

Bologna, 20 gennaio 2012

Oggetto: Imposta municipale propria (Imu) – Prime indicazioni operative

1. Premessa

Il D.L. n. 201/2011, convertito con legge n. 214/2011, ha introdotto in via sperimentale l'imposta municipale propria (Imu) a decorrere dall'anno 2012, e fino al 2014. L'Imu sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali, compresa l'addizionale comunale all'Irpef, dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili.

La nuova imposta è disciplinata da un quadro normativo di non facile lettura, visto che occorre far riferimento all'art. 13 del D.L. n. 201/2011, agli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011 "in quanto compatibili" ed al D.Lgs. n. 504/1992 "in quanto richiamato".

Le disposizioni del D.Lgs. n. 504/1992 non espressamente richiamate e le altre innumerevoli disposizioni normative che fanno riferimento all'Ici non possono ritenersi più applicabili, salvo la possibilità per i comuni di introdurre agevolazioni o riduzioni per via regolamentare, nel rispetto dei nuovi vincoli previsti dalla disciplina Imu.

Le incertezze normative sono tante e riguardano diversi aspetti dell'imposta. Alcuni problemi possono essere risolti per via interpretativa, altri, invece, necessitano di una soluzione per via normativa, come nel caso degli immobili di proprietà comunale, non utilizzati per fini istituzionali. Naturalmente, si auspica che il legislatore intervenga quanto prima, vista anche la necessità di dare risposte certe, ed in tempi rapidi, ai contribuenti.

2. Presupposto d'imposta e base imponibile

Il presupposto dell'imposta municipale propria è lo stesso dell'Ici, ovvero il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli.

Rispetto all'Ici sono attratti ad imposizione sia le abitazioni principali che i fabbricati rurali, di cui si dirà *infra*.

Il rimando all'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992 per la definizione di fabbricati, aree edificabili e terreni, rende integralmente richiamabile tutta la giurisprudenza di legittimità che si è formata in merito alla definizione degli oggetti imponibili.

Così, ad esempio, in tema di area fabbricabile pertinenziale, questa dovrà considerarsi autonomamente assoggettata ad Imu se accatastata in modo autonomo (Cassazione, n. 22129/2010).



Il richiamo all'intero art. 2 dell'Ici, rende applicabile anche all'Imu la finzione giuridica per le aree fabbricabili possedute e condotte da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli. Per l'individuazione dei soggetti aventi diritto occorrerà, anche per l'Imu, far riferimento alla definizione contenuta nell'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997, che ha limitato l'applicazione dell'agevolazione alle sole persone fisiche, escludendo le società, di persone e di capitali, anche se aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Per terreni agricoli si intende il terreno adibito all'esercizio dell'attività indicate nell'art. 2135 c.c.. Anche nell'Imu i terreni ricadenti in zona montana o collinare, individuati nell'allegato alla circolare n. 9 del 14 giugno 1993, continueranno ad essere esenti, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera h) del D.Lgs. n. 504/1992, richiamato dall'art. 9, comma 8 del D.Lgs. n. 23/2011.

La definizione di base imponibile è in parte disciplinata dal decreto Monti ed in parte dal D.Lgs. n. 504/1992, art. 5, commi 1, 3, 5 e 6.

Il rimando alla disciplina Ici è operato sia per i fabbricati posseduti da imprese e non iscritti in catasto - che possono continuare ad essere valorizzati provvisoriamente sulla base dei valori contabili - sia per le aree fabbricabili.

Per la quantificazione della base imponibile degli altri fabbricati occorre invece far riferimento all'art. 13, comma 4 del D.L. n. 201/2011, il quale dispone 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 per cento, 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 nella categoria catastale D/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
- 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.

Nell'Imu non ha trovato ingresso l'agevolazione prevista per i fabbricati di interesse storico o artistico disciplinata dall'art. 2, comma 5, del D.L. n. 16/1993, che permetteva di quantificare la base imponibile non sulla base della rendita iscritta in catasto bensì su una rendita determinata facendo riferimento alla tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria in cui è sito il fabbricato.

Viene meno anche la riduzione al cinquanta per cento dell'imposta dovuta per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili, prevista nell'Ici dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992 e conseguentemente è stata abrogata la possibilità, prevista dall'art. 59, comma 1, lettera h) del D.Lgs. n. 504/1992, di disciplinare per via regolamentare le caratteristiche di fatiscenza del fabbricato. Al riguardo, non si concorda con chi ritiene che le disposizioni Ici, non richiamate, ma comunque compatibili con la disciplina Imu,



siano ancora tutte applicabili. Ciò lo si desume direttamente dall'art. 13, comma 1 del D.L. n. 201/2011, laddove si dispone che l'Imu è applicata in base agli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011 ed in base alle disposizioni contenute nello stesso articolo 13. Non si rinviene alcun riferimento generico o residuale alla disciplina Ici e questa troverà applicazione esclusivamente laddove vi sia un espresso rimando normativo.

