

Ai Sindaci  
Ai Responsabili Ufficio Tributi  
Ai Responsabili Ufficio Ragioneria

Bologna 19 settembre 2013  
Prot. 147

**Oggetto: Decreto legge 31 agosto 2013, n. 102 – Nota di lettura**

## **1. QUADRO GENERALE DI RIFERIMENTO**

Con il DI 31 agosto 2013, n. 102 vengono parzialmente attuati gli obiettivi di riforma prefissati nel DI n. 54/2013 <sup>(1)</sup>. Per quanto non attuato, si rinvia ad un decreto legge contestuale alla legge di stabilità 2014 che dovrebbe essere approvato ad ottobre. Secondo le intenzioni del Governo <sup>(2)</sup> con tale decreto verrà abolita la seconda rata Imu e “a partire dal 2014, in luogo dell’Imu, entrerà in vigore la cosiddetta service tax”. Gli obiettivi di riforma possono quindi considerarsi complessivamente mancati, visto che le nuove norme si limitano ad apportare alcune modifiche alla disciplina Imu e Tares, senza modificarne l’impianto portante.

## **2. ARTICOLO 1 – ABOLIZIONE DELLA PRIMA RATA IMU 2012**

L’art. 1 del DI n. 102/2013 dispone che per l’anno 2013 non è dovuta la prima rata dell’Imu per quegli immobili il cui pagamento della prima rata è stato sospeso dal DI n. 54/2013, ovvero:

- a) abitazione principale e relative pertinenze, esclusi i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;

---

<sup>(1)</sup> L’art. 1 del DI n. 54/2013 dispone la sospensione della prima rata Imu per alcune fattispecie imponibili «*nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell’imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, ivi compresa la disciplina del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, volta, in particolare, a riconsiderare l’articolazione della potestà impositiva a livello statale e locale, e la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell’imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzati per attività produttive*».

<sup>(2)</sup> Si veda il comunicato stampa del Consiglio dei Ministri del 28 agosto 2013, nel quale però si commentano alcune novità poi non confluite nel testo del decreto legge approvato in Gazzetta Ufficiale.



- b) unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, nonché alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del Dpr. N. 616/1977;
- c) terreni agricoli e fabbricati rurali di cui all'articolo 13, commi 4, 5 e 8, del DI n. 201/2011.

Si ricorda che gli immobili oggetto di sospensione, di cui al DI n. 54/2013, includono anche i **fabbricati assimilati dal comune all'abitazione principale**, ai sensi dell'art. 13, comma, 10 del DI n. 201/2011, ovvero i fabbricati degli anziani ricoverati nelle case di riposo ed i residenti all'estero. Anche per tali fabbricati opera l'abolizione della prima rata Imu.

Occorre evidenziare, concordemente a quanto sostenuto dal Ministero dell'economia nella circolare n. 2/DF del 23 maggio 2013, che l'abolizione della prima rata opera non solo per i fabbricati assimilati nel 2012 ma anche per quelli già assimilati nel 2013 o per quelli che saranno assimilati entro il prossimo 30 novembre, ovvero entro la data prevista per l'approvazione del bilancio di previsione. In tal caso, si potrà porre un problema di copertura del mancato gettito, in quanto, come si vedrà meglio *infra*, per ora è stato garantito solo un contributo, calcolato in base alle riscossioni registrate per l'anno 2012.

Stesso trattamento per il **fabbricato assegnato all'ex coniuge**, cui l'art. 4, comma 12-*quinquies*, del DI n. 16/2012, riconosce "in ogni caso" un diritto reale di abitazione.

Su tale fattispecie tuttavia va evidenziata la non condivisione dell'orientamento espresso dal Dipartimento delle Finanze nella risoluzione 5/DF del 28 marzo scorso, in quanto si ritiene che in caso di assegnazione di abitazione non di proprietà degli ex coniugi, ma utilizzata in base ad un contratto di locazione o di comodato, non sorge alcun diritto reale di abitazione e conseguentemente, non potendosi considerare abitazione principale, non troverà applicazione l'abolizione della rata di acconto Imu 2013 <sup>(3)</sup>.

---

<sup>(3)</sup> Ad avviso del Dipartimento delle finanze la locuzione "in ogni caso" dovrebbe prevalere in tutte le ipotesi di assegnazione della casa coniugale al coniuge disposta dal giudice della separazione, salvo che il legislatore non abbia disposto diversamente, come nel caso di abitazione occupata a titolo di locazione, per il quale l'articolo 6 della legge 392/1978 prevede che «*nel contratto di locazione succede al conduttore l'altro coniuge, se il diritto di abitare nella casa familiare sia stato attribuito dal giudice a quest'ultimo*». In questa ipotesi, secondo il Ministero, il legislatore ha previsto direttamente la successione nel contratto di locazione da parte del coniuge assegnatario, il quale utilizza l'immobile sulla base di un titolo giuridico diverso da quello del diritto reale di abitazione previsto per l'Imu. Tale condizione, invece, non si verificherebbe in caso di comodato.

Come correttamente evidenziato da IFEL, nella nota 10 maggio 2013, questa interpretazione non appare integralmente condivisibile perché anche in caso di comodato il giudice della separazione nell'assegnare l'abitazione, ai sensi dell'art. 155-*quater* cod. civ., non attribuisce un diritto reale di abitazione, ma un diritto personale di godimento atipico, attraverso il quale si legittima la continuazione a residenza familiare dell'abitazione, prevedendo, al pari del contratto di locazione, una successione *ex lege* del coniuge assegnatario nell'originario rapporto di comodato.



Il DI n. 102/2013 dispone l'abolizione dell'acconto Imu anche per i **terreni agricoli**. Su tale fattispecie si ripropone la querelle interpretativa in merito all'imponibilità dei terreni incolti, non solo di quelli montani, la cui assoggettabilità è stata sostenuta da IFEL ma negata dal Ministero dell'economia e dall'Agenzia delle entrate, ma anche di quelli di pianura <sup>(4)</sup>.

In particolare, IFEL ritiene, nella nota 12 giugno 2013, che la sospensione, e conseguentemente ora l'abolizione della prima rata, riguarda esclusivamente i terreni agricoli secondo la definizione già in vigore ai fini dell'ICI e mantenuta nel regime IMU. Sulla base di tali argomentazioni, la rata Imu dovuta per tutti i terreni incolti, anche montani, non è stata prima sospesa ed ora abolita <sup>(5)</sup>.

---

In altri termini, ad avviso di IFEL, fatta salva l'opportunità di una migliore specificazione della norma primaria, la previsione di cui all'art. 4, comma 12-*quinquies* del DI n. 16/2012, sembra da intendersi nel senso che essa dispone una sostituzione del soggetto passivo che subisce una limitazione della proprietà, operante solo nei casi in cui l'immobile assegnato sia di proprietà, interamente o pro-quota, del coniuge non assegnatario.

