

L'IMU SPERIMENTALE E L'IVIE

Avv. Viviana CAPOZZI

PREMESSA

L'anticipazione sperimentale dell'IMU avrà luogo nel triennio 2012 – 2014, in base alla seguente disciplina normativa:

- art. 13 del D.L. n. 201 del 2011 conv. con mod. nella l. n. 214 del 2011 (il c.d. decreto "Salva Italia"), che richiama, in parte modificandoli, gli artt. 8 e 9 del D.Lgs n. 23 del 2011 (il cd. decreto sul "Federalismo municipale");
- art. 4 del D.L. n. 16 del 2012, conv. con mod. dalla l. n. 44 del 2012 (il cd. decreto "Semplificazioni fiscali").

Il 1° gennaio 2015 entrerà in vigore l'IMU propria "a regime", disciplinata dal decreto sul Federalismo municipale.

PREMESSA

La tecnica legislativa adottata (l'introduzione di un tributo sostanzialmente nuovo, ma che vuole essere l'anticipazione sperimentale di uno non ancora in vigore e che viene disciplinato mediante richiamo parziale sia alle norme di quest'ultimo che a quelle di un precedente tributo che va a sostituire – l'ICI), ha suscitato diversi dubbi interpretativi, solo in parte risolti dalla circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF.

L'IMU sperimentale si applica su tutto il territorio nazionale e sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati (sia fabbricati che terreni), nonché l'ICI.

EFFETTO SOSTITUTIVO DELL'IMU

Se un immobile è parzialmente locato e parzialmente adibito ad abitazione principale, l'effetto sostitutivo dell'IRPEF, si verifica solo se la rendita catastale rivalutata del 5% è maggiore del canone annuo di locazione.

Se non si verifica l'effetto sostitutivo, si è tenuti al versamento non solo dell'IMU, ma anche dell'IRPEF (circolare n. 3/DF).

Nell'ambito rurale, l'effetto sostitutivo opera solo per il reddito dominicale, mentre il reddito agrario continua ad essere assoggettato alle imposte dirette.

SOGGETTI PASSIVI

Sono soggetti passivi IMU:

- il proprietario di immobili, inclusi terreni e aree fabbricabili a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa;
- il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione (cui viene assimilato l'ex coniuge assegnatario della casa coniugale), enfiteusi, superficie sui predetti immobili;
- il concessionario nel caso di concessione su aree demaniali;
- il locatario in caso di immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto.

SOGGETTI PASSIVI

Ai soli fini IMU, l'assegnazione della casa coniugale, a seguito di separazione, annullamento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende effettuata a titolo di diritto di abitazione (co. 12-*quinquies*, art. 4 del decreto Semplificazioni fiscali)

Il soggetto passivo IMU è unicamente il coniuge assegnatario, a prescindere dalla titolarità dell'immobile.

Ai fini IRPEF, i coniugi continueranno a pagare ognuno in rapporto alla propria quota di possesso, tenendo presente che l'effetto sostitutivo dell'IMU può operare unicamente con riferimento al soggetto passivo IMU.

SOGGETTI PASSIVI

Il co. 10 dell'art. 13 del decreto Salva Italia, che prevede che la detrazione per abitazione principale si applica al coniuge separato non assegnatario dell'abitazione familiare, deve ritenersi implicitamente abrogato.

Il riconoscimento della titolarità del diritto di abitazione in capo al coniuge assegnatario della ex casa coniugale, comporta che sul relativo importo non viene computata la quota di imposta riservata allo Stato.

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

Il presupposto impositivo è il possesso "di immobili", ivi compresa l'abitazione principale e le pertinenze della stessa e, quindi, ha un ambito di applicazione più ampio di quello ICI (comprendendo anche, per es., i cd. orticelli o terreni incolti).

Dalla disciplina ICI (art. 1, co. 2, del D.Lgs n. 504/1992) devono essere mutate le seguenti definizioni:

- per fabbricato si intende l'immobile iscritto o che deve essere iscritto nel NCEU, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza;

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

- 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 (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);
- per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art.2135 del C.c.

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

Nel presupposto impositivo rientra anche il possesso di fabbricati rurali: è stata abrogata la norma interpretativa art. 23, co. 1-bis, del D.L. n. 207 del 2008.

L'abrogazione di una norma interpretativa dovrebbe avere efficacia retroattiva; tuttavia, una tale interpretazione sarebbe in contrasto con la *ratio* normativa di detta abrogazione.

I fabbricati rurali ancora iscritti al catasto terreni (eccetto quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione), devono essere dichiarati al NCEU entro il 30 novembre 2012.

BASE IMPONIBILE

Per la determinazione della base imponibile IMU il
opera un richiamo parziale alla disciplina ICI:

Fabbricati iscritti in catasto	→	nuovi moltiplicatori
Fabbricati classificabili nella cat. D, non iscritti in catasto	→	criteri invariati
Aree fabbricabili	→	criteri invariati
Terreni agricoli	→	nuovi criteri di valutazione
Fabbricati rurali (prima esenti)	→	tassati

FABBRICATI ISCRITTI IN CATASTO

Il valore dei fabbricati iscritti in catasto dovrà essere
determinato applicando all'ammontare delle rendite,
rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori, che trovano
applicazione unicamente ai fini IMU:

- 160 per i fabbricati appartenenti alle cat. cat. A (eccetto A/10), C/2, C/6 e C/7
- 140 per i fabbricati nelle categorie B, C/3, C/4 e C/5
- 80 per i fabbricati nella categoria A/10
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5
- 60 (elevato a 65 dal 1.1.2013) per i fabbricati nella categoria D (eccetto D/5)
- 55 per i fabbricati nella categoria C/1.

TERRENI AGRICOLI

Il valore dei terreni agricoli è determinato applicando al reddito dominicale degli stessi, rivalutato del 25%, un moltiplicatore pari a 135 che viene ridotto 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”.

Coltivatore diretto: colui che si dedica direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, se la sua forza lavorativa non è inferiore ad un terzo di quella richiesta dalla normale conduzione del fondo.

TERRENI AGRICOLI

Imprenditore agricolo professionale (art. 1 del D.Lgs n. 99/2004): soggetto che dedica alle attività agricole, 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.

Possono essere IAP anche le società di persone, cooperative e di capitale, se hanno come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole e sono in possesso dei seguenti requisiti:

TERRENI AGRICOLI

- per le società di persone, almeno un socio deve essere IAP (per le società in accomandita deve essere l'accomandatario);
- per le società di capitali o cooperative, almeno un amministratore (che sia anche socio, per le cooperative) deve essere IAP;
- il soggetto IAP persona fisica (anche ove socio di società di persone o amministratore di società di capitali) deve iscriversi alla previdenza agricola.

TERRENI AGRICOLI

Per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e IAP, l'IMU si applica limitatamente alla parte di valore eccedente i 6.000 euro, con le seguenti riduzioni:

- del 70% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i 6.000 euro e fino a 15.500 euro;
- del 50% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i 15.500 euro e fino a 25.500 euro;
- del 25% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i 25.500 euro e fino a 32.000 euro.

Se il soggetto passivo possiede e conduce più terreni, le riduzioni devono essere calcolate proporzionalmente al valore complessivo dei terreni posseduti nei vari Comuni.