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, un moltiplicatore pari a 130. Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola il moltiplicatore è pari a 110.

L'agevolazione per i terreni a conduzione diretta è stata inserita in sede di conversione e non è di chiara applicazione, visto il generico riferimento alla "previdenza agricola". In considerazione del richiamo operato dalla disciplina Imu alla finzione giuridica prevista per le aree fabbricabili possedute e condotte da coltivatori diretti, si ritiene che il moltiplicatore pari a 110 possa essere usato solo dai soggetti passivi che rispettino i requisiti di cui all'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997 e quindi non dalle società agricole, anche se in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo professionale.

Rispetto al regime Ici l'incremento di prelievo è di notevole entità, soprattutto per redditi dominicali non elevati, come evidenziato nella tabella sottostante.

Redd. Dominicale	ICI (aliquota media 6,8)	IMU (aliquota base 7,6)	Diff. ICI/IMU	Diff. ICI/IMU %
8.000,00	4.567,95	8.360,00	3.792,05	83%
7.000,00	3.930,45	7.315,00	3.384,55	86%
6.000,00	3.292,95	6.270,00	2.977,05	90%
5.000,00	2.655,45	5.225,00	2.569,55	97%
4.000,00	2.017,95	4.180,00	2.162,05	107%
3.000,00	1.380,45	3.135,00	1.754,55	127%
2.000,00	742,95	2.090,00	1.347,05	181%
1.000,00	181,79	1.054,00	872,21	480%
900,00	149,91	940,50	790,59	527%
800,00	118,04	836,00	717,96	608%
700,00	86,16	731,50	645,34	749%
600,00	62,07	627,00	564,93	910%
500,00	42,95	522,50	479,55	1117%
400,00	23,82	418,00	394,18	1655%
300,00	4,70	313,50	308,80	6570%
200,00	-	209,00	209,00	

3. L'abitazione principale

Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come "unica unità immobiliare", nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. La previsione normativa supera la giurisprudenza di legittimità



che aveva ritenuto di poter considerare come unica abitazione principale, e quindi esente da Ici, due abitazioni contigue, anche se accatastate separatamente.

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.

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. Come per l'Ici, 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.

Solo per gli anni 2012 e 2013, la detrazione di euro 200 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. La norma non richiede che il figlio sia fiscalmente a carico. Per quanto riguarda la suddivisione di quest'ulteriore detrazione in caso di più soggetti passivi, si ritiene che questa segua le stesse regole della detrazione di base, e che quindi sia da rapportare ai mesi ed alla percentuale di possesso.

L'importo della detrazione per i figli non può superare l'importo di euro 400. La detrazione complessiva può essere, quindi, al massimo di euro 600.

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.

L'articolo 13, comma 10, prevede che la detrazione di 200 euro per l'abitazione principale e la maggiorazione di 50 euro per figlio di età non superiore a ventisei anni, si applichino alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi delle case popolari.

Dal tenore letterale della norma si evince che a queste unità immobiliari spetti la sola detrazione e non anche l'aliquota ridotta per l'abitazione principale.

È una vecchia questione che si era riproposta anche nell'Ici, risolta prima dall'assimilazione ad abitazione principale disposta dalla generalità dei regolamenti comunali e poi dall'articolo 1, comma 3 del D.L. n. 93/1998, che li aveva esentati dall'Ici, equiparandoli all'abitazione principale.

La conferma che nell'Imu spetta solo la detrazione si trova nello stesso articolo 13, comma 11, il quale dispone che «le detrazioni previste dal presente articolo, nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato di cui al periodo precedente».

Poiché il gettito da abitazione principale è interamente riservato ai comuni, per dare un senso alla previsione normativa, che «le detrazioni non si applicano» alla quota statale, occorre ammettere che a questi alloggi si applichi l'aliquota base pari allo 0,76 per



cento. Questa interpretazione, il più delle volte, non permetterà di beneficiare appieno delle detrazioni. Si faccia l'esempio di un'abitazione con rendita catastale di 300 euro, occupata da una famiglia con due figli. L'Imu dovuta, applicando l'aliquota base, è pari ad euro 383 e spetterebbe una detrazione complessiva di 300 euro; l'esborso finale dovrebbe essere quindi di 83 euro. Applicando alla lettera l'articolo 13, comma 11, la detrazione però non può intaccare la quota riservata allo Stato, pari alla metà di euro 383, ovvero euro 191,5. Nell'esempio fatto, non si potrà, quindi, utilizzare tutta la detrazione spettante, e la quota di Imu di competenza comunale sarà azzerata.