<sup>(4)</sup> Si ricorda, al riguardo, che la disciplina Imu (art. 9, comma 8, del D.Lgs. n. 23/2011) ha confermato l'esenzione per "i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984", di cui all'art. 7, comma 1, lett. h), del D.Lgs. n. 504/1992).

Nell'Ici per terreno agricolo si intende il terreno sui cui è esercitata attività agricola ai sensi dell'art. 2135 cod. civ. Nell'Imu il presupposto impositivo è più ampio, essendo stati inclusi espressamente i terreni non coltivati, per i quali però non è stata data una definizione né indicato il criterio di calcolo della base imponibile.

Nell'Ici i terreni montani erano tutti non assoggettati: quelli coltivati in forza dell'esenzione prevista nell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, quelli incolti perché esclusi dal campo di applicazione dell'imposta. Nell'Imu nulla si dice per i terreni incolti montani, visto il rimando alla norma di esenzione Ici che riguardava, ovviamente, solo i terreni coltivati. Trattandosi di norma di esenzione, ed essendo per questa vietata un'interpretazione estensiva per analogia, si dovrebbe ritenere che i terreni incolti montani siano assoggettati a Imu. Così ragionando si realizza però un paradosso normativo con riferimento agli imprenditori agricoli professionali, che sarebbero esentati per i terreni coltivati, ma assoggettati per i terreni non coltivati, mentre in pianura le due tipologie di terreno godono dello stesso trattamento, essendo previsto un unico moltiplicatore pari a 110. L'incongruenza evidenziata è risolta da IFEL con queste argomentazioni: *«Concludendo, si deve ritenere che i terreni c.d. incolti, in quanto non qualificabili come "agricoli" né "fabbricabili" a norma dell'art. 2 del d.lgs. 504, siano imponibili ai fini dell'IMU sperimentale e che le esenzioni riservate ai terreni agricoli non siano ad essi applicabili. Al fine di rispettare la normativa di favore nei confronti di chi esercita attività agricola in modo professionale, consistente, come detto, nell'applicazione del moltiplicatore ridotto al 110 e di un sistema di esenzione/riduzione dell'imposta per i terreni agricoli di pianura e di un'esenzione piena per i terreni agricoli che ricadono in comuni montani, si ritiene conforme alla ratio della norma primaria considerare esenti i terreni incolti montani allorquando questi siano posseduti da agricoltori professionali, unitamente a terreni qualificabili come agricoli»*.

Sul tema è intervenuta poi la risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-08397 del 19 dicembre 2012 nella quale pur confermando che i terreni incolti "in base ad un'interpretazione strettamente letterale della normativa, non potrebbero rientrare nella disposizione di esenzione, in quanto sfuggono (...) alla definizione di «terreno agricolo»" si arriva a sostenere, in base ad una non meglio specificata lettura sistematica, che i terreni incolti montani sono esenti.

Il problema dell'imponibilità Imu dei terreni incolti è stata anche affrontato dall'Agenzia delle Entrate, con circolare 11 marzo 2013, n.5/E in quanto l'art. 9, comma 9 del D.Lgs. n. 23/2011, specifica che "Sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti dall'imposta municipale propria". Ovviamente, l'Agenzia delle Entrate ha (obbligatoriamente) condiviso la tesi ministeriale.

<sup>(5)</sup> La condivisione della tesi di IFEL discende da una semplice interpretazione letterale della norma, posto che l'art. 13, comma 5, del DI n. 201/2011, distingue espressamente tra terreno



Altro problema riguarda i **fabbricati rurali**. Come noto, la disciplina Imu (art. 13, comma 8, del DI n. 201/2011) prevede un regime di favore, in termini di minore aliquota, per i soli fabbricati strumentali, definiti dall'art. 9, comma 3-*bis* del DI n. 557/1993. Le abitazioni rurali, diverse da quelle occupate dai dipendenti, non godono di un regime di favore. Se si tratta dell'abitazione rurale destinata dal possessore a propria abitazione principale, questa è stata comunque oggetto di sospensione ed ora di abolizione della prima rata Imu.

Diverso discorso deve essere fatto per le altre abitazioni rurali, per le quali si applica l'aliquota ordinaria <sup>(6)</sup>, come quelle utilizzate dall'affittuario del terreno.

Secondo alcuni la circostanza che il DI n. 54/2013 attribuisca la sospensione con riferimento "ai terreni agricoli e fabbricati rurali di cui all'articolo 13, commi 4, 5 e 8" del DI n. 201/2011 permetterebbe di includere anche i fabbricati rurali diversi da quelli strumentali in quanto viene richiamato il comma 4 che si riferisce a tutti i fabbricati.

Sul punto, IFEL ha condivisibilmente osservato, nella nota del 12 giugno 2013, che la sospensione opera per i soli fabbricati strumentali così come definiti dal richiamato articolo 9, comma 3-*bis*, mentre il "*comma 4 si riferisce alla determinazione dei moltiplicatori per il calcolo del valore imponibile di tutti gli immobili iscritti in catasto, senza alcuna specificazione per i fabbricati rurali strumentali*".

Peraltro, nella nota si osserva anche che la Relazione tecnica al decreto 54, nell'individuare le fattispecie oggetto di sospensione, indica senz'altro i "fabbricati rurali strumentali" (AC 1012, pp.6 e 7) e le quantificazioni dell'ammontare delle anticipazioni di cassa integrative con oneri a carico dello Stato, riportate nell'allegato A del decreto, si basano con evidenza sui dati di incasso dell'Imu relativi ai terreni (agricoli e non) ed ai fabbricati rurali strumentali, in coerenza con l'interpretazione proposta.

C'è da aggiungere che anche nella Relazione tecnica al decreto 102 (AC 1544, p. 9) si precisa che l'abolizione della prima rata è disposta con riferimento ai soli "fabbricati rurali strumentali", e solo per questi è previsto un contributo a favore dei comuni a compensazione (parziale) del mancato gettito.

Sarà pertanto necessario che in sede di conversione in legge la questione venga risolta in modo trasparente, e nel caso di abolizione dell'Imu anche per le abitazioni rurali di cui all'art. 9, sia disposta la conseguente integrazione delle risorse destinate ai comuni.

---

agricolo e terreno incolto allorché è precisato che per entrambi l'imprenditore agricolo professionale utilizza il moltiplicatore 110. Conseguentemente, visto che il DI n. 102/2013 fa espressamente riferimento ai terreni agricoli, senza menzionare i terreni incolti o senza far genericamente riferimento al termine "terreni", si deve concludere che l'abolizione della prima rata Imu opera solo per i terreni agricoli e non anche per i terreni incolti.

