LUSSO	ALiquota RIDOTTA (DETRAZIONE)
PRIMA CASA DI ALTRE	ALiquota RIDOTTA
VALORE CATASTALE ALTRI IMMOBILI (fino a X)	ALiquota ORDINARIA
VALORE CATASTALE ALTRI IMMOBILI (tra X e Y)	ALiquota MAGGIORATA
VALORE CATASTALE GRANDI PATRIMONI (oltre Y)	ALiquota MASSIMA

Questa ipotesi di riflessione, parte dal convincimento che il concetto di prima casa sia, attualmente, troppo vasto e rischi di ricomprendere tante fattispecie diverse che fruiscono di regole, aliquote e detrazioni analoghe, nonostante spesso i fabbricati rappresentino storie e realtà molto diverse.

La prima considerazione di fondo riguarda proprio la netta separazione tra il concetto di abitazione principale che, nel linguaggio comune, è stata semplificata nella definizione di prima casa.

Una tassazione equa e attenta alle situazioni di disagio sociale non può considerare identiche una prima casa di una e una prima casa di tante: è in gioco l'equilibrio patrimoniale e fiscale di una collettività.

Non possono essere ritenuti equi dei meccanismi che consentano di pagare meno a tutti i proprietari di prima casa; è necessario finalizzare meglio le poche risorse a disposizione, trasferendo il beneficio a coloro che hanno più bisogno.

Chiedere poco a tutti è un errore perché per qualcuno anche poco è comunque tanto.

Prevedere pertanto l'esenzione IMU sull'unica casa di proprietà del contribuente o della famiglia, oltre ovviamente alla relativa pertinenza, è una scelta di giustizia fiscale, peraltro sostenuta finanziariamente dal maggiore gettito derivante dalla tassazione delle altre unità immobiliari e dall'applicazione del principio di progressività.

In questa fattispecie dovrebbe essere collocato anche il caso dell'unica abitazione posseduta e concessa in uso gratuito a un figlio che la utilizza come abitazione principale.

Trattasi non delle diverse unità immobiliari concesse in uso gratuito a parenti che, ai fini ICI, erano assimilabili all'abitazione principale con benefici impropri e ripetuti, ma dell'applicazione della stessa esenzione IMU, al solo caso di unica abitazione non di lusso, non utilizzata direttamente dai proprietari ma concessa in uso gratuito a un figlio che vi assume la residenza.

L'obiettivo è di evitare una disparità fiscale tra i coniugi che comprano una casa e vi abitano, e coloro che comprano sempre una sola casa e, pure continuando a vivere in affitto, la concedono in uso gratuito al figlio o alla figlia. Entrambe le coppie hanno una unica casa non di lusso e l'utilizzo come abitazione principale è comunque garantito, nel primo caso dai coniugi e nel secondo caso dal figlio o dalla figlia della coppia comproprietaria.

Diverso è il caso dell'unica casa di lusso rientrante nelle categorie: A/1 abitazioni signorili, A/8 abitazioni in ville e A/9 castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici.

Questi fabbricati hanno valori patrimoniali diversi e rappresentano l'esclusività e un livello di ricchezza diverso, rispetto ai casi di abitazioni civili o popolari sopra menzionati, non è quindi condivisibile pensare ad una esenzione IMU per queste fasce sociali.

Permane comunque il principio dell'unica abitazione principale, seppure di lusso, e quindi il fabbricato non produce reddito essendo destinato all'utilizzo personale e della propria famiglia.

In questa fattispecie, potrebbe essere mantenuto il principio della tassazione con aliquota da determinare da parte del singolo consiglio comunale, valutando l'ipotesi di applicazione della detrazione.

Nell'ottica della progressività più volte richiamata nel presente testo, l'abitazione principale che non risulta essere l'unica proprietà immobiliare del soggetto passivo o del-

la famiglia, sempre secondo le scelte regolamentari delegate alle amministrazioni locali, non ha diritto di fruire dei benefici sopra richiamati.

Nella nostra ipotesi, la prima casa di altre, dovrebbe essere sottoposta al pagamento dell'imposta senza alcuna detrazione.

Sono ovviamente opinioni su cui aprire una riflessione, con suggerimenti dei lettori che possono migliorare e rendere ancora più efficaci le scelte che potranno derivarne, ma in questa fase è per noi importante ribadire che senza progressività si colpiscono le categorie più deboli, con una probabile riduzione del gettito complessivo per impossibilità oggettiva a fare fronte agli obblighi tributari.

Il rischio reale è che l'incremento della pressione fiscale si orienti sui soliti fabbricati e sugli stessi contribuenti, con una ripartizione a pioggia delle detrazioni, comunque insufficienti a coprire i maggiori oneri derivanti dalla crescita del coefficiente moltiplicatore della rendita catastale.

Se la distinzione del concetto di abitazione principale è necessaria per separare le diverse tipologie di contribuenti, ancora più stringente diviene il tema della differenziazione del concetto "altri immobili".

Molti contribuenti, con sacrifici personali e familiari, hanno investito i loro risparmi in una seconda casa per i figli o per le proprie vacanze e doverosamente sono chiamati a pagare una imposta sulla proprietà, che, di fatto, quantifica un accantonamento di ricchezza.

Altri contribuenti hanno acquistato altri immobili successivi alla seconda casa e anch'essi sono chiamati a pagare l'IMU sul patrimonio immobiliare personale.

Esistono però soggetti, soprattutto aziende immobiliari, fondi d'investimento e società nazionali e internazionali, che hanno acquistato interi condomini o parti di quartieri, in qualche caso dismessi dal patrimonio statale a prezzo di realizzo, che hanno difficoltà a contare la quantità di fabbricati in loro possesso.

Dobbiamo domandarci se sia corretto che tutti i fabbricati eccedenti l'abitazione principale, debbano essere soggetti alla stessa aliquota IMU ordinaria, ritenendoli tutti "altri immobili" o seppure sia necessario creare meccanismi di progressività che colpiscano maggiormente le grandi proprietà immobiliari, rispetto alle famiglie che, magari, hanno acquistato una seconda casa per sé o per i figli.

Riteniamo doveroso pensare a una diversificazione delle aliquote che prevedano, come nel caso dell'IRPEF, una tassazione progressiva per scaglioni che veda crescere l'imposta con il crescere del patrimonio, da valutare in base al numero degli immobili o al valore catastale degli stessi.

In questa fase non è indispensabile stabilire il percorso tecnico da porre in essere per una corretta ed equilibrata gestione del tributo; vi saranno commissioni ministeriali che potranno suggerirci le migliori soluzioni.

È invece fondamentale condividere il principio di un meccanismo di progressività delle aliquote IMU che tenda a superare l'attuale rigidità dell'aliquota ordinaria.

L'avvio sperimentale dell'imposta consente di riflettere sulle possibili modifiche da apportare per arrivare a una gestione a regime più semplice e condivisa, evitando scelte demagogiche e irrazionali prive di copertura finanziaria, che potrebbero mettere a rischio la totalità dei sacrifici sostenuti dai cittadini negli ultimi anni.

Interventi correttivi alle aliquote in modo da favorirne la progressività, uniti ad una adeguata riforma del catasto che porti ad una maggior aderenza rispetto alla realtà del mercato immobiliare dei valori imponibili IMU, costituirebbero sicuramente due passi importanti verso una struttura impositiva che risulterebbe sicuramente più equa e rispettosa dell'oggettiva diversificazione sociale ed economica che caratterizza il nostro Paese.

Una imposta sugli immobili correttamente concepita, peraltro presente in tutti i principali Paesi europei, è sicuramente utile anche perché permette di spostare parte della pressione fiscale dai redditi di lavoro, non sempre certi e soggetti a fenomeni di evasione o elusione, ai redditi immobiliari più facilmente riscontrabili.

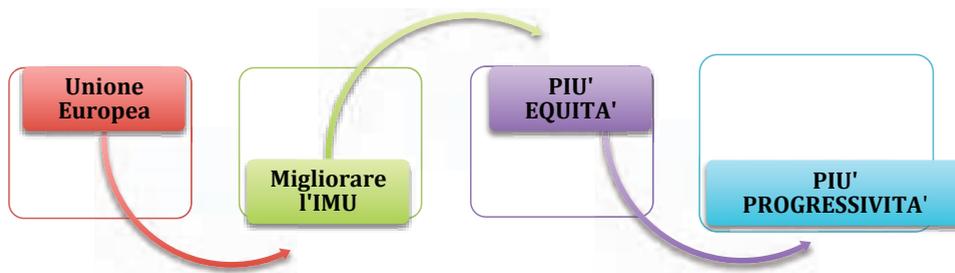
In questo senso l'Unione Europea, nel rapporto sull'occupazione e gli sviluppi sociali 2012, ha giustamente sottolineato il fatto che l'IMU possiede sicuramente degli aspetti positivi e da mantenere, anche se invita l'Italia a mettere in campo tutti gli sforzi necessari per migliorarne l'impatto sulla collettività nazionale.

Il rapporto europeo segnala inoltre la necessità di inserire correttivi che consentano di migliorare la progressività dell'IMU, insieme all'aggiornamento dei valori catastali, a una nuova definizione di residenza principale e secondaria e a una diversa determinazione delle deduzioni.

L'assenza d'interventi su questi temi, pure apprezzando l'impostazione generale dell'imposta, rischia, sempre secondo l'Unione Europea, di non produrre un impatto sulle disuguaglianze generando un leggero aumento della povertà.

In sintesi: più equità e progressività.

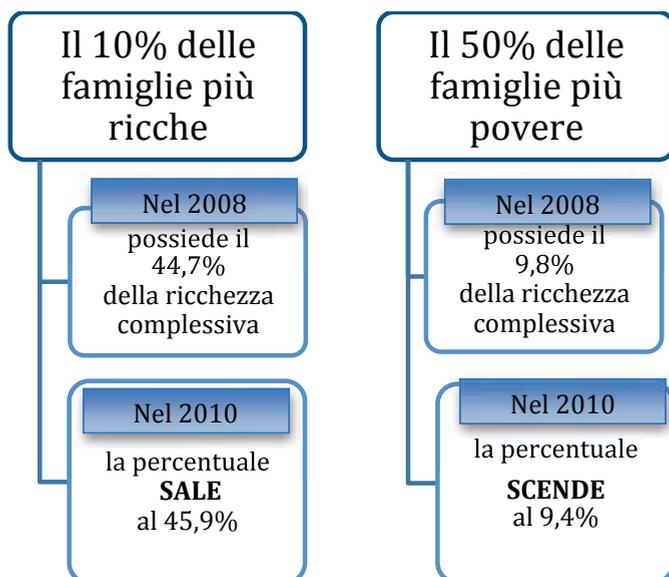
È sicuramente questo il percorso da seguire: fare tesoro di tutti gli elementi oggettivamente apprezzabili dell'IMU, adoperandosi, però, affinché una imposta ancora giovane possa gradualmente traghettare il nostro Paese verso la concretizzazione di un sistema impositivo sugli immobili dovuto e necessario, ma al contempo equo e rispettoso di tutti i contribuenti.



## CAPITOLO 8

La ricchezza media pro capite degli italiani, a prezzi correnti, è pari a circa 140.000,00 euro e quella media per famiglia si attesta intorno a 350.000,00 euro; le medie, peraltro, non rappresentano la realtà delle singole situazioni.

Cresce infatti il divario tra ricchi e poveri, secondo i dati statistici della Banca d'Italia:



La Banca d'Italia commenta questi dati evidenziando che *“la distribuzione della ricchezza è caratterizzata da un elevato grado di concentrazione: molte famiglie detengono livelli modesti o nulli di ricchezza; all’opposto, poche famiglie dispongono di una ricchezza elevata”*.

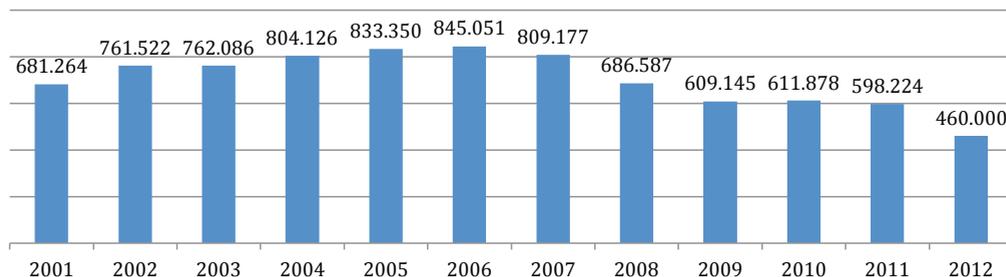
Questo dato evidenzia, meglio di ogni altra statistica, la profonda separazione tra la quantità di patrimonio di pochi e la povertà di molti.

Peraltro questa concentrazione di ricchezza si sta ulteriormente consolidando a causa della minore capacità di accesso al credito bancario per l’acquisto di un immobile da parte delle categorie di cittadini meno abbienti.

L’irrigidimento delle condizioni e dei requisiti finanziari, che gli istituti di credito pretendono per consentire l’erogazione di un mutuo ipotecario, ha determinato un consistente calo delle compravendite di immobili.

Dal picco raggiunto nel 2006, con 845.051 compravendite di fabbricati ad uso residenziale, in base ai dati forniti dall’agenzia del territorio elaborati da corriereconomia, si è passati ad una stima per il 2012, di circa 460.000 atti, con una riduzione in sei anni di oltre il 45%, come evidenziato nel seguente grafico:

## Le compravendite residenziali in Italia



Fonte: elaborazione corriereconomia su dati agenzia del territorio.\* stime

Le conclusioni di questo libro non possono che invitare ad una riflessione il lettore e chi sarà chiamato a migliorare l'impostazione e le regole attuative dell'IMU, sia a livello nazionale, sia a livello locale. Le modeste indicazioni e ipotesi illustrate nel corso di queste pagine, tendono a contribuire ad una completa riforma federalistica che realmente porti i comuni al centro della competenza e della responsabilità di gestione dei loro tributi.

Un trasferimento di funzioni e di potestà regolamentare che siano utilizzate per migliorare, semplificare e razionalizzare il rapporto tra fisco locale e contribuenti con i due obiettivi richiesti e condivisi dall'Unione Europea: più equità e progressività.

L'IMU è una imposta che caratterizzerà la tassazione immobiliare locale per molti anni e, quindi, a prescindere dalla "falsa partenza", è necessario invertire la diffidenza e la conflittualità che ne ha caratterizzato l'avvio sperimentale. Servono scelte, in primo luogo, del legislatore nazionale che migliorino la gestione, le regole e la consapevolezza di una equa ripartizione del peso fiscale in base alla reale ricchezza personale.

È necessario che il 10% delle famiglie più ricche, che dispone di oltre il 45% della ricchezza nazionale privata, paghi molto di più del restante 50% delle famiglie più povere, che detiene meno del 10% della ricchezza privata totale.

Questo concetto, se condiviso, può essere raggiunto soltanto se il legislatore pone in essere almeno quattro direttive prioritarie:

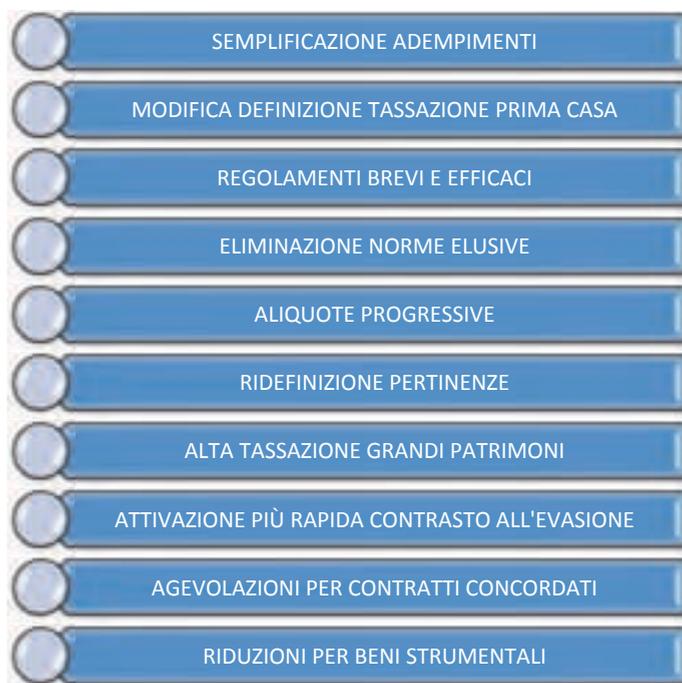


Insieme a questi quattro elementi strutturali di riforma, vi sono ulteriori aspetti da delegare ai singoli enti locali che dovranno essere analizzati in funzione delle caratteristiche territoriali.

Ci riferiamo, soltanto per ricordare alcuni dei temi esposti nei precedenti capitoli, al caso dei contratti concordati, agli immobili non locati, agli immobili strumentali delle piccole e medie imprese, agli “immobili fantasma”, alle pertinenze, all’abitazione concessa in uso ai figli.

L’IMU ha necessità di essere modificata dall’alto e dal basso, non per eliminare il contenuto, ma per perfezionarne l’impostazione e allinearla alle esperienze di tassazione dei principali Paesi europei.

Le modifiche dall’alto sono di competenza del Governo e attengono ai quattro aspetti strutturali sopra richiamati; le variazioni dal basso sono attribuite ai consigli comunali, attraverso lo strumento della potestà regolamentare stabilita dall’art. 52 del d.lgs 446/1997 e possono riguardare, tra l’altro, le seguenti dieci proposte:



Trattasi di temi riepilogati sinteticamente, ma che esprimono quanti siano gli spazi di manovra su cui le singole amministrazioni potranno confrontarsi, nella ricerca di una maggiore equità fiscale.

Nel concludere questo testo operativo di rapida consultazione, riteniamo doveroso rilevare la maggiore e più importante criticità da superare per una efficace, semplice e razionale gestione dell’IMU.

La carenza più evidente per tutti gli operatori degli uffici tributi, per gli amministratori, per gli esperti, per i contribuenti, per i semplici cultori della materia, sta nel fatto che

non esiste una norma chiara e definitiva che ha introdotto la nuova imposta municipale propria.

L'art. 13 del d.l. 201/2011, come riportato nella parte conclusiva del libro, ha infatti dato avvio sperimentale all'IMU, richiamando però in molte parti il disposto del d.lgs. 504/1992, già modificato e integrato negli anni da interventi legislativi e da prassi ministeriale.

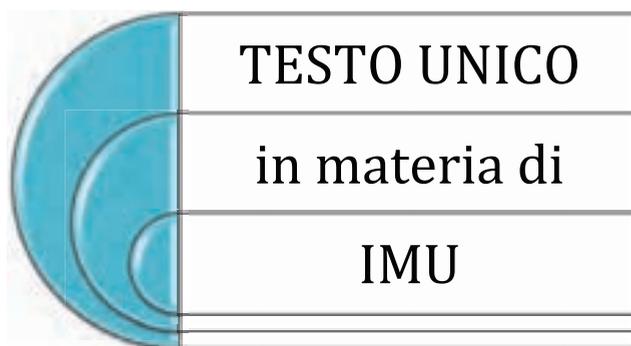
Peraltro il d.lgs. 504/1992 relativo all'ICI, ripetutamente richiamato dalla norma introduttiva dell'IMU, è stato oggetto di adeguamenti e talvolta contrastanti interpretazioni in base all'esito del contenzioso e alla giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione.

L'IMU è quindi una imposta nuova su alcuni aspetti, ma su altri temi si pone in continuità con le regole applicabili ai fini ICI.

Questa anomalia deve essere superata attraverso l'emanazione di un testo unico sul tributo che racchiuda tutte le regole attuative.

Attualmente infatti un contribuente troverebbe difficoltà a ricercare in un solo testo le regole della nuova imposta in materia di base imponibile, esenzioni, riscossione, accertamento, sanzionamento, regolamentazione, definizioni agevolate degli accertamenti.

Questa imposta, che genera oltre ventitre miliardi di gettito, interessa milioni di famiglie e di contribuenti; è quindi necessario che il legislatore emani un testo unico sul tributo che ne semplifichi l'attuazione.



Non è piacevole pagare le imposte, ma se le norme sono addirittura complicate e rimandano a norme precedenti e a circolari spesso incomprensibili, il rapporto tra contribuente ed ente locale non è soltanto oneroso, ma anche conflittuale.

I comuni possono fare la loro parte nel miglioramento del rapporto tributario con il cittadino, ma, senza quella riforma dall'alto, non potranno riuscire mai a spiegare iniquità e complicazioni normative che essi stessi non comprendono.

L'IMU è una imposta che colpisce il patrimonio, è presente nei principali Paesi europei, e tende a finanziare la spesa pubblica degli enti locali.

Una risorsa indispensabile che contribuisce a compensare la costante riduzione dei trasferimenti erariali e che consente l'erogazione dei servizi alle persone e al territorio.

A titolo di sintetico esempio rileviamo che, recentemente, l'istat ha condotto e pubblicato i risultati dell'indagine e i servizi sociali forniti nei comuni.

I servizi di utilità sociale con valenza assistenziale hanno caratterizzato diverse aree d'intervento e di utenza con particolare attenzione: alla famiglia e ai minori, ai disabili, alle dipendenze, agli anziani, agli immigrati, alla povertà, ai senza fissa dimora.

Temi che, insieme ai servizi a domanda individuale e ai temi dell'infanzia, caratterizzano il welfare locale, indispensabile sostegno alle fasce sociali più deboli.

I numeri e i servizi resi, senza una tassazione locale che colpisce la ricchezza immobiliare, sarebbero insostenibili.

L'IMU è quindi anche un metodo di redistribuzione finanziaria delle risorse, attraverso un parziale e modesto trasferimento monetario di riequilibrio sociale.

Tutto questo è doveroso ed equo, soltanto se la progressività per le grandi ricchezze e l'esenzione per l'unica abitazione non di lusso divengono obiettivi di una politica fiscale seria e condivisa.

Il parametro della ricchezza è più veritiero delle statistiche e delle graduatorie basate sul reddito, e l'elaborazione dell'ISEE, indicatore della situazione economica equivalente, può essere uno strumento efficace soltanto se le rendite catastali sono credibili ed esprimono il concreto valore dei patrimoni immobiliari, evitando medie e appiattimenti che penalizzano i più deboli.

Per capire quanto le rendite catastali siano distanti dalla realtà e dalla numerosa zonizzazione del mercato immobiliare, è sufficiente riprendere i dati OMI forniti da altro ufficio della stessa agenzia del territorio.

Corriereconomia ha pubblicato, nel mese di febbraio, il listino immobiliare dell'erario suddiviso per zone della città di Roma.

I dati medi al metro quadrato per abitazioni sono rilevati dall'osservatorio del mercato immobiliare dell'agenzia del territorio e sono talvolta addirittura superiori ai valori di mercato, ma veramente molto distanti e disequilibrati rispetto alle categorie e alle rendite catastali attribuite agli stessi immobili.

I valori medi al metro quadrato possono essere utili per comprendere meglio cosa significhi ricchezza immobiliare e grandi patrimoni:

<b>ROMA</b>	
<b>Zona</b>	<b>Prezzo</b> (euro/metro quadrato)
Parione (Piazza Navona)	10.650
Campo Marzio ( Largo Goldoni)	10.000
Trevi ( Via Ss. Apostoli)	9.150
Regola (Via Giulia)	8.750
Colonna (Piazza Colonna)	8.750
Ponte (Via di Panico)	8.650
Sant'Eustachio ( Corso Rinascimento)	8.500
Campitelli (Campidoglio)	8.400
Ludovisi (Via Veneto)	8.400

<b>ROMA</b>	
<b>Zona</b>	<b>Prezzo</b> (euro/metro quadrato)
Pigna ( Via del Plebiscito)	8.300
Trevi A (Via Barberini)	7.650
Trastevere (Viale Trastevere – Regina Coeli)	7.350
Sant' Angelo (Via del Teatro Marcello)	7.000
Ripa (Aventino – Via di S. Sabina)	6.975
Borgo (Via Della Conciliazione)	6.850
Pinciano (Via Paisiello)	6.750
Parioli (Piazza Euclide)	6.700
Monti (Via dei Serpenti)	6.500
Divino Amore (Via di Fioranello)	6.500
Prati (Viale Giulio Cesare)	6.400
Sallustiano (Via Quinto Sella)	6.350
Trastevere A (Via Dandolo)	6.350
Flaminio A (Via Scialoja)	6.350
Torricola A (Via Erode Attico)	6.250
Trieste 2 (Corso Trieste)	6.100
San Saba (Via di San Saba)	6.000
Salario (Via Savoia)	6.000
Castro Pretorio A (Via Torino)	5.700
Della Vittoria 3 (Piazza Mazzini)	5.700
Tor Carbone B (Via di Tor Carbone)	5.700
Eur A (Viale dell'Umanesimo)	5.575
Castro Pretorio (Piazza Indipendenza)	5.550
Testaccio (Piazza S. Maria Liberatrice)	5.450
Celio (Via Celimontana)	5.450
Tuscolano 4 B (Via Torre del Fiscale)	5.450
E.U.R. (Viale Europa)	5.450
Sub della Vittoria B (Via della Camilluccia)	5.400
Nomentano-Torlonia (Piazza Galeno)	5.325
Flaminio (Via G. Reni)	5.250
San Saba (Via di Porta Latina)	5.200
Della Vittoria 1 (Via della Farnesina)	5.200
Gianicolense 1 (Via Poerio)	5.100
Tor di Quinto A (Via di Vigna Stelluti)	5.050
Sub Della Vittoria (Via Cortina D'Ampezzo)	5.050

ROMA	
<i>Zona</i>	<i>Prezzo</i> <i>(euro/metro quadrato)</i>
Tor di Quinto (Via Bevagna)	5.000
Esquilino (Piazza Vittorio)	4.950
Trieste 1 (Viale Libia)	4.950
Aurelio 3 (Largo di Porta Cavalleggeri)	4.900
Torre Maura A (Via A. Ciamarra)	4.900
Sub Della Vittoria A (Via Mario Fani)	4.750

Leggendo questi valori al metro quadrato e ripensando al welfare locale e al modello ISEE, si conferma la preoccupazione che anche le graduatorie di accesso ai servizi sociali e ai servizi all'infanzia, siano alterati dai dati catastali inadeguati e da redditi difforni.

Il welfare locale produce involontariamente ulteriori effetti distorsivi, in quanto i modelli ISEE non si basano sui valori OMI, ma sulle rendite catastali vecchie e disomogenee.

I proprietari delle abitazioni prestigiose dal centro storico di Roma, magari tuttora accatastate in categoria A/4 come case popolari, probabilmente avranno maggiore facilità, a parità di reddito, di ottenere l'iscrizione dei propri figli all'asilo comunale, rispetto ai proprietari di abitazioni periferiche recenti di minore valore commerciale ma con reddito e categoria superiore.

Questa catena che produce risparmi fiscali a favore dei più ricchi e esclude dalle graduatorie dei servizi pubblici i più bisognosi, non può certamente trovare la comprensione dei cittadini.

Le inefficienze del centralismo scaricate sulle autonomie locali, rischiano di delegittimare il ruolo stesso dei comuni minandone la credibilità.

Serve da un lato più fiducia nei sindaci e nelle amministrazioni locali e dall'altro la necessità che il legislatore riporti al centro del dibattito fiscale una legge talvolta troppo rapidamente annebbiata nel ricordo.

Stiamo parlando dello statuto dei diritti del contribuente che nei primi articoli richiama la pubblica amministrazione a garantire principi di rispetto e di buon senso, non sempre presenti nell'avvio sperimentale centralistico dell'IMU.

Le difficoltà interpretative e le iniquità applicative dell'attuale IMU sono rappresentate dalla quantità di circolari, decreti e risoluzioni emanate soltanto nel corso del primo anno di avvio della nuova imposta.

Nella parte conclusiva di questo libro abbiamo voluto riprendere tutta la normativa e la prassi emanata fino alla data di stampa in materia di IMU, consapevoli comunque che molte altre pagine saranno stampate nei prossimi mesi, senza una meditata e indispensabile opera di miglioramento del tributo.

Nei prossimi mesi continueremo a studiare il tema della fiscalità e della finanza locale per contribuire, dal nostro modesto punto d'osservazione, a rafforzare un percorso virtuoso di ineludibile e irrinunciabile federalismo fiscale.

Un principio di autonomia impresso nell'art. 119 della Costituzione Italiana:

*“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.*

*I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione [53 c.2] e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.*

*Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.*

*La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.*

*Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.*

*Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.*

*I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato.*

*Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio.*

*È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti.”*

Un progetto di federalismo fiscale di lungo periodo che tenda a rendere sempre più vicino il contatto tra amministrazione locale e cittadini contribuenti, per un fisco locale più semplice, più equo e più progressivo.

Lo dice la Costituzione, lo chiede l'Unione Europea, lo sperano i Cittadini, lo sollecitano i Comuni.

Auspichiamo che il Governo sia capace di ascoltare e attuare azioni normative serie e riformiste.

# **I DECRETI, LE CIRCOLARI E LE RISOLUZIONI MINISTERIALI EMANATE IN MATERIA DI IMU FINO AL 5 FEBBRAIO 2013**

## **DECRETI EMANATI IN MATERIA DI IMU FINO AL 12 FEBBRAIO 2013**

- **Decreto Legge del 06/12/2012 n. 201**  
Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici.  
*Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 284 del 6 dicembre 2011 - supplemento ordinario -  
Nota: Convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011 n. 214.*  
Art. 13 Anticipazione sperimentale dell'imposta municipale propria
- **Decreto Ministero dell'Economia e Finanze del 05/04/2012**  
Aggiornamento dei coefficienti per la determinazione del valore dei fabbricati di cui  
all'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, agli effetti  
dell'imposta municipale propria (IMU) dovuta per l'anno 2012.  
*Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 85 del 11 aprile 2012*
- **Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30/10/2012**  
Approvazione del modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria (IMU) e  
delle relative istruzioni.  
*Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 258 del 5 novembre 2012*
- **Decreto dell'Economia e delle Finanze del 23/11/2012**  
Approvazione del modello di bollettino di conto corrente concernente il versamento  
dell'imposta municipale propria (IMU).  
*Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 280 del 30 novembre 2012*

## **CIRCOLARI E RISOLUZIONI EMANATE IN MATERIA DI IMU FINO AL 12 FEBBRAIO 2013**

- **Circolare Ministero dell'Economia e Finanze del 18/05/2012 n. 3DF**  
*IMU. Anticipazione sperimentale. Art. 13 del D.L. 06/12/2011 n. 201 convertito dalla  
L. 22/12/2011 n. 214. Chiarimenti.*
- **Risoluzione Agenzia delle Entrate del 06/07/2012 n. 73/E**  
*Interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione delle norme che di-  
sciplinano l'Imposta Municipale propria (IMU).*
- **Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 03/12/2012 n. 1/DF**  
*IMU - Problematiche relative al Regolamento 19 novembre 2012 n. 200.*

- **Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 13/12/2012 n. 2/DF**  
*IMU - Problematiche relative ai rimborsi e ai conguagli di somme versate al Comune o allo Stato. Quesito.*
- **Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 18/01/2013 n. 2/DF**  
*IMU - Obbligo di presentazione dichiarazione per i coltivatori e gli imprenditori agricoli iscritti all'IAP.*
- **Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 11/01/2013 n. 1/DF**  
*IMU - Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti con commerciali.*

## **PARERI CONSIGLIO DI STATO IN MATERIA DI IMU FINO AL 12 FEBBRAIO 2013**

- **Parere Consiglio di Stato del 04/10/2012 n. 4180**  
*IMU - Immobili enti non commerciali*
- **Parere Consiglio di Stato del 13/11/2012 n. 4802**  
*Il parere del Consiglio di Stato sull'IMU*

## **ANALISI DIPARTIMENTO DELLE FINANZE IN MATERIA DI IMU FINO AL 12 FEBBRAIO 2013**

- **Dipartimento delle Finanze**  
*IMU: analisi dei versamenti 2012*

## **Decreto Legge del 06/12/2012 n. 201**

Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici.

*Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 284 del 6 dicembre 2011 - supplemento ordinario -*

*Nota: Convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011 n. 214.*

### **Articolo 13**

#### **Anticipazione sperimentale dell'imposta municipale propria**

**In vigore dal 1 gennaio 2013**

**Modificato da: Legge del 24/12/2012 n. 228 Articolo 1**

Nota: Ai sensi dell'art. 4, comma 12-quinquies decreto-legge 2 marzo 2012 n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012 n. 44 ai soli fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria 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.

1. 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.
2. L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa; restano ferme le definizioni di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. 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. 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. 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.
3. La base imponibile dell'imposta municipale propria è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 5, commi 1, 3, 5 e 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e dei commi 4 e 5 del presente articolo. La base imponibile è ridotta del 50 per cento:

- a) per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;
  - b) per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. L'inagibilità o inabitabilità è 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. Agli effetti dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.
4. Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, i seguenti moltiplicatori:
- a. 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
  - b. 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
    - b-bis. 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
  - c. 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
  - d. 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013;
  - e. 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.
5. Per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 51, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, un moltiplicatore pari a 135. Per i terreni agricoli, nonchè per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola il moltiplicatore è pari a 110.
6. L'aliquota di base dell'imposta è pari allo 0,76 per cento. I comuni con deliberazione del consiglio comunale, adottata ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, possono modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali <sup>1</sup>.
7. L'aliquota è ridotta allo 0,4 per cento per l'abitazione principale e per le relative pertinenze. I comuni possono modificare, in aumento o in diminuzione, la suddetta aliquota sino a 0,2 punti percentuali.

<sup>1</sup> Vedasi anche l'art. 1, comma 380, lett. f) e g) della legge 24 dicembre 2012 n. 228.

8. L'aliquota è ridotta allo 0,2 per cento per i 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. I comuni possono ridurre la suddetta aliquota fino allo 0,1 per cento. Per l'anno 2012, la prima rata è versata nella misura del 30 per cento dell'imposta dovuta applicando l'aliquota di base e la seconda rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata. Per l'anno 2012, il versamento dell'imposta complessivamente dovuta per i fabbricati rurali di cui al comma 14-ter è effettuato in un'unica soluzione entro il 16 dicembre. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da emanare entro il 10 dicembre 2012, si provvede, sulla base dell'andamento del gettito derivante dal pagamento della prima rata dell'imposta di cui al presente comma, alla modifica dell'aliquota da applicare ai medesimi fabbricati e ai terreni in modo da garantire che il gettito complessivo non superi per l'anno 2012 gli ammontari previsti dal Ministero dell'economia e delle finanze rispettivamente per i fabbricati rurali ad uso strumentale e per i terreni.

8-bis. I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola, purchè dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 6.000 e con le seguenti riduzioni:

- a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a euro 15.500;
- b) del 50 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 15.500 e fino a euro 25.500;
- c) del 25 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a euro 32.000.

9. I comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,4 per cento nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ovvero nel caso di immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, ovvero nel caso di immobili locati.

9-bis. I comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,38 per cento per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e comunque per un periodo non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori.

10. Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e per le relative pertinenze, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. Per gli anni 2012 e 2013, la detrazione

prevista dal primo periodo è maggiorata di 50 euro per ciascun figlio di età non superiore a ventisei anni, purchè dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare l'importo massimo di euro 400. I comuni possono disporre l'elevazione dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. In tal caso il comune che ha adottato detta deliberazione non può stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione. La suddetta detrazione si applica alle unità immobiliari di cui all'articolo 8, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504; per tali fattispecie non si applicano la riserva della quota di imposta prevista dal comma 11 a favore dello Stato e il comma 17. I comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata, nonchè 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. 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 e i comuni possono prevedere che queste si applichino anche ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 56, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

11. (Comma abrogato, a decorrere dal 1 gennaio 2013, dall'art. 1, comma 380, lett. h) della legge 24 dicembre 2012 n. 228).
12. Il versamento dell'imposta, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, è effettuato secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate nonchè, a decorrere dal 1° dicembre 2012, tramite apposito bollettino postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili.

12-bis. Per l'anno 2012, il pagamento della prima rata dell'imposta municipale propria è effettuato, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in misura pari al 50 per cento dell'importo ottenuto applicando le aliquote di base e la detrazione previste dal presente articolo; la seconda rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata. Per l'anno 2012, l'imposta dovuta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze è versata in tre rate di cui la prima e la seconda in misura ciascuna pari ad un terzo dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione previste dal presente articolo, da corrispondere rispettivamente entro il 16 giugno e il 16 settembre; la terza rata è versata, entro il 16 dicembre, a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulle precedenti rate; in alternativa, per il medesimo anno 2012, la stessa imposta può essere versata in due rate di cui la prima, entro il 16 giugno, in misura pari al 50 per cento dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la

detrazione previste dal presente articolo e la seconda, entro il 16 dicembre, a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata. Per il medesimo anno, i comuni iscrivono nel bilancio di previsione l'entrata da imposta municipale propria in base agli importi stimati dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze per ciascun comune, di cui alla tabella pubblicata sul sito internet [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it). L'accertamento convenzionale non dà diritto al riconoscimento da parte dello Stato dell'eventuale differenza tra gettito accertato convenzionalmente e gettito reale ed è rivisto, unitamente agli accertamenti relativi al fondo sperimentale di riequilibrio e ai trasferimenti erariali, in esito a dati aggiornati da parte del medesimo Dipartimento delle finanze, ai sensi dell'accordo sancito dalla Conferenza Stato-città e autonomie locali del 1° marzo 2012. Con uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro il 10 dicembre 2012, si provvede, sulla base del gettito della prima rata dell'imposta municipale propria nonché dei risultati dell'accatastamento dei fabbricati rurali, alla modifica delle aliquote, delle relative variazioni e della detrazione stabilite dal presente articolo per assicurare l'ammontare del gettito complessivo previsto per l'anno 2012. Entro il 31 ottobre 2012, sulla base dei dati aggiornati, ed in deroga all'articolo 172, comma 1, lettera e), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, i comuni possono approvare o modificare il regolamento e la deliberazione relativa alle aliquote e alla detrazione del tributo.

12-ter. I soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si 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 è sorto dal 1° gennaio 2012, la dichiarazione deve essere presentata entro 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.

13. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 9 e dell'articolo 14, commi 1 e 6 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23. All'articolo 14, comma 9, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, le parole: "dal 1° gennaio 2014", sono sostituite dalle seguenti: "dal 1° gennaio 2012". 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 legislati-

vo 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". Ai fini del quarto comma dell'articolo 2752 del codice civile il riferimento alla "legge per la finanza locale" si intende effettuato a tutte disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali. La riduzione dei trasferimenti erariali di cui ai commi 39 e 46 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, e successive modificazioni, è consolidata, a decorrere dall'anno 2011, all'importo risultante dalle certificazioni di cui al decreto 7 aprile 2010 del Ministero dell'economia e delle finanze emanato, di concerto con il Ministero dell'interno, in attuazione dell'articolo 2, comma 24, della legge 23 dicembre 2009, n. 191.

13-bis. 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.

14. Sono abrogate, a decorrere dal 1° gennaio 2012, le seguenti disposizioni:
- a. l'articolo 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, ad eccezione del comma 4 che continua ad applicarsi per i soli comuni ricadenti nei territori delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano;
  - b. il comma 3, dell'articolo 58 e le lettere d), e) ed h) del comma 1, dell'articolo 59 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;
  - c. l'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 8 e il comma 4 dell'articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;
  - d. il comma 1-bis dell'articolo 23 del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14;
- d-bis. i commi 2-bis, 2-ter e 2-quater dell'articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106.

14-bis. Le domande di variazione della categoria catastale presentate, ai sensi del comma 2-bis dell'articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, anche dopo la scadenza dei termini originariamente posti e fino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, producono gli effetti previsti in relazione al riconoscimento del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali

ad uso abitativo. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo.

14-ter. I fabbricati rurali iscritti nel catasto dei terreni, con esclusione di quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28, devono essere dichiarati al catasto edilizio urbano entro il 30 novembre 2012, con le modalità stabilite dal decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701.

14-quater. Nelle more della presentazione della dichiarazione di aggiornamento catastale di cui al comma 14-ter, l'imposta municipale propria è corrisposta, a titolo di acconto e salvo conguaglio, sulla base della rendita delle unità similari già iscritte in catasto. Il conguaglio dell'imposta è determinato dai comuni a seguito dell'attribuzione della rendita catastale con le modalità di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. In caso di inottemperanza da parte del soggetto obbligato, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 336, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, salva l'applicazione delle sanzioni previste per la violazione degli articoli 20 e 28 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni.