È evidente che la norma, così come scritta non solo penalizza i comuni ma appare anche illogica, in quanto si riconosce agli alloggi di proprietà degli IACP l'etichetta di abitazione principale solo per la detrazione e non anche per l'aliquota.

Sia l'aliquota ridotta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze che la detrazione si applicano, invece, al soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario della casa coniugale, a condizione che il soggetto passivo non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale.

I comuni possono prevedere che ai fini Imu si considera direttamente adibita ad abitazione principale, con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta e della detrazione, 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 l'abitazione non risulti locata. Allo stesso regime dell'abitazione soggiace l'eventuale pertinenza.

4. I fabbricati rurali

La normativa, diversamente dall'Ici, attrae ad imposizione i fabbricati rurali.

Poiché il presupposto dell'Imu è il possesso di immobili di cui all'art. 2 della normativa Ici, il legislatore ha abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2012, l'art. 23, comma 1-bis del D.L. n. 207/2008, il quale disponeva quanto segue: «ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, c. 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'art. 2, c. 1, lett. a), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, deve intendersi nel senso che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrिवibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui all'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni».

I fabbricati rurali hanno un diverso regime di imposizione a seconda che siano destinati ad abitazione o che siano strumentali. Per quest'ultimi l'art. 13, comma 7 prevede un'aliquota ridotta dello 0,2 per cento, riducibile dal comune fino allo 0,1 per cento.

È ormai pacifico nella giurisprudenza di legittimità che per fabbricato rurale strumentale debba intendersi esclusivamente quello accatastato in categoria D/10.

I fabbricati rurali destinati ad abitazione sono trattati dal legislatore Imu al pari delle altre abitazioni. Sarà quindi applicabile l'aliquota dello 0,4 per cento, aumentabile o riducibile dal comune sino a 0,2 punti percentuali, oltre alle detrazioni, nel caso si tratti



di abitazione principale oppure l'aliquota ordinariamente prevista, nel caso non ricorra tale condizione.

Problemi interpretativi si pongono, invece, con riferimento alle costruzioni strumentali destinate ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate superiori a cento, previste dall'art. 9, comma 3-bis, lettera f) del D.L. n. 557/1993. Il successivo comma 3-ter prevede che tali abitazioni sono censite in catasto autonomamente, in una delle categorie del gruppo A.

Appare incongruo applicare all'abitazione dell'agricoltore l'aliquota prevista per l'abitazione principale, pari allo 0,4 per cento, ed all'abitazione occupata da propri dipendenti l'aliquota ridotta dello 0,2 per cento.

Per poter attrarre ad imposizione tutti i fabbricati rurali è necessario che questi siano iscritti in catasto, mentre oggi lo sono solo quelli costruiti o modificati a decorrere dal marzo 1998, vigendo ancora il "regime transitorio" di cui all'art. 27 del DM n. 28/1998. Tale norma non prevede per i fabbricati rurali preesistenti all'11 marzo 1998, e risultanti iscritti in catasto terreni nel rispetto della preesistente normativa (Mod. 26), l'obbligo di iscrizione al catasto fabbricati, anche in caso di volturazione conseguente ad atti traslativi o costitutivi di diritti reali.

Questo regime transitorio è cessato con l'entrata in vigore dell'art. 13, comma 14-ter del D.L. n. 201/2011, inserito in sede di conversione. La norma prevede che «i fabbricati rurali iscritti al catasto 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»¹.

Per il pagamento della rata di giugno 2012 i contribuenti dovranno effettuare il versamento determinando l'imposta dovuta facendo riferimento ad una rendita presunta. L'art. 13, comma 14-*quater*, dispone, infatti, che «nelle more della presentazione della dichiarazione di aggiornamento catastale di cui al comma 14-ter, l'imposta municipale propria e' corrisposta, a titolo di acconto e salvo conguaglio, sulla base della rendita delle unità similari già iscritte in catasto. Il conguaglio dell'imposta e' 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 dagli 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».

¹ L'art. 3, c. 3 del D.M. n. 28/1998 non considera unità immobiliari da iscrivere al catasto fabbricati, purché non dotati di autonoma suscettibilità reddituale i seguenti immobili:

- manufatti con superficie coperta inferiore a 8 mq;
- serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale;
- vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni;
- manufatti isolati privi di copertura;
- tettoie, porcili, pollai, casotti, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a m 1,80, purché di volumetria inferiore a 150 mc.