TERRENI AGRICOLI

Inoltre, se il terreno è posseduto da più soggetti di cui uno solo integra i requisiti per le descritte agevolazioni, le medesime devono calcolarsi per intero sull'imponibile determinato in base alla porzione di proprietà del soggetto passivo che coltiva il fondo.

Viceversa, nel caso in cui il terreno è posseduto da più soggetti, tutti soggetti passivi IMU, l'agevolazione spetta ad ognuno di essi proporzionalmente alla relativa quota di proprietà.

Infine, l'agevolazione in esame opera anche per il calcolo della quota erariale di IMU.

AREE FABBRICABILI

Art. 5, co. 5, del D.Lgs 504/1992 - la base imponibile delle aree fabbricabili è data dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno d'imposizione.

Opera anche per l'IMU la *finctio iuris* in base alla quale non sono considerati aree fabbricabili i terreni posseduti da coltivatori diretti o IAP, che esplicano la loro attività a titolo principale, se persiste l'utilizzazione agro – silvo – pastorale.

La circolare n. 3/DF del 2012 ha precisato che, nell'ipotesi in cui il terreno sia posseduto da due soggetti ma condotto da uno soltanto, in possesso dei cennati requisiti, l'agevolazione in esame si deve applicare a tutti i comproprietari (Cass. 15566/2010).

FABBRICATI CLASSIFICABILI NEL GRUPPO D

Art.5, co. 3 del D.Lgs. 504/1992 – per i fabbricati classificabili nel gruppo D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati (fino all'anno nel quale sono iscritti in catasto), il valore è determinato alla data di inizio di ciascun anno solare, ovvero, se successiva, alla data di acquisizione.

Il valore è dato dall'ammontare che risulta dalle scritture contabili (al lordo delle quote di ammortamento), applicando i coefficienti aggiornati ogni anno con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (per l'anno 2012, si veda il D.M. 5 aprile 2012).

FABBRICATI CLASSIFICABILI NEL GRUPPO D

La circolare n. 3/DF ha chiarito che, nell'individuare i criteri di determinazione del valore di detti immobili si deve tener conto delle più recenti pronunce giurisprudenziali.

La Cass. 9 febbraio 2011, n. 3160 ha chiarito che il momento che segna il passaggio dal criterio di determinazione contabile a quello catastale è, a prescindere dal tenore letterale della disposizione di riferimento, la richiesta di attribuzione della rendita, mediante esperimento della procedura DOCFA.

ALIQUOTE

- l'aliquota di base è pari allo **0,76%**, (i Comuni possono variarla in aumento o diminuzione di 0,3 punti percentuali);
- per l'abitazione principale e le sue pertinenze, l'aliquota è ridotta allo **0,4%**, (i Comuni possono variarla in aumento o diminuzione di 0,2 punti percentuali);
- per i fabbricati rurali strumentali, l'aliquota è ridotta allo **0,2%**, (i Comuni possono ridurla - ma non aumentarla - di 0,1 punto percentuale).

ALIQUOTE

I Comuni possono ridurre l'aliquota di base:

- fino allo **0,4%** nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario (art. 43 del Tuir), o posseduti da soggetti passivi IRES, o locati;
- fino allo **0,38%** per i fabbricati destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (fino a che permane tale destinazione e non vengono locati), per un periodo non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori.

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

All'abitazione principale e alle sue pertinenze, si applica una detrazione d'imposta di 200 euro (fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta dovuta), importo che può essere elevato dai Comuni, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio.

La detrazione per abitazione principale va rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione e, nel caso di più soggetti passivi, spetta a ciascuno "proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica", non in proporzione della quota di possesso, così come era previsto ai fini ICI.

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

L'abitazione principale è l'immobile "iscritto o iscrivibile" in catasto come un'unica unità immobiliare, nella quale "il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente".

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 unità per ciascuna categoria, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

Si richiede il doppio requisito della residenza anagrafica e della “dimora abituale”. Secondo la Cassazione l’abituale dimora di una persona (Cass. 1738/1986):

“è determinata dalla sua abituale e volontaria dimora in un determinato luogo, cioè dall’elemento obiettivo della permanenza in tale luogo e dall’elemento soggettivo dell’intenzione di abitarvi stabilmente, rilevata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali; questa stabile permanenza sussiste anche quando la persona si rechi a lavorare o a svolgere altra attività fuori del Comune di residenza, sempre che conservi in esso l’abitazione, vi ritorni quando possibile e vi mantenga il centro delle proprie relazioni familiari e sociali”.

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

La nozione di immobile “iscritto o iscrivibile” in catasto va interpretata restrittivamente: non si possono applicare le agevolazioni per più di una unità immobiliare, a meno che non si sia proceduto al loro accatastamento unitario.

“dalla lettera 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.”(circolare n. 3/DF del 2012).

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

Se i coniugi hanno stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi, nel medesimo Comune, le agevolazioni si applicano per un solo immobile.

La limitazione non opera nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in Comuni differenti, 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”* (circolare n. 3/DF del 2012).

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

Il cambiamento di residenza del figlio, comporta una variazione del nucleo familiare: il figlio va a costituire un nucleo familiare a sé.

Pertanto, se il figlio è residente presso un altro immobile, nel medesimo Comune, sia i genitori che il figlio possono usufruire della detrazione per abitazione principale (ricorrendone i presupposti).

I genitori, tuttavia, non potranno usufruire dell'eventuale maggiorazione per figli minori di 26 anni (di cui si dirà fra breve).

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

L'agevolazione si applica anche alle pertinenze, nella misura di una per ciascuna categoria (C2/, C/6 e C/7).

La circolare 3/DF ha esaminato l'ipotesi in cui due pertinenze, per es. soffitta e cantina (classificabili nella medesima cat. C/2), siano accatastate insieme all'unità abitativa, la cui rendita, quindi, ricomprende anche la rendita delle pertinenze.

In tal caso, *“per rendere operante la disposizione in esame”*, si può usufruire delle agevolazioni solo in relazione ad un'altra pertinenza (in categoria o C/6 o C/7).

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

Non sussiste ai fini IMU la potestà regolamentare riconosciuta ai fini ICI di poter considerare parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto (art. 59, co. 1, lett. d) del D.Lgs n. 446 del 1997).

Tutte le pertinenze diverse da quelle che possono usufruire dell'agevolazione per l'abitazione principale, dovranno essere assoggettate ad IMU mediante applicazione dell'aliquota ordinaria dello 0,76%.

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

I Comuni possono elevare la detrazione per abitazione principale fino a concorrenza dell'imposta dovuta (non possono ridurla).

In tal caso, tuttavia, non può essere aumentata l'aliquota ordinaria per gli immobili a disposizione.

È stata abrogata la lett. e), comma 1, dell'art. 59 del D.Lgs n. 446 del 1996, ai sensi della quale i Comuni potevano considerare abitazioni principali anche quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale.

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

Per il 2012 e 2013, la detrazione per abitazione principale è maggiorata di 50 euro per ciascun figlio minore di 26 anni, che dimora abitualmente e risiede anagraficamente nell'unità immobiliare (non necessita che si tratti di un figlio fiscalmente a carico).

L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione base, non può superare l'importo di 400 euro.

La maggiorazione va computata con gli stessi criteri dettati per la detrazione e spetta solo al genitore, *ex lege*, del figlio minore di 26 anni.

DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE

La maggiorazione, quindi, deve essere rapportata ai mesi dell'anno nei quali si sono verificate le condizioni richieste dalla norma, computando per intero il mese nel corso dei quali i requisiti si sono verificati per almeno 15 giorni.

Per esempio:

- se il figlio nasce il 15 del mese di luglio, detto mese deve essere computato per intero nel calcolo della maggiorazione;
- se nasce il 18 del mese di luglio, detto mese non potrà essere computato.

ALTRE FATTISPECIE CUI SI APPLICA LA DETRAZIONE

La detrazione per abitazione principale (e non anche l'aliquota ridotta, né la maggiorazione) si applica anche agli immobili assegnati dalle cooperative a proprietà indivisa e dagli IACP (nonché gli altri enti di edilizia residenziale pubblica, circolare n. 3/DF del 2012), se adibiti ad abitazione principale dagli assegnatari.

I Comuni possono considerare "direttamente" adibiti ad abitazione principale gli immobili posseduti (a titolo di proprietà o usufrutto) da anziani o disabili residenti in istituti di ricovero, nonché da cittadini italiani residenti all'estero, se non locati. In tale ipotesi, si applica anche la maggiorazione della detrazione e l'aliquota ridotta.

ULTERIORI AGEVOLAZIONI

Il comma 3 dell'art. 13 del decreto Salva Italia prevede una riduzione del 50% della base imponibile IMU nelle seguenti ipotesi:

- fabbricati di interesse storico artistico (quelli di cui all'art. 10 del D.Lgs 22 gennaio 2004, n. 42);
- fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati (limitatamente al periodo durante il quale sussistono dette condizioni, solo se sussistono entrambe le condizioni).

ULTERIORI AGEVOLAZIONI

Con riferimento alle modalità di accatastamento dei primi, la circolare 9 ottobre 2012, n. 5/T ha chiarito che non è possibile stabilire una correlazione tra il riconoscimento di immobile vincolato e una specifica categoria catastale.

Pertanto, detti immobili vanno accatastati unicamente in base alle loro caratteristiche intrinseche.

Tuttavia, l'eventuale esistenza del relativo vincolo può essere resa conoscibile negli atti catastali mediante apposita annotazione che viene effettuata su richiesta degli interessati

ULTERIORI AGEVOLAZIONI

Per poter fruire della seconda agevolazione, l'inagibilità o l'inabitabilità "deve consistere in un degrado fisico sopravvenuto o in un obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica, non superabile con interventi di manutenzione" (istruzioni alla dichiarazione).

L'inagibilità o l'inabitabilità deve essere accertata dall'Ufficio tecnico comunale o autocertificata dal contribuente (deve dichiarare di essere in possesso di idonea perizia redatta da tecnico abilitato).

Spetta al Comune la possibilità di disciplinare le caratteristiche di fatiscenza del fabbricato.

ESENZIONI

Le esenzioni IMU vengono, in parte, individuate mediante rinvio alle norme del decreto sul federalismo municipale che, a loro volta, richiamano alcune esenzioni ICI: art. 7 del D.Lgs n. 504 del 1992, eccetto lett. a) e g).

L'esenzione di cui alla lett. a) viene sostituita da quella volta ad esentare gli immobili posseduti dallo Stato e quelli "posseduti nel proprio territorio" dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni, dalle Comunità montane, dai Consorzi tra detti enti, dagli enti del SSN, destinati ai compiti istituzionali (a differenza dell'ICI, sono escluse le Camere di Commercio).

ESENZIONI

Viceversa, è soppressa l'esenzione della lett. g), relativa ai fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati e destinati alle attività assistenziali.

Si applicano anche ai fini IMU le seguenti esenzioni ICI:

- fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5-*bis* del d.P.R. n.601 del 1973;
- fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e loro pertinenze;

ESENZIONI

- fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13-16 del Trattato lateranense;
- fabbricati degli Stati esteri e 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;
- terreni agricoli (le istruzioni alla dichiarazione si riferiscono alla più ampia categoria di "terreni") ricadenti in aree montane o collinari (dovrebbero rientrare in questa fattispecie anche le aree fabbricabili che sono considerate terreni agricoli, in presenza dei presupposti di cui all'art. 2, co. 1, lett. b) del D.Lgs n. 504 del 1992);
- immobili utilizzati dagli enti non commerciali.

ESENZIONI

Con riferimento all'ultima fattispecie, vanno sottolineate le modifiche apportate alla lett. i) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, dall'art. 91-bis del D.L. n. 1 del 2012, convertito con modificazioni dalla l. n. 27 del 2012 (il c.d. "decreto Liberalizzazioni").

In base al nuovo dettato normativo, relativamente all'anno d'imposta 2012, sono esenti da ICI, e quindi da IMU, gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento "con modalità non commerciali" di attività istituzionali.

ESENZIONI

A decorrere dal 2013, per gli immobili ad utilizzazione mista, l'esenzione si applica solo "alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile" (ove separatamente accatastata).

Nel caso in cui non sia possibile procedere in tal senso, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione del contribuente.

ESENZIONI

Ai sensi del comma 3 dell'art. 91-bis del D.L. 1/2012, come modificato dall'art. 9, comma 6 del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174 (il cd. "decreto Enti locali"), con decreto ministeriale di prossima adozione sarà disciplinato:

- il contenuto della suaccennata dichiarazione
- gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale
- i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività istituzionali come svolte "con modalità non commerciali".

ESENZIONI

Lo schema di decreto all'uopo predisposto è stato bocciato dal Consiglio di Stato con parere n. 07658 del 4 ottobre 2012, per aver ecceduto rispetto al potere regolamentare originariamente conferito dal legislatore.

A seguito di tale bocciatura, si è reso necessario l'intervento normativo a modifica del comma 3 dell'art. 91-bis operato con il decreto Enti locali e finalizzato ad un ampliamento della delega che rendesse legittime le disposizioni recate dallo schema di decreto predisposto.

Il co. 8 dell'art. 9 del decreto sul Federalismo municipale ha, altresì, disposto l'esenzione IMU per i fabbricati rurali strumentali, ubicati nei Comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco ISTAT.

La classificazione dell'immobile nella categoria catastale D/10, non è condizione unica per il riconoscimento dell'agevolazione, la medesima è applicabile anche alle fattispecie elencate nell'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 557 del 1993 (vd. anche D.M. 26 luglio 2012, sull'accatastamento dei fabbricati rurali).

Con riferimento alla cennata esenzione, va sottolineata la presenza di una specifica disposizione dettata per le Province autonome di Trento e Bolzano, le quali, nell'esercizio delle proprie autonomie statutarie, potranno:

- prevedere che i fabbricati rurali strumentali situati in zone montane non siano esenti, ma vengano assoggettati ad IMU;
- consentire che gli enti locali introducano ulteriori esenzioni, detrazioni o deduzioni.

L'ambito di applicazione dell'esenzione dettata per i fabbricati rurali strumentali siti in Comuni montani allo stato attuale non coincide con quella, già vigente in materia di ICI e richiamata ai fini IMU, in materia di terreni agricoli situati in aree montane o collinari.

Con riferimento ai terreni agricoli, infatti, per individuare le aree montane la disposizione non fa riferimento all'elenco Istat, bensì all'art. 15 della l. n. 984 del 1977 e, quindi, all'elencazione contenuta nella circolare 14 giugno 1993, n. 9/E-249 (diversa, in parte, da quella Istat).

