

N° 3 / 2020

“Tributi locali in Pillole”

servizio di aggiornamento fiscale in materia di

I.M.U. ed altri Tributi locali

Rassegna giurisprudenziale

a cura di Massimiliano Franchin, Giovanni Chittolina e Paolo Salzano



IMU: esenzione per l'ente religioso e Onlus

La Ctr Lazio con la sentenza n. 660/6/19 ha stabilito che l'ente religioso che ha qualifica di Onlus non è esente dal versamento dell'Imu se non dimostra che il fabbricato oggetto di accertamento non è a destinazione commerciale. La vicenda riguarda avvisi di accertamento IMU per un fabbricato di proprietà di un ente religioso sul quale il comune di Roma aveva presupposto che vi si svolgesse attività di natura alberghiera anche in virtù del fatto che l'ente aveva ricavi annui decisamente consistenti. A detta del contribuente, l'attività svolta all'interno del fabbricato aveva natura assistenziale per la quale però, in seguito ai relativi controlli, era stata accertata la corresponsione di corrispettivi.

L'art. 7 del D.Lgs 504/92 dispone l'esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive. E' infatti chiaro, evidenziano i Giudici, che per poter applicare l'esenzione è necessario rispettare sia il requisito soggettivo secondo il quale la proprietà deve appartenere a un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, sia il requisito oggettivo secondo il quale l'immobile deve essere utilizzato esclusivamente per lo svolgimento di attività non commerciali; l'accertamento di tale requisito deve essere operato in concreto, verificando rigorosamente se l'attività svolta dall'ente, pur essendo per natura non commerciale (assistenza), sia stata effettivamente svolta con modalità non commerciali. Il requisito soggettivo, nel caso di specie, viene rispettato in quanto il fabbricato è di proprietà di un ente ecclesiastico riconosciuto come Onlus, dedicato alla attività di assistenza. Per quanto riguarda il requisito oggettivo invece la riflessione passa necessariamente attraverso la considerazione sulla natura della retta versata dagli ospiti della struttura. In buona sostanza si tratta di decidere se le rette versate avessero il solo scopo di coprire i costi di struttura oppure consentissero una marginalità di ricavo (secondo quanto regolamentato dal DM 200/12). Sul punto è decisamente chiaro il nuovo Codice del terzo settore il quale stabilisce che la non

commercialità è proprio caratterizzata dalla circostanza che i ricavi superino i costi con una tolleranza del 5% per due periodi di imposta. Da aggiungere inoltre, che nella documentazione del ricorso, l'ente religioso non aveva fatto alcuna menzione sulla natura dell'attività svolta all'interno del fabbricato senza fornire quindi alcuna prova del fatto che non vi si svolgesse attività di natura commerciale. La Ctr ha rigettato l'appello dell'ente religioso ritenendo l'attività svolta all'interno del fabbricato di natura commerciale.

Ctr Lazio, sentenza n.660/6/19



ICI: la cooperativa sociale è esente dal versamento dell'Imposta?

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n.7502 ha stabilito che spetta alla cooperativa sociale dimostrare che nell'immobile di sua proprietà non viene svolta attività commerciale per poter ottenere l'esenzione dal versamento dell'Imposta Comunale sugli Immobili, così come stabilito dall' art.7, comma 1, lettera i del Dlgs 504/92.

Il caso riguarda un avviso di accertamento ICI notificato ad una Cooperativa sociale per il mancato versamento dell'Imposta per l'anno 2008 relativamente all'immobile di proprietà del contribuente e nel quale vi svolgeva la propria attività socio-assistenziale. Proprio per la natura delle attività svolte, la Cooperativa riteneva di essere esente dal versamento dell'Ici. Alternanti i primi due gradi di giudizio, quello di primo grado a favore del Comune e quello di secondo grado a favore del contribuente; da qui, la disputa è pervenuta in Cassazione. Secondo l' art.7, comma 1, lettera i del Dlgs 504/92 sono esenti dal versamento dell'Imposta *“gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”*. La Corte, sulla scorta del citato articolo, evidenzia come per ottenere l'esenzione debbano essere rispettati contemporaneamente sia il requisito soggettivo, costituito dalla natura non commerciale dell'ente, sia quello oggettivo, ovvero che l'attività svolta rientri tra quelle previste dalla norma, tra cui rientra anche quella assistenziale, non rilevando la destinazione degli utili.

