

Vademecum IMU

Disciplina, accertamento e best practices





Responsabile di Progetto e supervisione:
Andrea Ferri (IFEL)

Coordinamento tecnico e cura:
Alessandro Canzoneri (IFEL)

Autore:
Giacomo Spatazza (Unione Bassa Reggiana)

Il presente elaborato rientra tra le attività del “Progetto Riscossione”, previsto dalla convenzione stipulata tra IFEL, il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell’Economia e delle Finanze, la Ragioneria Generale dello Stato e la Direzione Centrale per la Finanza Locale del Ministero dell’Interno, in attuazione dell’art. 57 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con legge n. 157/2019.

Progetto grafico:
Pasquale Cimaroli, Claudia Pacelli
cpalquadrato.it

Indice

Premessa / 7

Capitolo 1. Le attività propedeutiche all'accertamento IMU

1.1 Attività propedeutiche all'attività di accertamento / 11

1.1.1 Nomina del Funzionario Responsabile / 11

1.1.2 I Regolamenti tributari / 13

1.1.3 Il software gestionale IMU / 14

1.1.4 Attivazione delle convenzioni per l'accesso alle banche dati / 14

1.1.5 Il tecnico dell'Ufficio Tributi / 14

Capitolo 2. La dichiarazione IMU e i versamenti

2.1 La dichiarazione IMU modello e istruzioni / 19

2.2 Fattispecie per le quali occorre presentare la dichiarazione / 25

2.3 Fattispecie per le quali la dichiarazione è a pena di decadenza / 32

2.4 La dichiarazione IMU ENC / 36

2.5 Le comunicazioni sostitutive dell'atto di notorietà per usufruire di aliquote agevolate / 45

2.6 I versamenti / 48

2.7 I versamenti IMU ENC / 54

Capitolo 3. Strumenti e banche dati per l'accertamento IMU

3.1 Banche dati interne / 58

3.2 Anagrafe comunale / 58

3.3 Sister e conservatoria / 59

3.4 Siatel Punto Fisco / 68

3.5 SIT (Sistemi Integrati Territoriali) / 73

3.6 Telemaco / 74

3.7 Anagrafe regionale delle aziende agricole / 76

3.8 Banca dati INPS / 76

3.9 Altre banche dati comunali e Pubblico Registro Automobilistico (ACI-PRA) / 77

Capitolo 4. L'avviso d'accertamento IMU

4.1 Avviso d'accertamento d'ufficio e in rettifica: comma 161 della L. 296/2006 / 83

4.2 Gli elementi essenziali dell'avviso d'accertamento: comma 162 della L. 296/2006 - art. 1, comma 792, L. 160/2019 - artt. 7 e 7-quater L. 212/2000 introdotti con il D.Lgs. 219/2023 / 87

4.3 L'accertamento esecutivo / 89

4.4 La riforma fiscale: modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente / 90

4.4.1 L'abrogazione dell'istituto del "reclamo - mediazione" / 90

4.4.2 Il principio del contraddittorio / 92

4.4.3 Il divieto del bis in idem / 95

4.5 Gli interessi: art. 1, comma 165, L. 296/2006 / 97

4.6 Le sanzioni amministrative / 98

4.6.1 Sanzioni applicabili per le violazioni commesse fino al 31/08/2024 / 98

4.6.2 Il cumulo giuridico delle sanzioni / 99

4.6.3 Sanzioni applicabili per le violazioni commesse a decorrere dal 01/09/2024 / 99

4.6.4 Inapplicabilità del cumulo giuridico per violazioni commesse dal 01/09/2024 / 100

4.6.5 Circostanze attenuanti o esimenti disciplinate con Regolamento / 101

4.7 Le spese di notifica / 101

Capitolo 5 - L'attività d'accertamento: tecniche di controllo e best practice

5.1 I fabbricati / 105

5.1.1 Definizione di fabbricato / 105

5.1.2 L'attribuzione della rendita catastale e accertamento in caso di variazione in aumento della rendita proposta / 106

5.1.3 I fabbricati non dichiarati in catasto oppure oggetto di variazioni edilizie non denunciate commi 336 e 337 della L. 311/2004) / 109

5.1.4 I fabbricati di interesse storico o artistico / 115

5.1.5 I fabbricati inagibili / 116

5.1.6 I fabbricati collabenti / 118

5.1.7 Il fabbricato di nuova costruzione / 121

5.1.8 I fabbricati merce / 122

5.1.9 I fabbricati rurali / 126

5.2 I fabbricati abitativi / 143

5.2.1 L'abitazione principale: i requisiti di residenza anagrafica e dimora abituale / 143

5.2.2 L'accertamento dell'abitazione principale in seguito alla Sentenza della Corte Costituzione n. 209/2022 / 173

5.2.3 Le pertinenze nell'IMU / 179

5.2.4 Gli immobili assimilati all'abitazione principale / 189

5.2.5 Le abitazioni concesse in comodato a parenti in linea retta di I° grado / 199

5.2.6 Le abitazioni locate a canone concordato / 204

5.2.7 Gli immobili posseduti dagli ex IACP / 207

5.3 I fabbricati di cat. D / 213

5.3.1 Accertamento sulla base delle scritture contabili / 213

5.3.2 Immobili in leasing / 217

5.3.3 Gli imbullonati / 219

5.3.4 Casi particolari / 222

5.4 Gli immobili posseduti da ENC / 232

5.4.1 Il requisito soggettivo / 232

5.4.2 Il requisito oggettivo / 233

5.4.3 Le modalità di svolgimento non commerciali: il decreto del MEF 19 novembre 2012, n. 200 / 234

5.4.4 Accertamento degli immobili utilizzati dagli ENC / 235

5.4.5 L'utilizzazione mista / 247

5.4.6 Immobili concessi in comodato da ENC ad altri ENC / 247

5.4.7 Invito al contraddittorio / 249

5.5 Le aree fabbricabili / 249

5.5.1 L'edificabilità ai fini IMU / 250

5.5.2 Gli strumenti urbanistici / 250

5.5.3 Il momento in cui un'area diventa edificabile di diritto / 252

5.5.4 L'edificabilità in base alle effettive possibilità edificatorie secondo i criteri dell'indennità i esproprio per pubblica utilità / 253

5.5.5 La base imponibile: l'individuazione del valore venale in comune commercio / 253

5.5.6 Atti di compravendita per l'area oggetto di controllo / 254

5.5.7 Individuazione di perizie giurate di stima ai fini della rideterminazione dei valori di acquisto e i terreni edificabili / 256

5.5.8 I valori indicati nelle dichiarazioni di successione per le aree fabbricabili / 258

5.5.9 Le perizie di stima / 259

5.5.10	Metodi di valutazione utilizzati per le perizie di stima	261
5.5.11	La delibera comunale dei valori delle aree fabbricabili	262
5.5.12	Il procedimento di determinazione dei valori	264
5.5.13	La pianificazione dei controlli	266
5.5.14	Il contraddittorio preventivo e l'avviso d'accertamento	267
5.5.15	Accertamento con adesione e contraddittorio preventivo	269
5.5.16	Area fabbricabile in caso di interventi edilizi di cui alle lett. c), d), e) del DPR 380/2001	270
5.5.17	Area fabbricabile pertinenziale	272
5.5.18	Area fabbricabile posseduta e condotta da coltivatore diretto o IAP	275
5.5.19	Le aree sottoposte a vincoli	275
5.5.20	Le aree destinate a verde pubblico	276
5.5.21	La perequazione urbanistica	277
5.5.22	La compensazione urbanistica: le delocalizzazioni	279
5.5.23	Le cessioni di volume	279
5.6	I terreni agricoli	280
5.6.1	La definizione terreni agricoli	280
5.6.2	I terreni non coltivati	282
5.6.3	I terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o IAP iscritti alla previdenza agricola	283
5.6.4	I coadiuvanti e i pensionati agricoli	291
5.6.5	L'area fabbricabile in comproprietà tra coltivatori diretti o IAP e altri soggetti privi della qualifica di CD o IAP	293

Capitolo 6. L'accertamento imu nelle procedure concorsuali

6.1	Fallimento/liquidazione giudiziale e liquidazione coatta amministrativa	299
6.1.1	L'accertamento del periodo precedente alla dichiarazione di apertura della procedura	300
6.1.2	L'insinuazione al passivo in relazione al fallimento	301
6.1.3	L'insinuazione al passivo in relazione alla "liquidazione giudiziale"	304
6.1.4	L'IMU maturata durante il periodo fallimentare	304
6.1.5	L'accertamento in caso di omesso/parziale versamento da parte del curatore	306
6.1.6	Avviso di accertamento contestato dal curatore	307
6.1.7	Ricorso per l'ammissione al passivo dei crediti prededucibili	308
6.2	Il concordato fallimentare	308
6.3	Il concordato preventivo	310
6.3.1	Concordato preventivo in continuità	311
6.3.2	Concordato con liquidazione del patrimonio	312
6.3.3	Approvazione del piano	312
6.3.4	Accertamento IMU nel concordato preventivo	313
6.4	Le procedure di crisi da sovraindebitamento	313
6.4.1	Accertamento IMU nelle procedure di crisi da sovraindebitamento	317

Appendice

-	Comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge n. 212/2000: invito al contraddittorio	321
-	Avviso di accertamento d'ufficio/in rettifica per omesso/parziale versamento IMU	325
-	Questionario società di leasing	329
-	Insinuazione al passivo fallimentare	329
-	Insinuazione per crediti maturati in pendenza di procedura contestati dal curatore	330
-	Avviso di accertamento per omesso/parziale versamento, da parte del curatore, di crediti maturati in pendenza di procedura	332



Premessa

L'**Imposta Municipale Propria (IMU)** costituisce il perno della finanza locale, in quanto rappresenta per i Comuni italiani non soltanto la principale fonte di entrata di natura tributaria – pari a circa il 44% del gettito complessivo delle entrate tributarie e al 25% delle entrate correnti – ma anche lo strumento principale attraverso il quale si concretizzano, seppure in misura progressivamente ridotta, gli effettivi spazi di autonomia finanziaria, che si traducono nella possibilità per gli enti di orientare le proprie scelte di programmazione e di intervento.

Sempre più, tuttavia, la capacità dell'IMU di sostenere l'autonomia finanziaria si confronta con un limite di manovrabilità divenuto ormai strutturale. Tale limite deriva, da un lato, dalla progressiva erosione della base imponibile, prodotta dal susseguirsi di interventi legislativi che hanno introdotto esenzioni e agevolazioni di ampia portata, e, dall'altro, dal ricorso pressoché generalizzato ai livelli massimi delle aliquote IMU – cui la grande maggioranza dei Comuni ha fatto affidamento per "compensare" la riduzione dei trasferimenti e, più recentemente, le spinte inflazionistiche dell'ultimo triennio – che ha ridotto al minimo gli spazi residui di manovrabilità della leva fiscale.

Il reperimento delle risorse necessarie per garantire alle amministrazioni comunali margini di effettiva autonomia non può che orientarsi verso il miglioramento della capacità gestionale e, in particolare, verso il potenziamento delle attività di controllo e di recupero dell'evasione, che costituisce tuttora un bacino di rilievo (circa 5 miliardi di euro, secondo le stime della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva del 2024).

Tale obiettivo non si limita a produrre effetti tecnico-contabili, ma assume un rilievo più ampio poiché contribuisce a ristabilire condizioni di equità fiscale, tutelando i contribuenti che rispettano gli obblighi, e a garantire quella base finanziaria indispensabile per assicurare servizi adeguati e sostenere politiche di sviluppo locale.

È in questo scenario e con tali finalità che si colloca il *Vademecum* per l'accertamento dell'IMU – elaborato nell'ambito delle attività del "**Progetto Riscossione**" di IFEL – concepito come uno stru-

mento operativo volto a rafforzare le capacità di controllo e di recupero del tributo, integrando la dimensione giuridica con quella organizzativa e gestionale.

Il volume, partendo dall'accurata ricostruzione dell'impianto normativo e giurisprudenziale, si propone di offrire metodologie di lavoro orientate a un approccio sistematico e integrato, accompagnate da indicazioni operative e da un repertorio di buone pratiche già sperimentate sul campo. L'intento è rendere più efficace e incisiva l'attività di accertamento, fornendo agli operatori strumenti concreti per accrescere la propria capacità d'azione.

Ne risulta non un semplice compendio di disposizioni, ma uno strumento che combina analisi normativa ed esperienza applicativa, valorizzazione delle banche dati e soluzioni innovative, con l'obiettivo di rafforzare in modo strutturale la capacità dei Comuni di presidiare un tributo decisivo non soltanto al servizio dell'equilibrio dei bilanci, ma anche per garantire servizi e risposte adeguate alla collettività.

Capitolo 1

Le attività propedeutiche all'accertamento IMU





L'attività di gestione dell'IMU, come quella degli altri tributi comunali, è essenzialmente articolata in tre fasi:

- 1) riscossione ordinaria;
- 2) attività di controllo dei versamenti, attività d'accertamento;
- 3) riscossione coattiva.

Il presente "vademecum" si pone come obiettivo l'approfondimento della seconda fase, ossia l'accertamento dell'IMU.

Occorre comunque precisare che le tre fasi sono sequenzialmente interdipendenti: le attività volte ad agevolare ed incentivare la riscossione spontanea, come l'aumento e la semplificazione dei canali di pagamento, un'adeguata attività informativa (anche attraverso il sito internet comunale), si riflettono positivamente sulla fase dell'accertamento, in quanto contribuiscono a ridurre i margini d'errore da parte dei contribuenti.

Analogamente, l'attività di accertamento potrà consentire importanti recuperi di gettito solo se seguita da un'oculata gestione della fase coattiva: ad oggi, come ribadito in diverse occasioni dalla Corte dei Conti, la riscossione coattiva rappresenta infatti la fase più problematica per gli enti locali.

1.1 Attività propedeutiche all'attività di accertamento

L'attività di controllo IMU presuppone lo svolgimento di attività propedeutiche, essenziali al fine di consentire all'Ufficio di svolgere le verifiche ed emettere gli atti impositivi.

1.1.1 Nomina del Funzionario Responsabile

Il comma 778 della Legge n. 160/2019 dispone che *"Il comune designa il funzionario responsabile dell'imposta a cui sono attribuiti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative all'imposta stessa"*.

La norma attribuisce genericamente al Comune il potere di nomina del Funzionario Responsabile dell'imposta: si ritiene che, come disponeva il D.Lgs 502/1992 in materia di ICI, tale potere sia in capo alla Giunta⁽¹⁾.

In merito ai soggetti che possono ricoprire tale funzione, si propende per la tesi che prevede che la nomina debba ricadere sul dirigente o sulla posizione organizzativa per gli enti privi della figura dirigenziale. Questa tesi è suffragata dal fatto che il Funzionario Responsabile ha il potere di *“... sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative all'imposta stessa”*.

Il Funzionario Responsabile può dunque sottoscrivere atti aventi “valenza esterna” e rappresentare l'ente in giudizio; in riferimento alla rappresentanza in giudizio occorre coordinare il comma 778 con quanto previsto dall'art. 11, comma 3 del D.Lgs 546/1992 che dispone *“L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio”*.

Il potere di rappresentanza in giudizio potrà essere delegato dal Funzionario Responsabile, anche a difensori esterni qualora non sia presente l'avvocatura comunale.

Il potere di firma del Funzionario Responsabile include ovviamente il potere di sottoscrivere gli avvisi d'accertamento: la firma può essere autografa, digitale (per gli atti notificati mediante pec) ovvero può essere sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo in relazione agli atti “prodotti da sistemi informativi automatizzati”, sulla base del disposto di cui all'art. 1, comma 87 della L. 549/1995.

In quest'ultimo caso, il nominativo del funzionario responsabile per l'emanazione degli atti in questione, nonché la fonte dei dati, devono essere indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale (determina).

Al Funzionario Responsabile, il comma 778 attribuisce anche tutti poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale. In particolare:

- a) la ricezione delle denunce;
- b) le informazioni ai contribuenti;
- c) il controllo, la liquidazione, l'accertamento e la riscossione delle entrate;
- d) l'applicazione delle sanzioni tributarie e para tributarie;
- e) la sottoscrizione degli avvisi, accertamenti ed ogni altro provvedimento che impegna il Comune verso l'esterno;
- f) la cura degli sgravi, dei discarichi e dei rimborsi;
- g) la gestione del contenzioso tributario.

In caso di gestione dell'entrata affidata a terzi, cura i rapporti con il concessionario ed il controllo della gestione ed altre attività previste da leggi e regolamenti in materia tributaria.

Naturalmente, oltre ai poteri sopraelencati, al Funzionario Responsabile competono anche responsabilità: in primis, la responsabilità erariale; che si configura allorquando si registri un pregiudizio economico o finanziario per lo Stato o gli enti pubblici, a causa di un atto o di un compor-

1 (Cass. 7416/2019).

tamento di un pubblico ufficiale o di un soggetto incaricato di gestire risorse pubbliche che viola le norme di legge, contratti, regolamenti o obblighi professionali.

1.1.2 I Regolamenti tributari

L'approvazione dei Regolamenti comunali in materia tributaria assume un'importanza fondamentale. I regolamenti tributari devono disciplinare tutta la materia evitando rinvii ad altri regolamenti. Occorre che i regolamenti tributari siano sistematicamente coordinati gli uni con gli altri: Attualmente, i Comuni adottano diversi regolamenti in materia tributaria, tra cui il Regolamento Generale delle Entrate Tributarie, il Regolamento sulla Riscossione Coattiva e il Regolamento per l'attuazione dello Statuto dei Diritti del Contribuente. A questi si aggiungono i regolamenti specifici di ciascun tributo, come IMU, TARI e l'imposta di soggiorno. La molteplicità di regolamenti può rappresentare un ostacolo alla loro accessibilità e comprensione da parte dei contribuenti. Per questo motivo, l'Ufficio Tributi potrebbe adottare soluzioni volte a semplificarne la consultazione e a migliorarne la fruibilità tra cui:

- evitare di duplicare le disposizioni regolamentari: il Comune dovrà disciplinare la materia una volta sola (ad esempio, se il Regolamento Generale delle Entrate tributarie ha disciplinato l'istituto dell'accollo, non sarà necessario disciplinare il medesimo istituto nel Regolamento per l'applicazione dello Statuto del contribuente);
- pubblicare sul sito tutti i Regolamenti indicando la loro funzione, le materie trattate e una descrizione sintetica delle disposizioni contenute; alcuni Comuni stanno valutando anche la possibilità di creare una sorta di "Testo unico dei Regolamenti Tributari";
- evitare di ripetere le disposizioni di legge, limitandosi ad "integrarle" e a disciplinare ciò che la legge rimanda espressamente alla potestà regolamentare del Comune.

Occorre sempre tener presente che una delle funzioni principali dei Regolamenti è quella di semplificare i rapporti tra l'ufficio Tributi e i contribuenti.

I Regolamenti dei singoli tributi, in base alle disposizioni contenute nella L. 296/2006, dovranno disciplinare:

- la misura degli interessi (comma 165);
- la compensazione tra crediti e debiti tributari (comma 167);
- gli importi minimi, in relazione ai rimborsi, ai versamenti ordinari e agli accertamenti.

Inoltre, i Regolamenti potranno disciplinare agevolazioni aggiuntive e le modalità per l'accesso alla rateizzazione degli importi dovuti (se ci si discosta da quanto previsto dal comma 796 della L. 160/2019), oltre agli interessi di mora di cui al comma 802 della L. 160/2019.

Per quanto riguarda la potestà regolamentare in materia di IMU, il comma 777 della L. 160/2019 prevede le possibilità di:

- a) stabilire che si considerano regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un contitolare anche per conto degli altri;
- b) stabilire differimenti di termini per i versamenti per situazioni particolari;
- c) prevedere il diritto al rimborso dell'imposta pagata per le aree successivamente divenute inedificabili, stabilendone termini, limiti temporali e condizioni, avuto anche riguardo alle modalità ed alla frequenza delle varianti apportate agli strumenti urbanistici;
- d) determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle

aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati all'obiettivo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso;

- e) stabilire l'esenzione dell'immobile dato in comodato gratuito al comune o ad altro ente territoriale, o ad ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutari.

1.1.3 Il software gestionale IMU

Uno strumento indispensabile per svolgere adeguatamente l'attività di controllo è il software gestionale IMU. L'ufficio Tributi dovrà porre un'attenzione particolare ai software gestionali presenti sul mercato, in quanto un buon software gestionale semplifica notevolmente l'attività dei funzionari.

Ad oggi le funzionalità minime che si devono ricercare in un software gestionale IMU sono:

- possibilità di importare i dati del Catasto;
- confronto tra immobili dichiarati e Catasto;
- elaborazioni massive per i controlli: estrazione di elenchi;
- corretta gestione della rendicontazione degli incassi per l'Ufficio Ragioneria;
- possibilità di importare dati da Siatel Punto Fisco (es. consumi utenze – fondamentali per i controlli sull'abitazione principale);
- possibilità di importare dati detenuti da altri servizi.

1.1.4 Attivazione delle convenzioni per l'accesso alle banche dati

Rimandando al capitolo sulle banche dati, che analizzerà dettagliatamente quelle a disposizione dei Comuni per i controlli IMU, si rimarca l'importanza di attivare le convenzioni per la gestione delle principali banche dati:

- Siatel Punto Fisco locazioni, utenze, redditi, successioni;
- Sister > visure catastali, ispezioni ipotecarie, estratti di mappa, variazioni catastali;
- Inps > contribuzione, pensioni, datore di lavoro;
- Telemaco > visure camerali, bilanci, liquidazioni, procedure fallimentari;
- Anagrafe nazionale e anagrafe comunale;
- Anagrafe aziende agricole > per verifiche sulle imprese agricole, locazioni dei terreni e fabbricati agricoli.
- Ini Pec > per verifica pec istituzionali.

1.1.5 Il tecnico dell'Ufficio Tributi

L'IMU è un'imposta che, in relazione a determinate fattispecie, richiede competenze di natura tecnica: la figura del geometra all'interno dell'Ufficio Tributi è pertanto di fondamentale importanza. La presenza del tecnico dell'Ufficio Tributi risulta determinante in relazione a numerose attività dell'ufficio:

- le verifiche sulle aree fabbricabili: il tecnico comunale ha infatti maggior dimestichezza rispetto agli altri funzionari nel verificare i documenti e le mappe dello strumento urbanistico e conosce gli strumenti per misurare le superfici imponibili al fine di quantificare i valori delle aree. In

generale, la presenza di un tecnico che ha al contempo competenze urbanistiche e competenze tributarie consente di superare i problemi che possono crearsi con gli uffici tecnici a causa della diversa nozione di edificabilità urbanistica rispetto all'edificabilità fiscale;

i controlli sui Docfa: l'Agenzia delle Entrate trasmette ai comuni i dati dei nuovi accatastamenti e delle variazioni effettuati attraverso i documenti tecnici Docfa, come previsto dall'articolo 34-quinquies della legge 80/2006. I controlli di competenza consentono di inviare all'Agenzia eventuali segnalazioni di incoerenza dei documenti esaminati. Ricevute le segnalazioni da parte degli enti interessati, l'Agenzia procede a una nuova verifica e restituisce gli esiti del controllo, con una pubblicazione mensile delle forniture;

altre verifiche su casi particolari, che possono consentire ai Comuni di attivare le procedure ex comma 336, L. 311/2004: ad esempio controlli su aree pertinenziali, fabbricati rurali, fabbricati non accatastati, cave estrattive, ecc.

Capitolo 2

La dichiarazione IMU e i versamenti





Gli adempimenti IMU previsti a carico dei contribuenti sono di due tipi: obblighi dichiarativi e obblighi di versamento.

Nel corso degli ultimi anni, gli obblighi di tipo dichiarativo sono stati ridotti notevolmente, nell'ottica di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti.

Se è vero che oggi le banche dati a disposizione dei Comuni sono aumentate numericamente e che i dati forniti ai Comuni sono molto più dettagliati rispetto al passato, è anche vero che sussistono ancora molte circostanze o stati di fatto non conoscibili direttamente dal Comune in assenza di una dichiarazione da parte del contribuente.

In tal senso, recentemente, la Corte di Cassazione si è espressa in diverse occasioni sull'obbligo dichiarativo "a pena di decadenza" in relazione all'applicazione di agevolazioni specifiche.

Di seguito si riportano le disposizioni concernenti gli obblighi dichiarativi e di versamento previsti dalla normativa.

2.1 La dichiarazione IMU modello e istruzioni

Il comma 769 della Legge 160/2019 dispone che *"I soggetti passivi, ad eccezione di quelli di cui al comma 759, lettera g), devono presentare la dichiarazione o, in alternativa, trasmetterla in via telematica secondo le modalità approvate con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), 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. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Con il predetto decreto sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione. Restano ferme le dichiarazioni presentate ai fini dell'IMU e del tributo per i servizi indivisibili, in quanto compatibili. Nelle more dell'entrata in vigore del decreto di cui al primo periodo, i contribuenti continuano ad utilizzare il modello di dichiarazione di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 30 ottobre 2012, pubbli-*

cato nella Gazzetta Ufficiale n. 258 del 5 novembre 2012. In ogni caso, ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al comma 741, lettera c), numeri 3) e 5), e al comma 751, terzo periodo, il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme."

I soggetti passivi IMU, ad eccezione degli ENC (Enti Non Commerciali)⁽¹⁾, devono quindi presentare la dichiarazione IMU o, in alternativa, trasmetterla 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. Occorre puntualizzare che, per alcune annualità di imposta, il termine per la presentazione della dichiarazione è stato prorogato. In particolare:

- anni di imposta 2018 e 2019 – ai sensi dell'art. 3-ter del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58⁽²⁾, il termine per la presentazione della dichiarazione è stato prorogato al 31 dicembre 2020;
- anno di imposta 2021 – ai sensi dell'art. 3, comma 1 del D.L. n. 198/2022⁽³⁾ il termine per la presentazione della dichiarazione è stato ulteriormente differito al 30 giugno 2023⁽⁴⁾;

La dichiarazione IMU (unitamente agli eventuali modelli aggiuntivi⁽⁵⁾) deve essere presentata al Comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili (la cui denominazione va indicata nell'apposito spazio presente nel frontespizio del modello di dichiarazione). Se un contribuente possiede più immobili situati in Comuni diversi, dovrà compilare tante dichiarazioni quanti sono i Comuni e, ovviamente, indicare in ciascuna dichiarazione solamente gli immobili situati nel territorio del Comune al quale la dichiarazione va inviata.

Casi eccezionali si verificano quando un immobile insiste sul territorio di Comuni diversi oppure quando si verificano variazioni delle circoscrizioni territoriali dei Comuni. Come deve agire il contribuente nel presentare la dichiarazione IMU? Il decreto di approvazione del modello e le istruzioni allegate forniscono indicazioni su come comportarsi in questi due casi particolari:

a) se l'immobile insiste su territori di comuni diversi, la dichiarazione IMU deve essere presentata

1 Ossia i soggetti richiamati dalla lett. g) del comma 759 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, vale a dire i soggetti di cui alla lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, i quali possiedono e utilizzano immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lett. i) e precisamente assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222. Per detti soggetti si applicano le disposizioni di cui all'art. 91-bis del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200 e del comma 770 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, il quale prevede l'emanazione di un modello di dichiarazione ad hoc.

2 "1. All'articolo 13, comma 12-ter, primo periodo, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, concernente la dichiarazione relativa all'imposta municipale propria (IMU), le parole: "30 giugno" sono sostituite dalle seguenti: "31 dicembre".

2. All'articolo 1, comma 684, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, concernente la dichiarazione relativa al tributo per i servizi indivisibili (TASI), le parole: "30 giugno" sono sostituite dalle seguenti: "31 dicembre".

3 "All'articolo 35, comma 4, del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, in materia di presentazione della dichiarazione sull'imposta municipale propria (IMU), relativa all'anno di imposta 2021, le parole: «è differito al 31 dicembre 2022» sono sostituite dalle seguenti: «è prorogato al 30 giugno 2023»"

4 In prima battuta l'art. 35 comma 4, del D. L. 21 giugno 2022, n. 73, aveva prorogato il termine per la presentazione della dichiarazione IMU 2021 al 31 dicembre 2022;

5 In caso di dichiarazione presentata in formato cartaceo, se i quadri descrittivi degli immobili non sono sufficienti, per cui devono essere utilizzati più modelli, essi vanno numerati progressivamente. Negli appositi spazi, posti alla fine di ciascun modello, va indicato il numero attribuito al singolo modello e il numero totale dei modelli utilizzati. Sul frontespizio dei modelli aggiuntivi è sufficiente l'indicazione del comune destinatario della dichiarazione ed il codice fiscale del contribuente.

al Comune sul cui territorio insiste prevalentemente la superficie dell'immobile stesso⁽⁶⁾; nel caso in cui l'immobile è abitazione principale per il soggetto passivo, la dichiarazione deve essere presentata al comune nel quale il soggetto non ha la residenza anagrafica specificando nella sezione "Annotazioni" che si tratta di "Immobile destinato ad abitazione principale la cui superficie insiste su territori di comuni diversi".

- b) in caso di variazioni delle circoscrizioni territoriali dei comuni, la dichiarazione deve essere presentata al comune nell'ambito del cui territorio risultano ubicati gli immobili al 1° gennaio dell'anno cui l'imposta si riferisce.

Modalità di invio della dichiarazione.

La presentazione della dichiarazione può essere effettuata con diverse modalità:

- a) consegnata direttamente al comune, il quale deve rilasciarne apposita ricevuta;
- b) spedita in busta chiusa, a mezzo del servizio postale, mediante raccomandata senza ricevuta di ritorno, all'Ufficio Tributi del comune, riportando sulla busta la dicitura Dichiarazione IMU, con l'indicazione dell'anno di riferimento. In tal caso, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata all'ufficio postale⁽⁷⁾;
- c) inviata telematicamente con posta certificata direttamente dal dichiarante o tramite un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3, comma 3, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni⁽⁸⁾;

Eventualmente, nell'esercizio della propria potestà regolamentare, l'Ente può stabilire altre modalità di trasmissione della dichiarazione cartacea più adeguate alle proprie esigenze organizzative; deve però darne ampia informazione ai contribuenti al fine di consentire il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.

La dichiarazione IMU si definisce "ultrattiva" in quanto, se non si verificano modificazioni dei dati e degli elementi dichiarati che comportano un diverso ammontare dell'imposta dovuta, ha effetto anche per gli anni successivi e non è necessario ripresentarla ogni anno.

Inoltre, le dichiarazioni presentate fino all'anno d'imposta 2019 ai fini dell'IMU e della TASI sono compatibili con la "nuova IMU" disciplinata dalla Legge 160/2019, pertanto, se non sono intervenute variazioni che hanno determinato una diversa liquidazione del tributo e se non ci si trova in uno dei casi in cui si è tenuti a presentare la dichiarazione, non occorre ripresentarla.

6 In ICI era presente una norma che prevedeva che l'imposta era dovuta al comune per l'immobile la cui superficie insisteva prevalentemente sul territorio del comune stesso.

7 La spedizione può essere effettuata anche dall'estero, a mezzo lettera raccomandata o altro equivalente, dal quale risulti con certezza la data di spedizione.

8 "Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse:

- a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;*
- b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;*
- c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;*
- d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;*
- e) gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze."*

Il modello di dichiarazione IMU

Infine, il comma 769 definisce come i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione IMU: utilizzando un apposito modello approvato con decreto ministeriale. Fino all'anno 2022 si è utilizzato il modello (corredato dalle relative istruzioni) approvato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con il decreto emanato il 30 ottobre 2012. In tali istruzioni il Ministero ha colmato una lacuna della normativa IMU richiamando le innovazioni introdotte dall'art. 37, comma 53, del D. L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, che stabilisce la soppressione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione ICI⁽⁹⁾ a partire dalla data di effettiva operatività del sistema di circolazione e fruizione dei dati catastali, accertata con provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio del 18 dicembre 2007. Ossia non deve essere presentata la dichiarazione quando gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta comunale sono desunti da atti per i quali risultano applicabili le procedure telematiche previste dall'art. 3-bis del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, relativo alla disciplina del modello unico informatico (MUI).

Inoltre le istruzioni precisano che, in considerazione della prassi instaurata e al fine di non aggravare gli adempimenti dei contribuenti, gli eredi e i legatari che abbiano presentato la dichiarazione di successione contenente beni immobili non sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'IMU, poiché gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate che hanno ricevuto la dichiarazione di successione ne trasmettono una copia a ciascun comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili. Infine, visto che i dati catastali relativi agli immobili possono essere consultati gratuitamente dai Comuni e dai titolari di diritti reali sugli stessi mediante l'accesso alla banca dati catastale, per tutte le fattispecie riguardanti una variazione catastale oggettiva o soggettiva, relativa ai dati di classamento e rendita o all'intestazione catastale, l'obbligo dichiarativo IMU non è previsto.

Quando è necessario presentare la dichiarazione

Di fatto le istruzioni limitano i casi in cui il contribuente è tenuto alla presentazione della dichiarazione evidenziando che occorre presentarla solo nei seguenti due casi:

- 1) per ottenere un'agevolazione che comporta una riduzione di imposta;
- 2) quando il comune non è in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.

Per un approfondimento dei casi in cui occorre presentare la dichiarazione IMU si rimanda al paragrafo successivo.

Le istruzioni allegate al modello di dichiarazione approvato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con il decreto emanato il 30 ottobre 2012, oltre alle indicazioni generali, forniscono informazioni sulla modalità di compilazione e di presentazione della dichiarazione nonché sulle sanzioni amministrative. Infine contengono una piccola appendice nella quale vengono fornite le definizioni di fabbricato, area fabbricabile e terreno agricolo, informazioni relative al valore degli immobili (fabbricati, aree fabbricabili e terreni) agli effetti dell'IMU, alle agevolazioni ed alle esenzioni.

A seguito dell'emergenza epidemiologica da "Covid-19, con il decreto del 29 luglio, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha ritenuto necessario aggiornare ed approvare un nuovo modello

⁹ di cui all'art. 10, comma 4, del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504

di dichiarazione IMU. In tale modello⁽¹⁰⁾ è stata prevista la casella “Esenzione Quadro Temporaneo Aiuti di Stato” (campo 21), la quale deve essere utilizzata nel caso in cui il contribuente abbia usufruito di benefici fiscali derivanti dal Quadro temporaneo Aiuti di Stato che hanno interessato l’IMU durante il periodo dell’emergenza epidemiologica da Covid-19 e precisamente quelle che risultano dai seguenti provvedimenti, emanati prima del 29 luglio 2022⁽¹¹⁾:

- art. 177 del D. L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (“Esenzioni dall’imposta municipale propria-IMU per il settore turistico”)⁽¹²⁾;
- art. 78 del D. L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 (“Esenzioni dall’imposta municipale propria per i settori del turismo e dello spettacolo”)⁽¹³⁾;
- artt. 9⁽¹⁴⁾ e 9-bis⁽¹⁵⁾ del D. L. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18

10 Utilizzato per gli anni di imposta dal 2021 al 2023.

11 Data di pubblicazione del modello e delle relative istruzioni.

12 “1. In considerazione degli effetti connessi all’emergenza sanitaria da COVID 19, per l’anno 2020, non è dovuta la prima rata dell’imposta municipale propria (IMU) di cui all’articolo 1, commi da 738 a 783 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa a:

- a) immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;
- b) immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e immobili degli agriturismo, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed&breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
- b) bis. immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell’ambito di eventi fieristici o manifestazioni. ...”

13 “1. In considerazione degli effetti connessi all’emergenza epidemiologica da COVID-19, per l’anno 2020, non è dovuta la seconda rata dell’imposta municipale propria (IMU) di cui all’articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa a:

- a) immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;
- b) immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e relative pertinenze, immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed&breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate; l’esenzione per le pertinenze di immobili rientranti nella categoria catastale D/2 si applica anche relativamente alla prima rata di cui all’articolo 177 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;
- c) immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell’ambito di eventi fieristici o manifestazioni;
- d) immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
- e) immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night-club e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate. ...

3. L’imposta municipale propria (IMU) di cui all’articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, non è dovuta per gli anni 2021 e 2022 per gli immobili di cui al comma 1, lettera d). ...”

14 “1. Ferme restando le disposizioni dell’articolo 78 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, in considerazione degli effetti connessi all’emergenza epidemiologica da COVID-19, per l’anno 2020, non è dovuta la seconda rata dell’imposta municipale propria (IMU) di cui all’articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici ATECO riportati nell’Allegato 1 al presente decreto, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate. ...”

15 “1. Ferme restando le disposizioni dell’articolo 78 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, e dell’articolo 9 del presente decreto, in considerazione degli effetti connessi all’emergenza epidemiologica da COVID-19, per l’anno 2020, non è dovuta la seconda rata dell’imposta municipale propria (IMU) di cui all’articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, che deve essere versata entro il 16 dicembre 2020, concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici ATECO riportati nell’Allegato 2, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate e che gli im-

dicembre 2020, n. 176 ("Cancellazione della seconda rata IMU concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1" e "Cancellazione della seconda rata IMU concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2");

- art. 1, comma 599 della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Esenzioni IMU acconto 2021)⁽¹⁶⁾;
- art. 6-sexies del D. L. 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69 ("Esenzione dal versamento della prima rata dell'imposta municipale propria")⁽¹⁷⁾.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha nuovamente aggiornato il modello di dichiarazione IMU e le relative istruzioni nell'anno 2024 approvando il decreto del 24 aprile. Il modello è stato aggiornato, in conseguenza dell'introduzione, a decorrere dal 1° gennaio 2023, dell'esenzione dal versamento per gli immobili abusivamente occupati, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria per i reati previsti dagli artt. 614, secondo comma ("Violazione di domicilio")⁽¹⁸⁾, e 633 c.p. ("Invasione di terreni o edifici")⁽¹⁹⁾, o per i quali sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

I contribuenti che fruiscono di tale esenzione sono tenuti alla presentazione della dichiarazione IMU esclusivamente in via telematica.

mobili siano ubicati nei comuni delle aree del territorio nazionale, caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate, alla data del 26 novembre 2020, con ordinanze del Ministro della salute adottate ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020 e dell'articolo 19-bis del presente decreto. ..."

16 "In considerazione degli effetti connessi all'emergenza epidemiologica da COVID-19, per l'anno 2021 non è dovuta la prima rata dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa a:

- a) immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;
- b) immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e relative pertinenze, immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed and breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi soggetti passivi, come individuati dall'articolo 1, comma 743, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
- c) immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;
- d) immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night club e simili, a condizione che i relativi soggetti passivi, come individuati dall'articolo 1, comma 743, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, siano anche gestori delle attività ivi esercitate."

17 "1. In considerazione del perdurare degli effetti connessi all'emergenza sanitaria da COVID-19, per l'anno 2021 non è dovuta la prima rata dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa agli immobili posseduti dai soggetti passivi per i quali ricorrono le condizioni di cui all'articolo 1, commi da 1 a 4, del presente decreto.