Tuttavia, è ipotizzabile che il legislatore intenda, in futuro, armonizzare le due elencazioni.

Il co. 5-*bis* aggiunto all'art. 4 del decreto Semplificazioni Fiscali ha previsto che, con D.M., possano essere individuati i Comuni nei quali si applica l'esenzione di cui alla lett. h) dell'art. 7 del D.Lgs n. 504 del 1992:

“sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco Istat dei Comuni italiani, nonché, eventualmente, anche sulla base della redditività dei terreni”.

Sono, altresì, esenti da IMU i fabbricati ubicati nelle zone colpite dal sisma del 6 aprile 2009 (purché distrutti o oggetto di ordinanze di sgombero in quanto inagibili), fino alla definitiva ricostruzione e agibilità degli stessi.

Analoga disposizione è stata dettata, dall'art. 8, co. 3 del D.L. 74/2012, conv. con mod. nella l. 122/2012, per gli immobili colpiti dal sisma dell'Emilia, ma la sua efficacia viene limitata al 31 dicembre 2014. A tal fine, il contribuente può dichiarare, entro il 30 novembre 2012, la distruzione o l'inagibilità totale o parziale del fabbricato all'autorità comunale.

La circolare n. 3/DF ha richiamato ulteriori disposizioni di esenzione applicabili anche alla disciplina IMU:

- art. 21 del D.Lgs n. 460 del 1997 - i Comuni, le Province, le Regioni e le Province autonome possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza;
- art. 1, comma 86, della l. n. 549 del 1995 - i Comuni possono deliberare agevolazioni sui tributi di loro competenza, fino alla totale esenzione, per gli esercizi commerciali e artigianali situati in zone precluse al traffico a causa dello svolgimento di lavori per la realizzazione di opere pubbliche che si protraggono per oltre sei mesi;

- art. 4, comma 5, D.Lgs n. 207 del 2001 - 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.

In base al tenore letterale delle norme richiamate (le quali fanno espresso riferimento a "tributi di loro competenza") tali agevolazioni, ove deliberate dagli enti locali, non opererebbero comunque nei confronti della quota erariale di IMU.

Alcune fattispecie esenti IMU non godono di analoga esenzione IRPEF (ad es. i terreni agricoli situati nelle zone montane).

Le medesime, devono essere dichiarate ai fini IRPEF, stante l'effetto sostitutivo dell'IMU ?

Il co. 9 dell'art. 9 del decreto sul Federalismo municipale (modificato dal decreto Semplificazioni fiscali) ha previsto che le fattispecie esenti IMU ma non esenti dalle imposte dirette sono comunque assoggettate alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, ove dovute.

COMPARTECIPAZIONE ERARIALE

Viene riservata allo Stato una quota di IMU sperimentale pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili (fatte alcune eccezioni) l'aliquota base dello 0,76%.

Detta "quota di imposta" deve essere liquidata a cura del soggetto passivo e va versata allo Stato contestualmente all'imposta municipale propria, utilizzando due diversi codici tributo in F24.

COMPARTECIPAZIONE ERARIALE

Eccezioni all'ambito di applicazione della quota erariale dell'IMU:

- abitazione principale e sue pertinenze (inclusa l'ex casa familiare assegnata in caso di separazione e divorzio);
- fabbricati rurali strumentali;
- immobili posseduti dai Comuni nel loro territorio;
- unità immobiliari appartenenti alle coop. a proprietà indivisa, o da IACP, adibite ad abitazione principale degli assegnatari;
- immobili posseduti da anziani e disabili e da cittadini italiani residenti all'estero, nell'ipotesi in cui il Comune abbia deliberato di considerarli "direttamente adibiti ad abitazione principale".

COMPARTECIPAZIONE ERARIALE

La quota di imposta riservata allo Stato viene determinata senza tener conto di tutte le eventuali riduzioni di aliquote applicate dai Comuni alle singole fattispecie.

Tale meccanismo limita fortemente il “margine di manovra” lasciato ai Comuni nell’articolazione delle aliquote IMU.

I Comuni, infatti, nell'esercizio di detta potestà devono rispettare i propri vincoli di bilancio, oltre che la riserva di quota erariale.

DISPOSIZIONI PROCEDIMENTALI

Per l’accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni ed il contenzioso vengono richiamate le disposizioni del decreto sul Federalismo municipale, le quali rinviano alle disposizioni ICI, salvo riconoscere ai Comuni la facoltà di introdurre l’accertamento con adesione.

Anche le attività di accertamento e riscossione della quota di 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.

DISPOSIZIONI PROCEDIMENTALI

L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protrato il possesso (il mese nel quale il possesso si è protrato per più di 15 giorni va computato per intero).

A ciascuno degli anni solari corrisponde una autonoma obbligazione tributaria.

La dichiarazione va presentata entro 90 giorni da quando ha inizio il possesso dell'immobile o da quando intervengono variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.

LA DICHIARAZIONE

La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni idonee a determinare una variazione dell'imposta dovuta.

Se gli immobili in relazione ai quali sussiste l'obbligo dichiarativo sono ubicati in diversi Comuni si devono presentare distinte dichiarazioni.

Analogo principio si applica anche nel caso in cui l'unico immobile insiste sul territorio di più Comuni, ai fini IMU infatti non opera il principio di prevalenza che operava ai fini ICI.

LA DICHIARAZIONE

Restano ferme le dichiarazioni presentate ai fini 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” (istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU)

LA DICHIARAZIONE

Se l’obbligo dichiarativo è sorto dopo il 1.1.2012, la dichiarazione va presentata entro il 30.11.2012 (termine così prorogato dall’art. 9 del decreto Enti locali).

Tuttavia, va sempre garantito il termine di 90 giorni dal verificarsi dell’evento.

Così, per esempio, se si è verificato il 10.9.2012, la dichiarazione va presentata entro il 9.12.2012.

LA DICHIARAZIONE

Con riferimento ai fabbricati rurali ancora non censiti al NCEU, la circolare n. 3/DF del 2012 aveva chiarito che l'obbligo dichiarativo doveva essere adempiuto entro 90 giorni dallo scadere del termine fissato per l'iscrizione in catasto (30 novembre 2012).

Con il modello di istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU, tuttavia, è stato affermato che l'obbligo dichiarativo non sussiste né per questi fabbricati, né per i fabbricati rurali strumentali. Sarà l'Agenzia del Territorio a rendere disponibili ai Comuni le domande presentate (ai sensi del D.M. 26 luglio 2012) per il riconoscimento del requisito di ruralità.

LA DICHIARAZIONE

Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU hanno chiarito che, analogamente a quanto avveniva per l'ICI:

- la dichiarazione non va presentata nel caso in cui la variazione dipende da atti cui si applicano le procedure MUI (art. 3-*bis* del D.Lgs n. 463 del 1997);
- la dichiarazione va presentata nel caso in cui la variazione comporta una riduzione dell'imposta o non è immediatamente fruibile da parte del Comune mediante una consultazione della banca dati catastale;
- la dichiarazione non va presentata quando il contribuente, per fruire dell'agevolazione, ha seguito le specifiche modalità stabilite con il regolamento comunale.