In merito al requisito oggettivo, la Suprema Corte ha evidenziato che spetta al contribuente l'onere di provare concretamente la natura non commerciale dell'attività, e che non è

sufficiente il mero riferimento al tipo di attività cui l'immobile è destinato. In buona sostanza, l'attività deve in concreto essere esercitata con modalità non commerciali. Nel caso di specie, la Cooperativa non ha smentito la “produzione d'affari” e quindi, secondo la Cassazione, è errata l'interpretazione dei giudici regionali nel considerare la seppur minima produzione di affari, non sintomatica dello svolgimento di una attività commerciale.

Corte di Cassazione, ordinanza n.7502/2020



TARI: equiparazione tariffe B&B - Alberghi

Non è illegittimo il regolamento comunale che, con riferimento alla determinazione della tariffa da applicare ai fini TARSU, equipara la porzione di immobile destinata dall'esercizio del B&B ad un albergo.

Questa in buona sostanza la decisione dei Giudici della Corte di Cassazione presa con l'ordinanza n.5355/2020.

La vicenda trae origine dal ricorso avanzato dal titolare di un B&B dinanzi alla CTP di Palermo per l'annullamento dell'avviso di accertamento emesso dal Comune, relativamente alla TARSU dovuta per l'anno 2012. La motivazione prevalente del ricorso era, secondo il contribuente, lo svolgimento di attività ricettiva nell'appartamento dove risiedeva, e che pertanto era “erronea l'iscrizione alla categoria di destinazione d'uso di albergo” dell'unità immobiliare da lui posseduta, ai fini dell'assoggettamento alla TARSU. La motivazione veniva accolta dalla commissione tributaria provinciale e, in seguito anche dai giudici regionali. Da qui il ricorso in Cassazione da parte del Comune che adduceva a motivazione come in tema di TARSU, l'art. 62, comma 4 del d.lgs. n. 507/993 dispone che “nelle unità immobiliari adibite a civile abitazione, in cui sia svolta un'attività economica o professionale, può essere stabilito dal regolamento che la tassa è dovuta in base alla tariffa prevista per la specifica attività ed è commisurata alla superficie a tal fine utilizzata”. Inoltre, secondo il comune ricorrente, è da considerarsi giustificata l'assimilazione della tariffa TARSU prevista per le porzioni di immobili destinate a B&B a quella applicata per gli alberghi, menzionando una pronuncia dalla stessa Cassazione con la quale i Giudici avevano stabilito il principio per cui “il Comune può istituire, ai sensi dell'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, tariffe differenziate per fasce di utenza che distinguano l'uso domestico e quello non domestico, previo accertamento dell'uso effettivo dei relativi immobili, essendo irrilevante la destinazione finale”. E' rilevante inoltre ricordare come l'art. 68 del d.lgs. n. 507 del

1993 stabiliva che, per l'applicazione della tassa, i comuni erano tenuti ad adottare un apposito regolamento che doveva contenere *“la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria”*, precisando altresì al comma 2, lett c., che ai fini dell'articolazione delle categorie e sottocategorie si tiene conto *“in via di massima”* di varie tipologie di destinazione degli immobili, tra le quali non vi sarebbe distinzione tra tipologie di attività ricettive, accomunate nella onnicomprensiva dizione di *“esercizi alberghieri”*.

I Giudici della Corte di Cassazione hanno accolto il ricorso sostenendo che *“l'applicazione di una determinata tariffa ai fini TARSU è indipendente dalla destinazione d'uso dell'immobile, in quanto lo stesso legislatore, con l'art. 62, comma 4, del d.lgs. n. 507/1993 ha conferito agli enti locali il potere di applicare la tariffa in base all'attività economica concretamente svolta all'interno dell'immobile”*.

Nel caso di specie infatti il comune aveva previsto nel suo regolamento TARSU: *“la tassa è dovuta in base alla tariffa prevista per la specifica attività ed è commisurata alla superficie a tal fine utilizzata”* e quindi rimaneva solamente il problema di definire l'attività di B&B, posto che nell'ambito delle fonti normative statali non se ne riviene alcuna qualificazione giuridica.