<sup>(6)</sup> Dello stesso pare anche il Ministero dell'economia il quale ha precisato, nella circolare 3/DF del 2012, che «*i fabbricati rurali ad uso abitativo, purché non strumentali ai sensi del comma 3-*bis* del menzionato art. 9, sono assoggettati ad imposizione secondo le regole ordinarie. Per cui, qualora gli stessi siano adibiti ad abitazione principale si applicheranno le relative agevolazioni; diversamente l'IMU si calcherà sulla base dell'aliquota di cui all'art. 13, comma 6, del D.L. n. 201 del 2011*», ovvero in base all'aliquota base dello 0,76 per cento o a quella eventualmente deliberata dal comune.



### 3. ARTICOLO 2 – ALTRE DISPOSIZIONI IN MATERIA IN MATERIA IMU

L'articolo 2 contiene ulteriori disposizioni che riguardano diverse fattispecie imponibili Imu; si tratta degli immobili merce, di quelli utilizzati per attività di ricerca scientifica, delle abitazioni delle cooperative edilizie a proprietà indivisa ed, infine, delle abitazioni utilizzate dai dipendenti del comparto sicurezza.

#### 3.1 – Gli immobili merce

Il primo comma dell'art. 2 dispone che non è dovuta la seconda rata dell'imposta municipale propria relativa ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

La norma pone numerosi problemi interpretativi.

Il primo attiene alla previsione della non debenza della **“seconda rata”**. L'art. 9, comma 3, del D.Lgs. n. 23/2011, prevede che l'imposta dovuta per l'anno è versata “in due rate di pari importo” e l'art. 13, comma 13-*bis*, del DI n. 201/2011, prevede che il versamento della prima rata sia effettuato con riferimento alle aliquote deliberate l'anno precedente, mentre con la seconda rata si effettua il saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata versata.

Quest'anno la possibilità di variare le aliquote è stata prorogata al 30 novembre e conseguentemente il comune ben potrebbe deliberare aliquote più alte di quelle vigenti al momento del pagamento della prima rata. In tale ipotesi, la previsione della non debenza della seconda rata non può certamente essere letta nel senso che questa non sia dovuta in ogni caso, ma più semplicemente che non è dovuta l'imposta maturata a decorrere dal 1° luglio 2013. Pertanto, oltre all'auspicio di una modifica del testo normativo, nel caso in cui il comune deliberi un aumento di aliquota, la seconda rata sarà dovuta e sarà pari alla differenza d'imposta dovuta, in base alla nuova aliquota, per il primo semestre.

L'agevolazione per gli immobili merce viene consolidata attraverso la sostituzione del comma 9-*bis* dell'art. 13, del DI n. 201/2011, che ne dispone l'esenzione a decorrere dal 1° gennaio 2014. In precedenza, invece, il comma autorizzava i comuni a ridurre l'aliquota di base fino allo 0,38 per cento, ma per un periodo comunque non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori.

La diversa formulazione della norma, che non prevede alcun limite di durata e nessun riferimento alla data di ultimazione dei lavori, amplia enormemente la platea degli immobili oggetto di agevolazione. Difatti, con la nuova disposizione non sono tenuti al pagamento del saldo, fabbricati anche costruiti 5 anni fa, ovviamente purché non siano locati.

Peraltro, nella relazione tecnica al DI 102 il mancato gettito per questa nuova fattispecie di esenzione è stimato in 19,1 milioni di euro per il 2013 ed in 38,3 milioni per il 2014. La stima è effettuata tenendo conto del numero delle abitazioni ultimate nel 2011, che sarebbero di 150 mila unità, stimando che i  $\frac{3}{4}$  di queste siano rimasti invenduti.

È di palmare evidenza la sottostima del gettito, sia perché si fa riferimento alle sole abitazioni, quando in realtà la norma si riferisce a qualsiasi tipologia di fabbricato, sia perché si considera il solo 2011, quando l'agevolazione è applicabile ai fabbricati



costruiti in qualsiasi anno, quindi anche nel 2008 o 2013, senza peraltro considerare che il numero di nuove costruzioni considerato appare significativamente sottostimato <sup>(7)</sup>.

Per quanto riguarda l'ambito di applicazione della norma si evidenzia che dal punto di vista soggettivo i destinatari sono le imprese costruttrici, ovvero quelle titolari del permesso di costruire. Rimangono quindi escluse le imprese immobiliari che gestiscono o compravendono gli immobili.

Gli immobili oggetto di agevolazione sono fabbricati costruiti e destinati alla vendita. Si deve trattare di fabbricati alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa; tali fabbricati, in qualità di merci, sono contabilizzati in bilancio a costi, ricavi e rimanenze, a differenza di quelli strumentali che sono iscritti tra le immobilizzazioni.

L'agevolazione riguarda solo i fabbricati costruiti e non quindi l'area fabbricabile, che sarà soggetta all'aliquota ordinaria. L'agevolazione si renderà applicabile dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione e comunque, se antecedente, dalla data di accatastamento <sup>(8)</sup>.

Dubbi permangono in merito ai **fabbricati oggetto di ristrutturazione**. La norma si riferisce ai "fabbricati costruiti" e non ai "fabbricati di nuova costruzione", disciplinati dall'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992. Anche un fabbricato ristrutturato, magari a seguito di demolizione e ricostruzione con ampliamento, potrebbe però rientrare nella categoria dei fabbricati costruiti destinatari dell'agevolazione.

La norma presuppone che il fabbricato non debba essere locato, pertanto in caso di **fabbricato dato in comodato** il diritto all'agevolazione rimane.

Anche nel caso di fabbricato che dopo essere stato locato torna ad essere libero, si ritiene che l'agevolazione spetti, trattandosi di fabbricato ancora destinato alla vendita.

In generale, l'agevolazione può essere concessa fintanto che il fabbricato non è locato. Pertanto, nel caso di locazione iniziata o cessata in corso d'anno, il contribuente dovrà limitare l'agevolazione ai soli mesi in cui il fabbricato è risultato non locato, considerando per intero il mese durante il quale la condizione si è protratta per almeno quindici giorni. Se, ad esempio, il fabbricato cessa di essere locato il 14 dicembre 2013, occorrerà versare il saldo calcolando l'imposta dovuta per 5 mesi.

Con riferimento all'aspetto dichiarativo, si ritiene che vi sia l'obbligo di presentare la dichiarazione in quanto la circostanza che si tratti di immobili merce o di immobili facenti parte delle immobilizzazioni dell'impresa non è nota al comune.

### 3.2 – Gli immobili degli IACP

Si è già detto che anche per gli alloggi assegnati dagli IACP già oggetto di sospensione in base all'art. 1 del DI n. 54/2013, la prima rata Imu 2013 è stata abolita.

---

<sup>(7)</sup> L'Agenzia del territorio, nel documento "Statistiche catastali 2011", del 30 ottobre 2012, quantifica in circa 1,5 milioni il numero di nuovi fabbricati accatastati nelle categorie catastali A, B, C e D, anche se parte di questi derivano da frazionamenti di fabbricati già esistenti e da accatastamenti di fabbricati rurali e ex rurali.