15. A decorrere dall'anno d'imposta 2012, tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali devono essere inviate al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, entro il termine di cui all'articolo 52, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997, e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio delle predette deliberazioni nei termini previsti dal primo periodo è sanzionato, previa diffida da parte del Ministero dell'interno, con il blocco, sino all'adempimento dell'obbligo dell'invio, delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli enti inadempienti. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, di natura non regolamentare sono stabilite le modalità di attuazione, anche graduale, delle disposizioni di cui ai primi due periodi del presente comma. Il Ministero dell'economia e delle finanze pubblica, sul proprio sito informatico, le deliberazioni inviate dai comuni. Tale pubblicazione sostituisce l'avviso in Gazzetta Ufficiale previsto dall'articolo 52, comma 2, terzo periodo, del decreto legislativo n. 446 del 1997.
16. All'articolo 1, comma 4, ultimo periodo del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, le parole "31 dicembre" sono sostituite dalle parole: "20 dicembre". All'articolo 1, comma 11, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, le parole da "differenziate" a "legge statale" sono sostituite dalle seguenti: "utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito stabiliti, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla legge statale, nel rispetto del principio di progressività". L'Agenzia delle Entrate provvede all'erogazione dei

rimborsi dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche già richiesti con dichiarazioni o con istanze presentate entro la data di entrata in vigore del presente decreto, senza far valere l'eventuale prescrizione decennale del diritto dei contribuenti.

17. Il fondo sperimentale di riequilibrio, come determinato ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e il fondo perequativo, come determinato ai sensi dell'articolo 13 del medesimo decreto legislativo n. 23 del 2011, ed i trasferimenti erariali dovuti ai comuni della Regione Siciliana e della Regione Sardegna variano in ragione delle differenze del gettito stimato ad aliquota di base derivanti dalle disposizioni di cui al presente articolo. In caso di incapienza ciascun comune versa all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue. Con le procedure previste dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, le regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta, nonché le Province autonome di Trento e di Bolzano, assicurano il recupero al bilancio statale del predetto maggior gettito stimato dei comuni ricadenti nel proprio territorio. Fino all'emanazione delle norme di attuazione di cui allo stesso articolo 27, a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali, è accantonato un importo pari al maggior gettito stimato di cui al precedente periodo. L'importo complessivo della riduzione del recupero di cui al presente comma è pari per l'anno 2012 a 1.627 milioni di euro, per l'anno 2013 a 1.762,4 milioni di euro e per l'anno 2014 a 2.162 milioni di euro<sup>2</sup>.
18. All'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 dopo le parole: "gettito di cui ai commi 1 e 2", sono aggiunte le seguenti: "nonché, per gli anni 2012, 2013 e 2014, dalla compartecipazione di cui al comma 4";
19. Per gli anni 2012, 2013 e 2014, non trovano applicazione le disposizioni recate dall'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 2, nonché dal comma 10 dell'articolo 14 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.  
19-bis. Per gli anni 2012, 2013 e 2014, il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è esclusivamente finalizzato a fissare la percentuale di compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, in misura finanziariamente equivalente alla compartecipazione del 2 per cento del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.
20. La dotazione del fondo di solidarietà per i mutui per l'acquisto della prima casa è incrementata di 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013.
21. (Comma abrogato)

---

2 Ai sensi dell'art. 1, comma 380, lett. h) della legge 24 dicembre 2012 n. 228 la disposizione del presente comma 17 continua ad applicarsi nei soli territori delle regioni Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle Province autonome di Trento e Bolzano.

## **Decreto Ministero dell' Economia e Finanze del 05/04/2012**

Aggiornamento dei coefficienti per la determinazione del valore dei fabbricati di cui all'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, agli effetti dell'imposta municipale propria (IMU) dovuta per l'anno 2012.

*Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 85 del 11 aprile 2012*

### **Preambolo**

**In vigore dal 11 aprile 2012**

### **IL DIRETTORE GENERALE DELLE FINANZE**

Visto l'art. 13, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, con il quale è stata anticipata l'istituzione in via sperimentale dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;

Visto l'art. 13, comma 3, del decreto-legge n. 201 del 2011, il quale stabilisce che la base imponibile dell'IMU è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 5, commi 1, 3, 5 e 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504;

Visto l'art. 5, comma 3, del decreto legislativo n. 504 del 1992, il quale disciplina i criteri di determinazione del valore dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati;

Visto il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, recante riforma dell'organizzazione del Governo;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 30 gennaio 2008, n. 43, che disciplina l'organizzazione del Dipartimento delle finanze;

Visto il decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, recante norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche;

Considerato che occorre aggiornare i coefficienti indicati nell'art. 5, comma 3, del citato decreto legislativo n. 504 del 1992, ai fini dell'applicazione dell'IMU dovuta per l'anno 2012;

Tenuto conto dei dati risultanti all'ISTAT sull'andamento del costo di costruzione di un capannone;

### **Decreta:**

#### **Articolo 1**

##### **Aggiornamento dei coefficienti per i fabbricati a valore contabile**

**In vigore dal 11 aprile 2012**

1. Agli effetti dell'applicazione dell'imposta municipale propria dovuta per l'anno 2012, per la determinazione del valore dei fabbricati di cui all'art. 5, comma 3, del

decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, i coefficienti di aggiornamento sono stabiliti nelle seguenti misure:

per l'anno 2012 = 1,03; per l'anno 2011 = 1,07;  
per l'anno 2010 = 1,09; per l'anno 2009 = 1,10;  
per l'anno 2008 = 1,14; per l'anno 2007 = 1,18;  
per l'anno 2006 = 1,21; per l'anno 2005 = 1,25;  
per l'anno 2004 = 1,32; per l'anno 2003 = 1,36;  
per l'anno 2002 = 1,41; per l'anno 2001 = 1,45;  
per l'anno 2000 = 1,49; per l'anno 1999 = 1,52;  
per l'anno 1998 = 1,54; per l'anno 1997 = 1,58;  
per l'anno 1996 = 1,63; per l'anno 1995 = 1,68;  
per l'anno 1994 = 1,73; per l'anno 1993 = 1,76;  
per l'anno 1992 = 1,78; per l'anno 1991 = 1,81;  
per l'anno 1990 = 1,90; per l'anno 1989 = 1,99;  
per l'anno 1988 = 2,07; per l'anno 1987 = 2,25;  
per l'anno 1986 = 2,42; per l'anno 1985 = 2,59;  
per l'anno 1984 = 2,77; per l'anno 1983 = 2,94;  
per l'anno 1982 e anni precedenti = 3,11.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

## **Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30/10/2012**

Approvazione del modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria (IMU) e delle relative istruzioni.

*Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 258 del 5 novembre 2012*

### **Preambolo**

**In vigore dal 5 novembre 2012**

### **IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**

Visti gli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, che istituiscono e disciplinano l'imposta municipale propria;

Visto l'art. 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che dispone l'anticipazione sperimentale dell'imposta municipale propria;

Visto l'art. 9, comma 6, del citato decreto legislativo n. 23 del 2011, il quale prevede, tra l'altro, che con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione Nazionale Comuni Italiani, è approvato il modello della dichiarazione dell'imposta municipale propria;

Visto l'art. 13, comma 12-ter, del menzionato decreto-legge n. 201 del 2011, il quale dispone che con il decreto, con il quale si approva il modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria, sono, altresì, disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione e che restano ferme le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, in quanto compatibili;

Visto l'art. 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212, il quale dispone che al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente;

Visto il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, concernente il codice dell'amministrazione digitale;

Visto il decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, recante le norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche;

Sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani;

### **Decreta:**

#### **Articolo 1**

#### **Approvazione del modello di dichiarazione**

**In vigore dal 5 novembre 2012**

1. È approvato, con le relative istruzioni, il modello di dichiarazione agli effetti dell'imposta municipale propria da utilizzare, a decorrere dall'anno di imposta 2012, nei casi

previsti dall'art. 13, comma 12-ter, del decreto-legge 6 dicembre 11, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 ed espressamente indicati nelle istruzioni al modello di dichiarazione che costituiscono parte integrante del presente decreto.

2. La dichiarazione agli effetti dell'imposta municipale propria deve essere redatta su stampato conforme al modello di cui al comma 1.

## **Articolo 2**

### **Struttura del modello di dichiarazione In vigore dal 5 novembre 2012**

1. Il modello è formato da un unico foglio, largo cm 21 e alto cm 30, con due facciate. La prima facciata è riservata all'indicazione, oltre che del comune destinatario della dichiarazione, dei dati identificativi del contribuente e degli eventuali contitolari; la seconda, alla descrizione degli immobili dichiarati.
2. Il modello è su fondo bianco, con caratteri in colore nero, ad eccezione della dicitura «IMU imposta municipale propria dichiarazione per l'anno 20\_\_» che è in colore pantone orange 021U. Esso si compone di due esemplari identici, i quali recano, rispettivamente, la seguente dicitura: «originale per il comune» e «copia per il contribuente».

## **Articolo 3**

### **Disponibilità dei modelli di dichiarazione In vigore dal 5 novembre 2012**

1. I comuni devono far stampare, a proprie spese, un congruo numero di modelli, con le relative istruzioni, da porre a disposizione gratuita dei contribuenti.
2. I modelli sono disponibili anche nel sito Internet del Ministero dell'economia e delle finanze [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it) in versione PDF editabile e possono essere utilizzati, purchè vengano rispettate in fase di stampa le caratteristiche tecniche di cui al successivo art.4.
3. È altresì autorizzato l'utilizzo dei modelli prelevati da altri siti Internet a condizione che gli stessi abbiano le caratteristiche tecniche richiamate nel citato art. 4 e rechino l'indirizzo del sito dal quale sono stati prelevati, nonchè gli estremi del presente decreto.

## **Articolo 4**

### **Caratteristiche tecniche per la stampa del modello di dichiarazione In vigore dal 5 novembre 2012**

1. Il modello di dichiarazione IMU deve presentare i seguenti requisiti:
  - stampa realizzata con le caratteristiche ed il colore previsti per il modello di cui all'art. 1 ovvero stampa monocromatica realizzata utilizzando il colore nero;
  - conformità di struttura e sequenza con il modello approvato con il presente decreto,

- anche per quanto riguarda la sequenza dei campi e l'intestazione dei dati richiesti.
2. Le dimensioni per il formato a pagina singola possono variare entro i seguenti limiti:
    - larghezza minima: cm 19,5 - massima cm 21,5;
    - altezza minima: cm 29,2 - massima cm 31,5.
  3. Le dimensioni per il formato a pagina doppia ripiegabile possono variare entro i seguenti limiti:
    - larghezza minima: cm 35 - massima cm 42;
    - altezza minima: cm 29,2 - massima cm 31,5.
  4. Sul frontespizio dei modelli predisposti ai sensi dei commi precedenti devono essere indicati gli estremi del soggetto che ne cura la stampa e quelli del presente decreto.

## **Articolo 5**

### **Riproduzione del modello di dichiarazione In vigore dal 5 novembre 2012**

1. È autorizzata, con le stesse caratteristiche richiamate nell'art. 4, la riproduzione del modello indicato nell'art. 1 mediante l'utilizzo di stampanti laser o di altri tipi di stampanti che, comunque, garantiscano la chiarezza e la leggibilità dei modelli nel tempo.
2. È altresì autorizzata la riproduzione del modello con le stampanti di cui al comma 1 su fogli singoli nel rispetto delle seguenti condizioni:
  - colore, dimensioni, conformità di struttura e sequenza aventi le stesse caratteristiche di cui all'art. 4;
  - indicazione su ogni pagina del codice fiscale del contribuente;
  - bloccaggio dei fogli mediante sistemi che garantiscano l'integrità del modello e la permanenza nel tempo. Il bloccaggio deve essere applicato esclusivamente sul lato sinistro del modello e non deve superare un centimetro dal bordo. Per il bloccaggio possono essere utilizzati sistemi di incollaggio ovvero sistemi di tipo meccanico. Resta escluso il sistema di bloccaggio mediante spirali.
3. Sul frontespizio dei modelli di cui ai commi precedenti devono essere indicati i dati identificativi del soggetto che cura la predisposizione delle immagini utilizzate per la riproduzione mediante stampanti di cui al comma 1 dei modelli stessi e gli estremi del presente decreto.

## **Articolo 6**

### **Presentazione della dichiarazione In vigore dal 5 novembre 2012**

1. La presentazione della dichiarazione deve essere effettuata mediante consegna al comune sul cui territorio insistono gli immobili dichiarati. Se l'immobile insiste su

territori di comuni diversi, la dichiarazione IMU deve essere presentata ai comuni sui cui territori insiste l'immobile. Il comune deve rilasciarne ricevuta; la dichiarazione può essere presentata anche a mezzo posta, mediante raccomandata senza ricevuta di ritorno, in busta chiusa recante la dicitura «Dichiarazione IMU 20\_\_» e deve essere indirizzata all'ufficio tributi del comune competente. La dichiarazione può essere, altresì, trasmessa in via telematica con posta certificata.

2. La spedizione può essere effettuata anche dall'estero a mezzo lettera raccomandata o altro mezzo equivalente dal quale risulti la data di spedizione.
3. La data di spedizione è considerata come data di presentazione della dichiarazione.
4. Il comune, nell'esercizio della propria potestà regolamentare, può stabilire altre modalità di trasmissione della dichiarazione più adeguate alle proprie esigenze organizzative, delle quali deve dare ampia informazione ai contribuenti al fine di consentire il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

# MODELLO E ISTRUZIONI

# IMU

## IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA

Istruzioni per la compilazione della dichiarazione

<b>1 ISTRUZIONI GENERALI</b>		<b>3 MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE</b>	11
1.1 LA DICHIARAZIONE IMU E LA COMPATIBILITÀ CON LA DICHIARAZIONE ICI	2	<b>4 SANZIONI AMMINISTRATIVE</b>	11
1.2 LA DICHIARAZIONE IMU DEGLI ENTI NON COMMERCIALI. RINVIO	2	4.1 IMPORTI DELLE SANZIONI	11
1.3 IN QUALI CASI SI DEVE PRESENTARE LA DICHIARAZIONE IMU	3	4.2 RAVVEDIMENTO	12
1.4 CHI DEVE PRESENTARE LA DICHIARAZIONE	7	<b>APPENDICE</b>	13
1.5 QUANDO DEVE ESSERE PRESENTATA LA DICHIARAZIONE	7	1. DEFINIZIONE DI FABBRICATO, AREA FABBRICABILE E TERRENO AGRICOLO	13
1.6 A CHI VA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE	8	2. VALORE DEGLI IMMOBILI AGLI EFFETTI DELL'IMU	15
<b>2 MODALITÀ DI COMPILAZIONE</b>	8	2.1 VALORE DEI FABBRICATI	15
2.1 GENERALITÀ	8	2.1.1. FABBRICATI DELLE IMPRESE	15
2.2 FRONTESPIZIO	8	2.2 VALORE DELLE AREE FABBRICABILI	15
2.3 COMPILAZIONE DEI QUADRI DESCRITTIVI DEGLI IMMOBILI	9	2.3 VALORE DEI TERRENI	15
2.3.1 COME COMPILARE I SINGOLI CAMPI	9	3 AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI	15
2.3.2 MODELLI AGGIUNTIVI	11	3.1 AGEVOLAZIONI	15
2.3.3 FIRMA	11	3.2 ESENZIONI	16

# DICHIARAZIONE IMU

## 1. ISTRUZIONI GENERALI

### 1.1. LA DICHIARAZIONE IMU E LA COMPATIBILITÀ CON LA DICHIARAZIONE ICI

L'istituzione dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 8, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, è stata anticipata in via sperimentale dall'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214. Il comma 1 del citato art. 13 stabilisce che la nuova imposta è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale dall'anno 2012 e fino al 2014, in base agli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, in quanto compatibili.

L'IMU, a norma del comma 1 del citato art. 8 del D. Lgs. n. 23 del 2011, sostituisce l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e le relative addizionali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti i beni non locati.

Trattandosi, quindi, di un nuovo tributo, le disposizioni concernenti l'obbligo dichiarativo hanno richiesto la predisposizione di un apposito modello di dichiarazione ai sensi dell'art. 9, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011, in base al quale *"Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione Nazionale Comuni Italiani sono approvati i modelli della dichiarazione, i modelli per il versamento, nonché di trasmissione dei dati di riscossione, distintamente per ogni contribuente, ai comuni e al sistema informativo della fiscalità"*.

Tuttavia, l'art. 13, comma 12-ter, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che mantengono la loro validità le dichiarazioni presentate ai fini dell'ICI, in quanto compatibili. Tale norma trova il suo fondamento nella semplificazione degli adempimenti amministrativi, nella circostanza che i dati rilevanti ai fini della determinazione del tributo sono rimasti pressoché invariati rispetto a quelli richiesti per la dichiarazione dell'ICI e nell'incremento delle informazioni che i comuni possono acquisire direttamente dalla banca dati catastale.

A questo proposito, si deve sottolineare che nell'individuazione delle fattispecie per le quali è rimasto l'obbligo dichiarativo sono state prese in considerazione, innanzitutto, le innovazioni introdotte dall'art. 37, comma 53, del D. L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, che aveva stabilito la soppressione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione ICI, di cui all'art. 10, comma 4, del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, a partire dalla data di effettiva operatività del sistema di circolazione e fruizione dei dati catastali, accertata con provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio del 18 dicembre 2007. Si ricorda che a tali disposizioni è stata data attuazione con decreto ministeriale 12 maggio 2009 e che nelle allegate istruzioni è stato, tra l'altro, precisato che non doveva essere presentata la dichiarazione ICI quando gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta comunale fossero dipesi da atti per i quali risultavano applicabili le procedure telematiche previste dall'art. 3-bis del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, relativo alla disciplina del modello unico informatico (MUI).

Nelle stesse istruzioni era stato, inoltre, affermato che la dichiarazione dovesse essere presentata nei casi in cui le modificazioni soggettive e oggettive che davano luogo a una diversa determinazione dell'imposta dovuta:

- attenevano a riduzioni d'imposta;
- non erano immediatamente fruibili da parte dei comuni attraverso la consultazione della banca dati catastale.

Non era, inoltre, necessaria la presentazione della dichiarazione se il contribuente avesse seguito le specifiche modalità per il riconoscimento di agevolazioni stabilite dal comune nel proprio regolamento.

Si ritiene che tali regole possano essere applicate anche per l'IMU, poiché sono compatibili con il sistema delineato dal nuovo tributo.

Per tutte le ragioni sin qui esposte, le dichiarazioni ICI presentate in virtù dei principi appena delineati restano valide anche ai fini IMU.

### 1.2 LA DICHIARAZIONE IMU DEGLI ENTI NON COMMERCIALI. RINVIO

Per quanto riguarda l'esenzione prevista per gli immobili posseduti dagli enti non commerciali di cui alla lett. i), comma 1, art. 7, del D. Lgs. n. 504 del 1992, il comma 3, dell'art. 91-bis del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27, prevede che, nei casi di utilizzo misto dell'immobile, l'esenzione in questione si applica a partire dal 1° gennaio 2013, in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione, nel caso in cui non sia possibile procedere all'individuazione della frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, ai sensi delle disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'art. 2 del D. L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286. Quest'ultima procedura è prevista dal comma 2 dell'art. 91-bis in commento, il quale stabilisce che le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale dal 1° gennaio 2013.

Il comma 3 dell'art. 91-bis dispone che, con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

Pertanto, il modello di detta dichiarazione dovrà essere approvato successivamente all'emanazione del decreto previsto dal comma 3 in parola.

Si richiama l'attenzione su quanto è previsto nel successivo paragrafo dedicato ai casi in cui sussiste l'obbligo dichiarativo, laddove si prevede tale obbligo per gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali esenti ai sensi della lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992.

### 1.3 IN QUALI CASI SI DEVE PRESENTARE LA DICHIARAZIONE IMU

Sulla base di tutte le considerazioni effettuate al paragrafo 1.1 e del principio generale secondo il quale l'obbligo dichiarativo IMU sorge solo nei casi in cui sono intervenute variazioni rispetto a quanto risulta dalle dichiarazioni ICI già presentate, nonché nei casi in cui si sono verificate variazioni che non sono, comunque, conoscibili dal comune, si può affermare che la dichiarazione IMU deve essere presentata quando:

- **GLI IMMOBILI GODONO DI RIDUZIONI DELL'IMPOSTA.**

Le fattispecie sono le seguenti:

- **i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati.**

Il comma 3, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che per tali fabbricati la base imponibile è ridotta del 50%. Si richiama l'attenzione sulla circostanza che per l'applicabilità della citata riduzione è necessario che sussistano congiuntamente l'inagibilità o l'inabitabilità e l'assenza di utilizzo dell'immobile. Si precisa che l'inagibilità deve consistere in un degrado fisico sopravvenuto (ad esempio, fabbricato diroccato, pericolante, fatiscente) o in un'obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica, non superabile con interventi di manutenzione.

L'agevolazione si applica limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni richieste dalla norma. L'inagibilità o l'inabitabilità deve essere accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa a tale previsione, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, con la quale dichiara di essere in possesso di una perizia accertante l'inagibilità o l'inabitabilità, redatta da un tecnico abilitato.

Si deve precisare che nella fattispecie in questione le riduzioni vanno dichiarate solo nel caso in cui si perde il relativo diritto, poiché è in questa ipotesi che il comune non dispone delle informazioni necessarie per verificare il venir meno delle condizioni richieste dalla legge per l'agevolazione in questione. Per l'illustrazione delle agevolazioni si veda l'appendice alla voce "Agevolazioni ed esenzioni" a pag. 15.

- **i fabbricati di interesse storico o artistico.**

I fabbricati in commento, per i quali lo stesso comma 3, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce la riduzione al 50% della base imponibile, sono quelli previsti dall'art. 10 del D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, recante il "Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della L. 6 luglio 2002, n. 137". Si veda a questo proposito l'appendice alla voce "Agevolazioni ed esenzioni" a pag. 15.

- **gli immobili per i quali il comune ha deliberato la riduzione dell'aliquota, ai sensi del comma 9, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, vale a dire quelli:**

- non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 del TUIR, che sono quelli relativi a imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni. Il comma 2 dell'art. 43 in esame prevede che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto dall'art. 77, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1-bis dell'articolo 62 per il medesimo periodo temporale ivi indicato".

- posseduti da soggetti passivi IRES;

- locati. Occorre ricordare che nell'ambito degli immobili locati, come precisato nella Circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, rientra anche la fattispecie relativa agli immobili affittati.

In merito a tale fattispecie, si precisa che la dichiarazione IMU non deve essere presentata nel caso di contratti di locazione e di affitto registrati a partire dal 1° luglio 2010, poiché da tale data, ai sensi dell'art. 19, commi 15 e 16, del D. L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, al momento della registrazione devono essere comunicati al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate anche i relativi dati catastali.

Per i contratti di locazione e di affitto registrati precedentemente alla data del 1° luglio 2010, permane, invece, l'obbligo dichiarativo IMU, a meno che i relativi dati catastali non siano stati comunicati al momento della cessione, della risoluzione o della proroga del contratto, ai sensi dello stesso art. 19 del D. L. n. 78 del 2010.

Si deve tenere comunque conto di quanto disposto dal comma 16 dell'art. 19 secondo il quale "nel rispetto dei principi desumibili dal presente articolo, nei territori in cui vige il regime tavolare le regioni a statuto speciale e le province autonome adottano disposizioni per l'applicazione di quanto dallo stesso previsto al fine di assicurare il necessario coordinamento con l'ordinamento tavolare".

Inoltre, 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. 15 dicembre 1997, n. 446, 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 fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, cosiddetti "beni merce" per i quali il comune ha deliberato la riduzione dell'aliquota.**

Il comma 9-bis dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ha espressamente previsto una specifica agevolazione per i cosiddetti "beni merce", stabilendo che i comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,38% per tali fabbricati, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e, comunque, per un periodo non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori.

**- i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP).**

Si ricorda che i soggetti in questione godono di una serie di agevolazioni per l'illustrazione delle quali si rinvia all'appendice alla voce "Definizione di fabbricato, area fabbricabile e terreno agricolo" a pag. 13.

Rientrano in tale tipologia di immobili anche le aree fabbricabili possedute e condotte da detti soggetti, sulle quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

Le riduzioni vanno dichiarate sia nel caso in cui si acquista sia in quello in cui si perde il relativo diritto.

**• IL COMUNE NON È COMUNQUE IN POSSESSO DELLE INFORMAZIONI NECESSARIE PER VERIFICARE IL CORRETTO ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA.**

Le fattispecie più significative sono le seguenti:

**- l'immobile è stato oggetto di locazione finanziaria.**

Si precisa che l'art. 9, comma 1, del D. Lgs. n. 23 del 2011, cui fa rinvio l'art. 13, comma 1, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che è soggetto passivo, tra gli altri, il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. Nella Circolare n. 3/DF del 2012 è stato chiarito che tale disciplina si applica anche agli immobili da costruire o in corso di costruzione oggetto dei contratti di *leasing* stipulati antecedentemente all'entrata in vigore della legge 23 luglio 2009, n. 99. Pertanto, sono compatibili le dichiarazioni ICI già presentate;

**- l'immobile è stato oggetto di un atto di concessione amministrativa su aree demaniali;**

**- l'atto costitutivo, modificativo o traslativo del diritto ha avuto a oggetto un'area fabbricabile.**

In questi casi, nonostante che il dato relativo alla variazione catastale sia fruibile dal comune, tuttavia l'informazione relativa al valore dell'area deve essere dichiarata dal contribuente, così come devono essere dichiarate le variazioni del valore dell'area successivamente intervenute, poiché detti elementi non sono presenti nella banca dati catastale.

Nel caso in cui il comune abbia predeterminato i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, la dichiarazione non deve essere presentata se il contribuente all'atto del versamento intende adeguarsi, per il calcolo dell'imposta, al valore venale dell'area predeterminato dal comune;

**- il terreno agricolo è divenuto area fabbricabile.**

La dichiarazione è necessaria per le stesse motivazioni illustrate al punto precedente;

**- l'area è divenuta edificabile in seguito alla demolizione del fabbricato.**

Tale fattispecie si verifica nel caso previsto dal comma 6 dell'art. 5, del D. Lgs. n. 504 del 1992, richiamato dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, che si riferisce all'ipotesi di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457 - fattispecie ora disciplinate dall'art. 3, comma 1, lettere c), d) e f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, recante il Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia. Si veda l'appendice alla voce "Definizione di fabbricato, area fabbricabile e terreno agricolo" a pag. 13;

**- l'immobile è assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà divisa, in via provvisoria.**

A questo proposito, si ricordano le sentenze della Corte di Cassazione, Sez. V, del 18 agosto 2004, n. 16130 e del 1° dicembre 2004, n. 22570 che in tema di ICI ha precisato che essendo il presuppo-

sto del tributo il possesso degli immobili è tenuto al pagamento dell'imposta l'assegnatario, anche provvisorio, di alloggio di cooperativa edilizia, nonostante non sia stato ancora stipulato l'atto notarile di trasferimento della proprietà in suo favore. Detto principio deve essere applicato anche all'IMU, essendo rimasto sostanzialmente invariato rispetto all'ICI il presupposto impositivo del nuovo tributo;

- **l'immobile è assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà indivisa oppure è variata la destinazione ad abitazione principale dell'alloggio.**  
Ciò avviene, ad esempio, nell'ipotesi in cui l'alloggio in questione è rimasto inutilizzato o non è stato adibito ad abitazione principale per una parte dell'anno;
- **l'immobile è stato concesso in locazione dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) e dagli enti di edilizia residenziale pubblica aventi le stesse finalità, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616.**  
Ciò avviene, ad esempio, nell'ipotesi in cui l'alloggio in questione è rimasto inutilizzato o non è stato adibito ad abitazione principale per una parte dell'anno;
- **gli immobili esenti, ai sensi della lett. c) e della lett. i), comma 1, art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992.**  
Rientrano in tale ipotesi non solo quelli posseduti e utilizzati a partire dal 1° gennaio 2012 ma anche quelli il cui possesso e utilizzo è antecedente a tale data e che continuano a essere posseduti e utilizzati nel corso dell'anno 2012. Tale adempimento risulta dovuto sulla base del raffronto fra il comma 12-ter dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 e il comma 4 dell'art. 10 del D. Lgs. n. 504 del 1992, che escludeva espressamente dall'obbligo dichiarativo gli immobili esenti dall'ICI, ai sensi del citato art. 7. Detta esclusione, infatti, non è più presente nel comma 12-ter dell'art. 13 in esame;
- **i fabbricati che erano esenti, ai sensi della lett. g), comma 1, art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992 e cioè quelli dichiarati inagibili o inabitabili e recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104;**
- **l'immobile ha perso oppure ha acquistato durante l'anno di riferimento il diritto all'esenzione dall'IMU;**
- **il fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in catasto, ovvero iscritto, ma senza attribuzione di rendita, interamente posseduto da imprese e distintamente contabilizzato,** per il quale sono stati computati costi aggiuntivi a quelli di acquisizione, ovviamente, per costi aggiuntivi si intendono i costi ulteriori che possono essere sostenuti successivamente rispetto a quelli di acquisizione e che possono determinare una variazione, sia in aumento sia in diminuzione, del valore venale del bene;
- **è intervenuta, relativamente all'immobile, una riunione di usufrutto, non dichiarata in catasto;**
- **è intervenuta, relativamente all'immobile, un'estinzione del diritto di abitazione, uso, enfiteusi o di superficie,** a meno che tale estinzione non sia stata dichiarata in catasto o dipenda da atto per il quale sono state applicate le procedure telematiche del MUI;
- **le parti comuni dell'edificio indicate nell'art. 1117, n. 2 del codice civile sono accatastate in via autonoma, come bene comune censibile.** Nel caso in cui venga costituito il condominio la dichiarazione deve essere presentata dall'amministratore del condominio per conto di tutti i condomini;
- **l'immobile è oggetto di diritti di godimento a tempo parziale di cui al D. Lgs. 9 novembre 1998, n. 427 (multiproprietà).** In tale fattispecie l'amministratore del condominio o della comunione è obbligato a presentare la dichiarazione;
- **l'immobile è posseduto, a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento, da persone giuridiche interessate da fusione, incorporazione o scissione;**
- **si è verificato l'acquisto o la cessazione di un diritto reale sull'immobile per effetto di legge** (ad esempio l'usufrutto legale dei genitori);

Resta inteso che la dichiarazione deve essere presentata in tutti i casi in cui il contribuente non ha richiesto gli aggiornamenti della banca dati catastale

## ABITAZIONE PRINCIPALE

Si ritiene, in generale, che non sussiste l'obbligo dichiarativo per gli immobili adibiti ad abitazione principale, ciò in quanto ai sensi dell'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011 per *"abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente"*.

Pertanto, la conoscenza da parte del comune delle risultanze anagrafiche fa venire meno la necessità di presentazione della dichiarazione. Si ritiene, altresì, che non deve essere presentata la dichiarazione per l'indicazione dei figli di età non superiore a 26 anni per i quali è possibile usufruire della maggiorazione pari a euro 50. Tuttavia, si deve precisare che un'eccezione a tale principio si verifica nell'ipotesi disciplinata dallo stesso comma 2 in base al quale *"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 fami-*

liare si applicano per un solo immobile". Al fine, dunque, di evitare comportamenti elusivi in ordine all'applicazione delle agevolazioni per l'immobile in argomento, riemerge l'esigenza di porre l'obbligo dichiarativo a carico del soggetto passivo che beneficia delle agevolazioni per l'abitazione principale e relative pertinenze. Come precisato nella citata Circolare n. 3/DF del 2012 l'ipotesi tipica e più ricorrente è quella dell'immobile in comproprietà fra i coniugi, destinato all'abitazione principale, nel quale risiede e dimora solo uno dei coniugi - non legalmente separati - poiché l'altro risiede e dimora in un diverso immobile, situato nello stesso comune. In tal caso, l'agevolazione non viene totalmente persa, ma spetta solo a uno dei due coniugi, che sarà tenuto alla presentazione della dichiarazione IMU.

Per un'altra eccezione si veda quanto riportato nel paragrafo 1.6 dedicato **"A CHI VA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE"**.

Nel caso di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, il comma 12-quinquies dell'art. 4 del D. L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, prevede che l'assegnazione della casa coniugale al coniuge si intende effettuata a titolo di diritto di abitazione.

A questo proposito, si deve precisare che, in questi casi, il provvedimento del giudice è comunicato al solo comune di celebrazione del matrimonio, il quale dovrà, poi, successivamente, informare il comune di nascita degli ex coniugi dell'avvenuta modificazione dello stato civile. Pertanto, la dichiarazione deve essere presentata nel solo caso in cui il comune nel cui territorio è ubicato l'immobile assegnato non coincide né con quello di celebrazione del matrimonio né con quello di nascita dell'ex coniuge assegnatario.

Ad esempio, nel caso in cui l'immobile assegnato è situato nello stesso comune in cui è stato celebrato il matrimonio, l'ex coniuge assegnatario non sarà tenuto a presentare la dichiarazione IMU, dal momento che l'ente locale impositore è in grado di verificare il mutamento di soggettività passiva attraverso l'annotazione suddetta.

Alla medesima conclusione, si perviene anche nel caso in cui il matrimonio è stato celebrato in un comune diverso, ma, comunque, il comune in cui è ubicata l'ex casa coniugale in cui risiede l'ex coniuge assegnatario coincide con quello di nascita di quest'ultimo. Anche in siffatta ipotesi, infatti, l'assegnatario non sarà tenuto ad effettuare la dichiarazione poiché il comune impositore è in grado di sapere che il soggetto passivo è cambiato.

In conclusione, quindi, l'ex coniuge assegnatario è tenuto a dichiarare l'immobile assegnato solo quando il comune in cui si trova l'ex casa coniugale non è né il comune di celebrazione del matrimonio né il suo comune di nascita.

Si sottolinea che la dichiarazione relativa agli immobili posseduti dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato deve essere presentata solo nel caso in cui il comune abbia deliberato che l'unità immobiliare posseduta da tali soggetti debba considerarsi direttamente adibita ad abitazione principale.

L'obbligo dichiarativo non sussiste, invece, nel caso in cui il comune deliberi di considerare abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, poiché in tale circostanza il comune è a conoscenza del trasferimento della residenza del soggetto destinatario dell'agevolazione.

## **PERTINENZE**

Occorre precisare che nel caso di pertinenze dell'abitazione principale non sussiste l'obbligo dichiarativo in quanto il comune dispone di tutti gli elementi necessari ai fini della verifica dell'esatto adempimento degli obblighi relativi al versamento dell'imposta. La casella dedicata alle pertinenze deve essere, pertanto, utilizzata solo nel caso in cui sussiste l'obbligo dichiarativo per le casistiche particolari individuate nelle presenti istruzioni. Sull'argomento si veda anche quanto riportato nell'Appendice, a pag. 13.

## **FABBRICATI RURALI AD USO STRUMENTALE**

Si ritiene, inoltre, che, sempre nell'ottica della semplificazione amministrativa, non è necessario presentare la dichiarazione IMU anche per i fabbricati rurali ad uso strumentale, considerato che, a norma dell'art. 4, comma 2 del D.M. 26 luglio 2012 "l'Agenzia del territorio rende disponibile ai comuni, sul portale per i comuni gestito dalla medesima Agenzia, e all'Agenzia delle entrate, le domande presentate per il riconoscimento dei requisiti di ruralità di cui all'art. 2, al fine di agevolare le attività di verifica di rispettiva competenza".

Quanto appena affermato vale anche per i fabbricati rurali iscritti al catasto terreni, che devono essere dichiarati al catasto edilizio urbano entro il 30 novembre 2012, a norma dell'art. 13, comma 14-ter, del D.L. n. 201 del 2011, per i quali i comuni potranno comunque avvalersi delle informazioni disponibili sul predetto portale.

Per quanto non espressamente indicato nell'elenco sopra riportato, il contribuente può assumere le necessarie informazioni sul corretto adempimento dell'obbligazione tributaria presso il competente ufficio del comune di ubicazione degli immobili.

Si deve sottolineare a questo proposito che - come precisato nella Circolare n. 3/DF del 2012 al paragrafo 8 - i comuni possono disporre ulteriori agevolazioni attraverso la riduzione delle aliquote nei limiti previsti dal legislatore per ciascuna fattispecie impositiva.

## 1.4 CHI DEVE PRESENTARE LA DICHIARAZIONE

I mutamenti di soggettività passiva devono essere dichiarati, nei soli casi in cui sussiste il relativo obbligo, sia da chi ha cessato di essere soggetto passivo sia da chi ha iniziato a esserlo.

Si precisa che:

- nel caso in cui venga costituito il condominio, la dichiarazione deve essere presentata dall'amministratore del condominio per conto di tutti i condomini. Qualora l'amministrazione riguardi più condomini, per ciascuno di essi va presentata una distinta dichiarazione, escludendo in ogni caso gli immobili appartenenti all'amministratore;
- nel caso di locazione finanziaria per l'acquisto dell'immobile, anche da costruire o in corso di costruzione con contestuale stipula del contratto di leasing, il locatario deve presentare la dichiarazione IMU entro 90 giorni dalla data di stipula del contratto stesso, essendo il locatario il soggetto passivo dell'IMU a decorrere dalla data della stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso. La società di leasing non ha alcun obbligo dichiarativo.  
Nel caso, invece, di risoluzione anticipata o di mancato esercizio del diritto di opzione finale (riscatto) del contratto di locazione finanziaria, la società di leasing, che è il nuovo soggetto passivo e il locatario, che ha cessato di esserlo, sono coloro su cui grava l'onere dichiarativo IMU entro 90 giorni dalla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna
- nel caso di multiproprietà l'obbligo di presentazione della dichiarazione è a carico dell'amministratore del condominio o della comunione;
- nel caso di misure conservative – cautelari, nell'ambito di un procedimento a carico di persone indagate, si ricorda che il giudice, nel disporre l'adozione di tali misure e nel nominare il custode/amministratore giudiziario, impartisce, nell'ambito dell'esercizio del proprio potere discrezionale, le direttive e le istruzioni all'uopo necessarie, determinando i compiti del custode in ragione delle diverse situazioni concrete, tra i quali potrebbero rientrare anche quelli di presentazione della dichiarazione e di versamento dell'IMU;

### NOTA BENE:

nel caso in cui più persone siano titolari di diritti reali sull'immobile (es.: più proprietari; proprietà piena per una quota e usufrutto per la restante quota) ciascun contitolare è tenuto a dichiarare la quota ad esso spettante. Tuttavia, è consentito ad uno qualsiasi dei titolari di presentare la dichiarazione congiunta, purché comprensiva di tutti i contitolari.

### AVVERTENZE

In considerazione della prassi instaurata e al fine di non aggravare gli adempimenti dei contribuenti, gli eredi e i legatari che abbiano presentato la dichiarazione di successione contenente beni immobili non sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'IMU, poiché gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate che hanno ricevuto la dichiarazione di successione ne trasmettono una copia a ciascun comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili.

Si ricorda che, in caso di assegnazione della casa coniugale a seguito di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, il soggetto obbligato a presentare la dichiarazione è il coniuge assegnatario, il quale è titolare, ai fini IMU, del diritto di abitazione.

In linea generale, si richiama l'attenzione sulla circostanza che tutte le variazioni soggettive e oggettive relative alle unità immobiliari sono riportate negli atti catastali e che tali atti sono pubblici e immediatamente consultabili. Si specifica, inoltre, che le dichiarazioni riguardanti le modificazioni oggettive presentate in catasto tramite la procedura Docfa sono rese disponibili agli Enti locali per il tramite del "Portale per i Comuni", accessibile dal sito [www.agenziaterritorio.it](http://www.agenziaterritorio.it).

I dati catastali relativi agli immobili possono essere consultati gratuitamente, dai Comuni e dai titolari di diritti reali sugli stessi, seguendo le modalità di accesso indicate sul sito [www.agenziaterritorio.it](http://www.agenziaterritorio.it). Tale possibilità di consultazione è prevista anche nei territori ove il catasto è gestito dalle Province Autonome di Trento e Bolzano.

Pertanto, per tutte le fattispecie riguardanti una variazione catastale oggettiva o soggettiva, relativa ai dati di classamento e rendita o all'intestazione catastale, l'obbligo dichiarativo IMU ai Comuni non è previsto.

## 1.5 QUANDO DEVE ESSERE PRESENTATA LA DICHIARAZIONE

In base all'art. 13, comma 12-ter, del D.L. n. 201 del 2011, i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione 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 stessa norma stabilisce, altresì, che la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi a condizione che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. È previsto, inoltre, che sono fatte salve le dichiarazioni presentate ai fini ICI, in quanto compatibili, di cui si è trattato al paragrafo 1.1.

Per quanto riguarda gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012, la dichiarazione deve essere presentata entro il 30 novembre 2012.

Per garantire, in ogni caso, al contribuente il rispetto del termine di 90 giorni previsto per la presentazione della dichiarazione si precisa che, se l'obbligo dichiarativo è sorto, ad esempio, il 31 ottobre, il contribuente dovrà presentare la dichiarazione IMU entro il 29 gennaio 2013".

Si precisa che per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, ovvero iscritti, ma senza attribuzione di rendita, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, per i quali sono stati computati costi aggiuntivi a quelli di acquisizione, la data da considerare, ai fini della decorrenza dei 90 giorni è quella della chiusura del periodo di imposta relativo alle imposte sui redditi.

## 1.6 A CHI VA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE

La dichiarazione IMU deve essere presentata, con le modalità che saranno specificate al paragrafo 2, al comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili.