Sul punto il Comune evidenziava come, l'art. 41, comma 1, della legge della Regione Sicilia n. 2 del 2002 citava espressamente che *“il Bed & Breakfast è inserito tra le attività di cui all'art. 3 della legge regionale 6 aprile 1996, n. 27”*, ovvero tra le strutture ricettive di carattere alberghiero senza, dunque, che rilevino le caratteristiche dell'organizzazione dell'attività, se gestita o meno in forma imprenditoriale. Così i Giudici: *“Non può ritenersi viziato da illegittimità, e dunque non può essere disapplicato il regolamento comunale che, con riferimento alla determinazione della tariffa da applicare ai fini TARSU, equipara la porzione di immobile destinata dall'esercizio del Bed & Breakfast ad un albergo: si tratta invero, di una scelta discrezionale del Comune, effettuata nei limiti della potestà impositiva ad esso attribuita dall'ordinamento, non vietata da alcuna norma statale, ed anzi in linea con la disciplina regionale dei servizi per il turismo, che come visto, inserisce espressamente, i Bed & Breakfast tra le strutture ricettive di carattere alberghiero”*.

Ricapitolando, secondo La Corte:

- l'applicazione della Tarsu è indipendente dalla destinazione d'uso dell'immobile, considerato che il Legislatore statale, per mezzo dell'articolo 62 comma 4, Dlgs 507/1993, ha conferito agli Enti locali il potere di applicare la tariffa in base all'attività economica concretamente svolta all'interno dell'immobile;
- non esiste un'unica qualificazione dell'attività di B&B valida sull'intero territorio nazionale, spettando quindi il loro trattamento giuridico alle Regioni ed ai singoli Comuni di tale territorio, anche perché l'eventuale equiparazione regionale dei B&B agli alberghi non impone ai Comuni di quella Regione di assimilarli anche ai fini Tarsu.

Corte di Cassazione, ordinanza n.5355/2020

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Le novità IMU 2020 – parte 1

La riscrittura dell'IMU porta con sé il vantaggio di riunire in un unico tributo due imposte che avevano caratteristiche molto simili tra di loro, tanto che la TASI veniva percepita dai più come una sorta di maggiorazione del tributo maggiore.

Oltretutto la tassa sui servizi, negli aspetti in cui si differenziava dall'IMU, era caratterizzata spesso da complicazioni inutili quanto inspiegabili; si pensi in particolare al fatto che la tassa sui servizi doveva essere in parte posta a carico degli utilizzatori, il che appariva francamente una complicazione del tutto priva di reali vantaggi di ordine sistematico, tanto che spesso i Comuni sceglievano di aumentare al massimo l'IMU (dovuta solo dal possessore) proprio al fine di esonerare gli utilizzatori da tali adempimenti (che spesso comportavano il versamento solo di qualche euro).

Con la soppressione della TASI, vengono cassate anche tutte queste problematiche.

La riunificazione della TASI nell'IMU, oltre a risolvere tali questioni, è però caratterizzata anche da qualche novità di ordine sostanziale, oltre che qualche necessario dubbio interpretativo.

Con due contributi successivi andiamo ad analizzare la nuova disciplina dell'IMU in vigore dal 2020, privilegiando ovviamente gli aspetti legati alle novità sostanziali.

Premessa

La Legge di Bilancio 2020 (L. 160/2019) ha provveduto all'abolizione della Tasi con unificazione del relativo prelievo nell'Imu.

In effetti oggi il tributo sui servizi, introdotto dalla L. 147/13 aveva ben poco senso di esistere; malgrado le diverse giustificazioni fornite al momento della sua introduzione (introdurre un'imposta che dovesse specificamente finanziare i servizi indivisibili resi dai Comuni), esso venne inizialmente coniato con il fine di sottoporre a tassazione l'abitazione principale che era stata esentata da IMU.

Tale esenzione però ben presto interessò anche la Tasi, riducendo di molto le ragioni di mantenere due tributi distinti con le relative complicazioni che si venivano a creare.