2. L'esenzione di cui al comma 1 si applica solo agli immobili nei quali i soggetti passivi esercitano le attività di cui siano anche gestori. ..."

18 "Chiunque s'introduce nell'abitazione altrui, o in un altro luogo di privata dimora, o nelle appartenenze di essi, contro la volontà espressa o tacita di chi ha il diritto di escluderlo, ovvero vi s'introduce clandestinamente o con l'inganno, è punito con la reclusione da uno a quattro anni.

Alla stessa pena soggiace chi si trattiene nei detti luoghi contro l'espressa volontà di chi ha il diritto di escluderlo, ovvero vi si trattiene clandestinamente o con inganno. ..."

19 "Chiunque invade arbitrariamente terreni o edifici altrui, pubblici o privati, al fine di occuparli o di trarne altrimenti profitto, è punito, a querela della persona offesa, con la reclusione da uno a tre anni e con la multa da 103 euro a 1.032 euro.

Si applica la pena della reclusione da due a quattro anni e della multa da euro 206 a euro 2.064 e si procede d'ufficio se il fatto è commesso da più di cinque persone o se il fatto è commesso da persona palesemente armata.

Se il fatto è commesso da due o più persone, la pena per i promotori o gli organizzatori è aumentata."

L'art. 1, comma 759, lett. g-bis)⁽²⁰⁾ della Legge 160/2019 infatti statuisce che *“Sono esenti dall'imposta, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte: ...*

g-bis) gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale. Il soggetto passivo comunica al comune interessato, secondo modalità telematiche stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione. Analoga comunicazione deve essere trasmessa allorché cessa il diritto all'esenzione.”

Anche nelle istruzioni corredate al modello 2024, così come in quelle precedenti, è presente una introduzione normativa all'IMU comprensiva dell'indicazione delle fattispecie per le quali sono previste riduzioni ed esenzioni. Inoltre sono contenute le indicazioni dettagliate sulle modalità di compilazione della dichiarazione.

Il modello di dichiarazione è disponibile in versione PDF editabile sul sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze⁽²¹⁾ e può essere utilizzato, purché, in fase di stampa, vengano rispettate le caratteristiche tecniche indicate all'art. 5⁽²²⁾ del DM 24 aprile 2024 (*“Caratteristiche tecniche per la stampa del modello di dichiarazione IMU”*).

2.2 Fattispecie per le quali occorre presentare la dichiarazione⁽²³⁾

Le istruzioni allegate al modello di dichiarazione IMU, ricordando il principio generale stabilito dal comma 769 della Legge 160/2019, secondo il quale l'obbligo di dichiarazione sorge solamente nei casi in cui sono intervenute variazioni rispetto a quanto risulta dalle dichiarazioni già presentate, indicano le ipotesi in cui è necessario presentare la dichiarazione. Come già osservato, la presentazione della dichiarazione è dovuta al ricorrere di due fattispecie di ordine generale:

1) per l'accesso a regimi agevolativi (riduzioni o esenzioni);

²⁰ La lett. g-bis è stata introdotta dall'art. 1, comma 81 della Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (*“Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.”*).

²¹ www.finanze.gov.it

²² *“1. Il modello di dichiarazione IMU/IMPi deve presentare i seguenti requisiti:*

- stampa realizzata con le caratteristiche previste per il modello di cui all'articolo 1, comma 1;*
- conformità di struttura e sequenza con il modello approvato con il presente decreto, anche per quanto riguarda la sequenza dei campi e l'intestazione dei dati richiesti.*

2. Le dimensioni per il formato a pagina singola possono variare entro i seguenti limiti:

- larghezza minima: cm 19,5 – massima cm 21,5;*
- altezza minima: cm 29,2 – massima cm 31,5.*

3. Le dimensioni per il formato a pagina doppia ripiegabile possono variare entro i seguenti limiti:

- larghezza minima: cm 35 – massima cm 42;*
- altezza minima: cm 29,2 – massima cm 31,5.*

4. Sul frontespizio dei modelli predisposti ai sensi dei commi precedenti devono essere indicati gli estremi del soggetto che ne cura la stampa e quelli del presente decreto.”

²³ Il modello di dichiarazione IMU a cui si fa riferimento in questo paragrafo è quello approvato con DM del 24/04/2024.

2) quando il comune non è in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.

Di seguito si elencano e analizzano le fattispecie rientranti nella prima casistica:

fabbricati di interesse storico o artistico: sono quelli previsti dall'art. 10 del D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42⁽²⁴⁾, recante il "Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della L. 6 luglio 2002, n. 137" e, come previsto dal comma 747 lett. a) della Legge 160/2019, beneficiano della riduzione del 50% della base imponibile IMU. Per dichiarare tale fattispecie, nel modello di dichiarazione occorrerà indicare 1 nel campo 14 (si veda Fig. sotto);

24 "1. Sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico.

2. Sono inoltre beni culturali:

- a) le raccolte di musei, pinacoteche, gallerie e altri luoghi espositivi dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico;
- b) gli archivi e i singoli documenti dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico;
- c) le raccolte librerie delle biblioteche dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico, ad eccezione delle raccolte che assolvono alle funzioni delle biblioteche indicate all'articolo 47, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616.

3. Sono altresì beni culturali, quando sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'articolo 13:

- a) le cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico particolarmente importante, appartenenti a soggetti diversi da quelli indicati al comma 1;
- b) gli archivi e i singoli documenti, appartenenti a privati, che rivestono interesse storico particolarmente importante;
- c) le raccolte librerie, appartenenti a privati, di eccezionale interesse culturale;
- d) le cose immobili e mobili, a chiunque appartenenti, che rivestono un interesse particolarmente importante a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte, della scienza, della tecnica, dell'industria e della cultura in genere, ovvero quali testimonianze dell'identità e della storia delle istituzioni pubbliche, collettive o religiose. Se le cose rivestono altresì un valore testimoniale o esprimono un collegamento identitario o civico di significato distintivo eccezionale, il provvedimento di cui all'articolo 13 può comprendere, anche su istanza di uno o più comuni o della regione, la dichiarazione di monumento nazionale;
- d bis) le cose, a chiunque appartenenti, che presentano un interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico eccezionale per l'integrità e la completezza del patrimonio culturale della Nazione;
- e) le collezioni o serie di oggetti, a chiunque appartenenti, che non siano ricomprese fra quelle indicate al comma 2 e che, per tradizione, fama e particolari caratteristiche ambientali, ovvero per rilevanza artistica, storica, archeologica, numismatica o etnoantropologica, rivestano come complesso un eccezionale interesse.

4. Sono comprese tra le cose indicate al comma 1 e al comma 3, lettera a):

- a) le cose che interessano la paleontologia, la preistoria e le primitive civiltà;
- b) le cose di interesse numismatico che, in rapporto all'epoca, alle tecniche e ai materiali di produzione, nonché al contesto di riferimento, abbiano carattere di rarità o di pregio;
- c) i manoscritti, gli autografi, i carteggi, gli incunaboli, nonché i libri, le stampe e le incisioni, con relative matrici, aventi carattere di rarità e di pregio;
- d) le carte geografiche e gli spartiti musicali aventi carattere di rarità e di pregio;
- e) le fotografie, con relativi negativi e matrici, le pellicole cinematografiche ed i supporti audiovisivi in genere, aventi carattere di rarità e di pregio;
- f) le ville, i parchi e i giardini che abbiano interesse artistico o storico;
- g) le pubbliche piazze, vie, strade e altri spazi aperti urbani di interesse artistico o storico;
- h) i siti minerari di interesse storico od etnoantropologico;
- i) le navi e i galleggianti aventi interesse artistico, storico od etnoantropologico;
- j) le architetture rurali aventi interesse storico od etnoantropologico quali testimonianze dell'economia rurale tradizionale.

5. Salvo quanto disposto dagli articoli 64 e 178, non sono soggette alla disciplina del presente titolo le cose indicate al comma 1 e al comma 3, lettere a) ed e), che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre settanta anni, nonché le cose indicate al comma 3, lettera d-bis), che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni."

Figura 1. Dichiarazione IMU per riduzione immobile storico o artistico

IMU IDENTIFICAZIONE DEGLI IMMOBILI										Quadro A
Caratteristiche (1)		INDIRIZZO (2)								
3		via xxx n. 1								
Dati catastali identificativi dell'immobile										
Sezione	Foglio	Particella	Sollevamento	Categoria/Qualità	Classe	S/A	N. Protocollo	Anno		
3	1	2	3							
Valore		% Passivo		Denuncia per l'abitazione principale		Equiparazione ed abitazione principale		13a		
11		12		13		13a				
Riduzione (14)		Esenzione (15)		Acquisto		Cessione		Altra		
1										
Data inizio/termine del possesso o variazione imposta		Data inizio/termine agevolazione		AGENZIA DELLE ENTRATE DI		ESTREMI DEL TROVO				
giorno		giorno								
20		21								
Esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili										
Tipo (22)		Autorità presso la quale è stata presentata la denuncia o che ha iniziato l'azione giudiziale penale		Data della denuncia o del provvedimento di inizio dell'azione giudiziale penale		giorno		anno		
22		23		24		25		26		

fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati: la base imponibile IMU di tali fabbricati è ridotta al 50% come stabilito dal comma 747 lett. b) della Legge 160/2019. Occorre puntualizzare che per beneficiare di tale riduzione devono essere rispettate determinate condizioni. In primis l'immobile deve essere congiuntamente inagibile o inabitabile e di fatto assolutamente inutilizzato; l'utilizzo seppur limitato e parziale fa venire meno al diritto all'agevolazione. Inoltre l'inagibilità deve consistere in un degrado fisico sopravvenuto (ad esempio: fabbricato diroccato, pericolante, fatiscente e simile) o in un'obsolescenza funzionale, struttu-

Figura 2. Dichiarazione IMU per riduzione immobile inagibile

IMU IDENTIFICAZIONE DEGLI IMMOBILI										Quadro A
Caratteristiche (1)		INDIRIZZO (2)								
3		via xxx n. 1								
Dati catastali identificativi dell'immobile										
Sezione	Foglio	Particella	Sollevamento	Categoria/Qualità	Classe	S/A	N. Protocollo	Anno		
3	1	2	3							
Valore		% Passivo		Denuncia per l'abitazione principale		Equiparazione ed abitazione principale		13a		
11		12		13		13a				
Riduzione (14)		Esenzione (15)		Acquisto		Cessione		Altra		
2										
Data inizio/termine del possesso o variazione imposta		Data inizio/termine agevolazione		AGENZIA DELLE ENTRATE DI		ESTREMI DEL TROVO				
giorno		giorno								
20		21								
Esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili										
Tipo (22)		Autorità presso la quale è stata presentata la denuncia o che ha iniziato l'azione giudiziale penale		Data della denuncia o del provvedimento di inizio dell'azione giudiziale penale		giorno		anno		
22		23		24		25		26		

rile e tecnologica, non superabile con interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, bensì con interventi di restauro e risanamento conservativo e/o ristrutturazione edilizia, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettere c) e d) del DPR 6 giugno 2001, n. 38. Per ulteriori approfondimenti normativi si rimanda al § 5.1.5 I fabbricati inagibili. Per dichiarare tale fattispecie, nel modello di dichiarazione occorrerà indicare 2 nel campo 14 (si veda Fig. sotto);

abitazione pensionati residenti all'estero: una sola unità immobiliare a uso abitativo, non locata o data in comodato d'uso, posseduta in Italia a titolo di proprietà o usufrutto da soggetti non residenti nel territorio dello Stato che siano titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia, residenti in uno Stato di assicurazione diverso dall'Italia (come stabilito dall'art. 1, comma 48, della legge n. 178 del 2020⁽²⁵⁾). Per dichiarare tale fattispecie, nel modello di dichiarazione occorrerà indicare 4 nel campo 14 (si veda Fig. sotto).

Figura 3. Dichiarazione IMU per riduzione pensionati residenti all'estero

Di seguito si elencano ed analizzano invece le fattispecie rientranti nella seconda categoria, ossia quelle per le quali il comune non è in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria:

l'immobile è stato oggetto di locazione finanziaria: il comma 743 della legge 160/2019, stabilisce che è soggetto passivo, tra gli altri, il locatario degli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo, a decorrere

²⁵ "A partire dall'anno 2021 per una sola unità immobiliare a uso abitativo, non locata o data in comodato d'uso, posseduta in Italia a titolo di proprietà o usufrutto da soggetti non residenti nel territorio dello Stato che siano titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia, residenti in uno Stato di assicurazione diverso dall'Italia, l'imposta municipale propria di cui all'articolo 1, commi da 739 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, è applicata nella misura della metà e la tassa sui rifiuti avente natura di tributo o la tariffa sui rifiuti avente natura di corrispettivo, di cui, rispettivamente, al comma 639 e al comma 668 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è dovuta in misura ridotta di due terzi."

dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. Per ulteriori approfondimenti normativi si rimanda al § 5.3.2 Immobili in leasing;

l'immobile è stato oggetto di un atto di concessione amministrativa su aree demaniali;

l'atto costitutivo, modificativo o traslativo del diritto ha avuto a oggetto un'area fabbricabile: nonostante il dato relativo alla variazione catastale sia fruibile dal comune, l'informazione relativa al valore dell'area deve essere dichiarata dal contribuente, così come devono essere dichiarate le variazioni del valore dell'area successivamente intervenute, poiché tali elementi non sono presenti nella banca dati catastale. Nel caso in cui il comune abbia predeterminato i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, la dichiarazione non deve essere presentata se il contribuente all'atto del versamento intende adeguarsi, per il calcolo dell'imposta, al valore venale dell'area predeterminato dal comune. Per ulteriori approfondimenti normativi si rimanda al § 5.5 Le aree fabbricabili;

il terreno agricolo è divenuto area fabbricabile: la dichiarazione è obbligatoria per le stesse motivazioni illustrate al punto precedente;

l'area è divenuta edificabile in seguito alla demolizione del fabbricato: tale fattispecie si verifica nel caso previsto dal comma 746 della legge 160/2019 che si riferisce all'ipotesi di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 3, comma 1, lett. c), d) e f), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380⁽²⁶⁾.

26 "1. Ai fini del presente testo unico si intendono per:

a) "interventi di manutenzione ordinaria", gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;

b) "interventi di manutenzione straordinaria", le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d'uso implicanti incremento del carico urbanistico. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono ricompresi anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione d'uso.

Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono comprese anche le modifiche ai prospetti degli edifici legittimamente realizzati necessarie per mantenere o acquisire l'agibilità dell'edificio ovvero per l'accesso allo stesso, che non pregiudichino il decoro architettonico dell'edificio, purché l'intervento risulti conforme alla vigente disciplina urbanistica ed edilizia e non abbia ad oggetto immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;

c) "interventi di restauro e di risanamento conservativo", gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano anche il mutamento delle destinazioni d'uso purché con tali elementi compatibili, nonché conformi a quelle previste dallo strumento urbanistico generale e dai relativi piani attuativi. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;

d) "interventi di ristrutturazione edilizia", gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi altresì gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'istallazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana.

Per tali fattispecie, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato. Vale la pena di precisare che la Corte di Cassazione nella sentenza 6 dicembre 2017, n. 29192 ha stabilito – in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), ma il medesimo principio può ritenersi applicabile anche per l'IMU – che l'area è considerata fabbricabile senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione, ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato e che detta previsione “non può che operare limitatamente al periodo considerato dalla disposizione, e non già dal momento del rilascio dei titoli edilizi abilitativi”;

l'immobile è assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà indivisa oppure è variata la destinazione ad abitazione principale dell'alloggio: ciò avviene, ad esempio, nell'ipotesi in cui l'alloggio in questione è rimasto inutilizzato o non è stato adibito ad abitazione principale. Per ulteriori approfondimenti normativi si rimanda al § 5.2.4 Gli immobili assimilati all'abitazione principale;

Costituiscono inoltre ristrutturazione edilizia gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a tutela ai sensi del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, ad eccezione degli edifici situati in aree tutelate ai sensi degli articoli 136, comma 1, lettere c) e d), e 142 del medesimo codice, nonché, fatte salve le previsioni legislative e degli strumenti urbanistici, a quelli ubicati nelle zone omogenee A di cui al decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai piani urbanistici comunali, nei centri e nuclei storici consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell'edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria;

- e) *“interventi di nuova costruzione”, quelli di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio non rientranti nelle categorie definite alle lettere precedenti. Sono comunque da considerarsi tali:*
 - e.1) *la costruzione di manufatti edilizi fuori terra o interrati, ovvero l'ampliamento di quelli esistenti all'esterno della sagoma esistente, fermo restando, per gli interventi pertinenziali, quanto previsto alla lettera e.6);*
 - e.2) *gli interventi di urbanizzazione primaria e secondaria realizzati da soggetti diversi dal comune;*
 - e.3) *a realizzazione di infrastrutture e di impianti, anche per pubblici servizi, che comporti la trasformazione in via permanente di suolo inedificato;*
 - e.4) *l'installazione di torri e tralicci per impianti radio-ricetrasmittenti e di ripetitori per i servizi di telecomunicazione;*
 - e.5) *l'installazione di manufatti leggeri, anche prefabbricati, e di strutture di qualsiasi genere, quali roulotte, camper, case mobili, imbarcazioni, che siano utilizzati come abitazioni, ambienti di lavoro, oppure come depositi, magazzini e simili, ad eccezione di quelli che siano diretti a soddisfare esigenze meramente temporanee o delle tende e delle unità abitative mobili con meccanismi di rotazione in funzione, e loro pertinenze e accessori, che siano collocate, anche in via continuativa, in strutture ricettive all'aperto per la sosta e il soggiorno dei turisti previamente autorizzate sotto il profilo urbanistico, edilizio e, ove previsto, paesaggistico, che non posseggano alcun collegamento di natura permanente al terreno e presentino le caratteristiche dimensionali e tecnico-costruttive previste dalle normative regionali di settore ove esistenti; (27)*
 - e.6) *gli interventi pertinenziali che le norme tecniche degli strumenti urbanistici, in relazione alla zonizzazione e al pregio ambientale e paesaggistico delle aree, qualifichino come interventi di nuova costruzione, ovvero che comportino la realizzazione di un volume superiore al 20% del volume dell'edificio principale;*
 - e.7) *la realizzazione di depositi di merci o di materiali, la realizzazione di impianti per attività produttive all'aperto ove comportino l'esecuzione di lavori cui consegua la trasformazione permanente del suolo inedificato;*
- f) *gli “interventi di ristrutturazione urbanistica”, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.”*

- **l'immobile è stato concesso in locazione dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) e dagli enti di edilizia residenziale pubblica aventi le stesse finalità, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616:** anche per tale fattispecie ciò avviene, ad esempio, nell'ipotesi in cui l'alloggio in questione è rimasto inutilizzato o non è stato adibito ad abitazione principale. Per ulteriori approfondimenti normativi si rimanda al § 5.2.7 Gli immobili posseduti dagli ex IACP;
- **gli immobili esenti, ai sensi della lett. c), del comma 759 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019,** vale a dire i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601⁽²⁷⁾;
- **i terreni agricoli, posseduti e condotti dai coltivatori diretti (CD) e dagli IAP (Imprenditori Agricoli Professionali), di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004⁽²⁸⁾, iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'art. 1, comma 3⁽²⁹⁾, del citato decreto legislativo, indipendentemente dalla loro ubicazione:** rientrano in tale tipologia di immobili anche le aree fabbricabili possedute e condotte da detti soggetti, sulle quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali;

27 "Non concorrono alla formazione del reddito delle persone fisiche, del reddito delle persone giuridiche e dei redditi assoggettati alla imposta locale sui redditi, ai fini delle relative imposte, i redditi catastali degli immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche statali, di privati, di enti pubblici, di istituzioni e fondazioni, quando al possessore non derivi alcun reddito dalla utilizzazione dell'immobile. Non concorrono altresì alla formazione dei redditi anzidetti, ai fini delle relative imposte, i redditi catastali dei terreni, parchi e giardini che siano aperti al pubblico o la cui conservazione sia riconosciuta dal Ministero per i beni culturali e ambientali di pubblico interesse. Per fruire del beneficio, gli interessati devono denunciare la mancanza di reddito nei termini e con le modalità di cui all'articolo 38, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597.

Il mutamento di destinazione degli immobili indicati nel comma precedente, senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali, il mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili vincolati determinano la decadenza dalle agevolazioni tributarie. Resta ferma ogni altra sanzione.

L'Amministrazione per i beni culturali e ambientali dà immediata comunicazione agli uffici tributari delle violazioni che comportano la decadenza dalle agevolazioni."

28 "Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in, associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro. Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento."

29 "Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:

- a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;
- b) LETTERA SOPPRESSA DAL D.LGS. 27 MAGGIO 2005, N. 101;
- c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale."

- **l'immobile ha perso oppure ha acquistato durante l'anno di riferimento il diritto all'esenzione dall'IMU;**
- **il fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in catasto, ovvero iscritto, ma senza attribuzione di rendita, interamente posseduto da imprese e distintamente contabilizzato**, per il quale sono stati computati costi aggiuntivi a quelli di acquisizione, ovviamente, per costi aggiuntivi si intendono i costi ulteriori che possono essere sostenuti successivamente rispetto a quelli di acquisizione e che possono determinare una variazione, sia in aumento sia in diminuzione, del valore venale del bene;
- **è intervenuta, relativamente all'immobile, una riunione di usufrutto, non dichiarata in catasto;**
- **è intervenuta, relativamente all'immobile, un'estinzione del diritto di abitazione, uso, enfiteusi o di superficie**, a meno che tale estinzione non sia stata dichiarata in catasto o dipenda da atto per il quale sono state applicate le procedure telematiche del MUI;
- **le parti comuni dell'edificio indicate nell'art. 1117, comma 2 del codice civile⁽³⁰⁾ sono accatastate in via autonoma, come bene comune censibile**: nel caso in cui venga costituito il condominio la dichiarazione deve essere presentata dall'amministratore del condominio per conto di tutti i condomini;
- **l'immobile è oggetto di diritti di godimento a tempo parziale di cui al D. Lgs. 9 novembre 1998, n. 427 (multiproprietà)**: in tale fattispecie l'amministratore del condominio o della comunione è obbligato a presentare la dichiarazione;
- **l'immobile è posseduto, a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento, da persone giuridiche interessate da fusione, incorporazione o scissione;**
- **si è verificato l'acquisto o la cessazione di un diritto reale sull'immobile per effetto di legge** (ad esempio l'usufrutto legale dei genitori);
- tutti i casi in cui il contribuente non ha richiesto gli aggiornamenti della banca dati catastale.

2.3 Fattispecie per le quali la dichiarazione è a pena di decadenza

Per alcune fattispecie, la presentazione della dichiarazione IMU entro il termine ordinario indicato dalla legge è "a pena di decadenza".

In termini giuridici, la decadenza produce l'estinzione di un diritto (o di una facoltà) per il decorso del tempo previsto dalla legge senza che sia stato esercitato. Il mancato esercizio del diritto o del compimento di un atto entro il termine perentorio prescritto dalla normativa comporta quindi la perdita del diritto stesso (o della facoltà).

Presentazione della dichiarazione IMU "a pena di decadenza" sta quindi a significare che, se la dichiarazione stessa non viene presentata entro i termini prescritti dalla normativa vigente, il contribuente che avrebbe dovuto presentarla perde il diritto all'esenzione/agevolazione IMU.

Il comma 769 della Legge n. 160 del 27 dicembre 2019 disponendo che *"... In ogni caso, ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al comma 741, lettera c), numeri 3) e 5), e al comma 751, terzo*

³⁰ "... 2. le aree destinate a parcheggio nonché i locali per i servizi in comune, come la portineria, incluso l'alloggio del portiere, la lavanderia, gli stenditoi e i sottotetti destinati, per le caratteristiche strutturali e funzionali, all'uso comune. ..."

periodo, il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme." individua in maniera puntuale tre fattispecie per le quali la presentazione della dichiarazione IMU è a pena di decadenza:

1. i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (come definiti dal DM 22 aprile 2008 pubblicato in G.U. n. 146 del 24 giugno 2008) adibiti ad abitazione principale (rif. comma 741 lett. c) n. 3);
2. l'unità immobiliare posseduta e non concessa 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'art. 28, comma 1, del D.Lgs. 19 maggio 2000, n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia (rif. comma 741 lett. c) n. 5);
3. i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. beni merce) (rif. comma 751).

In riferimento alle fattispecie n. 1 e 3, occorre puntualizzare che a fine gennaio 2020, in occasione di Telefisco⁽³¹⁾, la pena di decadenza è stata messa in discussione dal Dipartimento delle finanze del MEF, il quale rispondendo alla domanda *"ai fini dell'applicazione dell'esenzione futura dei fabbricati merce (a decorrere dal 2022) e attuale degli alloggi sociali l'attestazione in dichiarazione rappresenta una condizione costitutiva dell'agevolazione oppure un mero obbligo informativo"* ha dichiarato: *"La legge di bilancio 2020 contempla, al comma 769 dell'art. 1, l'obbligo dichiarativo in capo ai soggetti passivi IMU, limitandolo, in linea con il previgente regime IMU di cui fa peraltro salve le dichiarazioni già presentate, ai soli casi residuali in cui il comune non è in grado di conoscere altrimenti le informazioni per verificare il corretto assolvimento dell'imposta da parte del contribuente. Al contempo, però, il Legislatore non ripropone nel nuovo impianto normativo dell'IMU quelle norme che subordinavano, a pena di decadenza, il riconoscimento delle agevolazioni, al previo assolvimento dell'obbligo dichiarativo, come nel caso citato dei beni-merce e degli alloggi sociali; per cui si ritiene che tale impostazione sia venuta meno e che, anche per siffatte ipotesi, la mancata presentazione della dichiarazione comporti solo l'applicabilità delle relative sanzioni previste in via generale per la violazione dell'obbligo dichiarativo IMU ma non anche la decadenza dai benefici in questione."*

Le norme che subordinavano, a pena di decadenza, il riconoscimento delle agevolazioni al previo assolvimento dell'obbligo dichiarativo a cui fa riferimento il MEF sono quelle contenute nel Decreto Legge 31 agosto 2013, n. 102, il quale all'art. 2 comma 5-bis⁽³²⁾ ha introdotto cinque fattispecie soggette a obbligo dichiarativo pena la decadenza dal beneficio:

1. i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. beni merce);
2. gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati ad attività di ricerca scientifica;

31 Convegno organizzato da Il Sole 24 Ore che ogni anno prende in esame le novità fiscali che coinvolgono contribuenti e professionisti a seguito delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio e dai provvedimenti collegati.

32 *"Ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo [art. 2 Altre disposizioni in materia di IMU], il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono apportate al predetto modello le modifiche eventualmente necessarie per l'applicazione del presente comma."*

3. le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
4. i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008;
5. i fabbricati (purché non censiti nelle categorie catastali A/1, A/8, A/9) posseduti, e non concessi 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.

Stando alla risposta fornita dal MEF a Telefisco 2020, a seguito dell'entrata in vigore della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, tali fattispecie non sarebbero più soggette all'obbligo dichiarativo a pena di decadenza. La mancata presentazione della dichiarazione IMU entro i termini stabiliti dalla normativa non comporterebbe la perdita del diritto all'esenzione IMU.

In realtà la norma è ancora vigente, non essendo stata espressamente abrogata e non ponendosi in contrasto, sulla base di quanto statuito dalla giurisprudenza di legittimità, con norme sopravvenute.

A fornire chiarezza, e soprattutto giurisprudenza in merito alla questione, è intervenuta la Corte di Cassazione con la pronuncia di diverse sentenze a favore dell'obbligo dichiarativo a pena di decadenza:

- **pronuncia n. 25774/2022:** la Cassazione ha evidenziato che non è sufficiente l'indicazione nel bilancio della destinazione degli immobili alla vendita, rimarcando la necessità della dichiarazione;
- **decisioni n. 5190 e 5191 del 17 febbraio 2022:** la Cassazione ha messo in evidenza che la Legge 160/2019 non ha abrogato il D.L. 102/2013. In particolare, la Cassazione richiama la precedente pronuncia n. 21465/2020 e afferma che il comma 769 della Legge 160/2019 non abroga il comma 5-bis dell'art. 2 del D.L. 102/2013, limitandosi a stabilire che i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione o, in alternativa, trasmetterla in via telematica secondo le modalità approvate con apposito decreto ministeriale, 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;
- **ordinanze n. 32742/2022⁽³³⁾ e 37385/2022:** la Cassazione ha sentenziato che, pur in assenza di una espressa previsione "a pena di decadenza", la presentazione della dichiarazione per gli enti non commerciali è indispensabile per ottenere l'esenzione dal versamento dell'IMU. Considerato questo orientamento giurisprudenziale si può arguire che la mancanza dell'espressione

33 "... In definitiva, pur dovendo precisarsi che la esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i, d.lgs. n. 504 del 1992 può applicarsi, in caso di uso misto dell'immobile proporzionalmente, a quella porzione dell'immobile destinata all'attività esente anche laddove non sia possibile procedere alla autonoma identificazione catastale di tale parte dell'unità immobiliare, resta necessaria una specifica indicazione, da parte del contribuente, nella apposita dichiarazione – indicazione nel caso di specie assente, atteso che la ricorrente non ha allegato di averla fatta, pretendendo originariamente l'esenzione per l'intero immobile e facendo, comunque, riferimento solo alle proporzioni accertate tramite la perizia giurata prodotta in corso di causa. Né può condividersi la prospettazione difensiva della ricorrente, secondo cui è superfluo ogni adempimento formale in considerazione della circostanza che il Comune fosse a conoscenza della destinazione di una parte dell'immobile all'attività di culto ..."

esplicita “a pena di decadenza” nell’ultimo periodo del comma 769 della Legge 160/2019 non è ostacolo all’obbligatorietà dichiarativa.

sentenza n. 28806/2023: con tale sentenza la Cassazione ha enunciato il principio secondo il quale la “nuova IMU” (disciplinata dalla Legge 160/2019) non ha eliminato l’obbligo di presentazione della dichiarazione a pena di decadenza al fine di ottenere l’esonero dall’imposta. In effetti la “nuova IMU” non prevede espressamente un obbligo di presentazione della dichiarazione a pena di decadenza, però il comma 769 dispone che “in ogni caso”, per alcune fattispecie (fabbricati merce, alloggi sociali, fabbricati posseduti dal personale delle forze armate, di polizia, ecc.), il soggetto deve attestare in dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme per ottenere il beneficio dell’esenzione;

pronuncia n. 14890/2024: la Cassazione ha ribadito il proprio orientamento secondo cui la mancata presentazione della dichiarazione IMU non consente di usufruire del trattamento agevolato previsto per i c.d. “fabbricati merce”.

Preso atto dell’orientamento della Corte di Cassazione, il MEF si è adeguato alla giurisprudenza di legittimità e, in occasione di Telefisco 2023, ha chiarito quando la dichiarazione IMU ha valore costitutivo: *“alla luce dell’orientamento della Corte di Cassazione, espresso successivamente all’intervento del MEF in Telefisco 2020, e, in particolare, nell’ordinanza n. 37385 del 2022, nella quale si legge che «il principio della decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è del resto un principio generale del diritto tributario (si veda Cassazione n. 21465 del 2020; Cassazione n. 5190 del 2022), come pure lo è quello secondo cui le norme di esenzione, in quanto norme che fanno eccezione rispetto a principi generali, non sono applicabili in via analogica», si deve ritenere che nel caso in esame relativo alla nuova IMU, per l’applicazione dell’esenzione prevista per i cosiddetti beni merce (articolo 1, comma 751, della legge 160/2019), nonché per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (articolo 1, comma 741, lettera c, n. 3, della legge 160/2019) e per gli immobili appartenenti 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 dal personale appartenente alla carriera prefettizia (articolo 1, comma 741, lettera c, n. 5, della legge 160/2019), l’assolvimento dell’obbligo dichiarativo è necessario per ottenere il relativo beneficio fiscale.*

È quindi in questa nuova ottica che deve essere letta la disposizione contenuta nell’articolo 1, comma 769, ultimo periodo, della legge 160/2019, secondo il quale in «ogni caso, ai fini dell’applicazione dei benefici di cui al comma 741, lettera c), numeri 3) e 5), e al comma 751, terzo periodo, il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme».

In conclusione, per le tre fattispecie indicate a inizio paragrafo, la presentazione della dichiarazione IMU si intende a pena di decadenza.

2.4 La dichiarazione IMU ENC⁽³⁴⁾

La dichiarazione IMU ENC, ossia la dichiarazione IMU riservata agli Enti Non Commerciali, è disciplinata dall'art. 1 comma 770 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, il quale dispone che *“Gli enti di cui al comma 759, lettera g), devono presentare la dichiarazione, il cui modello è approvato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita l'ANCI, 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. Si applica il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200. La dichiarazione deve essere presentata ogni anno. Nelle more dell'entrata in vigore del decreto di cui al primo periodo, i contribuenti continuano ad utilizzare il modello di dichiarazione di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 153 del 4 luglio 2014.”* La disposizione sopra citata contiene il riferimento al comma 759, lett. g), il quale richiama la definizione di ENC: *“Sono esenti dall'imposta, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte: ...*

g) gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200.”

La lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 recita così: *“gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917⁽³⁵⁾, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, 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⁽³⁶⁾”*.

Pertanto, gli ENC sono gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo (ossia quello determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata) o principale (ossia l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto)⁽³⁷⁾ l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato che svolgono attività assistenziali,

³⁴ Le figure presenti in questo paragrafo si riferiscono al modello di dichiarazione IMU ENC approvato dal MEF con DM del 24 aprile 2024.

³⁵ “gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato”

³⁶ “attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana”

³⁷ La distinzione tra oggetto esclusivo e principale è operata dall'art. 1 lett. d) del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana.

Non sono considerati invece ENC i partiti politici, i quali restano comunque assoggettati all'imposta, indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, e le fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153, recante la "Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all'articolo 11, comma 1, del D. Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 1998, n. 461"⁽³⁸⁾. Al fine di beneficiare dell'esenzione dal versamento dell'IMU, la normativa sopra riportata richiede la sussistenza di due requisiti precisi, uno soggettivo ed uno oggettivo:

- 1) requisito soggettivo - questo primo requisito, di natura soggettiva, esige che l'immobile sia posseduto da un ente pubblico o privato che non svolga in modo esclusivo o principale una attività commerciale. In tali categorie rientrano:
 - le amministrazioni statali e gli enti territoriali;
 - le aziende sanitarie e gli enti pubblici istituiti esclusivamente per lo svolgimento di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie;
 - gli enti pubblici non economici;
 - gli istituti previdenziali e assistenziali;
 - le università e gli enti di ricerca;
 - le aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB);
 - gli enti privati, ovvero gli enti disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni e comitati) e gli enti disciplinati da specifiche leggi di settore, come le organizzazioni di volontariato⁽³⁹⁾, le organizzazioni non governative⁽⁴⁰⁾, le associazioni di promozione sociale⁽⁴¹⁾, le associazioni sportive dilettantistiche⁽⁴²⁾, le fondazioni risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate⁽⁴³⁾, le ex IPAB privatizzate (a seguito, da ultimo, dal D. Lgs. n. 207/2001), le ONLUS⁽⁴⁴⁾;
 - gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato lateranense⁽⁴⁵⁾ e delle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose⁽⁴⁶⁾.

38 Rif. comma 6-quinquies dell'art. 9 del D. L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

39 Rif. L. n. 266/1991 ("Legge quadro sul volontariato").

40 Rif. art. 5 L. n. 49/1987 ("Nuova disciplina della cooperazione dell'Italia con i Paesi in via di sviluppo").

41 L. n. 383/2000 ("Disciplina delle associazioni di promozione sociale").

42 Rif. art. 90 L. n. 289/2002 ("Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica").

43 Rif. D. Lgs. n. 134/1998 ("Trasformazione in fondazione degli enti lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate, a norma dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 15 marzo 1997, n. 59").

44 Rif. D.Lgs. n. 460/1997 ("Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale").

45 Legge 25 marzo 1985, n. 121 per la Chiesa cattolica.

46 Legge 11 agosto 1984, n. 449, per la Tavola valdese; legge 22 novembre 1988, n. 516, per l'Unione italiana delle chiese cristiane avventiste del 7° giorno; legge 22 novembre 1988, n. 517, per le Assemblee di Dio in Italia - ADI; legge 8 marzo 1989, n. 101, per le Comunità ebraiche italiane; legge 12 aprile 1995, n. 116, per l'Unione cristiana evangelica battista d'Italia - UCEBI; legge 29 novembre 1995, n. 520 per la Chiesa evangelica luterana d'Italia-CELLI; legge 30 luglio 2012, n. 126

2) requisito oggettivo - questo secondo requisito invece ha natura oggettiva ed esige che nell'immobile per il quale si richiede l'esenzione dall'imposta venga esercitata, in maniera non commerciale, una delle seguenti attività:

- **assistenziale**, ossia le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti e a pagamento, o di prestazioni economiche destinati a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia⁽⁴⁷⁾;

- **previdenziale**;

- **sanitaria**, ossia le attività dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal D.P.C.M. 29 novembre 2001⁽⁴⁸⁾, attività atte a soddisfare, mediante percorsi assistenziali integrati, bisogni di salute della persona che richiedono unitariamente prestazioni sanitarie e azioni di protezione sociale in grado di garantire, anche nel lungo periodo, la continuità tra le azioni di cura e quelle di riabilitazione, prestazioni sanitarie a rilevanza sociale (cioè le attività finalizzate alla promozione della salute, alla prevenzione, individuazione, rimozione e contenimento di esiti degenerativi o invalidanti di patologie congenite e acquisite), prestazioni sociali a rilevanza sanitaria (cioè tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute)⁽⁴⁹⁾;

- di **ricerca scientifica**, rientrano in questa categoria le principali attività degli organismi di ricerca:

- a) attività di formazione per disporre di maggiori risorse umane meglio qualificate;
- b) attività di R&S svolte in maniera indipendente in vista di maggiori conoscenze e di una migliore comprensione, inclusa la R&S in collaborazione;
- c) la diffusione dei risultati della ricerca⁽⁵⁰⁾;

- **didattica**, ossia le attività dirette all'istruzione e alla formazione di cui alla legge 28 marzo 2003, n. 53 nel caso in cui:

- a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;
- c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo

per la Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale; legge 30 luglio 2012, n. 127 per la chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni; art. 16 della legge 30 luglio 2012, n. 128 per la Chiesa Apostolica in Italia; legge 31 dicembre 2012, n. 245 per i Buddhisti; legge 31 dicembre 2012, n. 246 per gli Induisti.

47 Art. 1, comma 1, lett. f) del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

48 Emanato in attuazione del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, recante il "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 ottobre 1992, n. 421".