Se gli immobili sono ubicati in più comuni devono essere compilate tante dichiarazioni per quanti sono i comuni (in ciascuna di esse, naturalmente, verranno indicati i soli immobili situati nel territorio del comune al quale la dichiarazione viene inviata).

Se l'immobile insiste su territori di comuni diversi, non essendovi più la norma che, ai fini ICI, prevedeva che l'imposta era dovuta al comune per l'immobile la cui superficie insisteva interamente o prevalentemente, sul territorio del comune stesso, si deve concludere che la dichiarazione IMU deve essere presentata ai comuni sui cui territori insiste l'immobile.

Un'ipotesi particolare si verifica nel caso in cui l'immobile in questione è adibito ad abitazione principale dal soggetto passivo. Si ritiene che, se l'immobile rispetta tutte le condizioni previste dalla disciplina IMU stabilita per l'abitazione principale, allora la lettura sistematica delle norme in questione porta a concludere che l'imposta deve essere corrisposta ai diversi comuni proporzionalmente alla superficie sul cui territorio insiste l'immobile, tenendo conto delle aliquote e della detrazione deliberate da ciascun comune per tale fattispecie. Al contribuente non può, infatti, essere negato il diritto all'agevolazione per il solo fatto che non può fissare la propria residenza anagrafica contemporaneamente in più comuni. Per quanto riguarda l'obbligo dichiarativo, si deve, quindi, concludere che la dichiarazione deve essere presentata ai soli comuni in cui il soggetto stesso non ha la residenza anagrafica, specificando nella parte dedicata alle "Annotazioni" che si tratta di *"Immobilie destinato ad abitazione principale la cui superficie insiste su territori di comuni diversi"*.

## 2. MODALITÀ DI COMPILAZIONE

### 2.1 GENERALITÀ

La prima delle due facciate del modello IMU è dedicata all'indicazione del comune destinatario e dei dati identificativi del contribuente e dei titolari, laddove venga presentata una dichiarazione congiunta, nonché dell'eventuale "dichiarante", qualora diverso dal contribuente.

La seconda facciata è destinata alla descrizione degli immobili per i quali sussiste l'obbligo della dichiarazione.

Se un modello non è sufficiente ne vanno utilizzati altri avendo cura, in questo caso, di indicare, nell'apposito spazio posto in calce alla seconda facciata di ciascun modello adoperato, il numero totale dei modelli compilati.

Il modello di dichiarazione è composto di due esemplari, di cui uno per il comune e uno riservato al contribuente. La compilazione va effettuata con la massima chiarezza e ciascun esemplare deve contenere gli stessi dati. I modelli possono essere ritirati gratuitamente presso gli uffici comunali e sono anche disponibili in versione PDF editabile, sul sito internet [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it).

### 2.2 FRONTESPIZIO

Sul frontespizio deve essere indicato il comune destinatario della dichiarazione.

■ Nel **quadro dedicato al "contribuente"** (da compilare sempre) devono essere riportati i dati identificativi del soggetto passivo dell'IMU

Il quadro è unico e serve sia per le persone fisiche sia per le persone giuridiche, gli enti pubblici o privati, le associazioni o fondazioni, i condomini, ecc.

Le persone non residenti in Italia devono indicare, nello spazio riservato al domicilio fiscale, lo Stato estero di residenza con la specificazione della relativa località e dell'indirizzo.

In caso di presentazione della dichiarazione da parte dell'amministratore del condominio per le parti comuni dell'edificio va indicato il codice fiscale del condominio e la sua denominazione nonché, in luogo del domicilio fiscale, l'indirizzo del condominio stesso.

- **Il quadro intestato al “dichiarante”** deve essere compilato nel caso in cui il soggetto che presenta la dichiarazione sia diverso dal contribuente. Ciò avviene quando ad adempiere all’obbligo dichiarativo sia, ad esempio, il rappresentante legale o negoziale, il socio amministratore, il custode/amministratore giudiziario, il liquidatore in caso di liquidazione volontaria, l’amministratore del condominio. La natura della carica deve essere indicata nell’apposito rigo. Anche nell’ipotesi di utilizzazione di questo secondo quadro va, comunque, sempre compilato il quadro intestato al “contribuente”.
- **Il quadro dei “contitolari”** deve essere compilato solo per gli immobili per i quali viene presentata la dichiarazione congiunta. Per l’indicazione dei dati relativi a ciascun contitolare, si vedano le corrispondenti istruzioni fornite nel quadro dedicato al “contribuente”.

#### **NOTA BENE:**

**In caso di fusione**, la società incorporante (o risultante) deve provvedere a presentare la propria dichiarazione per denunciare l’inizio del possesso degli immobili ricevuti a far data dal momento di decorrenza degli effetti dell’atto di fusione ai sensi dell’art. 2504-bis del codice civile e deve, inoltre, provvedere a presentare la dichiarazione per conto delle società incorporate (o fuse) per denunciare la cessazione del possesso. A questi ultimi effetti, nel quadro relativo al dichiarante, vanno indicati i dati del rappresentante della stessa società incorporante (o risultante); nel quadro relativo al contribuente vanno indicati i dati della società incorporata (o fusa) e nello spazio riservato alle annotazioni devono essere fornite le ulteriori informazioni per l’individuazione della società incorporante (o risultante).

**Nel caso di scissione totale**, ciascuna delle società risultanti dalla scissione deve presentare la propria dichiarazione per gli immobili ricevuti a far data dal momento di decorrenza degli effetti dell’atto di scissione ai sensi dell’art. 2506-*quater* del codice civile. Una delle società risultanti dalla scissione deve provvedere a presentare la dichiarazione per conto della società scissa con le stesse regole di compilazione sopraindicate per il caso di dichiarazione da parte della società incorporante (o risultante) per conto della società incorporata (o fusa).

## **2.3 COMPILAZIONE DEI QUADRI DESCRITTIVI DEGLI IMMOBILI**

### **2.3.1 come compilare i singoli campi**

Ogni quadro descrittivo del singolo immobile comprende i campi da **1 a 20** e serve per identificare l’immobile e indicare gli altri elementi necessari per la determinazione dell’imposta.

Nel **campo 1** relativo alle caratteristiche dell’immobile, va indicato il numero:

- 1, se si tratta di un terreno;
- 2, se si tratta di un’area fabbricabile;
- 3, se si tratta di un fabbricato il cui valore è determinato, come sarà chiarito meglio in seguito, moltiplicando la rendita catastale per 160, o per 140, o per 80, o per 60, o per 65 (a decorrere dal 2013), o per 55, a seconda della categoria catastale di appartenenza;
- 4, se si tratta di fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in catasto, ovvero iscritto, ma senza attribuzione di rendita, interamente appartenente ad impresa, distintamente contabilizzato;
- 5, se si tratta di abitazione principale;
- 6, se si tratta di pertinenza;
- 7.1, 7.2 o 7.3 se si tratta di immobili per i quali il comune ha deliberato la riduzione dell’aliquota, ai sensi del comma 9, dell’art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 richiamati a pag. 3, e, precisamente:
  - 7.1 per gli immobili non produttivi di reddito fondiario, ai sensi dell’art. 43 del TUIR;
  - 7.2 per gli immobili posseduti da soggetti passivi IRES;
  - 7.3 per gli immobili locati.
- 8, se si tratta di cosiddetti beni merce.

Nel **campo 2** va indicata l’esatta ubicazione dell’immobile descritto e cioè la località, la via o la piazza, il numero civico, la scala, il piano e l’interno.

Nel riquadro **“dati catastali identificativi dell’immobile”** vanno indicati i dati catastali relativi al fabbricato o al terreno.

Nel **campo 3** va indicata la sezione, ove esistente.

Nel **campo 4** va indicato il foglio.

Nel **campo 5** occorre indicare il numero di particella, come risulta dalla banca dati catastale.

Nel **campo 6** va indicato il subalterno ove esistente.

Nel **campo 7** va indicata la categoria per i fabbricati e la qualità per i terreni (es. seminativo, vigneto, seminativo arboreo, ecc.).

Si ricorda in proposito che i fabbricati sono suddivisi in 5 gruppi catastali (A, B, C, D, E) a seconda della loro tipologia. Nell'ambito dello stesso gruppo, i fabbricati sono suddivisi, poi, in varie categorie."

Nel **campo 8** va indicata la classe dei fabbricati o la classe di redditività delle singole particelle di terreno.

I dati da indicare nei campi da 3 a 8 sono desumibili dalle consultazioni della banca dati catastale, forniti gratuitamente dall'Agenzia del territorio. Per le modalità di accesso alle informazioni si può consultare il sito [www.agenziaterritorio.it](http://www.agenziaterritorio.it).

Nei **campi 9 e 10**, in via eccezionale, in mancanza degli estremi catastali, occorre indicare il numero di protocollo e l'anno di presentazione della domanda di accatastamento.

I campi da 3 a 10 non vanno compilati se si tratta di fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in catasto, interamente posseduto da impresa e distintamente contabilizzato, il cui valore deve essere determinato sulla base delle scritture contabili.

#### **ATTENZIONE**

Per i comuni nei quali è in vigore il catasto fondiario, gli estremi catastali vanno indicati secondo le modalità di seguito specificate:

- a) nel **campo 3** va riportato il codice catastale del comune;
- b) nel **campo 4** va riportato il numeratore della particella edificiale qualora frazionata;
- c) nel **campo 5** va riportato il denominatore della particella frazionata ovvero il numero che identifica la particella qualora non frazionata;
- d) nel **campo 6** va riportato l'eventuale numero del "subalterno" della particella.

Il **campo 11** deve essere barrato nel caso in cui si sono verificate le condizioni per l'applicazione delle riduzioni previste nel comma 3, lett. a) e b), dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, concernenti, rispettivamente:

- i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, per i quali la dichiarazione deve essere presentata sia nel caso in cui si acquista il diritto all'agevolazione sia nel caso in cui si perde tale diritto;
- i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, per i quali la dichiarazione deve essere presentata solo nel caso in cui si perde il diritto all'agevolazione".

Nel **campo 12** deve essere riportato il valore dell'immobile descritto nel quadro. Il valore deve essere indicato per intero, indipendentemente dalla quota, poiché l'imposta deve essere calcolata sull'intero valore. Il valore deve essere indicato per intero anche qualora l'immobile sia gravato da diritto reale di godimento o sia oggetto di locazione finanziaria oppure sia un'area demaniale oggetto di concessione. In tal caso, infatti, soggetto passivo IMU è esclusivamente il titolare del diritto di usufrutto, uso, abitazione, superficie, enfiteusi, oppure il locatario finanziario o il concessionario di aree demaniali.

Nel caso in cui l'immobile insiste su territori di comuni diversi il valore dell'immobile da indicare deve essere calcolato in proporzione alla superficie dell'immobile che insiste sul territorio di ciascun comune e l'imposta deve essere corrisposta ai diversi comuni, tenendo conto delle aliquote, della detrazione e delle eventuali agevolazioni deliberate da ciascuno di essi, oltre che della quota di possesso detenuta dal contribuente.

Per i criteri di determinazione del valore si rinvia a quanto precisato in Appendice, alla voce "Valore degli immobili agli effetti dell'IMU", a pagina 15.

Nel **campo 13** va indicata la quota di possesso esprimendola in percentuale.

In caso di dichiarazione congiunta va, ugualmente, indicata, nel quadro descrittivo dell'immobile in contitolarità, la sola quota di possesso spettante al contribuente dichiarante.

Per le parti comuni dell'edificio che devono essere dichiarate dall'amministratore del condominio, va indicata come quota di possesso 100 e non va compilato il quadro dei contitolari.

Il **campo 14** deve essere barrato nel caso in cui si sono verificate le condizioni per l'applicazione di riduzioni di cui all'art. 13, comma 8-bis del D. L. n. 201 del 2011, concernenti i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti. A tale proposito, si veda quanto riportato in Appendice alle voci "Definizione di fabbricato, area fabbricabile e terreno agricolo" a pagina 13.

Il **campo 15** deve essere barrato nel caso in cui si sono verificate le condizioni di esenzione dall'imposta. Per le condizioni di esenzione si veda quanto riportato in Appendice alla voce "ESENZIONI" a pagina 16.

Nel **campo 16** deve essere indicata la data in cui il possesso dell'immobile oggetto di dichiarazione ha avuto inizio o termine oppure sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.

Nel **campo 17** va indicato l'importo della "Detrazione per l'abitazione principale", comprensiva dell'eventuale maggiorazione per i figli di età non superiore a 26 anni e deve essere utilizzato solo nel caso in cui si è verificata una situazione in cui sussiste l'obbligo dichiarativo. Nel caso in cui la destinazione ad

abitazione principale è avvenuta nel corso dell'anno, l'importo della detrazione deve essere calcolato proporzionalmente al periodo per il quale la destinazione stessa si è verificata.

Nel **campo 18** va indicata la data di ultimazione dei lavori nel caso in cui la dichiarazione è presentata per i cosiddetti beni merce.

Va barrato il **campo 19** se il contribuente ha acquistato il diritto sull'immobile.

Va, invece, barrato il **campo 20** se il contribuente ha ceduto detto diritto.

È sufficiente, inoltre, indicare soltanto l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate presso il quale è stato registrato l'atto o dichiarato il fatto che ha determinato l'acquisto o la perdita della soggettività passiva IMU.

In mancanza, vanno indicati gli estremi dell'atto, del contratto o della concessione.

Va inoltre sottolineato che il contribuente, ove il singolo terreno sia composto da varie particelle, può comunque evitare di compilare tanti riquadri quante sono le relative particelle, in quanto può indicare nel campo 12 il valore complessivo dei terreni e precisare detta circostanza nella parte del modello di dichiarazione relativa alle "Annotazioni", assolvendo in tal modo all'obbligo di completezza dei dati da dichiarare.

È possibile presentare un'unica dichiarazione nel caso in cui intervengano più variazioni concernenti anche lo stesso immobile, purché sia rispettato il termine di 90 giorni fissato dalla legge

### 2.3.2 Modelli aggiuntivi

Se i quadri descrittivi degli immobili non sono sufficienti, per cui devono essere utilizzati più modelli, essi vanno numerati progressivamente.

Negli appositi spazi, posti in calce alla seconda facciata di ciascun modello, va indicato il numero attribuito al singolo modello e il numero totale dei modelli utilizzati.

Sul frontespizio dei modelli aggiuntivi è sufficiente l'indicazione del comune destinatario della dichiarazione ed il codice fiscale del contribuente.

### 2.3.3 Firma

La dichiarazione deve essere firmata, utilizzando l'apposito rigo, dalla persona indicata come "contribuente" sul frontespizio della dichiarazione stessa oppure dal "dichiarante" diverso dal contribuente se è stato compilato l'apposito quadro (in quest'ultimo caso, se è stato indicato come dichiarante un soggetto diverso dalla persona fisica, la dichiarazione deve essere firmata dal relativo rappresentante). Analogamente vanno firmati gli eventuali modelli aggiuntivi.

Nel quadro dei contitolari, accanto ad ognuno di essi, deve essere apposta la firma del contitolare o del suo rappresentante.

## 3. MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

La dichiarazione, unitamente agli eventuali modelli aggiuntivi, deve essere consegnata direttamente al comune indicato sul frontespizio, il quale deve rilasciarne apposita ricevuta.

La dichiarazione può anche essere spedita in busta chiusa, a mezzo del servizio postale, mediante raccomandata senza ricevuta di ritorno, all'Ufficio tributi del comune, riportando sulla busta la dicitura Dichiarazione IMU, con l'indicazione dell'anno di riferimento. Inoltre, la dichiarazione può essere inviata telematicamente con posta certificata.

In tal caso, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata all'ufficio postale.

La spedizione può essere effettuata anche dall'estero, a mezzo lettera raccomandata o altro equivalente, dal quale risulti con certezza la data di spedizione.

## 4. SANZIONI AMMINISTRATIVE

### 4.1 IMPORTI DELLE SANZIONI

L'art. 14 del D. lgs. n. 504 del 1992, richiamato dal comma 7 dell'art. 9, del D. lgs. n. 23 del 2011, prevede l'applicazione della sanzione amministrativa:

- dal 100% al 200% del tributo dovuto, con un minimo di euro 51, in caso di mancata presentazione della dichiarazione. La sanzione è ridotta a un terzo se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, il contribuente paga, se dovuto, il tributo e la sanzione;
- dal 50% al 100% della maggiore imposta dovuta, se la dichiarazione è infedele. La sanzione è ridotta a un terzo se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, il contribuente paga, se dovuto, il tributo e la sanzione;
- da euro 51 a euro 258 se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta;

- da euro 51 a euro 258 per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei 60 giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.

In merito all'applicazione delle sanzioni relative alle violazioni concernenti il versamento dell'IMU, si richiama l'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che fissa in generale, per tutti i tributi, le sanzioni per ritardato od omesso pagamento. Tale conclusione deriva dalla lettura del comma 2 dell'art. 13, il quale stabilisce che al di fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista dal comma 1 dell'art. 13 "si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto". A ulteriore fondamento di tale affermazione si richiama anche l'art. 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, in base al quale alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, vale a dire il D. Lgs. n. 472 del 1997 e gli artt. 13 e 15 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

Pertanto, come dispone il comma 1 dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997, *"Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo"*.

Inoltre, l'art. 15 del D. Lgs. n. 471 del 1997, stabilisce che nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti diretti non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa da euro 103 a euro 516. Il concessionario per la riscossione è tenuto a comunicare l'infrazione all'ufficio o all'ente impositore.

## 4.2 RAVVEDIMENTO

La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

- a) ad 1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione. Pertanto, dalla combinazione della disposizione in esame e di quella recata dal comma 1, dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997, riportata nel paragrafo precedente, consegue che se il contribuente effettua il pagamento dell'imposta con 15 giorni di ritardo la sanzione che dovrà essere versata in caso di ravvedimento sarà pari a 1/10 di 1/15 del 30% per ogni giorno di ritardo, pari cioè allo 0,2 % per ogni giorno di ritardo;
- b) ad 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione", ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- c) ad 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni.

Per quanto riguarda i codici tributo da utilizzare nel modello F24 in sede di versamento dell'imposta e degli interessi, si ricorda che nella Risoluzione n. 35/E del 2012, l'Agenzia delle entrate ha precisato che in caso di "ravvedimento le sanzioni e gli interessi sono versati unitamente all'imposta dovuta" in ragione della quota spettante al comune e allo Stato, e che occorre barrare la casella "RAVV".

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Il comune, nell'esercizio della sua potestà regolamentare, può stabilire altre ipotesi di ravvedimento, come previsto dall'art. 50 della legge 27 dicembre 1997, n. 449.

## APPENDICE

### 1. DEFINIZIONE DI FABBRICATO, AREA FABBRICABILE E TERRENO AGRICOLO

Agli effetti dell'IMU:

- **per fabbricato**, si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, cui sia attribuita o sia attribuibile un'autonoma rendita catastale. Si considera parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza;
- *per abitazione principale*, si intende, come previsto dall'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, 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, nonché le unità immobiliari che, ai sensi del comma 10 del predetto art. 13, il comune con regolamento può considerare direttamente adibite ad abitazione principale. Si richiama in proposito la Circolare n. 3/DF del 2012 in cui è stato precisato che *"l'abitazione principale deve essere costituita da una sola unità immobiliare iscritta o iscrivibile in catasto a prescindere dalla circostanza che sia utilizzata come abitazione principale più di una unità immobiliare distintamente iscritta in catasto. In tal caso, le singole unità immobiliari vanno assoggettate separatamente ad imposizione, ciascuna per la propria rendita. Pertanto, il contribuente può scegliere quale delle unità immobiliari destinare ad abitazione principale, con applicazione delle agevolazioni e delle riduzioni IMU per questa previste; le altre, invece, vanno considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal comune per tali tipologie di fabbricati"*.
- Da quanto esposto, emerge che l'agevolazione per l'abitazione principale può essere usufruita per una sola unità immobiliare adibita ad abitazione.

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.

Sulla base del chiaro dettato normativo, possono intendersi quali pertinenze soltanto le unità immobiliari accatastate nelle categorie:

- C/2: magazzini e locali di deposito; cantine e soffitte se non unite all'unità immobiliare abitativa;
- C/6: stalle, scuderie, rimesse, autorimesse;
- C/7: tettoie.

Il contribuente può considerare come pertinenza dell'abitazione principale soltanto un'unità immobiliare per ciascuna categoria catastale, fino a un massimo di tre pertinenze appartenenti ciascuna ad una categoria catastale diversa, espressamente indicata dalla norma.

Rientra nel limite massimo delle tre pertinenze anche quella che risulta iscritta in catasto unitamente all'abitazione principale. Entro il suddetto limite il contribuente ha la facoltà di individuare le pertinenze per le quali applicare il regime agevolato.

Per ulteriori chiarimenti si veda la circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012.

In materia di area di pertinenza di un fabbricato la Corte di Cassazione nella sentenza n. 10090 del 19 giugno 2012, ribadendo quanto già affermato in precedenti pronunce (sentenze n. 25027 e n. 19639 del 2009, n. 22844 e n. 22128 del 2010), ha affermato che in tema di ICI, l'art. 2 del D.Lgs. n. 504 del 1992, esclude l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, fondando l'attribuzione della qualità di pertinenza sul criterio fattuale e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio o ornamento di un'altra, secondo la definizione contenuta nell'art. 817 del codice civile. Da ciò deriva, secondo la Suprema Corte che, *"per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificabile, è necessario che intervenga un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo "ius edificandi" e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile "ad libitum"*. La Corte ribadisce, altresì, che *"al contribuente che non abbia evidenziato nella denuncia l'esistenza di una pertinenza non è consentito contestare l'atto con cui l'area (asseritamente) pertinenziale viene tassata deducendo solo nel giudizio la sussistenza del vincolo di pertinenzialità"*. Ed inoltre, *"In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esclusione dell'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, si fonda sull'accertamento rigoroso dei presupposti di cui all'art. 817 c.c., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo e che non sia possibile una diversa destinazione senza radicale trasformazione, poi*

ché, altrimenti, sarebbe agevole per il proprietario al mero fine di godere dell'esenzione creare una destinazione pertinenziale che possa facilmente cessare senza determinare una radicale trasformazione dell'immobile stesso".

In base alle affermazioni della Corte di Cassazione affinché un'area possa essere considerata pertinenziale di un fabbricato il contribuente deve effettuare la dichiarazione.

■ **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.

Si deve precisare che concorre a completare tale definizione l'art. 36, comma 2, del D. L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il quale stabilisce che un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Occorre tenere presente che l'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, richiama l'agevolazione di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, e al contempo specifica i soggetti beneficiari della stessa. Pertanto, non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali. Per la definizione di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale si veda la voce "terreno agricolo".

- **Aree fabbricabili in caso di utilizzazione edificatoria.** In tale ipotesi, dalla data di inizio dei lavori di costruzione fino al momento di ultimazione degli stessi (ovvero fino al momento in cui il fabbricato è comunque utilizzato, qualora siffatto momento sia antecedente a quello dell'ultimazione dei lavori di costruzione), la base imponibile IMU è data solo dal valore dell'area, da qualificare agli effetti impositivi comunque come fabbricabile, indipendentemente dalla sussistenza o meno del requisito dell'edificabilità, senza computare, quindi, il valore del fabbricato in corso d'opera. In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione del fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito dall'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato.

■ **per terreno agricolo** si intende il terreno utilizzato per l'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile. Si veda in proposito anche la voce "Agevolazioni ed esenzioni" a pag. 15. Si tratta delle attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento di animali ed alle attività connesse dirette cioè alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese quelle dirette alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero alla ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

- **coltivatore diretto.** Si evidenzia che il codice civile inquadra tale figura nella categoria dei piccoli imprenditori di cui all'art. 2083, senza darne una definizione chiara e generale, ad eccezione del riferimento operato dall'art. 1647 al soggetto che coltiva il fondo "col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia". Inoltre, dalle leggi speciali emergono diverse definizioni di carattere settoriale dalle quali possono, comunque, evincersi degli elementi comuni ai fini di una nozione onnicomprensiva e, precisamente, il fatto che il soggetto si dedichi direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, e che la sua forza lavorativa non sia inferiore ad un terzo di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo.

- **imprenditore agricolo professionale (IAP), iscritto nella previdenza agricola.** Le norme sull'IMU rinviano all'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, il quale individua tale soggetto in colui che dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dalle attività medesime almeno il 50% del reddito globale da lavoro.

Lo stesso art. 1 al comma 3, stabilisce che la qualifica di IAP possa essere riconosciuta anche alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile e che siano in possesso di determinati requisiti che sono stati compiutamente illustrati nella circolare n. 3/DF del 2012.

## 2. VALORE DEGLI IMMOBILI AGLI EFFETTI DELL'IMU

### 2.1 VALORE DEI FABBRICATI

Per i fabbricati iscritti in catasto il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5;
- 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

#### 2.1.1 Fabbricati delle imprese

Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, ovvero iscritti, ma senza attribuzione di rendita, interamente posseduti da impresa e distintamente contabilizzati, il valore è determinato sulla base dei costi di acquisizione ed incrementativi contabilizzati, attualizzati mediante l'applicazione dei coefficienti determinati annualmente con decreto ministeriale.

Si precisa che la data da considerare, ai fini della decorrenza dei 90 giorni e della compilazione del campo 16, è quella della chiusura del periodo di imposta relativo alle imposte sui redditi.

Si ribadisce che, anche in questo caso, per costi incrementativi o aggiuntivi si intendono i costi ulteriori che possono essere sostenuti successivamente rispetto a quelli di acquisizione e che possono determinare una variazione, sia in aumento sia in diminuzione, del valore venale del bene.

### 2.2 VALORE DELLE AREE FABBRICABILI

Per le aree fabbricabili il valore è costituito da quello venale in comune commercio determinato avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

### 2.3 VALORE DEI TERRENI

Il valore dei terreni agricoli, nonché di quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e dagli IAP iscritti nella previdenza agricola, è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25 %, un moltiplicatore pari a 110.

Per gli altri terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, si applica il medesimo procedimento di calcolo, ma il moltiplicatore da considerare è pari a 135.

## 3. AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

### 3.1 AGEVOLAZIONI

La base imponibile dell'IMU è ridotta del 50 % nei seguenti casi:

- fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, recante il *"Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della L. 6 luglio 2002, n. 137"* il cui comma 1 stabilisce che *"sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico"*. Il successivo comma 3 individua altri beni culturali, quando sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'art. 13 del D. Lgs. n. 42 del 2004;
- fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. L'inagibilità o l'inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa a tale previsione, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva di

sensi del testo unico di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. Agli effetti dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, è riconosciuta ai comuni la possibilità di disciplinare nel proprio regolamento le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.

Si ricorda che l'art. 13, comma 8-bis, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, purchè dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 6.000 e con le seguenti riduzioni:

- a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a euro 15.500;
- b) del 50 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 15.500 e fino a euro 25.500;
- c) del 25 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a euro 32.000.

### 3.2 ESENZIONI

Sono esenti dall'IMU *"gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dal comune, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali"*.

Occorre, poi, richiamare la disposizione contenuta nell'art. 31, comma 18, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, in base alla quale l'esenzione degli immobili destinati ai compiti istituzionali posseduti dai consorzi tra enti territoriali, prevista all'art. 7, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 504 del 1992, *"si deve intendere applicabile anche ai consorzi tra enti territoriali ed altri enti che siano individualmente esenti ai sensi della stessa disposizione"*.

Sono, inoltre, esenti dall'IMU:

- i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni;
- i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purchè compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
- i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810;
- 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;
- i terreni ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984. In merito a tali terreni, l'art. 4, comma 5-bis del D. L. n. 16 del 2012, stabilisce che con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, possono essere individuati i comuni nei quali si applica l'esenzione in esame sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT, nonché, eventualmente, anche sulla base della redditività dei terreni. Pertanto, fino all'emanazione di detto decreto, l'esenzione in questione si rende applicabile per i terreni contenuti nell'elenco allegato alla Circolare n. 9 del 14 giugno 1993, concernente *"Imposta comunale sugli immobili (ICI). Decreto legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992 – Esenzione di cui all'art. 7, lettera h) – Terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984"*, pubblicata nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale, n. 141 del 18 giugno 1993 - Serie generale, n. 53. La validità di tale circolare è stata confermata dalla Risoluzione n. 5/DPF del 17 settembre 2003, nella quale è stato affermato, anche sulla base dal parere espresso dal Ministero delle politiche agricole e forestali con nota n. 6944 del 28 agosto 2003, che l'elenco dei comuni allegato alla deliberazione del CIPE n. 13 del 1° febbraio 2001, non ha alcun effetto ai fini dell'individuazione delle zone svantaggiate nell'ambito delle quali riconoscere l'esenzione in questione, data la diversa finalità sottesa a quest'ultimo elenco. La conoscibilità da parte dei comuni delle delimitazioni delle aree montane o di collina in cui ricadono i terreni in questione comporta che per questi terreni non deve essere presentata la dichiarazione IMU. Si precisa, inoltre, che l'elenco dei comuni di cui alla Circolare n. 9 del 1993 ed i criteri per l'applicazione dell'esenzione in questione sono diversi da quelli previsti per l'applicazione dell'esenzione per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 8, del D. Lgs. n. 23 del 2011;
- gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

Sono, altresì, esenti i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-bis, del D. L. n. 557 del 1993, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni ita-

liani predisposto dall'ISTAT e rinvenibile al seguente indirizzo: <http://www.istat.it/it/archivio/6789>. La conoscibilità di tale elenco anche da parte dei comuni, comporta che per questi fabbricati non deve essere presentata la dichiarazione IMU.

Si deve anche fare un accenno all'esenzione di cui all'art. 21 del D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, relativo alle *"Esenzioni in materia di tributi locali"*, in virtù del quale *"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"*. Tale disposizione è applicabile anche all'IMU in virtù del richiamo generale ai tributi locali contenuto nella norma. Tuttavia, occorre precisare che l'esenzione non può operare nei confronti della quota di imposta riservata allo Stato di cui all'art. 13, comma 11, del D. L. n. 201 del 2011, poiché l'art. 21 in commento si riferisce espressamente *"ai tributi di pertinenza degli enti locali"*. Ad ulteriore fondamento di tale conclusione, si ricorda anche che il comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, precisa che le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni, non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato.

Le stesse considerazioni devono essere effettuate con riferimento alle seguenti agevolazioni previste dal:

- comma 86, dell'art. 1 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, secondo il quale *"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"*;
- comma 5 dell'art. 4 del D. Lgs. 4 maggio 2001, n. 207, in base al quale *"i comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano possono adottare nei confronti delle istituzioni riordinate in aziende pubbliche di servizi alla persona o in persone giuridiche di diritto privato, la riduzione e l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza"*.



**IMPOSTA MUNICIPALE  
PROPRIA**  
DICHIARAZIONE PER L'ANNO  
**20\_\_** (1)

ESTREMI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE  
Riservato all'Ufficio

Comune di .....

**CONTRIBUENTE (compilare sempre)**

Codice fiscale (obbligatorio) \_\_\_\_\_ Telefono PREFISSO \_\_\_\_\_ NUMERO \_\_\_\_\_ E-mail \_\_\_\_\_

Cognome \_\_\_\_\_ (ovvero Denominazione o Ragione Sociale)

Nome \_\_\_\_\_ Data di nascita GIORNO MESE ANNO \_\_\_\_\_ Sesso  M  F

Comune (e Stato Estero) di nascita \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

Domicilio fiscale (o Sede legale)  
Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno \_\_\_\_\_ C.A.P. \_\_\_\_\_ Comune (e Stato Estero) \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

**DICHIARANTE (compilare se diverso dal contribuente)**

Codice fiscale \_\_\_\_\_ Natura della carica \_\_\_\_\_

Cognome \_\_\_\_\_ (ovvero Denominazione o Ragione Sociale) Telefono PREFISSO \_\_\_\_\_ NUMERO \_\_\_\_\_ E-mail \_\_\_\_\_

Nome \_\_\_\_\_

Domicilio fiscale  
Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno \_\_\_\_\_ C.A.P. \_\_\_\_\_ Comune (e Stato Estero) \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

**CONTITOLARI (compilare in caso di dichiarazione congiunta)**

N. d'ordine (2) \_\_\_\_\_

Cognome e nome \_\_\_\_\_ (ovvero Denominazione o Ragione Sociale) Prov. \_\_\_\_\_

Comune (e Stato Estero) di nascita \_\_\_\_\_

Codice fiscale (obbligatorio) \_\_\_\_\_ Data di nascita GIORNO MESE ANNO \_\_\_\_\_ Sesso  M  F

Domicilio fiscale (o Sede legale)  
Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno \_\_\_\_\_ C.A.P. \_\_\_\_\_ Comune (e Stato Estero) \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

% possesso  Detrazione per l'abitazione principale  FIRMA \_\_\_\_\_

N. d'ordine (2) \_\_\_\_\_

Cognome e nome \_\_\_\_\_ (ovvero Denominazione o Ragione Sociale) Prov. \_\_\_\_\_

Comune (e Stato Estero) di nascita \_\_\_\_\_

Codice fiscale (obbligatorio) \_\_\_\_\_ Data di nascita GIORNO MESE ANNO \_\_\_\_\_ Sesso  M  F

Domicilio fiscale (o Sede legale)  
Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno \_\_\_\_\_ C.A.P. \_\_\_\_\_ Comune (e Stato Estero) \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

% possesso  Detrazione per l'abitazione principale  FIRMA \_\_\_\_\_

(1) Indicare l'anno a cui si riferisce la dichiarazione.

(2) Indicare il numero d'ordine utilizzato per il quadro descrittivo dell'immobile cui si riferisce la contitolanza.

**ATTENZIONE: Per le modalità di compilazione leggere attentamente le istruzioni**

ORIGINALE PER IL COMUNE

N. d'ordine	Caratteristiche (1)	INDIRIZZO (2)								
	1	2								
Dati catastali identificativi dell'immobile										
	3	4	5	6	7	8	9	10		
	sezione	folio	particella	subalterno	categoria/qualità	classe	n. protocollo	anno		
	11	12		13		14		15		
	Immobile storico o inagibile/inabitabile	Valore		% possesso		Riduzione per terreni agricoli		Esenzione		
	16			17		18				
	Inizio/termine del possesso o variazione imposta			Detrazione per l'abitazione principale		Data di ultimazione dei lavori				
	giorno	mese	anno			giorno	mese	anno		
	19	20	AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO			
	acquistato	cessione								

N. d'ordine	Caratteristiche (1)	INDIRIZZO (2)								
	1	2								
Dati catastali identificativi dell'immobile										
	3	4	5	6	7	8	9	10		
	sezione	folio	particella	subalterno	categoria/qualità	classe	n. protocollo	anno		
	11	12		13		14		15		
	Immobile storico o inagibile/inabitabile	Valore		% possesso		Riduzione per terreni agricoli		Esenzione		
	16			17		18				
	Inizio/termine del possesso o variazione imposta			Detrazione per l'abitazione principale		Data di ultimazione dei lavori				
	giorno	mese	anno			giorno	mese	anno		
	19	20	AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO			
	acquistato	cessione								

N. d'ordine	Caratteristiche (1)	INDIRIZZO (2)								
	1	2								
Dati catastali identificativi dell'immobile										
	3	4	5	6	7	8	9	10		
	sezione	folio	particella	subalterno	categoria/qualità	classe	n. protocollo	anno		
	11	12		13		14		15		
	Immobile storico o inagibile/inabitabile	Valore		% possesso		Riduzione per terreni agricoli		Esenzione		
	16			17		18				
	Inizio/termine del possesso o variazione imposta			Detrazione per l'abitazione principale		Data di ultimazione dei lavori				
	giorno	mese	anno			giorno	mese	anno		
	19	20	AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO			
	acquistato	cessione								

**Annotazioni**

---



---



---



---

(1) Indicare: **1.** Per terreno; **2.** Per area fabbricabile; **3.** Per fabbricato con valore determinato sulla base della rendita catastale; **4.** Per fabbricato con valore determinato sulla base delle scritture contabili; **5.** Per abitazione principale; **6.** Per pertinenza; **7.1** Per immobili non produttivi di reddito fondiario, ai sensi dell'art. 43 del TUIR; **7.2** Per immobili posseduti da soggetti passivi IRES; **7.3** Per immobili locati; **8.** Per i cosiddetti beni merce.

**Attenzione:** nel caso in cui si verificano contemporaneamente le ipotesi sub 4 e sub 7, indicare 4.

(2) Indicare: la località, la via o la piazza, il numero civico, la scala, il piano e l'interno.

MODELLO N.  TOTALE MODELLI UTILIZZATI N.       Data \_\_\_\_\_      Firma \_\_\_\_\_



**IMPOSTA MUNICIPALE  
PROPRIA**  
DICHIARAZIONE PER L'ANNO  
**20\_\_** <sup>(1)</sup>

ESTREMI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE  
Riservato all'Ufficio

Comune di .....

**CONTRIBUENTE (compilare sempre)**

Codice fiscale (obbligatorio) \_\_\_\_\_ Telefono PREFISSO \_\_\_\_\_ NUMERO \_\_\_\_\_ E-mail \_\_\_\_\_

Cognome \_\_\_\_\_  
(ovvero Denominazione o Ragione Sociale)

Nome \_\_\_\_\_ Data di nascita GIORNO MESE ANNO \_\_\_\_\_ Sesso  M  F

Comune (e Stato Estero) di nascita \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

Domicilio fiscale (o Sede legale)  
Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno \_\_\_\_\_ C.A.P. \_\_\_\_\_ Comune (e Stato Estero) \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

**DICHIARANTE (compilare se diverso dal contribuente)**

Codice fiscale \_\_\_\_\_ Natura della carica \_\_\_\_\_

Cognome \_\_\_\_\_ Telefono PREFISSO \_\_\_\_\_ NUMERO \_\_\_\_\_ E-mail \_\_\_\_\_  
(ovvero Denominazione o Ragione Sociale)

Nome \_\_\_\_\_

Domicilio fiscale  
Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno \_\_\_\_\_ C.A.P. \_\_\_\_\_ Comune (e Stato Estero) \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

**CONTITOLARI (compilare in caso di dichiarazione congiunta)**

N. d'ordine (2) \_\_\_\_\_

Cognome e nome \_\_\_\_\_  
(ovvero Denominazione o Ragione Sociale)

Comune (e Stato Estero) di nascita \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

Codice fiscale (obbligatorio) \_\_\_\_\_ Data di nascita GIORNO MESE ANNO \_\_\_\_\_ Sesso  M  F

Domicilio fiscale (o Sede legale)  
Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno \_\_\_\_\_ C.A.P. \_\_\_\_\_ Comune (e Stato Estero) \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

% possesso  Detrazione per l'abitazione principale  FIRMA \_\_\_\_\_

N. d'ordine (2) \_\_\_\_\_

Cognome e nome \_\_\_\_\_  
(ovvero Denominazione o Ragione Sociale)

Comune (e Stato Estero) di nascita \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

Codice fiscale (obbligatorio) \_\_\_\_\_ Data di nascita GIORNO MESE ANNO \_\_\_\_\_ Sesso  M  F

Domicilio fiscale (o Sede legale)  
Via, piazza, n. civico, scala, piano, interno \_\_\_\_\_ C.A.P. \_\_\_\_\_ Comune (e Stato Estero) \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

% possesso  Detrazione per l'abitazione principale  FIRMA \_\_\_\_\_

(1) Indicare l'anno a cui si riferisce la dichiarazione.

(2) Indicare il numero d'ordine utilizzato per il quadro descrittivo dell'immobile cui si riferisce la contitolanza.