<sup>(8)</sup> Cfr. Cassazione, sentenza n. 24924/2008.



L'art. 2, comma 2, lett. b), del DI n. 102/2013 modifica il testo del sesto periodo dell'art. 13, comma 10, del DI n. 201/2011, sostituendo le parole *“alle unità immobiliari di cui all'articolo 8, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504”* con le seguenti *“agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'articolo 93 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616”*.

Nel testo previgente, attraverso il rimando all'art. 8, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992, gli alloggi assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari e gli alloggi appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa godevano dello stesso trattamento, ovvero avevano diritto alla sola detrazione per abitazione principale ma non all'aliquota ridotta <sup>(9)</sup>. Con la modifica introdotta dal DI 102 mentre per le cooperative edilizie a proprietà indivisa è stata prevista un'assimilazione piena all'abitazione principale, per gli alloggi degli IACP apparentemente non è stata disposta un'assimilazione diretta. In realtà, nulla è cambiato solo per il 2013.

Infatti, la disciplina relativa agli alloggi degli IACP sopra riportata può ritenersi assorbita, a decorrere dal 1° gennaio 2014, da quella di nuova istituzione riguardante gli alloggi sociali, che sono stati assimilati *ex lege* all'abitazione principale. In altre parole, essendo l'alloggio assegnato dagli IACP anche alloggio sociale, questo nei fatti è stato equiparato in pieno all'abitazione principale, come gli alloggi delle cooperative edilizie a proprietà indivisa.

Peraltro, la perdita di gettito relativa agli IACP non pare essere stata stimata dal Mef, visto che il numero complessivo degli alloggi sociali stimati in relazione tecnica è di 40 mila unità, mentre gli alloggi della sola edilizia residenziale pubblica sono oltre un milione <sup>(10)</sup>.

### **3.3 – Gli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa**

---

<sup>9</sup> Sul tema ne è nato anche un contenzioso, dovuto all'ulteriore precisazione normativa che su tale fattispecie “non si applica la riserva” della quota statale. La norma prevede la non applicazione della riserva della quota statale e non l'esonero della quota statale, con conseguente assoggettamento dei fabbricati in questione all'aliquota ordinaria deliberata dal comune.

Sullo stesso solco interpretativo anche il Dipartimento delle finanze che, con nota prot. 12507 del 15 giugno 2012, ha ritenuto che il legislatore, attraverso la previsione della rinuncia della quota statale, ha inteso destinare al comune tutto il gettito del tributo, non più decurtato della quota statale, e non ridurre dallo 0,76 per cento allo 0,38 per cento l'aliquota di base applicabile agli immobili. L'interpretazione ministeriale è stata ripresa anche nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-07216 del 28 giugno 2012.

La questione è stata già sottoposta al giudizio del TAR Liguria-Genova – Sez. II, che con sentenza 3 luglio 2013, n. 992 ha ritenuto legittima l'adozione da parte del comune di un'aliquota pari allo 1,06 per cento, consentita dall'art. 13, comma 6, del d.l. n. 201/2011, e con riferimento alla *«mancata osservanza delle linee guida del ministero dell'economia e delle finanze, che avrebbero prefigurato l'opportunità di un trattamento di favore per gli immobili di proprietà degli enti gestori del patrimonio di e.r.p.»* ha osservato che *«le norme interne del ministero non possono vincolare un'amministrazione comunale (artt. 114 e 119 cost), che potrà soprattutto essere valutata dai propri cittadini nella sede elettorale, ove abbia fatto governo troppo esoso delle norme tributarie vigenti»*.

<sup>(10)</sup> Dati Federcasa, atti del convegno *“Una casa per tutti”*, Roma 30 novembre 2011.



L'art.2, comma 4, del DI 102/2013 integra la disciplina Imu dettata dall'art. 13, del DI n. 101/2011, prevedendo che *«ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di IMU, le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, sono equiparate all'abitazione principale»*. Si tratta quindi di un'assimilazione all'abitazione principale disposta *ex lege*, che determinerà secondo le stime del Mef una perdita di gettito di 1,8 milioni di euro per il 2013 e di 3,5 milioni di euro per il 2014.

Anche per questi fabbricati, al pari delle abitazioni degli IACP è stata disposta prima la sospensione e poi l'abolizione della rata d'acconto 2013.

La normativa non indica la data di decorrenza dell'assimilazione, come per gli immobili merce, e ciò potrà creare problemi applicativi nel caso in cui non sia disposta la soppressione anche della seconda rata. Il problema della decorrenza, sarà approfondito meglio *infra*, quando si analizzerà la previsione per gli alloggi utilizzati dai dipendenti del comparto sicurezza.

### **3.3 – Gli alloggi sociali**

L'art.2, comma 4, del DI 102/2013 introduce una nuova agevolazione equiparando all'abitazione principale gli alloggi sociali. La norma così dispone: *«a decorrere dal 1° gennaio 2014 sono equiparati all'abitazione principale i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia e il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008»*.

L'art. 1 del Dm 22 aprile 2008 definisce alloggio sociale *«l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. L'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie»* <sup>(11)</sup>.

L'art. 2 del decreto, prevede poi che le regioni, in concertazione con le Anci regionali, definiscono i requisiti per l'accesso e la permanenza nell'alloggio sociale ed il canone di locazione, che non può superare quello degli affitti concordati, di cui alla legge n. 431/1998.

### **3.4 – Gli alloggi delle Forze di polizia, vigili del fuoco e prefettura**

---

<sup>(11)</sup> Rientrano nella definizione di alloggi sociali gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche - quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico - destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà. Il servizio di edilizia residenziale sociale viene erogato da operatori pubblici e privati prioritariamente tramite l'offerta di alloggi in locazione alla quale va destinata la prevalenza delle risorse disponibili, nonché il sostegno all'accesso alla proprietà della casa, perseguendo l'integrazione di diverse fasce sociali e concorrendo al miglioramento delle condizioni di vita dei destinatari.



L'art. 2, comma 5, del DI n. 102/2013 aggiunge un ulteriore tassello al quadro normativo Imu prevedendo che *«non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di IMU concernente l'abitazione principale e le relative pertinenze, a un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 28, comma 1, del decreto legislativo 19 maggio 2000, n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia»*.

La normativa, in deroga al principio generale sancito dall'art. 13 del DI 201/2011, permette di considerare l'abitazione come principale, in assenza di residenza anagrafica e dimora abituale, a condizione che non sia locata. Non sono poste altre limitazioni: l'abitazione può quindi insistere in qualunque comune e può anche essere data in comodato.