49 Art. 1, comma 1, lett. h) del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

50 L'esenzione prevista per gli immobili in cui si svolge l'attività di ricerca scientifica si applica a decorrere dal periodo di imposta 2014, a norma dell'art. 2, comma 3, del D. L. n. 102 del 2013.

simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso⁽⁵¹⁾;

ricettiva, esclusivamente le attività ricettive che prevedono l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali (non a un pubblico indifferenziato) e la discontinuità nell'apertura (non è svolta per l'intero anno solare)⁽⁵²⁾. Sono escluse, in ogni caso, le attività svolte nelle strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'art. 9 del D. Lgs. 23 maggio 2011, n. 79⁽⁵³⁾;

culturale, ossia le attività rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte (comprese le attività che rientrano nelle competenze del Ministero della cultura, quali musei, pinacoteche e simili e, con riguardo all'ambito dello spettacolo, i cinema ed i teatri) svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio⁽⁵⁴⁾;

ricreativa, ossia le attività dirette all'animazione del tempo libero (es. i circoli ricreativi) svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio⁽⁵⁵⁾;

sportiva, ossia le attività sportive rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio⁽⁵⁶⁾;

religiosa e di culto, ossia quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari alla catechesi, all'educazione cristiana⁽⁵⁷⁾.

La definizione di attività esercitata in modalità non commerciale è fornita dalla lett. p) dell'art. 1 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200, la quale precisa che per *“modalità non commerciali”* si intendono le *“modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà”*.

51 Art. 1, comma 1, lett. i) e art. 4, comma 3 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

52 Art. 1, comma 1, lett. j) del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

53 Alberghi, motels, villaggi-albergo, residenze turistico alberghiere, alberghi diffusi, residenze d'epoca alberghiere, b&b organizzati in forma imprenditoriale, residenze della salute - beauty farm, ogni altra struttura turistico-ricettiva che presenti elementi ricollegabili a uno o più delle precedenti categorie.

54 Art. 1, comma 1, lett. k) e art. 4, comma 5 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

55 Art. 1, comma 1, lett. l) e art. 4, comma 5 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

56 Art. 1, comma 1, lett. m) e art. 4, comma 6 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

57 Art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

Gli ENC, ai sensi del comma 770 della L. 160/2019, per beneficiare dell'esenzione IMU, sono tenuti alla presentazione della dichiarazione 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.

La dichiarazione deve essere presentata al comune sul cui territorio insistono gli immobili dichiarati. Se l'immobile insiste su territori di comuni diversi, la dichiarazione IMU ENC deve essere presentata al comune sul cui territorio insiste prevalentemente la superficie dell'immobile stesso. In caso di variazioni delle circoscrizioni territoriali dei comuni, la dichiarazione deve essere presentata al comune nell'ambito del cui territorio risultano ubicati gli immobili al 1° gennaio dell'anno cui l'imposta si riferisce.

Inoltre, la dichiarazione IMU riservata agli ENC presenta due particolarità rispetto "all'altra" dichiarazione IMU (di cui al comma 769 della L.160/2019):

- a) deve essere presentata esclusivamente in modalità telematica;
- b) deve essere presentata ogni anno.

Tale caratteristica deriva dalla circostanza che la determinazione dell'IMU, che deve essere esposta in dichiarazione (si veda Fig. n. 4), si basa su parametri che variano verosimilmente di anno in anno e che incidono naturalmente sulla determinazione dell'imposta stessa.

Figura 4. Quadro C del Modello di dichiarazione IMU ENC - Determinazione dell'IMU

DETERMINAZIONE DELL'IMU		Quadro C
1) IMU dovuta		€
2) Eccedenza IMU risultante dalla precedente dichiarazione		€
3) Eccedenza IMU risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel mod. F24		€
4) Rate versate		€
5) IMU a debito		€
6) IMU a credito		€

COMPENSAZIONI E RIMBORSI				Quadro D
1) IMU	IMU a credito risultante dalla presente dichiarazione	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione	
	1	2	3	
	,00	,00	,00	

Per di più occorre sottolineare che la dichiarazione IMU ENC è basata su elementi di cui il comune competente potrebbe non essere a conoscenza e tale evenienza rende indispensabile la presentazione periodica della dichiarazione stessa.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con decreto del 24 aprile 2024, ha approvato il modello di dichiarazione (valido dall'annualità di imposta 2024) unitamente alle istruzioni e alle specifiche tecniche.

Per le annualità precedenti al 2024, come recitava il comma 770 della L. 160/2019, i contribuenti hanno continuato *“ad utilizzare il modello di dichiarazione di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 153 del 4 luglio 2014.”* Nella dichiarazione IMU, gli ENC sono tenuti ad indicare sia gli immobili totalmente imponibili o esenti che quelli parzialmente imponibili o totalmente esenti. Con la risoluzione 1/DF dell'11 gennaio 2013, nel commentare la disposizione di cui all'art. 91-bis, comma 3, del D. L. n. 1 del 2012, il quale prevede che, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione di cui alla lett. i) comma 1, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992 si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione, è stato affermato che, sulla base delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti e di razionalizzazione degli strumenti a disposizione degli enti locali impositori in sede di verifica dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria, la dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti non commerciali debba essere unica e riepilogativa di tutti gli elementi concernenti le diverse fattispecie di immobili. Infatti il modello di dichiarazione presenta un “Quadro A” riservato alla descrizione degli immobili totalmente imponibili o esenti e un “Quadro B” riservato agli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti.

In relazione all'utilizzazione mista, l'art. 91-bis del D.L. n. 1/2012 dispone che: *“Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.”*

“Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali.”

Figura 5. Quadro A del Modello di dichiarazione IMU ENC

IMMOBILI TOTALMENTE IMPONIBILI O ESENTI ¹⁰										Quadro A
N° d'ordine	Contenitore (3)		Indirizzo							
	1	2								
Progressione immobiliare	Dati catastali identificativi dell'immobile									
	Sezione (3)	Foglio (4)	Particella (5)	Subalterno (6)	Categoria/Qualità (7)	Casse (8)	T/P (9)	N° Precedente (10)	Anno (11)	
	Valore (12)	% Possesto (13)								
	Esclusioni (14)	Esenzione (15)	Aspetti (16)	Cessione (17)	Altri (18)	Descrizione Altri (19)				
	Data inizio/termine del possesso o variazione imposta (giorno mese anno)				Inizio/termine dell'esenzione (giorno mese anno)		AGENZIA DELLE ENTRATE DI			
							ESTRATTO DEL TITOLO			
Esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili										
	Tipo (20)		Autorità presso la quale è stata presentata la denuncia e che ha iniziato l'azione giudiziale penale				Data della denuncia o del provvedimento di inizio dell'azione giudiziale penale (giorno mese anno)			
	21	22				23				

Figura 6. Quadro B del Modello di dichiarazione IMU ENC

IMMOBILI PARZIALMENTE IMPONIBILI O TOTALMENTE ESENTI										Quadro B
N° d'ordine	TIPOLOGIA DI ATTIVITÀ SVOLTA ¹⁰									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Progressione immobiliare	Contenitore (3)		Indirizzo							
	1	2								
	Dati catastali identificativi dell'immobile									
	Sezione (3)	Foglio (4)	Particella (5)	Subalterno (6)	Categoria/Qualità (7)	Casse (8)	T/P (9)	N° Precedente (10)	Anno (11)	
	Valore (12)	% Possesto (13)								
	Esclusioni (14)	Esenzione (15)	Aspetti (16)	Cessione (17)	Altri (18)	Descrizione Altri (19)				
	Data inizio/termine del possesso o variazione imposta (giorno mese anno)				Inizio/termine dell'esenzione (giorno mese anno)		AGENZIA DELLE ENTRATE DI			
							ESTRATTO DEL TITOLO			
Comodato e immobili strumentali										
	Tipo (20)		Denominazione dell'ENC comodatario							
	21	22								

Infine, ma non per ordine di importanza, si puntualizza che la presentazione della dichiarazione IMU ENC è “a pena di decadenza”. Ciò sta a significare che la mancata presentazione della dichiarazione entro i termini indicati dalla normativa vigente fa venire meno il diritto all’esenzione. Tale principio è ormai consolidato e confermato dalla Giurisprudenza.

La questione della perentorietà dell’obbligo dichiarativo al fine di poter usufruire delle esenzioni IMU, sulla scorta del principio generale di decadenza da un beneficio fiscale in assenza del com-

pimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è stato ripreso più volte dalla Cassazione (ad esempio si vedano le Sentenze n. 21465/2020 e n. 5190/2022). Lo stesso Ministero dell'Economia e delle Finanze, nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU ENC approvate con Decreto del 24 aprile 2024, richiama l'attenzione sulla Sentenza della Corte di Cassazione, Sez. VI, del 21 dicembre 2022, n. 37385, in base alla quale *“.. il mancato adempimento dell'obbligo dichiarativo determina in via generale, per tutti i casi in cui è previsto detto onere, la decadenza dal beneficio stabilito dalle norme”*.

Tale orientamento è stato confermato anche nell'anno 2024:

- l'ordinanza della Cassazione n. 20936/2024 ha respinto il ricorso di una associazione religiosa nei confronti del Comune accertatore, statuendo che la normativa ICI/IMU impone una tempestiva dichiarazione al Comune per l'applicazione dell'esenzione del tributo in assenza della quale l'imposta è dovuta anche se l'immobile è utilizzato per fini istituzionali.

Nel caso di specie il Comune aveva emesso avviso di accertamento per omesso versamento dell'IMU annualità 2012 di un immobile che, secondo l'associazione religiosa, era destinato esclusivamente al culto e per il quale non aveva presentato alcuna dichiarazione IMU.

I giudici di legittimità hanno affermato che, indipendentemente dalla classificazione catastale dell'immobile in oggetto (si trattava di un immobile accatastato in categoria C/2), così come dalla prova (da darsi in giudizio ad onere della parte richiedente) dell'effettiva destinazione dell'immobile all'esercizio del culto, si imponeva una tempestiva dichiarazione al Comune per l'applicazione dell'esenzione, quale immobile destinato esclusivamente (o anche in parte) al culto;

- la sentenza n. 24200/2024 della Cassazione sviscera ancor più dettagliatamente il fatto che la dichiarazione IMU è indispensabile per poter beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/1992 da parte degli enti non commerciali.

La Corte, in primis, ha evidenziato che l'art. 9, comma 6 del D.Lgs. 23/2011 (oggi, nella c.d. “nuova IMU”, art. 1, comma 770 della Legge 160/2019) e l'art. 2, comma 5-bis del DL 102/2013 hanno sancito l'obbligo dichiarativo da parte del contribuente, da effettuarsi tramite l'apposito modello ministeriale ed entro un determinato termine finale, ai fini del godimento dell'esenzione in favore degli enti non commerciali che possiedono e utilizzano direttamente un bene immobile per lo svolgimento di una serie di attività agevolate, svolte con modalità non commerciali prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i, del D.Lgs. 504/1992. Inoltre, nell'IMU vigente dall'annualità 2012, l'obbligo dichiarativo è stato ulteriormente confermato dall'art. 91-bis del DL 1/2012⁽⁵⁸⁾, che lo ha previsto nel caso di immobili a utilizzazione mista, rinviando a un

58 Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali.

1. Al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole: “allo svolgimento” sono inserite le seguenti: “con modalità non commerciali”.
2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.
3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della

decreto ministeriale il compito di definire, tra l'altro, le modalità e le procedure per la predetta dichiarazione. Il DM 200/2012 ha ribadito la necessità dell'obbligo dichiarativo nel caso di immobili a utilizzazione mista e successivamente il DM di approvazione del modello e delle istruzioni della dichiarazione IMU ENC (26 giugno 2014), ha evidenziato che la dichiarazione doveva comprendere anche tutti gli immobili esenti ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i, del D.Lgs. 504/1992.

In secondo luogo la Corte ha puntualizzato che la disposizione di cui all'art. 2, comma 5-bis del DL 102/2013 si applica, non solo agli immobili esenti in base all'art. 7, comma 1, lettera i, del D.Lgs. 504/1992 destinati ad attività di ricerca scientifica, bensì a tutti gli immobili che beneficiano dell'esenzione prevista dalla lett. i) dell'art. 7 (pertanto non solo a quelli destinati alla ricerca scientifica – secondo la Corte, a parità di attività tutelate, limitare l'onere dichiarativo alla sola attività di ricerca scientifica per il solo fatto che la decadenza è stata prevista dalla stessa disposizione che ha incluso le unità immobiliari in cui si svolge l'attività di ricerca scientifica tra quelle esenti dal pagamento dell'IMU, risulterebbe del tutto ingiustificata e non costituzionalmente compatibile ai sensi dell'art. 3 della Costituzione).

Per di più, a giudizio della Corte, anche se mancasse una espressa indicazione normativa, l'obbligatorietà a pena di decadenza della dichiarazione IMU ENC, assolverebbe la funzione "di porre l'ente impositore nelle condizioni di poter controllare la veridicità dei dati esposti, evitando problematiche verifiche ex post, anche in sede giudiziaria" e di preservare gli equilibri di bilancio al fine di "poter prevedere le risorse finanziarie su cui potrà contare per la gestione degli interessi comunali, esigenze queste poste a garanzia del buon funzionamento dell'amministrazione pubblica".

Nel caso in questione, la Corte ha specificato anche la natura della dichiarazione IMU. A differenza delle dichiarazioni dei redditi, che hanno natura di scienza, le dichiarazioni per poter fruire di esenzioni tributarie sono dichiarazioni di volontà, ossia manifestazioni con le quali il contribuente esplicita l'intendimento di avvalersi di un beneficio fiscale, in quanto orientate all'esercizio di un diritto soggettivo. Quindi, ciò impedisce al soggetto che ha ommesso di presentare la dichiarazione di sanare l'omissione invocando il principio generale di emendabilità poiché la dichiarazione è inesistente e il principio di emendabilità opera solo in caso di mera esternazione di scienza e non consente, in ogni caso, di superare il termine decadenziale previsto dalla legge.

In conclusione si può affermare che la dichiarazione IMU ENC rientra tra i pochi casi per i quali la presentazione è a pena di decadenza.

legge 17 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali.

4. *È abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.*

2.5 Le comunicazioni sostitutive dell'atto di notorietà per usufruire di aliquote agevolate

La Legge n. 160 del 27 dicembre 2019, ai commi da 750 a 754, stabilisce, per ciascuna fattispecie, l'aliquota IMU di base. Tale aliquota IMU definita dal Legislatore nella misura "standard", può essere modificata dai Comuni (con apposita delibera di Consiglio Comunale⁽⁵⁹⁾), in aumento o in diminuzione, entro i margini di manovra stabiliti dalla legge stessa. Di seguito si riporta una tabella di sintesi di quanto disposto dalla normativa⁽⁶⁰⁾:

Tabella 1 - Aliquote IMU di base e margini di manovra					
Fattispecie	Norma di riferimento	Aliquota stabilita dalla legge	Aliquota minima che può essere stabilita dal comune	Aliquota massima che può essere stabilita dal comune	Ulteriore aumento che può essere stabilito dal comune in sostituzione della maggiorazione TASI (art. 1, comma 755, della legge n. 160/2019)
Abitazione principale di categoria catastale A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7	art. 1, c. 740, L. n. 160/2019	Esente			non previsto
Abitazione principale di categoria catastale A/1, A/8 e A/9	art. 1, c. 748, L. n. 160/2019	0,5%* <i>*si applica una detrazione di euro 200</i>	0	0,6%*	0,68%
Fabbricati del gruppo catastale D	art. 1, c. 753, L. n. 160/2019	0,86% (0,76% riservato allo Stato)	0,76%	1,06%	1,14%
Fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati (fabbricati merce)	art. 1, c. 751, L. n. 160/2019	0,1% (esenti dal 2022)	0	0,25% (esenti dal 2022)	non previsto/ esenti dal 2022

segue>>

⁵⁹ A pena di inapplicabilità, la delibera di approvazione delle aliquote IMU deve essere:

- approvata entro il termine per l'adozione del bilancio di previsione dell'anno di riferimento, fissato al 31 dicembre dell'anno precedente dall'art. 151, comma 1, del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL), ma generalmente differito con disposizione di legge o decreto del Ministro dell'interno (art. 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006);
- pubblicata sul sito www.finanze.gov.it entro il 28 ottobre dell'anno di riferimento (art. 1, commi 762 e 767, della legge n. 160 del 2019).

⁶⁰ Fonte: finanze.gov.it

Fabbricati rurali strumentali	art. 1, c. 750, L. n. 160/2019	0,1%	0	0,1%	non previsto
Altri fabbricati (fabbricati diversi da abitazione principale, fabbricati del gruppo catastale D, fabbricati merce, fabbricati rurali strumentali)	art. 1, c. 754, L. n. 160/2019	0,86%	0	1,06%	1,14%
Aree fabbricabili	art. 1, c. 754, L. n. 160/2019	0,86%	0	1,06%	1,14%
Terreni agricoli (se non esenti ai sensi dell'art. 1, comma 758, legge n. 160/2019)	art. 1, c. 752, L. n. 160/2019	0,76%	0	1,06%	non previsto

I Comuni hanno quindi la facoltà di diversificare le aliquote di base ed applicare aliquote agevolate per determinate fattispecie. A tal proposito si riporta quanto disposto dal comma 756 della Legge 160/2019: *“A decorrere dall’anno 2021, i comuni, in deroga all’articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, possono diversificare le aliquote di cui ai commi da 748 a 755 esclusivamente con riferimento alle fattispecie individuate con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, da adottare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, che si pronuncia entro quarantacinque giorni dalla data di trasmissione. Decorso il predetto termine di quarantacinque giorni, il decreto può essere comunque adottato. Con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, possono essere modificate o integrate le fattispecie individuate con il decreto di cui al primo periodo.”*

Occorre precisare che il termine indicato dal comma 756 è stato prorogato all’anno di imposta 2025 dall’art. 6-ter del D.L. n. 132 del 2023 convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 170 del 2023.

Pertanto, solamente a partire dall’anno 2025, le fattispecie IMU in base alle quali i Comuni possono diversificare le aliquote sono esclusivamente quelle individuate nell’allegato A al decreto del MEF del 7 luglio 2023 (pubblicato in G.U. n. 172 del 25 luglio 2023)⁽⁶¹⁾.

Oltre alla facoltà di introdurre aliquote agevolate per determinate fattispecie, il Comune può subordinare il riconoscimento delle stesse alla presentazione di una specifica comunicazione⁽⁶²⁾.

61 “Art. 2 Individuazione delle fattispecie ai fini della diversificazione delle aliquote IMU

1. Le fattispecie di cui all’art. 1 sono individuate nelle seguenti: abitazione principale di categoria catastale A/1, A/8 e A/9; fabbricati rurali ad uso strumentale; fabbricati appartenenti al gruppo catastale D; terreni agricoli; aree fabbricabili; altri fabbricati (fabbricati diversi dall’abitazione principale e dai fabbricati appartenenti al gruppo catastale D).

2. Il comune, nell’ambito della propria autonomia regolamentare di cui all’art. 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, ha facoltà di introdurre ulteriori differenziazioni all’interno di ciascuna delle fattispecie di cui al comma 1 esclusivamente con riferimento alle condizioni individuate nell’allegato A, che costituisce parte integrante del presente decreto.

Nel caso in cui il comune eserciti la facoltà di cui al precedente comma, deve in ogni caso effettuare la diversificazione nel rispetto dei criteri generali di ragionevolezza, adeguatezza, proporzionalità e non discriminazione.”

62 Tale facoltà riguarda le annualità ante 2025.

Tale comunicazione a volte si rende necessaria poiché il Comune non è in possesso delle informazioni necessarie per verificare la corretta applicazione dell'aliquota agevolata nonché il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.

Le fattispecie più frequenti per le quali vengono approvate aliquote agevolate, e per le quali è richiesta una apposita comunicazione da parte del contribuente, sono: le abitazioni concesse in comodato a parenti in linea retta di primo grado, le abitazioni locate a canone concordato, unità immobiliari classificate in categoria C/1 possedute da soggetti che le utilizzano quali beni strumentali per la propria attività di impresa.

Tale comunicazione deve essere regolamentata e può essere introdotta a pena di decadenza. Occorre tuttavia precisare che il tema delle comunicazioni a pena di decadenza è molto dibattuto e non vi è una giurisprudenza consolidata.

Introdurre una comunicazione a pena di decadenza per le abitazioni concesse in comodato a parenti in linea retta di primo grado e per le abitazioni locate a canone concordato, fattispecie per le quali l'obbligo dichiarativo è stato eliminato dal c.d. Decreto Crescita 2019⁶³, significherebbe aggirare la normativa riportando di fatto in vigore l'obbligo dichiarativo, seppur per beneficiare di una aliquota agevolata.

Tuttavia, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7414/2019, ha legittimato i Comuni a subordinare il riconoscimento delle proprie agevolazioni alla presentazione di una specifica comunicazione. Il caso di specie preso in esame dalla Suprema Corte riguardava l'applicazione dell'aliquota agevolata ICI per gli immobili locati a canone concordato. A giudizio del Comune resistente l'agevolazione non sarebbe spettata perché il regolamento comunale prevedeva l'obbligo di «depositare copia del contratto di locazione entro il termine di pagamento dell'acconto dell'imposta», obbligo non rispettato dal contribuente. La decisione della Corte di Cassazione ha avallato quanto sostenuto dal Comune: l'ente, ad eccezione dei limiti posti dall'art. 52 del D.Lgs. 446/1997 riguardanti definizione delle fattispecie imponibili, soggetti passivi ed aliquota massima, ha ampia potestà regolamentare. Pertanto *“ha la possibilità di deliberare o non deliberare il beneficio”*.

Inoltre la Cassazione ha sancito che *“è onere del contribuente denunciare tempestivamente le variazioni che determinano un diverso ammontare dell'imposta”* (Cass. 12989/2007), salvo che non si tratti di informazioni già conosciute dall'ente (Cass. 12304/2017). Infine, evidenzia che il rapporto tributario deve essere improntato al principio di leale collaborazione, al cui rispetto non è chiamato solo l'ente impositore, ma anche il contribuente: *“è razionale nonché conforme al principio di leale collaborazione (che vale anche per il contribuente) prevedere che la comunicazione dei presupposti per godere di una riduzione dell'imposta debba essere fatta prima e non dopo il termine fissato per il pagamento”*.

In sintesi occorre distinguere tra le agevolazioni concesse direttamente dalla legge (ad esempio la riduzione del 50% della base imponibile per gli immobili concessi in comodato a parenti in linea retta di primo grado prevista dal comma 747, lett c) della Legge 160/2019 e quella del 75% dell'imposta per le abitazioni concesse in locazione a canone concordato prevista dal comma 760 della Legge 160/2019) e quelle introdotte facoltativamente dal Comune, quali le aliquote agevolate.

⁶³ Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34 coordinato con la legge di conversione 28 giugno 2019, n. 58 recante: «Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi.»

Per quest'ultime la Corte di Cassazione ha rilevato che *“rimessa al Comune la scelta sull'an del beneficio, non può essergli negato il potere di regolare il quomodo e la facoltà di stabilire i limiti temporali per la fruizione del beneficio stesso”*.

In conclusione, il Comune può subordinare l'applicazione di una aliquota agevolata alla presentazione di una apposita comunicazione. Tale comunicazione però deve essere stata regolamentata dal Comune stesso. L'Ente non può invece disconoscere le riduzioni previste dalla Legge n. 160 del 27 dicembre 2019 nel caso in cui la comunicazione non venga presentata.

Di seguito si esplica un esempio pratico:

nella delibera di approvazione delle aliquote IMU, il Comune introduce e regola una aliquota ridotta per le abitazioni concesse in locazione a canone concordato.

Per beneficiare dell'aliquota agevolata, il Comune richiede, a pena di decadenza ed entro un termine fissato, la presentazione di una apposita comunicazione da parte del contribuente.

Se il contribuente presenta l'apposita comunicazione entro il termine fissato dal Comune, potrà beneficiare dell'aliquota agevolata e della riduzione del 25% dell'imposta prevista al comma 760 della Legge 160/2019.

Se invece il contribuente non presenta l'apposita comunicazione entro il termine fissato dal Comune non potrà beneficiare dell'aliquota agevolata; dovrà applicare l'aliquota ordinaria e usufruirà solamente della riduzione del 25% dell'imposta prevista al comma 760 della Legge 160/2019.

Nel caso in cui il regolamento del Comune non espliciti che la presentazione della comunicazione è a pena di decadenza, dato che la materia è complessa e di difficile interpretazione, si consiglia prudenza nel disconoscere l'applicazione dell'aliquota agevolata per le fattispecie per le quali la presentazione della dichiarazione IMU non è obbligatoria o non è a pena di decadenza.

2.6 I versamenti

I soggetti passivi IMU sono tenuti al versamento dell'imposta nei modi e tempi stabiliti dalla Legge 27 dicembre 2019, n. 160.

Innanzitutto il comma 761 della Legge sopra citata statuisce in via generale che *“l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso”*. Pertanto l'IMU è calcolata e dovuta annualmente in proporzione ai mesi nei quali il contribuente (soggetto passivo IMU) ha avuto possesso degli immobili soggetti al versamento dell'imposta.

Inoltre lo stesso comma 761 specifica che *“il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero. Il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente e l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a suo carico nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria”*.

Di seguito si riportano alcuni esempi pratici per capire meglio quanto disposto dalla norma:

a) **il contribuente A cede un immobile al contribuente B in data 10 maggio dell'anno n.**

Per l'anno n, A dovrà versare l'IMU relativa all'immobile ceduto per i mesi da gennaio ad aprile (compresi), mentre B dovrà versare l'IMU per i mesi da maggio a dicembre (compresi). Infatti,

per il mese di maggio (mese nel quale è avvenuta la compravendita), A ha avuto il possesso dell'immobile per 9 giorni (dal 1 al 9 compresi), mentre B lo ha avuto per 22 giorni (dal 10 al 31 compresi). Pertanto, dato che il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese di maggio è composto, il mese di maggio va computato all'acquirente B.

b) il contribuente A cede un immobile al contribuente B in data 20 luglio dell'anno n.

Per l'anno n, A dovrà versare l'IMU relativa all'immobile ceduto per i mesi da gennaio a luglio (compresi), mentre B dovrà versare l'IMU per i mesi da agosto a dicembre (compresi). Infatti, per il mese di luglio (mese nel quale è avvenuta la compravendita), A ha avuto il possesso dell'immobile per 19 giorni (dal 1 al 19 compresi), mentre B lo ha avuto per 12 giorni (dal 20 al 31 compresi). Pertanto, dato che il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese di luglio è composto, il mese di luglio va computato al cedente A.

c) il contribuente A cede un immobile al contribuente B in data 16 giugno dell'anno n.

Considerato che, nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali sia per l'acquirente che per il cedente, l'imposta è a carico dell'acquirente, per l'anno n A dovrà versare l'IMU relativa all'immobile ceduto per i mesi da gennaio a maggio (compresi), mentre B dovrà versare l'IMU per i mesi da giugno a dicembre (compresi). Infatti, per il mese di giugno (mese nel quale è avvenuta la compravendita), A ha avuto il possesso dell'immobile per 15 giorni (dal 1 al 15 compresi), mentre B lo ha avuto per 15 giorni (dal 16 al 30 compresi). Pertanto, dato che i giorni di possesso risultano uguali per entrambe le parti, il mese di giugno va computato all'acquirente B.

Relativamente alle tempistiche, il successivo comma 762 prevede che *“i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre”*.

Pertanto il versamento deve essere effettuato in due rate: una rata di acconto da versare entro il 16 giugno e una rata di saldo da versare entro il 16 dicembre.

La disposizione di cui al comma 762 prevede inoltre che il contribuente abbia la facoltà di corrispondere quanto dovuto a titolo di imposta in una unica soluzione annuale da versare in sede di acconto: *“Resta in ogni caso nella facoltà del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in un'unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno”*. In sede di acconto (prima rata), l'imposta dovuta *“è pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente”*, per la rata di saldo invece il versamento *“è eseguito, a congruaglio, sulla base delle aliquote risultanti dal prospetto delle aliquote di cui al comma 757 pubblicato ai sensi del comma 767 nel sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, alla data del 28 ottobre di ciascun anno”*.

Occorre puntualizzare che solamente con il decreto del 7 luglio 2023 (pubblicato in G.U. n. 172 del 25 luglio 2023), il MEF ha individuato le fattispecie IMU in base alle quali i Comuni possono diversificare le aliquote ed ha stabilito le modalità di elaborazione e trasmissione del prospetto delle aliquote al Dipartimento delle finanze. Inoltre, viste le criticità operative legate all'applicazione informatica denominata “Gestione IMU” presente sul Portale del Federalismo Fiscale⁽⁶⁴⁾ per mezzo della quale i Comuni possono individuare le fattispecie in base alle quali diversificare le aliquote nonché elaborare e trasmettere il prospetto, si è deciso di posticipare l'obbligo di redi-

⁶⁴ <https://www.portalefederalismofiscale.gov.it/portale/it/>

gere la delibera di approvazione delle aliquote IMU tramite l'elaborazione del prospetto di cui al comma 756⁽⁶⁵⁾ e 757⁽⁶⁶⁾ all'anno di imposta 2025 (rif. art. 6-ter del D.L. n. 132 del 2023 convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 170 del 2023⁽⁶⁷⁾).

Pertanto, fino all'anno di imposta 2024, il versamento della rata di saldo deve esser eseguita, a conguaglio, sulla base degli atti pubblicati sul sito del Dipartimento delle finanze alla data del 28 ottobre di ciascun anno di imposta. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 28 ottobre, si applicano le aliquote approvate per l'anno precedente.

Solamente per l'acconto dell'anno di imposta 2020 (primo anno di applicazione della "nuova IMU"), il comma 762 della Legge 106/2019 ha disposto 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"*. Tale disposizione ha fatto sorgere diversi quesiti interpretativi, espliciti di seguito, chiariti dal MEF con la circolare Prot. n. 6867/2020 del 18 marzo 2020:

1) è necessario versare l'acconto 2020 in caso di cessione dell'immobile nel corso dell'anno 2019?

In caso di immobile ceduto nel corso del 2019, "l'applicazione letterale del comma 762 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, deve ritenersi più razionale la soluzione che tenga conto della condizione sussistente al momento del versamento, vale a dire l'assenza del presupposto impositivo.

Tale soluzione appare del resto in linea con il criterio adottato dal Legislatore a regime per il versamento dell'acconto, presente nello stesso comma 762 laddove prevede che il "versamento della prima rata è pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente."

2) come versare l'acconto 2020 in caso di acquisto dell'immobile nel corso del primo semestre 2020?

"Il criterio stabilito dal comma 762 ai fini dell'acconto 2020 comporta che il contribuente non

65 "A decorrere dall'anno 2021, i comuni, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, possono diversificare le aliquote di cui ai commi da 748 a 755 esclusivamente con riferimento alle fattispecie individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, che si pronuncia entro quarantacinque giorni dalla data di trasmissione. Decorso il predetto termine di quarantacinque giorni, il decreto può essere comunque adottato. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, possono essere modificate o integrate le fattispecie individuate con il decreto di cui al primo periodo."

66 "In ogni caso, anche se non si intenda diversificare le aliquote rispetto a quelle indicate ai commi da 748 a 755, la delibera di approvazione delle aliquote deve essere redatta accedendo all'applicazione disponibile nel Portale del federalismo fiscale che consente, previa selezione delle fattispecie di interesse del comune tra quelle individuate con il decreto di cui al comma 756, di elaborare il prospetto delle aliquote che forma parte integrante della delibera stessa. La delibera approvata senza il prospetto non è idonea a produrre gli effetti di cui ai commi da 761 a 771. Con lo stesso decreto di cui al comma 756 sono stabilite le modalità di elaborazione e di successiva trasmissione al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze del prospetto delle aliquote."

67 "In considerazione delle criticità riscontrate dai comuni, a seguito della fase di sperimentazione, nell'elaborazione del prospetto di cui all'articolo 1, commi 756 e 757, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, e dell'esigenza di tener conto di alcune rilevanti fattispecie attualmente non considerate dal predetto prospetto, l'obbligo di redigere la delibera di approvazione delle aliquote dell'IMU tramite l'elaborazione del prospetto, utilizzando l'applicazione informatica messa a disposizione sul portale del Ministero dell'economia e delle finanze, decorre dall'anno d'imposta 2025."

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, 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."

3) come versare l'acconto 2020 in presenza di immobili acquisiti e ceduti negli anni 2019 e 2020?

In tal caso occorre distinguere se gli immobili acquisiti e venduti sono situati nel territorio dello stesso comune o in comuni differenti:

a) *se gli immobili sono situati nello stesso comune: "il contribuente versa 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 versa 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 versa nulla per quello acquistato nel 2020. Nel secondo caso il contribuente versa 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 corrisponde l'IMU per l'immobile venduto nel 2019."* È necessario che il contribuente adotti lo stesso criterio per entrambi gli immobili; non può invece combinare i due criteri, soprattutto quando questa operazione conduce a non versare alcunché in acconto.

b) *se gli immobili sono situati nei territori di comuni diversi: il contribuente può adottare un criterio diverso per ciascun immobile.*

4) In caso di variazione della destinazione dell'abitazione da immobile a disposizione (o locato) nell'anno 2019 ad abitazione principale del 2020, è necessario versare l'acconto 2020?

No, valgono le stesse considerazioni fatte per il punto 1), in quanto nell'anno 2020 è venuto meno il presupposto impositivo IMU.

5) In caso di variazione della destinazione dell'abitazione da abitazione principale nell'anno 2019 a immobile a disposizione (o locato) nell'anno 2020, è necessario versare l'acconto 2020?

Valgono le stesse considerazioni fatte per il punto 2): a seguito del mutamento di destinazione è sorto il presupposto impositivo.

6) In presenza di due immobili, uno destinato ad abitazione principale e l'altro tenuto a disposizione, per i quali nell'anno 2020 ne viene invertita la destinazione, come versare l'acconto 2020?

Valgono le stesse considerazioni fatte per il punto 3)

7) Come versare la prima rata 2020 dei fabbricati rurali strumentali (rif. comma 750) e fabbricati merce (rif. comma 751) esenti IMU ma assoggettati alla TASI nell'anno 2019?

In seguito all'abolizione della TASI, si ritengono applicabili le considerazioni di cui al punto 2), *"con la specificazione che qualora si opti per la soluzione di versare l'acconto, occorrere applicare l'aliquota di base pari allo 0,1 per cento prevista dai commi 750 e 751, stante la non imponibilità delle fattispecie in esame nella previgente disciplina IMU.*

Si deve anche sottolineare che per gli immobili in questione, laddove siano classificati nel gruppo catastale D, non opera la riserva statale di cui al comma 753, dal momento che i comuni possono azzerare la relativa aliquota, facoltà inibita nel caso di riserva statale.

Vale la pena di accennare che per i fabbricati rurali che non sono classificati nella categoria catastale D/10 (fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole) continua ad applicarsi la disciplina particolare che li riguarda, la quale prescinde dalle disposizioni di carattere fiscale, che è stata attuata con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 26 luglio 2012, il quale prevede una specifica annotazione ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto della sussistenza del requisito di ruralità per i fabbricati diversi da quelli censibili nella categoria D/10."

8) Come versare l'acconto 2020 degli immobili per i quali è variata la quota di possesso nell'anno 2020?

"In questa ipotesi è preferibile seguire il criterio stabilito per l'anno di prima applicazione dell'IMU dal comma 762 ai fini dell'acconto 2020"

Oltre ai tempi, la normativa disciplina le modalità di versamento dell'imposta: i commi 762 e 765 della Legge 160/2019 stabiliscono che, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, il versamento deve essere effettuato secondo le disposizioni dell'art. 17, del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, vale a dire a mezzo del modello di versamento unitario (F24) con le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate⁽⁶⁸⁾, ovvero tramite apposito bollettino postale.

Occorre precisare che il comma 765 prevede una terza modalità di versamento: mediante la piattaforma di cui all'art. 5 del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (PagoPA). Tale modalità però non è ancora stata attuata in quanto è necessaria l'adozione di un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno e con il Ministero per l'innovazione tecnologica e la digitalizzazione, sentita la Conferenza Stato-città ed Autonomie locali.

Il versamento per mezzo del modello F24 comporta l'adeguamento al funzionamento di questo metodo di pagamento, perciò, a ciascuna tipologia di immobile è associato un differente codice tributo e l'arrotondamento all'unità deve essere effettuato per ciascuna riga del modello F24.

In merito all'arrotondamento, si ricorda che l'art. 1, comma 166 della Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 stabilisce che *"il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo"*.

Per ciò che attiene i codici tributo, la risoluzione n. 29/E del 29 maggio 2020 di Agenzia delle entrate ha disposto che, per esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, i versamenti dell'IMU tramite il modello F24 vanno effettuati utilizzando i codici tributo già istituiti con le risoluzioni n. 35/E del 12 aprile 2012 e n. 33/E del 21 maggio 2013, ossia i codici tributo utilizzati per il versamento dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 13 del decreto legge del 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. La risoluzione 29/E, per esigenze di monitoraggio, ha istituito solamente un nuovo codice tributo: quello per il versamento dell'IMU relativa ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, di cui all'articolo 1, comma 751, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

Pertanto i codici tributo da utilizzare per il versamento dell'IMU a mezzo modello F24 sono i seguenti:

⁶⁸ Provvedimento Prot. n. 214429/2020 del 26 maggio 2020.

- **3912: IMU - imposta municipale propria su abitazione principale e relative pertinenze - COMUNE** (solo per versamenti relativi a categorie catastali A/1 - A/8 - A/9 e relative pertinenze)
- **3913: IMU - imposta municipale propria per fabbricati rurali ad uso strumentale - COMUNE** (solo per i fabbricati iscritti in categoria catastale D/10 o provvisti di apposita annotazione di ruralità)
- **3914: IMU - imposta municipale propria per i terreni - COMUNE** (terreni agricoli)
- **3916: IMU - imposta municipale propria per le aree fabbricabili - COMUNE**
- **3918: IMU - imposta municipale propria per gli altri fabbricati - COMUNE** (altri fabbricati escluse le categorie catastali D)
- **3925: IMU - imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - STATO** (immobili produttivi ad esclusione della categoria catastale D/10 - quota Stato)
- **3930: IMU - imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - INCREMENTO COMUNE** (immobili produttivi ad esclusione della categoria catastale D/10 - quota Comune)
- **3939: IMU - imposta municipale propria per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita - COMUNE** (c.d. "fabbricati merce")

I codici tributo indicati sopra vanno utilizzati anche in caso di ravvedimento operoso. Infatti la Risoluzione n. 29/E precisa che "in caso di ravvedimento, le sanzioni e gli interessi sono versati unitamente all'imposta dovuta". I codici tributo "3923" denominato "IMU - imposta municipale propria - INTERESSI DA ACCERTAMENTO - COMUNE" e "3924" denominato "IMU - imposta municipale propria - SANZIONI DA ACCERTAMENTO - COMUNE" vanno utilizzati solamente in sede di accertamento.

La disciplina degli importi minimi di versamento non è contenuta nella legge che istituisce l'IMU bensì nella Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. Legge finanziaria 2007). L'art. 1, comma 168 dispone che *"gli enti locali, nel rispetto dei principi posti dall'articolo 25 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi. In caso di inottemperanza, si applica la disciplina prevista dal medesimo articolo 25 della legge n. 289 del 2002"*. Pertanto l'importo minimo di versamento è rimesso alla potestà regolamentare del Comune; se tale importo non viene stabilito con regolamento, si applica il comma 4 dell'art. 25 della Legge 289/2002 che fissa l'importo minimo a 12 euro⁽⁶⁹⁾.