Da tale evoluzione ne era risultato un tributo che si manifestava di fatto come una “addizionale complicata” dell’IMU: per molte fattispecie i due tributi risultavano nella sostanza allineati (fabbricati e aree fabbricabili) e le divergenze erano spesso caratterizzate da complicazioni. E’ noto che una delle caratteristiche della Tasi era il prelievo posto in parte a carico degli inquilini, il che causava un’esplosione di adempimenti per addebitare a tali soggetti una manciata di euro (addirittura spesso tali importi erano sotto il minimo di versamento, con la conseguenza che si trattava di fare un monitoraggio ed un calcolo spesso inutile).

Dal 2020 fortunatamente la Tasi scompare.

Il comma 738 della citata L. 160/19 (legge di bilancio per il 2020) prevede infatti che:

“a decorrere dall'anno 2020, l'imposta unica comunale di cui all'articolo 1, comma 639, L. 147/2013, è abolita, a eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (Tari); l'imposta municipale propria (Imu) è disciplinata dalle disposizioni di cui ai commi da 739 a 783”.

Quindi, nei fatti, più che una fusione si tratta dell’abolizione della TASI; la disciplina IMU però non è rimasta inalterata, in quanto l’imposta comunale maggiore viene ridefinita da un nuovo complesso di disposizioni appunto contenute all’interno della L.160/19.

Il medesimo comma 780 ha abrogato:

- l'articolo 8, a eccezione del comma 1, e l'articolo 9, a eccezione del comma 9, D.Lgs. 23/2011 (ossia la disposizione originaria che aveva ipotizzato l’introduzione dell’IMU);
- l'articolo 13, commi da 1 a 12-ter e 13-bis, D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011 (la disposizione nel decreto “salva Italia” che di fatto l’aveva resa operativa a decorrere dal 2012).

Il c. 780 dispone peraltro che:

“sono altresì abrogate le disposizioni incompatibili con l'Imu disciplinata dalla presente legge”.

Quest’ultima precisazione appare però del tutto improvvida e può creare evidenti dubbi applicativi, in quanto non sempre appare chiaro quali siano le disposizioni vigenti applicabili e quali invece da intendersi abrogate in quanto in contrasto. Come era accaduto nel 2014 per la IUC il Legislatore riscrive solo in parte la disciplina dei tributi locali, rinviando ampiamente a quanto già previsto in precedenti provvedimenti; si pensi, per fare un esempio tra i molti, alle

disposizioni riguardanti l'applicazione delle esenzioni contenute nell'articolo 7, D.Lgs. 504/1992 (disciplina Ici).

Ciò posto, di fatto tale fusione ha comportato generalmente modifiche non sconvolgenti, ma nelle pieghe del nuovo provvedimento si possono individuare alcune questioni innovative sostanziali, talvolta di non poco conto. Il presente contributo ha lo scopo di evidenziare gli aspetti che a parere di chi scrive sono quelli maggiormente innovativi (non gli unici, si ricordi) che hanno interessato la riscrittura della disciplina Imu.

Le aliquote

La Legge di Bilancio 2020, nella soppressione della Tasi con accorpamento sull'Imu, ha riformulato la disciplina delle aliquote dell'imposta municipale introducendo una limitazione per i Comuni alla possibilità di differenziare le proprie aliquote: dal 2021 (quest'ultima previsione è infatti differita di un anno) il Comune potrà certamente stabilire la misura del prelievo per le diverse fattispecie, ma si dovrà attenere a uno specifico schema che sarà identico per tutti i Comuni italiani.

Tale misura costituisce una limitazione alla potestà regolamentare del singolo ente, ma ha il pregio di semplificare molto i contribuenti, che talvolta si sono trovati alle prese con delibere oltremodo "fantasiose", senza dimenticare che i vincoli incrociati tra Imu e Tasi creavano delle situazioni certe volte (ingiustificatamente) articolate.

La previgente articolazione delle aliquote Imu e Tasi

L'imposta sui servizi indivisibili era caratterizzata da un vincolo incrociato con la corrispondente aliquota Imu: la somma delle aliquote della Tasi e dell'Imu, per ciascuna tipologia di immobile, non poteva essere in ogni caso superiore all'aliquota massima consentita per l'Imu (1,06% per la generalità degli immobili).