LA DICHIARAZIONE

Nell'ipotesi di agevolazioni:

- la dichiarazione va presentata sia quando si acquista, sia quando si perde il relativo diritto (ad eccezione dei fabbricati inagibili o inabitabili che la devono presentare solo al momento della perdita del diritto all'agevolazione);
- la dichiarazione va presentata unicamente se il Comune ha deliberato la relativa agevolazione (per es. immobili non produttivi di reddito fondiario, terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e IAP, etc.).

LA DICHIARAZIONE

Per le agevolazioni eventualmente deliberate in relazione agli immobili locati:

- la dichiarazione non va presentata se il contratto di locazione o affitto è stato registrato a partire dal 1° luglio 2010;
- per gli altri contratti, l'obbligo dichiarativo permane a meno che:
 - ✓ in occasione della cessione, risoluzione o proroga del contratto sono stati comunicati i relativi dati catastali (art. 19 del D.L. n. 78/2010);
 - ✓ il singolo Comune abbia deliberato che per usufruire dell'agevolazione è necessario effettuare una qualche comunicazione al Comune medesimo.

LA DICHIARAZIONE

L'obbligo di dichiarazione sussiste anche ogni qual volta "il Comune non è comunque in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria".

Segue un'elencazione di fattispecie meramente esemplificativa (locazione finanziaria, acquisto o perdita nell'anno del diritto all'esenzione, acquisto o cessazione di diritto reale non dichiarato in catasto, etc.).

In ultima istanza, quindi, la sussistenza o meno dell'obbligo dichiarativo per alcune fattispecie sarà rimessa all'interpretazione del precedente inciso.

LA DICHIARAZIONE

Non va dichiarata l'abitazione principale posta la "conoscenza da parte del Comune delle risultanze anagrafiche" (e la dimora abituale?).

Fanno eccezione le seguenti ipotesi:

- il nucleo familiare ha stabilito la propria residenza in due immobili diversi nel medesimo comune (va presentata dal soggetto che decide di fruire dell'agevolazione);
- immobile situato sul territorio di più Comuni (ai Comuni nei quali il soggetto non ha preso la residenza anagrafica);

LA DICHIARAZIONE

- immobili posseduti da soggetti residenti all'estero, (se il Comune ha deliberato di assimilarli all'abitazione principale; viceversa, non vanno dichiarati gli immobili posseduti da anziani e disabili ricoverati in istituti di ricovero, anche nel caso in cui il Comune abbia deliberato la relativa agevolazione);
- dall'assegnatario della ex casa coniugale se il Comune, ove è ubicato l'immobile, non coincide né con quello di nascita del soggetto, né con quello di celebrazione del matrimonio.

LA DICHIARAZIONE

Sotto il profilo soggettivo, i mutamenti di soggettività passiva vanno dichiarati sia da chi ha cessato di essere soggetto passivo, sia da chi è divenuto tale, tuttavia:

- la dichiarazione non va presentata dagli eredi, legatari e beneficiari che hanno ricevuto immobili in successione o donazioni in caso di donazione o successione;
- in ipotesi di assegnazione della ex casa coniugale la dichiarazione va presentata solo dal coniuge assegnatario dell'immobile (e solo nel caso in cui sussiste il relativo obbligo).

LA DICHIARAZIONE

La dichiarazione può essere presentata, in alternativa:

- mediante consegna diretta al Comune, che ne rilascia ricevuta;
- mediante spedizione in busta chiusa, con raccomandata senza ricevuta di ritorno (in questo caso, farà fede la data di consegna all'ufficio postale);
- in via telematica, mediante l'utilizzo della posta certificata (non viene specificato se deve trattarsi unicamente della PEC del soggetto passivo).

MODALITÀ DI VERSAMENTO

L'IMU va versata "in due rate di pari importo" il 16 giugno e il 16 dicembre; o in un'unica soluzione entro il 16 giugno, mediante utilizzo del Mod. F24, secondo le modalità di cui all'art. 17 del D.Lgs 241/1997.

A decorrere dal 1° dicembre 2012, sarà possibile effettuare il versamento anche con bollettino di c/c postale, al quale si applicheranno le disposizioni di cui all'art. 17, in quanto compatibili.

Il versamento deve essere eseguito cumulativamente per tutti gli immobili posseduti in Italia, anche se ubicati sul territorio di più Comuni.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 1, co. 166, della l. n. 296 del 2006, applicabile anche all'IMU (ex art. 9, co. 7, del decreto sul federalismo municipale), il pagamento va effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore o pari a 49 cent., ovvero per eccesso.

Qualora l'importo dell'imposta complessivamente dovuta su base annua (cfr. Linee Guida regolamenti IMU) sia inferiore a 12 euro, non si dovrà effettuare alcun versamento. Detto importo può essere variato nell'esercizio dell'autonomia regolamentare dei Comuni.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Sempre con riferimento alle modalità di versamento dell'IMU, è importante sottolineare che lo schema di regolamento fornito ai Comuni dal Dipartimento delle Finanze prevede che:

- i Comuni "posso" inserire nei propri Regolamenti la disposizione secondo la quale, nel caso di più soggetti passivi, si considerano regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un contitolare anche per conto degli altri soggetti passivi (art. 13 dello schema di regolamento).

MODALITÀ DI VERSAMENTO

I contribuenti residenti all'estero possono effettuare i versamenti, in alternativa al metodo ordinario, anche con due bonifici internazionali uno indirizzato al Comune ed uno alla Banca d'Italia (cfr. comunicato del dipartimento delle finanze 31 maggio 2012).

Il codice Iban per effettuare il versamento della quota comunale di IMU va richiesto direttamente al Comune, mentre per il bonifico relativo della quota erariale si utilizzano i seguenti codici:

- bic BITAITRRENT;
- Iban IT02G0100003245348006108000.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Nella causale del versamento devono essere indicati:

- il codice fiscale del soggetto passivo (o la partita IVA);
- la sigla "IMU";
- il nome del Comune e i relativi codici tributo;
- l'annualità di riferimento;
- l'indicazione "acconto" o "saldo" (nel caso di pagamento in due rate, altrimenti, l'indicazione "prima rata", "seconda rata" o "saldo")

Copia di entrambi i bonifici deve poi essere inviata al Comune, per le necessarie verifiche.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Il decreto Semplificazioni fiscali ha apportato una serie di modifiche alla disciplina generale dei versamenti per il primo anno di applicazione dell'imposta.

Per l'anno 2012, il pagamento della prima rata è effettuato, "senza applicazione di sanzioni e interessi", in misura pari al 50% dell'importo ottenuto applicando le aliquote e la detrazione base, in luogo di quelle deliberate dai Comuni (co. 12-bis dell'art. 13 del decreto Salva Italia).

La seconda rata va versata a saldo dell'imposta dovuta, con conguaglio sulla prima rata.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

La norma prevede che il versamento dell'acconto avvenga applicando l'aliquota "e la detrazione" di base.

Tuttavia, nella circolare n. 3/DF del 2012 si legge che anche per il versamento dell'acconto si "*può tenere conto delle agevolazioni per l'abitazione principale eventualmente deliberate dal Comune*" (innalzamento della detrazione fino a concorrenza dell'imposta).

Ovviamente, nel determinare il saldo, si dovrà tenere conto delle modifiche regolamentari eventualmente intervenute.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

In nessun caso, per il primo anno d'imposta sarà possibile effettuare il versamento in un'unica soluzione alla data del 18 giugno (il 16 giugno cade di sabato).