**ATTENZIONE:** Per le modalità di compilazione leggere attentamente le istruzioni

COPIA PER IL CONTRIBUENTE

N. d'ordine	Caratteristiche (1) INDIRIZZO (2) 1 <input style="width: 40px; height: 20px;" type="text"/> 2 <input style="width: 560px; height: 20px;" type="text"/>									
	Dati catastali identificativi dell'immobile									
	3	4	5	6	7	8	9	10		
	sezione	foglio	particella	subalterno	categoria/qualità	classe	n. protocollo	anno		
	11	12				13	14	15		
	Immobile storico o inagibile/inabitabile	Valore				% possesso	Riduzione per terreni agricoli	Esenzione		
	16	17				18				
	Inizio/termine del possesso o variazione imposta	Detrazione per l'abitazione principale				Data di ultimazione dei lavori				
	giorno	mese	anno				giorno	mese	anno	
	19	20	AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO			
	acquistato	cessione								
	<input style="width: 20px; height: 20px;" type="checkbox"/>	<input style="width: 20px; height: 20px;" type="checkbox"/>								

N. d'ordine	Caratteristiche (1) INDIRIZZO (2) 1 <input style="width: 40px; height: 20px;" type="text"/> 2 <input style="width: 560px; height: 20px;" type="text"/>									
	Dati catastali identificativi dell'immobile									
	3	4	5	6	7	8	9	10		
	sezione	foglio	particella	subalterno	categoria/qualità	classe	n. protocollo	anno		
	11	12				13	14	15		
	Immobile storico o inagibile/inabitabile	Valore				% possesso	Riduzione per terreni agricoli	Esenzione		
	16	17				18				
	Inizio/termine del possesso o variazione imposta	Detrazione per l'abitazione principale				Data di ultimazione dei lavori				
	giorno	mese	anno				giorno	mese	anno	
	19	20	AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO			
	<input style="width: 20px; height: 20px;" type="checkbox"/>	<input style="width: 20px; height: 20px;" type="checkbox"/>								

N. d'ordine	Caratteristiche (1) INDIRIZZO (2) 1 <input style="width: 40px; height: 20px;" type="text"/> 2 <input style="width: 560px; height: 20px;" type="text"/>									
	Dati catastali identificativi dell'immobile									
	3	4	5	6	7	8	9	10		
	sezione	foglio	particella	subalterno	categoria/qualità	classe	n. protocollo	anno		
	11	12				13	14	15		
	Immobile storico o inagibile/inabitabile	Valore				% possesso	Riduzione per terreni agricoli	Esenzione		
	16	17				18				
	Inizio/termine del possesso o variazione imposta	Detrazione per l'abitazione principale				Data di ultimazione dei lavori				
	giorno	mese	anno				giorno	mese	anno	
	19	20	AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO			
	<input style="width: 20px; height: 20px;" type="checkbox"/>	<input style="width: 20px; height: 20px;" type="checkbox"/>								

**Annotazioni**

---



---



---



---

(1) Indicare: 1. Per terreno; 2. Per area fabbricabile; 3. Per fabbricato con valore determinato sulla base della rendita catastale; 4. Per fabbricato con valore determinato sulla base delle scritture contabili; 5. Per abitazione principale; 6. Per pertinenza; 7.1 Per immobili non produttivi di reddito fondiario, ai sensi dell'art. 43 del TUIR; 7.2 Per immobili posseduti da soggetti passivi IRES; 7.3 Per immobili locati; 8. Per i cosiddetti beni merce.

**Attenzione:** nel caso in cui si verificano contemporaneamente le ipotesi sub 4 e sub 7, indicare 4.

(2) Indicare: la località, la via o la piazza, il numero civico, la scala, il piano e l'interno.

MODELLO N.  TOTALE MODELLI UTILIZZATI N.       Data \_\_\_\_\_      Firma \_\_\_\_\_

## **Decreto dell'Economia e delle Finanze del 23/11/2012**

Approvazione del modello di bollettino di conto corrente concernente il versamento dell'imposta municipale propria (IMU).

*Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 280 del 30 novembre 2012*

### **Preambolo**

**In vigore dal 30 novembre 2012**

### **IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**

Visti gli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, che disciplinano l'imposta municipale propria;

Visto l'art. 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che dispone l'anticipazione sperimentale dell'imposta municipale propria;

Visto l'art. 9, comma 6, del citato decreto legislativo n. 23 del 2011, il quale prevede che sono approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze i modelli per il versamento, nonché di trasmissione dei dati di riscossione dell'imposta municipale propria e l'art. 13, comma 12, del citato decreto legge n. 201 del 2011, in base al quale il versamento dell'imposta municipale propria può essere effettuato, a decorrere dal 1 dicembre 2012, tramite apposito bollettino postale, al quale si applicano le disposizioni di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in quanto compatibili;

Visto l'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che in materia di ravvedimento stabilisce che il pagamento delle sanzioni deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno;

Visto il Regolamento recante norme sui servizi di BancoPosta approvato con decreto del Presidente della Repubblica 14 marzo 2001, n. 144;

Visto il decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, recante le norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche;

Sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani;

### **Decreta:**

#### **Articolo 1**

#### **Approvazione del modello di bollettino di conto corrente postale**

**In vigore dal 30 novembre 2012**

1. È approvato il modello di bollettino di conto corrente postale, allegato al presente decreto, predisposto secondo le caratteristiche tecniche rese note sulla Gazzetta Uffi-

ciale - Foglio Inserzioni - n. 115 del 19 maggio 2001 e successive modificazioni, che può essere utilizzato, a decorrere dal 1 dicembre 2012, per il versamento dell'imposta municipale propria.

2. I caratteri riferiti alle diciture non significative - quali: "sul c/c n. "; "di Euro"; "intestato a"- e le caselle che compongono la griglia del modello di bollettino di conto corrente postale, debbono essere di colore grigio chiaro laserizzato al 20%, sia nella parte anteriore che in quella posteriore, ad eccezione delle virgole poste nei campi contenenti i decimali, del simbolo Euro e di tutti i campi significativi - quali: "numero di conto corrente postale"; "importo"; "TD"; "intestazione" - stampati sia nel corpo del bollettino che nella zona di lettura ottica, che debbono essere rigorosamente di colore nero.
3. Il contribuente può effettuare il versamento dell'imposta tramite servizio telematico gestito da Poste Italiane S.p.A.; in tal caso, riceve la conferma dell'avvenuta operazione con le modalità previste per il Servizio di collegamento telematico. Unitamente alla conferma di avvenuta operazione, il contribuente riceve l'immagine virtuale del bollettino conforme al modello di cui al comma 1 ovvero una comunicazione in formato testo contenente tutti i dati identificativi del bollettino e del bollo virtuale di accettazione. L'immagine virtuale del bollettino o la comunicazione in formato testo costituisce la prova del pagamento e del giorno in cui esso è stato eseguito.

## **Articolo 2**

### **Numero e intestazione del conto corrente postale In vigore dal 30 novembre 2012**

1. Il modello di bollettino di conto corrente postale riporta obbligatoriamente il seguente numero di conto corrente: 1008857615, valido indistintamente per tutti i comuni del territorio nazionale. Su tale conto corrente non è ammessa l'effettuazione di versamenti tramite bonifico.
2. Il conto corrente postale per il versamento dell'imposta municipale propria è obbligatoriamente intestato a "PAGAMENTO IMU".

## **Articolo 3**

### **Riversamento delle somme riscosse e trasmissione dei dati di versamento In vigore dal 30 novembre 2012**

1. La società Poste Italiane S.p.A. riversa sulla contabilità speciale n. 1777 "Agenzia delle Entrate - Fondi della riscossione", aperta presso la Banca d'Italia, le somme incassate tramite i bollettini di cui al presente decreto e trasmette alla Struttura di Gestione, di cui all'art. 22, comma 3, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i corrispondenti dati analitici indicati nei bollettini medesimi, con la tempistica e le modalità tecniche previste, per i versamenti unitari, dal citato decreto legislativo n. 241 del 1997 e dai relativi provvedimenti attuativi.



## **Circolare Ministero dell'Economia e Finanze del 18/05/2012 n. 3DF**

*IMU. Anticipazione sperimentale. Art. 13 del D.L. 06/12/2011 n. 201  
convertito dalla L. 22/12/2011 n. 214. Chiarimenti*

1. L'OGGETTO DELL'IMU
2. IL PRESUPPOSTO IMPOSITIVO
3. I SOGGETTI PASSIVI
4. LA BASE IMPONIBILE
  - 4.1 Fabbricati iscritti in catasto
  - 4.2 Fabbricati classificabili nel gruppo catastale D
  - 4.3 Terreni
  - 4.4 Aree fabbricabili
5. LE ALIQUOTE
6. L'ABITAZIONE PRINCIPALE E LE RELATIVE PERTINENZE
  - 6.1 Le disposizioni relative agli ex coniugi
  - 6.2 Anziani e disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero e cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato
  - 6.3 La detrazione per gli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa e degli IACP
7. LE DISPOSIZIONI DELL'IMU PER IL SETTORE AGRICOLO
  - 7.1 La definizione di coltivatore diretto e di imprenditore agricolo professionale
  - 7.2 Le agevolazioni applicabili ai terreni agricoli
  - 7.3 I fabbricati rurali
8. LE AGEVOLAZIONI E LE ESENZIONI
9. LA QUOTA DELL'IMU RISERVATA ALLO STATO
10. IL VERSAMENTO
  - 10.1 Le modalità del versamento dell'IMU
  - 10.2 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012
  - 10.3 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per l'abitazione principale e per le relative pertinenze
  - 10.4 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per i fabbricati rurali strumentali
  - 10.5 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per i fabbricati rurali non censiti
11. LA DICHIARAZIONE
12. L'INDEDUCIBILITÀ DELL'IMU
13. RAPPORTI TRA L'IMU E LE IMPOSTE SUI REDDITI
14. L'ACCERTAMENTO E LA RISCOSSIONE
15. L'INVIO DEI REGOLAMENTI E DELLE DELIBERE DI APPROVAZIONE DELLE ALIQUOTE

## 1. L'OGGETTO DELL'IMU

L'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha anticipato in via sperimentale l'istituzione dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 8 del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23. Il comma 1 del citato art. 13 stabilisce che la nuova imposta è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale dall'anno 2012 e fino al 2014, in base agli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, in quanto compatibili, mentre l'applicazione a regime di detta imposta è fissata a decorrere dall'anno 2015.

L'IMU, a norma del comma 1 del citato art. 8 del D. Lgs. n. 23 del 2011, sostituisce l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e le relative addizionali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti i beni non locati, per i cui rapporti con l'IMU si rinvia al paragrafo 13.

Si deve, innanzitutto, precisare che la locuzione "*beni non locati*" ricomprende sia i fabbricati sia i terreni; per cui, detti immobili rientrano nell'oggetto dell'imposta non solo nel caso in cui non risultino locati ma anche in quello in cui non siano affittati. Tale affermazione trova il suo fondamento nel necessario coordinamento che deve essere effettuato tra l'art. 8, comma 1, in commento ed il comma 9 del successivo art. 9, in cui si fa un generico riferimento agli immobili, senza distinguere tra fabbricati e terreni.

In merito al passaggio dall'ICI all'IMU, occorre attirare, preliminarmente, l'attenzione sulla circostanza che l'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, nel delineare la disciplina del nuovo tributo, ha espressamente richiamato soltanto alcune delle disposizioni concernenti la disciplina dell'ICI, che è data non solo dalle norme contenute nel decreto istitutivo dell'imposta comunale - D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 - ma anche da quelle intervenute successivamente sul tributo, previste da altri provvedimenti legislativi.

Si deve rilevare, inoltre, che il comma 1 del citato art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ritiene applicabili gli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, in quanto compatibili; per cui, il vaglio di compatibilità deve essere effettuato esclusivamente con le norme del D. Lgs. n. 23 del 2011 e non con quelle del D. Lgs. n. 504 del 1992.

In tale contesto, si deve anche richiamare il comma 13 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, il quale stabilisce, tra l'altro, che resta ferma la disposizione recata dall'art. 14, comma 6 del D. Lgs. n. 23 del 2011, secondo la quale è confermata la potestà regolamentare in materia di entrate degli enti locali di cui all'art. 52 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Va precisato che l'attuale formulazione dell'art. 14, comma 6, in commento è il frutto della modifica apportata dall'art. 4, comma 1, del D. L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44. La precedente versione della norma prevedeva, invece, il richiamo anche all'art. 59 del D. Lgs. n. 446 del 1997, relativo alla potestà regolamentare in materia di ICI, disposizione che, quindi, non può trovare applicazione per l'IMU.

Va, comunque, ribadito che ai fini IMU il potere conferito dall'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, deve essere coordinato con la disciplina del nuovo tributo che pone

dei limiti stringenti alla potestà regolamentare, soprattutto in considerazione della previsione della riserva della quota erariale di cui al comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011.

## 2. IL PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

**L'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, prevede che il presupposto impositivo dell'IMU è costituito dal possesso di qualunque immobile, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa. In questa nuova accezione devono, quindi, essere ricondotti anche, ad esempio, i terreni incolti. Il richiamo effettuato dal citato art. 13, comma 2, all'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, è inteso, infatti, al solo scopo di mantenere anche ai fini IMU le definizioni che risultavano già utilizzate ai fini ICI, e cioè:**

- a) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato;
- b) 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.

Si deve precisare che concorre a completare tale definizione l'art. 36, comma 2, del D. L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il quale stabilisce che un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Occorre tenere presente che l'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, richiama l'agevolazione di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, e al contempo specifica i soggetti beneficiari della stessa. Pertanto, non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola - per la cui definizione si rinvia al paragrafo 7.1 - sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali;

- c) per terreno agricolo, infine, si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile.

## 3. I SOGGETTI PASSIVI

L'art. 9, comma 1, del D. Lgs. n. 23 del 2011, cui fa rinvio l'art. 13, comma 1, del D.L. n. 201 del 2011, stabilisce che sono soggetti passivi:

- a) il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa; il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Si richiama l'attenzione sul comma 12-*quinquies* dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, in base al quale, ai soli fini dell'IMU, l'*ex* coniuge affidatario della casa coniugale si intende in ogni caso titolare di un diritto di abitazione, la cui illustrazione è svolta al paragrafo 6.1;
- b) il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;
- c) il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto<sup>3</sup>.

#### 4. LA BASE IMPONIBILE

L'art. 13, comma 3, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che la base imponibile dell'IMU è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 5, commi 1, 3, 5 e 6 del D. Lgs. n. 504 del 1992, e dell'art. 13, commi 4 e 5 del D. L. n. 201 del 2011.

##### ***4.1 Fabbricati iscritti in catasto***

Il comma 4 dello stesso art.13 prevede che per i fabbricati iscritti in catasto il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, ai sensi dell'art. 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, i seguenti moltiplicatori:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5;
- 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

##### ***4.2 Fabbricati classificabili nel gruppo catastale D***

Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, l'art. 5, comma 3 del D. Lgs. n. 504 del 1992, stabilisce che fino all'anno nel quale i fabbricati stessi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione ed è costituito

<sup>3</sup> Tale disciplina si applica anche agli immobili da costruire o in corso di costruzione oggetto dei contratti di leasing stipulati antecedentemente all'entrata in vigore della legge 23 luglio 2009, n. 99.

dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili, applicando per ciascun anno di formazione dello stesso, i coefficienti aggiornati ogni anno con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze che, per l'anno 2012, è stato emanato in data 5 aprile 2012.

Il citato art. 5, comma 3, del D. Lgs. n. 504 del 1992, stabilisce, inoltre, che, in caso di locazione finanziaria, il locatore o il locatario possono esperire la procedura di cui al regolamento adottato con decreto del Ministro delle finanze del 19 aprile 1994, n. 701, con conseguente determinazione del valore del fabbricato sulla base della rendita proposta, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali. In mancanza di rendita proposta, il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo. Tale norma è stata oggetto di numerosi contrasti interpretativi che sono stati risolti dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, nella sentenza n. 3160 del 9 febbraio 2011, hanno affermato il principio di diritto secondo cui *“con riferimento alla base imponibile dei fabbricati non iscritti in catasto, posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, il D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 3, ha previsto, fino alla attribuzione della rendita catastale, un metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili valido fino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata” dal contribuente: “dal momento in cui fa la richiesta egli”, invece, “pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile”, “diventa titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall’adesione al sistema generale della rendita catastale, sicché può avere il dovere di pagare una somma maggiore (ove intervenga un accertamento in tal senso) o può avere il diritto a pagare una somma minore ed a chiedere il relativo rimborso nei termini di legge”*. Pertanto, come affermano le SS.UU., *“nonostante l’indubbia influenza del tenore testuale”* della norma, il momento che segna il passaggio dal criterio di determinazione della base imponibile fondato sui valori contabili al criterio catastale è quello della richiesta di attribuzione della rendita mediante l’esperimento della procedura di cui al D. M. n. 701 del 1994.

### **4.3 Terreni**

Il comma 5 dello stesso art. 13, stabilisce che il valore dei terreni agricoli, nonché di quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP), è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25 %, ai sensi dell'art. 3, comma 51, della legge n. 662 del 1996, un moltiplicatore pari a 110. Il successivo comma 8-bis prevede un'ulteriore agevolazione che sarà esaminata nel paragrafo 7.2 dedicato ai soggetti in questione.

Per gli altri terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, si applica il medesimo procedimento di calcolo, ma il moltiplicatore da considerare è pari a 135.

#### ***4.4 Aree fabbricabili***

Per le aree fabbricabili, l'art. 5, comma 5, del D. Lgs. n. 504 del 1992, dispone che la base imponibile è data dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo:

- alla zona territoriale di ubicazione;
- all'indice di edificabilità;
- alla destinazione d'uso consentita;
- agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione;
- ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

In altre parole, ai fini della determinazione della base imponibile in materia di aree fabbricabili, occorre tener conto degli elementi individuati dalla norma citata a cui il contribuente deve attenersi per la quantificazione del valore dell'area.

Occorre ricordare che l'art. 31, comma 20, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, dispone che *“I comuni, quando attribuiscono ad un terreno la natura di area fabbricabile, ne danno comunicazione al proprietario a mezzo del servizio postale con modalità idonee a garantirne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente”*.

In sostanza, la norma ha il fine di fornire le garanzie procedurali poste a tutela del contribuente assunte a principio generale dell'ordinamento tributario ad opera dell'art. 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che ha stabilito in maniera generalizzata l'obbligo di informazione a carico del comune, ogni qual volta ci si trovi di fronte ad ogni fatto o circostanza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione a carico del soggetto interessato. In merito agli aspetti operativi, si ritiene che l'ente locale possa disciplinare autonomamente la procedura adottando lo schema più confacente alla propria organizzazione. Bisogna, comunque, tener presente che, in caso di mancata comunicazione dell'intervenuta edificabilità dell'area, si applica l'art. 10, comma 2, della legge n. 212 del 2000, il quale, a tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, prevede che *“non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”*.

Il comma 6 dell'art. 5, del D. Lgs. n. 504 del 1992, richiamato dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede, infine, che, in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457 - fattispecie ora disciplinate dall'art. 3 del D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380, recante il Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia - la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in 9 dello stesso D. Lgs.

n. 504 del 1992, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato.

## **5. LE ALIQUOTE**

L'art. 13, comma 6, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che l'aliquota di base dell'imposta è pari allo 0,76%. I comuni con deliberazione del consiglio comunale, adottata ai sensi dell'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, possono modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali.

Occorre precisare che sia il limite minimo sia quello massimo 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. Il legislatore, nel riconoscere la facoltà di manovrare le aliquote nel rispetto dei citati limiti, ha voluto salvaguardare al contempo la quota del gettito riservata allo Stato e un gettito al comune seppur minimo. Una conferma di tale finalità è rinvenibile proprio nel comma 9-bis dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, che ha espressamente concesso ai comuni la facoltà di "ridurre l'aliquota di base fino allo 0,38 per cento per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita".

Oltre alla previsione generale sopra esaminata che consente ai comuni di modificare in aumento o in diminuzione l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali, l'art. 13, del D. L. n. 201 del 2011, prevede una serie di fattispecie per le quali, come si vedrà più dettagliatamente in seguito, è stabilita l'applicazione di un'aliquota agevolata che può essere, a scelta del comune, ulteriormente modificata. È il caso dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, dei fabbricati rurali strumentali. Nell'ipotesi, invece, degli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 del TUIR, ovvero degli immobili posseduti dai soggetti passivi IRES e degli immobili locati, il legislatore ha previsto la possibilità di ridurre ulteriormente l'aliquota.

## **6. L'ABITAZIONE PRINCIPALE E LE RELATIVE PERTINENZE**

Nel presupposto impositivo dell'IMU è ricompreso anche il possesso dell'abitazione principale e delle relative pertinenze. Conseguentemente, l'art. 13, comma 14, lett. a), del D. L. n. 201 del 2011, ha abrogato l'art. 1 del D. L. 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, che aveva introdotto, per gli immobili in discorso, l'esenzione dall'ICI.

Rispetto a quanto previsto per l'ICI, la definizione di abitazione principale presenta dei profili di novità. Infatti, l'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che 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".* Dalla lettura della norma emerge, innanzitutto, che l'abitazione principale deve essere costituita da una sola unità immobiliare iscritta o iscrivibile in catasto a prescindere dalla circostanza che sia utilizzata come abitazione principale più di una unità immobiliare distintamente iscritta in catasto. In tal caso, le singole unità immobiliari vanno assoggettate separatamente ad imposizione, ciascuna per la propria rendita. Pertanto, il contribuente può scegliere quale delle unità immobiliari destinare ad abitazione principale, con applicazione delle agevolazioni e delle riduzioni IMU per questa previste; le altre, invece, vanno considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal comune per tali tipologie di fabbricati.

Il contribuente non può, quindi, applicare le agevolazioni per più di una unità immobiliare, a meno che non abbia preventivamente proceduto al loro accatastamento unitario. La disposizione in questione consente di superare per l'IMU, in maniera inequivocabile, i contrasti interpretativi tra prassi e giurisprudenza sorti in materia di ICI<sup>4</sup>.

L'altro aspetto di novità consiste nel fatto che per abitazione principale si deve intendere l'immobile nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. In altri termini, il legislatore ha innanzitutto voluto collegare i benefici dell'abitazione principale e delle sue pertinenze al possessore e al suo nucleo familiare e, in secondo luogo, ha voluto unificare il concetto di residenza anagrafica e di dimora abituale, individuando come abitazione principale solo l'immobile in cui le condizioni previste dalla norma sussistono contemporaneamente, ponendo fine, anche in questo caso, alle problematiche applicative che sulla questione hanno interessato l'ICI.

La disposizione in commento precisa, inoltre, che, 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, l'aliquota e la detrazione per l'abitazione principale e per le relative pertinenze devono essere uniche per nucleo familiare indipendentemente dalla dimora abituale e dalla residenza anagrafica dei rispettivi componenti. Lo scopo di tale norma è quello di evitare comportamenti elusivi in ordine all'applicazione delle agevolazioni per l'abitazione principale, e, quindi, la norma deve essere interpretata in senso restrittivo, soprattutto per impedire che, nel caso in cui i coniugi stabiliscano la residenza in

---

<sup>4</sup> Nella risoluzione n. 6 del 7 maggio 2002, l'Amministrazione finanziaria aveva interpretato la questione nel senso confermato dalla norma in commento, mentre, la Corte di Cassazione, facendo riferimento alle situazioni di fatto, nella sentenza n. 25902 del 29 ottobre 2008, ha sostenuto che il concetto di abitazione principale non risulta necessariamente connesso a quello di "unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio", e, pertanto, aveva consentito di applicare le agevolazioni per l'abitazione principale alle unità immobiliari utilizzate concretamente come "abitazione principale" dell'immobile nel suo complesso.

due immobili diversi nello stesso comune, ognuno di loro possa usufruire delle agevolazioni dettate per l'abitazione principale e per le relative pertinenze.

Se, ad esempio, nell'immobile in comproprietà fra i coniugi, destinato all'abitazione principale, risiede e dimora solo uno dei coniugi - non legalmente separati - poiché l'altro risiede e dimora in un diverso immobile, situato nello stesso comune, l'agevolazione non viene totalmente persa, ma spetta solo ad uno dei due coniugi. Nell'ipotesi in cui sia un figlio a dimorare e risiedere anagraficamente in altro immobile ubicato nello stesso comune, e, quindi, costituisce un nuovo nucleo familiare, il genitore perde solo l'eventuale maggiorazione della detrazione. Il legislatore non ha, però, stabilito la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in comuni diversi, poiché in tale ipotesi il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in un altro comune, ad esempio, per esigenze lavorative.

Per quanto riguarda la definizione delle pertinenze dell'abitazione principale, l'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che *“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”*. Sulla base del chiaro dettato normativo, possono intendersi quali pertinenze soltanto le unità immobiliari accatastate nelle categorie:

- C/2: magazzini e locali di deposito; cantine e soffitte se non unite all'unità immobiliare abitativa;
- C/6: stalle, scuderie, rimesse, autorimesse;
- C/7: tettoie.

Il contribuente può considerare come pertinenza dell'abitazione principale soltanto un'unità immobiliare per ciascuna categoria catastale, fino ad un massimo di tre pertinenze appartenenti ciascuna ad una categoria catastale diversa, espressamente indicata dalla norma.

Rientra nel limite massimo delle tre pertinenze anche quella che risulta iscritta in catasto unitamente all'abitazione principale.

Entro il suddetto limite il contribuente ha la facoltà di individuare le pertinenze per le quali applicare il regime agevolato.

Se, per esempio, possiede 3 pertinenze di cui una cantina accatastata come C/2 e due *garages* classificati come C/6, sarà lo stesso contribuente ad individuare fra questi ultimi la pertinenza da collegare all'abitazione principale. Se, però, la cantina risulta iscritta congiuntamente all'abitazione principale, il contribuente deve applicare le agevolazioni previste per tale fattispecie solo ad altre due pertinenze di categoria catastale diversa da C/2, poiché in quest'ultima rientrerebbe la cantina iscritta in ca-

tasto congiuntamente all'abitazione principale. Le eventuali ulteriori pertinenze sono assoggettate all'aliquota ordinaria.

Bisogna anche tenere conto dell'evenienza in cui due pertinenze, di solito la soffitta e la cantina, siano accatastate unitamente all'unità ad uso abitativo. In tale caso, in base alle norme tecniche catastali, la rendita attribuita all'abitazione ricomprende anche la redditività di tali porzioni immobiliari non connesse. Pertanto, poiché dette pertinenze, se fossero accatastate separatamente, sarebbero classificate entrambe in categoria C/2, per rendere operante la disposizione in esame, si ritiene che il contribuente possa usufruire delle agevolazioni per l'abitazione principale solo per un'altra pertinenza classificata in categoria catastale C/6 o C/7.

I comuni non possono intervenire con una disposizione regolamentare in ordine all'individuazione delle pertinenze e tale affermazione è avvalorata dall'abrogazione ad opera dell'art. 13, comma 14, lett. b), del D. L. n. 201 del 2011, della lett. d), comma 1, dell'art. 59 del D. Lgs. n. 446 del 1997, che consentiva agli enti locali, nell'esercizio della potestà regolamentare, di *“considerare parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto”*.

Le eventuali pertinenze eccedenti il numero di tre sono, ovviamente, assoggettate all'aliquota ordinaria. In tal modo, il legislatore ha fornito chiarezza su un aspetto che nel passato ha causato diversi problemi applicativi garantendo un uniforme trattamento normativo su tutto il territorio nazionale.

In merito all'individuazione delle pertinenze, occorre precisare che la Corte di Cassazione nella sentenza n. 25127 del 30 novembre 2009, ha affermato che *“ai sensi dell'art. 817 c.c., sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa”* e, pertanto, ai fini dell'attribuzione della qualità di pertinenza occorre basarsi *“sul criterio fattuale e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, secondo la relativa definizione contenuta nell'art. 817 c.c. (Cass. 19161/2004)... In materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale, che grava sul contribuente (quando, come nella specie, ne derivi una tassazione attenuata) deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. Se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche estetiche, o di altro tipo), non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite”*<sup>5</sup>.

L'art. 13, comma 7, del D. L. n. 201 del 2011, fissa direttamente l'aliquota da applicare all'abitazione principale e alle relative pertinenze allo 0,4%. I comuni possono, comunque, intervenire su detta aliquota aumentandola o diminuendola sino a 0,2 punti percentuali. Ciò significa che la misura dell'aliquota per l'abitazione principale e le relative pertinenze può essere elevata fino allo 0,6 % e può essere diminuita fino allo 0,2 %.

---

<sup>5</sup> La *“simulazione”* di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c., al fine di ottenere un risparmio fiscale va, dunque, inquadrato nella più ampia categoria dell'abuso di diritto (v. Cass. SS.UU. 30055/2008).

Si ritiene che, analogamente a quanto è stato precisato nel paragrafo 5, dedicato alle aliquote, al comune è riconosciuta la potestà di diversificare le aliquote all'interno dei limiti minimi e massimi stabiliti dalla legge nel rispetto dei criteri generali di ragionevolezza e non discriminazione.

Per gli immobili in questione, l'art. 13, comma 10, del D. L. 201 del 2011, riconosce una detrazione pari a € 200 per il periodo durante il quale si protrae tale destinazione; inoltre, se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi in egual misura e proporzionalmente al periodo per il quale la destinazione stessa si verifica.

In sede di conversione del D. L. n. 201 del 2011, è stato stabilito che per gli anni 2012 e 2013, la detrazione di € 200 è maggiorata di € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, a condizione che lo stesso dimori abitualmente e risieda anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. La maggiorazione non può superare € 400 e, pertanto, l'importo complessivo della detrazione e della maggiorazione non può risultare superiore a € 600.

Si deve precisare che il diritto alla maggiorazione spetta fino al compimento del ventesimo anno di età, per cui si decade dal beneficio dal giorno successivo a quello in cui si verifica l'evento.

L'importo di tale ulteriore beneficio, costituendo una maggiorazione della detrazione, si calcola con le stesse regole di quest'ultima e, quindi, in misura proporzionale al periodo in cui persiste il requisito che dà diritto alla maggiorazione stessa.

A questo proposito, si deve chiarire che, in caso di nascita di un figlio, per computare un mese occorre che la nascita si sia verificata da almeno 15 giorni. Ad esempio, se la nascita avviene il 15 marzo, allora, il mese di marzo deve essere computato nel calcolo della maggiorazione. Se, invece, il figlio nasce, ad esempio, il 17 marzo, non si potrà tenere conto di tale mese.

Se si prende in considerazione il caso del compimento del 26° anno di età, per potere computare il mese nel calcolo della maggiorazione occorre che l'evento si verifichi dal 15° giorno in poi. Per cui se il figlio compie i 26 anni il 14 marzo, allora la maggiorazione non spetterà per quel mese e per il calcolo della stessa si potranno prendere in considerazione esclusivamente i mesi di gennaio e di febbraio, periodo durante il quale si è protratto il requisito richiesto dalla norma.

Nell'ipotesi in cui, invece, l'evento si verifichi il 15 marzo, allora la maggiorazione spetterà anche per il mese in questione.

Si ritiene che la detrazione e la maggiorazione devono essere, altresì, rapportate ai mesi dell'anno nei quali si sono verificate le condizioni richieste dalla norma e, come illustrato negli esempi appena riportati, il mese durante il quale il possesso dei requisiti in parola si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero.

Tra le condizioni per godere della maggiorazione non è ricompreso quella del "*figlio fiscalmente a carico*", in quanto non vi è un'espressa disposizione normativa al riguardo e i comuni non possono neppure introdurla attraverso l'esercizio della potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997.

Sempre in merito al calcolo della maggiorazione in questione si possono esemplificare anche altri casi pratici concernenti aspetti diversi:

- coniugi proprietari ciascuno al 50% dell'abitazione principale in cui risiedono anagraficamente e dimorano anche i due figli di entrambi, di età non superiore a 26 anni: a ciascun coniuge spetta la maggiorazione di 50 euro;
- proprietario al 25% dell'abitazione principale in cui risiede anagraficamente e dimora abitualmente insieme alla moglie, non proprietaria, e al figlio di entrambi di età non superiore a 26 anni: al proprietario spetta la maggiorazione di 50 euro, a prescindere dal fatto che il proprietario sia tale solo al 25%;
- proprietario al 100% dell'abitazione principale, in cui è residente anagraficamente e dimora anche abitualmente il figlio della convivente: la maggiorazione non spetta;
- conviventi proprietari al 50% dell'abitazione principale, in cui è residente anagraficamente e dimora abitualmente anche il figlio della convivente di età non superiore a 26 anni: la maggiorazione di 50 euro spetta, ovviamente, solo alla madre proprietaria dell'immobile;
- proprietario al 100% dell'abitazione principale in cui sono residenti anagraficamente e dimorano abitualmente anche la convivente e due figli di cui, però, solo uno di entrambi i soggetti menzionati e l'altro della sola convivente: in questo caso la maggiorazione di 50 euro spetta al proprietario, limitatamente al figlio di entrambi, purché di età non superiore a 26 anni;
- conviventi proprietari al 50% dell'abitazione principale, in cui risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente anche due figli di età non superiore a 26 anni di cui, però, solo uno di entrambi i soggetti menzionati e l'altro della sola convivente: in questo caso ad entrambi i comproprietari spetta la maggiorazione di euro 25 ciascuno per il figlio di entrambi, mentre alla convivente spetta anche la maggiorazione di 50 euro per il proprio figlio, per un importo complessivo di euro 75;
- proprietaria al 100% dell'abitazione principale, in cui risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente anche la figlia di anni 23 e la figlia di quest'ultima: in tale fattispecie, alla proprietaria spetta la sola maggiorazione di 50 euro per la figlia di età inferiore ai 26 anni;
- proprietaria al 75% dell'abitazione principale, in cui risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente anche la figlia di anni 23, proprietaria al 25% della stessa abitazione e la figlia di quest'ultima di 2 anni: in tale ipotesi, ad entrambe le proprietarie spetta la maggiorazione di 50 euro, ciascuna per la propria figlia;
- proprietario al 100% dell'abitazione principale in cui sono residenti anagraficamente e dimorano abitualmente anche la convivente e tre figli di età non superiore a 26 anni di cui, però, solo uno di entrambi i soggetti menzionati e gli altri due rispettivamente dei singoli soggetti: in tale ipotesi il proprietario ha diritto a due maggiorazioni di 50 euro di cui una per il figlio di entrambi ed una per il proprio figlio, per un importo complessivo di 100 euro;

- proprietario al 75% dell'abitazione principale in cui sono residenti anagraficamente e dimorano abitualmente anche la convivente proprietaria al 25% della stessa abitazione principale e tre figli di età non superiore a 26 anni di cui, però, solo uno di entrambi i soggetti menzionati e gli altri due rispettivamente dei singoli soggetti: in tale ipotesi ad entrambi i proprietari spettano due maggiorazioni di cui però una di 50 euro per il proprio figlio e una di 25 euro per il figlio di entrambi, per un importo complessivo di euro 75 per ciascuno;
- proprietaria al 50% dell'abitazione principale in cui risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente anche il figlio di 38 anni, proprietario al 50% della stessa abitazione principale, la moglie di quest'ultimo e il figlio di entrambi di 4 anni: in questo caso, è ovvio che alla proprietaria non spetta alcuna maggiorazione essendo il figlio di età superiore ai 26 anni; mentre a quest'ultimo spetta la maggiorazione di 50 euro per il proprio figlio.

I comuni non possono variare l'importo della maggiorazione prevista per i figli.

La norma prevede, invece, che i comuni possono aumentare l'importo della detrazione di € 200, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. Tale facoltà può essere esercitata anche limitatamente a specifiche fattispecie meritevoli di tutela, fermi restando, ovviamente, i criteri generali di ragionevolezza e non discriminazione.

Nel solo caso in cui il comune abbia disposto l'aumento della detrazione fino a concorrenza dell'imposta dovuta, il comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede che lo stesso ente non possa fissare un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione.

### **6.1 Le disposizioni relative agli ex coniugi**

Il comma 12-*quinquies* dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, stabilisce che ai soli fini dell'applicazione dell'IMU *“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”*.

Tale norma introduce una novità nel panorama dell'IMU, poiché prevedendo che l'assegnazione della *ex* casa coniugale fa sorgere in ogni caso un diritto di abitazione nei confronti del coniuge assegnatario della stessa, ne riconosce la soggettività passiva in via esclusiva. È, quindi, solo all'*ex* coniuge, in quanto soggetto passivo, che spettano le agevolazioni previste per l'abitazione principale e per le relative pertinenze, concernenti l'aliquota ridotta, la detrazione e la maggiorazione per i figli di età non superiore a 26 anni, in relazione alle quali si dovranno seguire le regole generali. La disposizione ha innovato il precedente regime stabilito dall'art. 13, comma 10, ultimo periodo, del D. L. n. 201 del 2011, in base al quale le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze trovavano applicazione anche nei confronti delle fattispecie di cui all'art. 6, comma 3-*bis*, del D. Lgs. n. 504 del 1992, in virtù

del quale il soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risultava assegnatario della casa coniugale, poteva considerare detta unità immobiliare come abitazione principale, purché non fosse titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove era ubicata la casa coniugale.

Dalla lettura delle norme appena riportate emerge inequivocabilmente che la disposizione contenuta nel comma 12-*quinquies* dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, essendo intervenuta successivamente a quella disposta dall'ultimo periodo del comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, e regolando in maniera diversa la soggettività passiva della fattispecie in commento, ha reso incompatibile la disposizione di cui all'art. 13, comma 10, ultimo periodo, del D. L. n. 201 del 2011, che, dunque, ai sensi dell'art. 15 delle disposizioni sulla legge in generale, risulta tacitamente abrogata.

Il nuovo assetto normativo comporta che le agevolazioni inerenti l'abitazione principale e le relative pertinenze sono riconosciute al coniuge assegnatario della *ex* casa coniugale, in quanto titolare del diritto di abitazione *ex* art. 4, comma 12-*quinquies* del D. L. n. 16 del 2012, il quale deve, quindi, assolvere ai relativi obblighi tributari. In particolare, si precisa che l'IMU deve essere versata per il suo intero ammontare dal coniuge assegnatario anche se non proprietario della *ex* casa coniugale, il quale può usufruire sia dell'aliquota ridotta stabilita per l'abitazione principale sia dell'intera detrazione prevista per detto immobile, nonché della maggiorazione di € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, a condizione che lo stesso dimori abitualmente e risieda anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

Il riconoscimento da parte del legislatore della titolarità del diritto di abitazione in capo al coniuge assegnatario dell'immobile destinato ad *ex* casa coniugale, comporta che sul relativo importo non viene computata la quota di imposta riservata allo Stato di cui al comma 11 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011.

## **6.2 Anziani e disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero e cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato**

Il citato art. 13, comma 10, stabilisce, a seguito delle modifiche intervenute ad opera dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, che *“i comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata, nonché 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”*.

La norma prevede che i comuni, nell'ambito della propria potestà regolamentare, possono estendere alle unità immobiliari in questione lo stesso trattamento previsto per l'abitazione principale, vale a dire aliquota ridotta, detrazione e maggiorazione per i figli.

Per quanto riguarda l'estensione delle agevolazioni previste per gli anziani e i disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, occorre sottolineare che nulla è cambiato rispetto all'ICI, poiché continua ad essere attribuita al comune la facoltà di considerare abitazione principale l'immobile posseduto da tali soggetti.

Si deve precisare che nelle fattispecie previste dalla norma sopra riportata - anziani, disabili, nonché i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato - la maggiorazione di 50 euro prevista per i figli di età non superiore a 26 anni, si applica solo nel caso in cui gli stessi dimorino abitualmente e risiedano anagraficamente nell'immobile oggetto della disposizione di favore, in virtù del chiaro disposto del comma 10 dell'art. 13 del D. L. 201 del 2011, che fa riferimento all' *"unità immobiliare adibita ad abitazione principale"*.

Il riconoscimento da parte del legislatore della possibilità per i comuni *"di considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare"* posseduta da anziani e disabili e dai cittadini italiani residenti all'estero, comporta che, nel caso in cui venga esercitata tale facoltà, sull'imposta da versare non deve essere computata la quota riservata allo Stato di cui al comma 11 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, poiché quest'ultima norma esclude espressamente dall'anzidetta quota l'abitazione principale e le relative pertinenze.

Si ritiene che, alla luce delle modifiche appena illustrate, introdotte nel comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, abbia perso di significato, relativamente alle fattispecie in esame, la disposizione presente nel comma 11, secondo cui *"le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato"*. Infatti, detta norma appariva in linea con la precedente formulazione della disposizione contenuta nel comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, la quale stabiliva solo, senza fare riferimento all'abitazione principale, che i comuni potessero prevedere l'applicazione dell'aliquota ridotta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze e la detrazione agli immobili posseduti dagli anziani e dai disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente. Verificandosi tale ipotesi, la detrazione e l'aliquota ridotta non avrebbero, comunque, avuto effetto ai fini della determinazione della quota di imposta riservata allo Stato, sulla base di quanto stabilito dal comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011.

Le modifiche intervenute ad opera dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, hanno privato di significato quest'ultima disposizione, poiché l'attuale comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede che possa essere considerata direttamente adibita ad abitazione principale quella posseduta dagli anziani, dai disabili e dai cittadini italiani residenti all'estero.

Occorre, infine, sottolineare che non viene più riproposta per l'IMU la possibilità di assimilare ad abitazione principale l'immobile dato in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale stabilendo il grado di parentela, con conseguente applicazione dello stesso regime agevolativo previsto per l'abitazione principale, di cui all'art. 59, comma 1, lett. e) del D. Lgs. n. 446 del 1997, ormai abrogata.

Del tutto privo di significato appare il richiamo effettuato nell'ultima parte del comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ai "soggetti di cui all'articolo 3, comma 56 della legge 23 dicembre 1996, n. 662", poiché la fattispecie rientra in quella che è stata espressamente disciplinata dalla norma introdotta dall'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, illustrata in questo paragrafo.

### **6.3 La detrazione per gli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa e degli IACP**

L'art. 13, comma 10 prevede, altresì, che la detrazione per abitazione principale si applica anche alle unità immobiliari individuate dall'art. 8, comma 4, del D. Lgs. n. 504 del 1992, vale a dire:

- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;
- gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP).

Occorre precisare che la disposizione in materia di detrazione di cui all'art. 13, comma 10, del D.L. n. 201 del 2011, deve intendersi applicabile anche agli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D. P. R. 24 luglio 1977, n. 616.