Si precisa che l'importo minimo di versamento fa riferimento all'importo complessivo annuo dovuto dal contribuente, non alla singola rata o al singolo immobile.

⁶⁹ La Corte Costituzionale con Sentenza n. 30 del 26 gennaio 2005 ha dichiarato illegittimo l'art. 25 della Legge 289/2002 nella parte in cui dispone che l'importo minimo non può essere inferiore a 12 euro. Pertanto i Comuni possono regolamentare liberamente l'importo minimo di versamento, stabilendo un importo sia superiore che inferiore.

2.7 I versamenti IMU ENC

Per ciò che attiene i versamenti dell'imposta da parte degli enti non commerciali (ENC), la legge 27 dicembre 2019, n. 160 prevede una disposizione specifica al comma 763.

I soggetti di cui al comma 759, lettera g) (gli ENC) devono effettuare il versamento dell'IMU in tre rate di cui le prime due, di importo pari ciascuna al 50 per cento dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente, devono essere versate nei termini del 16 giugno e del 16 dicembre dell'anno di riferimento, e l'ultima, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento, sulla base delle aliquote risultanti dal prospetto delle aliquote di cui al comma 757 della Legge 160/2019, pubblicato ai sensi del comma 767 nel sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, alla data del 28 ottobre dell'anno di riferimento.

Inoltre la normativa sopra citata stabilisce che *“gli enti non commerciali eseguono i versamenti del tributo con eventuale compensazione dei crediti, a favore del comune nei confronti del quale è scaturito il credito, risultanti dalle dichiarazioni presentate successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge”*. In pratica, la norma consente che la compensazione possa essere effettuata esclusivamente fra crediti e debiti relativi all'IMU dovuta al medesimo comune.

Per l'anno 2020, primo anno di applicazione della “nuova IMU”, le prime due rate erano di importo pari ciascuna al 50 per cento dell'imposta complessivamente corrisposta a titolo di IMU e TASI per l'anno 2019.

Capitolo 3

Strumenti e banche dati per l'accertamento IMU





Alleate fidate e di fondamentale importanza per l'efficace ed efficiente espletamento dei controlli tributari e di ogni azione a contrasto dell'evasione sono le banche dati.

A disposizione dell'Ufficio Tributi se ne possono enumerare diverse: banche dati anagrafiche, catastali, fiscali, di mappatura del territorio, camerali, automobilistiche.

La corretta lettura e analisi delle informazioni disponibili è rilevante, in primis, nella fase di controllo delle situazioni contributive e dei versamenti dei tributi (c.d. calcolo dovuto-versato); in secondo luogo nell'eventuale fase di accertamento: la motivazione dell'atto è elemento essenziale dell'avviso di accertamento, senza la quale l'atto è nullo, dunque non produce effetti. La chiarezza, completezza e puntualità della motivazione è un dovere nei confronti del contribuente; inoltre la limpidezza espositiva della motivazione facilita il lavoro di back office post notifica dell'avviso di accertamento. Informazioni chiare, comprensibili e motivate rendono più snella l'eventuale richiesta di chiarimenti da parte del contribuente a seguito della notifica dell'atto.

Una motivazione ben esposta e documentata con riferimenti alle ragioni giuridiche e ai presupposti di fatto è essenziale per la tutela dell'Ente anche e soprattutto in fase di contraddittorio.

A tal proposito si richiama quanto disposto dall'art. 7 comma 1 della Legge n. 212/2000 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente): "Gli atti dell'amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato, lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati."

Il compito più difficile in capo all'operatore dell'ufficio tributi è raccordare ed integrare ingegnosamente i dati e le informazioni presenti nelle diverse banche dati. I software gestionali dovrebbero facilitare questa operazione, a patto che gli archivi dello stesso siano popolati ed aggiornati in maniera costante e periodica con i vari flussi che le diverse banche dati mettono a disposizione

(ad esempio flussi anagrafici, flussi di versamenti, servizi a rete, catasto, MUI⁽¹⁾, DOCFA, ecc.). L'importanza delle informazioni rese disponibili attraverso le molteplici banche dati rende il loro utilizzo indispensabile. Non servirsene potrebbe essere fonte di responsabilità. Di seguito si espongono le diverse tipologie di banche dati necessarie al corretto e preciso assolvimento del lavoro di controllo e accertamento tributario.

3.1 Banche dati interne

L'enorme mole di informazioni interne accumulate negli anni dall'ufficio Tributi del Comune consiste in una base di partenza significativa dalla quale integrare i dati ed operare le successive elaborazioni. Si pensi ad esempio alla banca dati ICI (in vigore fino al 31 dicembre 2011) contenente informazioni di dettaglio relative a fabbricati, terreni agricoli, aree fabbricabili, soggetti passivi e relativi diritti reali (proprietà, usufrutto, abitazione, uso, enfiteusi); a quella TARI/TARSU/TIA contenente informazioni relative a soggetti passivi (coloro che detengono locali o aree scoperte), i dati catastali dell'immobile occupato, l'indirizzo, la tipologia di utilizzo (domestico o non domestico), la superficie calpestabile e la data di occupazione dell'immobile; a quella COSAP/ICP/CUP contenente dati relativi alle attività commerciali.

Tutte queste banche dati già in uso al Comune sono utili per effettuare incroci ai fini del potenziamento del contrasto all'evasione IMU, nonché al miglioramento dei processi di riscossione e alla compartecipazione all'accertamento dei tributi erariali (si pensi ad esempio alle segnalazioni di attività commerciali/artigianali/immobiliari mascherate da attività agricole o associazioni culturali e sportive che di fatto svolgono attività ricettive o commerciali).

Ovviamente la gestione di queste banche dati deve essere necessariamente informatizzata mediante l'utilizzo di un software strategico iscritto al Marketplace ACN (Agenzia per la Cybersicurezza Nazionale)⁽²⁾.

3.2 Anagrafe comunale

Solitamente l'Ufficio Anagrafe del Comune mette a disposizione degli altri uffici comunali un portale recante i dati anagrafici dei cittadini residenti (nonché ex residenti, AIRE⁽³⁾ e deceduti). Per ragioni di sicurezza e di conservazione dell'integrità delle informazioni, di norma i dati sono accessibili in modalità di sola visualizzazione, non in modifica.

Le informazioni disponibili sul portale dell'anagrafe comunale sono: dati anagrafici, indirizzo di residenza attuale nel Comune, indirizzo delle residenze storiche nel Comune (c.d. "cambi di via"), composizione dettagliata del nucleo familiare, stato civile, paternità e maternità, professione e titolo di studio, eventuale indirizzo AIRE).

1 Modello Unico Istanza

2 <https://www.acn.gov.it/portale/catalogo-delle-infrastrutture-digitali-e-dei-servizi-cloud>

3 Anagrafe Italiani Residenti all'Estero

L'anagrafe comunale è la pietra d'angolo dei controlli tributari, senza di essa non sarebbe possibile verificare informazioni essenziali ai fini IMU. Si pensi ad esempio al controllo del requisito di residenza anagrafica richiesto dal comma 741 lett. b) e c) della Legge 160/2019⁽⁴⁾ o a quello della parentela in linea retta di primo grado richiesto per beneficiare dell'agevolazione di cui al comma 747 lett. c) della Legge 160/2019⁽⁵⁾.

3.3 Sister e conservatoria

Sister (Sistema di interscambio territorio)⁽⁶⁾ è un canale telematico messo a disposizione da Agenzia Entrate che consente agli utenti (Istituzioni, Professionisti e Privati) di effettuare operazioni di consultazione e aggiornamento della banca dati catastale e ipotecaria. Per ottenere le credenziali di accesso ed usufruire del servizio occorre stipulare una apposita convenzione con l'Agenzia⁽⁷⁾. Successivamente bisognerà abilitare le persone che, per svolgere i loro compiti lavorativi, avranno la necessità di accedere al portale e consultarne le informazioni immobiliari e ipotecarie.

4 "b) per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.

Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo;

c) sono altresì considerate abitazioni principali:

1) le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;

2) le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in assenza di residenza anagrafica;

3) i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale;

4) la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso;

5) un solo 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, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica;

6) su decisione del singolo comune, l'unità immobiliare posseduta da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare;"

5 "c) per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda una sola abitazione in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato; il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Il beneficio di cui alla presente lettera si estende, in caso di morte del comodatario, al coniuge di quest'ultimo in presenza di figli minori."

6 Link di accesso: <https://sister.agenziaentrate.gov.it/Main/index.jsp>

7 La stipula della convenzione viene fatta telematicamente e la richiesta deve essere firmata digitalmente. Per ulteriori informazioni si consiglia di visitare la pagina web "Rilascio delle credenziali di accesso per l'utilizzo del canale telematico Sister" disponibile sul sito di Agenzia Entrate al seguente link:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/agenzia/amministrazione-trasparente/servizi-erogati/carta-servizi/i-nostri-servizi/area-identificazione-del-contribuente/sister>

Sister si articola in diverse sezioni:

- consultazione delle banche dati catastale e ipotecaria;
- presentazione di documenti;
- MUI (Modelli Unici Informatici);
- PREGEO (PREtrattamento atti GEOMetrici) è una procedura ad uso dei tecnici professionisti per la predisposizione su supporto informatico, e la presentazione agli uffici dell'Agenzia delle Entrate degli Atti geometrici d'aggiornamento del Catasto);
- DOCFA (beneficiario e professionista del lavoro di intervento edilizio, tipologia di intervento, estremi dell'immobile su cui è avvenuto l'intervento edilizio, proposta di riclassamento, revisione della rendita catastale, planimetria degli immobili);
- richieste di estratto di mappa catastale per tipo di aggiornamento;
- consultazione delle planimetrie dei fabbricati;
- Servizi per gli Enti, che consente di prenotare e scaricare flussi di dati – quali catasto fabbricati, terreni, metrico sia in attualità che aggiornamento (soggetti aventi diritti reali sugli immobili, percentuali di possesso, rendite catastali, data di efficacia della rendita, indirizzi degli immobili, superficie degli immobili) – e di trasmettere segnalazioni all'Agenzia del Territorio (c.d. attività comma 336 – si veda approfondimento al § 5.1.3 I fabbricati non dichiarati in catasto oppure oggetto di variazioni edilizie non denunciate (commi 336 e 337 della L. 311/2004).

I servizi che interessano maggiormente l'operatore dell'ufficio tributi sono quelli di "consultazione delle banche dati catastale" e quello delle c.d. "ispezioni ipotecarie" (con possibilità di effettuare interrogazioni puntuali su tutto il territorio nazionale).

Figura 7. Sister: Servizi --> Consultazioni e Certificazioni di Visure Catastali e Ispezioni Ipotecarie



Effettuando l'accesso a Sister è possibile ricercare visure catastali⁽⁸⁾ utilizzando i seguenti filtri di ricerca: per persona fisica e giuridica, per immobile, per indirizzo; visualizzare le visure catastali (storiche e attuali, dettagliate e sintetiche) e scaricarle. Inoltre è possibile ricercare, visualizzare e scaricare: visure planimetriche⁽⁹⁾, estratti di mappa⁽¹⁰⁾, DOCFA, elenchi di immobili appartenenti ad una stessa categoria catastale (ad esempio l'elenco degli immobili appartenenti alla categoria catastale C/2 – si veda § 5.2.3 Le pertinenze nell'IMU).

Figura 8. Sister - Menu Visure Catastali

Visure catastali
Persona fisica
Persona giuridica
Immobile
Indirizzo
Partita
Elenco immobili
Nota
Mappa
Punti fiduciali
Elaborato Planimetrico
Riepilogo Visure
Cambia Ufficio
Passa a Ispezioni
Richieste
Assistenza

8 Descrizione del documento: Dati identificativi del bene immobile (terreno o fabbricato), dati identificativi del soggetto che ne risulta intestatario, dati di classamento (zona censuaria, categoria, classe, consistenza e rendita catastale).

(Fonte: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/it/web/guest/schede/fabbricatiterreni/banche-dati-sister/convenzione-consultazione-servizi-disponibili-professionisti>)

9 Descrizione del documento: Permette ai Comuni l'accesso puntuale alle planimetrie delle Unità Immobiliari Urbane situate nell'ambito territoriale di competenza.

(Fonte: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/it/web/guest/schede/fabbricatiterreni/banche-dati-sister/convenzione-consultazione-servizi-disponibili-professionisti>)

10 Descrizione del documento: Documento in scala che rappresenta le sagome dei terreni e dei fabbricati di una porzione in una determinata zona. Gli utenti abilitati alla consultazione telematica possono chiedere la consultazione della mappa oltre che allo stadio attuale, anche ad uno specifico stadio storico, ma successivo al 1° gennaio 2014. (Fonte: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/it/web/guest/schede/fabbricatiterreni/banche-dati-sister/convenzione-consultazione-servizi-disponibili-professionisti>)

Figura 9. Sister - Visure catastali: ricerca per persona fisica

Visure catastali

Persona fisica

Persona giuridica

Immobili

Indirizzo

Partita

Elenco immobili

Nota

Mappe

Punti fisuali

Elaborato Planimetrico

Riepilogo visure

Certificati Ufficio

Passi e Ispezioni

Richieste

Assistenza

Ti trovi in: [Stato dei Servizi](#) / [Visure](#) / Ricerca persona fisica

Convenzione:

Codice di Richiesta:

Ufficio provinciale di: Territorio

Ricerca persona fisica

Catello: **Terreni e Fabbricati**

Comune: TUTTALA PROVINCIA

Cognome: Nome:

Data di nascita: Sesso:

Provincia di nascita: Visualizza i comuni

Comune di nascita:

Cerca solo i soggetti con dati anagrafici uguali (Preferita)

Cerca i soggetti "simili" (Ampliato)

Cerca i soggetti "simili" (Ampliato limitato) con similitudine del nome e cognome uguale

Codice Fiscale:

Tipo richiesta

Attualità

Storica

Figura 10. Sister - Visure catastali: ricerca per immobile

Visure catastali

Immobili

Persona fisica

Persona giuridica

Immobili

Indirizzo

Partita

Elenco immobili

Nota

Mappe

Punti fisuali

Elaborato Planimetrico

Riepilogo Visure

Certificati Ufficio

Passi e Ispezioni

Richieste

Assistenza

Ti trovi in: [Stato dei Servizi](#) / [Visure](#) / Ricerca per immobile

Convenzione:

Codice di Richiesta:

Ufficio provinciale di: Territorio

Ricerca per immobili

Catello: **Fabbricati**

Comune: scegli la sezione Sezione

Identificativo definitivo

Sezione urbana: Foglio 1 Particella 10 Subalterno 1

Identificativo provvisorio

Tipo denuncia: Numero Anno

Richiedente

Richiesta effettuata per conto di:

Figura 11. Sister - Visure catastali: ricerca per mappa

Inoltre è possibile accedere alla Conservatoria (percorso: Servizi > Visure Catastali > Passa a ispezioni - oppure, se ci si trova nella Home dei Servizi, il percorso è il seguente: Servizi > Consultazioni e Certificazioni > Ispezioni Ipotecarie) ed effettuare ispezioni ipotecarie.

Figura 12. Sister - Ispezioni ipotecarie

La Conservatoria mette a disposizione diversi filtri di ricerca: per persona fisica, per persona giuridica e per immobile.

Per gli atti antecedenti all'anno 2013 è possibile visualizzare e scaricare solamente una sintesi dell'atto cliccando su "Visualizza note"; per gli anni successivi invece è possibile visualizzare e scaricare l'atto completo cliccando su "Visualizza titolo" (si veda la Fig. n. 13).

Figura 13. Sister Ispezioni Ipotecarie - Visualizzazione atti

5	☐	TRASCRIZIONE CONTRO del Pubblico ufficiale ATTO TRA VIVI - COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI A TITOLO ONEROSO Immobili siti in Nota disponibile in formato elettronico	- Registro Particolare Repertorio	Registro Generale
6	☐	TRASCRIZIONE CONTRO del Pubblico ufficiale ATTO TRA VIVI - DONAZIONE ACCETTATA Immobili siti in Nota disponibile in formato elettronico	- Registro Particolare Repertorio	Registro Generale
7	☐	TRASCRIZIONE CONTRO del Pubblico ufficiale ATTO PER CAUSA DI MORTE - VERBALE DI PUBBLICAZIONE TESTAMENTO Immobili siti in Nota disponibile in formato elettronico Presenza titolo telematico	- Registro Particolare Repertorio	Registro Generale
8	☐	TRASCRIZIONE CONTRO del Pubblico ufficiale ATTO PER CAUSA DI MORTE - ACCETTAZIONE ESPRESSA DI EREDITA' Immobili siti in Nota disponibile in formato elettronico Presenza titolo telematico	- Registro Particolare Repertorio	Registro Generale
9	☐	TRASCRIZIONE CONTRO del Pubblico ufficiale ATTO PER CAUSA DI MORTE - CERTIFICATO DI DENUNCIATA SUCCESSIONE Immobili siti in Nota disponibile in formato elettronico Presenza titolo telematico	- Registro Particolare Repertorio	Registro Generale

La consultazione delle visure catastali è essenziale per l'ufficio tributi. Si consiglia la consultazione della visura storica sintetica per immobile (percorso: Home dei Servizi > Visure catastali > Ricerca Immobile) in quanto, in tale visura, sono contenuti, in maniera sintetica e chiara, buona parte dei dati rilevanti ai fini dei controlli IMU: la titolarità del bene, le variazioni di possesso, la rendita catastale, le variazioni catastali intervenute¹¹.

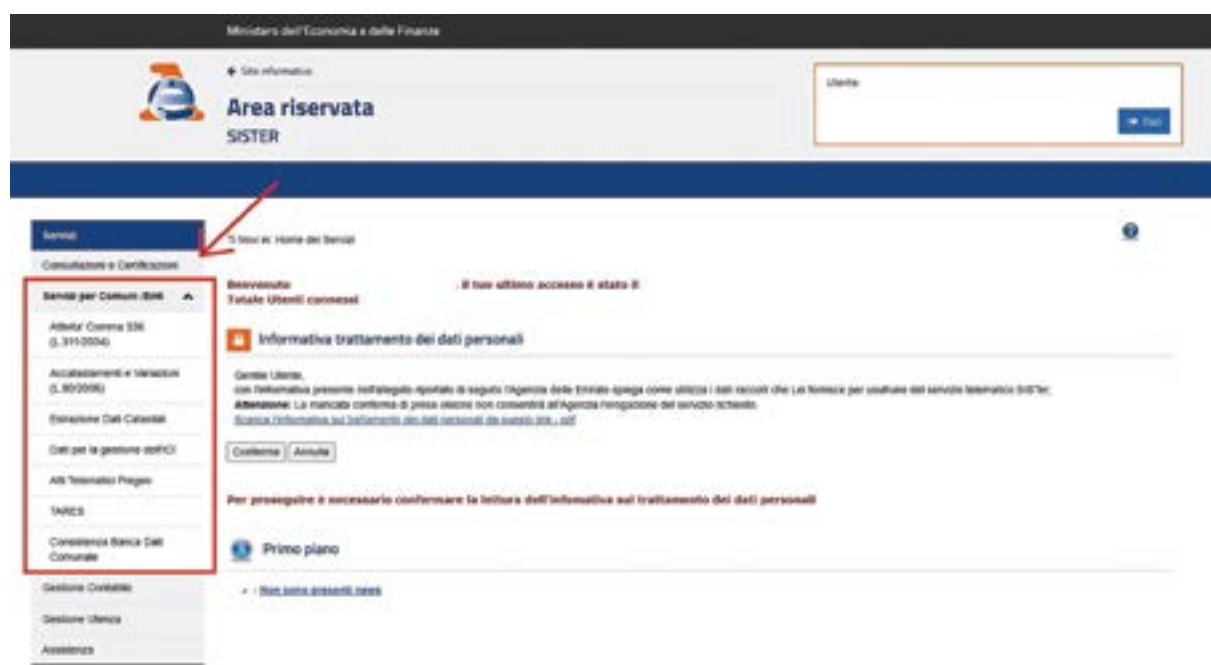
La consultazione delle visure planimetriche si consiglia nel caso si ipotizzi una errata applicazione dell'agevolazione prevista per le pertinenze dell'abitazione principale di categoria C/2 (per un ap-

¹¹ Si veda approfondimento sul recupero IMU a seguito della rettifica di rendita al § 5.1.2 L'attribuzione della rendita catastale e accertamento in caso di variazione in aumento della rendita proposta.

approfondimento in merito a questa tipologia di controlli si rimanda al § 5.2.3 Le pertinenze nell'IMU) La consultazione degli atti ipotecari invece risulta estremamente utile nel caso in cui si incontrino difficoltà nel rilevare il soggetto passivo IMU (ad esempio in presenza di usufruttuari con diritto di accrescimento) e in fase di controllo e accertamento di aree edificabili. La creazione di una banca dati dei rogiti relativi alle aree edificabili può essere uno strumento molto utile nel controllo del dovuto-versato IMU delle aree stesse.

FOCUS “SERVIZI PER COMUNI/ENTI”

Figura 14. Sister - Servizi per Comuni/Enti



Dal menu “Servizi per Comuni/Enti” è possibile scaricare dati strategici per l’attività di controllo e accertamento. In particolare:

- Attività comma 336. Si veda approfondimento al paragrafo 5.1.3 I fabbricati non dichiarati in catasto oppure oggetto di variazioni edilizie non denunciate (commi 336 e 337 della L. 311/2004).
- Accatastamento e Variazioni (L. 80/2006). Qui è possibile verificare la coerenza tra le dichiarazioni presentate all’ufficio tecnico comunale e le denunce e DOCFA presentati in Catasto. Questa sezione include: l’elenco delle forniture L. 80/2006, l’elenco delle forniture integrazione a L. 80/2006, la consultazione dei documenti DOCFA e il download delle specifiche tecniche.
- Estrazione dati catastali. Consente di effettuare il download dell’intero catasto, sia terreni che fabbricati, in attualità e aggiornamento¹².

¹² L’attualità è una estrazione integrale dei dati catastali ad una data scelta dall’utente. L’aggiornamento invece è riferito ad un intervallo di date e riporta solo i dati modificati in seguito alla registrazione di atti nell’intervallo di tempo indicato dall’utente.

Figura 15. Sister - Estrazione dati catastali



Dati per la gestione dell'IMU. Questa sezione è strategica per chi effettua i controlli IMU perché consente di effettuare il download dei MUI.

I MUI hanno sostituito dall'anno 2007 la dichiarazione ICI/IMU⁽¹³⁾; contengono i dati venditore e acquirente, estremi dell'atto, dati catastali e indirizzo dell'immobile, tipologia e percentuale del diritto ceduto. I file sono redatti in formato XML (eXtensible Markup Language), vengono forniti a cadenza mensile e le informazioni riportate sono riferite al mese nel quale le note sono state trascritte in Conservatoria⁽¹⁴⁾;

Fabbricati mai dichiarati. Tale sezione consente di effettuare lo scambio delle informazioni connesse alle attività di assegnazione delle rendite presunte ex D.L. n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122.

La funzione "Controllo immobili non dichiarati" fornisce l'accesso alle particelle su cui, alla data di pubblicazione dell'elenco, esistevano fabbricati mai dichiarati da accertare, ed alle successive funzioni per la registrazione e l'invio delle informazioni in possesso dei Comuni per la visualizzazione delle eventuali rendite presunte attribuite dagli uffici o delle informazioni derivanti dai documenti di aggiornamento DOCFA registrati.

La funzione "Elenco forniture" dà accesso alla pagina dalla quale si possono scaricare le forniture relative a fabbricati non dichiarati in Catasto il cui accertamento risulta concluso, nel periodo a cui si riferisce la fornitura, in seguito alla registrazione di dichiarazioni d'ufficio o di parte;

Dichiarazioni di ruralità. Da questa funzione è possibile scaricare l'elenco degli immobili oggetto di domande/ricieste di ruralità, l'elenco dei file allegati alle segnalazioni, l'elenco degli immobili oggetto di dichiarazione di ruralità con DOCFA e il download delle specifiche tecniche;

TARES. Da qui è possibile accedere alle forniture del catasto metrico, ossia le superfici catastali⁽¹⁵⁾;

13 Rif. art. 37, commi 53 e 54 del D.L. n. 223/2006.

14 Non vengono trattati i comuni sul cui territorio vige il catasto tavolare.

15 Il catasto metrico è utile a chi si occupa di Tassa Rifiuti in quanto consente di verificare l'80% della superficie TARI.

Figura 16. Sister - Dati metrici TARES

Service per la P.A.

Consultazioni e Certificazioni

Servizi per Comuni (Int.)

Attualita' Comune 336 (L.311/2004)

Accertamenti e Variazioni (L.80/2006)

Estrazione Dati Catastali

Dati per la gestione dell'ICI

Atti Telematici Pregesi

TARES

Consistenza Banca Dati Comunale

Ti trovi in: Home del Servizio / TARES

Convenzione: PORTALE DEL COMUNE DI (FORNITURA TELEMATICA BASE DATI CATASTALI - GESTIONE TOPONOMASTICA)

TARES

Comune di

- Prenotazione Dati per Attualita'
- Prenotazione Dati per Aggiornamento
- Elenco Prenotazioni Inviate
- Scegliamento Segnalazioni Superflui
- Elenco Segnalazioni Inviate
- Download Specifiche Tecniche

Consistenza banca dati comunale. Si tratta di uno strumento utile per monitorare l'andamento della banca dati e comprenderne la consistenza sulla base dei principali parametri che formano il Catasto. Infatti è possibile estrarre l'analisi della consistenza catastale per le seguenti variabili: UIU per categoria, Consistenza UIU, Consistenza Particelle, Titolarità, Consistenza Particelle Spec., Soggetti, Fogli, Indirizzi, Diagrammi, Download specifiche tecniche.

Figura 17. Sister - Esempio estrazione dati UIU per categoria

Service

Consultazioni e Certificazioni

Servizi per Comuni (Int.)

Attualita' Comune 336 (L.311/2004)

Accertamenti e Variazioni (L.80/2006)

Estrazione Dati Catastali

Dati per la gestione dell'ICI

Atti Telematici Pregesi

TARES

Consistenza Banca Dati Comunale

Gestione Contabile

Gestione Utente

Cambia convenzione

Cambia comune

Richiedi

Assistenza

Ti trovi in: Home del Servizio / Consistenza Banca Dati Comunale / Periodo di riferimento / UIU per categoria

Convenzione: PORTALE DEL COMUNE DI (FORNITURA TELEMATICA BASE DATI CATASTALI - GESTIONE TOPONOMASTICA)

Elenco dei Dati UIU per categoria

Comune di

Periodo di riferimento : storico

Pagina 1 di 51

Vai a pag.

N.	Categoria	UIU con rendite	UIU senza rendite	Totale UIU	Consistenza	Rendita Euro	Storico
1	A2	1.281	0	1.281	1.005	815.211	12/03/08
2	A2	1.286	0	1.286	8.050	687.775	12/03/10
3	A2	1.314	0	1.314	8.140	688.000	12/03/11
4	A2	1.312	0	1.312	8.162	702.000	12/03/12
5	A2	1.318	0	1.318	8.200	708.029	12/03/13
6	A2	1.327	0	1.327	8.287	714.271	12/03/14
7	A2	1.335	0	1.335	8.357	725.015	12/03/15
8	A2	1.341	0	1.341	8.381	733.106	12/03/16
9	A2	1.383	0	1.383	8.584	740.278	12/03/17
10	A2	1.385	0	1.385	8.644	748.305	12/03/18

Pagina 1 di 51

Vai a pag.

Figura 18. Sister - Esempio estrazione dati per Soggetti

3.4 Siatel Punto Fisco

Siatel (acronimo di Sistema Interscambio Anagrafe Tributari Enti Locali) Punto Fisco⁽¹⁶⁾ è un portale telematico per mezzo del quale gli Enti possono, previa stipula di una apposita convenzione con Agenzia Entrate⁽¹⁷⁾, consultare i dati posseduti dall'Amministrazione Finanziaria. Siatel Punto Fisco è nato dall'esigenza di istituire un sistema di comunicazioni tra il Ministero dell'Economia e Finanze e gli Enti Locali che permettesse agli enti impositori di sviluppare una autonomia gestionale. Il sistema mira alla gestione delle informazioni anagrafiche e reddituali di persone fisiche e giuridiche, infatti, in sintesi, Siatel Punto Fisco contiene i dati della c.d. anagrafe tributaria:

- dati anagrafici, codice fiscale ed eventuale p. iva (nonché l'attività svolta dal soggetto);
- domicilio fiscale (attuale e storico);
- atti del registro (atti registrati presso gli uffici di Agenzia delle Entrate, quali ad esempio: contratti di locazione, di comodato, compravendite di immobili, acquisti/cessioni d'azienda, decreti del tribunale. Per ogni atto è possibile visualizzare la tipologia di negozio giuridico, il valore economico, il soggetto "dante causa" e quello "avente causa";
- successioni;
- dichiarazioni fiscali (mod. 730, mod. Unico, mod. 770, mod. IVA, mod. IRAP, studi di settore) e redditi percepiti. Per i soggetti aventi domicilio fiscale nel Comune convenzionato (e con il quale l'utente effettua l'accesso), è possibile visualizzare i dati analitici delle dichiarazioni dei soggetti stessi (nonché scaricare la dichiarazione completa); per i soggetti aventi domicilio fiscale in altro

¹⁶ Link di accesso: <https://puntofiscosc.agenziaentrate.it/PuntoFiscoHome/LogonMatrice.jsp>

¹⁷ Le istruzioni per la stipula della convenzione e la gestione delle utenze possono essere reperite sul sito di assistenza ai servizi on line dell'Agenzia Entrate al link <https://assistenza.agenziaentrate.gov.it/puntofisco/default.asp>

Comune invece è possibile visualizzare solamente i dati sintetici delle dichiarazioni (si vedano le Figg. n. 21 e 22). Ad esempio l'operatore dell'Ufficio Tributi del Comune X potrà visualizzare le dichiarazioni analitiche solamente dei soggetti aventi domicilio fiscale nel Comune stesso.

Figura 19. Siatel Punto Fisco - Consultazione dati anagrafici

Dati anagrafici

Dati principali

Codice fiscale [REDACTED]

Data di nascita [REDACTED]

Domiciliato in Via [REDACTED]
a decorrere dal 4/4/2013 (fonte del dato Comune - sistema INIA-SAGA)

precedenti domicili fiscali

- [REDACTED]
a decorrere dal 11/5/2001 (fonte del dato Anagrafe comunale)
- [REDACTED]
a decorrere dal 1/3/1993 (fonte del dato Servizio al contribuente)

Figura 20. Siatel Punto Fisco - Consultazione atti del registro

Presenza atti registrati

Elenco dei documenti gestiti per anno di riferimento

Seleziona per la presenza

2024 2023 2022 2021 2020 2019 2018 2017 2016 2015 2014 2013 2012 2011 2010 2009

Atti [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X]

Atti giudiziari [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X] [X]

Atti

Annualità disponibili

< [X] 2012 [X] 2011 [X] 2010 [X] 2009 [X] 2008 [X] 2007 >

Documenti relativi all'anno 2011 (3)

Modello	Data	Ufficio registrazione	Serie / Numero	Data stipula	Stato	Tipo	Valore dichiarato
MODULO 69	12/2/2011	[REDACTED]	17 [REDACTED]	18/1/2011	dante causa	COMPRAVENDITA DI FABBRICATO (112)	40.800,00 €
MODULO 69	18/2/2011	[REDACTED]	17 [REDACTED]	21/1/2011	avente causa	COMPRAVENDITA DI FABBRICATO (112)	55.300,00 €
MODULO 69	28/6/2011	[REDACTED]	17 [REDACTED]	20/6/2011	dante causa	COMPRAVENDITA DI FABBRICATO (112)	61.828,00 €

Figura 21. Siatel Punto Fisco - Consultazione dichiarazioni fiscali (di soggetto residente nel Comune)

sei nella consultazione di: La pratica corrente è: CONTROLLI IMU

Redditi
Dichiarazioni fiscali

Presenza dichiarazioni fiscali
Elenco dei documenti gestiti per anno di imposta

Annullità disponibili
Sulla base del domicilio fiscale del contribuente sono visualizzabili i dati analitici delle dichiarazioni per i seguenti anni di imposta (evidenziati in verde): 1997 1998 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 2017 2018 2019 2020 2021 2022 2023 2024.

Legenda per le percentuali

	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
Modello 730	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Modello 770 Ordinario/Semplificato	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗
Modello Unico - Redditi Persone Fisiche	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗
Redditi percepiti	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Modello IRAP	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗

Figura 22. Siatel Punto Fisco - Consultazione dichiarazioni fiscali (di soggetto residente fuori Comune)

sei nella consultazione di: La pratica corrente è: CONTROLLI IMU

Redditi
Dichiarazioni fiscali

Presenza dichiarazioni fiscali
Elenco dei documenti gestiti per anno di imposta

Annullità disponibili
Sulla base del domicilio fiscale del contribuente non è consentita la visualizzazione dei dati analitici delle dichiarazioni.

Legenda per le percentuali

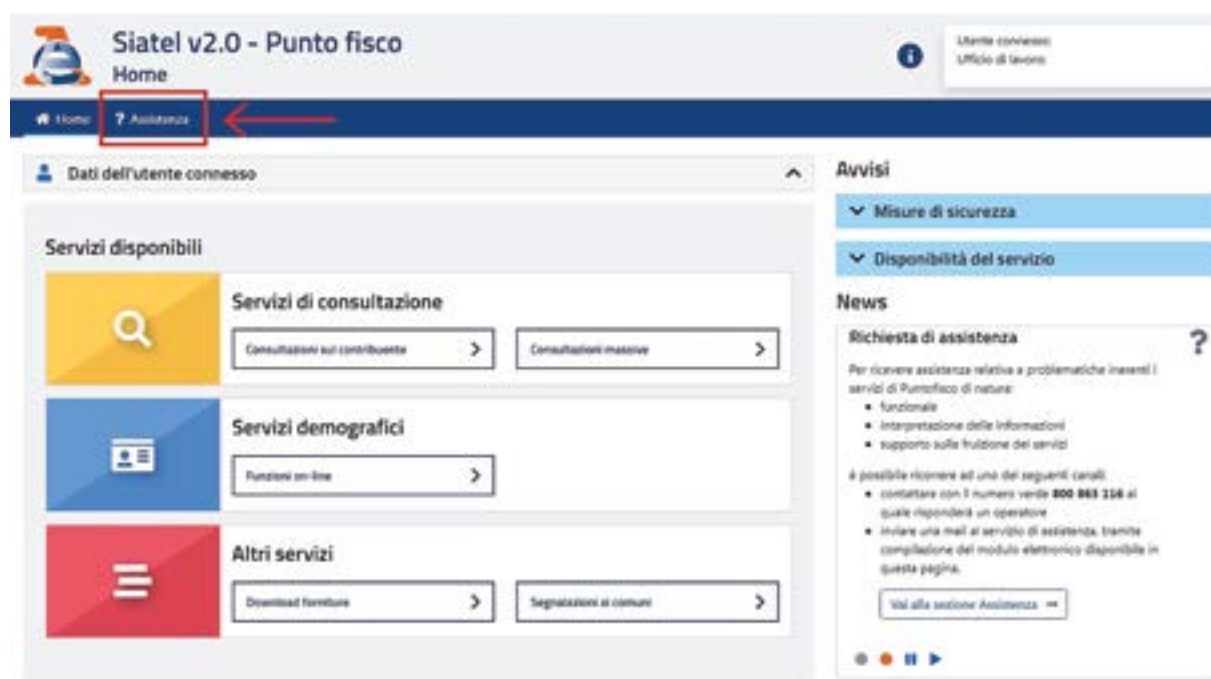
	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
Modello 730	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Modello 770 Ordinario/Semplificato	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗
Modello Unico - Redditi Persone Fisiche	✗	✗	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗
Redditi percepiti	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Modello IRAP	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗

Inoltre, nella sezione Download forniture, gli Enti possono scaricare flussi anticipatamente predisposti dall'Agenzia relativi a:

- versamenti mod. F24 (IMU, TARI, TASI, Addizionale Comunale);
- contratti di locazione (telematici e manuali) (dati disponibili: estremi locatore e locatario, durata del contratto, tipologia, importo contratto, indirizzo e destinazione catastale dell'immobile);
- dichiarazioni di successione (dati disponibili: defunto ed eredi, indirizzo immobile ereditato, quote ereditate);
- dati relativi ai contratti di servizi a rete (indirizzo immobile, consumo annuo e valore di spesa annuo di energia elettrica, gas, servizio idrico)⁽¹⁸⁾;
- bonifici bancari e postali a favore di contribuenti residenti nel Comune, per ristrutturazioni edilizie e riqualificazioni energetiche (soggetto versante e beneficiario, importo del bonifico, estremi della banca c/o la quale è stato effettuato il bonifico)⁽¹⁹⁾;
- informazioni reddituali massive sintetiche (riepilogo dei redditi per ogni categoria) ed analitiche (ogni singolo rigo della dichiarazione dei redditi);
- studi di settore (fornitura massiva, per ciascun contribuente, con indicazione delle unità locali destinate all'esercizio di attività ubicate nel Comune);
- dichiarazioni IMU/TASI ENC (Enti Non Commerciali).

Inoltre, nella sezione Assistenza, gli Enti possono chiedere chiarimenti ed assistenza all'Agenzia Entrate compilando l'apposito modulo riportato nella Fig. 24.