L'imposta effettivamente dovuta, infatti, potrà essere determinata con esattezza solo successivamente al 31 ottobre, data entro la quale i Comuni dovranno adottare le delibere definitive in merito alle aliquote e detrazioni IMU per il 2012.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Sempre per il 2012, l'imposta dovuta per l'abitazione principale può essere versata anche in tre rate, di cui la prima e la seconda (il 18 giugno e il 17 settembre) pari a un terzo dell'imposta calcolata applicando l'aliquota e la detrazione base; la terza (il 17 dicembre) a saldo e conguaglio degli acconti versati.

Tale modalità di versamento non può essere utilizzata per gli immobili delle cooperative edilizie adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari e per gli alloggi assegnati dagli IACP (non vi è una piena assimilazione all'abitazione principale).

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Il comunicato del 25 maggio 2012 del DF ha fornito i codici da inserire nel riquadro “rateazione/mese rif.” in F24, in base alla rateazione prescelta:

- versamento i tre: prima rata acconto 0102; seconda rata acconto 0202; saldo 0101.
- versamento in due rate: acconto 0101; saldo 0101.

L’Agenzia delle Entrate, con comunicato stampa del 24 maggio 2012, ha poi affermato che le deleghe già compilate senza l’indicazione della scelta all’interno del riquadro “rateazione/mese rif.” sono comunque valide e devono essere accettate dagli intermediari.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

I fabbricati rurali strumentali per il 2012 versano un acconto pari al 30% dell’imposta dovuta, determinata ad aliquota base e un saldo a conguaglio.

Per i fabbricati rurali censiti al catasto terreni il versamento per il 2012 va effettuato in un’unica soluzione entro il 17 dicembre.

Deve intendersi abrogato il co. 14-*quater* dell’art. 13 del decreto Salva Italia, ai sensi del quale, nelle more dell’accatastamento dei detti immobili (da effettuarsi entro il 30.11.2012), l’acconto IMU andava versato sulla base della rendita di unità similari già iscritte in catasto.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Infine, si ricorda che, per i soggetti residenti nelle zone colpite dal terremoto dell'Emilia, il D.M. 1 giugno 2012 (modificato dal D.M. 24 agosto 2012) ha sospeso i termini per i versamenti e gli adempimenti tributari scadenti dal 20 maggio al 30 novembre 2012.

Detti soggetti, quindi, potranno usufruire della sospensione dei termini dei versamenti e delle dichiarazioni anche con riferimento all'IMU relativa a immobili situati in territori non colpiti dal sisma.

Infatti, la sospensione, a differenza dell'esenzione, ha carattere soggettivo e non oggettivo.

POTERI REGOLAMENTARI DEI COMUNI

I Comuni possono esercitare unicamente le potestà regolamentari di cui all'art. 52 (e non anche quelle di cui all'art. 59, come per l'ICI) del D.Lgs n. 446 del 1997.

Sussistono, quindi, dei limiti stringenti alla potestà regolamentare, posti in considerazione della riserva di quota erariale di imposta.

In base all'art. 52, la manovrabilità delle aliquote e delle detrazioni dovrà essere esercitata nel rispetto dei criteri generali di ragionevolezza e non discriminazione.

POTERI REGOLAMENTARI DEI COMUNI

Il Comune può “manovrare le aliquote differenziandole sia nell’ambito della stessa fattispecie impositiva, sia all’interno del gruppo catastale, con riferimento alle singole categorie.” (per es., diverse aliquote per l’abitazione principale, in base al suo classamento).

La delibera di determinazione delle aliquote va approvata dal Consiglio comunale e non dalla Giunta; altrimenti, si incorre in un vizio di incompetenza, posto che l’art. 13, comma 6, del decreto Salva Italia ha a tal uopo disposto una deroga espressa all’assetto delle competenze di cui all’art. 42, comma 2 lett. f), del Tuel.

POTERI REGOLAMENTARI DEI COMUNI

Per il 2012 i regolamenti devono essere inviate al MEF entro il termine di approvazione del bilancio di previsione e non oltre i 30 giorni successivi, mediante procedura telematica (www.federalismofiscale.gov.it). Le delibere adottate vengono poi pubblicate sul sito del Ministero dell’Economia e delle finanze.

Il termine di approvazione dei bilanci previsionali dei Comuni per il 2012 è stato prorogato al 31 ottobre 2012 dal D.M. 2 agosto 2012.

Il mancato invio, è sanzionato con il blocco delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli enti inadempienti.

POTERI REGOLAMENTARI DEI COMUNI

Sempre per il 2012, il comma 12-bis, dell'art. 13 del decreto Salva Italia, come modificato dall'art. 9, comma 3, lett. a), del decreto Enti locali, prevede che:

- le aliquote, le relative variazioni e le detrazioni potranno essere modificate, sulla base del gettito della prima rata, con uno o più DPCM, da emanare entro il 10 dicembre 2012;
- “sulla base dei dati aggiornati”, i Comuni potranno modificare i regolamenti e le delibere relative alle aliquote e alle detrazioni del tributo, sempre entro il 31 ottobre 2012.

POTERI REGOLAMENTARI DEI COMUNI

A decorrere dal 2013, le delibere comunali di approvazione delle aliquote e detrazioni IMU dovranno essere inviate esclusivamente per via telematica entro il 23 aprile dell'anno a cui si riferisce la delibera.

Le delibere saranno pubblicate su sito informatico entro il successivo 30 aprile.

In caso di mancata pubblicazione delle aliquote, si intendono prorogate quelle pubblicate per l'anno precedente

ULTERIORI DISPOSIZIONI

L'IMU è indeducibile dalle imposte erariali sui redditi e dall'IRAP.

Anche con riferimento all'IMU sperimentale, troverà applicazione il principio secondo il quale hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato, i crediti per le imposte, tasse e tributi dei Comuni e delle Province previsti dalla legge per la finanza locale e dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità (art. 2752, comma 4, del C.c.).

LA TASSAZIONE DEGLI IMMOBILI ESTERI

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

Non sono colpiti dall'IMU gli immobili esteri, ma sono state assoggettati ad un'imposta sostitutiva (IVIE) che, salvo particolari casistiche, è pari allo 0,76% del valore degli immobili.

L'imposta non è dovuta se non supera i 200,00 euro e, in tal caso, non sussiste neppure l'obbligo dichiarativo,

L'art. 19, co. 13, del decreto Salva Italia ha, infatti previsto che, a decorrere dal 2011, è istituita un'imposta sul valore degli immobili "situati" all'estero, a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato.

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

Potrebbe sorgere il dubbio se l'IVIE si deve applicare anche agli immobili scudati mediante il rimpatrio giuridico (ex art. 13-bis del D.L. n. 78 del 2009), i quali devono considerarsi "di fatto in Italia" (circolare 13 settembre 2010, n. 45/E).

Sul punto, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012 ha espressamente chiarito che *"sono soggetti all'imposta anche gli immobili che sono stati oggetto di operazioni di emersione mediante la procedura della regolarizzazione nonché mediante quella di rimpatrio giuridico"*.

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

La neo istituita imposta ha suscitato una serie di dubbi interpretativi che, in parte, sono stati chiariti dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 2 luglio 2012, n. 28/E.

Detta circolare, nel fornire le prime indicazioni, è partita dal presupposto che l'IVIE presenta diverse analogie con l'IMU e che pertanto alcune delle disposizioni dettate per l'IMU possono essere estese anche all'IVIE, per ragioni di coerenza e di uniformità di trattamento.