È appena il caso di accennare che tutti i soggetti sopra richiamati possono beneficiare della sola detrazione e non dell'aliquota ridotta e della maggiorazione per i figli, trattandosi di immobili posseduti da persone giuridiche.

Tuttavia, si sottolinea che il comma 9, dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, prevede che i comuni possono ridurre l'aliquota fino allo 0,4 % nel caso di immobili posseduti da soggetti passivi IRES, tra i quali rientrano anche i soggetti in commento.

A proposito delle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari e degli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP e altri istituti comunque denominati, l'art. 13, comma 10, del D. L. n. 201 del 2011, prevede che per tali fattispecie non si applicano la riserva della quota di imposta a favore dello Stato e il comma 17 dello stesso art. 13.

## **7. LE DISPOSIZIONI DELL'IMU PER IL SETTORE AGRICOLO**

Ai fini dell'applicazione della disciplina dell'IMU sperimentale nei confronti dei soggetti che operano in agricoltura, è necessario effettuare le seguenti precisazioni.

### **7.1 La definizione di coltivatore diretto e di imprenditore agricolo professionale**

Per la definizione di coltivatore diretto occorre evidenziare che il codice civile inquadra tale figura nella categoria dei piccoli imprenditori di cui all'art. 2083, senza darne una definizione chiara e generale, ad eccezione del riferimento operato dall'art. 1647 al soggetto che coltiva il fondo "col lavoro prevalentemente

*proprio o di persone della sua famiglia*". Inoltre, dalle leggi speciali<sup>6</sup> emergono diverse definizioni di carattere settoriale dalle quali possono, comunque, evincersi degli elementi comuni ai fini di una nozione onnicomprensiva e, precisamente, il fatto che il soggetto si dedichi direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, e che la sua forza lavorativa non sia inferiore ad un terzo di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo.

Per quanto riguarda, invece, la definizione di imprenditore agricolo professionale (IAP), iscritto nella previdenza agricola, le norme sull'IMU rinviano all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, il quale individua tale soggetto in colui che dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dalle attività medesime almeno il 50% del reddito globale da lavoro<sup>7</sup>.

Lo stesso art. 1 al comma 3, stabilisce che la qualifica di IAP possa essere riconosciuta anche alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile e che siano in possesso dei seguenti requisiti:

- *“nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari”* (lettera a);

---

6 *Le norme di carattere speciale che richiamano la nozione di coltivatore diretto possono essere individuate nelle seguenti:*

- art. 6 della legge 3 maggio 1982, n. 203, secondo il quale *“ai fini della presente legge sono affittuari coltivatori diretti coloro che coltivano il fondo con il lavoro proprio e della propria famiglia, sempreché tale forza lavorativa costituisca almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo, tenuto conto, agli effetti del computo delle giornate necessarie per la coltivazione del fondo stesso, anche dell'impiego delle macchine agricole”;*
- art. 2 della legge 26 ottobre 1957, n. 1047, il quale prevede che *“agli effetti della presente legge, sono considerati coltivatori diretti i proprietari, gli affittuari, gli enfiteuti e gli usufruttuari, i miglioratori, gli assegnatari, i pastori e gli altri comunque denominati che direttamente e abitualmente si dedicano alla manuale coltivazione dei fondi o all'allevamento ed al governo del bestiame”;*
- art. 2 della legge 9 gennaio 196, n. 9 a norma del quale *“è condizione per il diritto all'assicurazione di invalidità e vecchiaia per i coltivatori diretti, mezzadri e coloni e per quello alla assicurazione di malattia per i coltivatori diretti che l'effettiva prestazione di lavoro del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità delle coltivazioni del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame”;*
- art. 31 della legge 26 maggio 1965, n. 590, in base al quale sono coltivatori diretti *“coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame”.*

7 (5) *Il comma 1 dell'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, precisa, inoltre, che dal reddito globale di lavoro sono escluse le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo. Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al 25%.*

- *“nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale”* (lettera c).

Ai fini del riconoscimento alle società della qualifica di IAP è necessaria, però, l'ulteriore condizione rinvenibile nello stesso art. 1, comma 5-*bis*, del D. Lgs. n. 99 del 2004, in base al quale *“l'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura. Ai soci lavoratori di cooperative si applica l'art. 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142”*.

Il riconoscimento della qualifica di IAP alla società avviene, pertanto, solo nel caso in cui: lo statuto della società preveda l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, ricorrano i requisiti di cui al comma 3 dell'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004 ed i soggetti di cui al predetto comma 3 siano iscritti nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.

Detto inquadramento logico-sistematico della materia ha come conseguenza quella per cui non è più possibile limitare la nozione di IAP alle sole persone fisiche, conclusione avvalorata dalla circostanza che l'art. 59 non è più richiamato dall'art. 14, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011. L'art. 59, infatti, al comma 1, lett. a), prevedeva che i comuni potessero stabilire ulteriori condizioni ai fini dell'applicazione delle disposizioni del secondo periodo della lettera b) del comma 1 dell'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, *“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”*.

## **7.2 Le agevolazioni applicabili ai terreni agricoli**

Si è già anticipato che l'art. 13, comma 5, del D. L. n. 201 del 2011, prevede un moltiplicatore ridotto, pari a 110, diverso da quello ordinario, pari a 135, *“per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola”*.

Si deve ritenere 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 (cosiddetto *set aside*). Le stesse considerazioni, per uniformità di disciplina, valgono ai fini del riconoscimento dell'agevolazione disposta dal comma 8-*bis* dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, di seguito illustrata.

Per quanto riguarda le agevolazioni previste dalla disciplina dell'IMU per i coltivatori diretti e gli IAP, iscritti nella previdenza agricola, si devono ricordare le disposizioni contenute nell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, che:

- al comma 2, richiama l'agevolazione di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, ed al contempo specifica i soggetti beneficiari della stessa. In base a tali disposi-

zioni non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli IAP, iscritti nella previdenza agricola, 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. Si deve, inoltre, precisare che nell'ipotesi in cui il terreno posseduto da due soggetti ma è condotto da uno solo, che abbia comunque i requisiti sopra individuati, l'agevolazione in discorso si applica a tutti i comproprietari. Tale assunto si ricava dalla giurisprudenza costante della Corte di Cassazione (si veda fra tutte la sentenza n. 15566 del 30 giugno 2010), la quale ha statuito che *“ricorrendo tali presupposti, il terreno soggiace all'imposta in relazione al suo valore catastale, dovendosi prescindere dalla sua obiettiva potenzialità edilizia. La considerazione, in questi casi, dell'area come terreno agricolo ha quindi carattere oggettivo e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali. Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti”*;

- al comma 8-bis, stabilisce che i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 6.000 e con le seguenti riduzioni:
  - a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a euro 15.500;
  - b) del 50 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 15.500 e fino a euro 25.500;
  - c) del 25 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a euro 32.000.

Si deve argomentare che, nel caso in cui il coltivatore diretto o IAP, iscritto nella previdenza agricola, possiede e conduce più terreni, le riduzioni devono essere calcolate proporzionalmente al valore dei terreni posseduti nei vari comuni e devono essere rapportate al periodo dell'anno in cui sussistono le condizioni richieste dalla norma e alla quota di possesso. Si deve, altresì, precisare che trattandosi di agevolazioni che hanno natura soggettiva devono applicarsi per intero sull'imponibile calcolato in riferimento alla corrispondente porzione di proprietà del soggetto passivo che coltiva direttamente il fondo.

Da quanto argomentato è possibile dedurre che se il terreno agricolo è posseduto e condotto da tutti i soggetti passivi, il beneficio fiscale spetta ad ognuno di essi proporzionalmente alla relativa quota di proprietà dell'immobile.

Nell'ipotesi, invece, in cui i soggetti passivi non siano tutti conduttori del fondo, l'agevolazione si applica soltanto a coloro che possiedono i requisiti richiesti dalla norma e l'agevolazione deve essere ripartita proporzionalmente alle quote di proprietà dei singoli soggetti passivi che coltivano il terreno, così come laddove il compro-

prietario che coltiva il fondo fosse uno soltanto di essi, a lui spetterebbe per intero l'agevolazione in questione.

A coloro che non conducono il fondo, invece, non spetta il beneficio fiscale in questione e, pertanto, l'IMU dovuta da questi ultimi deve essere calcolata seguendo le normali modalità di determinazione del tributo.

L'agevolazione in questione ha effetto anche ai fini del calcolo della quota di imposta riservata allo Stato.

Le agevolazioni fin qui descritte non possono ritenersi applicabili nell'ipotesi in cui il terreno viene concesso in affitto, perché si perde il requisito richiesto dalla norma secondo cui il terreno deve essere posseduto e condotto dal coltivatore diretto o dallo IAP, iscritto nella previdenza agricola. Le uniche ipotesi in cui tale regola non opera sono quelle previste per i terreni incolti, già illustrata, e quella in cui le persone fisiche, coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, abbiano costituito una società di persone alla quale hanno concesso in affitto o in comodato il terreno di cui mantengono il possesso ma che, in qualità di soci, continuano a coltivare direttamente. Detta conclusione discende dall'applicazione dell'art. 9 del D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, il quale stabilisce che *"ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche..."*.

Vale, infine, la pena di accennare all'esenzione di cui alla lett. h) dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, applicabile all'IMU, concernente i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984, di cui si tratterà in prosieguo nella parte relativa alle agevolazioni ed alle esenzioni.

### ***7.3 I fabbricati rurali***

I fabbricati rurali sia ad uso abitativo sia strumentali all'esercizio dell'attività agricola rientrano nel campo di applicazione dell'IMU. Infatti, l'art. 13, comma 14, lett. d), del D.L. n. 201 del 2011, ha abrogato il comma 1-*bis* dell'art. 23 del D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, che escludeva dall'imposizione ai fini ICI i fabbricati per i quali ricorrevano i requisiti della ruralità di cui all'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133. Da tale abrogazione e dalla circostanza che l'IMU si applica alla generalità degli immobili, deriva che i fabbricati in questione non possono essere sottratti al regime impositivo del nuovo tributo. La diversa destinazione degli stessi, ad uso abitativo o strumentale, assume rilevanza ai soli fini dell'individuazione delle aliquote applicabili.

Dalle considerazioni appena esposte consegue che:

- *i fabbricati rurali ad uso abitativo*, purché non strumentali ai sensi del comma 3-*bis* del menzionato art. 9, sono assoggettati ad imposizione secondo le regole ordinarie. Per cui, qualora gli stessi siano adibiti ad abitazione principale si ap-

plicheranno le relative agevolazioni; diversamente l'IMU si calcolerà sulla base dell'aliquota di cui all'art. 13, comma 6, del D. L. n. 201 del 2011;

- *i fabbricati rurali strumentali* che l'art. 13, comma 8, del D.L. n. 201 del 2011, individua in quelli elencati nell'art. 9, comma 3-bis, del D.L. n. 557 del 1993, sono assoggettati ad imposta con aliquota ridotta allo 0,2 %, che i comuni possono diminuire ulteriormente fino allo 0,1 %. Sono, tuttavia, esenti i fabbricati rurali ad uso strumentale ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), ai sensi del comma 8, dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, rinvenibile al seguente indirizzo: <http://www.istat.it/it/archivio/6789>. Ai fini dell'esenzione è sufficiente che il fabbricato rurale ad uso strumentale sia ubicato nel territorio del comune ricompreso in detto elenco, indipendentemente dalla circostanza che il comune sia parzialmente montano. Una norma particolare è stata dettata per le province autonome di Trento e di Bolzano che, in realtà, ribadisce le facoltà loro riconosciute dalle norme statutarie. Dette province, infatti, con propria legge, oltre che prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'IMU nel rispetto del limite delle aliquote definite dall'art. 13, comma 8, del d. L. n. 201 del 2011, hanno anche la possibilità di consentire agli enti locali di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni, come espressamente prevede l'art. 80, comma 1-bis del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige, di cui al D.P.R. 31 agosto 1972, n. 670.

Si ricorda che l'art. 9, comma 3-bis del D. L. n. 557 del 1993, stabilisce che “*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 febbraio 2006, n. 96;*
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;*
- g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;*
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;*
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228;*
- l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso”.*

A completamento della disciplina applicabile a tali fattispecie, bisogna richiamare l'art. 13, comma 14-*bis*, del D. L. n. 201 del 2011, il quale demanda ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo.

La circostanza che il legislatore ha previsto l'emanazione di un apposito decreto per definire le modalità di inserimento del requisito di ruralità negli atti catastali, porta conseguentemente ad affermare che la classificazione dell'immobile nella categoria catastale D/10 - che individua esclusivamente i “*fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole*”, nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite – non è condizione unica per il riconoscimento dell'agevolazione in esame, poiché rientrano nell'agevolazione anche le fattispecie presenti nell'art. 9, comma 3-*bis*, del D. L. n. 557 del 1993, che non rientrano necessariamente in D/10.

In merito ai fabbricati rurali strumentali, va precisato che, ancorché l'art. 7, comma 2-*bis* del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, avesse stabilito che agli stessi dovesse essere attribuita la categoria D/10, l'abrogazione della citata norma fa venir meno la necessità dell'accatastamento in detta categoria dei fabbricati rurali strumentali che non possiedono i requisiti previsti per la stessa categoria.

Ciò avvalorata ulteriormente la tesi che l'IMU colpisce i fabbricati rurali strumentali ricompresi anche nell'elenco di cui all'art. 9, comma 3-*bis* del D. L. n. 557 del 1993, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza, poiché, come risulta, ad esempio, nel caso di cui alla lett. f) dell'art. 9, comma 3-*bis*, tra gli immobili strumentali in argomento sono ricompresi anche quelli a destinazione abitativa che comunque non possono rientrare nella categoria D/10 e quelli classati, ad esempio, nelle categorie C/1, C/2, C/6 etc., in ottemperanza alle vigenti norme catastali.

Si può, quindi, affermare che, anche nel caso in cui detti immobili siano accatastati in una delle categorie dei gruppi ordinari e non in D/10, si può certamente riconoscere la strumentalità e conseguentemente l'applicazione del regime di favore ai fini IMU. Ad ulteriore conferma di tale tesi, si può richiamare anche l'art. 13, comma 14, lett. d-*bis*), del D. L. n. 201 del 2011, che ha abrogato i commi 2-*bis*, 2-*ter* e 2-*quater* dell'art. 7 del D.L. n. 70 del 2011, i quali recavano disposizioni in materia di accatastamento dei fabbricati rurali ad uso abitativo e dei fabbricati strumentali all'attività agricola e delineavano la procedura per accatastare i fabbricati in questione nelle categorie A/6 e D/10, al verificarsi dei requisiti di ruralità di cui all'art. 9 del D.L. n. 557 del 1993.

Le norme appena indicate trovavano fondamento esclusivamente nel fatto che gli immobili in questione godevano del particolare regime di favore ai fini ICI solo se accatastati nelle predette categorie<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Si ricorda che, secondo l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione (*ex multis* sentenza n. 18565 del 21 agosto 2009), in tema di ICI, solo l'immobile che risulti iscritto nel catasto dei fabbricati come “rurale”, con l'attribuzione della

Il comma 14-bis dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, ha, comunque, fatto salvi gli effetti delle domande di variazione presentate ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili anche dopo la scadenza dei termini originariamente fissati, purché presentate entro il 30 giugno 2012, come previsto dall'art. 29, comma 8, del D.L. 29 dicembre 2011, n. 216, convertito dalla legge 24 febbraio 2012, n. 14.

Si deve anche ricordare che, per quanto riguarda i fabbricati rurali abitativi, la riferibilità alla rendita precedentemente attribuita è sancita nel comma 14-bis, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, in base al quale rimane fermo il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo.

Per completezza di analisi, occorre far presente che le norme inserite in sede di conversione del D. L. n. 201 del 2011, dettano un particolare regime anche in relazione ai fabbricati rurali iscritti nel catasto dei terreni e che devono essere iscritti nel catasto edilizio urbano. Infatti, il comma 14-ter dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che i fabbricati rurali iscritti nel catasto terreni, con esclusione di quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione ai sensi dell'art. 3, comma 3, del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28<sup>9</sup>, devono essere dichiarati nel catasto edilizio urbano entro il 30 novembre 2012, con la procedura DOCFA di cui al D. M. 19 aprile 1994, n. 701.

## 8. LE AGEVOLAZIONI E LE ESENZIONI

Si deve preliminarmente affermare che il legislatore, nel definire la disciplina dell'IMU, ha tracciato compiutamente il quadro normativo di riferimento applicabile alla nuova imposta, delineato e circoscritto in maniera espressa dalle disposizioni recate dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, dagli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, dall'art. 91-bis del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 e del D. L. n. 16 del 2012, richiamando specificatamente solo alcune delle agevolazioni già previste per l'ICI.

In tal modo emerge chiaramente che le agevolazioni stabilite in materia di ICI non sono più applicabili all'IMU, a meno che non siano state espressamente richiamate dalle disposizioni di agevolazione appena citate.

Tale orientamento restrittivo e rigoroso perseguito dal legislatore è coerente con i

---

relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza del riconoscimento dei requisiti previsti dall'art. 9 del D. L. n. 557 del 1993, non era soggetto all'ICI. Qualora, invece, l'immobile fosse iscritto in una diversa categoria catastale, doveva essere onere del contribuente impugnare l'atto di classamento per ottenere l'esenzione dall'imposta, restando, altrimenti, il fabbricato medesimo assoggettato ad ICI.

- 9 La disposizione prevede che *"A meno di una ordinaria autonoma suscettibilità reddituale, non costituiscono oggetto di inventariazione i seguenti immobili:*
- a) manufatti con superficie coperta inferiore a 8 m<sup>2</sup>;*
  - b) serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale;*
  - c) vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni;*
  - d) manufatti isolati privi di copertura;*
  - e) tettoie, porcili, pollai, casotti, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a 1,80 m, purché di volumetria inferiore a 150 m<sup>3</sup>;*
  - f) manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo".*

principi stabiliti dalla giurisprudenza di legittimità. Infatti, la Corte di Cassazione nella sentenza n. 288 del 12 gennaio 2012, ha precisato che *“le agevolazioni in materia tributaria non possono implicare un’interpretazione analogica o estensiva, onde farvi comprendere ipotesi non espressamente previste...”*.

Nel delineare il quadro normativo relativo alle agevolazioni occorre, quindi, effettuare una disamina del complesso delle norme applicabili al nuovo tributo:

- il comma 3, dell’art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che la base imponibile è ridotta del 50 %:
  - a) per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all’art. 10 del D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, recante il *“Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell’articolo 10 della L. 6 luglio 2002, n. 137”*. Il comma 5-ter, dell’art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, ha abrogato il comma 5 dell’art. 2 del D. L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, il quale prevedeva, per gli immobili in argomento, un’agevolazione nella determinazione della base imponibile ai fini ICI;
  - b) per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell’anno durante il quale sussistono dette condizioni. La norma prevede che l’inagibilità o l’inabitabilità sia accertata dall’ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa a tale previsione, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. Agli effetti dell’applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, è riconosciuta ai comuni la possibilità di disciplinare nel proprio regolamento le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione;
- il comma 9, dell’art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede che i comuni possono ridurre l’aliquota fino allo 0,4% nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell’art. 43 del TUIR, ovvero nel caso di immobili posseduti da soggetti passivi IRES, o nel caso di immobili locati. Occorre ricordare che nell’ambito degli immobili locati rientra anche la fattispecie relativa agli immobili affittati;
- il comma 9-bis dell’art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ha espressamente previsto una specifica agevolazione per i cosiddetti *“beni merce”*. Detta disposizione stabilisce che i comuni possono ridurre l’aliquota di base fino allo 0,38% per i fabbricati costruiti e destinati dall’impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e, comunque, per un periodo non superiore a tre anni dall’ultimazione dei lavori.

Si ribadisce che le ulteriori agevolazioni lasciate alla potestà regolamentare dei comuni possono essere disposte esclusivamente attraverso la riduzione delle aliquote nei limiti previsti dal legislatore per ciascuna fattispecie esaminata negli appositi paragrafi della presente circolare.

In merito alle esenzioni, si ricorda che l'art. 13, comma 13, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che restano ferme le disposizioni dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, il quale al comma 8 prevede che sono esenti dall'IMU *"gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dal comune, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali"*. In questa elencazione, che sostanzialmente riporta quella di cui all'art. 7, comma 1, lett. a) del D. Lgs. n. 504 del 1992, non sono più ricomprese le camere di commercio, che pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2012, non godono più dell'esenzione per esse precedentemente prevista in ambito ICI.

Occorre, poi, richiamare la disposizione contenuta nell'art. 31, comma 18, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, in base alla quale l'esenzione degli immobili destinati ai compiti istituzionali posseduti dai consorzi tra enti territoriali, prevista all'art. 7, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 504 del 1992, *"si deve intendere applicabile anche ai consorzi tra enti territoriali ed altri enti che siano individualmente esenti ai sensi della stessa disposizione"*.

Il secondo periodo del richiamato art. 9, comma 8, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che *"Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992"*. Nel dettaglio, in base a tale disposizione, sono esenti dall'IMU:

- b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni;
- d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
- e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 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'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984. In merito a tali terreni, l'art. 4, comma 5-bis del D. L. n. 16 del 2012, stabilisce che con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, possono essere individuati i comuni nei quali si applica l'esenzione in esame sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT, nonché, eventualmente, anche sulla base della redditività dei terreni. Pertanto, fino all'emanazione di detto decreto, l'esenzione in questione si rende applicabile per i terreni contenuti nell'elenco allegato alla Circolare n. 9 del 14 giugno 1993, concernente *"Imposta comunale sugli immobili (ICI). Decreto legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992"*

– *Esenzione di cui all'art. 7, lettera h) – Terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984*”, pubblicata nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale, n. 141 del 18 giugno 1993 - Serie generale, n. 53. La validità di tale circolare è stata confermata dalla Risoluzione n. 5/DPF del 17 settembre 2003, nella quale è stato affermato, anche sulla base dal parere espresso dal Ministero delle politiche agricole e forestali con nota n. 6944 del 28 agosto 2003, che l'elenco dei comuni allegato alla deliberazione del CIPE n. 13 del 1° febbraio 2001, non ha alcun effetto ai fini dell'individuazione delle zone svantaggiate nell'ambito delle quali riconoscere l'esenzione in questione, data la diversa finalità sottesa a quest'ultimo elenco. Si precisa, inoltre, che l'elenco dei comuni di cui alla Circolare n. 9 del 1993 ed i criteri per l'applicazione dell'esenzione in questione sono diversi da quelli previsti per l'applicazione dell'esenzione per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 8, del D. Lgs. n. 23 del 2011, illustrata nel paragrafo 7.3;

- i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

La lettera in commento è stata oggetto di recenti modifiche da parte dell'art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012, che, oltre a prevedere che l'esenzione opera esclusivamente nel caso in cui le attività siano svolte *"con modalità non commerciali"*, ha, altresì, precisato che *"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'articolo 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286<sup>10</sup>. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013"*.

10 I commi dell'art. 2 del D. L. n. 262 del 2006 richiamati dalla disposizione in commento prevedono rispettivamente:

“41. Le unità immobiliari che per effetto del criterio stabilito nel comma 40 richiedono una revisione della qualificazione e quindi della rendita devono essere dichiarate in catasto da parte dei soggetti intestatari, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto. In caso di inottemperanza, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, agli adempimenti previsti dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701; in tale caso si applica la sanzione prevista dall'articolo 31 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, per le violazioni degli articoli 20 e 28 dello stesso regio decreto-legge n. 652 del 1939, nella misura aggiornata dal comma 338 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311”. - “42. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, nel rispetto delle disposizioni e nel quadro delle regole tecniche previste dal codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto e da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità tecniche e operative per l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 40 e 41, nonché gli oneri di cui al comma 41.” - “44. Decorso inutilmente il termine di nove mesi previsto dal comma 41, si rende comunque applicabile l'articolo 1, comma 336, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e successivi provvedimenti attuativi.”

Il comma 3 dell'art. 91-bis del D. L. n. 1 del 2012, stabilisce inoltre, che nel caso *"in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione"*. Per la disciplina delle modalità e delle procedure concernenti l'applicazione di detta disposizione la norma rinvia ad un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

Viene, infine, abrogato il comma 2-bis dell'art. 7 del D. L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il quale prevedeva che l'esenzione dall'ICI nel caso di specie si applicasse solo qualora l'attività svolta negli immobili oggetto di esenzione fosse di natura non esclusivamente commerciale. Dall'elencazione riportata si evince che per l'IMU non è stata riproposta la previsione contenuta nell'art. 7, comma 1, lett. g) del D. Lgs. 504 del 1992, che concedeva l'esenzione ai *"fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette"*.

In materia di esenzioni si ricorda quella di cui al comma 8 dell'art. 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-bis, del D. L. n. 557 del 1993, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT e rinvenibile al seguente indirizzo: <http://www.istat.it/it/archivio/6789>, già illustrata al paragrafo 7.3.

Come già precisato, la norma stabilisce che le *"province autonome di Trento e di Bolzano possono prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'imposta municipale propria nel rispetto del limite delle aliquote definite dall'articolo 13, comma 8, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ferma restando la facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni ai sensi dell'articolo 80 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, e successive modificazioni"*.

Si deve anche fare un accenno all'esenzione di cui all'art. 21 del D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, relativo alle *"Esenzioni in materia di tributi locali"*, in virtù del quale *"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"*. Tale disposizione è applicabile anche all'IMU in virtù del richiamo generale ai tributi locali contenuto nella norma. Tuttavia, occorre precisare che l'esenzione non può operare nei confronti della quota di imposta riservata allo Stato di cui all'art. 13, comma 11, del D. L. n. 201 del 2011, poiché l'art. 21 in commento si riferisce espressamente *"ai tributi di pertinenza degli enti locali"*. Ad ulteriore fondamento di tale conclusione, si ricorda anche che il comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, precisa che le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni, non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato.

Le stesse considerazioni devono essere effettuate con riferimento alle seguenti agevolazioni previste dal:

- comma 86, dell'art. 1 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, secondo il quale *“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”*;
- comma 5 dell'art. 4 del D. Lgs. 4 maggio 2001, n. 207, in base al quale *“i comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano possono adottare nei confronti delle istituzioni riordinate in aziende pubbliche di servizi alla persona o in persone giuridiche di diritto privato, la riduzione e l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza”*.

Per quanto riguarda l'aspetto temporale dell'applicabilità delle esenzioni fin qui esposte, si ritiene che il beneficio spetti per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte dalle relative norme.

Relativamente al sisma che ha colpito L'Aquila ed altri comuni abruzzesi, l'art. 4, comma 5-*octies*, del D. L. n. 16 del 2012, ha introdotto all'art. 6 del D. L. 28 aprile 2009, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, il comma 1-*bis*, in base al quale *“i redditi dei fabbricati, ubicati nelle zone colpite dal sisma del 6 aprile 2009, purché distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero in quanto inagibili totalmente o parzialmente, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle società, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati medesimi. I fabbricati di cui al periodo precedente sono, altresì, esenti dall'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi”*.

## **9. LA QUOTA DELL'IMU RISERVATA ALLO STATO**

L'art. 13, comma 11 del D.L. n. 201 del 2011, stabilisce che è riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell'abitazione principale e delle relative pertinenze di cui al comma 7, nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale di cui al comma 8, l'aliquota di base di cui al comma 6, primo periodo, pari, come sopra ricordato, allo 0,76%. La quota di imposta risultante è versata dal contribuente allo Stato contestualmente a quella di competenza comunale.

Non appare superfluo, in questa sede, riassumere le seguenti fattispecie, in parte già illustrate in precedenza, per le quali non è dovuta la quota IMU riservata allo Stato:

- immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibiti ad abitazione principale dei soci assegnatari e degli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP e altri istituti comunque denominati, (art. 13, comma 10, del D. L. n. 201 del 2011);

- unità immobiliari che, per effetto di disposizioni regolamentari, sono considerate direttamente adibite ad abitazione principale, possedute a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che le stesse non risultino locate, nonché quelle possedute dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risultino locate, (art. 13, comma 10, del D. L. n. 201 del 2011);
- immobili posseduti dai comuni nel loro territorio (art. 13, comma 11, del D. L. n. 201 del 2011);
- casa coniugale assegnata all'ex coniuge, (art. 4, comma 12-*quinquies*, del D. L. n. 16 del 2012).

Si ricorda, invece, che nel caso in cui il comune disponga la riduzione o l'esenzione per l'IMU, nei confronti delle ONLUS, ai sensi dell'art. 21 del D. Lgs. n. 460 del 1997, detta agevolazione non opera sulla quota di imposta riservata allo Stato, di cui all'art. 13, comma 11, del D. L. n. 201 del 2011, poiché l'art. 21 in commento si riferisce espressamente *“ai tributi di pertinenza degli enti locali”*.

Le stesse considerazioni devono essere effettuate con riferimento alle agevolazioni, già illustrate, previste dal comma 86, dell'art. 1 della legge n. 549 del 1995 e dal comma 5 dell'art. 4 del D. Lgs. n. 207 del 2001.

Il comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, precisa, altresì, che le detrazioni previste dallo stesso art. 13, nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni, non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato.

Occorre richiamare quanto affermato con riguardo alle riduzioni dell'IMU previste per i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli IAP, iscritti nella previdenza agricola, e cioè che queste si applicano anche ai fini della determinazione della quota di imposta riservata allo Stato.

Per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso relativi alla quota erariale si applicano le disposizioni vigenti in materia di IMU che si esamineranno successivamente.

Le attività di accertamento e riscossione della quota erariale sono svolte dal comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

## 10. IL VERSAMENTO

In merito al versamento del tributo l'art. 9, comma 2, del D. Lgs. n. 23 del 2011, stabilisce, in via generale, che l'IMU *“è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protrato il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protrato per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria”*. Relativamente alla tempistica degli adempimenti a carico del contribuente, il successivo comma 3 dell'art. 9, prevede che i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate di pari importo, sca-

denti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. La disposizione prevede, altresì, che 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.

### ***10.1 Le modalità del versamento dell'IMU***

L'art. 13, comma 12, del D. L. n. 201 del 2011, prevede che il pagamento dell'IMU, in deroga all'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, è effettuato secondo le disposizioni dell'art. 17, del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, vale a dire a mezzo del modello di versamento unitario (F 24) con le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

A tal fine, con il Provvedimento del 12 aprile 2012, Prot. n. 2012/53906, l'Agenzia delle entrate ha provveduto all' *"Approvazione delle modifiche ai modelli di versamento "F24" e "F24 Accise", per l'esecuzione dei versamenti unitari di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni"* e, in pari data, con il Provvedimento n. 2012/53909 sono state approvate le *"Modalità di versamento dell'imposta municipale propria di cui all'art. 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214"*.

Inoltre, con la risoluzione n. 35/E del 12 aprile 2012, l'Agenzia delle entrate ha provveduto all' *"Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto legge del 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Ricodifica dei codici tributo per il versamento dell'imposta comunale sugli immobili"*.

Solo a decorrere dal 1° dicembre 2012, l'art. 13, comma 12, del D. L. n. 201 del 2011, stabilisce che il versamento dell'IMU potrà essere effettuato tramite apposito bollettino postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato art. 17, del D. Lgs. n. 241 del 1997, in quanto compatibili e che dovrà essere approvato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze ai sensi dell'art. 9, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011.

Si deve ricordare che il comma 12-ter dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede l'applicazione all'IMU delle disposizioni recate dall'art. 37, comma 55, del D. L. n. 223 del 2006, e dall'art. 1, comma 104, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Pertanto, sulla base:

- dell'art. 37, comma 55, del D. L. n. 223 del 2006, l'IMU può essere liquidata in sede di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e può essere versata con le modalità del Capo III del D. Lgs. n. 241 del 1997;
- dell'art. 1, comma 104, della legge n. 296 del 2006, nelle dichiarazioni dei redditi, nel quadro relativo ai fabbricati, per ogni immobile deve essere indicato l'importo dell'IMU dovuta per l'anno precedente.

Occorre accennare al fatto che, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 35/E del 12 aprile 2012, in caso di *"ravvedimento le sanzioni e gli inte-*

*ressi sono versati unitamente all'imposta dovuta*" in ragione della quota spettante al comune e allo Stato.

Si rammenta che il comma 166 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, applicabile anche all'IMU, ai sensi dell'art. 9, comma 7, del D. Lgs. n. 23 del 2011, prevede che *"il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo"*. Sulla base della formulazione della norma è agevole affermare che, tenendo conto dell'intento del legislatore, l'arrotondamento per difetto va effettuato anche nel caso in cui la frazione sia uguale a 49 centesimi, in linea, peraltro, con il meccanismo stabilito per i tributi erariali. Il versamento tramite F-24 comporta che le disposizioni della norma in esame devono essere coordinate con le specifiche tecniche che regolano il funzionamento del mezzo di pagamento in discorso.

Pertanto, poiché a ciascuna tipologia di immobile è associato un differente codice tributo, l'arrotondamento all'unità deve essere effettuato per ciascun rigo del modello F-24 utilizzato, allo scopo di salvaguardare le esigenze di omogeneizzazione dell'automazione dei vari tributi, nel pieno rispetto delle modalità previste dal Capo III del D. Lgs. n. 241 del 1997, concernente la disciplina dei versamenti unitari.

Si ricorda, infine, che il successivo comma 168 della legge n. 296 del 2006, prevede che *"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 e rimborsati. In caso di inottemperanza, si applica la disciplina prevista dal medesimo articolo 25 della legge n. 289 del 2002"*, il cui comma 4 dispone, tra l'altro, che *"l'importo minimo non può essere inferiore a 12 euro"*. Tale importo deve intendersi riferito all'imposta complessivamente dovuta.

Per quanto riguarda i versamenti dei cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, si fa presente che non sono più applicabili le disposizioni di cui all'art. 1, comma 4-bis, del D.L. 23 gennaio 1993 n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, in base al quale era prevista per tali soggetti la possibilità di versare l'ICI in unica soluzione entro la scadenza del mese di dicembre, con applicazione degli interessi nella misura del 3%.

Detti soggetti dovranno, pertanto, versare l'IMU seguendo le disposizioni generali illustrate nella presente circolare, ferme restando le modalità di versamento già utilizzate per l'ICI, vale a dire il vaglia postale internazionale ordinario, il vaglia postale internazionale di versamento in c/c e il bonifico bancario.

Il versamento dell'imposta deve essere eseguito cumulativamente per tutti gli immobili posseduti in Italia, anche se ubicati sul territorio di più comuni, e deve essere disposto in euro, per un importo pari all'imposta dovuta.

Si ricorda, infine, che il contribuente può scegliere di utilizzare l'eventuale credito che risulta dal modello di dichiarazione 730/2012 per pagare l'IMU dovuta per l'anno 2012, mediante compensazione nel modello F-24.

Come precisato nelle istruzioni per la compilazione del modello 730/2012, *"per utilizzare in compensazione questo credito il contribuente deve compilare e presentare*

*alla banca o all'ufficio postale il modello di pagamento F24 anche se, per effetto della compensazione eseguita, il saldo finale è uguale a zero".*

### **10.2 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012**

Per l'anno 2012, il comma 12-bis, dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, stabilisce un particolare meccanismo di versamento dell'IMU, che trova il suo fondamento nell'incertezza dell'aliquota da applicare determinata dalle seguenti disposizioni. I comuni, infatti, per l'anno 2012, devono iscrivere, ai sensi dello stesso comma 12-bis, nel bilancio di previsione l'entrata da IMU, in base agli importi stimati dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze per ciascun comune, di cui alla tabella pubblicata sul sito internet [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it).

La stessa norma prevede, inoltre, che, con uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro il 10 dicembre 2012, si provvede, sulla base del gettito della prima rata dell'imposta nonché dei risultati dell'accatastamento dei fabbricati rurali, alla modifica delle aliquote, delle relative variazioni e della detrazione stabilite dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, per assicurare l'ammontare del gettito complessivo previsto per l'anno 2012.

I comuni, entro il 30 settembre 2012, sulla base dei dati aggiornati, ed in deroga all'art. 172, comma 1, lett. e), del testo unico di cui al D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, e all'art. 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006, possono approvare o modificare il regolamento e la deliberazione relativa alle aliquote e alla detrazione del tributo.

Pertanto, anche nel caso in cui i comuni abbiano deliberato le aliquote e le detrazioni dell'IMU prima della scadenza del termine di pagamento della prima rata del 18 giugno (il 16 giugno cade di sabato), queste non possono essere comunque considerate definitive e tale evenienza non consente ai contribuenti di usufruire della facoltà prevista dal comma 3 dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011 e cioè quella di provvedere al versamento in unica soluzione dell'imposta. Infatti, non solo le aliquote e le detrazioni eventualmente deliberate dai comuni possono essere rideliberate dagli stessi enti entro il 30 settembre 2012, ma anche quelle stabilite dalla legge possono essere modificate successivamente con i decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, per assicurare l'ammontare complessivo del gettito previsto per il 2012.

Alla luce di tali disposizioni, il pagamento, per l'anno 2012 dell'IMU, in generale, salvo le eccezioni che saranno di seguito esplicitate, è effettuato relativamente a:

- la prima rata entro il 18 giugno, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in misura pari al 50 % dell'importo ottenuto applicando le aliquote di base e la detrazione previste dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011;
- la seconda rata, entro il 17 dicembre, a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno, con conguaglio sulla prima rata.

Si evidenzia che la modalità di calcolo appena illustrata deve essere seguita anche per le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari e degli alloggi regolarmente assegnati

dagli IACP e altri istituti comunque denominati e il codice tributo da utilizzare per il versamento con F-24 per queste fattispecie è esclusivamente il “3918” – denominato: “IMU- imposta municipale propria per gli altri fabbricati – COMUNE”, in quanto non è dovuta la quota di imposta riservata allo Stato.

Si richiama l’attenzione sul comma 12-*bis* in esame laddove prevede che il pagamento della prima rata dell’IMU è effettuato “*senza applicazione di sanzioni ed interessi*”, nel quale si ritiene che possano ricondursi anche le ipotesi disciplinate dall’art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000, relative alla tutela dell’affidamento e della buona fede, nel caso in cui le novità recate dai criteri di calcolo e di versamento dell’IMU, per l’anno 2012, abbiano comportato errori del contribuente determinati da “*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria*”.

Ovviamente, al di fuori di detti casi, il mancato pagamento delle rate dell’imposta determina l’applicazione delle disposizioni in tema di sanzioni amministrative tributarie che sono esaminate al paragrafo 14.

Ai fini di una migliore comprensione del calcolo dell’imposta, si riportano i seguenti esempi:

1. Abitazione tenuta a disposizione posseduta al 100 % per l’intero anno da un solo proprietario:

Rendita catastale dell’abitazione = € 750

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50

Moltiplicatore = 160

Aliquota di base = 0,76 %

€ 787,50 x 160 = € 126.000 (base imponibile)<sup>11</sup>

€ 126.000 x 0,76 % = € 957,60 (IMU annua)

La quota di IMU riservata allo Stato si ottiene applicando alla base imponibile l’aliquota di base pari allo 0,76 % e calcolando la metà dell’importo ottenuto:

€ 126.000 x 0,76 % = € 957,60 / 2 = € 478,80 (IMU annua riservata allo Stato).

La quota di IMU spettante al comune è pari alla differenza tra l’IMU annua e l’IMU riservata allo Stato.

Il pagamento avviene in 2 rate: il 50 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

---

<sup>11</sup> Lo stesso risultato si ottiene applicando alla rendita catastale il coefficiente pari a 168 (1,05 x 160) che comprende la rivalutazione della rendita del 5 %.