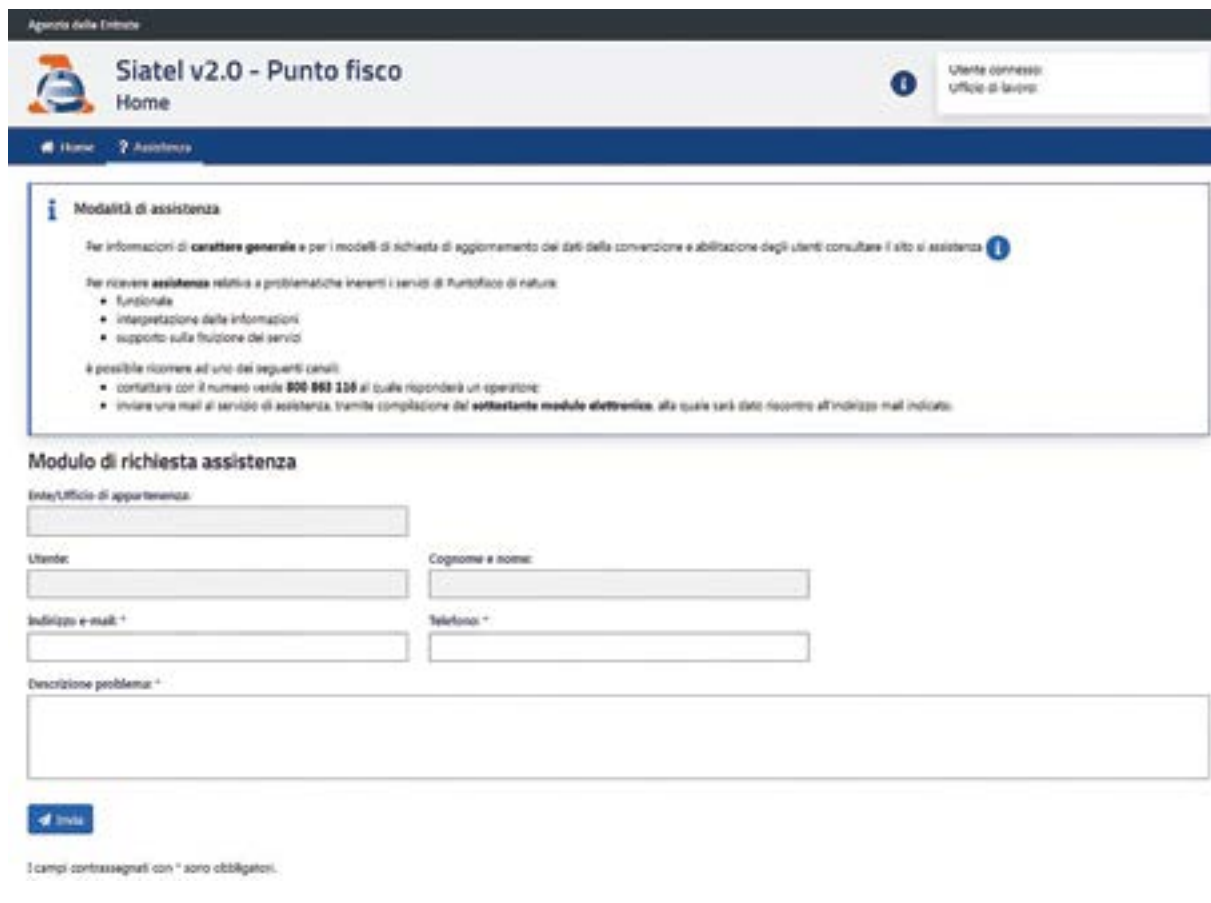
Figura 23. Siatel Punto Fisco - Assistenza



¹⁸ I consumi e le spese dei servizi a rete sono molto utili per verificare l'effettiva dimora abituale del contribuente (si veda il § 5.2.1 L'abitazione principale: i requisiti di residenza anagrafica e dimora abituale).

¹⁹ Dati utili per verificare l'avvenuto riclassamento dell'immobile.

Figura 24. Siatel Punto Fisco - Modulo di richiesta assistenza



Agente delle Entrate

Siatel v2.0 - Punto fisco
Home

Utente connesso:
ufficio di lavoro

Home Assistenza

Modalità di assistenza

Per informazioni di **carattere generale** e per i modelli di richiesta di aggiornamento dei dati della convenzione e abilitazione degli utenti consultare il sito di assistenza 

Per ricevere **assistenza** relativa a problematiche inerenti i servizi di Puntofisco di natura:

- funzionale
- interpretazione delle informazioni
- supporto sulla fruizione dei servizi

È possibile ricorrere ad uno dei seguenti canali:

- contattare con il numero verde **800 960 100** al quale risponderà un operatore;
- inviare una mail al servizio di assistenza, tramite compilazione del **sofisticato modulo elettronico**, alla quale sarà dato riscontro all'indirizzo mail indicato.

Modulo di richiesta assistenza

Ente/ufficio di appartenenza:

Utente:

Cognome e nome:

Indirizzo e-mail *:

Telefono *:

Descrizione problema *:

 Invia

I campi contrassegnati con * sono obbligatori.

Ad esempio, si può richiedere la destinazione dei versamenti effettuati dai contribuenti con la seguente formula: "Si chiede gentilmente destinazione (cod. ente) dei versamenti effettuati nell'anno 20nn con codice tributo 3918 da codice fiscale ABCDEF00A00A123A. Grazie. Saluti."

Accade, più spesso di quanto si pensi, che il soggetto che effettua il versamento per mezzo del modello F24 (contribuente tramite home banking od operatore dell'istituto di credito o delle poste presso il quale viene effettuato il pagamento) digiti in maniera inesatta il codice ente, con conseguente accredito del versamento ad un Comune errato, di non competenza.

Nel controllare il dovuto-versato IMU delle annualità indicate dal comma 161 della Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (c.d. Legge finanziaria 2007)⁽²⁰⁾, quando si rileva il corretto versamento

²⁰ "Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato.

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni."

dell'imposta per tutti i 5 anni, ad eccezione di una singola rata, si consiglia di richiedere la destinazione del versamento relativo all'anno pagato parzialmente a Siatel Punto Fisco prima di procedere con l'emissione dell'avviso di accertamento per parziale versamento; in tal modo si eviterà il successivo annullamento dell'atto in caso di errata digitazione del codice ente da parte del soggetto che ha effettuato il versamento.

3.5 SIT (Sistemi Integrati Territoriali)

I SIT (acronimo di Sistemi Integrati Territoriali) sono strumenti di organizzazione dei dati territoriali che consentono di associare alle basi geografiche di riferimento (cartografie, ortofoto aeree, immagini satellitari, ecc.) dati di varia natura (socio-economici, statistici, catastali, ambientali, reti tecnologiche, ecc.).

Il SIT è quindi un sistema, ovvero un insieme di persone, funzioni, applicazioni, reti tecnologiche e procedure che interagiscono tra di loro per la gestione delle informazioni relative al territorio.

Il SIT, mediante un'architettura relazionale, consente l'analisi e la gestione delle informazioni e dei dati secondo un modello che prevede la stretta integrazione fra gli elementi cartografici del territorio in esame e le informazioni alfanumeriche contenute all'interno dei database.

È costituito da un vasto archivio di dati geografici e alfanumerici (tematici e cartografici) in formato digitale, reso pubblico e consultabile grazie ai portali webGIS⁽²¹⁾. Solitamente ogni ente territorialmente competente dispone di un webGIS dedicato⁽²²⁾.

21 Sono detti WebGIS i sistemi informativi geografici (GIS) pubblicati su web. Un WebGIS è quindi l'estensione al web degli applicativi nati e sviluppati per gestire la cartografia numerica. Un progetto WebGIS si distingue da un progetto GIS per le specifiche finalità di comunicazione e di condivisione delle informazioni con altri utenti.

Con i WebGIS le applicazioni GIS tradizionalmente sviluppate per utenze stand-alone o in ambienti LAN possono essere implementate su web server (anche detto map-server) consentendo l'interazione attraverso internet con la cartografia e con i dati ad essa associati. Gli esempi più noti di WebGIS sono gli applicativi web per la localizzazione cartografica, gli stradari oppure gli atlanti on-line. Le applicazioni WebGIS sono utilizzabili attraverso i browser internet, talvolta con l'impiego di specifici plugin, oppure per mezzo di software distinti come Google Earth. Altri esempi tipici di applicazioni GIS pubblicate in versione WebGIS sono i sistemi informativi territoriali (SIT) delle Regioni e di diversi Comuni: questi rendono accessibili ai cittadini informazioni di carattere ambientale, urbanistico, territoriale offrendo una navigazione su base cartografica delle stesse. (Fonte: Wikipedia)

22 Di seguito alcuni link ai WebGIS di diverse realtà territoriali:

- Regione Emilia Romagna: <https://www.patrimonioculturale-er.it/webgis/>
- Regione Lombardia: https://www.cartografia.servizirl.it/viewer33/index.jsp?config=config_mirrorBox.json
- Regione Umbria: <https://siat.regione.umbria.it/webgisru/>
- Comune di Ravenna: <http://maps.comune.ra.it/sit/>
- Città metropolitana di Roma: https://siticatasto.cittametropolitanaroma.it/siticloud/SitiCatastoCloud.jsp?comune=PROV#TAB_0

Figura 25. Webgis della Regione Emilia Romagna con Ricerca geografica e catastale



Ai fini del controllo e accertamento IMU, la consultazione dei portali WebGIS si rivela utile ogni volta che si ha la necessità di individuare con precisione un immobile sul territorio (si pensi ad esempio all'identificazione delle aree fabbricabili). Inoltre, sovrapponendo le mappe catastali con le aerofotogrammetrie del territorio è possibile scovare eventuali fabbricati non dichiarati in catasto e dare via alla c.d. procedura comma 336⁽²³⁾.

3.6 Telemaco

Telemaco⁽²⁴⁾ è un portale che consente l'accesso al Registro delle Imprese e alle informazioni presenti nella banca dati della Camera di Commercio nazionale. Una volta effettuata la registrazione al portale, è possibile pertanto effettuare ricerche su base nazionale.

Telemaco permette la consultazione di visure ordinarie e storiche, bilanci delle società, atti di tutte le imprese, passaggi di proprietà, sedi e soci attuali e del passato, amministratori e persone che hanno ricoperto delle cariche nell'impresa.

Le interrogazioni posso essere compiute per impresa o per persona, in entrambi i casi, sia per nominativo che per codice fiscale.

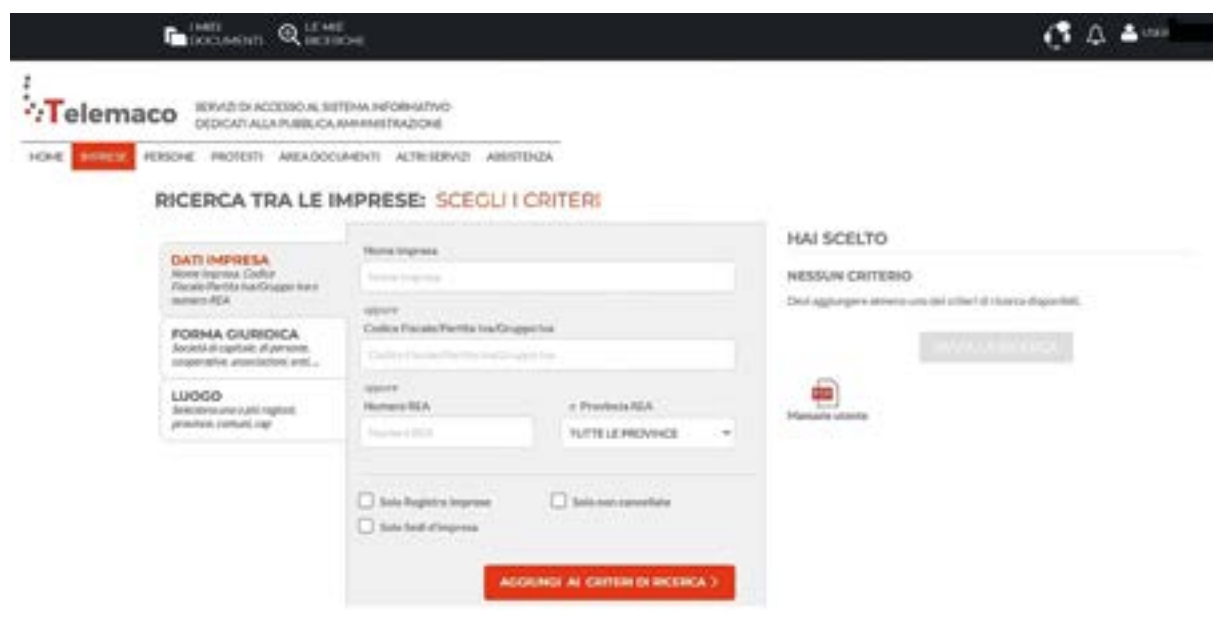
²³ Si veda § 5.1.3 I fabbricati non dichiarati in catasto oppure oggetto di variazioni edilizie non denunciate (commi 336 e 337 della L. 311/2004) per un approfondimento.

²⁴ Link di accesso: <https://mypage.infocamere.it>

Figura 26. Telemaco: home page



Figura 27. Telemaco: ricerca per impresa



Una volta ricercata l'impresa/persona oggetto dei controlli, si consiglia l'estrazione della Visura storica; i dati ivi contenuti sono quelli maggiormente rilevanti ai fini dei controlli tributari (sede e unità locali, codici ateco, amministratori, scheda soci/titolari di azioni/titolari di quote o azioni, trasferimenti d'azienda, fusioni, scissioni, subentri, procedure concorsuali).

Oltre alle ricerche puntuali, è possibile richiedere forniture massive riguardanti le attività economiche presenti sul territorio comunale.

3.7 Anagrafe Regionale delle Aziende Agricole

Pressoché tutte le Regioni consentono l'accesso e la consultazione all'anagrafe delle aziende agricole. Questa banca dati, come ne suggerisce il nome, contiene informazioni riguardanti tutti i soggetti (pubblici, privati e anche di natura non imprenditoriale) che operano nel settore agricolo. La tipologia delle informazioni registrate spazia da quelle anagrafiche (ragione sociale, sede, legale rappresentante, ecc.) a quelle relative al possesso di terreni e/o allevamenti che rientrano nella consistenza aziendale a quelle legate al potenziale viticolo aziendale.

Per ulteriori approfondimenti ed esempi pratici di utilizzo di questa banca dati si rimanda ai paragrafi 5.1.9 I fabbricati rurali e 5.6.3 I terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o IAP iscritti alla previdenza agricola.

3.8 Banca dati INPS

L'INPS (Istituto Nazionale Previdenza Sociale) mette a disposizione delle Pubbliche Amministrazioni un portale ("Servizi in convenzione per le Pubbliche Amministrazioni"⁽²⁵⁾) attraverso il quale rende fruibili ed accessibili i suoi dati (ad eccezione dei casi previsti dalla normativa sulla protezione dei dati personali). L'accesso al portale è consentito previa la stipula di una convenzione quadro tra l'Ente e l'INPS. In base alla tipologia di convenzione stipulata, si potrà accedere a diverse tipologie di dati. Quella che interessa il servizio tributi ai fini dei controlli IMU sui terreni agricoli è la "Convenzione UNEX" (Consultazione estratto conto unificato). In tal modo, una volta effettuato l'accesso a mezzo CF e PIN o con credenziali SPID o CNS, l'utente potrà ricercare, visualizzare e scaricare l'estratto conto previdenziale dei soggetti controllati⁽²⁶⁾.

Occorre segnalare una rigidità della convenzione: essa consente l'accesso al portale dell'INPS al solo personale dipendente del Comune convenzionato; ad esempio, se il servizio tributi è conferito in Unione e l'operatore dell'ufficio tributi risulta dipendente dell'Unione di Comuni anziché del Comune, non vi potrà accedere.

²⁵ Link di accesso: <https://servizi2.inps.it/servizi/gss/default.aspx?itemdir=52483>

²⁶ Per approfondimenti su come effettuare i controlli si rimanda al paragrafo 5.6 I terreni agricoli.

Figura 28. INPS - Convenzione UNEX



Figura 29. INPS - Pagina di accesso al servizio



3.9 Altre banche dati comunali e Pubblico Registro Automobilistico (ACI-PRA)

Oltre ai Servizi Demografici, all'interno del Comune vi sono altri uffici che hanno a disposizione informazioni strategiche per il contrasto all'evasione IMU.

In primis sarebbe opportuno sviluppare un efficace rapporto collaborativo con l'ufficio tecnico

comunale, in quanto esso possiede informazioni relative a pratiche edilizie (agibilità e inagibilità, ristrutturazione, manutenzioni ordinarie e straordinarie, ecc.), processi edificatori, richieste di accordi operativi, concessioni demaniali, ecc.

I Servizi Sociali invece hanno a disposizione informazioni utili a verificare le dimore abituali dei contribuenti, dati relativi all'attribuzione degli alloggi sociali, informazioni sulla situazione economica dei contribuenti (atte a valutare la rischiosità della riscossione), ecc.

In maniera marginale, anche il SUAP (Servizio Unico Attività Produttive) potrebbe fornire elementi utili all'attività di controllo e accertamento del Servizio Tributi. Si pensi ad esempio alle informazioni relative alle attività economiche necessarie per la corretta verifica delle applicazioni delle esenzioni "Covid-19" concesse negli anni 2020-2021⁽²⁷⁾.

Una banca dati (non comunale) contenente informazioni mirate che potrebbero rivelarsi fruttuose nella fase di riscossione coattiva e di attivazione del fermo amministrativo⁽²⁸⁾ è il Pubblico Registro Automobilistico (ACI-PRA).

ACI-PRA⁽²⁹⁾ contiene tutte le informazioni relative alle vicende giuridico-patrimoniali dei beni mobili soggetti ad iscrizione, quali ad esempio: contratti di compravendita di veicoli e motoveicoli, contratti di usufrutto di veicoli, diritti di garanzia inerenti ai veicoli registrati, domande giudiziali relative agli atti soggetti a trascrizione (o che abbiano il fine di impugnare la validità della trascrizione), pignoramenti e sequestri conservativi di veicoli⁽³⁰⁾. Inoltre vengono effettuate le annotazioni di perdite di possesso, fermi amministrativi, contratti di leasing e cessazione della circolazione. L'interrogazione ("alla data", per targa o telaio, nominativo, codice fiscale o p.iva dell'intestatario) consente quindi di visionare tutti i dati degli autoveicoli e degli intestatari stessi.

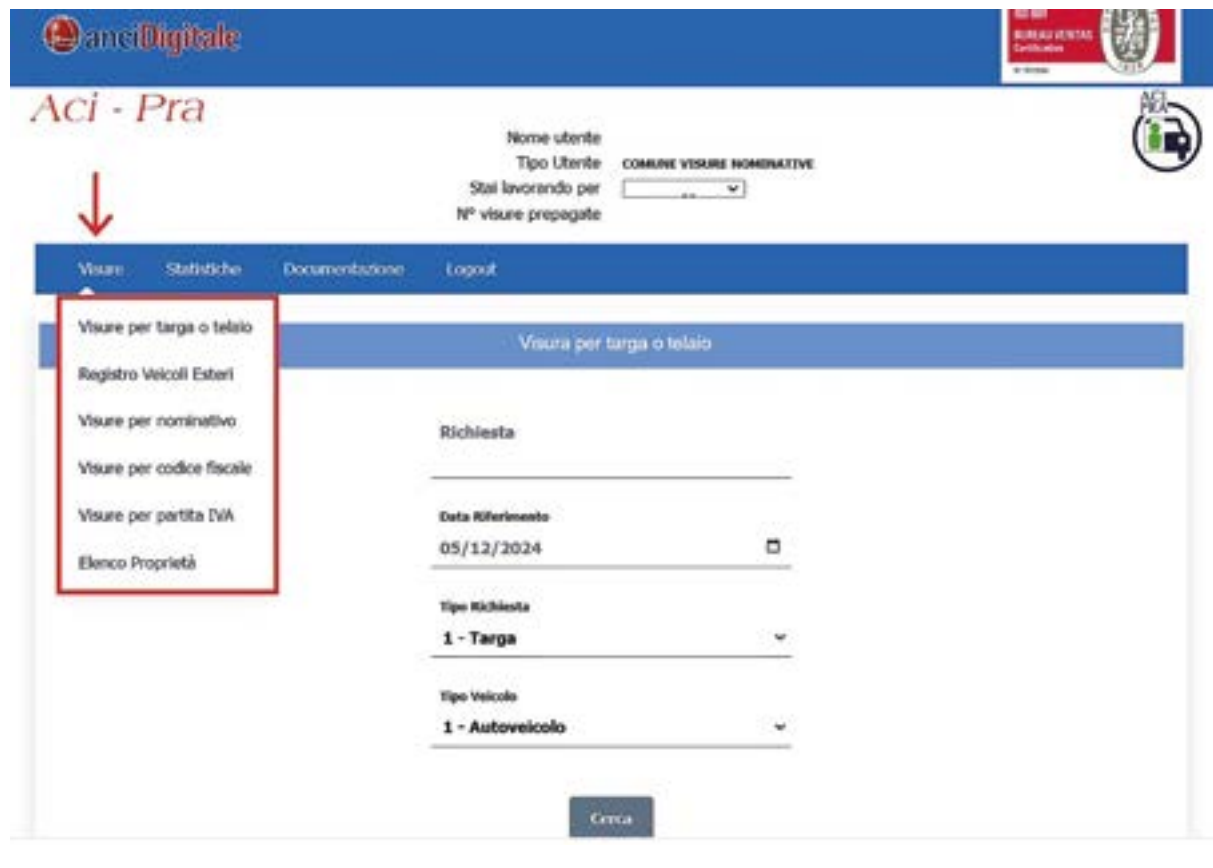
27 Rif. art. 78 D.L. n. 104 del 14/08/2020; art. 9 del D.L. 137/2020; art. 1, comma 599 della Legge 178/2020.

28 Procedura cautelare prevista dal D.P.R. n. 602/1973

29 Link di accesso: <https://aci.ancitel.it/security.do?metodo=paginaLogin>

30 Rif. artt. 815 e 2684 del Codice Civile.

Figura 30. Aci-Pra Interrogazione/Estrazione visure



AnsiDigitale

BUREAU VENTAS Certification

ACI - Pra

Nome utente
Tipo Utente
Stai lavorando per
N° visure prepagate

COMUNE VISURE NOMINATIVE

Visure Statistiche Documentazione Logout

Visure per targa o telaio
Registro Veicoli Esteri
Visure per nominativo
Visure per codice fiscale
Visure per partita IVA
Elenco Proprietà

Visura per targa o telaio

Richiesta

Data Riferimento
05/12/2024

Tipo Richiesta
1 - Targa

Tipo Veicolo
1 - Autoveicolo

Cerca

Capitolo 4

L'avviso d'accertamento IMU



4.1 Avviso d'accertamento d'ufficio e in rettifica: comma 161 della L. 296/2006

L'art. 1, comma 161 della legge 296/2006⁽¹⁾ ha riformulato la disciplina dell'accertamento, estendendola a tutti i tributi locali.

La scelta del legislatore è stata quella di abbandonare la classica distinzione tra attività di "liquidazione" e attività di "accertamento", che fino ad allora aveva caratterizzato la maggior parte dei tributi locali ed in particolare il principale tributo comunale: l'ICI (art. 11 D.Lgs. 504/1992).

Il comma 161 della L. 296/2006 ha introdotto due tipologie d'accertamento: l'accertamento in rettifica e l'accertamento d'ufficio.

Nella categoria degli **"avvisi d'accertamento in rettifica"** rientrano le rettifiche delle dichiarazioni incomplete o infedeli, gli avvisi per parziale versamento o per ritardato versamento. Costituiscono invece **"avvisi d'accertamento d'ufficio"** gli avvisi per omessa dichiarazione o per omesso versamento.

Il Legislatore ha distinto l'attività d'accertamento consistente nella correzione/integrazione degli adempimenti dei contribuenti (accertamento in rettifica) dall'attività d'accertamento volta a far emergere gli inadempimenti dei contribuenti (accertamento d'ufficio).

Occorre evidenziare che, all'interno di ciascuna delle due tipologie d'accertamento previste dal legislatore, coesistono fattispecie di violazioni eterogenee: violazioni di tipo dichiarativo e violazioni legate agli omessi/parziali versamenti.

In effetti la distinzione tra accertamento in rettifica e accertamento d'ufficio non corrisponde alla

1 "Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni."

distinzione delle violazioni sotto il profilo sanzionatorio; ad esempio, gli omessi, parziali e ritardati versamenti, pur essendo assoggettati alla medesima disciplina sanzionatoria (art. 13, comma 1, D. Lgs. 471/1997⁽²⁾), costituiscono tipologie di accertamento differenti: l'omesso versamento viene accertato d'ufficio, mentre i parziali/ritardati versamenti costituiscono accertamenti in rettifica.

Sulla base di queste considerazioni, possiamo quindi distinguere queste tipologie d'accertamento:

Tabella 2. Tipologie di accertamento	
AVVISI D'ACCERTAMENTO IN RETTIFICA	AVVISI D'ACCERTAMENTO D'UFFICIO
• Avviso d'accertamento in rettifica per parziale/ritardato versamento • Avviso d'accertamento in rettifica per infedele dichiarazione	• Avviso d'accertamento d'ufficio per omesso versamento • Avviso d'accertamento d'ufficio per omessa dichiarazione

Il comma 161 della L. 296/2006 ha poi il pregio di aver uniformato i **termini di decadenza dell'attività d'accertamento per tutti i tributi locali**, prevedendo che *"Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie"*.

Il Comune può notificare avvisi d'accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo:

- 1) a quello in cui i versamenti sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati (rispettivamente accertamento in rettifica per parziale/ritardato versamento e accertamento d'ufficio per omesso versamento);
- 2) a quello in cui la dichiarazione è stata o avrebbe dovuto essere effettuata (rispettivamente accertamento in rettifica per infedele dichiarazione e accertamento d'ufficio per omessa dichiarazione)

Per quanto riguarda le infedeli e omesse denunce IMU, il Comune, di norma, può accertare un'annualità in più rispetto agli omessi, parziali, ritardati versamenti, visto che la dichiarazione IMU, di norma, deve essere presentata *"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"* (art. 1, comma 769 L. 160/2019).

² "(Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione)

1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al venticinque per cento [N.d.A. 25% per violazioni commesse dal 1 settembre 2024 (modifica introdotta dal D.Lgs. 87/2024) – per violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 occorre applicare la sanzione del 30%] di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo."

Tabella 3. Termini di decadenza dell'attività di accertamento dei tributi locali		
TIPOLOGIA DI VIOLAZIONE	TIPOLOGIA ATTO	TERMINE PER NOTIFICARE L'ACCERTAMENTO
Omessa dichiarazione per l'anno a	Avviso d'accertamento d'ufficio per omessa dichiarazione	31/12 dell'anno a+6
Infedele dichiarazione per l'anno a	Avviso d'accertamento in rettifica per infedele dichiarazione	31/12 dell'anno a+6
Omesso versamento per l'anno a	Avviso d'accertamento d'ufficio per omesso versamento	31/12 dell'anno a+5
Parziale/ritardato versamento per l'anno a	Avviso d'accertamento in rettifica per parziale/ritardato versamento	31/12 dell'anno a+5

Occorre puntualizzare che, a causa dell'emergenza epidemiologica da "Covid-19" verificatasi nel marzo 2020, il Legislatore, con l'art. 67 del DL n. 18/2020⁽³⁾ ha ritenuto necessario sospendere i "termini relativi all'attività di notifica degli enti impositori" dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020. In particolare, l'art. 67 dispone che "Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori.

".. Con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori si applica, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 12, commi 1 e 3, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159".

L'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 159/2015 prevede che "Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212".

Tale disposizione, come precisato da Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 11/E del 6 maggio 2020⁽⁴⁾ e dal MEF nella risoluzione n. 6/DF del 15 giugno 2020, non blocca l'attività di accertamento degli enti impositori, ne sospende solamente "i termini di prescrizione e decadenza ... nel periodo individuato⁽⁵⁾" con il conseguente effetto di "spostare in avanti il decorso dei suddetti termini per la stessa durata della sospensione". Pertanto tutti i termini di decadenza - non solo quelli

3 c.d. "Decreto Cura Italia"

4 "... l'articolo 67, comma 1, del Decreto prevede la sospensione dei termini delle attività (quindi non la sospensione delle attività) degli enti impositori dall'8 marzo al 31 maggio 2020. Tale sospensione, pertanto, già determina, in virtù di un principio generale, ribadito più volte nei documenti di prassi, lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 84 giorni), anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020"

5 8 marzo 2020 – 31 maggio 2020

pendenti alla data dell'8 marzo 2020 - sono prorogati di 85 giorni (pari al periodo di sospensione intercorso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020). Ciò significa che ai termini di notifica previsti dall'art. 1, comma 161 della Legge n. 296 del 2006 devono essere aggiunti 85 giorni.

Ad esempio, il termine di notifica per l'accertamento di un omesso/parziale versamento IMU per l'anno di imposta 2019 risulterà essere il 26 marzo 2025 (31 dicembre 2024 + 85 giorni);

In merito alla proroga si è acceso un ampio dibattito sia in dottrina che in giurisprudenza, in quanto, effettivamente, il c.d. Decreto Cura Italia non chiarisce espressamente se la proroga di 85 giorni deve essere applicata esclusivamente alle annualità in scadenza entro il 31/12/2020 o se ha effetti anche sulle annualità successive.

Il Decreto Legge n. 39/2024(6) sembra aver legittimato implicitamente la proroga di 85 giorni anche sulle annualità successive. L'art. 7, comma 3, del D.L. citato poc'anzi, infatti, nel precisare la decorrenza del nuovo contraddittorio preventivo, fa comunque salvi gli effetti della «proroga dei termini di decadenza» in scadenza tra il 18 gennaio e il 30 marzo 2024, e gli unici termini in scadenza in questo periodo sono proprio quelli relativi alla proroga "Covid-19". Diversamente non si capirebbe la ratio della norma, dato che la necessità di salvaguardare «la proroga dei termini di decadenza» ha senso solamente se vi sono termini in scadenza tra il 18 gennaio e il 30 marzo 2024.

Tuttavia, la giurisprudenza di merito non ha adottato un orientamento univoco: alcune sentenze (orientamento estensivo) riconoscono la proroga dei termini di decadenza di 85 giorni(7) anche per annualità i cui termini di decadenza intervengono oltre il 31/12/2020, mentre altre (orientamento restrittivo) la disconoscono(8). La Corte di Giustizia Tributaria di Lecce, preso atto del contrasto giurisprudenziale, ha ritenuto di sollevare la questione di diritto(9) innanzi alla Corte di Cassazione, evidenziando i seguenti punti:

- 1) necessità della risoluzione per il caso di specie. La decisione sull'applicabilità della proroga è essenziale per stabilire la tempestività o la tardività dell'attività accertativa dell'ente impositore. La conferma dell'estensione della proroga renderebbe l'atto legittimo; l'interpretazione restrittiva invece ne comporterebbe la nullità;
- 2) presenza di gravi difficoltà interpretative. I giudici di merito hanno assunto decisioni divergenti e contrastanti; inoltre l'assenza di una pronuncia di legittimità ha creato un vuoto interpretativo che necessita di essere chiarito definitivamente;
- 3) la questione è suscettibile di assumere rilevanza in numerosi giudizi pendenti, riguardanti non solo casi locali, ma anche controversie relative ad altre entrate tributarie. Una pronuncia uniforme della Cassazione permetterebbe di risolvere molte controversie pendenti, riducendo il contenzioso e garantendo certezza del diritto.

6 "Misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli articoli 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all'amministrazione finanziaria."

7 CTP Caserta sentenza n. 2807/2021, CTP Napoli sentenza n. 12232/2021, CTP Napoli sentenza n. 12981/2021, CGT II grado di Napoli sentenza n. 6771/2022, CGT I grado di Bari sentenza n. 192/2023, CGT di I grado di Catania sentenza n. 6177/2023, CGT di I grado di Modena n. 22/2023.

8 CTP Napoli sentenza n. 11587/2021, CTP Caserta sentenza n. 394/2022, CGT di I grado di Latina sentenza n. 974/2023, CGT di I grado di Torino sentenza n. 207/2024.

9 Rinvio pregiudiziale ex art. 363-bis codice procedura civile.

I giudici di Piazza Cavour, con l'ordinanza 960 del 15 gennaio 2025, si sono pronunciati sulla questione ed hanno fornito la seguente linea interpretativa: a seguito della sospensione dell'attività di accertamento disposta a causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, si applica il termine di sospensione di 85 giorni all'attività accertativa degli enti locali. Pertanto il termine di decadenza quinquennale disposto dal comma 161 della Legge 296/2006 è allungato di 85 giorni. La Corte di Cassazione ha affermato infatti che *"l'art. 67, D.L. n. 18 del 2020 (cd. Decreto "Cura Italia", emanato per fronteggiare l'emergenza pandemica da COVID 19) ha disposto la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori;"* *"Inoltre, il comma 4 del sopra citato art. 67 ha stabilito che, con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, si applica, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212⁽¹⁰⁾, l'articolo 12, commi 1 e 3, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159."* La disposizione di legge va quindi interpretata *"nel senso che i termini di sospensione si applicano non soltanto in relazione a quelle attività da compiersi entro l'arco temporale previsto dalla norma, ma anche con riguardo alle altre attività, nel senso che si determina uno spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione. In tal senso depone il dato letterale della disposizione dettata dall'art. 67 e l'espresso richiamo alla disposizione di carattere generale prevista dall'art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 159 del 2015, il quale stabilisce che le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212."*

4.2 Gli elementi essenziali dell'avviso d'accertamento: comma 162 della L. 296/2006 9 - art. 1, comma 792, L. 160/2019 - artt. 7, 7-bis, 7-ter, 7-quater, L. 212/2000 introdotti con il D.Lgs. 219/2023

Gli elementi essenziali dell'avviso d'accertamento sono stati delineati, per gli enti locali, dall'art. 1, comma 162 della L. 296/2006. Tale disciplina, tuttora vigente, deve tuttavia essere rivista ed integrata con le disposizioni contenute all'art. 1, comma 792 della L. 160/2019 (che ha introdotto il c.d. "accertamento esecutivo") e con le novità introdotte nello Statuto dei diritti del contribuente⁽¹¹⁾.

L'art. 1, comma 162 della legge 296/2006 definisce i requisiti essenziali dell'avviso d'accertamento per i tributi degli enti locali: *"Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il*

¹⁰ Statuto dei diritti del contribuente.

¹¹ Legge 27 luglio 2000, n. 212.

contenuto essenziale. Gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo."

Innanzitutto, l'avviso deve essere motivato: la motivazione deve riportare la descrizione dei fatti, riferibili al caso concreto, e le motivazioni giuridiche che hanno determinato l'avviso d'accertamento. La motivazione può essere più o meno articolata, a seconda della tipologia di accertamento: ad esempio, in relazione ad un accertamento per omesso versamento relativo ad un fabbricato, la motivazione sarà alquanto semplice e breve, essendo sufficiente il richiamo al fabbricato posseduto e all'omesso versamento (non è necessario neppure allegare la visura catastale)⁽¹²⁾; viceversa, in caso di accertamento per infedele dichiarazione di un'area fabbricabile, occorrerà strutturare adeguatamente la motivazione, soprattutto nel caso in cui il Comune abbia individuato il valore dell'area fabbricabile in modo analitico, senza prendere a riferimento i valori venali deliberati dalla Giunta o dal Consiglio Comunale.

In relazione all'obbligo di allegazione all'accertamento degli atti richiamati dalla motivazione, salvo che quest'ultimo non ne riproduca gli elementi essenziali, occorre precisare che non sussiste l'obbligo di allegare le delibere comunali. In passato c'è stato un corposo contenzioso in merito alla necessità di allegare la delibera comunale di approvazione dei valori delle aree, in caso di accertamento su aree fabbricabili. Tuttavia, *"... secondo un consolidato principio di diritto della Corte, l'obbligo di allegazione all'avviso d'accertamento, ai sensi della l. n. 212 del 2000, art. 7, degli atti oggetto di rinvio per relationem riguarda gli atti non conosciuti, e non altrimenti conoscibili, da parte del contribuente, laddove le delibere di consiglio comunale, che costituiscono atti generali per i quali è prevista una pubblicità legale, non sono soggette all'obbligo di allegazione perché la loro conoscibilità è presunta"* (Cass. 34879/2022, n. 30052/2018, Cass. n. 2225/2016).

Gli avvisi d'accertamento devono contenere altresì le indicazioni:

- 1) dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato;
- 2) del responsabile del procedimento;
- 3) dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- 4) dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere
- 5) del termine di 60 giorni entro cui effettuare il relativo pagamento;

Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo. Il responsabile del procedimento, in base all'art. 4 della L. 241/290, è *"l'unità organizzativa responsabile della istruttoria e di ogni altro adempimento procedimentale"*. Il responsabile del procedimento è nominato dal Funzionario Responsabile del Tributo, che provvede ad assegnare la responsabilità dell'istruttoria e di ogni altro adempimento inerente al singolo procedimento. In

¹² Esempio: Il contribuente ometteva di effettuare il versamento dell'imposta dovuta per l'immobile indicato nel seguente prospetto. Trattasi di fabbricato posseduto dal contribuente.

assenza di nomina il responsabile del procedimento è il Funzionario Responsabile stesso. Il Provvedimento finale deve essere sottoscritto dal Funzionario Responsabile del Tributo.

In relazione ai termini di pagamento, per gli accertamenti esecutivi notificati a decorrere dal 01/01/2020, il riferimento all'indicazione di cui al punto 5) è ormai superato dalla disposizione contenuta al comma 792 della L. 160/2019, che prevede che il pagamento deve essere effettuato *"entro il termine di presentazione del ricorso"*. Questa disposizione è stata recepita positivamente da tutti gli addetti ai lavori, in quanto risolve i dubbi in merito alla possibile discrasia che si poteva verificare tra il termine di pagamento e il termine per la proposizione del ricorso, a causa della sospensione feriale di agosto ai fini dell'impugnativa.

4.3 L'accertamento esecutivo

L'art. 1, comma 792 della Legge n. 160/2019 costituisce una novità epocale per i tributi locali, in quanto ha introdotto, a decorrere dal 01/01/2020, il c.d. "accertamento esecutivo": un unico atto che riunisce le caratteristiche dell'accertamento e del titolo esecutivo.

Trattandosi di atti esecutivi, gli accertamenti devono contenere:

- l'intimazione ad adempiere, elemento tipico dei titoli esecutivi. In particolare la norma prevede che gli atti *"... devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso... all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati..."*;
- *"... devono altresì recare espressamente l'indicazione che gli stessi costituiscono titolo esecutivo idoneo ad attivare le procedure esecutive e cautelari"*;
- *"l'indicazione del soggetto che, decorsi sessanta giorni dal termine ultimo per il pagamento, procederà alla riscossione delle somme richieste, anche ai fini dell'esecuzione forzata..."*. Si ritiene che tale indicazione non sia da interpretare quale un obbligo tassativo per l'ente di procedere alla riscossione secondo le modalità indicate nell'avviso d'accertamento; qualora il Comune, dopo la notifica dell'accertamento, avesse proceduto ad affidare la riscossione ad un *"nuovo soggetto"*, sarà sufficiente che quest'ultimo proceda ad inviare una comunicazione di "presa in carico" prima di procedere con la riscossione. Il comma c) del comma 792, L. 160/2019 dispone infatti che *"Il soggetto legittimato alla riscossione forzata informa con raccomandata semplice o posta elettronica il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione"*;
- come già anticipato, occorrerà precisare che il versamento dell'avviso d'accertamento tributario deve essere effettuato entro il termine di presentazione del ricorso;
- l'ipotesi di tempestiva proposizione del ricorso, con l'indicazione dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, concernente l'esecuzione delle sanzioni, ovvero di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150.
- Il riferimento all'art. 19 del D.Lgs 472/1997 fa sì che, anche se la riscossione frazionata non si applica ai tributi locali, il Comune possa riscuotere immediatamente il tributo. Per le sanzioni invece il Comune dovrà attendere la sentenza favorevole della Corte di Giustizia tributaria di I° grado per poter riscuotere i 2/3 della sanzione, e la sentenza favorevole della Corte di Giustizia tributaria di II° grado per riscuotere il restante 1/3.