La nuova disciplina non prevede espressamente la data di decorrenza, e ciò provoca incertezze non solo in termini di mancato gettito della seconda rata ma anche di rimborsi della prima rata già pagata. Leggendo la relazione tecnica si dovrebbe dedurre che l'agevolazione spetta solo a decorrere dalla rata di saldo, visto che si stima un mancato gettito di 5 milioni per il 2013 e di 10 milioni di euro per il 2014. In realtà, la soluzione non appare così pacifica, perché per le altre agevolazioni è stata stabilita espressamente la data di decorrenza, o dal saldo, come per gli immobili merce, o dall'anno prossimo, come per gli alloggi sociali. Neanche può sostenersi che l'agevolazione sia applicabile dalla data di entrata in vigore del DI 102, perché sarebbe stato necessario specificarlo, come avvenuto in passato, ad esempio per i moltiplicatori dei fabbricati di categoria B (articolo 2, comma 45, del DI n. 262/2006).

D'altro canto, se si guarda ai principi generali dettati dallo Statuto del Contribuente, si dovrebbe arrivare alla conclusione che la modifica decorre dal 2014, visto che in tema di efficacia temporale delle norme l'art. 3 dello Statuto prevede che le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo e relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

Sarà pertanto necessario, in sede di conversione in legge, rendere il testo più chiaro, anche al fine di evitare un facilmente prevedibile, ma altrettanto oneroso, contenzioso.

### **3.5 – I fabbricati destinati ad attività di ricerca scientifica**

L'art. 2, comma 3 del DI in commento aggiunge un'altra ipotesi di esenzione a quelle già contemplate nella lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992, prevedendo l'esenzione anche per gli immobili utilizzati da enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività di ricerca scientifica.

Anche per tali immobili trova applicazione l'art. 91-*bis* del DI n. 1/2012 che detta i criteri di commisurazione dell'imposta in caso di utilizzazione mista, ovvero sia per attività di natura non commerciale che commerciale.



Dal punto di vista operativo manca una definizione di dettaglio dell'attività di ricerca scientifica, definizione che per le altre attività catalogate nell'art. 7 dell'Ici è ora indicata nell'art. 1 del Dm n. 200/2012, come pure mancano i criteri di determinazione dell'imposta in caso di utilizzazione mista.

In merito alla decorrenza, è espressamente previsto che la nuova esenzione decorre dal 1° gennaio 2014.

#### **4. ARTICOLO 3 – RIMBORSO AI COMUNI DEL MINOR GETTITO IMU**

L'art. 3 del DI n. 102/2013 prevede che al fine di assicurare ai comuni il ristoro del minor gettito dell'Imu conseguente alle disposizioni recate dal decreto, è attribuito agli stessi un **contributo** di 2.327.340.486,20 euro per l'anno 2013 e di 75.706.718,47 euro a decorrere dall'anno 2014.

Tale contributo è ripartito, entro il 30 settembre 2013, tra i comuni interessati, con decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, da adottare, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, **in proporzione alle stime di gettito** da Imu comunicate dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze.

Dalla piana lettura della norma si evince che ai comuni non è garantito il rimborso del minor gettito registrato a seguito delle modifiche apportate dal DI 102, ma solo un contributo che, stando alle cifre indicate nel decreto ed alla relazione tecnica al medesimo, coincidono con gli importi allegati al DI 54/2013, ovvero:

- a) del gettito relativo all'anno 2012 dell'Imu ad aliquota di base o maggiorata se deliberata dai comuni, per l'anno medesimo con riferimento alle abitazioni principali e relative pertinenze;
- b) del gettito relativo all'anno 2012 dell'Imu, comprensivo delle variazioni deliberate dai comuni per l'anno medesimo, con riferimento agli altri immobili oggetto di sospensione ed ora di soppressione della prima rata.

Anzi, a ben vedere l'importo stanziato non è neanche sufficiente a coprire i mancati gettiti pur calcolati ad aliquota 2012. Infatti, l'ammontare complessivo degli importi allegati al DI 54/2013, relativo ai versamenti riferiti all'anno d'imposta 2012 ricevuti fino al 14 marzo 2013, è pari a 2.426,3 milioni di euro, di cui 94,8 milioni riferiti alle Autonomie speciali diverse dalle Regioni Sardegna e Sicilia. L'ammontare dei versamenti delle altre regioni è pertanto pari a 2.331,5 milioni. Aggiungendo a tale importi quello derivante dalle disposizioni recate dall'art. 2 del DI n. 102/2013, pari a 25,9 milioni <sup>(12)</sup>, si arriva ad un totale di 2.357,4 milioni di euro, contro l'importo di 2.327,3 milioni previsti nel decreto, senza considerare le sottostime evidenziate nei paragrafi precedenti.

---

<sup>(12)</sup> Nella relazione tecnica, pag. 14, il mancato gettito da articolo 2 viene stimato per il 2013 in complessivi euro 35,9. La tabella riportata contiene però un errore in quanto somma per il 2013 un mancato gettito di 10 milioni per gli immobili utilizzati per la ricerca scientifica, quando tale esenzione decorre dal 2014.



Naturalmente questi sono gli importi riferiti alla sola prima rata 2013, mentre nulla è detto con riferimento alla seconda rata.

Peraltro, desta stupore la previsione che per il 2014 la normativa riconosce ai comuni un contributo di euro 75 milioni, peraltro insufficiente rispetto agli effetti prodotti dalle modifiche recate dall'art. 2, stimate nella stessa relazione tecnica in euro 79,3 milioni. Questo dovrebbe far presupporre che ai comuni sarà riconosciuta nel 2014 la possibilità di recuperare le entrate che verranno meno nel 2013 con altre forme di prelievo e che, in caso di conferma dell'abolizione della rata di saldo, saranno (calcolate ad aliquote 2012) pari a:

- Imu abitazione principali, al netto abitazioni di lusso	4.021,8
- Imu fabbricati rurali strumentali	64,2
- Imu cooperative edilizie e IACP	76,2
- Imu terreni agricoli	630,2
- Imu da art. 2, DI n. 102/2013	<u>93,3</u>
<b>TOTALE</b>	<b>4.871,7</b>

A tali importi occorrerebbe in realtà aggiungere lo sforzo fiscale che il comune ha o potrebbe legittimamente esercitare nel 2013. Considerando solo il gettito da abitazioni principale, che ad aliquota base vale 3.383,4 milioni (<sup>13</sup>), lo spazio di manovra complessivo può arrivare a circa 5.075, milioni di euro. Nella realtà tale dato dovrebbe essere leggermente più basso perché non considera le detrazioni non interamente utilizzate ad aliquota base.

Peraltro, in merito al 2014, non vengono fornite alcune indicazioni sul futuro assetto dei tributi comunali, indicazioni invece presenti nelle prime bozze del decreto legge dove era inserita una norma ponte che disponeva che «con legge di Stabilità per l'anno 2014 sono introdotte, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica e assicurando l'invarianza delle risorse finanziarie dei comuni, disposizioni finalizzate a:

- a) abolire l'IMU relativa alla abitazione principale e alle relative pertinenze;
- b) modificare la vigente disciplina della TARES introducendo una tassa relativa allo svolgimento del servizio rifiuti ed una service tax relativa allo svolgimento dei servizi indivisibili»

<sup>13</sup> Secondo i dati diffusi dal Mef, il gettito Imu 2012 è così distribuito.