SOGGETTI PASSIVI

Soggetti passivi dell'imposta sono:

- il proprietario dell'immobile;
- il titolare di "altro diritto reale sullo stesso".

La proprietà o i diritti reali sono concetti di diritto italiano che difficilmente si adattano ad un ordinamento straniero.

Sul punto, quindi, sono utili le indicazioni fornite dalla circolare n. 28/E del 2012.

SOGGETTI PASSIVI

La circolare ha chiarito che nei Paesi a *Common law* in cui sussiste sia una proprietà fondiaria piena (*freehold*) che un diritto al possesso dei beni (*leasehold*), considerato che questo secondo presenta delle forti analogie con il nostro usufrutto, sono soggetti passivi IVIE i secondi e non i primi.

L'imposta si applica sia quando il soggetto passivo possiede l'immobile "direttamente", sia quando il possesso è mediato ma la disponibilità effettiva del bene spetta ad un soggetto residente (possesso tramite fiduciaria, beni formalmente intestati a società, fondazioni o trust - sia esso residente o meno).

SOGGETTI PASSIVI

Non è specificata la tipologia di diritto reale che integra il presupposto: potrebbero sorgere delle difficoltà nel caso in cui ci si trovi dinanzi a due soggetti passivi uno titolare dell'usufrutto e l'altro della nuda proprietà.

A tal uopo la circolare n. 28/E del 2012 ha chiarito che il soggetto passivo d'imposta è unicamente il titolare del diritto di usufrutto, applicando analogicamente la disciplina dettata per l'IMU.

Sono inoltre soggetti passivi IVIE il concessionario (nel caso di concessione di aree demaniali) e il locatario (per gli immobili concessi in *leasing*).

BASE IMPONIBILE

Anche l'IVIE è dovuta in proporzione della quota di possesso e dei mesi dell'anno nei quali si è protratto.

In via generale, il valore, su cui calcolare l'imposta, è costituito dal "costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti" e, in mancanza, dal valore di mercato dell'immobile, rilevato, "al termine di ciascun anno solare" (o al termine del periodo di detenzione), nei Paesi in cui l'immobile è situato.

Tale ultimo valore può essere desunto dalla media dei valori risultanti dai listini elaborati da organismi, enti o società operanti nel settore immobiliare locale.

BASE IMPONIBILE

Per gli immobili acquisiti per donazione o successione il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato.

In mancanza, è il costo di acquisto, o costruzione, sostenuto dal dante causa.

In assenza di documentazione, è il valore di mercato, rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile (circolare n. 28/E del 2012).

BASE IMPONIBILE

Per gli immobili situati in paesi UE o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo il valore è:

- quello catastale come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato "ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale" (o di altre imposte determinate sulla base sulla base del valore degli immobili);
- in mancanza, il costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti;
- in mancanza, il valore di mercato.

Il valore così determinato si applica anche in ipotesi di immobili acquisiti per successione o donazione.

BASE IMPONIBILE

Nel caso in cui per uno stesso immobile si determinano diversi valori catastali ai fini delle imposte patrimoniali e reddituali, la circolare 28/E del 2012 ha specificato che si deve prendere a riferimento il valore utilizzato ai fini delle imposte patrimoniali, anche se di competenza di enti locali.

Non può in nessun caso essere utilizzato quel valore, seppur catastale, che esprima il reddito medio dell'immobile; a meno che la legislazione locale non preveda l'utilizzo di moltiplicatori simili a quelli adottati dalla nostra legislazione, che consentono di determinare il valore catastale dell'immobile.

BASE IMPONIBILE

In mancanza di siffatti moltiplicatori, per il calcolo può essere assunto il valore determinato moltiplicando il reddito medio dell'immobile (determinato in base al catasto più eventuali rettifiche disciplinate dalla legislazione locale), per i coefficienti utilizzati ai fini IMU.

Si tratta, per esempio dell'ipotesi degli immobili francesi, ove il valore locativo catastale è abbattuto al 50% ai fini dell'applicazione della *tax fonciere*.

La circolare 28/E del 2012 contiene una tabella con le modalità di calcolo della base imponibile per i diversi Paesi europei.

ABITAZIONE PRINCIPALE

Per i soggetti che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano o per organizzazioni internazionali cui l'Italia aderisce, la cui residenza fiscale in Italia è determinata in base ad accordi internazionali, sull'immobile estero adibito ad abitazione principale e sulle sue pertinenze, si applica:

- un'aliquota dello 0,4%;
- una detrazione di 200,00 euro.

Se è abitazione principale di più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi, in proporzione della quota per la quale la destinazione medesima si verifica.

L'agevolazione si applica solo per il periodo in cui l'attività lavorativa è svolta all'estero.

ABITAZIONE PRINCIPALE

Analogamente a quanto disposto per l'IMU, come chiarito dalla circolare n. 28/E del 2012, per pertinenze dell'abitazione principale si devono intendere le unità immobiliari classificabili nelle seguenti categorie catastali, nella misura massima di una pertinenza per ciascuna categoria:

- magazzini e locali di deposito;
- stalle, scuderie, rimesse e autorimesse senza fine di lucro;
- tettoie chiuse o aperte.

Inoltre, il descritto regime agevolativo si applica a condizione che i soggetti passivi IVIE non possiedano in Italia un immobile per il quale usufruiscano delle agevolazioni abitazione principale ai fini IMU.

ABITAZIONE PRINCIPALE

Per il 2012 e il 2013, alla detrazione per abitazione principale, si somma una maggiorazione di 50,00 euro per ciascun figlio, di età inferiore a 26 anni, che dimori abitualmente e risieda anagraficamente nell'immobile medesimo.

L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione, non può superare i 400,00 euro.

La soglia dei 200,00 euro sotto la quale non è dovuto il versamento dell'imposta, va calcolata al lordo di dette detrazioni (provvedimento del 5 giugno 2012).

CREDITO PER LE IMPOSTE ESTERE

Se l'immobile sconta un'imposta patrimoniale anche nel Paese estero, detta imposta va detratta dall'ammontare di quanto dovuto a titolo di IVIE (fino a concorrenza dell'imposta).

Se l'immobile è situato in Paesi UE o aderenti allo Spazio economico europeo, il credito d'imposta è pari non solo alle eventuali imposte patrimoniali estere, ma anche a quelle di natura reddituale, che non siano già detratte ai sensi dell'art. 165 del Tuir (credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero).

CREDITO PER LE IMPOSTE ESTERE

A tal proposito, la circolare n. 28/E del 2012 ha chiarito che non è possibile considerare imposte patrimoniali quelle imposte legate all'utilizzo di un immobile, dal momento che queste non sono finalizzate a colpire il patrimonio ma a chiedere un contributo al soggetto che, abitando in un determinato luogo, usufruisce dei servizi pubblici ivi forniti.

In allegato alla circolare n. 28/E è riportata una tabella delle imposte europee di natura patrimoniale che possono essere portate in detrazione.

I VERSAMENTI

Il versamento va effettuato entro il termine per il saldo delle imposte sui redditi, non sono dovuti acconti.

Per quest'anno detto termine è stato prorogato, per le persone fisiche, al 9 luglio senza maggiorazioni; oppure dal 10 luglio al 20 agosto con la maggiorazione dello 0,40%.