Il termine previsto per l'accatastamento, il 30 novembre 2012, non dovrebbe essere prorogabile, visto che la debenza dell'imposta non è collegata all'intervenuto accatastamento ma al possesso di fabbricati, facilmente individuabili anche dal catasto terreni, visto che tali fabbricati sono iscritti con la dicitura "fabbricato rurale".

Peraltro, in caso di inerzia del contribuente, il comune può, oltre che attivare la procedura 336, anche emettere atto di accertamento, determinando d'ufficio la rendita presunta, ovviamente nel caso in cui nel 2013 non sia presentata la dichiarazione Imu relativa al 2012, con l'indicazione sia della rendita presunta che di quella proposta.

5. Le aliquote

L'aliquota di base dell'Imu è pari allo 0,76 per cento ed i comuni possono modificarla, in aumento o in diminuzione, sino a 0,3 punti percentuali.

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.

L'aliquota è ridotta allo 0,2 per cento per i fabbricati rurali ad uso strumentale; i comuni possono ridurre l'aliquota fino allo 0,1 per cento, ma non possono aumentarla.

I comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,4 per cento nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario, in quanto utilizzati esclusivamente per l'esercizio di arti e professioni o da imprese commerciali (art. 43, del TUIR), nel caso di immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società ed, infine, nel caso di immobili locati.

L'art. 13 dà la possibilità ai comuni di prevedere che l'aliquota ridotta per l'abitazione principale, e relative pertinenze, e le detrazioni si applichino anche ai soggetti di cui all'art. 3, c. 56 della legge n. 662/1996, ovvero all'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 l'abitazione non risulti locata.

Il comune può anche deliberare che l'importo della detrazione di 200 euro sia elevato fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto degli equilibri di bilancio. In tal caso, la norma prevede che il comune "non può stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione".

In caso di mancata adozione della delibera di approvazione delle aliquote, si applica, in forza del rinvio contenuto nell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011, il principio generale sancito dall'art. 1, comma 169 della legge n. 296/2006, il quale dispone che in caso di mancata approvazione delle tariffe e delle aliquote relative ai tributi comunali, questi si intendono prorogate di anno in anno.

L'art. 13, comma 6 prevede che le aliquote possono essere modificate con delibera di consiglio comunale, "adottata ai sensi" dell'art. 52, del D.Lgs. n. 446/1997.

Il riferimento all'art. 52 rende evidente che la delibera di approvazione delle aliquote ha natura regolamentare ma non per questo il comune deve articolare le aliquote nel regolamento Imu. Ragioni di opportunità, anche in considerazione della valenza temporale dei due atti, inducono a ritenere che il comune debba approvare



separatamente la delibera di approvazione delle aliquote e quella di approvazione del regolamento per l'applicazione dell'Imu.

Con riferimento alle aliquote si pone il dubbio se il comune abbia la possibilità di differenziare, oltre a quanto già previsto dal D.L. n. 201/2011.

Molte delle differenziazioni presenti nell'Ici derivano in parte da espresse possibilità che le varie norme hanno concesso ai comuni ed in parte da autonome scelte, operate alcune volte solo nella delibera di approvazione delle aliquote ed altre anche nel regolamento comunale.

Così, ad esempio, la possibilità di deliberare un'aliquota ridotta per le abitazioni locate con i contratti c.d. "concordati" è prevista dall'art. 2, comma 4 della legge n. 431 del 1998.

Si tratta di capire, quindi, se anche nell'Imu il comune può prevedere un'aliquota ridotta solo per questa tipologia di fabbricati, non però in forza di un'espressa previsione normativa ma con l'esercizio della propria potestà regolamentare.

Si anticipa, che per quanto si argomenterà nel paragrafo successivo, il comune ha ampia possibilità di differenziare le proprie aliquote.

6. L'esercizio della potestà regolamentare

L'articolo 14, comma 6 del D.Lgs n. 23/2011 prevede che «è confermata la potestà regolamentare in materia di entrate degli enti locali di cui agli articoli 52 e 59 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, anche per i nuovi tributi previsti dal presente provvedimento».

La conferma della vigenza dei due articoli per l'Imu è presente anche nel D.L. n. 201/2011, laddove nel disporre le modalità di versamento l'art. 13, comma 12, prevede che "in deroga all'articolo 52" del D.Lgs. n. 446/1997 questo è effettuato solo tramite modello F24.

La vigenza dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997 è desumibile, invece, dall'art. 13, comma 14, lettera b) che va ad abrogare solo alcune possibilità regolamentari previste dall'art. 59, confermando l'applicabilità di quanto non abrogato.