	Versamenti IMU totali (deleghe al 14 03 2013)	IMU aliquota base	IMU manovre comunali
Abitazione principale	4.032.870.400	3.383.415.716	649.454.685
Altri immobili quota comune	11.682.441.526	8.869.057.888	2.813.383.638
Altri immobili quota Stato	8.076.755.133	8.076.755.133	0
Totale	23.792.067.060	20.329.228.737	3.462.838.323



Tale disposizione di fatto è stata sostituita dal comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 22 del 28 agosto 2013 dove si dà atto della prossima istituzione della service tax <sup>(14)</sup>.

Si auspica comunque che in sede di conversione in legge del DI n. 102/2013 vengano apportate le necessarie modifiche per rendere il quadro di riferimento normativo più certo non solo per i contribuenti ma anche per i comuni, anche per evitare che le incertezze sulle risorse disponibili spingano i comuni prudenzialmente ad elevare al massimo la leva fiscale comunale.

## **5. ARTICOLO 5 – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TARES**

Con l'art. 5 del DI n. 102/2013 il legislatore interviene nuovamente sulla disciplina Tares, apportando delle modifiche che rischiano di stravolgere completamente le regole applicative tracciate dall'art. 14 del DI n. 201/2011. La formulazione dell'art. 5 appare, infatti, estremamente aleatoria ed indeterminata, tale da poter essere oggetto di interpretazioni difformi ed antitetiche, ma tutte legittime.

Basti pensare che il comma 3 prevede l'obbligo di copertura integrale dei costi, ivi compresi quelli relativi alla gestione delle discariche, obbligo questo già previsto dall'art. 14, comma 11, del DI n. 201/2011, e ciò potrebbe far anche ipotizzare che la disciplina recata dal DI 102 sia completamente alternativa a quella del DI 201, con l'ulteriore conseguenza che non sarebbe necessario avere un piano finanziario, distinguere tra parte fissa e parte variabile, considerare il numero dei componenti, e così via.

Sarà pertanto obbligatorio in sede di conversione in legge rendere il testo più comprensivo, anche per uniformare i regolamenti comunali.

L'art. 5 prevede che per l'anno 2013 il comune, con regolamento di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 da adottarsi entro il 30 novembre 2013, **può** stabilire di applicare la componente del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi di cui all'art. 14 del DI n. 201/2011 diretta alla copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti

---

<sup>(14)</sup> Nel comunicato si precisa che la tax service sarà costituita da due componenti:

- gestione dei rifiuti urbani;
- copertura dei servizi indivisibili.

La prima componente (Tari) sarà dovuta da chi occupa, a qualunque titolo, locali o aree suscettibili di produrre rifiuti urbani. Le aliquote, commisurate alla superficie, saranno parametricate dal Comune con ampia flessibilità ma comunque nel rispetto del principio comunitario "chi inquina paga" e in misura tale da garantire la copertura integrale del servizio.

La seconda componente (Tasi) sarà a carico di chi occupa fabbricati. Il Comune potrà scegliere come base imponibile o la superficie o la rendita catastale. Sarà a carico sia del proprietario (in quanto i beni e servizi pubblici locali concorrono a determinare il valore commerciale dell'immobile) che dell'occupante (in quanto fruisce dei beni e servizi locali). Il Comune avrà adeguati margini di manovra, nell'ambito dei limiti fissati dalla legge statale.

La capacità fiscale (cioè il gettito potenziale che i Comuni potrebbero ottenere dal pieno utilizzo delle facoltà di manovra fiscale sui loro tributi) sarà preservata, nel pieno rispetto del principio federalista dell'autonomia finanziaria di tutti i livelli di governo. L'autonomia nella fissazione delle aliquote sarà limitata verso l'alto per evitare di accrescere la capacità fiscale e quindi il carico sui contribuenti, applicando aliquote massime complessive.



tenendo conto dei seguenti criteri e nel rispetto del principio "chi inquina paga", sancito dall'articolo 14 della Direttiva 2008/98/CE <sup>(15)</sup> relativa ai rifiuti:

a) commisurazione della tariffa sulla base delle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti;

b) determinazione delle tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti;

c) commisurazione della tariffa tenendo conto, altresì, dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158.

Dalla formulazione della norma non si evince con chiarezza se si tratta di criteri da seguire cumulativamente (e ciò lo si desumerebbe dalla precisazione contenuta nel primo periodo "*tenendo conto dei seguenti criteri*") o di criteri da seguire alternativamente.

La nuova disposizione comunque autorizza il comune ad intervenire sulle modalità di commisurazione della Tares - limitatamente alla parte relativa ai rifiuti, fermo restando la disciplina relativa alla componente relativa ai servizi indivisibili – dando la possibilità di introdurre metodologie semplificate rispetto a quelle previste dal Dpr n. 158/1999. Difatti, le lettere a) e b) riproducono il testo già contenuto nell'art. 65 del D.Lgs. n. 507/1993 ed in parte anche le previsioni di cui all'art. 14, comma 9, del DI n. 201/2011 <sup>16</sup>

Pertanto, in astratto, sarebbe anche possibile mantenere i coefficienti di produzione approvati per la Tarsu. Ciò ovviamente non vuol dire che il comune può mantenere il prelievo Tarsu, il quale è stato definitivamente abolito a decorrere dal 1° gennaio 2013 dall'art. 14, comma 46, del DI n. 201/2011, ma più semplicemente che il comune nell'individuare i criteri di riparto del costo del servizio non è più vincolato ai coefficienti individuati nel Dpr 158/1999, rimanendo obbligato al rispetto dei criteri determinati da tale Dpr e quindi, ad esempio (pur in assenza di una definizione di cosa è da intendersi come "criterio") l'obbligo di copertura integrale del servizio, le componenti di costo che devono essere coperte con l'entrata, quali, ad esempio, il costo dello spazzamento o il costo della riscossione (il cosiddetto CARC).

Altre conseguenza della semplificazione introdotta è la possibilità di utilizzare i coefficienti allegati al Dpr 158/1999 senza l'obbligo di rispettare i valori minimi e massimi, anche se si ritiene comunque necessario un minimo di motivazione allorquando si discosti dal range ministeriale.

---

<sup>15</sup> Si riporta il testo dell'art. 14 della Direttiva 2008/98/CE:

«1. Secondo il principio «chi inquina paga», i costi della gestione dei rifiuti sono sostenuti dal produttore iniziale o dai detentori del momento o dai detentori precedenti dei rifiuti.

2. Gli Stati membri possono decidere che i costi della gestione dei rifiuti siano sostenuti parzialmente o interamente dal produttore del prodotto causa dei rifiuti e che i distributori di tale prodotto possano contribuire alla copertura di tali costi».