A questo occorre aggiungere l'ulteriore considerazione che non esistevano limiti alla differenziazione delle aliquote Imu, ragione per cui ogni ente poteva stabilire liberamente categorie di immobili alle quali attribuire diverse aliquote.

Sul tema, la circolare n. 3/DF/2012 affermava che tale diritto di diversificazione doveva essere ispirato ai criteri di ragionevolezza e non discriminazione (per agevolare situazioni meritevoli e disincentivare situazioni sgradite). Secondo il Ministero questo sarebbe dovuto avvenire tramite

una differenziandole nell'ambito della stessa fattispecie impositiva, all'interno del gruppo catastale, con riferimento alle singole categorie.

Ma tale interpretazione non sempre limitava l'estro creativo della singola amministrazione.

Questo evidentemente comportava la creazione di infinite fattispecie nei diversi Comuni Italiani, obbligando il contribuente (o il suo consulente) a una attenta lettura del regolamento comunale per cercare di interpretare al meglio gli esiti ai quali la singola amministrazione aveva dato sfogo alla propria creatività tributaria.

La nuova disciplina delle aliquote Imu 2020

La soppressione della Tasi ha avuto, quale beneficio immediato, la scomparsa di ogni necessità di effettuare la verifica incrociata tra le 2 imposte che risultava un esercizio non sempre agevole, posto che le due delibere consideravano fattispecie non sempre perfettamente sovrapponibili.

Dal 2020, al contrario è prevista unicamente l'Imu e quindi occorre semplicemente verificare quale sia l'aliquota dell'imposta municipale applicabile alla specifica fattispecie.

La Legge di Bilancio, avendo comportato la soppressione della Tasi (scelta condivisibile visto che i 2 tributi presentavano forti sovrapposizioni), ha stabilito che il gettito della tassa sui servizi sarà sostituito dall'Imu, che quindi sarà fondata su un'aliquota base incrementata, che sale dallo 0,76% allo 0,86%. Aliquota che ciascun Comune può portare sino al 1,06%; viene concesso, ai Comuni che hanno già esercitato in passato la facoltà di aumentare l'aliquota Tasi dello 0,8 per mille, di incrementare dal 2020 l'aliquota Imu fino al 1,14%.

Per l'anno 2020 vengono previste alcune fattispecie di articolazione di aliquote (non vincolanti, come tra un attimo si vedrà per il 2021), che comunque come sino allo scorso anno prevedono un tetto massimo dell'1,06% (con la possibilità di derogare a tale limite, arrivando al 1,14% solo se in passato già il Comune aveva deliberato la maggiorazione dello 0,08%).

Il Comune potrà peraltro generalmente provvedere alla riduzione di tali aliquote sino all'azzeramento, soluzione che sino al 2019 non era consentita.

Abitazione principale A/1 – A/8 – A/9		0,5% +0,1%/azzeramento
Articolo 1, comma 748, L. 160/2019	➔	Range 0% - 0,6%
Fabbricati rurali strum.		Comma 749 + detrazione 200 euro
Articolo 1, comma 750, L. 160/2019	➔	0,1% azzeramento
		Range 0% - 0,1%

Invenduti		0,1% 0,25%/azzeramento
Articolo 1, comma 751, L. 160/2019	➔	Range 0% - 0,25%
		Esenti dal 2022
Terreni agricoli		0,75% + 1,06%/azzeramento
Articolo 1, comma 752, L. 160/2019	➔	Range 0% - 1,06%
Fabbricati D		0,86% (di cui 0,76% allo Stato)
Articolo 1, comma 753, L. 160/2019	➔	Range 0,76% - 1,06 %
Canone concordato		
Articolo 1, comma 760, L. 160/2019	➔	Aliquota comma 754 ridotta al 75%

La nuova disciplina delle aliquote Imu 2021

L'aspetto più interessante, a parere di chi scrive, risiede nella tipizzazione delle ipotesi alle quali ciascun ente potrà attribuire una diversa aliquota.