### 1^ Rata entro il 18 giugno

Quota riservata allo Stato € 478,80 x 50% = € 239,40 con arrotondamento € 239,00  
(codice tributo per F-24: 3919)

Quota spettante al comune € 478,80 - € 239,40 = € 239,40 con arrotondamento € 239,00  
(codice tributo per F-24: 3918)

### **IMU totale da pagare entro il 18 giugno € 478,00**

**Saldo entro il 17 dicembre.** L'importo del saldo è uguale a quello della prima rata se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

Se, ad esempio, il comune, a settembre, delibera un'aliquota pari a 0,86%, l'IMU da versare a saldo entro il 17 dicembre sarà così determinata:

€ 126.000 (base imponibile) x 0,86% = € 1.083,60 (imposta annua)

€ 478,80 (IMU annua riservata allo Stato) –

€ 239,00 (IMU riservata allo Stato versata in acconto a giugno) =

€ 239,80 con arrotondamento **€ 240 (IMU riservata allo Stato da versare a saldo)**

€ 1.083,60 (imposta annua) - € 478,80 (IMU annua riservata allo Stato) = € 604,80  
(IMU annua comunale)

€ 604,80 (IMU annua comunale) –

€ 239,00 (IMU comunale versata in acconto a giugno) =

€ 365,80 con arrotondamento **€ 366 (IMU comunale da versare a saldo)**

### 2^ Rata entro il 17 dicembre

Quota riservata allo Stato **€ 240**  
(codice tributo per F-24: 3919)

Quota spettante al comune **€ 366**  
codice tributo per F-24: 3918)

**IMU totale da pagare entro il 17 dicembre € 606**

2. Abitazione tenuta a disposizione posseduta al 100 % dal 1° aprile 2012 da un solo proprietario:

Rendita catastale dell'abitazione = € 750

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50

Moltiplicatore = 160

Aliquota di base = 0,76 %

€ 787,50 x 160 = € 126.000 (base imponibile)

€ 126.000 x 0,76 % = € 957,60 (IMU annua)

€ 957,60/12 = € 79,8 x 9 = € 718,20 (IMU dovuta per 9 mesi)

La quota di IMU riservata allo Stato si ottiene applicando alla base imponibile l'aliquota di base pari allo 0,76 % e calcolando la metà dell'importo ottenuto rapportato all'intero periodo di possesso:

€ 126.000 x 0,76 % = € 957,60 / 2 = € 478,80 (IMU annua riservata allo Stato)

€ 478,80 / 12 = € 39,90 x 9 = € 359,10 (IMU riservata allo Stato per 9 mesi)

La quota di IMU spettante al comune è pari alla differenza tra l'IMU dovuta per 9 mesi e l'IMU riservata allo Stato:

€ 718,20 (IMU dovuta per 9 mesi) - € 359,10 (IMU riservata allo Stato per 9 mesi)  
= € 359,10

Il pagamento avviene in 2 rate: il 50 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

### **1^ Rata entro il 18 giugno**

Quota riservata allo Stato € 359,10 x 50% = € 179,55 con arrotondamento € 180  
(codice tributo per F-24: 3919)

Quota spettante al comune € 359,10 x 50% = € 179,55 con arrotondamento € 180  
(codice tributo per F-24: 3918)

**IMU totale da pagare entro il 18 giugno € 360**

**Saldo entro il 17 dicembre. L'importo del saldo è uguale a quello della prima rata se le aliquote non subiscono modificazioni.** In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero periodo di possesso nel corso dell'anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'IMU ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'importo della rata versata a giugno.

### ***10.3 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per l'abitazione principale e per le relative pertinenze***

L'imposta dovuta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze può essere versata, a scelta del contribuente, in tre rate di cui:

- la prima e la seconda rata in misura ciascuna pari ad un terzo dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione previste dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, da corrispondere rispettivamente entro il 18 giugno e il 17 settembre (il 16 settembre cade di domenica);
- la terza rata è versata, entro il 17 dicembre, a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulle precedenti rate.

In alternativa, l'IMU può essere versata in due rate di cui la prima, entro il 18 giugno, in misura pari al 50% dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione e la seconda, entro il 17 dicembre, a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata.

Naturalmente, il versamento in tre rate non può essere effettuato per le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari e degli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP e altri istituti comunque denominati.

Si ritiene, inoltre, applicabile alle prime due rate del versamento relativo all'IMU dovuta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze, la stessa disposizione stabilita per il pagamento dell'imposta previsto, in generale, per l'anno 2012 ed innanzi illustrata, in base alla quale il pagamento della prima rata dell'IMU è effettuato senza applicazione di sanzioni ed interessi. Tale conclusione risulta avvalorata anche dalla considerazione che le novità recate dai nuovi criteri di calcolo dell'IMU per l'anno 2012, potrebbero consentire l'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 10, comma 3, della citata legge n. 212 del 2000, il quale prevede che *“le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta”*.

Ovviamente, al di fuori di detti casi, il mancato pagamento delle rate dell'imposta determina l'applicazione delle disposizioni in tema di sanzioni amministrative tributarie che sono esaminate al paragrafo 14.

Il contribuente può tenere conto delle agevolazioni per l'abitazione principale deliberate dal comune. Tale circostanza può verificarsi, ad esempio, quando il comune abbia esercitato la facoltà di cui al comma 10 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011,

disponendo “l’elevazione dell’importo della detrazione, fino a concorrenza dell’imposta dovuta”.

Si ricorda, tuttavia, che il comune potrebbe modificare le disposizioni regolamentari già emanate, entro il 30 settembre 2012, determinando, quindi, il ripristino della pretesa tributaria. In tale ipotesi, il contribuente, entro il 17 dicembre, deve versare l’importo complessivo dell’imposta.

Ai fini di una migliore comprensione del calcolo dell’imposta, si riportano i seguenti esempi:

1. Abitazione principale + pertinenza posseduta al 100 % per l’intero anno da un solo proprietario con 2 figli di età non superiore a 26 anni dimoranti abitualmente e residenti anagraficamente nello stesso immobile:

Rendita catastale dell’abitazione = € 750

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50

Moltiplicatore = 160

Aliquota di base relativa all’abitazione principale e alle sue pertinenze = 0,4 %

Detrazione per abitazione principale = € 200

Maggiorazione per figli = € 50 x 2 (figli) = € 100

€ 787,50 x 160 = € 126.000 (base imponibile)

€ 126.000 x 0,4 % = € 504 (IMU annua lorda)

Rendita catastale della pertinenza (C/2 oppure C/6 oppure C/7) = € 60

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 63

€ 63 x 160 = € 10.080 (base imponibile)

€ 10.080 x 0,4% = € 40,32 (IMU annua lorda)

Si attira l’attenzione sulla circostanza che il versamento dell’importo relativo alle pertinenze dell’abitazione principale deve essere effettuato unitamente all’importo dovuto per l’abitazione principale utilizzando lo stesso codice tributo 3912.

- a) Ipotesi del pagamento in 3 rate: un terzo entro il 18 giugno, un terzo entro il 17 settembre e il saldo entro il 17 dicembre.

### **1^ Rata entro il 18 giugno**

IMU abitazione principale € 504 x 33,3 % = € 167,83 +

IMU pertinenza € 40,32 x 33,3 % = € 13,43 =

IMU lorda € 181,26 –

Detrazione € 200 x 33,3 % = € 66,6 –

Maggiorazione € 100 x 33,3 % = € 33,3 =

**IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 81,36** con arrotondamento **€ 81,00**  
(codice tributo per F-24: 3912)

Il contribuente deve indicare nell'apposito rigo dell'F-24 la detrazione, compresa la maggiorazione, pari a € 66,6 + € 33,3 = € 99,9 con **arrotondamento € 100**.

### **2^ Rata entro il 17 settembre**

**IMU netta da pagare = € 81,36** con arrotondamento **€ 81,00**  
(codice tributo per F-24: 3912)

Il contribuente deve indicare nell'apposito rigo dell'F-24 la detrazione, compresa la maggiorazione, pari a € 66,6 + € 33,3 = € 99,9 con **arrotondamento € 100**.

**Saldo entro il 17 dicembre.** Se le aliquote non subiscono modificazioni il saldo è pari alla differenza tra l'IMU totale dovuta e la somma delle prime due rate già versate.

In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

Se, ad esempio, il comune, a settembre, delibera un'aliquota pari a 0,5%, l'IMU da versare a saldo entro il 17 dicembre sarà così determinata:

€ 126.000 (base imponibile abitazione) x 0,5% = € 630 (imposta annua lorda abitazione)

€ 10.080 (base imponibile pertinenza) x 0,5% = € 50,4 (imposta annua lorda pertinenza)

### **3^ Rata entro il 17 dicembre**

IMU annua abitazione principale € 630 +  
IMU annua pertinenza € 50,4 =

IMU lorda € 680,4 –

Detrazione annua € 200 –  
Maggiorazione € 100 =

IMU ricalcolata in base alla nuova aliquota € 380,4 –  
IMU pagata in acconto = € 81 + € 81 = € 162 =

**IMU netta da pagare entro il 17 dicembre € 218,40** con arrotondamento **€ 218**  
(codice tributo per F-24: 3912)

Il contribuente deve indicare nell'apposito rigo dell'F-24 la detrazione, compresa la maggiorazione, pari a € 200 + € 100 = € 300 – 200 (detrazione utilizzata in acconto) = **€ 100**.

b) Ipotesi alternativa del pagamento in 2 rate: il 50 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre.

### **1^ Rata entro il 18 giugno**

IMU abitazione principale € 504 x 50% = € 252 +  
IMU pertinenza € 40,32 x 50 % = € 20,16 =

IMU lorda € 272,16 –

Detrazione € 200 x 50 % = € 100 –  
Maggiorazione € 100 x 50 % = € 50 =

**IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 122,16** con arrotondamento **€ 122,00**  
(codice tributo per F-24: 3912)

Il contribuente deve indicare nell'apposito rigo dell'F-24 la detrazione, compresa la maggiorazione, pari a € 100 + € 50 = **€ 150**

**Saldo entro il 17 dicembre** L'importo del saldo è uguale a quello della prima rata se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

Se, ad esempio, il comune a settembre delibera un'aliquota pari a 0,5%, l'IMU da versare a saldo entro il 17 dicembre, sarà così determinata:

€ 126.000 (base imponibile abitazione) x 0,5% = € 630 (imposta annua lorda abitazione)

€ 10.080 (base imponibile pertinenza) x 0,5% = € 50,4 (imposta annua lorda pertinenza)

### **2^ Rata entro il 17 dicembre**

IMU abitazione principale € 630 +  
IMU pertinenza € 50,4 =

IMU lorda € 680,40 –

Detrazione € 200 –  
Maggiorazione € 100 =

IMU ricalcolata in base alla nuova aliquota € 380,4 –  
IMU pagata in acconto € 122 =

**IMU netta da pagare entro il 17 dicembre € 258,40 con arrotondamento € 258**  
(codice tributo per F-24: 3912)

Il contribuente deve indicare nell'apposito rigo dell'F-24 la detrazione, compresa la maggiorazione, pari a € 200 + € 100 = € 300 – 150 (detrazione utilizzata in acconto) = **€ 150**.

2. Abitazione principale + pertinenza posseduta per tutto l'anno al 50 % da 2 proprietari con 1 figlio di età non superiore a 26 anni, dimorante abitualmente e residente anagraficamente nello stesso immobile.

Rendita catastale dell'abitazione = € 750

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50

Moltiplicatore = 160

Aliquota di base relativa all'abitazione principale e alle sue pertinenze = 0,4 %

Detrazione per abitazione principale = € 200 x 50% = € 100 per ciascun proprietario

Maggiorazione per figli = € 50 x 50 % = € 25 per ciascun proprietario

€ 787,50 x 160 = € 126.000 (base imponibile)

€ 126.000 x 0,4 % = € 504 (IMU annua lorda totale)

€ 504 x 50 % (percentuale di possesso) = € 252 (IMU annua lorda per ciascun proprietario)

Rendita catastale della pertinenza (C/2 oppure C/6 oppure C/7) = € 60

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 63

€ 63 x 160 = € 10.080 (base imponibile)

€ 10.080 x 0,4% = € 40,32 (IMU annua lorda totale)

€ 40,32 x 50 % (% di possesso) = € 20,16 (IMU annua lorda per ciascun proprietario)

a) Ipotesi del pagamento in 3 rate: un terzo entro il 18 giugno, un terzo entro il 17 settembre e il saldo entro il 17 dicembre.

**1^ Rata entro il 18 giugno**

IMU abitazione principale € 252 x 33,3 % = € 83,92 +

IMU pertinenza € 20,16 x 33,3 % = € 6,71 =

IMU lorda € 90,63 -

Detrazione € 100 x 33,3 % = € 33,3 -  
Maggiorazione € 25 x 33,3 % = € 8,33 =

**IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 49**  
(codice tributo per F-24: 3912)

### 2^ Rata entro il 17 settembre

**IMU netta da pagare = € 49**  
(codice tributo per F-24: 3912)

**Saldo entro il 17 dicembre.** Se le aliquote non subiscono modificazioni il saldo è pari alla differenza tra l'IMU totale dovuta e la somma delle prime due rate già versate. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

b) Ipotesi alternativa del pagamento in 2 rate: il 50 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

### **1^ Rata entro il 18 giugno per ciascun proprietario**

IMU abitazione principale € 252 x 50% = € 126 +  
IMU pertinenza € 20,16 x 50 % = € 10,08 =

IMU lorda € 136,08 –

Detrazione € 100 x 50 % = € 50 –  
Maggiorazione € 25 x 50 % = € 12,50 =

**IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 73,58 con arrotondamento € 74,00**  
(codice tributo per F-24: 3912)

**Saldo entro il 17 dicembre.** L'importo del saldo è uguale a quello della prima rata se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

3. Abitazione principale posseduta al 100% per 2 mesi (gennaio e febbraio) da un solo proprietario con 1 figlio di età non superiore a 26 anni dimorante abitualmente e residente anagraficamente nello stesso immobile:

Rendita catastale dell'abitazione = € 750  
Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50  
Moltiplicatore = 160  
Aliquota di base relativa all'abitazione principale e alle sue pertinenze = 0,4 %  
Detrazione per abitazione principale = € 200 / 12 = € 16,67 x 2 = 33,34 (detrazione spettante per 2 mesi)  
Maggiorazione per 1 figlio = € 50 / 12 = € 4,17 x 2 = € 8,34 (maggiorazione spettante per 2 mesi)

€ 787,50 x 160 = € 126.000 (base imponibile)  
€ 126.000 x 0,4 % = € 504 (IMU annua lorda)  
€ 504 / 12 = € 42 x 2 = € 84 (IMU lorda dovuta per due mesi)

#### **Il pagamento avviene entro il 18 giugno:**

IMU abitazione principale € 84 -  
Detrazione € 33,34 -  
Maggiorazione € 8,34 =

**IMU netta € 42,34 con arrotondamento € 42,00**  
(codice tributo per F-24:3912)

L'IMU risulta così totalmente assolta. Tuttavia, a dicembre occorre verificare se l'aliquota è stata modificata, perché in tal caso il contribuente potrebbe essere tenuto a versare un conguaglio.

Il contribuente può, ovviamente, pagare l'imposta dovuta utilizzando i criteri previsti per l'anno 2012, sopra illustrati.

4. Abitazione principale + pertinenza posseduta al 100 % dal 1° aprile 2012 da un solo proprietario con 2 figli di età non superiore a 26 anni dimoranti abitualmente e residenti anagraficamente nello stesso immobile:

Rendita catastale dell'abitazione = € 750  
Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 787,50  
Moltiplicatore = 160  
Aliquota di base relativa all'abitazione principale e alle sue pertinenze = 0,4 %  
Detrazione per abitazione principale = € 200  
Detrazione spettante per 9 mesi = € 200 / 12 = 16,67 x 9 = € 150,03  
Maggiorazione per figli = € 50 x 2 (figli) = € 100  
Maggiorazione spettante per 9 mesi = € 100 / 12 = € 8,33 x 9 = € 75  
Base imponibile = € 787,50 x 160 = € 126.000  
IMU annua lorda = € 126.000 x 0,4 % = € 504

IMU dovuta per 9 mesi = € 504 / 12 = € 42 x 9 = € 378

Rendita catastale della pertinenza (C/2 oppure C/6 oppure C/7) = € 60

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 63

Base imponibile = € 63 x 160 = € 10.080

IMU annua lorda = € 10.080 x 0,4% = € 40,32

IMU dovuta per 9 mesi = € 40,32 / 12 = € 3,36 x 9 = € 30,24

a) Ipotesi del pagamento in 3 rate: un terzo entro il 18 giugno, un terzo entro il 17 settembre e il saldo entro il 17 dicembre.

### **1^ Rata entro il 18 giugno**

IMU abitazione principale € 378 x 33,3 % = € 125,87 +

IMU pertinenza € 30,24 x 33,3 % = € 10,07 =

IMU lorda € 135,94 –

Detrazione € 150,03 x 33,3 % = € 49,96 –

Maggiorazione € 75 x 33,3 % = € 24,98 =

**IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 61,02 con arrotondamento € 61**  
(codice tributo per F-24: 3912)

### **2^ Rata entro il 17 settembre**

**IMU netta da pagare = € 61,02 con arrotondamento € 61**  
(codice tributo per F-24: 3912)

**Saldo entro il 17 dicembre.** Se le aliquote non subiscono modificazioni il saldo è pari alla differenza tra l'IMU totale dovuta e la somma delle prime due rate già versate. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero periodo di possesso e a saldo dovrà versare la differenza tra l'IMU ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'importo delle rate versate a giugno e a settembre.

b) Ipotesi alternativa del pagamento in 2 rate: il 50 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

### **1^ Rata entro il 18 giugno**

IMU abitazione principale € 378 x 50% = € 189 +

IMU pertinenza € 30,24 x 50 % = € 15,12 =

IMU lorda € 204,12 –

Detrazione € 150,03 x 50 % = € 75,02 –

Maggiorazione € 75 x 50 % = € 37,50 =

**IMU netta da pagare entro il 18 giugno € 91,6 con arrotondamento € 92**

(codice tributo per F-24: 3912)

**Saldo entro il 17 dicembre** L'importo del saldo è uguale a quello della prima rata se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero periodo di possesso e a saldo dovrà versare la differenza tra l'IMU ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'importo della rata versata a giugno.

#### ***10.4 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per i fabbricati rurali strumentali***

Per i fabbricati rurali strumentali, il comma 8 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011 prevede che per l'anno 2012:

- la prima rata è versata, entro il 18 giugno, nella misura del 30% dell'imposta dovuta applicando l'aliquota di base;
- la seconda rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata, entro il 17 dicembre.

Ai fini di una migliore comprensione del calcolo dell'imposta, si riportano i seguenti esempi:

1. Fabbricato rurale strumentale iscritto nella categoria catastale D/1 posseduto al 100 % per l'intero anno da un solo proprietario:

Rendita catastale € 1.400

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 1.470

Moltiplicatore = 60

Aliquota di base = 0,2%

€ 1.470 x 60 = € 88.200 (base imponibile)

€ 88.200 x 0,2 % = € 176,40 (IMU annua)

Il pagamento avviene in 2 rate: il 30 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

### **1^ Rata entro il 18 giugno**

€ 176,40 x 30 % = € 52,92 con arrotondamento € 53,00  
(codice tributo per F-24: 3913)

**Saldo entro il 17 dicembre.** L'importo del saldo è uguale al 70% dell'importo totale dovuto se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

2. **Fabbricato rurale strumentale** iscritto nella categoria catastale D/1 posseduto al 100 % dal 10 aprile 2012 da un solo proprietario:

Rendita catastale € 1.400

Rendita catastale rivalutata del 5 % = € 1.470

Moltiplicatore = 60

Aliquota di base = 0,2%

€ 1.470 x 60 = € 88.200 (base imponibile)

€ 88.200 x 0,2 % = € 176,40 (IMU annua)

€ 176,40 / 12 = € 14,70 x 9 = € 132,30 (IMU dovuta per 9 mesi)

Il pagamento avviene in 2 rate: il 30 % entro il 18 giugno e il saldo entro il 17 dicembre

### **1^ Rata entro il 18 giugno**

€ 132,30 x 30 % = € 39,69 con arrotondamento € 40,00  
(codice tributo per F-24: 3913)

**Saldo entro il 17 dicembre.** L'importo del saldo è uguale al 70% dell'importo totale dovuto se le aliquote non subiscono modificazioni. In caso contrario, il contribuente deve ricalcolare l'IMU dovuta per l'intero anno e a saldo dovrà versare la differenza tra l'imposta ricalcolata sulla base delle nuove aliquote e l'imposta già versata.

#### ***10.5 Il versamento dell'IMU per l'anno 2012 per i fabbricati rurali non censiti***

Per l'anno 2012, il comma 8 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, prevede che il versamento dell'imposta complessivamente dovuta per i fabbricati rurali di cui al comma 14-ter dello stesso art. 13, vale a dire i fabbricati rurali iscritti nel catasto dei terreni, con esclusione di quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione ai

sensi dell'art. 3, comma 3, del D. M. 2 gennaio 1998, n. 28, è effettuato in un'unica soluzione entro il 17 dicembre.

Tale modalità di pagamento è dovuta esclusivamente alla circostanza che il citato comma 14-*ter* stabilisce che i fabbricati in questione devono essere dichiarati al catasto edilizio urbano entro il 30 novembre 2012, con le modalità stabilite dal D. M. n. 701 del 1994.

Inoltre, anche per questa fattispecie è previsto che, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da emanare entro il 10 dicembre 2012, si provvede, sulla base dell'andamento del gettito derivante dal pagamento della prima rata dell'imposta relativa a detti fabbricati, alla modifica dell'aliquota da applicare ai medesimi fabbricati e ai terreni in modo da garantire che il gettito complessivo non superi per l'anno 2012 gli ammontari previsti dal Ministero dell'economia e delle finanze rispettivamente per *"i fabbricati rurali ad uso strumentale e per i terreni"*.

Il complesso delle disposizioni appena riportate conduce ad affermare che i nuovi termini di pagamento previsti dal comma 8 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, per i fabbricati non censiti rendono di fatto inoperante la disposizione contenuta nel successivo comma 14-*quater*, che prevede il pagamento dell'IMU sulla base della rendita delle unità similari già iscritte in catasto.

La circostanza, infine, che la norma contenuta nel comma 14-*ter* abbia ad oggetto, indistintamente, tutti i fabbricati non ancora censiti nel catasto edilizio, induce a ritenere che il pagamento in un'unica soluzione entro il 17 dicembre 2012 dell'IMU per i fabbricati non censiti riguardi non solo quelli a uso strumentale ma anche quelli ad uso abitativo.

## 11. LA DICHIARAZIONE

L'art. 13, comma 12-*ter* del D. L. n. 201 del 2011, prevede che i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all'art. 9, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011. Quest'ultima disposizione rinvia ad uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione Nazionale Comuni Italiani, l'approvazione dei modelli di dichiarazione.

Il comma 12-*ter* in commento stabilisce, altresì, che la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

La norma precisa che, con il citato decreto, saranno anche disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione. Sono, inoltre, fatte salve le dichiarazioni presentate ai fini dell'ICI, in quanto compatibili.

Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012, è previsto che la dichiarazione deve essere presentata entro il 1° ottobre 2012, poiché il 30 settembre 2012 cade di domenica. Ovviamente occorre, in ogni caso, garantire al contribuente il rispetto del termine di 90 giorni previsto per la presentazione della dichiarazione. Pertanto, se l'obbligo dichiarativo è sorto, ad esempio, il 31 agosto il contribuente potrà presentare la dichiarazione IMU entro il 29 novembre 2012.

Si deve anche precisare che la dichiarazione IMU per i fabbricati rurali non censiti in catasto, di cui al comma 14-*ter* dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, deve essere presentata entro 90 giorni dalla data del 30 novembre 2012, termine ultimo previsto dalla stessa norma ed entro il quale deve essere presentata la dichiarazione di detti immobili nel catasto edilizio.

La lettura coordinata del complesso delle disposizioni in materia di dichiarazione IMU porta a concludere che è stato estremamente ridotto il nucleo delle ipotesi in cui è richiesta la presentazione della dichiarazione e al contempo consente di fare salvi i principi su cui si basava la dichiarazione ICI.

Si ricorda che le istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione ICI, approvato con il decreto ministeriale del 23 aprile 2008, avevano, nell'ottica della semplificazione, già esteso l'esclusione dell'obbligo dichiarativo oltre i casi espressamente previsti dal comma 53 dell'art. 37 del D. L. n. 223 del 2006. Quest'ultima disposizione stabiliva l'esclusione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione nelle sole ipotesi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'ICI dipendessero da atti per i quali non erano applicabili le procedure telematiche previste dall'art. 3-*bis* del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico, cosiddetto MUI.

Si deve, quindi, concludere che il rinvio diretto al decreto ministeriale per l'individuazione dei casi in cui persiste l'obbligo dichiarativo ai fini IMU, effettuato dal comma 12-*ter* dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, consente di raggiungere le stesse finalità a cui si era pervenuti in tema di ICI.

Si ricorda, infine, che il comma 3 dell'art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012, concernente le modalità di applicazione dell'esenzione prevista per gli immobili posseduti dagli enti non commerciali di cui alla lettera i), comma 1, del D. Lgs. n. 504 del 1992, impone la presentazione di un'apposita dichiarazione relativa a detti immobili.

## **12. L'INDEDUCIBILITÀ DELL'IMU**

L'art. 14, comma 1 del D. Lgs. 23 del 2011, prevede l'indeducibilità dell'IMU dalle imposte erariali sui redditi, vale a dire l'IRPEF e l'IRES, e dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

## **13. RAPPORTI TRA L'IMU E LE IMPOSTE SUI REDDITI**

L'IMU, come già anticipato al paragrafo 1, sostituisce, a norma del comma 1 del citato art. 8 del D. Lgs. n. 23 del 2011, l'ICI e, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali comunali e regionali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti i beni non locati.

La sostituzione dell'IRPEF comporta, in via generale, che per gli immobili non locati (compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito e quelli utilizzati a uso promiscuo dal professionista) o non affittati risulta dovuta la sola IMU, mentre per quelli locati o affittati risultano dovute tanto l'IMU quanto l'IRPEF.

Tale principio trova una parziale applicazione nell'ipotesi di terreni non affittati, te-

nuto conto della previsione di cui all'art. 9, comma 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, laddove dispone che il reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR continua ad essere assoggettato alle ordinarie imposte erariali sui redditi. In tale ipotesi, pertanto, risultano dovute l'IRPEF e le relative addizionali sul reddito agrario, mentre l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali sul solo reddito dominicale.

Particolare risulta l'ipotesi dell'abitazione principale "*parzialmente locata*" trattandosi al tempo stesso di un immobile non locato per la parte adibita ad abitazione principale e di un immobile locato per la rimanente parte. In tal caso si ritiene, sulla falsariga delle scelte interpretative operate ai fini IRPEF fino al 31 dicembre 2011, che debba applicarsi la sola IMU nel caso in cui l'importo della rendita catastale rivalutata del 5% risulti maggiore del canone annuo di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca).

Sono, invece, dovute sia l'IMU che l'IRPEF nel caso in cui l'importo del canone di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca) sia di ammontare superiore alla rendita catastale rivalutata del 5%.

Occorre, inoltre, sottolineare che devono, comunque, ritenersi assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali gli immobili esenti dall'IMU, come, ad esempio, i terreni di cui all'art. 7, comma 1, lett. h), del D. Lgs. n. 504 del 1992. Tale chiarimento è intervenuto a seguito della modifica all'art. 9, comma 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, effettuata dal D.L. n. 16 del 2012, in base alla quale si specifica che "*sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti dall'imposta municipale propria*".

Ovviamente, la locuzione "*ove dovute*" è finalizzata a ribadire che, nel momento in cui si verifica un'esenzione ai fini IMU, devono comunque continuare ad applicarsi le regole ordinarie proprie che disciplinano l'IRPEF e le relative addizionali. A tal proposito, a titolo esemplificativo, si possono richiamare le disposizioni di esenzione dall'IMU per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-*bis* del D. L. n. 557 del 1993, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), contenute nel citato comma 8, dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011. Detta esenzione disposta ai fini IMU non determina, però, l'assoggettamento di tali immobili ad IRPEF ed alle relative addizionali, poiché per tali fattispecie non sono dovute le imposte sui redditi.

#### **14. L'ACCERTAMENTO E LA RISCOSSIONE**

Anche per quanto concerne l'accertamento e la riscossione è necessario precisare che il legislatore, nel definire la disciplina dell'IMU, ha delineato integralmente il quadro normativo di riferimento applicabile alla nuova imposta, racchiudendo espressamente la disciplina delle procedure in argomento nelle disposizioni recate dall'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 e dall'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, e operando gli opportuni richiami ad alcune norme preesistenti, sia in materia di ICI, sia in materia di disciplina generale dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali.

Va preliminarmente affermato che, grazie al rinvio operato dal comma 13, dell'art. 13, del D. L. n. 201 del 2011, che fa salve le disposizioni dell'art. 14, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011, i comuni mantengono la potestà regolamentare generale anche in materia di accertamento e di riscossione dell'IMU.

Si ricorda, altresì, che l'art. 9, comma 5, del D. Lgs. n. 23 del 2011, fa riferimento alla possibilità di introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, oltre agli altri strumenti di deflazione del contenzioso, sempre sulla base dei criteri stabiliti dal D. Lgs. n. 218 del 1997, prevedendo anche che il pagamento delle somme dovute possa essere effettuato in forma rateale, senza maggiorazione di interessi.

Il comma 7 dell'art. 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, stabilisce che per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano alcune disposizioni del D. Lgs. n. 504 del 1992:

- l'art. 11, comma 3, secondo il quale *“ai fini dell'esercizio dell'attività di liquidazione ed accertamento i comuni possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti; inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati; richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti”*;
- l'art. 11, comma 4, il quale prevede che *“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”*. Si deve sottolineare che il mancato richiamo all'art. 18-bis, D. L. 18 gennaio 1993, n. 8, convertito dalla legge 19 marzo 1993, n. 68, in base al quale i comuni erano tenuti a comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze i nominativi dei funzionari responsabili della gestione dell'ICI, rende superflua la comunicazione in questione;
- l'art. 12, comma 1, che richiama le disposizioni in tema di riscossione coattiva;
- l'art. 14, in materia di sanzioni e interessi, il quale prevede che:
  - per l'omessa presentazione della dichiarazione si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di euro 51;
  - se la dichiarazione è infedele si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta;
  - se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da euro 51 a euro 258. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele;
  - le sanzioni previste per l'omessa e l'infedele dichiarazione sono ridotte alla misura stabilita dagli artt. 16 e 17 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 se,

- entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione;
- la contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione;
  - l'art. 15, in materia di contenzioso, stabilisce che, contro l'avviso di liquidazione, l'avviso di accertamento, il provvedimento che irroga le sanzioni, il ruolo, il provvedimento che respinge l'istanza di rimborso può essere proposto ricorso secondo le disposizioni di cui al D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

In merito all'applicazione delle sanzioni alle violazioni IMU, si richiama l'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che fissa in generale, per tutti i tributi, le sanzioni per ritardato od omesso pagamento. Tale conclusione deriva dalla lettura del comma 2 dell'art. 13, il quale stabilisce che fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista dal comma 1 dell'art. 13 *“si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto”*. Ad ulteriore fondamento di tale affermazione si richiama anche l'art. 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, in base al quale alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, vale a dire il D. Lgs. n. 472 del 1997 e gli artt. 13,14 e 15 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

Pertanto, come dispone il comma 1 dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997, *“Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”*.

Può essere utile precisare che l'art. 13, comma 13, del D.L. n. 201 del 2011, intervenendo sulle singole disposizioni relative a ciascun tributo locale, ha definitivamente chiarito che la modifica della misura delle sanzioni applicabili nel caso di definizione agevolata, attualmente pari ad un terzo, si applica anche ai tributi locali, e, quindi, anche all'IMU. Giova ricordare, infatti, che, la modifica del comma 3 dell'art. 16 e del comma 2 dell'art. 17 del D. Lgs. n. 472 del 1997, che ha elevato da un quarto ad un terzo la misura delle sanzioni applicabili nel caso di definizione agevolata, non risultava chiaramente applicabile anche ai tributi locali. Ciò in quanto il legislatore, nell'introdurre la nuova disciplina sanzionatoria, non aveva modificato le specifiche

disposizioni di ciascun tributo locale che, infatti, ancora riportavano la misura di “un quarto”.

Va, ovviamente, affermato che, in base al principio di legalità contenuto nell’art. 3, comma 1, del D. Lgs. n. 472 del 1997, le nuove misure sanzionatorie si applicano esclusivamente alle violazioni commesse a partire dalla data di entrata in vigore del D. L. n. 201 del 2011, vale a dire dal 6 dicembre 2011. Nel caso in cui, ad esempio, il comune abbia notificato avvisi di accertamento relativi all’ICI, per periodi, quindi, antecedenti all’entrata in vigore della norma in commento, all’eventuale definizione agevolata andranno applicate le sanzioni nella misura più favorevole di un quarto, proprio perché le violazioni sanzionate con gli atti impositivi in discorso sono state commesse precedentemente al 6 dicembre 2011

Sempre in base al rinvio operato dall’art. 13, comma 13, del D. L. n. 201 del 2011, si applicano, inoltre, alcune disposizioni dell’art. 1, della legge n. 296 del 2006:

- il comma 161, il quale dispone che i comuni *“procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all’accertamento d’ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d’ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472”*;
- il comma 162, in base al quale *“gli avvisi di accertamento in rettifica e d’ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama, salvo che quest’ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. Gli avvisi devono contenere, altresì, l’indicazione dell’ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all’atto notificato, del responsabile del procedimento, dell’organo o dell’autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell’atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell’organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall’ente locale per la gestione del tributo”*;
- il comma 163, che in caso di riscossione coattiva, prevede che *“il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l’accertamento è divenuto definitivo”*;
- il comma 164 il quale dispone che *“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";*

- *il comma 165, il quale prevede che "la misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento";*
- *il comma 166 in base al quale "il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo";*
- *il comma 167 in virtù del quale "gli enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali". Ovviamente, qualora il comune utilizzi tale facoltà questa deve intendersi limitata alla sola quota IMU di spettanza del comune;*
- *il comma 168 secondo cui "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 n. 289 del 2002", il cui comma 4 prevede, tra l'altro, che "l'importo minimo non può essere inferiore a 12 euro". Tale importo deve intendersi riferito all'imposta complessivamente dovuta;*
- *il comma 169 il quale introduce disposizioni in materia di deliberazioni delle tariffe e delle aliquote relative ai tributi di competenza degli enti locali. Occorre ricordare che, ai fini IMU, per l'anno 2012, detta disposizione è derogata dall'art. 13, comma 12-bis del D. L. n. 201 del 2011 e per l'anno 2013, valgono le disposizioni del successivo comma 13-bis, il cui contenuto è illustrato al paragrafo 15;*
- *il comma 170 per effetto del quale "gli enti locali e regionali comunicano al Ministero dell'economia e delle finanze i dati relativi al gettito delle entrate tributarie e patrimoniali, di rispettiva competenza. Per l'inosservanza di detti adempimenti si applicano le disposizioni di cui all'articolo 161, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, sono stabiliti il sistema di comunicazione, le modalità ed i termini per l'effettuazione della trasmissione dei dati".*

Si ricorda, infine, che il comma 13 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ha stabilito che in materia di privilegi di cui all'art. 2752 del codice civile, il riferimento alla "legge per la finanza locale" si intende effettuato a tutte le disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali e, quindi, anche all'IMU.

## **15. L'INVIO DEI REGOLAMENTI E DELLE DELIBERE DI APPROVAZIONE DELLE ALIQUOTE**

L'art. 13, comma 15, del D.L. n. 201 del 2011, prevede che, a decorrere dall'anno d'imposta 2012, tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali devono essere inviate al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, entro il termine di cui all'art. 52, comma 2, del D. Lgs. n. 446 del 1997, e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio delle predette deliberazioni nei termini previsti dal primo periodo è sanzionato, previa diffida da parte del Ministero dell'interno, con il blocco, sino all'adempimento dell'obbligo dell'invio, delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli enti inadempienti.

La norma in commento prevede altresì che il Ministero dell'economia e delle finanze pubblici, sul proprio sito informatico, le deliberazioni inviate dai comuni e che la pubblicazione sostituisce l'avviso in Gazzetta Ufficiale previsto dall'art. 52, comma 2, terzo periodo, del D. Lgs. n. 446 del 1997.

Occorre precisare che per l'attivazione delle disposizioni in questione deve essere emanato un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, di natura non regolamentare per stabilire le modalità di attuazione, anche graduale, di tutte le disposizioni contenute nel comma 15.

Pertanto, fino all'emanazione del predetto decreto non trova applicazione il regime sanzionatorio appena delineato.

Come già anticipato con nota n. 5343 del 6 aprile 2012, pubblicata sul sito internet [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it), nelle more della realizzazione di tale sistema, al fine di consentire la pubblicazione dei provvedimenti concernenti l'IMU (regolamenti e delibere di approvazione delle aliquote) sul sito internet del Ministero, si richiede che la trasmissione degli stessi venga effettuata esclusivamente in via telematica mediante inserimento nel portale del federalismo fiscale all'indirizzo: [www.portalefederalismofiscale.gov.it](http://www.portalefederalismofiscale.gov.it).

Si ricorda, peraltro, che il comma 13-*bis* dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ha previsto che, a decorrere dall'anno di imposta 2013, le deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione dell'IMU devono essere inviate esclusivamente per via telematica per la pubblicazione nello stesso sito informatico previsto per la pubblicazione delle deliberazioni in materia di addizionale comunale all'IRPEF. L'efficacia delle deliberazioni relative all'anno di imposta 2013, decorre dalla data di pubblicazione nel sito informatico in questione 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.

## **Risoluzione Agenzia delle Entrate del 06/07/2012 n. 73/E**

*Interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.*

*Interpretazione delle norme che disciplinano l'Imposta Municipale propria (IMU)*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011 n. 214, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La Direzione Regionale del ... ha trasmesso l'istanza di interpello con la quale TIZIA, residente nel Comune ALFA, ha chiesto di conoscere l'orientamento di questa Agenzia in merito ad alcune modalità applicative della nuova imposta municipale.

In particolare, l'istante dichiara di essere proprietaria di una quota, pari al 33%, di un immobile sito nel comune BETA e nel quale risiedono i due fratelli.

TIZIA chiede, pertanto, quale sia il trattamento fiscale che debba scontare la proprietà parziale dell'appartamento ai fini IMU, in applicazione delle norme di riferimento.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante, rilevando di non avere altre proprietà immobiliari oltre a quella oggetto dell'interpello e di non poter procedere alla vendita dell'appartamento in questione in quanto il medesimo è abitato dai fratelli, ritiene di dover pagare l'IMU fruendo delle agevolazioni previste per l'abitazione principale, sebbene non abbia la residenza nello stesso comune dove si trova l'immobile soggetto a tassazione.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'istanza di interpello proposta afferisce ad aspetti gestionali dell'imposta municipale propria istituita con decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, la cui applicazione, che era prevista a decorrere dal 2014, è stata anticipata in via sperimentale a decorrere dall'anno 2012 dall'art. 13, comma 1, del DL 6 dicembre 2012 n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Il citato art. 13, comma 2, individua il presupposto impositivo dell'IMU nel possesso di immobili di cui all'art. 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ivi compresa l'abitazione principale e le eventuali pertinenze della stessa.

Inoltre, la norma in questione, ex comma 11 ultimo capoverso, afferma che "le attività di accertamento e di riscossione dell'imposta erariale sono svolte dal comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo d'imposta, interessi e sanzioni".

Al riguardo, tenuto conto che la richiamata disposizione riserva le attività di accertamento e riscossione dell'imposta erariale ai comuni, deve ritenersi applicabile al caso di

specie, sentito anche il parere del Dipartimento delle Finanze – Direzione del Federalismo Fiscale, la Risoluzione n. 1/DPF del 29 gennaio 2002, nella quale si afferma che “ove l’istanza di interpello concerna l’applicazione di disposizioni normative dettate in materia di tributi locali, la competenza a decidere in ordine a tale tipologia di istanze è attribuita esclusivamente all’ente impositore, in quanto titolare della potestà di imposizione, nella quale è compreso l’esercizio dei poteri di accertamento del tributo.”.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

## Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 03/12/2012 n. 1/DF

*IMU - Problematiche relative al Regolamento 19 novembre 2012 n. 200.*

Sono state sollevate alcune problematiche in materia di imposta municipale propria (IMU), concernenti la prima applicazione delle disposizioni di cui al D. M. 19 novembre 2012, n. 200, emanato ai sensi dell'articolo 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e successive modificazioni, concernente il regolamento con il quale sono stabilite *“le modalità e le procedure relative alla dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali”*.

### **1. Applicabilità agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti dell'articolo 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.**

È stato chiesto se debbano ritenersi applicabili agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti le disposizioni di cui agli articoli 3 e 7 del D. M. n. 200 del 2012 che prescrivono, rispettivamente, l'indicazione nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente non commerciale dei requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, enucleati nello stesso articolo 3, nonché la predisposizione o l'adeguamento, entro il 31 dicembre 2012, dello statuto dell'ente non commerciale a quanto previsto dall'articolo 3 del Regolamento.

Al riguardo, si richiama quanto affermato nella circolare 26 giugno 1998, n. 168/E al punto 1.11, laddove viene precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non sono applicabili le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private.

Si deve, comunque, far presente che nella citata circolare è evidenziato anche che *“Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private. Tali enti devono, tuttavia, comunque predisporre un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997”*.

Pertanto, seppure agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non possono essere richiesti né la predisposizione né l'adeguamento dello statuto, si ritiene che questi ultimi debbano, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'articolo 3 del regolamento n. 200 del 2012, nelle stesse forme previste nel citato punto 1.11 della circolare n. 168/E del 1998, vale a dire con scrittura privata registrata.

Tale documento, peraltro, rientra tra quelli che detti enti debbono tenere a disposizione dei comuni, ai fini dell'attività di accertamento e controllo, secondo quanto previsto dall'articolo 7, comma 2, del regolamento n. 200 del 2012.