In proposito, la circolare n. 28/E del 2012 ha chiarito che la proroga, ai fini IVIE, si applica anche ai pagamenti che devono effettuare le società fiduciarie per conto dei propri clienti.

I VERSAMENTI

L'imposta dovuta può essere rateizzata, ai sensi di quanto disposto dall'art. 21 del D.Lgs n. 241 del 1997.

Si applica anche all'IVIE la disposizione in base alla quale non si devono effettuare i versamenti di imposte inferiori a 12,00 euro.

Con risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 7 giugno 2012, n. 54/E, sono stati dettati i codici tributo da utilizzare, nei modelli F24, per il versamento dell'IVIE.

I VERSAMENTI

In caso di gestione fiduciaria, è quest'ultima a dover applicare e versare l'imposta in luogo del soggetto passivo (che non è tenuto neppure all'obbligo dichiarativo), previa fornitura della relativa provvista.

La società fiduciaria, inoltre, deve comunicare i dati di ciascun contribuente, nonché le indicazioni circa l'ammontare dell'imposta nel Mod. 770 ordinario (a decorrere da quello relativo all'anno d'imposta 2012).

Se il contribuente non fornisce la provvista, la fiduciaria lo deve segnalare all'Amministrazione finanziaria, sempre nel Mod. 770.

ULTERIORI DISPOSIZIONI ATTUATIVE

L'IVIE viene liquidata all'interno del quadro RM del modello Unico PF.

Particolare attenzione va prestata al coordinamento tra i dati indicati nel quadro RM con quelli riportati all'interno del modulo RW.

I criteri per la compilazione del modulo RW per il monitoraggio fiscale, infatti, differiscono da quelli che si utilizzano per stabilire se l'imposta sugli immobili situati all'estero è dovuta.

I soggetti passivi IVIE che presentano il 730 devono liquidare l'imposta patrimoniale sugli immobili esteri presentando il quadro RM unito al frontespizio del Modello UNICO.

Sotto il profilo procedimentale e processuale, trova applicazione, anche per l'IVIE, la disciplina dettata ai fini Irpef.

L'IMU PROPRIA "A REGIME"

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

Disciplina normativa di riferimento: artt. 8 e 9 del decreto sul Federalismo municipale (come modificati).

Il presupposto impositivo è il “possesso di immobili diversi dall’abitazione principale e dalle sue pertinenze” (una unità per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7).

Quindi, a differenza dell’IMU sperimentale, l’IMU “a regime” non dovrebbe essere applicata all’abitazione principale, mentre troverà applicazione nei confronti dei fabbricati rurali (siano essi strumentali o abitativi).

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

Tuttavia, la disposizione contenuta nella legge delega per il federalismo fiscale (art. 12, co. 1, lett. b) della l. n. 42 del 2009), che esclude la possibilità di tassare l’abitazione principale opera un rinvio espresso all’art. 1 del D.L. 43/2008, conv. con mod. dalla l. n. 126 del 2008, che è stato abrogato dal decreto Salva Italia.

Allo stato attuale della normativa, quindi, il mancato coordinamento normativo impone, a nostro avviso, una certa cautela nell’affermare che l’IMU a regime conserverà l’esonero sull’abitazione principale.

DEFINIZIONE DI ABITAZIONE PRINCIPALE

Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile al NCEU come unica unità immobiliare, nel quale "il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente", escluse le unità immobiliari di tipo signorile (categorie catastali A/1, A/8 e A/9).

A differenza, quindi, dell'IMU sperimentale, nella fase a regime, non dovrebbe più essere necessario che "il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente" nella medesima abitazione.

ALIQUOTE

L'aliquota base è dello **0,76%** (può essere variata con DPCM).

Per gli immobili locati è dello **0,38%** (la riduzione è prevista per norma statale).

I Comuni, possono:

- variare sino a 0,3 punti percentuali l'aliquota base, ovvero sino a 0,2 punti percentuali per gli immobili locati;
- ridurre l'aliquota base allo 0,38% per gli immobili non produttivi di reddito fondiario (art. 43 del Tuir), ovvero posseduti da soggetti passivi IRES.

BASE IMPONIBILE

La base imponibile è data dal valore dell'immobile determinato ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di ICI (art. 5 del D.Lgs n. 504 del 1992).

Pertanto, i moltiplicatori introdotti nella fase di anticipazione sperimentale dell'IMU non dovrebbero trovare applicazione nella fase a regime dell'imposta.

Per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e IAP non viene richiamato l'art. 9 del D.Lgs. 504/1992 e il co. 8-*bis* dell'art. 13 del decreto Salva Italia dovrebbe applicarsi solo alla fase sperimentale.

L'IMU SECONDARIA

PREMESSA

A decorrere dal 2014, i Comuni, con apposita delibera consiliare, dovranno introdurre l'IMU secondaria (art. 11 decreto Federalismo municipale), in sostituzione delle seguenti forme di prelievo:

- tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche;
- canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche;
- imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni;
- canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari.

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

Il presupposto impositivo è l'occupazione dei beni appartenenti al Demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni nonché degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico, anche ai fini pubblicitari.

La declinazione dell'ulteriore disciplina è demandata ad apposito regolamento ministeriale, da adottarsi d'intesa con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, in conformità con i criteri generali fissati dal medesimo art. 11 del decreto sul Federalismo municipale.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

IL FEDERALISMO FISCALE

L'anticipazione sperimentale dell'IMU non dovrebbe, a nostro avviso, essere letta nell'ambito dell'attuazione del federalismo municipale.

Tale scelta, infatti, più che a un disegno di tipo federale, risponde all'esigenza di fronteggiare una situazione di emergenza economico-finanziaria.

Tuttavia, è interessante svolgere alcune considerazioni sul "modello federale" che risulta dall'anticipazione sperimentale dell'IMU (posto che l'IMU nasce, nel 2011, in attuazione del federalismo municipale).

IL FEDERALISMO FISCALE

Il passaggio da un sistema centrale ad un sistema federale dovrebbe comportare:

- la sostituzione dei trasferimenti statali con entrate proprie locali e partecipazioni al gettito di tributi erariali.

Solo in tal modo può trovare un'effettiva realizzazione il principio di autonomia finanziaria degli enti locali che deve sottostare al corretto funzionamento di una struttura federale.

IL FEDERALISMO FISCALE

Affinché il modello federale porti ad un reale superamento dell'attuale inefficienza e non comporti un aumento della pressione fiscale o un eccessivo ricorso alla perequazione, è necessario che:

- si fondi su tributi il cui gettito sia, per quanto possibile, equamente distribuito a livello territoriale;
- gli amministratori locali (ove dotati di una reale autonomia finanziaria) rispondano dei risultati finanziari anche dinanzi i propri elettori ("vedo, voto e pago").

IL FEDERALISMO FISCALE

La scelta di applicare l'IMU sperimentale anche alle abitazioni principali fa venir meno le perplessità che potrebbero sollevarsi con riferimento all'IMU "a regime" in ordine all'effettivo rispetto del principio del "vedo, voto e pago".

La medesima determina, altresì, una più equa distribuzione territoriale del gettito.

Tuttavia, la riserva di quota erariale, nonché lo stretto margine di "manovra" lasciato ai Sindaci, finisce per renderli responsabili di fronte ai propri elettori di scelte di fatto fortemente condizionate a livello centrale.