Il comma 792 dispone altresì che *“Il contenuto degli atti di cui al periodo precedente è riprodotto anche nei successivi atti da notificare al contribuente in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, ai sensi del regolamento, se adottato dall’ente, relativo all’accertamento con adesione, di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e dell’articolo 19 del decreto legislativo n. 472 del 1997, nonché in caso di definitività dell’atto impugnato. Nei casi di cui al periodo precedente, il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dalla data di perfezionamento della notifica; la sanzione amministrativa prevista dall’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati”*

Tale disposizione prevede la notifica di un ulteriore atto (il c.d. “avviso secondario”) in tutti i casi in cui viene rideterminata la pretesa, in particolare:

- a seguito di annullamento parziale in autotutela;
- per effetto di una sentenza che accoglie solo parzialmente il ricorso;
- in seguito a sentenza divenuta definitiva;
- in caso di accertamento con adesione.

Si ritiene che i c.d. “avvisi secondari” siano atti di liquidazione che costituiscano titolo esecutivo, e che non siano impugnabili autonomamente.

La norma non pone particolari problemi per quanto riguarda gli annullamenti parziali in autotutela (la c.d. “rettifica degli atti”) e nemmeno in relazione alla rideterminazione degli importi a seguito di sentenza. Tuttavia, occorre rilevare che questa norma pone alcuni dubbi di interpretazione in relazione al coordinamento della stessa con la disciplina dell’accertamento con adesione. In effetti il D.Lgs. n. 218/1997 prevede che l’accertamento con adesione si perfezioni con il versamento entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell’accordo di adesione. Inoltre, in caso di accertamento con adesione rateizzato, l’omesso versamento delle rate prevede un’ulteriore sanzione pari al 30%.

4.4 La riforma fiscale: modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

Il 9 agosto 2023, con la Legge n. 111 del 2023, è stata conferita al Governo la delega per la riforma del sistema fiscale italiano.

La legge consta di **23 articoli** suddivisi in cinque titoli.

Il **Titolo II**, concernente i **tributi**, rappresenta la parte più ampia della delega ed è articolato in quattro capi: il Capo III contiene i principi e i criteri direttivi in materia di tributi regionali e locali (artt. 13 e 14).

I primi provvedimenti di interesse per gli enti locali, emanati il 30/12/2023, sono il D.Lgs. 219/2023 e il D.Lgs. 220/2023.

4.4.1 L’abrogazione dell’istituto del “reclamo - mediazione”

L’art. 2, comma 3 del d.lgs. 220/2023 dispone l’abrogazione *“a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”* dell’art. 17-bis, disciplinate il reclamo e la mediazione per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro.

Il reclamo-mediazione è uno strumento deflativo del contenzioso tributario, che era stato istituito per prevenire ed evitare le controversie che possono essere risolte senza ricorrere al giudice.

La mediazione tributaria era stata introdotta dall'art. 39, c. 9, del decreto-legge n. 98 del 2011⁽¹³⁾ che ha inserito l'art. 17-bis nel decreto legislativo n. 546 del 1992. Quest'ultima disposizione è stata modificata dall'art. 9, c. 1, lett. l), del decreto legislativo n. 156 del 2015 e dall'art. 10 del decreto legge n. 50 del 2017.

L'abrogazione dell'art. 17-bis è legata all'introduzione, ad opera del d.lgs. 219/2023, del contraddittorio preventivo: l'intenzione del Legislatore è stata, evidentemente, quella di anticipare il confronto tra contribuente ed ente impositore ad un momento antecedente la fase del contenzioso.

Inizialmente sono sorti dubbi in merito alla decorrenza dell'abrogazione dell'art. 17-bis, in quanto il D.Lgs 220/2023 prevede tre differenti date di entrata in vigore delle norme contenute nel decreto.

La questione è stata risolta rilevando che la decorrenza dell'abrogazione è già, autonomamente, regolata dall'art. 2, comma 3, che prevede quale decorrenza la "data di entrata in vigore" del decreto. Pertanto, i ricorsi notificati a decorrere dal 4 gennaio 2024, con valore della controversia non superiore a cinquantamila euro, non sono più soggetti a reclamo/mediazione e quindi vanno depositati a pena di inammissibilità nei successivi trenta giorni.

Tale interpretazione è stata confermata dal Comunicato n. 13 del 22 gennaio 2024 del Ministero dell'economia e delle finanze⁽¹⁴⁾

13 Dopo l'articolo 17 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, è inserito il seguente articolo:

«Art. 17-bis (Il reclamo e la mediazione) - 1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.

2. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.

4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.

5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.

7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.

9. Decorso novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione."

14 "Il Ministero dell'economia e delle finanze comunica che l'abrogazione dell'istituto del reclamo-mediazione ex articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, disposta dall'articolo 2, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220, in materia di contenzioso tributario, opera per i ricorsi tributari di valore fino a 50.000 euro, notificati agli enti impositori e ai soggetti della riscossione a partire dal 4 gennaio 2024. Pertanto, per i predetti ricorsi notificati fino al 3 gennaio 2024, continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 17-bis, del decreto legislativo n. 546/92, in vigore fino alla medesima data."

La data del 4 gennaio 2024 deve intendersi tassativa: per i ricorsi presentati a decorrere da questa data, l'istituto del reclamo-mediazione non opera; a nulla rileva la circostanza che l'avviso d'accertamento impugnato (notificato prima dell'entrata in vigore della novella) riportasse l'indicazione dell'istituto di cui all'art. 14-bis del D.Lgs 546/1992. Pertanto i ricorsi notificati dopo il 4 gennaio 2024, ma depositati nella segreteria della corte di giustizia tributaria oltre i termini indicati dall'art. 22 del D.Lgs. 546/1992 (30 giorni dalla presentazione) devono ritenersi inammissibili.

A partire dal 4 gennaio 2024, i Comuni hanno pertanto dovuto modificare i propri "modelli" degli avvisi d'accertamento, espuntando i riferimenti all'art. 17-bis del D.Lgs. 546/1992 dalle indicazioni riguardanti le "modalità del ricorso".

4.4.2 Il principio del contraddittorio

La principale novità dello Statuto dei diritti del contribuente è costituita dall'introduzione del principio del contraddittorio, disciplinato all'art. 6-bis.

Il principio del contraddittorio consiste nel diritto del contribuente di fare osservazioni in merito ad un atto che l'amministrazione finanziaria intende produrre, prima che il provvedimento sia effettivamente emesso e notificato al contribuente.

Il comma 1 dell'art. 6-bis prevede che *"Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo"*.

Gli atti autonomamente impugnabili sono molteplici, tenuto conto dell'interpretazione estensiva dell'elenco (che dovrebbe essere "tassativo") di atti impugnabili di cui al comma 1 dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992. Occorre però tener presente che il campo degli atti soggetti a contraddittorio obbligatorio viene ristretto dalla previsione indicata al comma 2.

La norma dispone, in modo perentorio, che gli atti autonomamente impugnabili non preceduti da contraddittorio sono annullabili.

Il contraddittorio deve essere "informato ed effettivo": ciò significa che deve essere attivato dall'ente impositore, il quale deve portare a conoscenza del contribuente tutti gli elementi su cui si fonda la pretesa e valutare le osservazioni presentate dall'interessato nel merito.

Coerentemente con questa impostazione *"l'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere"* (comma 4). Come osservato da diversi autori, si tratta di una "motivazione rinforzata", che tenga conto delle osservazioni presentate dal contribuente e che argomenti il mancato accoglimento delle stesse.

Come anticipato, il comma 2 riduce l'ambito di applicazione del contraddittorio prevedendo che *"non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione"*.

Il D.M. del Ministro dell'economia e delle finanze è stato emanato il 24 aprile 2024 e, come si prevedeva, non si occupa dei tributi locali, ma si limita a precisare che *"Le regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione"* e che le «regioni

e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3- bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela”

Gli articoli 2) e 3) definiscono rispettivamente gli *atti automatizzati* (ogni atto emesso dall'amministrazione finanziaria riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa amministrazione) e gli *atti di pronta liquidazione* (ogni atto emesso dall'amministrazione finanziaria a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso della stessa amministrazione).

Lo strumento con il quale il Comune deve individuare, nel rispetto delle garanzie previste dall'art. 6-bis del D.Lgs. 219/2023, gli atti automatizzati e di pronta liquidazione non soggetti ad obbligo di contraddittorio preventivo è il Regolamento.

Con il medesimo regolamento il Comune potrà individuare anche le tipologie di atti per i quali il contraddittorio, pur non essendo obbligatorio, può portare ad una collaborazione costruttiva con il contribuente: si tratta del c.d. contraddittorio “facoltativo”.

Sulla base di queste considerazioni, IFEL ha tracciato un modello di Regolamento che elenca gli atti non soggetti a contraddittorio preventivo obbligatorio. Secondo IFEL si considerano atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati e di pronta liquidazione, e quindi esclusi dall'obbligo del contraddittorio, i seguenti atti:

- a) atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei tributi comunali, e relative sanzioni, allorquando la determinazione del tributo dipende dalla dichiarazione presentata dal contribuente o da dati nella disponibilità dell'amministrazione comunale, quali, a titolo esemplificativo, i dati catastali, le informazioni relative alla soggettività passiva, le informazioni reperibili dall'anagrafe tributaria – Punto Fisco;
- b) atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei tributi comunali conseguenti ad avvisi bonari di pagamento già comunicati, anche per posta ordinaria, al contribuente;
- c) il rigetto, anche parziale, delle richieste di rateazione (il caso si presenta quando viene concessa una durata della rateazione inferiore a quella richiesta dal contribuente)
- d) i provvedimenti di decadenza dal beneficio della rateazione adottati ai sensi dell'articolo 1, comma 800, legge 27 dicembre 2019, n. 160;
- e) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- f) gli atti di cui all'articolo 50, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nonché ogni atto relativo alle procedure di riscossione coattiva conseguenti ad atti già notificati al contribuente;
- g) il rigetto delle istanze di autotutela obbligatoria e facoltativa;
- h) ogni altro atto, ancorché non previsto nei punti precedenti, la cui determinazione del tributo derivi da dati nella disponibilità dell'amministrazione comunale e comunque risulti in modo certo e preciso e non via presuntiva⁽¹⁵⁾.

¹⁵ Ad esempio le omesse dichiarazioni TARI relative alle utenze domestiche e non domestiche laddove la determinazione

L'art. 6-bis, comma 2, prevede un'ulteriore eccezione in riferimento agli atti per i quali sorge il diritto al contraddittorio: non sussiste il diritto al contraddittorio nei *"casi motivati di fondato pericolo per la riscossione"*. La norma è molto generica e può essere motivo di contenzioso: pertanto il Comune che intende avvalersene dovrà motivare adeguatamente l'atto indicando le ragioni del *"fondato pericolo"* (esempio: per gli atti finalizzati all'insinuazioni al passivo delle procedure concorsuali, al fine di rispettare le tempistiche per la presentazione tempestiva del ricorso).

Il comma 3 dell'art. 6-bis prevede che *"Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo."*

La comunicazione al contribuente *"con modalità idonee a garantirne la conoscibilità"* deve intendersi come una vera e propria *"notifica"* dell'invito al contraddittorio, visto che a partire da questa data decorrono sia i tempi per presentare osservazioni da parte del contribuente sia i termini decadenziali per notificare l'avviso d'accertamento da parte del Comune.

Sui contenuti dello schema d'atto che deve essere comunicato al contribuente, la norma non dice nulla. Si ritiene che lo schema debba contenere gli elementi principali che identificano la potenziale pretesa tributaria:

- anno di imposta;
- maggiori importi dovuti del tributo;
- indicazione della disciplina sanzionatoria e degli interessi (non è necessaria la quantificazione delle sanzioni, tantomeno degli interessi che andranno calcolati al giorno di emissione dell'accertamento);
- motivazione della richiesta;
- indicazione del termine per presentare osservazioni e/o richiedere l'accesso agli atti del fascicolo.

La richiesta degli atti del fascicolo è un'altra novità, visto che la L. 241/1990 non prevedeva la partecipazione del contribuente al procedimento tributario (art. 13, comma 2) e non consentiva nemmeno l'accesso agli atti (art. 24, comma 1, lett. b). Occorre precisare che spesso l'Ufficio Tributi non predispone un vero e proprio *"fascicolo degli atti"*; l'accesso al fascicolo deve essere interpretato come potere di prendere visione dei documenti che hanno portato alla notifica dell'invito al contraddittorio o comunque citati nella motivazione dell'invito (visure, contratti, rogiti, relazioni tecniche, ecc.). Il comma 3 dispone che *"L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo"*. Il Comune pertanto non può notificare accertamenti prima di 60 giorni dalla notifica dell'invito al contraddittorio: il tenore della disposizione porta a ritenere che tale termine è tassativo, per cui non è possibile derogare alla norma nemmeno qualora il contribuente presenti le proprie osservazioni in largo anticipo rispetto ai 60 giorni di cui dispone.

Si ritiene inoltre che, qualora le considerazioni del contribuente pervengano oltre il termine previsto dalla legge ma prima dell'emissione dell'accertamento da parte del Comune, l'Ente debba comunque valutarle. Conseguentemente, nel caso in cui il Comune decida di notificare comunque l'accertamento, sarà tenuto a motivare l'atto con riferimento alle osservazioni ricevute dal contribuente (tardivamente).

della base imponibile è prontamente ottenibile dall'incrocio con i dati catastali.

Il Legislatore tiene conto degli effetti che la sospensione dell'attività accertativa crea in relazione ai termini di decadenza, prevedendo che *“Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.”*

Un tema molto dibattuto riguarda la possibilità da parte del contribuente di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso in seguito alla notifica di un invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000. In merito IFEL, con nota del 02/09/2024, ha precisato: *“La lettera b-ter) prevede la riduzione della sanzione ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (contraddittorio preventivo), non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. La modifica recata alla lettera b-ter) incide anche sui tributi comunali e, in particolare, sugli atti soggetti al contraddittorio preventivo. La disposizione attua una sorta di sanatoria, in deroga alla “spontaneità” del ravvedimento, che dovrebbe operare in assenza di controlli attivati dall'ente, salvo le deroghe di legge previste per l'Agenzia delle entrate. Uno strumento di compliance che sembra aver l'obiettivo di accelerare i tempi di incasso e ridurre il contenzioso attraverso l'auto-applicazione di una sanzione ridotta. Va comunque rilevato che la deroga espressa prevista per la sola Agenzia delle entrate dal comma 1-ter alla previsione contenuta nel primo comma, in base alla quale il ravvedimento è impedito dalla circostanza che non siano iniziati accessi o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza, dovrebbe essere estesa anche ai tributi comunali. Ed infatti, nelle varie “bozze” non ufficiali dei decreti legislativi di attuazione della delega fiscale, che riguardano i tributi comunali, è previsto che “Le disposizioni del comma 1-ter dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di ravvedimento, si applicano anche ai tributi degli enti territoriali”*

4.4.3 Il divieto del bis in idem

L'art. 9-bis della legge 212/2000 dispone che *“Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta”*

Il principio del “ne bis in idem” viene introdotto nel sistema tributario con l'obiettivo di evitare che la medesima violazione possa essere contestata più di una volta al medesimo contribuente. La norma, il cui tenore appare perentorio, trova difficile applicazione in relazione ai tributi locali a causa delle peculiari caratteristiche degli stessi.

A differenza delle imposte sui redditi, che incidono sul reddito globale prodotto da un soggetto in un determinato periodo d'imposta, i principali tributi comunali (IMU e TARI) colpiscono prevalentemente gli immobili; l'importo dovuto a titolo di IMU, ad esempio, è determinato come somma degli importi dovuti per ciascun immobile sia perché la determinazione della base imponibile segue regole differenti a seconda della tipologia dell'immobile sia perché le aliquote deliberate dal Comune possono essere differenziate a seconda della tipologia di immobili.

A ciò va aggiunto che non tutte le fattispecie imponibili sono soggette all'obbligo dichiarativo: nell'IMU, ad esempio, si è assistito ad una drastica riduzione delle situazioni per cui permane l'obbligo dichiarativo in capo al contribuente.

Sulla base delle caratteristiche particolari dei tributi locali, il comma 161 della L. 296/2006 ha dettato una disciplina speciale per l'accertamento dei tributi locali, che prevede diverse tipologie di violazioni e differenti termini di decadenza⁽¹⁶⁾.

In tema di tributi comunali, la Corte di Cassazione (n. 27261/2023) ha escluso l'unicità e la globalità del procedimento di accertamento proprio in virtù della disciplina speciale dettata per i tributi comunali dall'art. 1, comma 161, legge 296/2006. Per i tributi locali non si applica infatti la norma sull'accertamento integrativo contenuta all'art. 57 del DPR 633/1972, essendo legittima l'emissione di accertamenti "parziali" per la medesima annualità, in relazione alle singole fattispecie imponibili (immobili).

Alla luce di queste considerazioni si ritiene che il Comune possa legittimamente notificare più accertamenti IMU in relazione alla medesima annualità, qualora:

- gli accertamenti (parziali) riguardino immobili diversi, e differenti siano le tipologie di violazione.

Esempi:

- un accertamento per omesso versamento IMU sui fabbricati;
- un avviso d'accertamento per omessa dichiarazione IMU di un'area fabbricabile;

- gli accertamenti riguardino lo stesso immobile, ma siano differenti le tipologie di violazione contestate.

Esempio:

- un accertamento per omessa denuncia di un fabbricato, a seguito di accatastamento effettuato da parte di un contribuente a cui il Comune aveva notificato richiesta aggiornamento catastale ex art. 1, comma 336 L. 311/2004;
- un avviso per parziale versamento a seguito di rettifica della rendita proposta, notificata da parte dell'Agenzia Entrate-Territorio (la c.d. "integrazione di rendita").

Sicuramente l'art. 9-bis genererà un corposo contenzioso: sarebbe pertanto auspicabile un intervento del legislatore volto a chiarire l'ambito di applicazione e la portata della norma in relazione ai tributi locali.

¹⁶ Per un approfondimento si veda il paragrafo 4.1 Avviso d'accertamento d'ufficio e in rettifica: comma 161 della L. 296/2006

4.5 Gli interessi: art. 1, comma 165, L. 296/2006

L'art. 7, comma 1-ter della L. 212/2000, introdotto dal D.Lgs. 219/2023, dispone che *“Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione”*.

L'avviso d'accertamento esecutivo deve pertanto riportare la norma di riferimento per l'applicazione degli interessi, oltre ad una quantificazione puntuale e dettagliata degli stessi, con indicazione dei periodi di maturazione e dei tassi applicati.

La norma di riferimento per l'applicazione degli interessi in sede d'accertamento è costituita dall'art. 1, comma 165 della L. 296/2006, che prevede *“La misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento”*.

Pertanto sarà il regolamento comunale (di norma il *Regolamento generale delle Entrate tributarie*) a determinare la misura annua degli interessi entro il limite di tre punti percentuali rispetto all'interesse legale: tale limite opera sia in caso di variazione in aumento sia in caso di variazione in diminuzione.

Tabella 4. Tassi di interesse legale

Dal	Al	Saggio	Norma
01/01/2019	31/12/2019	0,80%	DM Economia e Finanze 12/12/2018
01/01/2020	31/12/2020	0,05%	DM Economia e Finanze 12/12/2019
01/01/2021	31/12/2021	0,01%	DM Economia e Finanze 11/12/2020
01/01/2022	31/12/2022	1,25%	DM Economia e Finanze 13/12/2021
01/01/2023	31/12/2023	5,00%	DM Economia e Finanze 13/12/2022
01/01/2024	31/12/2024	2,50%	DM Economia e Finanze 29/11/2023
01/01/2025		2,00%	DM Economia e Finanze 10/12/2024

Occorre precisare che l'art. 1, comma 165 della L. 296/2006 non si applica in caso di ravvedimento operoso. In caso di ravvedimento operoso si applica il tasso di interesse legale: l'art. 13, comma del D.Lgs. 472/1997 dispone infatti che *“Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno”*.

Da non confondere con la misura annua degli interessi, imputati nell'avviso d'accertamento, gli interessi di mora sono disciplinati dall'art. 1, comma 802 della L. 160/2019: *“Su tutte le somme di*

qualunque natura, esclusi le sanzioni, gli interessi, le spese di notifica e gli oneri di riscossione, si applicano, decorsi trenta giorni dall'esecutività dell'atto di cui al comma 792 e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora conteggiati al tasso di interesse legale che può essere maggiorato di non oltre due punti percentuali dall'ente con apposita deliberazione adottata ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs 446/1997."

La norma fa riferimento agli interessi di mora applicabili sulle somme dovute, di qualunque natura (quindi anche di natura patrimoniali), decorsi trenta giorni dall'esecutività dell'accertamento di cui al comma 792 e fino alla data del pagamento.

Si tratta ad esempio degli ulteriori interessi conteggiati negli atti di riscossione successivi all'accertamento, quali un preavviso di fremo amministrativo o un pignoramento presso terzi, ma anche nell'intimazione ad adempiere notificata al fine di rinnovare l'efficacia esecutiva.

Gli interessi di mora di cui al comma 802, L. 160/2019 si applicano altresì alle rateizzazioni concesse decorsi 30 giorni dall'esecutività dell'accertamento (ad esempio la rateizzazione richiesta dal contribuente in seguito alla notifica di un preavviso di ipoteca).

Gli interessi di mora sono conteggiati al tasso legale che può essere maggiorato dal Comune, con regolamento, fino a due punti percentuali.

Si ritiene che il *"Regolamento per la riscossione coattiva delle entrate comunali"* costituisca lo strumento più adatto per la determinazione degli interessi di mora di cui al comma 802 della L. 160/2019.

4.6 Le sanzioni amministrative

Il D.Lgs. 87/2024 ha revisionato il sistema delle sanzioni amministrative (e penali) tributarie.

L'art. 5 del decreto prevede che, in deroga al principio del *"favor rei"*, le disposizioni relative ai commi 2, 3, 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

L'attività d'accertamento dei Comuni dovrà tener conto di questa linea di demarcazione, non coincidente con l'annualità di imposta 2024: pertanto, in caso di omesso versamento dell'acconto IMU 2024, la sanzione applicabile sarà pertanto il 30%, mentre l'omesso versamento del saldo comporterà l'irrogazione di una sanzione pari al 25%.

4.6.1 Sanzioni applicabili per le violazioni commesse fino al 31/08/2024

- **Omesso/parziale versamento:** il comma 774 della L. 160/2019 dispone che, in caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione, si applica l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che fino al 31/08/2024 prevedeva una sanzione amministrativa pari al 30%. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.
- **Omessa o infedele dichiarazione:** il comma 775 della L. 160/2019 prevede che *"In caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di infedele dichiarazione, si applica*

la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. Le sanzioni di cui ai periodi precedenti sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi.”

- **Mancata, infedele, tardiva risposta al questionario:** in caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario si applica la sanzione da euro 100 a euro 500; in caso di risposta oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica, il comune può applicare la sanzione da 50 a 200 euro. Anche queste sanzioni, che costituiscono una novità rispetto al passato, sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento della sanzione.

4.6.2 Il cumulo giuridico delle sanzioni

È ormai consolidato l'orientamento della Cassazione sull'applicabilità del cumulo giuridico delle sanzioni ai tributi comunali, in caso di omessa o infedele dichiarazione.

Le sentenze della Suprema Corte si basano sul presupposto che la fattispecie prevista dall'art. 12, comma 5 sia una fattispecie autonoma di cumulo giuridico, non considerandola invece come un'ipotesi di cumulo applicabile quando le violazioni contemplate nei primi due commi dell'art. 12 (continuazione o progressione e concorso formale) siano commesse in periodi d'imposta diversi. In relazione all'omesso versamento, la Suprema Corte non ha invece trovato una posizione uniforme, talvolta ritenendo applicabile il cumulo giuridico talvolta giudicandolo non applicabile a questa fattispecie di violazione.

Con sentenza n. 1933/2024 la Corte di Cassazione contestava al Comune di non aver proceduto, in sede di irrogazione delle sanzioni, *“alla ricostruzione di un'unica serie progressiva, che comprende anche le violazioni precedentemente considerate e contestate”*; ribadiva, pertanto, quanto già in precedenza affermato con la sentenza n. 11432/2022, per la quale *“in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all'articolo 12, comma 5, del Dlgs 472/1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo”* (Cass. n. 7710/2024, n. 10971/2024).

Recentemente la Cass. 10631/2024 ha invece disposto che: *“Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento”* (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 8148/2019, Cass. 5744/2021).

4.6.3 Sanzioni applicabili per le violazioni commesse a decorrere dal 01/09/2024

- **Omesso/parziale versamento:** il comma 774 della L. 160/2019 dispone che, in caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione, si applica l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che, per le violazioni commesse a decorrere dal

01/09/2024 (in seguito alla modifica introdotta dal D.lgs. 87/2024), prevede una sanzione amministrativa pari al 25%. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs 472/1997, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

- **Omessa o infedele dichiarazione:** il comma 775 della L. 160/2019 prevede che "In caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di infedele dichiarazione, si applica la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. Le sanzioni di cui ai periodi precedenti sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi.
- **Mancata, infedele, tardiva risposta al questionario:** In caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario si applica la sanzione da euro 100 a euro 500; in caso di risposta oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica, il comune può applicare la sanzione da 50 a 200 euro.

4.6.4 Inapplicabilità del cumulo giuridico per violazioni commesse dal 01/09/2024

Il d.lgs. 87/2024 modifica sostanzialmente l'art. 12, d.lgs. 472/1997, rendendo di fatto inapplicabile, a decorrere dal 1° settembre 2024, il cumulo giuridico ai tributi comunali: "

1. *È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni;*
2. *Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.*
5. *Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo."*

Innanzitutto, il decreto chiarisce che il cumulo giuridico non si applica alle ipotesi di omesso/ parziale versamento.

Si precisa inoltre che la fattispecie di cui al comma 5 dell'art. 12 del D.L.vo n. 472/1997 non è un istituto a sé stante, ma si applica alle medesime fattispecie di cui ai commi 1 e 2 (concorso o progressione) nel caso in cui tali violazioni siano commesse in periodi d'imposta diversi.

Ciò determina l'inapplicabilità del cumulo giuridico anche ai casi di omessa o infedele denuncia: l'omessa dichiarazione IMU per più anni non rientra infatti né nella fattispecie di concorso formale omogeneo o eterogeneo, perché in questo caso si tratta di omissioni ripetute per più annualità, né nella fattispecie di concorso materiale di violazioni formali, poiché non si hanno più violazioni della stessa disposizione nello stesso periodo di imposta.

Con nota del 02/09/2024, IFEL rileva che le modifiche introdotte dal D.Lgs 87/2024 all'art. 12 del D.Lgs 472/1997 costituiscono la chiave di lettura del comma 5 anche in riferimento alla precedente formulazione (vigente per le violazioni commesse fino al 31/08/2024) sottolineando che *“Peraltro, sebbene la norma in questione non possa formalmente considerarsi come norma di interpretazione autentica, la relazione illustrativa sembra, neanche velatamente, attribuirgli tale valenza”*.

4.6.5 Circostanze attenuanti o esimenti disciplinate con Regolamento

Il comma 775 si chiude con un'altra novità, disponendo che *“resta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale”*.

Si tratta di un'importante novità di cui i Comuni si sono avvalsi scarsamente, ma che costituisce un'opportunità per introdurre norme regolamentari attuative del principio di *“proporzionalità”*: tale principio, già riconosciuto espressamente dalla Corte Costituzionale in materia di sanzioni amministrative (Sentenza 10 maggio 2019, n. 112) e dalla Cassazione (sentenza 9 agosto 2016, n. 16679) ed, implicitamente, da diverse norme tributarie, ha finalmente trovato espressione con il D.Lgs. 219/2023, che ha introdotto nello Statuto del Contribuente l'art. 10-ter *“Principio di proporzionalità nel procedimento tributario”*.

Le circostanze attenuanti o esimenti devono essere deliberate *“nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale”*: si ritiene pertanto che il Comune potrà regolamentare tali circostanze nel rispetto del *“Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali”* (D.Lgs. n. 173/2024).

Si riportano i principi indicati nell'art. 7 del Testo Unico:

1. *La determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 2, comma 4. Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.*
2. *La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali;*
4. *Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate ai sensi del comma 1, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà.*
5. *Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta a un terzo.*

4.7 Le spese di notifica

Il decreto ministeriale 14 aprile 2023 ha ridefinito gli importi ripetibili da parte dell'ente impositore a titolo di spese di notifica. Ai sensi dell'articolo 1 del decreto sono ripetibili le spese per i compensi di notifica degli atti impositivi e degli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni e di sollecito, stabiliti in applicazione della legge 890/1982, quelle derivanti dall'esecuzione degli

articoli 137 e seguenti del Cpc, dell'articolo 1, commi 792 e seguenti, della legge 160/2019, nonché le spese derivanti dall'applicazione delle altre modalità di notifica previste da specifiche disposizioni normative. L'ammontare delle spese è fissato nella misura unitaria di:

- 7,83 euro per le notifiche effettuate mediante invio di Racc. A.R.;
- 6,51 euro per le raccomandate semplici, di 2 euro per le notifiche effettuate mediante l'invio a mezzo posta elettronica certificata;
- 11,55 euro per le notifiche effettuate ai sensi dell'articolo 60 del Dpr 600/1973 e dell'articolo 14 della legge 890/1982;
- di 12,19 euro per le notifiche eseguite all'estero ai sensi delle speciali disposizioni dell'articolo 60 del Dpr 600/1973;
- 1,33 euro per i solleciti inviati a mezzo posta ordinaria ai sensi dell'articolo 1, comma 795 della citata legge n. 160.

In caso di ricorso alla Piattaforma notifiche digitali (Pnd) si applica il decreto del 30 maggio 2022. Si tratta di spese forfettarie onnicomprensive riconosciute dalla legge come ripetibili verso il debitore che devono essere inseriti negli accertamenti esecutivi, ingiunzioni e atti successivi.

Capitolo 5

L'avviso d'accertamento:
tecniche di controllo e *best practise*



5.1 I fabbricati

5.1.1 Definizione di fabbricato

Il comma 741 della L. 160/2019 prevede che *“Ai fini dell’imposta municipale propria per fabbricato si intende l’unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l’area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all’imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato”*. Rispetto alla precedente definizione, contenuta nell’art. 13, comma 2 del D.L. 201/2011 (che richiamava le definizioni di cui al D.Lgs 504/1992⁽¹⁾) si rilevano due importanti novità:

- 1) la definizione di fabbricato prevede che l’unità immobiliare sia iscritta al catasto edilizio urbano, con attribuzione di rendita catastale.

In effetti, più che di una novità, si tratta di una precisazione atta a sgomberare il campo da quel filone giurisprudenziale che ha ritenuto non imponibili ai fini IMU di immobili iscritti nelle categorie catastali c.d. “fittizie” (principalmente “fabbricati collabenti” - F/2, ma anche “fabbricati in corso di costruzione” parzialmente accatastati – F/3)⁽²⁾.

L’art. 21 del D.M. n. 28 del 1998 dispone che *“L’unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un’area, che, nello stato in cui si trova e secondo l’uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale... Sono considerate unità immobiliari anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché*

¹ “per fabbricato si intende l’unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l’area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all’imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato”.

² Si vedano i paragrafi 5.1.6 I fabbricati collabenti e 5.1.7 I fabbricati di nuova costruzione

semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale”

Anche prima della puntualizzazione inserita nell’art. 741 L. 160/2019, la nozione di fabbricato non poteva quindi che riferirsi ad “immobili dotati di una propria autonomia funzionale e reddituale” ossia immobili iscritti o da iscrivere in catasto con rendita catastale.

- 2) si considera parte integrante del fabbricato l’area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente.

Si tratta di un’importante novità che ha l’obiettivo di porre fine al lungo dibattito sulla pertinenzialità delle aree fabbricabili ai fini IMU, che ha alimentato un corposo contenzioso.

A decorre dal 1° gennaio 2020, l’accatastamento unitario diventa pertanto requisito necessario ai fini del riconoscimento della pertinenzialità di un’area fabbricabile. La Circolare 1/DF conferma la necessità di “graffatura” dell’area (si veda il paragrafo 5.5.17 Area fabbricabile pertinenziale).

5.1.2 L’attribuzione di rendita catastale e accertamento in caso di variazione in aumento della rendita proposta

Ormai da tempo la determinazione della rendita catastale è regolata dalla cosiddetta procedura DOCFA, introdotta dal D.M. 701/1994, in base alla quale la rendita viene iscritta su istanza del contribuente (cosiddetta “rendita proposta”) e l’ufficio ha il potere di intervenire per modificare quanto proposto.

L’art. 1, comma 3 del D.M. 701/94 prevede che *“Tale rendita rimane negli atti catastali come “rendita proposta” fino a quando l’ufficio non provvede con mezzi di accertamento informatici o tradizionali, anche a campione, e comunque entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni di cui al comma 1, alla determinazione della rendita catastale definitiva”*

La Suprema Corte ha affermato che *“detto termine, secondo costante giurisprudenza della Corte, non è stabilito a pena di decadenza”, e ciò “.. non solo per la mancanza di previsione della specifica sanzione, ma anche perché ciò sarebbe in contrasto con la funzione che la legge attribuisce all’accertamento della rendita” (cfr. Sez. V, sentenza 20 dicembre 2019, n. 34246). Secondo i giudici di legittimità, infatti, “.. in tema di catasto dei fabbricati l’introduzione della procedura DOCFA consente al dichiarante di proporre la rendita degli immobili. Tale procedura ha lo scopo di rendere più rapida la formazione del catasto o il suo aggiornamento attribuendo alle dichiarazioni presentate la funzione di «rendita proposta» fino a quando l’ufficio non provveda alla determinazione della rendita definitiva, **sicché il termine di un anno assegnato all’Ufficio non ha natura perentoria con conseguente decadenza dell’amministrazione dal potere di rettifica - costituente una modalità di esercizio dei poteri per la formazione e aggiornamento del catasto – ma meramente ordinatoria”**.*

In considerazione dei principi affermati dalla Suprema Corte, il decorso del termine di un anno previsto per la determinazione della rendita catastale definitiva, non comporta la decadenza per l’amministrazione dal potere di verifica. Ciò in piena coerenza con la stessa norma che prevede che ove l’amministrazione non provveda a definire la rendita del bene oggetto di classamento, sono le dichiarazioni presentate dai contribuenti a valere come “rendita proposta” fino a che l’Ufficio non proceda alla determinazione della rendita definitiva (Circolare Agenzia Entrate n. 7/E del 17/03/2022).

Sull’efficacia fiscale della rendita, come noto, l’articolo 74, comma 1, L. 342/2000 impone che “A

decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita. In merito la Cassazione ha da tempo chiarito (si veda sentenza del 26 ottobre 2005 n. 20775) che la disposizione di cui all'art. 74 della L. 342/2000 *"non è diretta a far coincidere il momento iniziale dell'applicabilità della rendita ma piuttosto a segnare il momento a partire dal quale l'amministrazione comunale può richiedere l'applicazione della nuova rendita e il contribuente può tutelare le sue ragioni contro l'attribuzione della nuova rendita catastale."* Tale principio, ad oggi, può dirsi consolidato: con la sentenza n. 3160 del 2011 delle Sezioni Unite di questa Corte, secondo cui la disposizione di cui all'art. 74, co 1, della L. n. 342 del 2000 - che dispone, appunto, che, a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione - va interpretato nel senso dell'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita prima della sua notifica al fine di individuare la base imponibile dell'ICI, ma non esclude affatto l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, a fini impositivi anche per annualità d'imposta "sospese", ovvero sia ancora suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso; e ciò in quanto gli atti attributivi della rendita sono privi di forza costitutiva, ma hanno funzione meramente accertativa della concreta situazione catastale dell'immobile (cfr. pure, Cass. ord. n. 14773 del 2011; n. 23600 del 2011; n. 12753 del 2014, n. 4336 del 2015, n. 9963 del 2021, n. 8197 del 2021, n. 819 del 2021 e n. 29898 del 2022).

Riepilogando:

- l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate-Territorio può **rettificare la rendita proposta anche oltre 12 mesi** dalla proposizione della rendita da parte del contribuente, in quanto il predetto termine ha natura ordinatoria;
- l'**efficacia della rendita catastale rettificata**, si realizza con la notificazione dell'atto attributivo della rendita;
- la notificazione rende **applicabile la rendita** da parte del Comune, segnando il momento a partire dal quale l'ente impositore può applicare la nuova rendita ai fini della determinazione dei tributi per le annualità d'imposta non definite, "sospese", ovvero sia ancora suscettibili di accertamento.

Pertanto, qualora il Comune individui un immobile la cui rendita catastale è stata rettificata in aumento dall'Agenzia Entrate, dovrà procedere nel seguente modo:

- 1) verificare che la visura catastale riporti gli **estremi della notifica** della rendita modificata. Solo se la rendita risulta notificata l'Ente può recuperare la differenza dell'IMU non versata dal contribuente. Qualora la rendita non risulti notificata, il Comune potrà contattare l'Agenzia delle Entrate Territorio e sollecitare la notifica al fine di non incorrere nella decadenza di annualità d'imposta;
- 2) appurata l'avvenuta notifica, il Comune potrà **notificare avvisi d'accertamento in rettifica per parziale versamento**. Non occorre la preventiva notifica dell'invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000, trattandosi di attività di mera liquidazione dell'imposta.

In applicazione dell'art. 10, comma 2 della L. 212/2000³⁾, si ritiene che il Comune non debba irro-

³ "Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa"

gare sanzioni né richiedere **interessi** in relazione ai parziali versamenti effettuati dal contribuente nel periodo intercorso dalla proposizione della rendita catastale con procedura DOCFA e fino alla data di notifica della rendita rettificata da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Per quanto riguarda i versamenti effettuati dal contribuente nel periodo successivo alla notifica della rendita, il Comune potrà emettere avviso d'accertamento comprensivo di sanzioni e interessi. Infine, si precisa che, anche qualora il contribuente abbia già impugnato innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria la rendita attribuita dall'Agenzia delle Entrate-Territorio (o qualora sia intenzionato a farlo), il Comune è comunque legittimato a notificare avvisi d'accertamento, visto che la normativa non prevede alcuna sospensione dell'attività d'accertamento. In questo caso il contribuente sarà tenuto ad impugnare innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria anche gli avvisi d'accertamento IMU: tra la controversia relativa all'impugnazione della rendita e quella avente ad oggetto gli accertamenti IMU sussiste un rapporto di pregiudizialità, che impone la sospensione del secondo giudizio ex art. 295 c.p.c. in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione relativa all'imposta (Cass. 26380/2006).

Monitoraggio delle rendite notificate

Il portale SISTER offre ai Comuni la possibilità di monitorare le rendite rettificate e notificate ai contribuenti. Nella sezione *“Servizi – Estrazione dati catastali – Nuova Prenotazione Fabbricati – Notifiche”* è possibile richiedere l'estrazione delle rendite notificate in un determinato lasso temporale: la richiesta verrà espletata nel giro di pochi giorni e garantirà la fornitura di un file .csv (rielaborabile con tutti i software applicativi che consentono di gestire i fogli di calcolo) recante tutte le rendite notificate.