Per quanto riguarda le altre possibilità, disseminate in svariate normative stratificate in 19 anni di vigenza dell'Ici, il decreto Monti richiama espressamente solo quella prevista nell'art. 3, comma 56, della legge n. 662/1996, che permette di assimilare all'abitazione principale quella posseduta da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituto di ricovero.

La circostanza che sia stata richiamata solo questa norma e non le altre pone il dubbio se queste siano comunque ancora applicabili, ovvero se queste previsioni normative possano essere sostituite da norme regolamentari aventi la stessa finalità.

Il nodo da sciogliere è quindi capire qual è il rapporto che esiste tra le possibilità elencate nel decreto Monti e l'esercizio in generale della potestà regolamentare, espressamente confermata anche per l'Imu.



La soluzione dovrebbe essere quella di ritenere che le previsioni del decreto Monti rappresentano una limitazione alla potestà regolamentare e che per il resto il comune abbia ampia potestà di scelta.

Così, ad esempio, sarebbe illegittimo stabilire un'aliquota dello 0,39 per cento per gli immobili locati, visto che è espressamente previsto che la riduzione può arrivare fino allo 0,4.

Non sarebbe però illegittimo individuare all'interno della più ampia categoria "immobili locati" alcune casistiche specifiche, come quella delle abitazioni locare con contratto concordato, e limitare solo a queste la riduzione di aliquota. In questo caso il comune eserciterebbe la propria potestà regolamentare in base all'art. 52 del D.Lgs n. 446/1997, che pone come unici divieti la definizione della fattispecie imponibile, del soggetto passivo e dell'aliquota massima, prevedendo, inoltre, che per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge.

Il comune può anche differenziare con riferimento a singole categorie di immobili. Tale possibilità è stata espressamente prevista dall'art. 8, comma 7 del D.Lgs 23/2011 con riferimento ai fabbricati utilizzati dalle imprese, ma può essere estesa anche ad altre casistiche. Sarebbe, pertanto, legittima la previsione di un'aliquota più alta, ma entro il tetto dell'1,06 per cento, solo per le abitazioni tenute sfitte.

Sarà poi possibile intervenire ulteriormente sulla detrazione principale - che con i figli può arrivare fino a 600 euro - anche con riferimento a particolari situazioni di disagio economico, possibilità questa espressamente prevista nell'Ici, ma confermabile anche nell'Imu, considerato che è espressamente prevista la possibilità di intervenire "genericamente" sulla detrazione.

Infatti, l'articolo 13, comma 11 prevede che le "detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato".

7. Il regolamento Imu

Il comune dovrà adottare apposito regolamento per l'applicazione dell'Imu, contenente disposizioni di dettaglio ed autonome rispetto alla disciplina statale.

Di seguito si forniscono alcune indicazioni sugli elementi che potranno essere regolamentati, con l'avvertenza che potranno essere inseriti tutti nel regolamento Imu, o in parte potranno inserirsi nel regolamento generale delle entrate, se adottato dall'ente.

Il regolamento Imu dovrà prima di tutto disciplinare tutti gli aspetti demandati alla potestà regolamentare dalla legge n. 296/2006 ed in particolare:

- la misura degli interessi (art. 1, comma 165);
- le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune (art. 1, comma 167);
- gli importi fino a concorrenza dei quali l'Imu non è dovuta o non sono effettuati i rimborsi (art. 1, comma 168).

Il comune potrà poi operare le scelte previste dall'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, ed in particolare:



- stabilire ulteriori condizioni ai fini dell'applicazione delle disposizioni del secondo periodo della lettera b) del comma 1 dell'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 , riguardante i terreni considerati non fabbricabili, anche con riferimento alla quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte dei soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 58 e del proprio nucleo familiare (comma 1, lett. a);
- disporre l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dagli altri comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle aziende unità sanitarie locali, non destinati esclusivamente ai compiti istituzionali (comma 1, lett. b);
- stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 , concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore (comma 1, lett. c);
- prevedere il diritto al rimborso dell'imposta pagata per le aree successivamente divenute inedificabili, stabilendone termini, limiti temporali e condizioni, avuto anche riguardo alle modalità ed alla frequenza delle varianti apportate agli strumenti urbanistici (comma 1, lett. f);
- determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso (comma 1, lett. g);
- stabilire che si considerano regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un contitolare anche per conto degli altri (comma 1, lett. i);
- introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (comma 1, lett. m);
- stabilire differimenti di termini per i versamenti, per situazioni particolari (comma 1, lett. o);
- prevedere che ai fini del potenziamento degli uffici tributari del comune, ai sensi dell'articolo 3, comma 57, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 , possono essere attribuiti compensi incentivanti al personale addetto (comma 1, lett. p).