Ai sensi del comma 756, a decorrere dall'anno 2021 (quindi per il 2020 ancora ogni ente avrà libertà di azione), i Comuni potranno diversificare le aliquote esclusivamente con riferimento alle fattispecie individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Il rinvio nell'applicazione di tale previsione è probabilmente legato all'*iter* di approvazione di detto decreto, che dovrà essere adottato entro 180 giorni dall'entrata in vigore della presente legge, sentita la Conferenza Stato Città e Autonomie locali, che si pronuncia entro 45 giorni dalla data di trasmissione. Decorso il termine di 45 giorni, il decreto può essere comunque adottato.

Il comma 757 L. 160/2019, a decorrere dal periodo d'imposta 2021, obbliga i Comuni ad avvalersi di una sorta di griglia di aliquote messa a disposizione dal Portale del federalismo fiscale tramite un'applicazione che consente, previa selezione delle fattispecie di interesse del Comune tra quelle individuate con il decreto citato, di elaborare il prospetto delle aliquote che forma parte integrante della delibera di approvazione delle stesse. Pertanto, la delibera approvata senza il prospetto non è idonea a produrre effetti.

Con lo stesso decreto sono stabilite le modalità di elaborazione e trasmissione al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze del prospetto delle aliquote.

Secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa, la realizzazione di tale sistema dovrebbe produrre la semplificazione e razionalizzazione del tributo ai fini dell'applicazione dello stesso e della determinazione degli importi da corrispondere da parte del contribuente.

Questo però, come detto, solo dal periodo d'imposta 2021.

Nella risoluzione 1/DF del 18 febbraio 2020 il Mef precisa che, per l'anno 2020, e comunque sino all'adozione del decreto di cui al comma 756, la trasmissione ad opera dei comuni della delibera di approvazione delle aliquote dell'IMU deve avvenire mediante semplice inserimento del testo della stessa.

Non sarà quindi necessario attenersi ad alcuno schema specifico.

L'acconto

Vista la modifica normativa si pone evidentemente un problema di calcolo dell'acconto 2020, posto che ordinariamente l'IMU viene pagata in acconto entro il 16 giugno facendo riferimento ad aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente, con conguaglio tramite la rata a saldo in scadenza il 16 dicembre.

Il comma 762 prevede che in *“sede di prima applicazione dell'imposta, la prima rata da corrispondere è pari alla metà di quanto versato a titolo di IMU e TASI per l'anno 2019”*.

Sul punto la Circolare 1/DF del 18 marzo 2020 afferma che la previsione del comma 762 implica che il soggetto passivo dell'IMU corrisponda in sede di acconto la metà dell'importo versato nel 2019, che ai fini della TASI coincideva ovviamente con la sua sola quota, determinata ai sensi del comma 681 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013.

Il Mef analizza due situazioni che possono verificarsi:

- Immobile ceduto nel corso del 2019

In tal caso l'applicazione letterale del comma 762 appena richiamato porterebbe a dover versare l'acconto 2020 sebbene in tale anno non si manifesti il presupposto impositivo. Al fine di evitare il verificarsi di una simile situazione, che comporterebbe con tutta evidenza per entrambi i soggetti del rapporto tributario un inutile aggravio di oneri connesso all'attività di liquidazione del rimborso spettante con certezza al contribuente, il Mef ritiene più razionale la soluzione che tenga conto della condizione sussistente al momento del versamento, vale a dire l'assenza del presupposto impositivo.

- Immobile acquistato nel corso del primo semestre 2020

Il criterio stabilito dal comma 762 ai fini dell'acconto 2020 comporta che il contribuente non versi alcunché in occasione della prima rata, dal momento che nel 2019 l'IMU non è stata versata perché non sussisteva il presupposto impositivo. Tuttavia, osserva il Mef, sembra percorribile anche la possibilità per il contribuente di versare l'acconto sulla base dei mesi di

possesso realizzatisi nel primo semestre del 2020, tenendo conto dell'aliquota dell'IMU stabilita per l'anno precedente come previsto a regime dal comma 762.

A questo proposito, occorre evidenziare che se al momento del versamento dell'acconto risulta che il comune già abbia pubblicato sul sito www.finanze.gov.it, le aliquote IMU applicabili nel 2020, il contribuente può determinare l'imposta applicando le nuove aliquote pubblicate.