<sup>(16)</sup> Il comma in questione dispone che «la tariffa è commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158».



L'art. 5, comma 1, lett. d), dispone che i comuni possano introdurre **ulteriori riduzioni ed esenzioni**, diverse da quelle previste dai commi da 15 a 18 dell'art. 14 del DI n. 201/2011. In realtà, tale possibilità era già prevista dal comma 19 dell'art. 14, che però risulta abrogato dall'art. 5, comma 2, del DI n. 102/2013. Con l'abrogazione del comma 19 è venuto meno l'obbligo per il comune di coprire le ulteriori riduzioni ed esenzioni mediante risorse proprie, diverse dalla Tares.

Si ritiene che la norma non può essere letta nel senso che ora il comune sia obbligato a trovare la copertura di tutte le riduzioni ed esenzioni con l'entrata Tares, ma molto più semplicemente che è data la facoltà al comune di finanziare le agevolazioni o con entrata da Tares o con altre entrate del proprio bilancio.

La norma è poi mal formulata perché è inserita all'interno del comma 1 e potrebbe ingenerare il dubbio che questa sia adottabile solo dai comuni che scelgono di adottare la Tares semplificata secondo i criteri di cui alle lettere a), b) e c), quando in realtà tale previsione è autonoma rispetto alle altre lettere ed è da intendersi come norma che modifica la disciplina generale di cui all'art. 14, visto che difatti sostituisce il comma 19 dell'art. 14.

Conseguentemente, per i comuni che hanno già approvato il regolamento e le tariffe per il 2013, prevedendo ulteriori agevolazione ai sensi del citato comma 19 non esiste alcun obbligo di modificare regolamento e tariffe.

Dubbi possono sorgere per il 2014, in quanto abrogato il comma 19 dell'art. 14, del DI n. 201/2011, la facoltà di deliberare ulteriori esenzioni è prevista nel comma 1, lett. d), che risulta applicabile solo per il 2013. Se si dovesse confermare questo impianto normativo, dal 2014 sarà possibile solo disporre riduzioni, esercitando la potestà regolamentare generale di cui all'art. 52 del D.lgs. n. 446/1977, ma non esenzioni.

Problemi interpretativi si pongono in merito alla **maggiorazione per servizi indivisibili**. Nella previgente normativa (art. 14, comma 19, abrogato) era pacifico che tutte le agevolazioni, anche quelle deliberate autonomamente dal comune, si applicassero anche alle maggiorazioni sui servizi indivisibili, visto che l'art. 14, comma 21, disponeva espressamente che *“le agevolazioni di cui ai commi da 15 a 20 si applicano anche alla maggiorazione”* sui servizi indivisibili.

Una lettura sistematica delle norme porta a ritenere che le agevolazioni deliberate autonomamente dai comuni continuano ad applicarsi anche alla maggiorazione sui servizi indivisibili.

Infine, l'art. 5, comma 4, prevede che il comune predispone e invia ai contribuenti il modello di pagamento dell'ultima rata del tributo *«sulla base delle disposizioni regolamentari e tariffarie di cui ai commi precedenti»*. Anche in questo caso la norma è mal formulata, perché l'ultima parte del comma sembrerebbe riservare l'obbligo di invio del modello di pagamento precompilato solo con riferimento ai comuni che abbiano adottato la Tares semplificata.

In realtà, sembra potersi affermare che la norma introduce un nuovo obbligo in capo ai comuni, anche se la stragrande maggioranza dei comuni ha già proceduto in tal senso, in quanto l'autocompilazione da parte del contribuente non solo è difficoltosa, perché influenzata dalle disposizioni regolamentari adottate e dalle tariffe approvate, ma anche foriera di numerosi errori di compilazione.



Da ultimo, si precisa che l'obbligo della precompilazione scatta con l'ultima rata del tributo, e non quindi da dicembre, posto che il comune può stabilire legittimamente che l'ultima rata scada a gennaio 2014.

### **5.1 TARES- RISOLUZIONE MEF N. 9/2013**

Le disposizioni di cui all'art. 5 del DI n. 102/2013 sono state oggetto di chiarimenti da parte del Dipartimento delle finanze, con risoluzione n. 9/DF del 9 settembre 2013, con particolare riferimento alla riscossione della maggiorazione statale.

Peraltro, su tale punto il Ministero dell'economia, con propria nota del 9 agosto 2013, prot. 17179, era già intervenuto in sede di osservazioni al regolamento di un comune che aveva previsto la scadenza dell'ultima rata nel 2014, rilevando che la riscossione della maggiorazione statale deve essere effettuata necessariamente nel 2013, evidenziando però dubbi in merito alla possibilità per il comune di posticipare all'anno 2014 la scadenza di una o più rate del tributo dovuto per l'anno 2013, evidenziando anche le perplessità del Ministero dell'interno, in ordine alle conseguenze derivanti dal tale determinazione sotto il profilo contabile, che investono in particolare l'applicazione dell'art. 179 del D.Lgs. n. 267/2000.

Tali perplessità sembrano essere state superate visto che nella risoluzione n. 9/DF si sostiene che "la situazione di carattere eccezionale" venutasi a creare a seguito delle modifiche recate dall'art. 5 del DI n. 102/2013 ed alla possibilità di approvare il regolamento e le tariffe entro il 30 novembre, «*giustifica un'eventuale posticipazione al 2014 della scadenza per il pagamento delle rate della Tares, fermo restando (...) l'obbligo di versamento della maggiorazione nell'anno 2013 e fermo restando l'accertamento contabile nell'esercizio 2013*».

In altre parole, ad avviso del Ministero, il comune è tenuto ad inviare un bollettino di pagamento o un modello di F24 precompilato entro il 16 dicembre 2013, anche solo per la riscossione della maggiorazione statale, mentre può pretendere il saldo della sola Tares anche con rate scadenti nel 2014.

Tale conclusione, sebbene auspicata da molti comuni, appare non aderente al piano normativo, oltre che onerosa.

Senza entrare nel merito delle modifiche recate dal DI n. 35/2013, per le quali si rinvia alla circolare di codesta ANCI, prot. 63 del 12 aprile 2013 <sup>(17)</sup>, si rammenta che l'art. 10, comma 2, del DI n. 35/2013 prevede che il comune stabilisce la scadenza ed il numero delle rate di versamento della Tares con propria deliberazione, prevedendo anche che l'ultima rata deve essere riscossa unicamente con modello di pagamento F24 o con il bollettino approvato con decreto del 14 maggio 2013 e che la maggiorazione standard pari a 0,30 euro per metro quadrato riservato allo Stato è "versata in un'unica soluzione unitamente all'ultima rata del tributo".