## **2. Decorrenza delle norme che definiscono lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali.**

Il Regolamento n. 200 del 2012 interviene, come stabilito dal comma 3 dell'art. 91-bis del D. L. n. 1 del 2012, modificato dall'articolo 9, comma 6, del D. L. n. 174 del 2012, sia per stabilire il rapporto proporzionale in base al quale applicare l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, sia per individuare i *'requisiti, generali e di settore per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali'*.

A questo proposito, occorre sottolineare che la decorrenza del 1° gennaio 2013 è fissata dal comma 3 del predetto articolo 91-bis esclusivamente con riferimento al rapporto proporzionale.

La stessa norma stabilisce, invece, che i requisiti generali e di settore valgono ai fini dell'applicazione della lett. i), comma 1, dell'articolo 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, la quale prevede che l'esenzione si applica agli immobili *"destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222"*.

La definizione dei requisiti generali e di settore non appare collegata all'individuazione del rapporto proporzionale, come si evince dalla circostanza che, con successivo intervento normativo, il comma 3 del citato articolo 91-bis ha delegato esplicitamente il Governo a individuare i *"requisiti, generali e di settore per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali"*. Si ritiene, pertanto, che:

1. il pagamento dell'IMU, relativo all'anno 2012, debba essere effettuato tenendo conto dei requisiti stabiliti nel regolamento n. 200 del 2012, agli articoli 3 e 4. La valutazione di detti requisiti determina il versamento del saldo dell'imposta relativa all'anno 2012 che dovrà essere effettuato entro il 17 dicembre p.v.;
2. a partire dall'anno d'imposta 2013, come affermato dal comunicato del Governo del 9 ottobre 2012, essendo ormai definito nel suo complesso *"il quadro regolatorio, sia primario che secondario"*, l'IMU dovrà essere versata sia in base degli anzidetti requisiti, sia in ragione del rapporto proporzionale.

## Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 13/12/2012 n. 2/DF

*IMU - Problematiche relative ai rimborsi e ai conguagli di somme versate  
al Comune o allo Stato. Quesito.*

Sono state sollevate diverse problematiche concernenti le modalità di rimborso o di conguaglio dell'imposta municipale propria (IMU) che si esaminano di seguito.

Al riguardo, occorre preliminarmente sottolineare che l'IMU è un tributo comunale, nonostante la destinazione di una quota del gettito del tributo allo Stato, ai sensi dell'art. 13, comma 11, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e ciò si evince anche dalla circostanza che, per quanto concerne le problematiche in oggetto, lo stesso comma 11 prevede che *“per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta municipale propria. Le attività di accertamento e riscossione dell'imposta erariale sono svolte dal comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni”*. Si ricorda, inoltre, che l'art. 9, comma 7, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, dispone espressamente 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 Legge 27 dicembre 2006, n. 296. In particolare, per i rimborsi, trova applicazione l'art. 1, comma 164, della citata legge n. 296 del 2006, che individua nel comune il soggetto che deve effettuare la restituzione dei tributi, entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Passando a esaminare le ulteriori disposizioni attinenti le fattispecie in esame, si ricorda che a norma dell'art. 13, comma 12-bis del D.L. n. 201 del 2011 *“per l'anno 2012, il pagamento della prima rata dell'imposta municipale propria è effettuato, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in misura pari al 50 per cento dell'importo ottenuto applicando le aliquote di base e la detrazione previste dal presente articolo; la seconda rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata”*. La stessa disposizione prevede che, per la medesima annualità, limitatamente all'abitazione principale e alle relative pertinenze, l'imposta dovuta è versata in tre rate di cui la prima e la seconda in misura ciascuna pari ad un terzo dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione previste dalla legge, da corrispondere rispettivamente entro il 16 giugno e il 16 settembre; la terza rata è versata, entro il 16 dicembre (rectius il 17 dicembre, poiché il 16 cade di domenica), a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulle precedenti rate; in alternativa il contribuente può optare per il versamento in due rate. L'ultimo periodo del citato comma 12-bis dispone che gli enti locali possono approvare o modificare il regolamento e la deliberazione relativa alle aliquote e alla detrazione del tributo entro il 31 ottobre 2012.

A decorrere dall'anno 2013, invece, sulla base delle disposizioni di cui all'art. 9, comma 3 del D.Lgs. n. 23 del 2011, il versamento dell'imposta è effettuato *“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 dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno.*”.

Per completezza si richiama anche il comma 13-bis dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, il quale prevede 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.*”.

Si ritiene, inoltre, opportuno richiamare anche il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 2012/53909 del 12 aprile 2012. con il quale sono state stabilite le *“Modalità di versamento dell'imposta municipale propria di cui all'art. 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214”*. L'art. 2, del citato Provvedimento disciplina la ripartizione e l'accreditamento delle somme riscosse e, al comma 1, prevede espressamente che la Struttura di gestione di cui all'art. 22, comma 3, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, accredita ai comuni le somme ad essi spettanti, secondo i codici di riferimento indicati nei modelli F24. La struttura di gestione, quindi, riscuote le somme riservate sia ai comuni che allo Stato e dispone anche di tutti i dati analitici relativi ai versamenti eseguiti dai contribuenti.

Alla luce di quanto appena illustrato, si devono esaminare le ipotesi di erroneo versamento dell'imposta.

## **1. Versamento allo Stato e al comune di un importo non dovuto**

In primo luogo, si può verificare il caso in cui sia stato versato allo Stato un importo non dovuto. È questa, ad esempio, l'ipotesi del fabbricato posseduto da un anziano che ha trasferito la residenza in una casa di riposo e per il quale il comune, dopo la scadenza prevista per il versamento dell'acconto, ha stabilito l'assimilazione all'abitazione principale e ha elevato la relativa detrazione fino a concorrenza dell'imposta dovuta.

In tale fattispecie, il contribuente, al momento del saldo, vale a dire entro il 17 dicembre 2012, vanta un credito sia nei confronti del comune che nei confronti dello Stato. Ai fini di una migliore comprensione della fattispecie appena esposta, si riporta il seguente esempio:

- fabbricato non locato (base imponibile € 100.000) dell'anziano che ha trasferito la propria residenza nella casa di riposo;
- versamento in acconto effettuato, entro il 18 giugno 2012, applicando l'aliquota di base (0,76%), pari a € 100.000 x 0,76%/2 = €380 di cui:
- quota riservata al comune = € 190;

- quota riservata allo Stato = € 190;
- successiva assimilazione, con delibera comunale del 22 settembre 2012, dell'immobile in questione all'abitazione principale, con fissazione dell'aliquota allo 0,5% ed elevazione della detrazione fino a concorrenza dell'imposta.

Conseguentemente l'IMU dovuta per l'intero anno è pari a 0 euro [ $€ 100.000 \times 0,5\% = € 500 - € 500$  (detrazione) = € 0].

Risulta, quindi, un credito del contribuente pari a € 380, di cui € 190 nei confronti del comune e € 190 nei confronti dello Stato.

A tale proposito, alla luce di quanto affermato in premessa e cioè che l'IMU resta un tributo comunale, e nell'ottica della semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, si precisa che il contribuente, al fine di ottenere il rimborso, deve presentare un'unica istanza all'ente locale il quale verifica il fondamento della richiesta.

Non sembra possibile, infatti, anche in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede di cui all'art. 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ai quali devono essere improntati i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria, costringere il contribuente medesimo a richiedere il rimborso a due soggetti diversi, pur avendo effettuato il versamento di un tributo comunale.

Per quanto riguarda la liquidazione dell'eventuale rimborso della quota versata allo Stato saranno impartite successive istruzioni.

## 2. Versamento allo Stato di una quota dovuta al comune

Un'altra evenienza che deve essere esaminata è quella relativa al caso in cui l'ente locale, avendo proceduto, come nel caso di cui al punto 1, all'assimilazione con conseguente applicazione dell'aliquota e della detrazione previste per l'abitazione principale, non ha tuttavia elevato la detrazione fino a concorrenza dell'imposta dovuta. In tal caso, riprendendo il precedente esempio:

- il contribuente si trova ad avere versato a giugno in acconto un importo pari a € 380 suddiviso in una quota riservata al comune di € 190 e una quota riservata allo Stato di € 190;
- il comune, con successiva delibera del 18 ottobre 2012, ha assimilato gli immobili in questione all'abitazione principale, fissando l'aliquota allo 0,5%, confermando la detrazione di legge di € 200.

Conseguentemente, l'IMU dovuta per l'intero anno è pari a € 300: [ $€ 100.000 \times 0,5\% = € 500 - € 200$  (detrazione) = € 300].

Risulta, quindi, che il contribuente deve versare per l'intero anno € 300 al comune, mentre nulla è dovuto nei confronti dello Stato e, pertanto, si troverebbe nella situazione di dovere versare € 110 al comune [ $€ 300 - € 190$  (versati in acconto) ] e richiedere contestualmente il rimborso di € 190 allo Stato, già versati a giugno.

Si ritiene, pertanto, che, come nell'esempio di cui al punto 1 e per le medesime motivazioni, il contribuente sia tenuto a presentare l'istanza di rimborso al comune per l'importo di € 80 specificando che tale somma è pari alla differenza tra € 190,

versati allo Stato, e € 110 dovuti al comune. Spetta, poi, all'ente locale e allo Stato il compito di effettuare le relative regolazioni finanziarie concernenti la somma di € 110.

In questo caso, il contribuente non dovrà, ovviamente, effettuare alcun versamento entro il 17 dicembre.

### **3. Versamento allo Stato di un importo non dovuto**

Un'altra fattispecie può riscontrarsi quando il contribuente ha erroneamente versato allo Stato una somma non dovuta e in occasione del pagamento della 2a rata sia tenuto, comunque, a versare una differenza al comune, pur tenendo conto dell'importo versato allo Stato. Anche questa ipotesi deve essere risolta sulla base degli stessi principi sopra illustrati, per cui:

- abitazione principale: base imponibile = € 200.000;
- aliquota standard 0,4%;
- la prima rata di giugno era pari a  $€ 200.000 \times 0,4\% - € 800 - 200$  (detrazione) = € 600/2 = € 300.

Il contribuente nell'erronea supposizione che dovesse effettuare il versamento della quota dello Stato, a giugno ha versato € 150 al comune e € 150 allo Stato.

Il 30 ottobre 2032 il comune ha elevato l'aliquota per l'abitazione principale a 0,5%. Pertanto l'IMU da versare entro il 17 dicembre 2012 è pari a:  $€ 200.000 \times 0,5\% = € 1000 - 200$  (detrazione) = € 800 - € 300 (quota versata sia al comune sia allo Stato a giugno) = € 500.

Ovviamente anche in questo caso il contribuente inoltrerà al comune un'istanza nella quale evidenzierà che il saldo è stato versato tenendo conto della somma erroneamente versata a giugno allo Stato.

Spetta, poi, all'ente locale e allo Stato il compito di effettuare le relative regolazioni finanziarie concernenti la somma di € 150.

### **4. Versamento con erronea indicazione del codice tributo**

Nel caso in cui l'errata indicazione del codice tributo, ferma restando la correttezza dell'importo complessivamente versato, determini una diversa distribuzione dell'imposta tra Stato e comune, analogamente ai casi precedenti, spetterà all'ente locale e allo Stato il compito di effettuare le relative regolazioni finanziarie. In linea generale, la correzione dei codici tributo non può essere richiesta all'Agenzia delle Entrate, in quanto, come detto in precedenza, l'IMU è un tributo comunale.

### **5. Errata indicazione del codice catastale da parte dell'intermediario**

Può accadere che l'intermediario (banca, Poste, agente della riscossione), presso il quale è stato presentato il modello F24, riporti in maniera errata il codice catastale del comune ove è situato l'immobile, indicato dal contribuente nel modello F24.

In questo caso, l'intermediario, su richiesta del contribuente, secondo le vigenti

disposizioni, deve richiedere l'annullamento del modello F24 che contiene l'errore e rinviarlo con i dati corretti. In questo modo, la Struttura di gestione dell'Agenzia delle entrate è in grado di sistemare la base informativa, trasmettere ai comuni interessati i dati degli annullamenti e delle operazioni corrette, nonché effettuare le relative regolazioni finanziarie.

Il contribuente terrà informati il comune interessato dell'avvenuta operazione, nelle forme ritenute più idonee.

## Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 11/01/2013 n. 1/DF

*IMU - Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti con commerciali.*

Con la nota in riferimento sono stati chiesti chiarimenti in merito al termine di presentazione della dichiarazione concernente l'imposta municipale propria (IMU) per gli enti non commerciali e precisamente se detto termine sia quello del 4 febbraio 2013 oppure uno diverso in considerazione del fatto che per gli enti non commerciali il Regolamento 19 novembre 2012, n. 200 ha previsto la presentazione di un'apposita dichiarazione IMU.

Al riguardo, si precisa che l'art. 13, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che ha anticipato l'istituzione in via sperimentale dell'imposta municipale propria (IMU) di cui al D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, al comma 12-ter- ha previsto che i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il D. M. 30 ottobre 2012 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 5 novembre 2012, n. 258. Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dai 1° gennaio 2012, lo stesso comma 12-ter stabilisce che la dichiarazione deve essere presentata entro novanta giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto appena citato, vale a dire il 4 febbraio 2013.

Per quanto riguarda gli adempimenti relativi agli obblighi dichiarativi IMU degli enti non commerciali, si deve fare riferimento all'art. 91-bis, comma 3, del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, integrato dal comma 6 dell'art. 9 del D. L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, il quale prevede che, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione di cui alla lett. i) comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione e che, con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze *“sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali”*. Il D. M. 19 novembre 2012, n. 200, di attuazione del citato comma 3 dell'art. 91-bis, all'art. 6 stabilisce che *“gli enti non commerciali presentano la dichiarazione di cui all'art. 9, comma 6, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'art. 91-bis, del D. L. n. 1 del 2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi, secondo le disposizioni del presente regolamento. La dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni”*.

A questo proposito si deve, altresì, rammentare che nelle istruzioni allegate al decreto

di approvazione del modello di dichiarazione IMU del 30 ottobre 2012, in conformità al citato quadro normativo, al paragrafo 1.2, è stato previsto il rinvio all'approvazione di un apposito modello di dichiarazione per gli enti non commerciali e, al paragrafo successivo, dedicato ai casi per i quali sussiste l'obbligo dichiarativo è stato chiarito che per gli enti in questione l'obbligo dichiarativo sussiste anche per gli immobili esenti, ai sensi della lett. i) comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Alla luce di quanto sin qui esposto e sulla base delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti e di razionalizzare degli strumenti a disposizione degli enti locali impositori in sede di verifica dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria, si ritiene che la dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti non commerciali debba essere unica e riepilogativa di tutti gli elementi concernenti le diverse fattispecie innanzi illustrate.

Pertanto, gli enti interessati non devono presentare la dichiarazione IMU entro il 4 febbraio 2013 ma devono attendere la successiva emanazione del decreto di approvazione dell'apposito modello di dichiarazione, in cui verrà indicato anche il termine di presentazione della stessa.

Si deve, infine, ricordare che, nell'ambito delle disposizioni normative che disciplinano la materia in esame, il comma 6-quinquies dell'art. 9 del D. L. n. 174 del 2012, dispone che *“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 fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153”*, recante la *“Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 1998, n. 461 “.*

## Risoluzione Ministero dell'Economia e delle Finanze del 18/01/2013 n. 2/DF

### *IMU - Obbligo di presentazione dichiarazione per i coltivatori e gli imprenditori agricoli iscritti all'IAP*

Con le note in riferimento sono stati chiesti chiarimenti in merito all'obbligo di presentazione della dichiarazione relativa all'imposta municipale propria (IMU) per quanto concerne i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP).

Al riguardo, si deve ricordare che l'art. 13, comma 12-ter del D. L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, stabilisce che restano ferme, ai fini IMU, le dichiarazioni già presentate in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI) in quanto compatibili, mantenendo, pertanto, queste ultime la loro validità ai fini dell'obbligo dichiarativo IMU.

Tale vaglio di compatibilità è stato effettuato con il D.M. 30 ottobre 2012 di approvazione; del modello di dichiarazione IMU e delle relative istruzioni e precisamente nei paragrafi 1.1 e 1.3 delle medesime istruzioni nei quali è stato ampiamente ribadito che *“l'obbligo dichiarativo IMU sorge solo nei casi in cui sono intervenute variazioni rispetto a quanto risulta, dalle dichiarazioni ICI già presentate, nonché nei casi in cui si sono verificate variazioni che non sono, comunque, conoscibili dal comune”*.

Pertanto, l'elencazione dei casi in cui la dichiarazione IMU deve essere presentata si riferisce esclusivamente alle ipotesi in cui le dichiarazioni ICI non soddisfino tali requisiti ai fini dello svolgimento dell'attività di controllo e di accertamento dei comuni.

Alla luce di tali considerazioni, se i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali avevano già dichiarato tale condizione soggettiva ai fini ICI, e nell'ipotesi in cui questa continua a persistere anche in vigore dell'IMU, detti soggetti non sono, ovviamente, tenuti a presentare nuovamente la dichiarazione IMU, dal momento che il comune è già in possesso delle informazioni necessarie per il riconoscimento delle agevolazioni previste dalla legge, vale a dire il moltiplicatore di cui al comma 5 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 e la cosiddetta franchigia di cui successivo comma 8-bis. È solo in quest'ottica che deve essere letta la precisazione contenuta nelle istruzioni al predetto paragrafo 1.3, nella parte in cui, relativamente ai terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP), prevede che *“Le riduzioni vanno dichiarate sia nel caso in cui si acquista sia in quello in cui si perde il relativo diritto”*. Si ribadisce che tale obbligo non può dipendere dalla semplice variazione del moltiplicatore, poiché, altrimenti, si ripristinerebbe un obbligo dichiarativo generalizzato per tutte le fattispecie per le quali è stato modificato il moltiplicatore che, giova sottolineare, costituisce solo un parametro per la determinazione dell'imposta.

Queste stesse considerazioni valgono anche ai fini dell'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU gravante sulle società e per l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, il quale richiama l'agevolazione prevista dall'art. 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e al contempo specifica i soggetti benefi-

ciari della stessa. Si ricorda, che in virtù delle norme appena citate non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

# **PARERE CONSIGLIO DI STATO DEL 04/10/2012 N. 4180**

## **IMU - Immobili enti non commerciali**

### **MASSIMA**

Non è demandato al Ministero dell'economia e delle finanze di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali, provvedendo alla definizione dei requisiti, generali e di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali. Tale aspetto esula dalla definizione degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale in caso di utilizzazione dell'immobile mista "c.d. indistinta" e mira a delimitare, o comunque a dare una interpretazione, in ordine al carattere non commerciale di determinate attività.

### **TESTO DELLA SENTENZA**

#### **Sezione Consultiva per gli Atti Normativi**

**PARERE 4 ottobre 2012 n. 4180**

**- Pres. Cossu – est. Chieppa**

Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, recante regolamento avente ad oggetto la determinazione delle modalità e delle procedure per stabilire il rapporto proporzionale tra le attività svolte con modalità commerciali e le attività complessivamente svolte dagli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del TUIR, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

### **LA SEZIONE**

Vista la relazione prot. n. 3-11473/ucl del 5 settembre 2012 con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sull'affare consultivo in oggetto;

Esaminati gli atti e udito il relatore Consigliere Roberto Chieppa;

Riferisce l'Amministrazione che il presente regolamento è adottato in attuazione dell'art. 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per gli immobili degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR).

Il citato comma 3 dell'articolo 91-bis, prevede che, qualora l'unità immobiliare abbia una utilizzazione mista (commerciale e non commerciale) e non sia possibile procedere alla individuazione della frazione dell'unità immobiliare nella quale si svolge l'attività non commerciale, l'esenzione dall'IMU, si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale quale risulta da apposita dichiarazione.

Lo stesso comma 3 affida ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, la definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

In attuazione di tale disposizione legislativa, è stato predisposto lo schema di regolamento in esame, che si compone di sette articoli, relativi alle definizioni (art. 1), all'oggetto del regolamento (art. 2), ai requisiti, generali e di settore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle varie attività (artt. 3 e 4), alla individuazione del sopra menzionato rapporto proporzionale e alla relativa dichiarazione (artt. 5 e 6) ed alle disposizioni finali (art. 7).

Considerato:

1. Lo schema di regolamento dà attuazione all'articolo 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per gli enti non commerciali.

L'ambito di applicazione dell'esenzione è fissato direttamente dal legislatore e riguarda, sotto il profilo soggettivo, gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e, sotto il profilo oggettivo, gli immobili utilizzati da tali soggetti, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto.

Con il citato art. 91-bis del d.l. n. 1/2012 è stato inserito, nell'art. 7 del d. lgs. n. 504/1992, l'inciso "con modalità non commerciali" al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione con riguardo all'utilizzo dell'immobile e sono state disciplinate, ai commi 2 e 3, due diverse ipotesi di utilizzazione mista.

Quando è possibile individuare gli immobili o le porzioni di immobili adibiti esclusivamente a attività di natura non commerciale, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità in cui tale attività si svolge (art. 91-bis, comma 2).

Quando, invece, tale individuazione non risulta possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione (art. 91-bis, comma 3).

L'oggetto dello schema di regolamento in esame è limitato a tale ultima ipotesi e, in particolare, alla definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

Trattandosi di un decreto ministeriale da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, il potere regolamentare deve essere espressamente conferito dalla legge e, di conseguenza, il contenuto del regolamento deve essere limitato a quanto demandato a tale fonte dal comma 3 dell'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012.

Non è demandato al Ministero di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali.

Sulla base di tali considerazioni deve essere rilevato che parte dello schema in esame è diretta a definire i requisiti, generali e di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali.

Tale aspetto esula dalla definizione degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale in caso di utilizzazione dell'immobile mista "c.d. indistinta" e mira a delimitare, o comunque a dare una interpretazione, in ordine al carattere non commerciale di determinate attività.

Peraltro, si tratta di una qualificazione piuttosto articolata, contenuta in parte nelle definizioni dell'articolo 1 e soprattutto nei requisiti fissati in via generale dall'art. 3 e per i singoli settori dall'art. 4.

Con quest'ultima disposizione l'amministrazione ha compiuto alcune scelte applicative, che non solo esulano dall'oggetto del potere regolamentare attribuito, ma che sono state effettuate in assenza di criteri o altre indicazione normative atte a specificare la natura non commerciale di una attività.

Basti fare riferimento al criterio dell'accreditamento o convenzionamento con lo Stato per le attività assistenziali e sanitarie o ai diversi criteri stabiliti per la compatibilità del versamento di rette con la natura non commerciale dell'attività.

In alcuni casi è utilizzato il criterio della gratuità o del carattere simbolico della retta (attività culturali, ricreative e sportive); in altri il criterio dell'importo non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali (attività ricettiva e in parte assistenziali e sanitarie); in altri ancora il criterio della non copertura integrale del costo effettivo del servizio (attività didattiche).

Non è questa la sede per verificare la correttezza di ciascuno di tali criteri, ma la loro diversità e eterogeneità rispetto alla questione dell'utilizzo misto conferma che si è in presenza di profili, che esulano dal potere regolamentare in concreto attribuito.

Tali profili potranno essere oggetto di un diverso tipo di intervento normativo o essere lasciati all'attuazione in sede amministrativa sulla base dei principi generali dell'ordinamento interno e di quello dell'Unione europea in tema di attività non commerciali (sia in termini generali attraverso circolari, sia con riferimento a fattispecie specifiche mediante altri strumenti, quali ad esempio le risposte all'interpello del contribuente).

Va, peraltro, ricordato che proprio sulla analoga questione dell'esenzione dall'ICI la Commissione europea ha avviato in data 12 ottobre 2010 una indagine al fine della valutazione della sussistenza di un aiuto di Stato, avente ad oggetto anche la circolare del Ministero delle finanze n. 2/DF del 26 gennaio 2009, che in parte trattava aspetti oggetto del presente schema.

Ciò impone estrema prudenza nell'individuare lo strumento idoneo a fare chiarezza sulla qualificazione di una attività come non commerciale e tale strumento non appare poter essere il presente regolamento per le ragioni anzidette (quanto meno per le parti contenute in alcune definizioni e negli articoli 3, 4 e 7, comma 1).

2. Con riferimento alle ulteriori parti del regolamento non vi sono osservazioni da formulare, avendo l'amministrazione correttamente definito le modalità e le procedure relative alla dichiarazione richiesta in caso di utilizzazione mista "indistinta" e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale (superficie, numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali, periodi temporali).

**P.Q.M.**

Nelle considerazioni che precedono è il parere della Sezione.

# **PARERE CONSIGLIO DI STATO DEL 13/11/2012 N. 4802**

## **Il parere del Consiglio di Stato sull'IMU**

### **TESTO DELLA SENTENZA**

#### **Sezione Consultiva per gli Atti Normativi Adunanza di Sezione del 8 novembre 2012 - Pres. Cossu – est. Chieppa**

Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, recante regolamento da adottare ai sensi dell'art. 91-bis, comma 3, del D.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 marzo 2012, n. 27 e integrato dall'art. 9, comma 6, del D.l. 10 ottobre 2012, n. 174.

### **LA SEZIONE**

Vista la relazione prot. n. 3-11473/UCL del 30 ottobre 2012, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze (Dipartimento delle finanze-Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale) ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sull'affare consultivo in oggetto;

Esaminati gli atti e udito il relatore, Consigliere Roberto Chieppa;

Premesso:

Riferisce l'Amministrazione che lo schema di regolamento in esame è adottato in attuazione dell'art. 91-bis, comma 3, del d.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del d. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per gli immobili degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Il citato comma 3 dell'articolo 91-bis, prevede che, qualora l'unità immobiliare abbia una utilizzazione mista (commerciale e non commerciale) e non sia possibile procedere alla individuazione della frazione dell'unità immobiliare nella quale si svolge l'attività non commerciale, l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale quale risulta da apposita dichiarazione.

Lo stesso comma 3 affida ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, la definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

In attuazione di tale disposizione legislativa, era stato predisposto un primo schema di regolamento, sul quale questa Sezione si era espressa con il parere del 27 settembre 2012 n. 7658, formulando alcune osservazioni con riguardo a parte del contenuto dello schema, che la Sezione ebbe a ritenere non compreso nel potere regolamentare attribuito dal legislatore al Ministero.

Successivamente, l'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 ha integrato la norma primaria, assegnando al regolamento anche il compito di stabilire “i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del d. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali”.

In attuazione di tale modifica, il Ministero dell'economia e delle finanze ha trasmesso al Consiglio di Stato un nuovo schema di regolamento, in parte modificato rispetto a quello oggetto del precedente parere.

Lo schema di regolamento in esame si compone di sette articoli, relativi -nell'ordine- alle definizioni (art. 1), all'oggetto del regolamento (art. 2), ai requisiti, generali e di settore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle varie attività (artt. 3 e 4), alla individuazione del sopra menzionato rapporto proporzionale e alla relativa dichiarazione (artt. 5 e 6) ed alle disposizioni finali (art. 7).

Considerato:

1. Lo schema di regolamento dà attuazione all'articolo 91-bis, comma 3, del d.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come integrato dall'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, che disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per gli enti non commerciali.

Va preliminarmente chiarito che l'ambito di applicazione dell'IMU e le relative esenzioni sono stabiliti direttamente dal legislatore e, di conseguenza, il pagamento dell'IMU da parte dei soggetti che vi sono tenuti in base alla legge non può essere posto in discussione, e non dipende dalla emanazione del presente regolamento, che disciplina alcuni profili al fine di dare attuazione alla esenzione dall'IMU.

Da ciò deriva che i tempi di adozione del presente regolamento non possono incidere sul pagamento dell'IMU da parte di chi vi è tenuto, ma riguardano unicamente le modalità attuative dell'esenzione.

L'ambito di applicazione dell'esenzione è anche fissato direttamente dal legislatore e riguarda, sotto il profilo soggettivo, gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e, sotto il profilo oggettivo, gli immobili utilizzati da tali soggetti, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto.

Con il citato art. 91-bis del d.l. n. 1/2012 è stato inserito, nell'art. 7 del d. lgs. n. 504/1992, l'inciso “con modalità non commerciali” al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione con riguardo all'utilizzo dell'immobile, e sono state disciplinate, ai commi 2 e 3, due diverse ipotesi di utilizzazione mista.

Quando è possibile individuare gli immobili o le porzioni di immobili adibiti esclusivamente a attività di natura non commerciale, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità in cui tale attività si svolge (art. 91-bis, comma 2).

Quando, invece, tale individuazione non risulta possibile, l'esenzione si applica in

proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione (art. 91-bis, comma 3).

L'oggetto del regolamento era in origine limitato a tale ultima ipotesi e, in particolare, alla definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

Tenuto conto di ciò, con il precedente parere del 27 settembre 2012 n. 7658, la Sezione aveva rilevato che, trattandosi di un decreto ministeriale da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, il potere regolamentare doveva essere espressamente conferito dalla legge e, di conseguenza, il contenuto del regolamento doveva essere limitato a quanto demandato a tale fonte dal comma 3 dell'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012 (nella sua versione originaria), non essendo demandato al Ministero di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali.

Sulla base di tale considerazione, era stata ritenuta non rientrante nel potere regolamentare la parte del precedente schema diretta a definire i requisiti, generali e di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali.

Con la citata modifica della fonte primaria l'ambito del regolamento è stato esteso alla definizione dei "requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali".

L'amministrazione ha dato attuazione a tale modifica legislativa, trasmettendo un nuovo schema di regolamento, per lo più coincidente a quello oggetto del precedente parere.

In via preliminare, va precisato che il presente parere è ovviamente condizionato alla conversione in legge, senza sostanziali modifiche, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174 e, in particolare, dell'art. 9, comma 6, con cui è stata integrata nel senso anzidetto la norma primaria, fonte del presente regolamento.

2. Per la parte del regolamento, non oggetto di modifiche e non riguardante l'estensione del potere regolamentare (artt. 2, 5, 6 e 7), non si devono formulare osservazioni, essendosi la Sezione già espressa in senso positivo con il precedente parere.

Si deve, invece, soffermare l'attenzione su alcune definizioni contenute nell'art. 1 e sugli artt. 3 e 4, che riguardano proprio i requisiti, generali e di settore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle varie attività.

Con il precedente parere la Sezione non aveva potuto verificare la correttezza dei criteri utilizzati per la definizione, nei vari settori, della nozione di attività svolte con modalità non commerciali, esulando tale aspetto dall'ambito del regolamento da adottare, e si era limitata a segnalare l'eterogeneità dei requisiti, che permane nello schema di regolamento ora in esame.

In alcuni casi è utilizzato il criterio della gratuità o del carattere simbolico della retta (attività culturali, ricreative e sportive); in altri, il criterio dell'importo non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali (attività ricettiva e in parte assistenziali

e sanitarie); in altri ancora, il criterio della non copertura integrale del costo effettivo del servizio (attività didattiche).

La Sezione aveva anche ricordato che proprio sulla analoga questione dell'esenzione dall'ICI la Commissione europea aveva avviato in data 12 ottobre 2010 una indagine al fine della valutazione della sussistenza di un aiuto di Stato, avente ad oggetto anche la circolare del Ministero delle finanze n. 2/DF del 26 gennaio 2009, che in parte trattava aspetti oggetto del presente schema.

L'intervenuta modifica della norma primaria e la conseguente nuova trasmissione dello schema di regolamento impone ora di affrontare tali questioni.

Si osserva che mentre i requisiti generali, contenuti nell'art. 3, sono conformi ai principi nazionali e comunitari in tema di attività commerciali, gli ulteriori requisiti, richiesti per i singoli settori dall'art. 4, presentano profili di criticità soprattutto con riferimento ai principi comunitari.

In via generale, il diritto dell'Unione europea ha da tempo affrontato la questione dei presupposti necessari per escludere la natura commerciale di una attività, non tanto facendo riferimento al concetto dell'assenza dello scopo di lucro, ritenuto non determinante (Corte Giust. UE, 1 luglio 2008, C-49/07, punti 27 e 28, con riferimento alla nozione di impresa), ma piuttosto richiamando il carattere non economico che deve qualificare l'attività non commerciale.

Costituisce principio ormai pacifico quello secondo cui la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita una attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (fin da Corte Giust. UE, 23 aprile 1991, C-41/90, Hofner; 17 febbraio 1993, C-159-160/91, Poucet; principi ribaditi anche di recente da Corte Giust., 3 marzo 2011, C-437/09 e 12 luglio 2012, C-138/11).

Per chiarire la distinzione tra attività economiche e non economiche, la giurisprudenza ha costantemente affermato che qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato costituisce attività economica (Corte Giust. UE, 16 giugno 1987, C-118/85, punto 7; 18 giugno 1998, C-35/96, punto 36; 12 settembre 2000, C-180-184/98, punto 75).

Rileva, dunque, la nozione di attività economica, in quanto, anche nei settori presi in considerazione dall'art. 4 dello schema di regolamento (attività assistenziale, sanitaria, didattica, ricettiva, culturale, ricreativa e sportiva), soggetti in apparenza "non commerciali" possono, in taluni casi, trovarsi a svolgere attività economiche in concorrenza con analoghi servizi offerti da altri operatori economici.

In sostanza, anche gli enti non commerciali possono svolgere attività commerciali, che sono necessariamente di natura economica ai sensi del diritto dell'Unione europea e gli immobili destinati a tali attività sono soggetti al pagamento dell'IMU, e non possono beneficiare dell'esenzione (ciò pro quota, in ipotesi di utilizzazione mista).

La Sezione ritiene che alcune limitate parti dello schema di regolamento debbano essere ricondotte a coerenza con i menzionati principi comunitari, anche allo scopo di evitare il rischio di una procedura di infrazione avente ad oggetto il nuovo atto normativo.

A tal fine, si ritiene necessario inserire e valorizzare nel testo del regolamento il concetto di attività economica, inteso in senso comunitario.

All'art. 1, comma 1, lett. p), contenente la definizione di attività non commerciale, occorre, quindi, inserire dopo "modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro" le parole "e del carattere di attività economica, come definito dal diritto dell'Unione europea".

Va, invece, lasciato inalterato l'ultimo periodo, che ben esprime il concetto di attività non svolta in regime concorrenziale ("che, per loro natura, non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e che costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà").

3. I suddetti principi vanno applicati con riferimento ai requisiti contenuti nell'art. 4 dello schema di regolamento, che non appaiono rispettarli quanto meno con riferimento all'attività assistenziale, sanitaria, didattica e ricettiva.

In particolare, con riferimento all'attività assistenziale e sanitaria, l'art. 4, comma 3 prevede due requisiti alternativi, autonomamente idonei a qualificare l'attività come non commerciale:

- a) nel caso in cui le attività sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, prestando a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto comunitario o nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale; ovvero
- b) sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività convenzionate o contrattualizzate svolte nello stesso ambito territoriale.

In relazione alla lett. a), si osserva che il regime di accreditamento, convenzionamento o altro tipo di accordo con le competenti autorità pubbliche non esclude di per sé la sussistenza del carattere economico dell'attività, e che la menzionata gratuità dei servizi offerti è attenuata da una non meglio precisata possibilità di partecipazione alla spesa ai fini della copertura del servizio universale, che pure non esclude la predetta natura economica dell'attività.

Con riferimento alla lett. b), l'utilizzo del criterio delle rette di importo non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività convenzionate o contrattualizzate svolte nello stesso ambito territoriale risulta essere, da un lato, di difficile applicazione e, sotto altro profilo, non è in assoluto idoneo a qualificare l'attività come non commerciale.

Va ricordato che la Commissione europea ha precisato che il fatto che un servizio sanitario sia fornito da un ospedale pubblico non è sufficiente per classificare l'attività come non economica, essendovi in taluni casi un grado di concorrenza tra strutture sanitarie relativamente alla prestazione di servizi sanitari (Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di

aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, in G.U. n. C-8 dell'11 gennaio 2012, punto 24).

Tenuto conto di ciò, appare preferibile unificare le due lettere con una unica previsione che richiami “il versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale”.

Tale formulazione risulta essere maggiormente idonea ad evitare il rischio di un contrasto con i principi comunitari, e ha il vantaggio di poter essere applicata anche ad altre tipologie di attività, come di seguito illustrato.

In ogni caso, qualora, non si ritenesse di accorpare le due lettere, la congiunzione “ovvero” posta tra la t. a) e lett. b) andrebbe sostituita con la congiunzione “e”.

4. Per l'attività didattica, il requisito principale è fissato dall'art. 4, comma 3, lett. c), che prevede che “l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico e tali da non coprire integralmente il costo effettivo del servizio”.

Il richiamo alla gratuità del servizio o alle rette di importo simbolico è nella sostanza assorbito dal criterio della non copertura integrale del costo effettivo del servizio.

Tale criterio non sembra essere compatibile con il carattere non economico dell'attività.

Tale criterio consente di porre a carico degli utenti (studenti o genitori) anche una percentuale dei costi solo lievemente inferiore a quelli effettivi.

Secondo la giurisprudenza comunitaria, il carattere non economico dell'istruzione pubblica non è pregiudicato dal fatto che talora gli alunni o i genitori siano tenuti a pagare tasse di iscrizione o scolastiche per contribuire ai costi di gestione del sistema, mentre va distinta l'ipotesi in cui i servizi di istruzione sono finanziati prevalentemente da alunni e genitori o da introiti commerciali (Corte Giust. UE, 11 settembre 2007, C-318/05; 18 dicembre 2007, C-281/06; 7 dicembre 1993, C-109/92; 27 settembre 1988, C-263/86; si veda anche la già citata Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, in G.U. n. C-8 dell'11 gennaio 2012, punti 26 e ss.).

Il criterio della copertura non integrale dei costi appare nella sostanza ricalcare il concetto di servizi che possono essere finanziati prevalentemente da genitori e alunni, per il quale gli organi dell'Unione europea escludono il carattere non economico dell'attività.

Le rilevate criticità del criterio contenuto nello schema possono essere superate utilizzando un criterio analogo a quello proposto per le attività assistenziali e sanitarie, sostituendo, alla lett. c) del comma 3 dell'art. 4, le parole “e tali da non coprire integralmente il costo effettivo del servizio” con le parole “o comunque tale da non

integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale”.

5. Per le attività ricettive, l'art. 4, comma 4, stabilisce che “Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se è prevista l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura; nonché, relativamente alla ricettività sociale, se le iniziative sono dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali o sono rivolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Le rette devono essere di importo simbolico e, in ogni caso, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali”.

Sotto un primo profilo, la definizione del concetto di ricettività sociale va collocata nell'art. 1, che contiene tutte le definizioni, precisando che le attività di ricettività sociale sono quelle in cui le iniziative sono dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali o sono rivolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

Valuti a quel punto l'amministrazione l'opportunità di lasciare nella lett. j) del comma 1 dell'art. 1 il richiamo al d. lgs. n. 79/2011 (c.d. Codice del turismo).

Il comma 4 dell'art. 4 può essere lasciato inalterato nella prima parte, tranne che per il richiamo alle attività di ricettività sociale e può essere completato nell'ultima parte, sostituendo il periodo “e, in ogni caso, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali” con le parole “o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale”.

6. Per le attività culturali, ricreative e sportive si rimette alla valutazione dell'amministrazione la decisione se lasciare l'attuale criterio (più restrittivo) contenuto nei commi 5 e 6 dell'art. 4 del regolamento (a titolo gratuito o con corrispettivo simbolico) o se utilizzare il diverso criterio sopra indicato.

7. Sotto il profilo formale, si rileva che nelle premesse il sesto “visto” contiene un errore materiale, che va quindi corretto, essendo stata riportata due volte la frase “gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale”.

#### **P.Q.M.**

Esprime parere favorevole con le osservazioni di cui in motivazione.

## DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

### IMU: analisi dei versamenti 2012

#### 1) Analisi dei versamenti complessivi

I versamenti IMU totali aggiornati alle deleghe del 25 gennaio 2013 ammontano a circa 23,7 miliardi di euro, di cui 9,9 miliardi di acconto e 13,8 miliardi di saldo.

Hanno versato l'imposta 25,8 milioni di contribuenti.

La quota di maggior gettito derivante dalle manovre deliberate dai comuni è valutabile intorno a 3,8 miliardi di euro.<sup>12</sup>

Al netto della quota derivante dalle manovre comunali, i dati provvisori indicano un gettito IMU per il 2012 ad aliquota standard di circa 19,9 miliardi.

Includendo una stima delle "code" dei versamenti<sup>13</sup>, il gettito stimato sulla base dei dati provvisori aggiornati al 25 gennaio, sempre al netto delle manovre, ammonta a circa 20 miliardi di euro, sostanzialmente in linea con le previsioni elaborate a luglio 2012.

Nel quadro tendenziale dei conti delle pubbliche amministrazioni l'IMU è inclusa per una previsione di gettito pari a circa 22,5 miliardi nel 2012, a 23 miliardi nel 2013 e a 23,3 miliardi nel 2014.