- Immobili ceduti e acquistati nelle annualità 2019 e 2020

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia al contempo venduto un immobile nel e acquistato un altro immobile situato nel territorio dello stesso comune nel primo semestre del 2020 egli dovrà comunque versare l'acconto 2020 scegliendo tra il metodo individuato dal comma 762 per l'acconto 2020 e quello previsto dalla stessa norma a regime.

Nel primo caso il contribuente verserà l'acconto 2020 per l'immobile venduto nel 2019, calcolato in misura pari al 50% della somma corrisposta nel 2019 a titolo di IMU e di TASI, mentre non verserà nulla per quello acquistato nel 2020.

Nel secondo caso il contribuente verserà l'acconto 2020 per l'immobile acquistato nel primo semestre 2020, calcolato sulla base dei mesi di possesso nel primo semestre del 2020 e tenendo conto dell'aliquota dell'IMU vigente per l'anno 2019, mentre non corrisponderà l'IMU per l'immobile venduto nel 2019.

Il contribuente dovrà adottare il medesimo criterio per entrambi gli immobili, non potrà invece combinare i due criteri e ciò soprattutto quando tale operazione conduca a non versare alcun acconto; osserva il Mef, quanto appena illustrato non vale nel caso in cui gli immobili in questione si trovino in comuni diversi, potendo il contribuente in tale eventualità scegliere un diverso criterio per ciascun immobile.

Dichiarazione IMU

In merito all'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU, il comma 769 stabilisce che la stessa debba essere presentata o, in alternativa, trasmessa in via telematica

“entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta”.

Limitatamente, invece, ai casi in cui il possesso dell'immobile ha avuto inizio o sono intervenute variazioni nel corso del 2019, si ricorda che, ai sensi dell'art. 3-ter del DL 34/19, il termine per la presentazione della dichiarazione è fissato al 31 dicembre 2020.

Tale regime vale anche per quanto disposto dal successivo art. 3-quater che ha esonerato dall'obbligo dichiarativo nonché da qualsiasi altro onere di dichiarazione o comunicazione il possessore dell'immobile locato a canone concordato ovvero l'immobile concesso in comodato gratuito.

Il tema dei contitolari

La prima questione di rilevanza sostanziale che deve essere esaminata è quella riguardante l'applicazione delle agevolazioni al comparto agricolo.

In particolare, va analizzata l'applicazione della cosiddetta *“finzione di non edificabilità”* – ossia l'esonero dal prelievo Imu per le aree fabbricabili – stabilita a favore tanto dei Coltivatori diretti (Cd), quanto degli Imprenditori agricoli professionali (Iap); l'esonero continua a interessare tali soggetti ma, dal 2020, i comproprietari privi dei requisiti dovranno (o, per meglio dire, dovrebbero, vista la recente risoluzione del Mef di cui si dirà) scontare ordinariamente il prelievo sulla base del valore venale in comune commercio dei suoli edificabili.

Ai fini Imu e Tasi l'articolo 13, comma 2, D.L. 201/2011 richiamava l'agevolazione di cui all'articolo 2, D.Lgs. 504/1992, specificando i soggetti beneficiari della stessa. In base a tale disposizione non erano considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai Coltivatori diretti e dagli Iap, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale.

Si tratta della c.d. *“finzione di non edificabilità”* delle aree: l'area è urbanisticamente edificabile, ma ai fini del prelievo comunale si considera terreno agricolo, quindi tassabile sulla base del reddito dominicale a questo attribuito (per Cd e Iap diviene quindi esente, posto che i terreni agricoli da questi posseduti e condotti dal 2016 sono esenti).

Tale previsione è stata riproposta anche nella nuova disciplina, nella lettera d), articolo 1, comma 741, L. 160/2019:

“sono considerati, tuttavia, non fabbricabili, i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1, D.Lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, D.Lgs. 99/2004, sui quali persiste l'utilizzazione agrosilvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali”.

L'aspetto innovativo riguarda i contitolari di tali terreni.

Nella disciplina previgente, in relazione alla finzione di non edificabilità delle aree, la circolare n. 3/DF/2012, richiamando la posizione della Cassazione espressa nella sentenza n. 15566/2010, affermava che il beneficio dovesse trovare applicazione anche per i contitolari del soggetto in possesso dei requisiti.