---

<sup>(17)</sup> L'art. 10 del DI n. 35 del 2012 prevede una serie di modifiche che trovano attuazione "per il solo anno 2013", in deroga a quanto diversamente previsto dall'art. 14 del DI n. 201 del 2011. Pertanto, tutte le altre disposizioni contenute nella normativa "a regime" continuano a trovare immediata applicazione, nella misura in cui non si pongano in contrasto con le nuove disposizioni.



La normativa lascia la facoltà ai comuni di determinare la scadenza dell'ultima rata, la quale quindi ben potrebbe essere posta nel 2014. La condivisibile esigenza dello Stato di incassare la propria quota nel 2013 avrebbero dovuto però essere rappresentata con una modifica normativa.

Pertanto, non si riscontra alcuna previsione normativa che obblighi il comune a riscuotere la maggiorazione statale entro dicembre, essendo la normativa chiara nel pretendere una riscossione unitaria della maggiorazione con l'ultima rata della Tares, che, in base alla scelta comunale, potrà scadere nel 2013 o nel 2014.

D'altro canto, seguendo la tesi ministeriale, il Comune non sarebbe neanche obbligato ad inviare il modello di pagamento precompilato per la riscossione della maggiorazione statale, perché l'obbligo scatta, in base all'art. 5, comma 4, del DI n. 102/2013, solo con l'ultima rata del "tributo", e l'ultima rata del tributo dovuto per l'anno 2013 ben può avere scadenza nel 2014, come confermato dallo stesso Ministero dell'economia.

In altre, parole la riscossione del miliardo di euro atteso dalla maggiorazione statale sarebbe legata a F24 o bollettini postali autocompilati dai contribuenti stessi, mentre l'ultima rata del tributo scadente nel 2014 sarebbe soggetta alla preventiva compilazione da parte dell'ente impositore.

Inoltre, non appare neanche condivisibile l'affermazione che il versamento debba avvenire entro il 16 dicembre, come stabilito per i versamenti unitari dall'art. 18 del D.Lgs. n. 241/1997. Anche in questo caso l'interpretazione del Ministero non è aderente al dettato normativo. Infatti, l'art. 10, comma 2, lett. c), del DI n. 35/2013, fa riferimento alle disposizioni di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 e non all'art. 18 richiamato nella risoluzione ministeriale. La *ratio* della norma è infatti solo quella di prevedere obbligatoriamente l'utilizzo del modello di pagamento F24, o del bollettino postale, senza modificare il termine di versamento, che peraltro è liberamente determinabile dal comune sulla base di una norma speciale, non derogabile da una norma generale, qual è il D.Lgs. n. 241/1997.

Né d'aiuto possono essere le previsioni contenute nel decreto ministeriale di approvazione del bollettino postale, che all'art. 4 precisa che i contribuenti dovranno effettuare il pagamento a partire dal 1° giorno ed entro il 16° giorno di ciascun mese di scadenza delle rate. È evidente che il decreto ministeriale ha illegittimamente derogato alla previsione normativa che attribuisce ai comuni la potestà di determinare la scadenza ed il numero delle rate, come peraltro già rilevato da IFEL nella nota del 21 maggio 2013, dove si è osservato che sebbene le scadenze appaiono meglio compatibili con le usuali scadenze fiscali, queste non possono in alcun modo considerarsi obbligatori.

## **6.ARTICOLO 8 – DIFFERIMENTO TERMINE APPROVAZIONE BILANCIO E PUBBLICAZIONE DELIBERE**

L'art. 8 del DI n. 102/2013 differisce il termine per l'approvazione del bilancio annuale di previsione 2013 al 30 novembre 2013. Entro tale termine pertanto i comuni potranno approvare le aliquote ed i regolamenti comunali, che saranno efficaci dal 1° gennaio 2013.



Anche quest'anno si ripete la ormai ricorrente querelle sul problema sulla possibilità per il comune di modificare le proprie aliquote o il proprio regolamento entro una data posteriore a quella di approvazione del proprio bilancio di previsione ma comunque entro la data ultima prevista da norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione medesimo, che come detto è per quest'anno fissata al 30 novembre 2013 <sup>(18)</sup>.

Dalla piana lettura della norma è palese che il termine ultimo è quello previsto dalle norme statali e non quello di approvazione del proprio bilancio. Naturalmente se la variazione delle aliquote comporta una variazione delle poste già iscritte nel bilancio approvato, sarà necessario operare una contestuale variazione di bilancio.

Tale conclusione è peraltro l'unica logica. Diversamente ragionando i comuni che nel 2013 hanno già approvato il bilancio di previsione, magari aumentando anche l'aliquota dell'abitazione principale, sarebbero impossibilitati ad apportare modifiche alle proprie aliquote, compromettendo gli equilibri di bilancio.

Senza voler entrare nei dettagli della querelle, pur consapevoli della presenza di pareri difformi resi dalla Corte dei Conti, si evidenzia che la questione è stata già analizzata nel Dipartimento delle finanze, il quale, nella risoluzione n. 1/DF del 2 maggio 2011, pur ricordando che le delibere di approvazione delle tariffe e delle aliquote costituiscono un allegato al bilancio di previsione, ai sensi dell'art. 172 del D.Lgs. n. 267/2000, rileva che nel caso in cui il comune abbia già deliberato il bilancio di previsione, alla variazione delle aliquote deve necessariamente conseguire una variazione di bilancio.

L'art. 8, comma 2 del DI n. 102/2013 reca una deroga, valida solo per il 2013 in ordine all'efficacia delle delibere Imu.

L'art. 13, comma 13-bis, del DI n. 201/2013 prevede che l'efficacia delle deliberazioni e dei regolamenti decorre dalla data di pubblicazione degli stessi nel sito informatico Portale del federalismo fiscale. Il comma prevede poi che il versamento dell'acconto è effettuato sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente, mentre per il saldo occorre far riferimento agli atti pubblicati sul sito alla data del 28 ottobre di ciascun anno d'imposta e che a tal fine il comune è tenuto ad inviare le delibere entro il 21 ottobre. È evidente che tale tempistica non è più coordinata con la scadenza del bilancio al 30 novembre. Da qui la previsione che per il solo anno 2013 le aliquote ed i regolamenti acquistano efficacia a decorrere dalla data di pubblicazione sul sito istituzionale di ciascun comune, fermo restando comunque l'obbligo di invio delle delibere esclusivamente per via telematica, mediante inserimento del testo nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale.

Si richiama l'attenzione sul fatto che la deroga prevista per il 2013 è valida per tutti i comuni, con la conseguenza che l'efficacia delle delibere non dipende dalla pubblicazione sul sito ministeriale ma su quello comunale e ciò anche per i comuni

---

<sup>(18)</sup> Si ricorda che l'art. 1, comma 169, della legge n. 296/2006, dispone quanto segue: «*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*».



che avendo nel 2013 variato le aliquote hanno già provveduto alla pubblicazione sul predetto sito ministeriale.

Gianni Melloni  
Direttore ANCI Emilia – Romagna