Saranno applicabili poi tutte quelle disposizioni che permettono di agevolare o esentare i tributi comunali, quali quella prevista dall'art. 21, comma 1, del D.Lgs. n. 460/1997 che permette ai comuni di deliberare nei confronti delle Onlus la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza.

Occorrerà poi tener conto che l'art. 13 del decreto Monti prevede al comma 11 che «le detrazioni previste dal presente articolo, nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato di cui al periodo precedente».

Questo vuol dire, ad esempio, che se il comune con norma regolamentare dispone che l'esenzione si applichi anche agli immobili posseduti dalla regione non destinati



esclusivamente per compiti istituzionali, l'esenzione opera solo sulla quota di competenza comunale e non su quella di competenza statale, pari allo 0,38 per cento. Lo stesso dicasi per l'esenzione dei fabbricati posseduti dalle Onlus.

Va, infine, evidenziato che l'art. 13, comma 15, del D.L. n. 201/2011, prevede a decorrere dall'anno d'imposta 2012 che 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. 446/1997, ovvero il termine di approvazione del bilancio, e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine "previsto" per l'approvazione del bilancio di previsione. Il Ministero dell'economia e delle finanze pubblica, sul proprio sito informatico, le deliberazioni inviate dai comuni e tale pubblicazione sostituisce l'avviso in Gazzetta Ufficiale previsto dall'art. 52, comma 2 del D.Lgs. n. 446/1997.

Il mancato invio delle predette deliberazioni nei termini previsti 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.

Le modalità di attuazione, della nuova previsione normativa, saranno stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero.

8. Il termine per l'approvazione delle delibere regolamentari

Come ogni anno si ripropone il problema del termine previsto per l'approvazione delle delibere regolamentari, ovvero se l'approvazione deve avvenire entro il termine di approvazione "del proprio bilancio" o entro il termine stabilito da norme statali per l'approvazione del bilancio, termine oggi fissato al 31 marzo 2012.

Il problema sorge quando il comune approva il bilancio entro dicembre, per evitare il ricorso all'esercizio provvisorio previsto dall'art. 163 del D.Lgs. n. 267/2000, e poi, a seguito di provvedimenti normativi successivi, si rende necessario apportare modifiche regolamentari, entro la prorogata data prevista per l'approvazione del bilancio comunale, ma successivamente all'approvazione del proprio bilancio.

L'art. 52, comma 2 del D.Lgs. n. 446/1997, prevede che i regolamenti sono approvati non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione e non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo.

Tale norma inizialmente ha creato difficoltà interpretative non essendo chiaro a quale termine occorre riferirsi, se a quello di approvazione del proprio bilancio o a quello fissato da norme statali.

La questione è stata risolta dall'art. 27, comma 8 della legge n. 448/2001, che dispone quanto segue: «il termine per deliberare le aliquote e le tariffe dei tributi locali, compresa l'aliquota dell'addizionale comunale all'Irpef di cui all'art. 1, c. 3, del D.Lgs. 28 settembre 1998, n. 360, recante istituzione di una addizionale comunale all'Irpef, e successive modificazioni, e le tariffe dei servizi pubblici locali, nonché per approvare i regolamenti relativi alle entrate degli enti locali, è stabilito entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. I regolamenti sulle entrate, anche



se approvati successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine di cui sopra, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento».

Il quadro normativo si assesta con la previsione contenuta nell'art. 1, comma 169 della legge n. 296/2006, che così dispone: «gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno».

Di diverso avviso la Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Lombardia, che con deliberazione 21 luglio 2006, n. 14, ha ritenuto che «i comuni possano approvare le aliquote dei tributi locali e del costo dei servizi pubblici locali con delibera successiva al 1° gennaio dell'anno di riferimento che retroagisca all'inizio dell'esercizio, purché detta delibera venga assunta prima dell'approvazione del bilancio di previsione dell'ente».

Le motivazioni del parere, che in quanto tale non è vincolante per nessun comune, non appaiono convincenti. L'interpretazione della Corte dei conti porta, sempre e comunque, ad approvare le delibere entro il termine, seppur prorogato, del "proprio" bilancio di previsione, ma allora non si comprende a cosa serva il riferimento alla "data fissata da norme statali". L'unica spiegazione possibile è proprio nella volontà di svincolare la data di approvazione delle delibere e dei regolamenti dalla data di approvazione del proprio bilancio di previsione, pur con il doppio limite di:

- a) approvare entro la data ultima prevista da norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione;
- b) che se l'approvazione della delibera implica variazioni alle poste del bilancio di previsione già approvato, sarà necessario approvare anche una variazione a tale bilancio.