Questo il passaggio più significativo di tale sentenza:

“ricorrendo tali presupposti, il terreno soggiace all'imposta in relazione al suo valore catastale, dovendosi prescindere dalla sua obiettiva potenzialità edilizia. La considerazione, in questi casi, dell'area come terreno agricolo ha quindi carattere oggettivo e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali. Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario Coltivatore diretto sia per gli altri comunisti”.

Francamente tale posizione sembrava davvero criticabile, in quanto non si comprende come un vantaggio legato a una qualifica personale di un soggetto potesse trasferirsi a un altro soggetto che ne era privo, a maggior ragione per il fatto che la medesima estensione non trovava applicazione con riferimento all'analoga agevolazione che riguarda i terreni agricoli privi di vocazione edificatoria. Sul punto si vedano anche le sentenze della Cassazione n. 16796/2017 e n. 23591/2019, entrambe a favore dell'estensione del beneficio a favore dei contitolari.

L'applicazione della finzione di non edificabilità ai contitolari poteva portare a evidenti manovre elusive: un soggetto privo dei requisiti, per ottenere l'esonero da Imu, poteva semplicemente cedere una ridotta quota di titolarità del terreno edificabile a un soggetto in possesso dei requisiti, che poi lo avrebbe coltivato.

La Legge di Bilancio 2020 interviene sul punto risolvendo alla radice la questione, limitando l'applicazione dell'agevolazione al solo titolare in possesso dei requisiti.

Nel comma 743, articolo 1, L. 160/2019, nella definizione dei soggetti passivi, si legge il seguente periodo:

“In presenza di più soggetti passivi con riferimento a un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene

conto degli elementi soggettivi e oggettivi riferiti a ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni.”

Quindi, per esemplificare, si ipotizzi il caso dei fratelli Luca e Andrea Rossi, comproprietari e titolari al 50% di un terreno edificabile coltivato dal solo Andrea, in possesso della qualifica di lap: dal 2020 solo quest'ultimo beneficerà dell'esenzione derivante dalla finzione di non edificabilità, mentre Luca sarà chiamato a versare ordinariamente l'imposta facendo riferimento al valore venale in comune commercio dell'area.

Questo è quanto desumibile dal tenore della norma.

Sul punto si deve evidenziare come esiste una lettura da parte del MEF (si tratta della Risoluzione 2 del 10 marzo 2020) con la quale si supera il tenore letterale del richiamato comma 743, per riproporre una interpretazione analoga a quella previgente: secondo il ministero, infatti, la finzione di non edificabilità opera nei confronti di tutti i comproprietari del fondo, poiché ai fini del calcolo della base imponibile, questa va a qualificare oggettivamente e univocamente il bene immobile che costituisce il presupposto impositivo dell'IMU.

Si tratta di una lettura decisamente criticabile in quanto diametralmente opposta al tenore letterale della norma (a parere di chi scrive, inequivoco), sulla quale occorre attendersi una futura accesa disputa dottrinale, oltre che giurisprudenziale.

Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi
a cura di Massimiliano Franchin*

Nuova IMU, i pensionati Aire

Con le faq relative ai quesiti formulati sulla nuova IMU a seguito del webinar del 23 gennaio e del 14 febbraio 2020 emerge il chiarimento dell'Ifel in merito all'assoggettamento dei pensionati AIRE all'IMU e alla TARI. In particolare, chiarisce la fondazione, tali soggetti non sono più esenti IMU ma continuano a usufruire della riduzione Tari nella misura di due terzi.

La legge 160/2019 infatti non ha più riproposto l'agevolazione prevista dall'articolo 13 del DL 201/2011, cioè l'assimilazione all'abitazione principale, per cui non è più applicabile l'esonero previsto con la vecchia Imu. I Comuni possono comunque prevedere un'aliquota ridotta anche pari a zero e quindi conseguire lo stesso effetto dell'esonero. Continua invece ad applicarsi la riduzione di due terzi della Tari in quanto la disposizione che la prevede (articolo 9-bis comma 2 DL 47/2014) non è stata espressamente abrogata.

Al fine di evitare interruzioni nel servizio, si ricorda di comunicare eventuali variazioni degli indirizzi di posta elettronica.