#### 2) Analisi dei versamenti relativi all'abitazione principale

Il gettito IMU relativo all'abitazione principale, comprensivo delle manovre comunali, è risultato di circa 4 miliardi di euro. Hanno effettuato versamenti circa 17,8 milioni di contribuenti, per un importo medio di circa 225 euro.

L'85 per cento dei contribuenti ha effettuato versamenti compresi entro i 400 euro, per un gettito complessivo pari a circa il 54 per cento del totale.

Il 6,8 per cento dei contribuenti ha versato oltre 600 euro, con un gettito complessivo di poco inferiore al 30 per cento del totale.

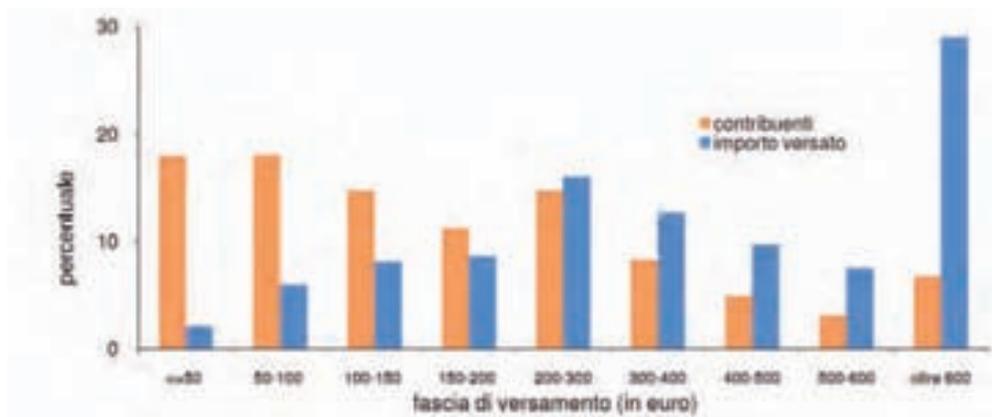
Un maggior dettaglio è disponibile nella tabella e nel grafico seguenti:

fascia di versamento (in euro)	Numero di contribuenti	versamento totale
<=50	17,97	2,17
50-100	18,07	5,98
100-150	14,76	8,11
150-200	11,25	8,66
200-300	14,76	16,03
300-400	8,33	12,73
400-500	4,95	9,76
500-600	3,12	7,52
oltre 600	6,79	29,04
<b>Totale</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

12 La stima si basa sul confronto tra il totale del gettito effettivamente incassato e il gettito dell'acconto IMU (al quale si applicavano obbligatoriamente le aliquote standard) proiettato a fine anno, e tiene conto della circostanza che alcuni contribuenti hanno versato l'imposta unicamente con la scadenza del saldo.

13 Il fenomeno dei ritardati versamenti è fisiologico e si è verificato anche nei mesi successivi alla scadenza della rata di acconto (18 giugno): nei mesi di agosto, settembre e ottobre è stato acquisito circa l'1 per cento del gettito versato nei termini.

**Figura 1 - Versamenti IMU su abitazione principale (in % del totale)**



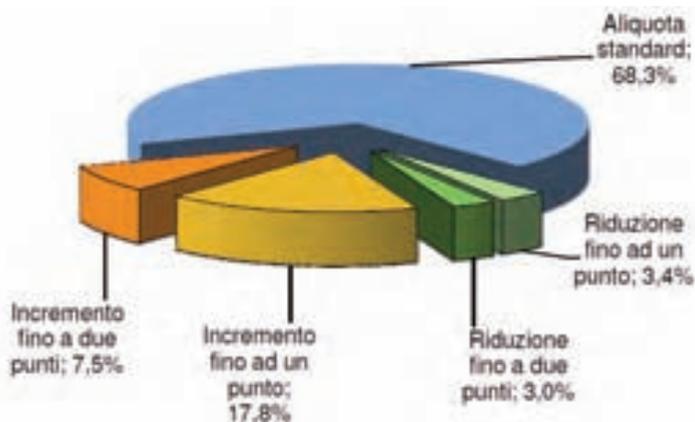
Ad aliquota standard, cioè al netto delle manovre comunali, il gettito IMU sull'abitazione principale è di circa 3,4 miliardi e circa un quarto delle abitazioni principali risulta esente da IMU.

Nel 2007, ultimo anno di applicazione dell'ICI sulle abitazioni principali, il gettito e il versamento medio erano stati l'IMU<sup>14</sup> (per maggiori dettagli si veda il Box 1).

Nel complesso, circa 600 variazioni di aliquota disposte dai comuni.

Sulla base delle delibere fornite dai comuni al Dipartimento delle Finanze risulta un'ampia variabilità di comportamenti: circa 2/3 dei comuni non hanno variato l'aliquota IMU sull'abitazione principale, mentre il 6,4 per cento ha deliberato riduzioni dell'aliquota di base. Il 17,8 per cento ha operato una variazione in aumento fino a 1 punto e solo il 7,5 per cento dei comuni ha elevato l'aliquota IMU fino a due punti.

**Figura 2 - Aliquote applicate dai comuni sull'abitazione principale**



<sup>14</sup> La sostanziale invarianza del numero dei contribuenti tra ICI e IMU tiene anche conto del fatto che in caso di contitolarità sul medesimo immobile, ogni contitolare è obbligato al pagamento della parte di IMU corrispondente alla propria quota di titolarità dell'immobile, mentre per l'ICI i comuni avevano la possibilità di ammettere anche il versamento dell'intero importo del tributo da parte di un solo contitolare, in nome di tutti gli altri.

Complessivamente il peso dell'IMU per abitazione principale sul totale del gettito IMU è stato pari al 17 per cento. Nel dettaglio, tale valore risulta inferiore al 5 per cento per 1.290 comuni e, nella maggioranza dei casi, si tratta di comuni che anno azzerato l'imposta con l'aumento delle detrazioni o con la riduzione dell'aliquota sulla prima abitazione.

Dal lato opposto oltre un terzo del gettito IMU "da manovre sull'abitazione principale" deriva da quattro grandi comuni (Roma, Torino, Genova, Napoli) nei quali il peso del gettito IMU da abitazione principale sul totale si attesta mediamente intorno al 27 per cento.

## **BOX 1.**

### **CONFRONTO TRA L'IMU E L'ICI SULLE ABITAZIONI PRINCIPALI**

Una delle principali novità dell'IMU è stata l'abolizione dell'esenzione sulla abitazione principale che era stata introdotta nell'anno 2008. In particolare tre sono le differenze fondamentali dell'IMU rispetto all'ICI:

- a) la base imponibile si ottiene moltiplicando per 160 (100 con l'ICI) la rendita catastale rivalutata;
- b) l'aliquota ordinaria sull'abitazione di residenza è pari al 4 per mille e i Comuni hanno facoltà di aumentare o ridurre l'aliquota in una fascia compresa tra il 2 e il 6 per mille (con l'ICI le aliquote si collocavano tra il 4 e il 7 per mille);
- c) la detrazione base concessa per l'abitazione di residenza è pari a 200 euro (poco più di 100 euro con l'ICI 2007) e può essere innalzata dal Comune; essa inoltre aumenta di 50 euro per ogni figlio convivente di età inferiore a 26 anni, fino ad un massimo di 600 euro. Complessivamente, il gettito IMU sulla prima casa, ad aliquota standard, è equivalente all'ICI dell'ultimo anno di vigenza: rispettivamente 3,4 e 3,3 miliardi.

Data la detrazione fissa di 200 euro, più elevata di quella vigente nel 2007 sull'ICI (pari a 103,29 euro), l'IMU sulle abitazioni principali risulta più progressiva dell'ICI.

Le due imposte sono state simulate sulle rendite catastali di tutti i soggetti che nel 2010 risultavano proprietari di abitazioni principali; per l'IMU è stata considerata l'aliquota del 4 per mille e la detrazione di 200 euro (prescindendo dall'ulteriore detrazione per figli) e per l'ICI l'aliquota del 5 per mille e la detrazione di 103,29 euro.

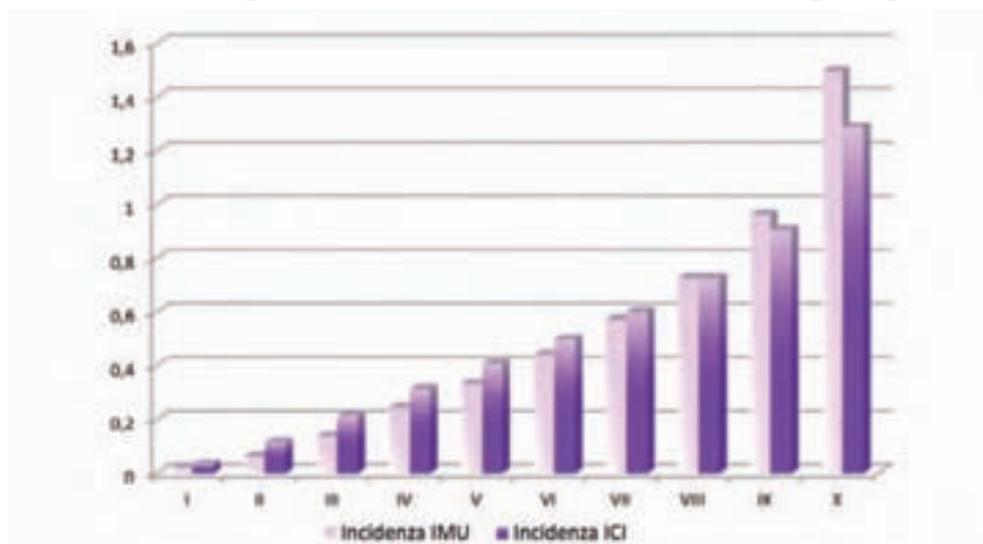
Le basi imponibili sono state calcolate applicando alle rendite catastali rivalutate il coefficiente previsto dalle normative (160 per l'IMU e 100 per l'ICI). Per il meccanismo di calcolo dell'imposta, il versamento IMU risulta inferiore al versamento ICI per rendite catastali fino a circa 660 euro, mentre per rendite superiori risulta più elevato. Circa un quarto delle abitazioni principali risulta esente.

Tra le abitazioni principali, quelle con rendita inferiore a 660 euro – che quindi beneficino di un risparmio dall'applicazione della nuova imposizione sugli immobili rispetto all'ICI prima dell'esenzione – rappresentano il 74% in termini numerici ed il 50% in termini di rendita.

Ordinando i proprietari per decili di rendita catastale dell'abitazione principale e, calcolando per ciascun decile l'incidenza dell'IMU (ovvero il rapporto tra l'IMU ed il reddito complessivo al netto dell'IMU) e dell'ICI 2007 (ovvero il rapporto tra l'ICI ed il reddi-

to complessivo al netto dell'ICI), emerge (Figura 3) che l'IMU presenta una progressività più marcata rispetto all'ICI; l'incidenza di entrambe le imposte è infatti crescente con la rendita catastale ma l'ICI determina un prelievo significativamente maggiore dell'IMU per i proprietari appartenenti ai primi sette decili. Il contrario avviene per le rendite elevate, ovvero per i proprietari degli ultimi tre decili di rendita, che risultano svantaggiati dal nuovo prelievo.

**Figura 3 - Confronto ICI 2007 e IMU 2012:  
incidenza per decile di rendita catastale dell'abitazione principale**



Considerando le caratteristiche principali dell'imposta sugli immobili, l'IMU rispetta l'equità verticale e orizzontale nel caso di contribuenti proprietari dell'abitazione principale che possono godere delle detrazioni che rendono progressiva l'imposta. L'aliquota media sale poi progressivamente tendendo al 4 per mille per valori molto elevati di patrimonio immobiliare. Il legislatore ha poi inteso accentuare la progressività prevedendo un'aliquota più elevata, il 7,6 per mille, per gli immobili diversi dall'abitazione principale. Quest'aliquota maggiorata ha un effetto progressivo nell'ipotesi che un contribuente possieda altri immobili in aggiunta all'abitazione principale. In generale, tassare il patrimonio, sia pure ad aliquote proporzionali e non progressive, equivale a un'imposizione progressiva sul reddito, perché la ricchezza è molto più concentrata del reddito. Occorre, infine, ricordare che i comuni possono, attraverso la manovrabilità delle aliquote, accentuare la natura progressiva dell'imposta. Infatti, in alcune delibere comunali sono state previste aliquote differenziate a seconda del numero di immobili posseduti.

La Tavola 2 riporta la distribuzione per classi di reddito dei versamenti IMU sulla prima abitazione.

L'importo medio dei versamenti risulta crescente al crescere del reddito passando da 187 euro per i soggetti con reddito fino a 10.000 euro a 629 euro per i soggetti con reddito superiore a 120.000 euro.

**Tavola 2 - Versamenti IMU prima abitazione per classi di reddito complessivo**

	Soggetti (%su totale)	Versamenti (%su totale)	Valore medio (Euro)
Fino 10.000	28,10	23,31	187
da 10.000 a 26.000	42,37	36,77	195
da 26.000 a 55.000	23,51	27,89	267
da 55.000 a 75.000	2,82	4,79	382
da 75.000 a 120.000	2,18	4,40	455
oltre 120.000	1,01	2,83	629
Totale	100,00	100,00	225

### 3. Analisi dei versamenti sugli immobili diversi dall'abitazione principale

E' importante sottolineare che per gli immobili diversi dall'abitazione principale e non locati l'IMU sostituisce non solo l'ICI, ma anche l'IRPEF e le addizionali regionali e comunali che erano dovute fino al periodo d'imposta 2011; pertanto in sede di dichiarazione dei redditi 2012 (cioè a giugno 2013) i contribuenti beneficeranno di una riduzione dell'Irpef dovuta per un importo totale di 1,6 miliardi, corrispondente in media a circa 93 euro per contribuente.

#### 3.1. Analisi dei versamenti IMU sui fabbricati diversi dall'abitazione principale

Il gettito dell'IMU sui fabbricati diversi dall'abitazione principale (al netto quindi di terreni, aree fabbricabili e fabbricati rurali) ammonta a 17,9 miliardi. Anche in questo caso si è riscontrata un'ampia variabilità di comportamenti nella determinazione delle aliquote fra i comuni, che hanno esercitato la loro autonomia anche in riduzione. In particolare, il rapporto tra la quota IMU comunale e quella statale risulta inferiore o uguale ad 1 per 900 comuni che hanno esercitato la manovrabilità in riduzione ovvero hanno disposto l'applicazione dell'imposta ad aliquota ordinaria; 3.294 comuni presentano, invece, un rapporto compreso tra 1 e 1,2 che evidenzia l'applicazione di aliquote comunali di poco superiori all'aliquota base; solo 123 comuni hanno un rapporto superiore a 1,7515 che indica un aumento delle aliquote IMU sugli altri fabbricati prossimo al livello massimo. Per 1.948 comuni il rapporto tra la quota IMU comunale e quella statale è compreso tra 1,2 e 1,4.

L'analisi dei versamenti per fasce di importo evidenzia che il 35 per cento dei contribuenti ha versato IMU fino a 200 euro, per un importo complessivo che rappresenta il 3 per cento del totale IMU sugli altri fabbricati. Versamenti per oltre 1.800 euro sono stati riscontrati nel 10,5 per cento dei contribuenti per i quali il gettito complessivamente versato rappresenta circa il 65 per cento del totale.

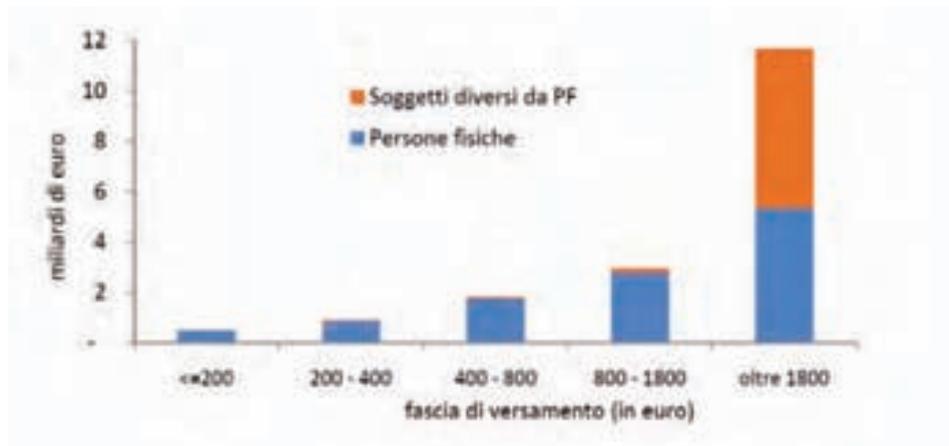
Con riferimento alla natura giuridica dei contribuenti, le persone fisiche che hanno versato IMU su altri fabbricati sono circa 15,3 milioni con un importo medio di versamento di 736 euro, mentre i soggetti diversi dalle persone fisiche sono in numero di poco

---

15 Il rapporto tra l'aliquota massima applicabile dai comuni (6,8) e l'aliquota base della quota statale (3,8) è pari a 1,79.

superiore a 700.000 con un importo medio di versamento pari a 9.313 euro. Dal grafico sottostante (Figura 4) si evidenzia infatti che i versamenti fino a 1.800 euro sono attribuibili quasi totalmente alle persone fisiche mentre nella classe superiore a 1.800 euro si colloca il 96,3 per cento dei versamenti effettuati da soggetti non persona fisica; in questa classe di versamenti ai circa 5,3 miliardi versati dalle persone fisiche si aggiungono i circa 6,3 miliardi versati dagli altri soggetti.

**Figura 4 – Versamenti IMU altri fabbricati (diversi dall’abitazione principale)**



### 3.2. Analisi dei versamenti IMU su terreni, aree fabbricabili e fabbricati rurali

L’IMU sui terreni registra un gettito di 628 milioni di euro ed è stata versata da circa tre milioni di contribuenti con valore medio di versamento di 209 euro. Il gettito proviene per oltre l’80 per cento dalle persone fisiche. Riguardo ai circa 600 mila “agricoltori professionali”, individuati isolando tra i titolari di partita IVA coloro che svolgono attività economica agricola, il gettito IMU sui terreni è circa la metà del gettito complessivo.

L’IMU sulle aree fabbricabili ammonta a circa 1 miliardo ed è stata versata da circa 1,5 milioni di contribuenti con un importo medio intorno a 680 euro. Il 53 per cento del gettito è stato versato da contribuenti diversi dalle persone fisiche.

L’IMU sui fabbricati rurali e strumentali è stata versata da poco meno di 300 mila contribuenti con un importo medio dei versamenti di circa 217 euro per un totale di circa 64 milioni di euro, per il 75 per cento versati dalle persone fisiche.

### 4. Analisi versamenti medi IMU complessiva

In generale, oltre un quarto del gettito derivante dalle manovre deliberate dai comuni proviene da cinque grandi città (Roma, Milano, Torino, Genova, Napoli) con importi medi dei versamenti che vanno dai 917 di Roma ai 585 euro di Napoli. Tuttavia gli importi medi più elevati sono stati riscontrati in comuni con insediamenti produttivi particolari (centrali idroelettriche, aeroporti, raffinerie, grandi impianti industriali, ecc.) (oltre 2.000 euro) o a forte vocazione turistica (oltre 1.000 euro). Per 1.070 comuni l’importo medio

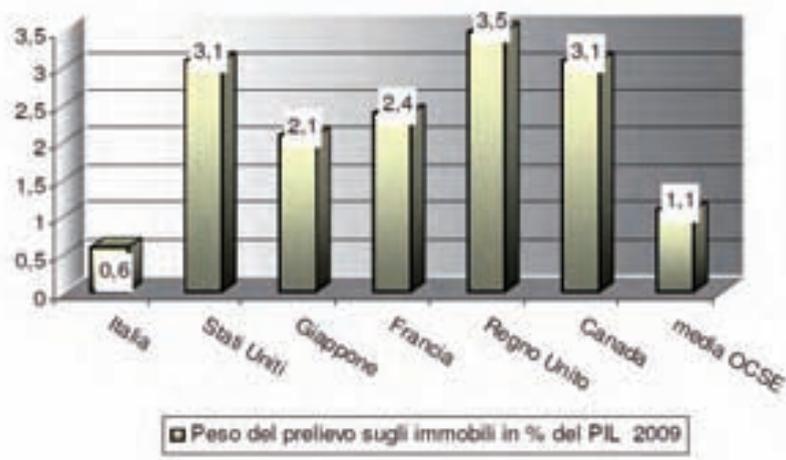
di versamento è risultato inferiore a 100 euro; si tratta quasi esclusivamente di piccoli comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

## BOX 2.

### LA TASSAZIONE DEGLI IMMOBILI IN ITALIA E NEL CONFRONTO INTERNAZIONALE

L'Italia era nel 2011 il paese con la più bassa tassazione della proprietà immobiliare tra i principali paesi OCSE. Nel 2009 il peso del prelievo sugli immobili (escludendo le imposte sui trasferimenti immobiliari e altre imposte straordinarie) era di circa lo 0,6 per cento del PIL, a fronte di una media OCSE di circa l'1,1 per cento. Valori superiori si rilevano per Francia (2,4%), Regno Unito (3,5%), Canada e Stati Uniti (circa 3%), Giappone (2,1%).

Figura 1 - La tassazione sulla proprietà in Italia e nei principali paesi OCSE



Nel confronto con i principali Paesi OCSE, l'Italia segnalava la più alta quota di ricchezza investita in abitazioni di residenza (circa il 70% del totale degli investimenti mobiliari e immobiliari).

Con il Decreto 'Salva Italia' è stata prevista la reintroduzione del prelievo sulla prima casa e la revisione dei valori immobiliari sui quali l'imposta è commisurata, per reperire il gettito necessario a "stabilizzare" i conti e rendere credibili gli impegni presi dal precedente governo, volti a conseguire il pareggio del bilancio entro il 2013.

L'IMU era stata concepita dal precedente governo: ne è stata anticipata l'entrata in vigore, prevista per il 2014, al 2012. Rispetto al disegno originario, la differenza di rilievo è appunto il ripristino della tassazione della prima casa (che peraltro il precedente governo aveva deciso di reintrodurre, sotto forma di imposta comunale sui servizi, un'imposta commisurata al valore catastale del fabbricato, dovuta dal residente, cioè l'affittuario in caso di immobile locato, altrimenti il proprietario, se prima casa).

Inoltre, sono state rivalutate le rendite catastali (di circa il 60 per cento in media), cercando di ridurre la crescente divaricazione fra patrimonio abitativo dichiarato a fini fiscali e la ricchezza immobiliare effettiva detenuta da famiglie e imprese, dovuta alla mancata revisione dei valori catastali, fermi all'ultima rivalutazione della seconda metà degli anni '80. Lo scostamento tra rendite e valori di mercato, pari in media a 3,7 volte prima dell'introduzione dell'IMU, si è ridotto a circa 2,3 volte dopo l'introduzione dell'IMU.

La rivalutazione delle rendite catastali ha accentuato le sperequazioni dovute al fatto che il divario tra rendite e valori di mercato è distribuito in modo molto disomogeneo.

Da qui la necessità di procedere alla revisione generale del catasto, esigenza sentita da tempo e a cui il governo ha dato priorità nell'ambito della legge delega sul fisco, la cui conversione in legge è stata impedita dalla fine anticipata della legislatura.

## **Dipartimento delle Finanze**

### **ALLEGATO TECNICO**

#### **L'IMU e i tributi immobiliari sostituiti**

Il presente allegato contiene un sintetico raffronto tra l'IMU e gli altri tributi sostituiti dalla nuova imposta, con riferimento alle principali fattispecie oggetto di imposizione.

L'imposta municipale propria (IMU) è stata anticipata in via sperimentale dal decreto legge "SalvaItalia" (art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214). Il comma 1 del citato art. 13 stabilisce che l'IMU è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale dall'anno 2012 fino al 2014 (in base agli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, in quanto compatibili), mentre l'applicazione a regime dell'imposta è fissata a decorrere dall'anno 2015.

L'IMU, a norma del comma 1 del citato art. 8 del D. Lgs. n. 23 del 2011, sostituisce l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e le relative addizionali dovute in riferimento ai redditi fondiari (terreni e fabbricati) concernenti i beni non locati.

L'IMU sperimentale si applica anche all'abitazione principale. Si ricorda che l'abitazione principale sarebbe comunque stata tassata a decorrere dal 1° gennaio 2013 se fosse entrato in vigore uno schema di decreto legislativo approvato in via preliminare dal precedente Governo nella seduta del Consiglio dei Ministri del 21 ottobre 2011 e poi decaduto a causa delle dimissioni dell'esecutivo. Infatti, quel provvedimento prevedeva, tra l'altro, l'istituzione del tributo comunale Rifiuti e Servizi (RES) il quale si sarebbe articolato in due componenti.

La prima istituita a fronte del servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, la seconda a fronte dei servizi indivisibili resi dai comuni. Il tributo RES, nella componente relativa ai servizi indivisibili dei comuni, avrebbe costituito in sostanza una reintroduzione dell'ICI sulle abitazioni principali.

Avrebbe infatti tassato, sulla base della rendita catastale del fabbricato, i residenti nel Comune: cioè, l'affittuario in caso di immobile locato, altrimenti il proprietario, se abitazione principale.

L'IMU si applica ad una base imponibile che risulta maggiore di quella dell'ICI per effetto dell'aggiornamento dei moltiplicatori delle rendite catastali dei fabbricati e dei terreni, che sono stati incrementati da un minimo del 20 per cento ad un massimo del 60 per cento per tutti gli immobili, ad eccezione di quelli relativi al gruppo catastale B.

## **PRIMA CASA**

- Per l'ICI l'abitazione principale era esente.
- Per l'IMU la base imponibile per l'abitazione principale è data dalla rendita catastale x 1,05 x 160 per il gruppo catastale A (tranne A/10) e le categorie catastali C/2, C/6 e C/7. Si applica un'aliquota agevolata dello 0,4%, con la possibilità di modifica da parte dei comuni in aumento o in diminuzione di 0,2 punti percentuali. E' prevista la detrazione di euro 200 che può essere elevata dal comune fino a concorrenza dell'imposta. Inoltre, è maggiorata di euro 50 per ogni figlio di età non superiore a 26 anni e convivente, per un massimo di euro 400.
- Per l'IRPEF l'abitazione principale gode dell'esenzione.

Si deve aggiungere che il precedente Governo, nella seduta del Consiglio dei Ministri del 21 ottobre 2011, aveva approvato in via preliminare lo "Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 e del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 11" che non ha poi avuto esito per effetto delle dimissioni del Governo stesso.

Tale schema era diretto, tra l'altro, a istituire il tributo comunale Rifiuti e Servizi (RES) il quale si sarebbe articolato in due componenti. La prima istituita a fronte del servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, la seconda a fronte dei servizi indivisibili dei comuni.

Le disposizioni concernenti la prima componente relativa al servizio di gestione dei rifiuti sono state sostanzialmente riprese nella TARES di cui all'art. 14 del D. L. n. 201 del 2011, in cui è stata anche prevista, al comma 13, la c.d. maggiorazione pari a 0,30 euro per metro quadrato, a copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni. Detta maggiorazione può essere aumentata dai comuni, con propria deliberazione, fino a un massimo di 0,40 euro per metro quadrato, graduandola anche in ragione della tipologia dell'immobile e della zona dove è ubicato.

Si deve constatare che il tributo RES, nella componente relativa ai servizi indivisibili dei comuni, avrebbe costituito in sostanza una reintroduzione dell'ICI sulle abitazioni principali. Infatti:

- ✓ l'art. 14-terdecies prevedeva che il presupposto per l'applicazione di detta componente era l'occupazione, a qualsiasi titolo, di fabbricati ad uso abitativo, e relative unità immobiliari pertinenziali, da parte di soggetti anagraficamente residenti nel territorio del comune. Per fabbricato ad uso abitativo si intendeva l'unità immobi-

liare, iscritta o iscrivibile nel catasto edilizio urbano, appartenente al gruppo catastale A, ad eccezione della categoria A10. Non era considerato occupato il fabbricato tenuto disposizione dal proprietario o dal titolare dei diritti reali di usufrutto, uso, abitazione, superficie sull'immobile.

- ✓ L'art. 14-quaterdecies disciplinava i soggetti passivi e stabiliva che il tributo comunale RES, limitatamente alla componente relativa ai servizi indivisibili, era dovuto dalle persone fisiche residenti anagraficamente nel territorio del comune che a qualsiasi titolo occupavano i fabbricati di cui all'art. 14-terdecies.
- ✓ L'art. 14-quinquiesdecies individuava la base imponibile del tributo nel valore dei fabbricati ad uso abitativo e delle relative unità immobiliari pertinenziali, quale sarebbe risultato applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto rivalutate nella misura stabilita per le imposte sui redditi il moltiplicatore pari a 100 che poteva essere modificato secondo quanto previsto dall'articolo 52, comma 5, del d. P.R. 26 aprile 1986, n. 131.
- ✓ L'art. 14-sexiesdecies stabiliva l'aliquota del tributo in misura pari allo 0,21 per cento, con facoltà da parte del comune di modificarla in aumento fino all'aliquota massima dello 0,30 per cento e in diminuzione fino al suo azzeramento.
- ✓ L'art. 14-septiesdecies prevedeva alcune agevolazioni rapportate al reddito.

## **FABBRICATO LOCATO**

- Per l'ICI la base imponibile era pari alla rendita catastale x 1,05 x
  - ✓ 100 per i gruppi catastali A (tranne A/10) e C;
  - ✓ 140 per il gruppo catastale B;
  - ✓ 50 per la categoria catastale A/10;
  - ✓ 34 per la categoria catastale C/1.
- L'aliquota da applicare agli immobili locati andava dallo 0,4% allo 0,7%.
- Per l'IMU la base imponibile è data dalla rendita catastale x 1,05 x
  - ✓ 160 per il gruppo catastale A (tranne A/10);
  - ✓ 140 per il gruppo catastale B e C/3, C/4 e C/5;
  - ✓ 80 per la categoria catastale D/5 e A/10;
  - ✓ 60 per il gruppo catastale D tranne D/5;
  - ✓ 55 per la categoria catastale C/1.
- L'aliquota da applicare agli immobili locati è quella standard dello 0,76%, con la possibilità di modifica da parte dei comuni in aumento di 0,3 punti percentuali. Il comune può, inoltre, ridurre l'aliquota fino allo 0,4%.

- Per l'IRPEF sia in vigore dell'ICI sia in vigore dell'IMU è dovuta l'imposta sul reddito e le relative addizionali. A partire dal 2011 il contribuente può optare per il regime della cedolare secca nel caso in cui si tratti di una abitazione locata da persona fisica.

## FABBRICATI A DISPOSIZIONE

- Per l'ICI la base imponibile era pari alla rendita catastale x 1,05 x
  - ✓ 100 per i gruppi catastali A (tranne A/10) e C;
  - ✓ 140 per il gruppo catastale B;
  - ✓ 50 per la categoria catastale A/10;
  - ✓ 34 per la categoria catastale C/1.
- L'aliquota da applicare agli immobili a disposizione andava dallo 0,4% allo 0,9%.
- Per l'IMU la base imponibile è data dalla rendita catastale x 1,05 x
  - ✓ 160 per il gruppo catastale A (tranne A/10);
  - ✓ 140 per il gruppo catastale B e C/3, C/4 e C/5;
  - ✓ 80 per la categoria catastale D/5 e A/10;
  - ✓ 60 per il gruppo catastale D tranne D/5;
  - ✓ 55 per la categoria catastale C/1.
- L'aliquota da applicare agli immobili a disposizione è quella standard dello 0,76%, con la possibilità di modifica da parte dei comuni in aumento o in diminuzione di 0,3 punti percentuali.
- Per l'IRPEF in vigore dell'ICI era dovuta l'imposta erariale e le relative addizionali. L'IRPEF non è dovuta in vigore dell'IMU, in virtù del suo assorbimento in quest'ultimo tributo.

## TERRENI AGRICOLI

- ICI: per i terreni di pianura la base imponibile era data dal reddito dominicale x 1,25 x 75. L'aliquota media effettiva era dello 0,6%. Era prevista una riduzione per i coltivatori diretti e per gli IAP<sup>16</sup>.

16 L'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992 prevedeva che: "1. I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente lire 50 milioni e con le seguenti riduzioni:

a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti 50 milioni di lire e fino a 120 milioni di lire;

b) del 50 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 120 milioni di lire e fino a 200 milioni di lire;

c) del 25 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 200 milioni di lire e fino a 250 milioni di lire."

- ICI: per i terreni di collina e di montagna vigeva l'esenzione.
- IMU: per i terreni di pianura dei coltivatori diretti e degli IAP la base imponibile è data dal reddito dominicale x 1,25 x 110. L'aliquota è quella standard dello 0,76% con possibilità di manovra in aumento o in diminuzione di 0,3 punti percentuali. E' prevista una riduzione per i coltivatori diretti e per gli IAP<sup>17</sup>.
- IMU: per i terreni di pianura di altri soggetti la base imponibile è data dal reddito dominicale x 1,25 x 135. L'aliquota è quella standard dello 0,76% con possibilità di manovra in aumento o in diminuzione di 0,3 punti percentuali.
- IMU: per i terreni di collina e di montagna vige l'esenzione.
- IRPEF: fino all'entrata in vigore dell'IMU la base imponibile era data, per tutti i terreni sia in pianura sia in collina e in montagna, dal reddito dominicale x 1,80 ovvero dal reddito agrario x 1,70 e l'aliquota era marginale. Con l'entrata in vigore dell'IMU per i terreni non affittati la base imponibile è data dal reddito agrario x 1,70; per i terreni affittati la base imponibile è data dal reddito dominicale x 1,80, ovvero dal reddito agrario x 1,70 con aliquota marginale.

## FABBRICATI RURALI

- Per l'ICI i fabbricati rurali sia a uso abitativo sia a uso strumentale per l'agricoltura erano esenti.
- Per l'IMU la base imponibile dei fabbricati rurali a uso abitativo è data dalla rendita catastale x 1,05 x 160 (gruppo catastale A tranne A/10e C/2, C/6 e C/7), con l'applicazione delle aliquote previste per l'abitazione principale o per le altre unità immobiliari.
- Per l'IMU la base imponibile dei fabbricati rurali a uso strumentale è data dalla rendita catastale x 1,05 x
  - ✓ 160 per il gruppo catastale A (tranne A/10);
  - ✓ 140 per il gruppo catastale B e C/3, C/4 e C/5;
  - ✓ 80 per la categoria catastale D/5 e A/10;
  - ✓ 60 per il gruppo catastale D tranne D/5;
  - ✓ 55 per la categoria catastale C/1.

<sup>17</sup> L'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011 al comma 8-bis prevede che: "I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 6.000 e con le seguenti riduzioni:

a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a euro 15.500;  
 b) del 50 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 15.500 e fino a euro 25.500;  
 c) del 25 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a euro 32.000".

L'aliquota applicabile è dello 0,2% con possibilità di manovra in diminuzione fino a 0,1%.

- IMU: sono esenti i fabbricati rurali strumentali ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT.
- IRPEF: erano e continuano a rimanere esenti i fabbricati sia a uso abitativo sia a uso strumentale per l'agricoltura.

## **ALLEGATO 1 - Quadro generale delle categorie catastali**

### **Immobili a destinazione ordinaria**

#### **GRUPPO A unità abitative e, nella categoria A/10, uffici e studi privati**

- A/1 - Abitazioni di tipo signorile;
- A/2 - Abitazioni di tipo civile;
- A/3 - Abitazioni di tipo economico;
- A/4 - Abitazioni di tipo popolare;
- A/5 - Abitazioni di tipo ultrapopolare;
- A/6 - Abitazioni di tipo rurale;
- A/7 - Abitazioni in villini;
- A/8 - Abitazioni in ville;
- A/9 - Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici;
- A/10 - Uffici e studi privati;
- A/11 - Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi.

#### **GRUPPO B unità destinate ad uso collettivo**

- B/1 - Collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari, caserme;
- B/2 - Case di cura ed ospedali (quando per le loro caratteristiche risultano comparabili con le unità tipo o di riferimento);
- B/3 - Prigioni e riformatori;
- B/4 - Uffici pubblici;
- B/5 - Scuole, laboratori scientifici;

B/6 - Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie che non hanno sede in edifici della Categoria A/9;

B/7 - Cappelle e oratori non destinati all'esercizio pubblico dei culti;

B/8 - Magazzini sotterranei per depositi di derrate.

### **GRUPPO C unità a destinazione ordinaria commerciale e varia**

C/1 - Negozi e botteghe;

C/2 - Magazzini e locali di deposito;

C/3 - Laboratori per arti e mestieri;

C/4 - Fabbricati e locali per esercizi sportivi (quando per le loro caratteristiche risultano comparabili con le unità tipo o di riferimento);

C/5 - Stabilimenti balneari e di acque curative (quando per le loro caratteristiche risultano comparabili con le unità tipo o di riferimento);

C/6 - Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse;

C/7 - Tettoie chiuse od aperte.

### **Immobili a destinazione speciale**

### **GRUPPO D**

D/1 - Opifici;

D/2 - Alberghi e pensioni;

D/3 - Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili;

D/4 - Case di cura ed ospedali (quando per le loro caratteristiche non risultano comparabili con le unità tipo o di riferimento );

D/5 - Istituti di credito, cambio ed assicurazione (quando per le loro caratteristiche non risultano comparabili con le unità tipo o di riferimento);

D/6 - Fabbricati e locali per esercizi sportivi (quando per le loro caratteristiche non risultano comparabili con le unità tipo o di riferimento);

D/7 - Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni;

D/8 - Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni;

D/9 - Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio;

D/10 - Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole.

### **Immobili a destinazione particolare**

#### **GRUPPO E**

E/1 - Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei;

E/2 - Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio;

E/3 - Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche;

E/4 - Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche;

E/5 - Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze;

E/6 - Fari, semafori, torri per rendere d'uso pubblico l'orologio comunale;

E/7 - Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti;

E/8 - Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia;

E/9 - Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E.



Finito di stampare nel mese di febbraio 2013  
presso la Grafitalia di Peccioli (Pisa)

## Note sugli autori

### Cesare Cava

Tra i maggiori esperti italiani di fiscalità e di finanza locale, è docente per Anci-Ifel e Legautonomie.

Giornalista pubblicista, svolge la professione di commercialista nella città di Pisa. Specializzato nell'attività di accertamento dei tributi locali e nella riorganizzazione tecnico - operativa degli uffici risorse della Pubblica Amministrazione. Già assessore alle risorse finanziarie del Comune di Pisa per otto anni, attualmente è manager di aziende pubbliche.

#### Ha pubblicato insieme ad altri esperti:

- I regolamenti ICI e COSAP D.Lgs. 446/97 (1998),
- Nuove politiche dell'ente locale (1999),
- Il governo locale oggi (1999),
- La legge finanziaria 1999 note e commenti (1999),
- La riforma della riscossione (1999),
- L'accertamento dei tributi locali (1999),
- Guida all'applicazione della legge finanziaria (2000),
- La nuova autonomia finanziaria dei comuni (2000),
- La nuova autonomia finanziaria dei comuni - 2<sup>a</sup> edizione (2001),
- Enti locali: la legge finanziaria 2002 - analisi e commenti (2002),
- Le novità gestionali degli enti locali per il 2003 - analisi e commenti alla legge 289/2002 (2003),
- Focus sulla normativa ICI - Volume I (2003),
- Libro bianco sui tributi locali (2004),
- Finanza Locale e contrattazione (2008),
- IMU e ICI - Accertamenti ed equità fiscale (2012).

### Annalisa Antonini

Laureata in economia aziendale all'Università di Pisa, specializzata in materia di tributi locali, è docente nazionale su tali tematiche ed è specializzata nell'attività di accertamento e nella riorganizzazione tecnico - operativa degli uffici risorse dei comuni. È inoltre specializzata nell'innovazione gestionale e nella ricerca delle casistiche di elusione fiscale e delle utenze dei servizi idrici. È amministratore delegato del Gruppo Finanza Locale.

#### Ha pubblicato insieme ad altri esperti:

- La legge finanziaria 1999 note e commenti (1999),
- La riforma della riscossione (1999),
- L'accertamento dei tributi locali (1999),
- La nuova autonomia finanziaria dei comuni (2000),
- La nuova autonomia finanziaria dei comuni - 2<sup>a</sup> edizione (2001),
- Enti locali: la legge finanziaria 2002 - analisi e commenti (2002),
- Le novità gestionali degli enti locali per il 2003 - analisi e commenti alla legge 289/2002 (2003),
- Focus sulla normativa ICI - Volume I (2003),
- Finanza Locale e contrattazione (2008),
- IMU e ICI - Accertamenti ed equità fiscale (2012).

### Silvia Fossati

Laureata in economia e commercio all'Università di Pisa, svolge l'attività di commercialista nella città di Pisa, specializzata nella gestione e nella difesa degli enti locali nelle Commissioni Tributarie sull'intero territorio nazionale.

#### Ha pubblicato insieme ad altri esperti:

- La nuova autonomia finanziaria dei comuni - 2<sup>a</sup> edizione (2001),
- Finanza Locale e contrattazione (2008),
- IMU e ICI - Accertamenti ed equità fiscale (2012).