Sul tema è intervenuto anche il Ministero dell'economia e delle finanze che, con risoluzione 16 marzo 2007, prot. 5602/2007/DPF/UFF, ha recepito integralmente le considerazioni della Corte dei conti della Lombardia.

9. L'Imu statale

L'Imu racchiude due imposte, una comunale ed una statale.

L'imposta erariale è pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale, l'aliquota di base pari allo 0,76 per cento.

L'art. 13, comma 11, specifica poi che le detrazioni previste dalla norma, nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato.



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.

Il decreto Monti, poi, nulla dispone in tema di rimborso della quota statale, non essendo prevista nessuna forma di riversamento delle somme di competenza statale eventualmente rimborsate dal comune e non è immaginabile neanche una forma di compensazione con gli introiti da accertamento della quota erariale. In tale situazione, si ritiene che il rimborso vada disposto dal soggetto che riscuote e quindi lo Stato.

10. Versamento Imu

Il versamento dell'Imu è effettuato esclusivamente tramite F24; la disposizione deroga espressamente all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 ed è quindi preclusa al comune la possibilità di prevedere forme alternative o aggiuntive di versamento dell'Imu.

Per quanto attiene all'Imu erariale, l'art. 13, comma 11, prevede che questa «è versata allo Stato contestualmente all'imposta municipale propria».

Le modalità di versamento tramite F24 dovranno essere stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Sarà, probabilmente, quella la sede dove si chiarirà come sarà versata la quota statale e l'auspicio è che in sede di versamento venga automaticamente riversata allo Stato la sua quota, non essendo immaginabile un riversamento successivo ad opera dei comuni, né tantomeno un riversamento successivo ad opera dello Stato.

Tale modalità potrà realizzarsi solo se il contribuente sarà chiamato ad effettuare due versamenti, uno per la quota di competenza statale, applicando la metà dell'aliquota di base, e l'altro per la quota di competenza comunale, applicando la metà dell'aliquota di base, maggiorata o ridotta a seconda delle scelte operate dal comune. Se il contribuente possiede più tipologie di immobili, con aliquote diverse, sarà veramente complicato tenere distinta, in sede di versamento, la quota statale da quella comunale.

I soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre (art. 9, comma 3 del D.Lgs. n. 23/2011). 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.

Per quanto riguarda i versamenti dei residenti all'estero, non sono state riproposte le modalità alternative di versamento previste per l'Ici dall'art. 1, comma 4-bis del D.L. n. 16/1993 (versamento in unica soluzione entro la scadenza di dicembre con maggiorazione di tre punti percentuali) e dal D.L. 22 dicembre 1993 (versamento cumulativo ad Equitalia per tutti gli immobili posseduti in Italia).

11. Dichiarazioni Imu

La disciplina dell'Imu non prevede alcun termine per presentare la dichiarazione, iniziale o di variazione, e non si sa se quanto già dichiarato ai fini Ici acquisisca



automaticamente valore anche ai fini Imu, posto che si tratta di due tributi formalmente distinti.

Non è stata richiamata la disciplina Ici, che fa coincidere il termine con quello di presentazione della dichiarazione dei redditi. Non sono stati neanche richiamati il D.L. n. 223/2006 e la legge n. 296/2006, che hanno eliminato l'obbligo di presentazione della dichiarazione allorquando gli elementi necessari alla gestione dell'Ici sono presenti nel modello unico informatico (MUI), messo a disposizione dei comuni dall'Agenzia del territorio.

Altrettanto dicasi per l'art. 15, comma 2, della legge n. 383/2001 che ha escluso l'obbligo di presentazione della dichiarazione per gli immobili inclusi nella dichiarazione di successione che viene trasmessa al comune ove sono ubicati gli immobili, dall'Agenzia delle entrate.

Comunque sia, quanto dichiarato ai fini Ici dovrebbe, automaticamente, costituire la base dati iniziale anche dell'Imu, ma occorrerà comunque presentare la dichiarazione non solo per evidenziare gli acquisti o le cessazioni di immobili, il cambio di valore delle aree fabbricabili, ma anche le variazioni di imposizione conseguenti a tutte quelle agevolazioni non più presenti nel nuovo tributo.

Si faccia l'esempio di un contribuente che possiede un'abitazione principale e due garage (C/6); egli dovrà dichiarare al comune quale dei due è pertinenza, dovendo corrispondere l'Imu sul secondo garage con aliquota ordinaria dello 0,76%.