Figura 31. Sister - Estrazione dati catastali - Nuova prenotazione fabbricati



Figura 32. Sister - Estrazione dati catastali - Nuova prenotazione fabbricati – Notifiche

[Servizi per la P.A.](#)
[Consultazioni e Certificazioni](#)
[Servizi per Comuni \(RSE\)](#)
[Attività Comuni 306](#)
[Acquistamenti e Variazioni](#)
[Estrazione Dati Catastali](#)
[Dati per la gestione dell'ICI](#)
[Atti Telematici Pregio](#)
[TAPES](#)
[Consistenza Banca Dati Comunale](#)

[Ritorna In Home del Servizio](#) / [Estrazione Dati Catastali](#) / Nuova Prenotazione Fabbricati

Convenzione: **PORTALE DEL COMUNE DI** (FORNITURA TELEMATICA BASE DATI CATASTALI - GESTIONE TOPONOMASTICA)

Nuova Prenotazione Fabbricati

Comune di

[Attualità](#)
[Aggiornamenti per stata registrazione](#)
[Notifiche](#)

Figura 33. Sister – Foglio di calcolo recante la data e l'esito della notifica di rettifica di rendita

BENEFIT DATA SUMMARY												
EMPLOYEE INFORMATION			EMPLOYMENT STATUS			BENEFIT PLAN INFORMATION			BENEFIT DATA			
EMPLOYEE ID	EMPLOYEE NAME	EMPLOYEE TYPE	EMPLOYMENT STATUS	EMPLOYMENT DATE	EMPLOYMENT END DATE	BENEFIT PLAN NAME	BENEFIT PLAN TYPE	BENEFIT PLAN ID	BENEFIT PLAN DESCRIPTION	BENEFIT PLAN STATUS	BENEFIT PLAN EFFECTIVE DATE	BENEFIT PLAN EXPIRATION DATE
1	101	101	101	101	101	101	101	101	101	101	101	101
2	102	102	102	102	102	102	102	102	102	102	102	102
3	103	103	103	103	103	103	103	103	103	103	103	103
4	104	104	104	104	104	104	104	104	104	104	104	104
5	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105
6	106	106	106	106	106	106	106	106	106	106	106	106
7	107	107	107	107	107	107	107	107	107	107	107	107
8	108	108	108	108	108	108	108	108	108	108	108	108
9	109	109	109	109	109	109	109	109	109	109	109	109
10	110	110	110	110	110	110	110	110	110	110	110	110
11	111	111	111	111	111	111	111	111	111	111	111	111
12	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
13	113	113	113	113	113	113	113	113	113	113	113	113
14	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114
15	115	115	115	115	115	115	115	115	115	115	115	115
16	116	116	116	116	116	116	116	116	116	116	116	116
17	117	117	117	117	117	117	117	117	117	117	117	117
18	118	118	118	118	118	118	118	118	118	118	118	118
19	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
20	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120
21	121	121	121	121	121	121	121	121	121	121	121	121
22	122	122	122	122	122	122	122	122	122	122	122	122
23	123	123	123	123	123	123	123	123	123	123	123	123
24	124	124	124	124	124	124	124	124	124	124	124	124
25	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
26	126	126	126	126	126	126	126	126	126	126	126	126
27	127	127	127	127	127	127	127	127	127	127	127	127
28	128	128	128	128	128	128	128	128	128	128	128	128
29	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129
30	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130
31	131	131	131	131	131	131	131	131	131	131	131	131
32	132	132	132	132	132	132	132	132	132	132	132	132

5.1.3 I fabbricati non dichiarati in Catasto oppure oggetto di variazioni edilizie non denunciate (commi 336 e 337 della L. 311/2004)

Il comma 336 della Legge n. 342/2000 fornisce un importante strumento ai Comuni, prevedendo che *“I comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. La richiesta, contenente gli elementi constatati, tra i quali, qualora accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, è notificata ai soggetti interessati e comunicata, con gli estremi di notificazione, agli uffici provinciali dell’Agenzia del territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell’Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell’interessato, alla iscrizione in catasto dell’immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita. Si applicano le sanzioni previste per le violazioni dell’articolo 28 del regio decre-*

to-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni”

La procedura di cui al comma 336, L. 311/2004 risulta di fondamentale importanza a partire dall’anno 2007, cioè da quando la L. 296/2006 ha soppresso la possibilità per i Comuni di utilizzare la c.d. “rendita presunta”. La preclusione della facoltà di ricorrere alla rendita presunta appare al contempo ingiustificata, in quanto tale procedura non si poneva in contrasto con la disposizione di cui al comma 336, e fortemente penalizzante per i Comuni a causa della lunghezza dei tempi di attivazione da parte del Catasto in mancanza di un accatastamento spontaneo da parte del contribuente.

La norma è applicabile ad una molteplicità di situazioni. L’Agenzia del Territorio, con provvedimento del 16/02/2005 e con la Circolare n. 10 del 04/08/2005, ha individuato le principali situazioni che possono dar luogo a richieste di revisione della rendita da parte dei Comuni:

- a) interventi edilizi che abbiano comportato la modifica permanente della destinazione d’uso, ovvero un incremento stimabile in misura non inferiore al 15% del valore di mercato e della redditività ordinaria derivante da **interventi edilizi di ristrutturazione** o di **manutenzione straordinaria**, allorquando gli stessi abbiano comportato una variazione della consistenza oppure delle caratteristiche tipologiche distributive od impiantistiche originarie, nonché da **interventi di restauro o risanamento conservativo**, qualora in particolare abbiano interessato l’intero edificio;
- b) unità immobiliari di nuova costruzione non dichiarate in Catasto;
- c) unità immobiliari per le quali, a seguito di rilascio di licenze commerciali che abbiano comportato modifiche permanenti alla destinazione d’uso, la categoria catastale non risulta coerente con la destinazione autorizzata;
- d) fabbricati rurali che hanno perso i requisiti di cui al DPR n. 139/1998;
- e) unità immobiliare il cui classamento non risulta congruo in virtù di modifiche di legge o per consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità.

Concretamente, la procedura si articola nei seguenti passaggi:

- 1) **notifica della richiesta di “Aggiornamento catastale”** ai sensi del decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. Per quanto concerne le modalità di notifica si raccomanda di notificare l’atto tramite “messo notificatore” ovvero in base alle disposizioni della L. 890/1982 “Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari”⁽⁴⁾.

Si sconsiglia la notifica tramite raccomandata A.R., in quanto tale modalità è prevista dal comma 161 della L. 296/2006 unicamente per la notifica degli avvisi d’accertamento degli enti locali.

Di seguito un esempio di richiesta di aggiornamento catastale per unità immobiliari di nuova costruzione non dichiarate in Catasto:

4 C.d. “busta verde”

Spett.le
Mario Rossi

OGGETTO: Richiesta di presentazione degli atti di aggiornamento catastale ai sensi dell'art. 1, comma 336, della legge finanziaria per l'anno 2005, n. 311/2004 per immobili ubicati a (indicare il Comune) in (indicare l'indirizzo).

In seguito a quanto previsto dalla Legge Finanziaria per l'anno 2005, Legge 30 dicembre 2004 n. 311, art. 1, comma 336, *"I Comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al D.M. 19 aprile 1994, n. 701 del Ministro delle finanze [...]"*

Dalle banche dati in nostro possesso, Il Sig. Mario Rossi (c.f. ...) risulta proprietario di una unità immobiliare adibita ad abitazione ubicata a ... in Via ..., n. ... identificata al Catasto Terreni al Foglio ..., Particella ... Sub. ... **per la quale doveva essere presentata denuncia di variazione al Catasto Fabbricati almeno dal 31/12/2019 in seguito ad intervenute variazioni edilizie.**

Per regolarizzare la posizione del suddetto immobile deve essere presentata all'Agenzia del Territorio di (indicare l'Agenzia del Territorio di riferimento) l'atto di iscrizione o aggiornamento necessario **entro e non oltre novanta giorni** dalla notifica della presente comunicazione, indicando protocollo e data della stessa.

In mancanza dell'adempimento richiesto, decorso il termine di novanta giorni dalla data di notifica della presente comunicazione, l'Ufficio Provinciale dell'Agenzia del Territorio procederà d'ufficio alle variazioni catastali dell'unità immobiliare sopra indicata.

In caso di inadempienza sono dovuti oltre ai tributi di legge anche gli oneri per l'attività svolta dall'Agenzia del Territorio.

Distinti saluti
Luogo, data

Il Funzionario Responsabile
firma

- 2) in seguito al perfezionamento della notifica della richiesta, il Comune trasmette la segnalazione mediante inserimento nel portale "SISTER", nella sezione *"Servizi - Attività comma 336 - Inserimento Nuova Comunicazione"*, indicando gli estremi della notifica ed inserendo una motivazione tra quelle proposte dal portale mediante il menù a tendina.
- 3) a questo punto **il contribuente ha 90 giorni per procedere all'accatastamento** (eventualmente prorogabili qualora il contribuente prenda contatti con il Catasto). Pertanto si potranno verificare due ipotesi:
 - a) il contribuente procede ad accatastare l'immobile "proponendo" una rendita catastale;

- b) il contribuente non procede all'accatastamento dell'immobile: in tal caso l'Agenzia delle Entrate procederà all'accatastamento d'ufficio con oneri a carico del contribuente inadempiente;
- 4) l'avvenuto accatastamento dell'immobile, in base alle ipotesi a) oppure b), consentirà al Comune di **emettere avvisi d'accertamento per omessa denuncia**.

Figura 34. Sister - Attività comma 336 - Inserimento nuova comunicazione

Inserimento Nuova Comunicazione

Comune di

Dati generali della notifica:

Data variazione:

Protocollo della notifica: Data inizio notifica: Data avvenuta notifica:

Situa del censito:

Dati dell'immobile:

Cateto:

Comune:

Sezione urbana: Foglio: Particella: Subalterno:

Obbligo:

Civico: Complemento al civico:

Nota:

Generato dal destinatario:

Codice fiscale:

☐ Cognome: Nome: Sesso: Data nascita:

☐ Provincia nascita:

☐ Denominazione:

Sede:

Destinatario del destinatario:

Obbligo:

Civico: Complemento al civico: C.A.P.:

Provincia:

Per individuare le annualità accertabili da parte del Comune occorre tener presente il dispositivo indicato dal comma 337: *“le rendite catastali dichiarate o comunque attribuite a seguito della notificazione della richiesta del comune di cui al comma 336 producono effetto fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, a decorrere dal 1 gennaio dell’anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal comune, ovvero, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell’anno di notifica della richiesta del comune”*. Ad esempio, se il Comune ha indicato il 31/12/2019 quale data in cui doveva essere presentata la variazione catastale⁵, il Comune potrà recuperare l’IMU dal 01/01/2020 (annualità di imposta 2020).

⁵ Si veda l’esempio di richiesta di aggiornamento catastale riportata in precedenza.

Ovviamente, la possibilità di recuperare annualità pregresse incontra il limite generale di “decadenza” previsto dal comma 161 dell’articolo 1 della legge 296/2006⁽⁶⁾.

Strumenti utili all'individuazione dei fabbricati non iscritti in Catasto

Utili strumenti per individuare i fabbricati non iscritti in Catasto sono i SIT (Sistemi Integrati Territoriali), che molti uffici comunali hanno sviluppato o stanno sviluppando: si tratta di evoluzioni del sistema cartografico catastale, in grado di permettere un maggiore dialogo tra le diverse informazioni georeferenziate, rendendole interoperabili e sovrapponibili e permettendo la navigazione e consultazione dinamica e senza soluzione di continuità sull’intero territorio.

Analoga funzione (per chi non è dotato del SIT) può essere assolta dalla piattaforma **Formaps**⁽⁷⁾. Formaps rappresenta un servizio di dati cartografici basato su Google Maps e sulle informazioni rese disponibili dall'Agenzia delle Entrate, dalle province autonome di Trento e Bolzano, dall'ISTAT e dalle singole amministrazioni territoriali. In sostanza Formaps sovrappone le cartografie catastali alle ortofoto di Google Maps, consentendo pertanto di individuare fabbricati esistenti ma non presenti nelle mappe catastali.

Attività ex comma 336 sui fabbricati rurali

- **Unità ancora iscritte al Catasto Terreni con qualifica di ruralità:** il Comune dovrà attivare le procedure previste dall’articolo 1, commi 336 e 337, Legge n. 311/2004 al fine di pretendere la presentazione della denuncia catastale.
- **Unità iscritte in categoria D/10 o con annotazione di ruralità, prive dei requisiti:** qualora non sussistano le caratteristiche di ruralità ai sensi dell’art. 9, comma 6, d.l. n. 557/1993, il Comune dovrà attivare le procedure previste dall’articolo 1, commi 336 e 337, Legge n. 311/2004 al fine di pretendere la presentazione della denuncia catastale. Tuttavia, nel caso la ruralità manchi sin dalla data di iscrizione con Docfa, la segnalazione va effettuata attraverso le **procedure previste dalla Legge n. 80/2006**. L'Agenzia delle Entrate Territorio rende disponibili a Comuni e Comunità montane, con forniture a cadenza mensile, i dati dei nuovi accatastamenti e delle variazioni che pervengono all'Agenzia dai soggetti autorizzati attraverso i documenti tecnici Docfa, come previsto dall’articolo 34-quinquies della legge 80/2006. Le forniture consentono di effettuare i controlli di competenza e di inviare all'Agenzia eventuali segnalazioni di coerenza o incoerenza dei documenti esaminati. Ricevute le segnalazioni da parte degli enti interessati, l'Agenzia procede a una nuova verifica e restituisce gli esiti del controllo, con una pubblicazione mensile delle forniture. I dati degli accatastamenti e delle variazioni pervenuti all'Agenzia sono resi pubblici mediante due forniture, la cui unione rappresenta la totalità dei documenti tecnici presentati dalla parte.

6“Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.”

7 www.formaps.it

Anche per verifiche sui fabbricati rurali, risultano fondamentali i SIT (Sistemi Informativi Territoriali). I SIT rappresentano una notevole fonte di informazioni per l'attività di accertamento fiscale in quanto consentono l'incrocio e l'elaborazione dei dati, compresi tutti i dati catastali che periodicamente vengono scaricati dal portale Sister per le attività di controllo L. n. 80/2006.

Occorre procedere con l'inserimento nel SIT di tutti i dati forniti dall'Agenzia delle Entrate: i dati censuari (foglio, particella, subalterno), i dati di classamento (categoria, classe, consistenza e rendita) e gli ulteriori dati che sono scaricabili dai modelli di denuncia Docfa (superfici utili, planimetrie, caratteristiche dotazionali delle singole unità) per consentire il controllo di congruità ai sensi della L. n. 80/2006. Completato il caricamento, i SIT consentono di lanciare delle elaborazioni volte ad individuare immobili da controllare o da accertare. Ad esempio si possono estrarre:

- elenco di fabbricati ancora iscritti al Catasto Terreni;
- elenco immobili per i quali è stata respinta la ruralità;
- elenco immobili abitativi con annotazione di ruralità.

Casi particolari in cui è possibile attivare la procedura di cui al comma 336:

- **Realizzazione di due unità abitative:** non è raro imbattersi in un'unica unità abitativa, oggetto di opere volte a realizzare due unità abitative distinte e dotate di autonomia funzionale e reddituale.

Esempi di opere finalizzate a costituire due unità abitative distinte:

- realizzazione una seconda cucina (ad esempio al piano superiore, in aggiunta a quella presente al piano terra);
- opere volte a creare un "nuovo" accesso autonomo (ad esempio la costruzione di una scala esterna per l'accesso al piano superiore);

Occorre poi valutare anche altri comportamenti del contribuente, che possono costituire indici della volontà di realizzare due unità abitative distinte, quali ad esempio:

- presentazione di due dichiarazioni TARI distinte per lo stesso immobile da parte dei componenti dei due nuclei familiari che occupano l'immobile;
- separazione di campanelli e delle cassette postali;
- la stipula di un contratto di "locazione parziale di abitazione principale".

Non è necessario che le utenze siano intestate a soggetti diversi: in questi casi, spesso, le utenze rimangono tutte intestate al proprietario dell'unità immobiliare.

- **Accatastamento nella categoria F/2**

Gli immobili iscritti in categoria F/2 sono definiti "collabenti" e si trovano in condizioni tali da non produrre reddito. Questo significa che un'unità collabente è, ad esempio, un edificio non agibile o allo stato di rudere. Le condizioni di questi fabbricati sono fatiscenti e molto spesso la loro struttura non è conservata integralmente, con la copertura o parti delle murature crollate. Gli immobili collabenti sono privi di rendita catastale. A prescindere dal dibattito circa la loro imponibilità quali aree fabbricabili (di cui si dirà al paragrafo 5.1.6 I fabbricati collabenti), è frequente individuare presentazioni di variazioni catastali, con le quali il contribuente accatista in F/2 un fabbricato precedentemente iscritto in Catasto con rendita (ciò avviene sia per immobili abitativi che per immobili produttivi). In tali casi occorre valutare attentamente le condizioni del

fabbricato. Si ritiene che la semplice rimozione degli impianti e di infissi e serramenti non sia sufficiente ad attribuire la qualifica di "fabbricato collabente", qualora il fabbricato risulti strutturalmente integro. In tal caso è possibile attivare la procedura ai sensi del comma 336 L. 311/2004.

- **Fabbricati accatastati in categoria E** che, avendo il requisito di redditualità, dovrebbero essere accatastati in altra categoria. In effetti l'art. 2 del D.L. 262/2006 ha previsto che "Nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale". È possibile imbattersi in immobili di Cat. E destinati ad attività commerciali: ad esempio il chiosco classificato in categoria E/3 adibito alla somministrazione di cibo e bevande; oppure il capannone classificato in categoria E/9 che viene acquistato da un'impresa commerciale per svolgere la propria attività industriale.
- **Piscina ad uso privato accatastata in D/10** unitamente ad un immobile adibito ad agriturismo.
- **Cave estrattive operative:** un terreno su cui insiste un'"attività estrattiva" può essere oggetto di comunicazione ai sensi del comma 336 (si veda paragrafo 5.3.4 Casi particolari – Le cave estrattive).

5.1.4 I fabbricati di interesse storico o artistico

Il comma 747 della L. 160/2019 prevede che "La base imponibile è ridotta del 50 per cento per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42".

Per chiarire quali sono i fabbricati di interesse storico e artistico che hanno diritto all'agevolazione, occorre innanzitutto distinguere tra:

- **immobili di proprietà dello Stato, Regioni, altri Enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente o istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro:** sono beni culturali se presentano interesse storico, artistico, archeologico, o etnoantropologico (comma 1 dell'art. 10 del D.Lgs. 42/2004).

L'art. 12 dispone poi che, per tali fabbricati, se costruiti da più di 70 anni, l'interesse storico artistico si presume fino a quando non vi sia la verifica di sussistenza dell'interesse storico o artistico da parte dei competenti organi del Ministero dei beni culturali.

Ai fini della applicazione del beneficio fiscale, chiarisce la Cassazione, *"non è necessaria la preesistenza di un formale provvedimento che riconosca l'interesse culturale, emesso dalla autorità amministrativa ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 42/2004"* (Cass. Sez. VI-5 n. 20131/2020).

Per i beni immobili di enti pubblici, enti ecclesiastici e persone giuridiche private (associazioni, fondazioni, enti morali, ex ipab, ecc.) con più di 70 anni vige una presunzione di interesse storico artistico, che vale fino a quando all'esito della verifica formale, avviata d'ufficio o su richiesta della proprietà, "non dovesse essere riscontrato alcun interesse culturale".

L'ordinanza n. 20131/2020 è conforme a quanto già precisato dalla medesima Cassazione, anche ai tempi dell'ICI (Cass. Sez. V n. 19878/2016, n. 4244/2016, n.11794/2010), sulla base dall'orientamento espresso dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 345/2003.

- **immobili, a chiunque appartenenti, che rivestono un interesse particolarmente importante a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte, della scien-**

za, della tecnica, dell'industria e della cultura in genere, ovvero quali testimonianze dell'identità e della storia delle istituzioni pubbliche, collettive o religiose, quando sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'articolo 13 del D.Lgs. 42/2004⁽⁸⁾.

A differenza degli immobili di proprietà di enti pubblici o persone giuridiche private senza fine di lucro, per tutti questi immobili la Dichiarazione dell'interesse culturale di cui all'art. 13 ha natura costitutiva. Quindi, per poter usufruire dell'agevolazione IMU è necessaria l'**avvenuta notifica** della "Dichiarazione di interesse culturale".

La classificazione di questi fabbricati non appare nelle visure catastali. Il Comune, in sede di controllo, dovrà pertanto richiedere al contribuente la trasmissione della documentazione attestante la "Dichiarazione di interesse culturale"; in alternativa potrà inoltrare la richiesta alla Soprintendenza dei beni culturali competente.

Si segnala che, per i Comuni della Regione Emilia Romagna, è consultabile il portale Webgis – Patrimonio culturale dell'Emilia Romagna⁽⁹⁾ – accedendo al quale è possibile identificare tutti gli immobili di interesse storico o artistico.

Figura 35. WebgisER - Consultazione immobili interesse storico o artistico



5.1.5 I fabbricati inagibili

Il comma 747 della L. 296/2006 prevede la riduzione della base imponibile del 50% per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.

Per poter usufruire dell'agevolazione occorre quindi che siano rispettate contemporaneamente i seguenti requisiti:

⁸ "Dichiarazione dell'interesse culturale".

⁹ <https://www.patrimonioculturale-er.it/webgis/>

- 1) che il fabbricato sia stato dichiarato inagibile;
- 2) che il fabbricato non sia di fatto utilizzato.

La circostanza che il fabbricato non sia utilizzato si pone pertanto come condizione necessaria per poter usufruire dell'agevolazione in oggetto.

Per quanto attiene alla "dichiarazione di inagibilità", la legge prevede due procedimenti alternativi:

- 1) accertamento da parte dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione;
- 2) presentazione di una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti la dichiarazione di inagibilità o inabitabilità del fabbricato da parte di un tecnico abilitato, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente.

La Legge 160/2019 introduce un'importante novità, consistente nel fatto che l'autocertificazione dello stato di inagibilità da parte del contribuente deve sempre essere corredata dalla perizia di un tecnico. Si ritiene pertanto che, a decorrere dall'anno 2020, le autocertificazioni presentate dal contribuente ai sensi dell'art. 13, comma 3 del D.L. 201/2011 non siano sufficienti per garantire il diritto ad usufruire dell'agevolazione: il contribuente è tenuto a presentare una "nuova" autocertificazione, corredata da una perizia da parte di un tecnico abilitato.

CARATTERISTICHE DEI FABBRICATI INAGIBILI: in tutte le istruzioni alla dichiarazione IMU (compresa l'ultima versione di dichiarazione IMU/IMP di cui al D.M. 24/04/2024) il Ministero dell'economia ha precisato che *"l'inagibilità deve consistere in un degrado fisico sopravvenuto (ad esempio, fabbricato diroccato, pericolante, fatiscente) o in un'obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica, non superabile con interventi di manutenzione."*

La precisazione che debba trattarsi di un "degrado sopravvenuto" porta ad escludere categoricamente che l'agevolazione possa applicarsi ai fabbricati di "nuova costruzione" accatastati, seppur privi del certificato di agibilità/abitabilità (Cass. sentenza n. 21868/2009).

L'inagibilità deve consistere in un degrado "non superabile con interventi di manutenzione": deve pertanto trattarsi di un'obsolescenza superabile esclusivamente con interventi di cui alle lettere c), d), e) dell'art. 3 del DPR n. 380/2001 (interventi di restauro e di risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia, interventi di nuova costruzione).

È opportuno rilevare che la presenza di impianti tecnologici obsoleti non funzionanti (compresi i servizi igienico sanitari) non comporta l'inagibilità del fabbricato, in quanto il rifacimento degli impianti è un intervento qualificabile come "manutenzione straordinaria". La lett. b) dell'art. 3 del DPR 380/2001 annovera tra gli interventi di manutenzione straordinaria *"le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d'uso implicanti incremento del carico urbanistico."*

La lett. b) del comma 747 della L. 160/2019 si conclude disponendo la facoltà dei Comuni di *".. disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione"*.

I Comuni possono pertanto disciplinare con Regolamento, le caratteristiche di fatiscenza soprav-

venuta che comportano inagibilità dei fabbricati, specificandole. Tuttavia, il Comune potrà disciplinare esclusivamente caratteristiche di obsolescenza non superabili con interventi di manutenzione. L'esercizio di tale facoltà deve essere pertanto valutato con particolare attenzione dal Comune, al fine di non generare confusione nei contribuenti.

CONTROLLO DELLE AUTOCERTIFICAZIONI: l'Ufficio Tributi, qualora dubiti di un'autocertificazione di inagibilità presentata (nonostante la sussistenza di una perizia di un tecnico abilitato), può richiedere la verifica all'Ufficio Tecnico, il quale potrà disporre un sopralluogo in presenza dei proprietari¹⁰. In seguito al sopralluogo, l'Ufficio Tecnico dovrà redigere un verbale che attesti la sussistenza o l'insussistenza dell'inagibilità.

I fabbricati storici inagibili

Il problema relativo alla cumulabilità delle agevolazioni per fabbricati storici con quella prevista per i fabbricati inagibili, oggetto di un parere del MEF con il quale si negava la possibilità di applicare entrambe le riduzioni sulla base imponibile dei fabbricati storici-inagibili, è stato risolto dalla Corte di Cassazione n. 14279 del 8 luglio 2020.

La Suprema Corte ha precisato che *"... Nel solco di tale impostazione, questa Corte già in passato aveva affermato che, in assenza di un espresso dettato normativo, non può affermarsi la sussistenza di un principio generale nel senso della esclusione della cumulabilità di benefici fiscali analoghi fruiti in tempi diversi, e ciò in quanto le misure di agevolazione fiscale rispondono ad esigenze finanziarie contingenti, apprezzate di volta in volta dal legislatore in rapporto alle mutevoli emergenze (Sez. 1, Sentenza n. 4309 del 29/04/1999). D'altra parte, una interpretazione difforme porterebbe a trattare in modo uguale due situazioni differenti. In particolare, porrebbe sullo stesso piano i soggetti proprietari di immobili vincolati ed inagibili e quelli proprietari di immobili inagibili, ma non vincolati. Una interpretazione di tal fatta si rivelerebbe in contrasto sia con l'art. 3 (che vieta di trattare in modo uguali situazioni diverse) sia con l'art. 53 (che impone di porre a carico dei contribuenti il concorso alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva)."*

Alla stregua delle considerazioni che precedono, va enunciato, ai sensi del primo comma dell'art. 384 c.p.c., il seguente principio di diritto, trattandosi di una questione di diritto di particolare importanza: "in tema di determinazione dell'IMU, la base imponibile, costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 5, commi 1, 3, 5 e 6, del d.lgs. n. 504/1992 e dell'art. 13, commi 4 e 5, del d.l. n. 201/2011, è ridotta del 50% per i fabbricati di interesse storico o artistico e di un ulteriore 50% (con conseguente riduzione dell'aliquota al 25%) per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, essendo le due agevolazioni fiscali cumulabili, data la differente finalità che perseguono".

5.16 I fabbricati collabenti

La disputa sull'imponibilità ai fini IMU dei fabbricati collabenti si trascina da molto tempo e, negli ultimi anni, abbiamo assistito a diversi "colpi di scena":

¹⁰ Si rammenta che il comma 693 della Legge 147/2013 dispone che *"Ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni"*.

- 1) si è registrato un netto capovolgimento di rotta da parte della giurisprudenza di legittimità, a decorrere dall'anno 2017;
- 2) abbiamo preso atto della modifica alla definizione di fabbricato introdotta dalla L. 160/2019⁽¹¹⁾, con l'obiettivo di porre rimedio ad una situazione di potenziale violazione dei principi di capacità contributiva e di proporzionalità;
- 3) infine, il comma 741 della L. 160/2019 è stato oggetto di un parere da parte del MEF, in antitesi con la posizione espressa da IFEL.

Ciò ha provocato la "corsa" ad accatastare in cat. F/2, provocando una crescente perdita di gettito per i Comuni.

Ricostruzione della vicenda

La normativa IMU, anche prima della L. 160/2019, nel riferirsi ai fabbricati, faceva riferimento a fabbricati dotati di una propria capacità reddituale, la quale è espressa dalla rendita catastale. In effetti, l'articolo 2 del DM 28/1998 qualifica come unità immobiliare il fabbricato che *«presenta autonomia funzionale e reddituale»*.

La Corte di Cassazione con sentenza 5166/2013, aveva ritenuto che la cessione unitaria di un terreno agricolo con sovrastanti fabbricati ex rurali collabenti, destinati alla demolizione e alla ricostruzione come fabbricati civili, andasse considerata come cessione di area fabbricabile. Ciò in quanto lo strumento urbanistico comunale ne prevedeva il recupero edilizio, anche se nei limiti della cubatura esistente.

La sentenza della Cassazione era relativa alle imposte dirette, in particolare alla plusvalenza imponibile ai fini IRPEF generata dalla vendita in oggetto; tuttavia, stante la definizione unitaria di "area fabbricabile" ai fini fiscali, contenuta nell'art. 36 del D.L. 223/2006⁽¹²⁾, si è legittimamente ritenuto che il principio espresso dalla Suprema Corte debba trovare applicazione anche ai fini IMU. In effetti si tratta di aree previste direttamente dallo strumento urbanistico, ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs. 504/1992 e non di fabbricati attratti ad imposizione solo in caso di ristrutturazione.

Successivamente, la Suprema Corte ha cambiato orientamento (sentenze n. 17815/2017, n. 26392/2019, n. 19338/2019, n. 10122/2019, n. 8622/2019), ritenendo che gli immobili collabenti siano da assoggettare al tributo IMU come fabbricati in quanto la categoria F/1, così come le altre categorie fittizie, fa parte del Catasto edilizio urbano. Tuttavia, siccome tali fabbricati sono privi di rendita catastale, e quindi di base imponibile, sfuggono completamente all'imposizione comunale. La Corte rileva che il DM 28/1998 prevede l'accatastamento in categoria F/2 dei fabbricati che si trovano in uno stato di degrado tale da comportarne *«l'oggettiva incapacità di produrre ordinariamente un reddito proprio»* ed è per questa ragione che questi fabbricati sono iscritti senza una rendita catastale. Secondo la Corte, lo stato di collabenza e improduttività di reddito non fa venir meno in capo all'immobile la tipologia normativa di «fabbricato». La mancata imposizione, pertanto, si giustifica non già per assenza di «presupposto» ma per assenza di «base imponibile».

11 Si veda il paragrafo 5.1.1 Definizione di fabbricato

12 "... un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"

Con la “nuova” IMU, i collabenti non rientrano più nella definizione di “fabbricato”: l’esclusione dalla definizione di fabbricato porta a ritenere che, dall’anno 2020, il fabbricato collabente dovrà essere assoggettato al tributo come area fabbricabile, purché lo strumento urbanistico ne preveda il recupero.

In realtà IFEL, nelle FAQ pubblicate in risposta ai quesiti posti dai partecipanti ai webinar “La nuova IMU: le novità rispetto ai previgenti prelievi IMU e TASI” del 06/03/2020, aveva evidenziato come *“... la nuova disposizione in realtà nulla innovi, perché anche con la precedente disciplina il fabbricato era qualificabile come l’unità immobiliare iscritta o da iscrivere in catasto, ovvero l’unità immobiliare che presenta “autonomia funzionale e reddituale”, ai sensi del dm n. 28 del 1998. Il fabbricato collabente, quindi, non rientrava già nella definizione di fabbricato, anche se esiste giurisprudenza di legittimità che è pervenuta a conclusioni diverse”*

Infine, è intervenuto il MEF con la Risoluzione n. 4/DF del 16/11/2023, affermando che:

- 1) i fabbricati collabenti sono a tutti gli effetti “fabbricati” e la circostanza che siano “privi di rendita” li porta ad essere esclusi dal novero dei fabbricati imponibili ai fini IMU, che sono esclusivamente quelli “con attribuzione di rendita”, indice, quest’ultimo, sintomatico di capacità contributiva del bene soggetto a tassazione, in ossequio all’art. 53 della Costituzione⁽¹³⁾;
- 2) i fabbricati collabenti sono e restano “fabbricati”, motivo per il quale non possono essere qualificati diversamente, come vorrebbero invece i comuni che li definirebbero “terreni edificabili”.

Accertamento dei fabbricati collabenti

Alla luce del contrasto interpretativo tra il MEF e i Comuni, occorre evitare di inserire nei Regolamenti comunali disposizioni volte a disciplinare l’IMU per i fabbricati collabenti. In effetti, trattandosi di una questione attinente le “fattispecie imponibili”, vige il divieto di regolamentazione imposto dall’art. 52 del D.Lgs 446/1997.

Tuttavia, nulla vieta ai Comuni di accertare i fabbricati collabenti sulla base delle argomentazioni descritte in precedenza. Il Comune potrà decidere di accertare a decorrere dall’annualità 2020 (anno di entrata in vigore della “nuova IMU”⁽¹⁴⁾) ovvero potrà accertare anche annualità pregresse sulla base delle motivazioni evidenziate da IFEL. In quest’ultimo caso però, il Comune deve essere consapevole dell’ormai consolidata posizione della Suprema Corte in materia di IMU di cui al D.L. 201/2011.

Trattandosi di attività di recupero per area fabbricabile, l’accertamento dovrà necessariamente essere preceduto dalla notifica dell’invito al contraddittorio di cui all’art. 6-bis della L. 212/2000.

In relazione al valore dell’area fabbricabile degli F/2, si suggerisce di individuare un valore “ad hoc” per le aree fabbricabili in zona agricola (valore valido anche per gli altri interventi di cui alle lett. c), d), e) art. 3 DPR 380/2001) visto che i fabbricati collabenti sono frequentemente (ma non esclusivamente) ubicati in zona agricola.

¹³ “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

¹⁴ Legge 160/2019.

5.1.7 Il fabbricato di nuova costruzione

Il comma 741 della L. 160/2019 dispone che *“il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato”*.

Il fabbricato sarà dunque assoggettabile ad imposta sulla base della rendita catastale, a partire da una di queste due date:

- 1) data di fine lavori;
- 2) data di utilizzo se antecedente.

A queste due date occorre aggiungerne una terza, derivante da un consolidato orientamento della Corte di Cassazione:

- 3) la data di accatastamento del fabbricato.

La Suprema Corte ha infatti affermato che *“il criterio alternativo della data di ultimazione dei lavori ovvero di quella anteriore di utilizzazione, acquista rilievo solo quando il fabbricato medesimo non sia ancora iscritto al catasto, realizzando tale iscrizione, di per sé il presupposto principale per assoggettare il bene all'imposta”* (Cass. n. 20780/2016).

Tale principio risulta peraltro conforme al disposto di cui all'art. 24 del DPR 380/2001, che prevede l'obbligo, in capo al soggetto titolare del permesso di costruire o al soggetto che ha presentato la segnalazione certificata di inizio di attività, di presentare della segnalazione certificata entro 15 giorni dall'ultimazione dei lavori, allegando gli estremi dell'avvenuta dichiarazione di aggiornamento catastale.

Pertanto, in presenza di fabbricati di nuova costruzione “già accatastati”, il Comune potrà accertare l'immobile senza dover verificare lo stato effettivo dell'immobile: la mancata certificazione di agibilità/abitabilità non può essere motivo per disconoscere il calcolo dell'imposta sulla base della rendita catastale né per invocare la riduzione del 50% per inagibilità (come si è già detto al paragrafo 5.1.5 I fabbricati inagibili).

L'avviso d'accertamento non dovrà essere preceduto dalla la notifica dell'invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000, trattandosi di un atto di pronta liquidazione.

Accatastamento in Cat. F/3

L'accatastamento in categoria F/3 “Fabbricato in corso di costruzione”, previsto per consentire l'inventario ai fini civilistici delle unità immobiliari, non fa venir meno l'assoggettamento all'imposta in quanto l'oggetto imponibile è l'area fabbricabile sulla quale si sta costruendo il fabbricato.

- Cass. 25309/2017 - *“il classamento nella categoria fittizia F/3 (unità in corso di costruzione) - pur essenziale ai negozi civilistici su cosa futura - non segnala una capacità contributiva autonoma rispetto a quella evidenziata dalla proprietà del suolo edificabile”*
- Cass. 11694/2017 - *“l'accatastamento di un nuovo fabbricato nella categoria fittizia delle unità in corso di costruzione non è presupposto sufficiente per l'assoggettamento ad imposta del fabbricato stesso, salva la tassazione dell'area edificatoria e la verifica sulla pertinenza del classamento”*

Il Comune potrà quindi accertare l'area fabbricabile in assenza di versamenti sull'area fabbricabile (o in presenza di versamenti effettuati sulla base di un valore ritenuto non congruo). Trattandosi di attività di recupero per area fabbricabile, l'accertamento dovrà necessariamente essere preceduto dalla notifica dell'invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000.

Nel caso in cui fabbricato in corso di costruzione – F/3 – sia oggetto di compravendita, il Comune non potrà utilizzare il valore di cessione ai fini dell'accertamento dell'area fabbricabile. In tal caso il valore della dell'area dovrà infatti essere individuato scomputando dal valore di cessione il valore del fabbricato (seppur non ultimato).

La Circolare catastale n. 15232 del 21/02/2002 ha specificato che è tollerabile la presenza in atti della categoria F/3 per un intervallo di tempo maggiore rispetto alla categoria F/4, che non può essere superiore a 6 mesi. Tuttavia, qualora il Comune accerti l'avvenuto completamento delle opere di costruzione del fabbricato o qualora attesti l'utilizzo del medesimo, dovrà procedere a notificare richiesta di aggiornamento dei dati catastali ai sensi della L. 311/2004.

Infine, si occorre dare atto di un filone giurisprudenziale in base al quale la tassazione dell'area edificabile per un immobile accatastato in categoria F/3 è legittima solo qualora il complesso immobiliare non risulta ultimato, neanche parzialmente. Qualora, invece, parte del complesso sia stato accatastato con rendita e parte permanga in categoria F/3, detta giurisprudenza non considera possibile qualificare le unità censite in F/3 aree edificabili, in quanto vi è una definizione unitaria di fabbricato che non può essere, nello stesso tempo, anche area edificabile.

Contrariamente, si ritiene che, in caso di accatastamenti parziali (ad esempio l'accatastamento di alcuni appartamenti facenti parte di una palazzina), la parte non ancora accatastata e iscritta nella Cat. F/3 continui ad essere soggetta ad imposta quale area fabbricabile; in questo caso, gli accatastamenti parziali ridurranno la superficie fondiaria dell'area residua e di conseguenza il valore della base imponibile dell'area.