Stesso discorso, per quei contribuenti che, sulla scorta di una benevola giurisprudenza di legittimità, hanno beneficiato dell'esenzione Ici per due abitazioni contigue.

Anche le abitazioni rurali, e relative pertinenze, iscritte al catasto terreni, da valorizzare fino al loro accatastamento con rendita presunta, dovranno essere oggetto di dichiarazione, posto che queste sono ora sconosciute al fisco comunale.

Non dovrebbe, invece, esserci alcun obbligo dichiarativo con riferimento all'ulteriore detrazione, rispetto a quella base di 200 euro, per figli di età non superiore ai 26 anni, visto che la norma richiede la residenza anagrafica e quindi l'informazione può essere desunta direttamente dalle anagrafi comunali.

Va, infine, evidenziato che il modello di dichiarazione dovrà essere approvato (articolo 9, comma 6 del D.Lgs. 23/2011) con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

12. Esenzioni

Le esenzioni sono disciplinate dall'art. 9, comma 8 del D.Lgs. n. 23/2011 il quale dispone che «sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h) ed i)» del D.Lgs. n. 504/1992.



La lettera a) dell'art. 7 della normativa Ici² non è stata richiamata ma riscritta, creando non pochi problemi.

Oltre al problema dei fabbricati di proprietà comunale, di cui si dirà nel paragrafo successivo, la norma ha attratto ad imposizione tutti i fabbricati posseduti da province e regioni, oltre che degli altri enti richiamati, che non insistono "nel proprio territorio", anche se utilizzati per fini istituzionali. Così, ad esempio, un immobile di rappresentanza della regione Lombardia che insiste nel comune di Roma sarebbe assoggettato ad Imu.

Non sono più esenti neanche gli immobili delle camere di commercio, non richiamati nell'Imu.

Non è stata, infine, riproposta l'esenzione per i fabbricati che dichiarati inagibili o inabitabili sono stati recuperati per essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge n. 104/1992 (art. 7, lettera g)).

13. Immobili di proprietà comunale

La disciplina Ici escludeva dall'imposizione gli immobili di proprietà del comune che insistevano sul proprio territorio (art. 4, del D.Lgs. n. 504/1992).

L'art. 4, a sua volta era richiamato espressamente nell'art. 7, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 504/1992, che è stato però riscritto, senza alcun rimando. Gli immobili comunali saranno pertanto esenti solo se rispettano i requisiti previsti dall'articolo 9, comma 8 del Dlgs. 23/2011, ovvero si deve trattare di immobili "destinati esclusivamente ai compiti istituzionali".

La disciplina Imu ha solo parzialmente riscritto le esenzioni previste nell'articolo 7 dell'Ici, al quale c'è un rinvio espresso, rinvio che si estende anche a quei principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di esenzioni Ici, primo tra tutti quello che richiede la coincidenza tra soggetto possessore e soggetto che esercita l'attività meritevole di tutela.

Non potranno quindi considerarsi esenti gli immobili dati in locazione o comodato a soggetti terzi o gli immobili non utilizzati, come pure le aree fabbricabili o i terreni agricoli. Ma non potranno considerarsi esenti neanche gli immobili destinati a edilizia residenziale pubblica (Corte Costituzionale, ordinanza 19 maggio 2011, n. 172), a differenza di quelli aventi la stessa destinazione ma di proprietà delle cooperative edilizie a proprietà indivisa o degli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari IACP, (articolo 8, comma 4 del Dlgs 504/1992, richiamato dall'articolo 13, comma 10 del Dl n. 201/2011).

² L'art.7, comma 1, lettera a) dispone quanto segue: «gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 4, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833 , dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali».



Si tratta di importi significativi, stimati a livello nazionale in circa 200 milioni di euro, e per i quali non è stata prevista alcuna forma di compensazione³.

Dalla lettura dei lavori preparatori e delle relazioni ministeriali non emerge la volontà di attrarre ad imposizione anche gli immobili comunali; l'importo complessivo stimato a livello nazionale ne avrebbe poi richiesto una sua specifica valutazione. Appare, quindi, evidente che la situazione sopra descritta derivi da un mancato coordinamento delle norme al quale occorre quanto prima porre rimedio attraverso una modifica normativa che escluda dall'Imu, come era per l'Ici, gli immobili di proprietà comunale.

F.to
Gianni Melloni
Direttore ANCI Emilia-Romagna

F.to
Pasquale Mirto
Consulente ANCI Emilia-Romagna

³ Cfr. Pasquale Mirto, *“I municipi pagano per gli immobili non istituzionali”*, in «Il Sole 24 Ore» del 4 gennaio 2012.