Accatastamento in F/4

In presenza di F/4 che presentano una permanenza in tale categoria per oltre 6 mesi, occorrerà pertanto procedere a notificare richiesta di aggiornamento dei dati catastali ai sensi della L. 311/2004. A tal proposito, la Circolare Catastale n. 15232 del 21/02/2002 recita:

“Si coglie l'occasione, inoltre, per formulare alcune considerazioni in merito al corretto utilizzo della causale di variazione “Frazionamento per trasferimento di diritti”. Come già specificato con la predetta circolare n. 9/2001, tale causale, che comporta l'attribuzione della categoria F/4 alla porzione di unità soggetta al successivo trasferimento di diritti, deve essere usata esclusivamente nel caso in cui una delle parti in cui si divide l'unità immobiliare non presenti autonomia reddituale e funzionale. Si ricorda, altresì, che la categoria F/4, che comporta la non attribuzione di rendita, deve rappresentare uno stadio temporaneo dell'unità immobiliare. Infatti, una permanenza prolungata negli atti catastali di tale categoria può concorrere a favorire, anche se involontariamente, comportamenti tesi all'elusione fiscale.”

5.1.8 I fabbricati merce

I fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita sono stati oggetto di diversi interventi legislativi, volti ad introdurre agevolazioni ad hoc in materia di tributi locali.

Dal punto di vista soggettivo, i destinatari delle agevolazioni sono da qualificarsi nelle imprese costruttrici titolari del “permesso di costruire”. Sono pertanto escluse le immobiliari la cui attività consiste nell'acquisto, gestione e rivendita di fabbricati.

Dal punto di vista oggettivo, gli immobili destinatari della disciplina di favore sono esclusivamen-

te i "fabbricati costruiti", cioè i fabbricati già "ultimati" ed "accatastati", con esclusione dell'agevolazione per il periodo antecedente l'ultimazione dei fabbricati durante il quale l'IMU è dovuta sulla base del valore dell'area fabbricabile.

Oltre ai fabbricati di nuova costruzione, rientrano in questa categoria anche i fabbricati oggetto di interventi di cui all'art. 3 del DPR 380/2001⁽¹⁵⁾, come precisato dal MEF con la risoluzione n. 11/DF del 2013.

Deve trattarsi di fabbricati costruiti dall'impresa e destinati alla vendita, cioè di immobili la cui produzione e vendita costituisce l'attività caratteristica dell'impresa e contabilizzati a costi-ricavi-rimanenze. Sono esclusi pertanto gli immobili strumentali e i c.d. "immobili patrimonio".

La norma prevede l'esclusione dall'agevolazione qualora tali fabbricati siano locati: si ritiene che tale disposizione, seppur formulata in modo poco chiaro ("*... e non siano in ogni caso locati*"⁽¹⁶⁾), deve intendersi come impossibilità di godere dell'agevolazione per il periodo in cui tali fabbricati siano oggetto di un contratto di locazione (in termini di mesi), nonostante il parere opposto del Dipartimento delle Finanze (Telefisco 2014) che ha escluso la possibilità di godere dell'agevolazione qualora l'immobile risulti affittato anche per una parte del periodo d'imposta.

Attività d'accertamento

I fabbricati merce fino al 31/12/2019

L'art. 2, comma 1 del D.L. 102/2013 ha riscritto il comma 9-bis del D.L. 201/2011 prevedendo che *"A decorrere dal 1° gennaio 2014 sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati"*.

Gli immobili merce sono pertanto esenti dall'IMU a decorrere dall'anno 2014, ma soggetti a TASI fino al 31/12/2019.

Il successivo comma 5-bis dell'art. 2, prevede che il beneficio è subordinato alla presentazione **"a pena di decadenza"** entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, di apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica⁽¹⁷⁾.

Il comune potrà attivare controlli ai fini dell'accertamento sia in caso di omessa presentazione della dichiarazione sia in relazione alle dichiarazioni presentate.

OMESSA DICHIARAZIONE: la mancata presentazione della dichiarazione è condizione sufficiente per emettere un avviso d'accertamento IMU, anche qualora risultassero soddisfatti sia i requisiti soggettivi sia quelli oggettivi per l'applicazione dell'agevolazione.

Per questo motivo, l'avviso d'accertamento è qualificabile come un atto di pronta liquidazione e non implica l'invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000.

¹⁵ Interventi di manutenzione ordinaria, interventi di manutenzione straordinaria, interventi di restauro e di risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia, interventi di nuova costruzione, interventi di ristrutturazione urbanistica.

¹⁶ Rif. art. 1, comma 751 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160.

¹⁷ Cfr. paragrafo 2.3 Fattispecie per le quali la dichiarazione è a pena di decadenza

In tal caso il contribuente avrà diritto al rimborso per eventuali versamenti effettuati a titolo di TASI; tuttavia il Comune potrà comunque far valere la sospensione del rimborso (fintanto che gli avvisi IMU non saranno definitivi) e pronunciare compensazione tra i crediti TASI vantati dal contribuente e gli accertamenti IMU (qualora gli avvisi siano divenuti definitivi), in applicazione dell'art. 23 del D.Lgs. 472/1997⁽¹⁸⁾ (Cass. n. 16535/2010, n. 6980/2015).

CONTROLLI SULLA DICHIARAZIONE: in caso di presentazione della dichiarazione IMU, si può procedere a verificare la sussistenza dei requisiti previsti per l'agevolazione in oggetto:

- a) *controlli sulla tipologia di intervento:* tramite il SIT o, in assenza, consultando l'Ufficio Tecnico, è possibile verificare se si tratta di uno degli interventi previsti dall'art. 3 del DPR 380/2001. Qualora invece si trattasse di un intervento di manutenzione, il Comune, prima di emettere l'avviso di accertamento, dovrà notificare l'invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000 contenente lo schema d'atto per infedele dichiarazione;
- b) *controlli su eventuali locazioni:* tramite i dati forniti dall'Agenzia delle Entrate sulle locazioni e mediante la verifica sulla posizione TARI, è possibile controllare se, in riferimento agli immobili dichiarati, sia stato registrato un contratto di locazione. Qualora la locazione riguardi solo alcuni mesi dell'anno d'imposta, si suggerisce di notificare l'invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000 contenente lo schema d'atto per infedele dichiarazione, conteggiando solamente i mesi per il quale il fabbricato risulta locato (si veda circolare Anci Emilia Romagna n. 147/2013);
- c) *fabbricato utilizzato direttamente dall'impresa costruttrice:* nel caso in cui emergesse che il fabbricato dichiarato quale immobile merce è utilizzato direttamente dal proprietario (ad esempio in caso di immobile dichiarato ai fini TARI dal proprietario) si ritiene opportuno l'invio di un questionario ai sensi dell'art. 1, comma 693 della L. 147/2013, volto a verificare che non si tratti di un immobile strumentale, iscritto in bilancio tra le immobilizzazioni quale bene ammortizzabile. A tal fine è opportuno richiedere la trasmissione della documentazione contabile. Qualora dal questionario emergesse che non si tratta di immobile merce o qualora il contribuente omettesse di rispondere al questionario, il Comune, prima di emettere l'avviso di accertamento, sarà comunque tenuto a notificare un invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000 contenente lo schema d'atto per l'infedele denuncia.

Anche in questo caso, il contribuente avrà diritto al rimborso per eventuali versamenti effettuati a titolo di TASI; tuttavia il Comune potrà comunque far valere il diritto alla compensazione tra i crediti TASI vantati dal contribuente e gli accertamenti IMU notificati.

18 "Sospensione dei rimborsi e compensazione

1. Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.
2. In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.
3. I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporre la sospensione ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.
4. Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione."

I fabbricati merce dal 01/01/2020

Con l'abrogazione del tributo sui servizi indivisibili (TASI), gli immobili merce tornano ad essere assoggettati all'imposta: l'intenzione del Legislatore era quella di trasferire *"tout court"* il prelievo dell'abrogata TASI nella nuova IMU. Tant'è che le aliquote previste per gli immobili merce dalla L. 160/2019 sono identiche a quelle previste dal tributo TASI. Tuttavia la norma non ha previsto l'estensione della maggiorazione TASI (che dal 2,5 per mille poteva arrivare al 3,3 per mille) agli immobili merce.

A decorrere dal 2022 è disposta l'esenzione IMU. Il comma 751 della L. 160/2019 prevede infatti che *"Fino all'anno 2021, l'aliquota di base per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, è pari allo 0,1 per cento. I comuni possono aumentarla fino allo 0,25 per cento o diminuirla fino all'azzeramento. A decorrere dal 1° gennaio 2022, i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, sono esenti dall'IMU"*.

In merito alla dichiarazione, il comma 769 prevede che *"In ogni caso, ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al comma 741, lettera c), numeri 3) e 5), e al comma 751, terzo periodo, il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme"*.

Si tratta di una norma che ha creato dubbi interpretativi in quanto, a differenza dell'art. 2, comma 5-bis del D.L. 102/2013, non prevede espressamente che la dichiarazione debba essere presentata "a pena di decadenza" entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'IMU.

Su questa linea inizialmente si era orientato il MEF - Dipartimento delle Finanze (Telefisco 2020), sottolineando che nel nuovo impianto normativo dell'IMU (introdotto dalla Legge 160/2019) non vengono più riproposte quelle norme che subordinavano, a pena di decadenza (come il D.L. 102/2013), il riconoscimento delle agevolazioni al previo assolvimento dell'obbligo dichiarativo, come nel caso dei beni merce.

Sul tema è intervenuta la Cassazione con le Ordinanze n. 5190 e 5191 del 17 febbraio 2022 che, richiamando la precedente pronuncia n. 21465 del 2020, ha affermato che il comma 769 della legge 160/2019 non abroga il menzionato comma 5-bis dell'articolo 2 del D.L. 102/2013, limitandosi a stabilire che i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione o, in alternativa, trasmetterla in via telematica secondo le modalità approvate con apposito decreto ministeriale, 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.

Alla luce dell'orientamento della Cassazione, anche il MEF Dipartimento delle Finanze si è adeguato (Telefisco 2023), affermando che l'assolvimento dell'obbligo dichiarativo è necessario per ottenere il relativo beneficio fiscale.

Sulla base di questi elementi, si può affermare che, ai fini dell'attività accertativa sugli immobili merce, nulla cambia rispetto alle annualità antecedenti il 2020.

Valgono pertanto le medesime considerazioni fatte per l'accertamento ante 2020, compresa la possibilità di invio del questionario (confermata, indirettamente, dal comma 775 della L. 160/2019 che ne disciplina il sistema sanzionatorio).

A decorrere dall'anno d'imposta 2022, l'esenzione IMU introdotta per gli immobili merce rende ancor più importante l'attività di controllo da parte dell'ente in relazione a questa fattispecie.

5.1.9 I fabbricati rurali

L'art. 14-ter del D.L. n. 201/2011 ha disposto l'obbligo di accatastamento dei fabbricati dei fabbricati rurali al Catasto Fabbricati entro il 30/11/2012, ad esclusione dei piccoli fabbricati che non costituiscono oggetto di inventariazione ai sensi dell'art. 3, comma 3 del D.M. n. 28/1998.

Occorre precisare che ai fini IMU, fin dal 2012, è stata riservata una disciplina speciale in relazione ai fabbricati rurali strumentali di cui all'art. 9, comma 3-bis del D.L. 557/1993⁽¹⁹⁾, mentre per i fabbricati abitativi di cui all'art. 9, comma 3 del D.L. 557/1993⁽²⁰⁾ la ruralità non ha mai avuto rilevanza.

19 "Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;*
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;*
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;*
- d) all'allevamento e al ricovero degli animali;*
- e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96;*
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;*
- g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;*
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;*
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228;*
- l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso."*

20 "Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare le seguenti condizioni:

- a) il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione:*
 - 1) dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta;*
 - 2) dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che con altro titolo idoneo conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;*
 - 3) dai familiari conviventi a carico dei soggetti di cui ai numeri 1) e 2) risultanti dalle certificazioni anagrafiche; da coadiuvanti iscritti come tali a fini previdenziali;*
 - 4) da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;*
 - 5) da uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale;*
 - a. bis) i soggetti di cui ai numeri 1), 2) e 5) della lettera a) del presente comma devono rivestire la qualifica di imprenditore agricolo ed essere iscritti nel registro delle imprese di cui all'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580*
 - b. LETTERA ABROGATA DAL D.L. 1 OTTOBRE 2007, N. 159, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 29 NOVEMBRE 2007, N. 222;*
 - c. il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;*
 - d. il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della citata legge n. 97 del 1994, il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente. Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'IVA si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero dall'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;*
 - e. i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali."*

Dopo un paio di interventi legislativi, di cui uno scritto in modo "nebuloso" (D.L. 102/2013), volti ad escludere dall'IMU i fabbricati rurali strumentali per l'anno 2013, è intervenuto l'art. 1, comma 708 della L. 147/2013 che ha disposto l'esclusione dall'IMU per i fabbricati rurali strumentali ed il loro assoggettamento a TASI, con aliquota massima pari allo 0,1 per cento.

A decorrere dal 2020, tuttavia, con l'accorpamento della TASI nell'IMU i fabbricati rurali strumentali tornano ad essere assoggettati ad IMU: il comma 750 della L. 160/2019 prevede infatti che *"L'aliquota di base per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, è pari allo 0,1 per cento e i comuni possono solo ridurla fino all'azzeramento"*.

Inoltre, a partire dal 2020, non è più prevista l'esenzione per i fabbricati rurali strumentali ubicati in comuni montani o parzialmente montani, a seguito dell'abrogazione dell'art. 9, comma 8 del D.Lgs. 23/2011. In ogni caso, detti comuni hanno la possibilità di replicare l'esclusione, azzerando l'aliquota.

Il requisito vincolante dell'iscrizione catastale di ruralità

Un fabbricato si definisce rurale solamente quando è iscritto nelle categorie A/6 e D/10 ovvero in altra categoria con specifica annotazione di ruralità, riportata nella visura catastale.

Tale principio è ormai pacifico, in quanto generato dal consolidato orientamento della Corte di Cassazione (Cassazione n. 23386/2021, n. 16252/2021, n. 29864/2020, 25246/2020, n. 21097/2019, n. 4244/2018, n. 803/2018, 30815/2017, n. 24892/2016, 16179/2016, 10467/2016, n. 22195/2015, n.13740/2015, n. 422/2014).

Il carattere vincolante dell'iscrizione catastale ha importanti riflessi sia per i contribuenti sia per l'ente impositore:

- da un lato il contribuente non potrà far valere il carattere rurale dell'immobile fino a quando il fabbricato non risulterà iscritto in A/6, D/10 o in altra categoria - con annotazione di ruralità. Tale preclusione prescinde dall'effettivo utilizzo del fabbricato ai fini agricoli (Cassazione n. 29864/2020, n. 29863/2020, n. 5167/2014, n. 19872/2012);
- dall'altro lato il Comune non potrà notificare un atto impositivo con il quale disconosce la ruralità dell'immobile fintanto che permane l'iscrizione della ruralità in Catasto.

Procedure per l'iscrizione della ruralità: la "domanda" e la "richiesta" di ruralità - riflessi sull'attività accertativa del Comune

Il Comune che si appresta a controllare i fabbricati rurali deve innanzitutto verificare quale procedura ha adottato il contribuente per chiedere l'iscrizione della ruralità.

In effetti, le procedure da attivare da parte del Comune divergono parzialmente a seconda del fatto che la ruralità sia stata iscritta tramite "domanda" ai sensi del D.L. n. 70/2011 ovvero mediante la procedura "richiesta" ai sensi dei commi 5 e 6 del D.M. 26/07/2012 Min. Economia e Finanze.

1. LE DOMANDE DI RURALITÀ

Le domande di ruralità dovevano essere presentate all'Ufficio provinciale territorialmente competente dell'Agenzia del territorio entro il 30/11/2012 ed essere redatte in conformità ai **modelli di cui agli allegati A, B e C del D.M. 26/07/2012**. In particolare:

- il modello allegato A contiene il prospetto riepilogativo dei fabbricati rurali autocertificati ed è consultabile sul portale Sister alla sezione “domande di ruralità”;
- il modello allegato B indica i requisiti di ruralità posseduti per i fabbricati abitativi (perciò poco significativo per i Comuni). Tale prospetto non è visualizzabile su Sister dai Comuni;
- il modello allegato C indica i requisiti di ruralità posseduti per i fabbricati strumentali (perciò poco significativo per i Comuni). Tale prospetto non è visualizzabile su Sister dai Comuni;

Oltre ai modelli suindicati le domande dovevano contenere anche **un’autocertificazione**, contenente la dichiarazione che l’immobile possiede a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda, i requisiti di ruralità.

Ai sensi dell’art. 7, comma 2, del D.M. 26/07/2012 la presentazione delle domande e l’inserimento negli atti catastali dell’annotazione producono gli effetti previsti per il riconoscimento del requisito di ruralità, a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda.

Nel caso di controlli sulle domande di ruralità, il Comune che dovesse riscontrare l’assenza dei requisiti di ruralità, dovrà procedere con le seguenti modalità:

- a) in mancanza dei requisiti ab origine (fin dalla data di presentazione della domanda), il Comune dovrà inviare segnalazione all’Agenzia delle Entrate Territorio tramite il portale, sulla base dell’art. 34-quinques della Legge n. 80/2006 (art. 4 D.M. 26/07/2012).
- b) se la perdita dei requisiti si verifica successivamente rispetto all’iscrizione, il Comune dovrà attivare la procedura di cui all’articolo 1, comma 336, Legge n. 311/2004, richiedendo la presentazione di una denuncia Docfa che modifichi il classamento (nel caso di fabbricato D/10) o che cancelli l’annotazione di ruralità (se si tratta di fabbricato in categoria diversa da D/10 con annotazione di ruralità).

In entrambi i casi, il disconoscimento della ruralità attestato dalla visura catastale consentirà al Comune di notificare avvisi d’accertamento per omessa dichiarazione; nel caso in cui la ruralità sia stata disconosciuta ab origine (ipotesi a) il Comune potrà accertare tutte le annualità pregresse tendendo conto dei termini di decadenza di cui al comma 161 della L. 296/2006; nel caso in cui il disconoscimento della ruralità derivi da procedura di cui all’articolo 1, comma 336, Legge n. 311/2004 (ipotesi b), il Comune potrà accertare le annualità pregresse a decorrere da quella successiva a quella in cui è stata accertata la mancanza dei requisiti, sempre nel rispetto dei termini di decadenza di cui al comma 161 della L. 296/2006.

Figura 36. Visura catastale storica: sussistenza requisiti ruralità

Unità immobiliare dal 09/11/2015

Dati identificativi												
N.	DATI IDENTIFICATIVI				DATI DI CLASSAMENTO							DATI DERIVANTI DA
	Sezione Urbana	Foglio	Particella	Sub.	Zona Cons.	Micro Zona	Categoria	Classe	Consistenza	Superficie Catastrale	Rendita	
1		6	349	2			C/2	I	196 m²	Totale: 224 m²	Euro 419,15	Variazione del 09/11/2015 - Inserimento in visura dei dati di superficie
Indirizzo			VIA									
Comune							Provincia				Munic. 98	
Assessorato			di materiale dichiarata sussistenza dei requisiti di cui all'art. 28 del D.Lgs. 267/2000 - Censimento e rendita sono estratti sotto deduzione della data di revisione in atti della dichiarazione (d.a.									

2. LE RICHIESTE DI RURALITÀ

Le richieste di ruralità riguardano i fabbricati di cui all'art. 2, commi 5 e 6 del D.M. 26/07/2012, rispettivamente i fabbricati rurali di nuova costruzione e fabbricati già accatastati che acquisiscono la ruralità.

Per questi fabbricati l'iscrizione della ruralità deve avvenire tramite procedura DOCFA da presentare entro i 30 giorni successivi a quello in cui il fabbricato ha acquisito i requisiti. Tuttavia la ruralità avrà efficacia a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo (Cassazione nn. 16715/2019, 16714/2019, 16712/2019, 16711/2019).

Qualora il Comune verifichi che non sussistono i requisiti:

- se la mancanza è accertata fin dalla presentazione della richiesta con DOCFA, il Comune dovrà inviare segnalazione all'Agenzia delle Entrate Territorio tramite il portale, sulla base dell'art. 34-quinques della Legge n. 80/2006;
- qualora la perdita dei requisiti avvenga successivamente, occorrerà attivare la procedura di cui all'articolo 1, comma 336, Legge n. 311/2004, richiedendo la presentazione di una denuncia Docfa che modifichi il classamento (nel caso di fabbricato D/10) o che cancelli l'annotazione di ruralità (se si tratta di fabbricato in categoria diversa da D/10 con annotazione di ruralità).

Anche in questo caso, il disconoscimento della ruralità attestato dalla visura catastale consentirà al Comune di notificare avvisi d'accertamento per omessa dichiarazione; nel caso in cui la ruralità sia stata disconosciuta ab origine (ipotesi a) il Comune potrà accertare tutte le annualità pregresse tendendo conto dei termini di decadenza di cui al comma 161 della L. 296/2006; nel caso in cui il disconoscimento della ruralità derivi da procedura di cui all'articolo 1, comma 336, Legge n. 311/2004 (ipotesi b), il Comune potrà accertare le annualità pregresse a decorrere da quella successiva a quella in cui è stata accertata la mancanza dei requisiti, sempre nel rispetto dei termini di decadenza di cui al comma 161 della L. 296/2006.

Figura 37. Visura catastale storica: sussistenza requisiti ruralità

Unità immobiliare dal 09/11/2015												
N.	DATI IDENTIFICATIVI				DATI DI CLASSAMENTO						DATI DERIVANTI DA	
	Sezione Comune	Foglio	Particella	Sub.	Zona Cons.	Micro-Zona	Categoria	Classe	Consistenza	Superficie Catastrale	Rendita	
1		4	366				C/2	2	365 m ²	Totale: 378 m ²	Euro 771,85	Variazione del 09/11/2015 - Incentivato in visura dei dati di superficie
Indirizzo: _____ Via: _____ Località: _____ Frazione: _____ Mod. 58 Annotazioni: _____												

Le banche dati a disposizione dei Comuni

Il punto di partenza per le verifiche sui fabbricati rurali è costituito dalle banche dati. I comuni hanno a disposizione due tipologie di banche dati:

- il portale Sister, messo a disposizione di ciascun Comune da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- i SIT (Sistemi Informativi Territoriali).

Il **portale Sister**, nella sezione Servizi per Comuni/Enti – Dichiarazioni di ruralità mette a disposizione gli elenchi delle domande di ruralità e delle richieste di ruralità con Docfa.

Figura 38. Sister - Dichiarazioni di ruralità



Servizi per Comuni /Enti

- Attività Comma 335 (L.311/2004)
- Accatastamenti e Variazioni (L.80/2006)
- Estrazione Dati Catastali
- Fabbricati mai dichiarati (D.L.78/2010)
- Dati per la gestione dell'ICI
- Gestione ANNCISU
- Atti Telematici Pregeo
- Dichiarazioni di Ruralita'**
- TARES
- Consistenza Banca Dati Comunale

Dichiarazioni di Ruralita'

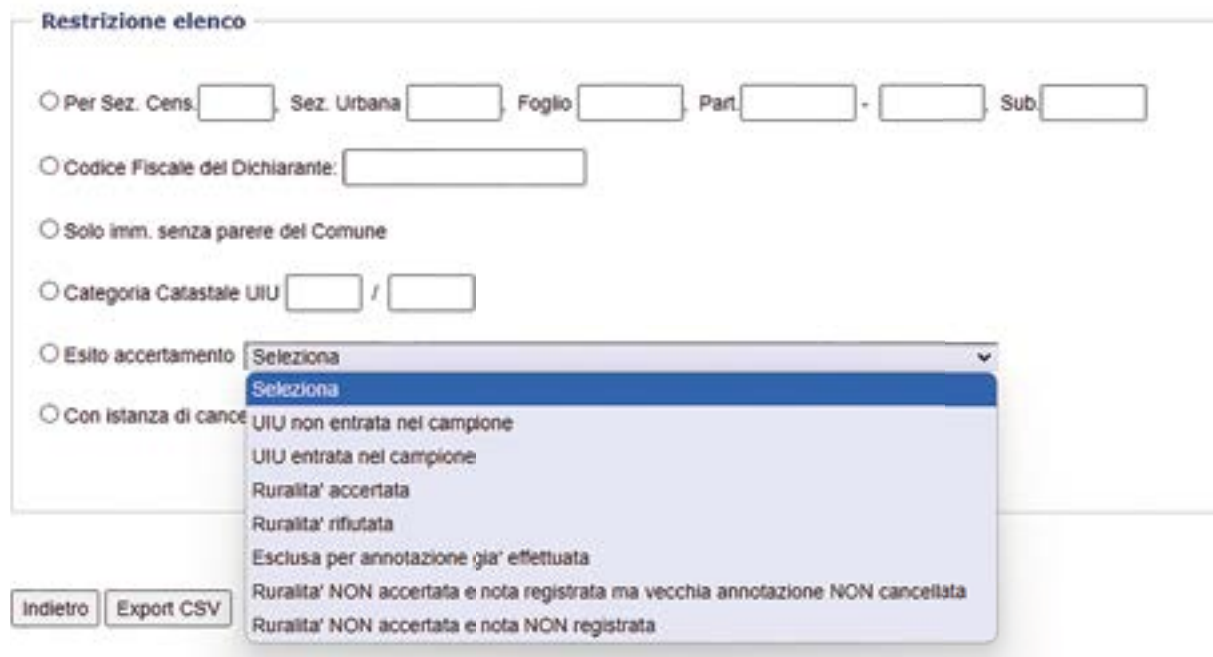
Comune di

- [Elenco degli immobili oggetto di domande/richieste di ruralita'](#)
- [Elenco file allegati alle segnalazioni](#)
- [Elenco degli immobili oggetto di dichiarazione di ruralita' con cocfa](#)
- [Download Specifiche Tecniche](#)

Il portale consente di fare delle estrazioni.

Per le domande di ruralità, ad esempio, è possibile estrarre tutte le UIU non entrate nel campione dei controlli effettuati dall'Agenzia Entrate-Territorio, oppure le UIU verificate con ruralità rifiutata.

Figura 39. Sister - Estrazione



Restrizione elenco

☐ Per Sez. Cens. Sez. Urbana Foglio Part. - Sub.

☐ Codice Fiscale del Dichiarante:

☐ Solo imm. senza parere del Comune

☐ Categoria Catastale UIU /

☐ Esito accertamento

☐ Con istanza di cancellazione

Seleziona

- UIU non entrata nel campione
- UIU entrata nel campione
- Ruralita' accertata
- Ruralita' rifiutata
- Esclusa per annotazione già effettuata
- Ruralita' NON accertata e nota registrata ma vecchia annotazione NON cancellata
- Ruralita' NON accertata e nota NON registrata

Anche per le richieste di ruralità presentate tramite Docfa è possibile fare delle estrazioni: tali elenchi possono costituire ottime basi di partenza per effettuare i controlli IMU.

Figura 40. Sister - Estrazione

I **SIT (sistemi informativi territoriali)** possono essere strumenti ancor più raffinati per costruire elenchi di fabbricati rurali da accertare.

I SIT sono database relazionali (insieme di dati in formato digitale, organizzata in modo da preservarli nel tempo, reperirli e condividerli facilmente) i cui oggetti sono rappresentati dagli immobili. Un database relazionale è un insieme organizzato di dati. Un DBMS (DataBase Management System) è un pacchetto software per la costruzione e la gestione della base dati, in particolare permette la memorizzazione, manipolazione e interrogazione integrata di tutti i dati che costituiscono la base dati.

Un DBMS è il sistema software in grado di gestire basi di dati in modo efficiente, assicurandone l'affidabilità e la sicurezza. Esistono numerosi software sul mercato che consentono di caricare molteplici informazioni sugli immobili, comprese quelle relative ai fabbricati rurali:

- per facilitare i controlli sui fabbricati rurali, occorre verificare che nel SIT siano stati inseriti tutti i dati catastali relativi alle singole unità immobiliari, quindi non solo i dati censuari (foglio, particella, subalterno) e dei dati di classamento (categoria, classe, consistenza e rendita) ma anche degli ulteriori dati che sono scaricabili dai modelli di denuncia Docfa (superfici utili, planimetrie, caratteristiche dotazionali delle singole unità);
- le operazioni sui dati e sui relativi attributi vengono realizzate attraverso **interrogazioni, o query**, utilizzando un linguaggio formalizzato standard: il linguaggio SQL (Structured Query Language). All'utente non è richiesto di definire le operazioni necessarie per ottenere il risultato ma solo l'operazione che s'intende eseguire, il riferimento ai dati su cui si opera (tabella, campi, ecc.) e gli obiettivi a cui è finalizzata (selezione, aggregazione, ecc.).

Ad esempio, è possibile richiedere l'estrazione dei Fabbricati per i quali è stata respinta la ruralità,

oppure delle domande di ruralità non entrate nel controllo dell'Agenzia delle Entrate-Territorio; o ancora dei fabbricati abitativi per i quali la superficie utile è maggiore di 240 mq.

Le anagrafi regionali delle aziende agricole

La maggior parte delle Regioni è dotata di sistemi informatici denominati "anagrafe agricola regionale". L'Anagrafe agricola regionale è un servizio che consente di gestire in modo integrato le informazioni relative alle imprese che intendono avviare procedimenti amministrativi in materia di agricoltura. È un archivio trasversale a tutti i procedimenti amministrativi, che opera quale motore di servizi a supporto sia della predisposizione delle domande di aiuto, da parte delle imprese e dei loro intermediari professionali autorizzati, sia delle successive fasi d'istruttoria, controllo e collaudo da parte della PA di competenza.

L'anagrafe contiene, per ciascuno dei soggetti, un elenco di informazioni riguardanti essenzialmente i dati anagrafici ed il possesso dei terreni che fanno parte della consistenza aziendale. Tali informazioni, naturalmente, non sono esaustive ai fini dell'implementazione di ogni singolo procedimento amministrativo, ma risultano una base conoscitiva che consente, nella gestione di ogni singola pratica, di limitare il numero delle informazioni e/o documenti richiesti. Inoltre, grazie al criterio di omogeneità con cui sono raccolti i dati, è possibile fotografare le varie situazioni aziendali in modo univoco e valido semplificando ed agevolando l'attività di controllo da parte della Pubblica Amministrazione.

I dati contenuti nell'Anagrafe sono di due tipologie:

- 1) dati certificati provenienti sia da banche dati di competenza del sistema informativo inter-ente (terreni condotti, fabbricati strumentali, dipendenti, registro UMA delle macchine agricole) sia esterne (ad es. registro imprese della CCIAA)
- 2) dati garantiti da documentazione probante raccolta nel fascicolo aziendale. Il fascicolo aziendale è depositato presso un ufficio gestore, appositamente costituito presso la PA di competenza, o presso i CAA.

L'accesso all'anagrafe regionale delle aziende agricole è consentito:

- alle pubbliche amministrazioni;
- ai centri autorizzati di assistenza agricola (CAA), limitatamente alle posizioni da essi trattate;
- all'imprenditore agricolo, o suo mandatario, limitatamente alla propria posizione.

Per ottenere l'accesso, i Comuni dovranno presentare domanda all'Assessorato all'agricoltura della regione di appartenenza.

Le informazioni presenti nelle "anagrafi delle aziende agricole" sono preziose ai fini dell'attività d'accertamento IMU dei fabbricati rurali e dei terreni agricoli.

Di seguito si riportano un paio di esempi relativi al controllo dei fabbricati rurali, rimandando quelli sui terreni agricoli al capitolo dedicato a questi ultimi (§ 5.6 I terreni agricoli), effettuati tramite l'anagrafe delle aziende agricole della Regione Emilia Romagna.

ESEMPIO N. 1)

Dai controlli effettuati dall'Ufficio Tributi risulta che un'azienda agricola possiede terreni e grandi capannoni accatastati in D/10 per l'allevamento bovini.

Tali fabbricati risultano non utilizzati e in stato di abbandono.

L'azienda possiede terreni e fabbricati agricoli anche su altri Comuni.

Effettuando l'accesso all'Anagrafe delle aziende agricole, l'Ufficio procede a controllare l'azienda: cliccando nella sezione "allevamenti" emerge che la sola attività di allevamento esercitata dall'impresa è situata presso un altro Comune (dove l'impresa possiede altri terreni e fabbricati).

Figura 41. Anagrafe Aziende Agricole Emilia Romagna - Sezione Allevamenti

Specie	Denominazione	Codice Azienda	Codice Specie	Località	Data cess.
SUINI	AGRICOLA	0179629	011		31/12/2014

Figura 42. Anagrafe Aziende Agricole Emilia Romagna - Consistenza zootecnica

In effetti, presso il Comune che avviato i controlli, l'attività di allevamento risulta cessata al 31/12/2014.

In questo caso il Comune potrà attivare la procedura ex comma 336, L. 311/2004 in relazione ai D/10 che non possiedono più i requisiti per il riconoscimento della ruralità.

ESEMPIO N. 2)

Si intendono verificare i requisiti un fabbricato che in Catasto presenta i requisiti di ruralità (D/10 o fabbricato con annotazione di ruralità).

Si può effettuare la ricerca inserendo Foglio e Mappale nella sezione PARTICELLA - "Ricerca Terreni" (anche se si tratta di fabbricato).

Figura 43. Anagrafe Regionale dell'Emilia Romagna - Ricerca terreni



A questo punto si possono presentare diverse situazioni:

CASO A)

Se, tramite la ricerca, il fabbricato non viene individuato e compare la segnalazione "Nessun elemento trovato", si può fare un'ulteriore verifica controllando il soggetto che, da visura catastale, possiede l'immobile.

Occorre verificare l'"elenco terreni dell'azienda": qualora l'immobile non compaia, si può presupporre che il fabbricato non sia utilizzato per fini agricoli ed è possibile attivare ulteriori controlli (ad es. un sopralluogo) o attivare direttamente la procedura ex art. 1, comma 336 della L. 311/2004.

CASO B)

Se, tramite la ricerca, il fabbricato viene individuato e la società dichiarante è diversa dal proprietario, occorre verificare l'azienda che lo ha dichiarato.

Figura 44. Anagrafe Regionale dell'Emilia Romagna - Lista aziende collegate



Occorre verificare l'“elenco terreni dell'azienda”: nel caso in cui l'immobile sia indicato con “Forma di conduzione”: affitto, allora si avrà la possibilità di visualizzare anche il contratto d'affitto accedendo al fascicolo dell'azienda nella sezione “Elenco documenti aziendali” (Fig. n. 45 a destra-lente di ingrandimento).

Figura 45. Anagrafe Regionale dell'Emilia Romagna - Elenco documenti



Il controllo dei requisiti

Come anticipato, ai fini IMU, sono considerati rurali esclusivamente i fabbricati strumentali di cui all'art. 9, comma 3-bis del D.L. 557/1993: “Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;

- d) *all'allevamento e al ricovero degli animali;*
- e) *all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96;*
- f) *ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;*
- g) *alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;*
- h) *ad uso di ufficio dell'azienda agricola;*
- i) *alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228;*
- j) *all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso"*

Le attività di cui all'art. 2135 c.c.

I controlli sulla sussistenza dei requisiti di ruralità, in una prima fase, devono incentrarsi sull'attività effettivamente svolta da chi conduce i fabbricati.

L'art. 2135 c.c. dispone che "È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività:

- *coltivazione del fondo (attività essenziale);*
- *selvicoltura (attività essenziale);*
- *allevamento di animali (attività essenziale);*
- *attività connesse.*

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine."

Tali attività sono definite attività agricole essenziali (o primarie).

"Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge."

L'elencazione delle attività contenuta nel secondo comma è da ritenersi meramente esemplificativa, potendosi avere, oltre a quelle elencate anche altre attività, c.d. "atipiche".

In relazione alle **attività connesse**, due sono le condizioni da verificare:

- 1) che il soggetto che esercita l'attività sia già qualificabile come imprenditore agricolo in quanto svolge come attività primaria una delle tre attività agricole tipiche, e che tale attività primaria sia coerente con quella connessa (connessione soggettiva). È imprenditore agricolo il viticoltore che commercializza il suo vino, ma è considerato imprenditore commerciale colui che commercializza un prodotto agricolo altrui;
- 2) la connessione soggettiva però non è sufficiente: c'è bisogno di una connessione oggettiva fra le due attività; occorre infatti che si tratti di attività aventi ad oggetto prodotti ottenuti preva-

lentemente dall'esercizio dell'attività agricola essenziale. È imprenditore agricolo il coltivatore del fondo che svolge, in via secondaria, attività di manutenzione del verde/giardinaggio per conto terzi (in quanto si tratta di attività connessa); tuttavia, qualora l'attività di manutenzione risultasse prevalente rispetto a quella di coltivazione del fondo, l'imprenditore assumerebbe la qualifica di "imprenditore commerciale".

Il Comune può effettuare verifiche sull'attività svolta dal proprietario del fabbricato accedendo al portale **Telemaco**: gli imprenditori agricoli sono soggetti all'obbligo di iscrizione in CCIAA.

Occorre però tener presente che sono esclusi dal suddetto obbligo gli imprenditori agricoli che, nell'anno solare precedente a quello dell'iscrizione, hanno realizzato o, in caso di inizio attività, prevedono di realizzare, un volume di affari non superiore a euro 7.000 (art. 2, comma 3, Legge n. 77/1977⁽²¹⁾ e art. 34 D.P.R. n. 633/72⁽²²⁾), costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici.

21 "Per i produttori agricoli di cui al quarto comma, primo periodo, dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'iscrizione al registro delle imprese non è obbligatoria."

22 "(Regime speciale per i produttori agricoli).

1. Per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte dell'allegata tabella A) effettuate dai produttori agricoli, la detrazione prevista nell'articolo 19 è forfettizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole. L'imposta si applica con le aliquote proprie dei singoli prodotti, salva l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione per i passaggi di prodotti ai soggetti di cui al comma 2, lettera c), che applicano il regime speciale e per le cessioni effettuate dai soggetti di cui al comma 6, primo e secondo periodo.
2. Si considerano produttori agricoli:
 - a) i soggetti che esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane;
 - b) gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti della Unione europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;
 - c) le cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228; le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente, che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, nonché gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci.
3. **COMMA ABROGATO DAL D.L. 14 MARZO 2005, N.35, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 14 MAGGIO 2005, N. 80.**
4. La detrazione forfettizzata non compete per le cessioni dei prodotti indicati nel comma 1 il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad imposta, sempre che il cedente, il donante o il conferente, sia soggetto al regime ordinario.
5. Se il contribuente, nell'ambito della stessa impresa, ha effettuato anche operazioni imponibili diverse da quelle indicate nel comma 1, queste sono registrate distintamente e indicate separatamente in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale. Dall'imposta relativa a tali operazioni si detrae quella relativa agli acquisti e alle importazioni di beni non ammortizzabili e ai servizi esclusivamente utilizzati per la produzione dei beni e dei servizi che formano oggetto delle operazioni stesse.
6. I produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell'art. 39. I cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa, devono emettere fattura, con le modalità e nei termini di cui all'articolo 21, indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell'articolo 25. Le disposizioni del presente comma cessano comunque di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato superato il limite di 7.000 euro a condizione che non sia superato il limite di un terzo delle cessioni di altri beni. I produttori agricoli hanno facoltà di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. In tale caso, l'opzione o la revoca si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni.
7. I passaggi dei prodotti di cui al comma 1 agli enti, alle cooperative o agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lettera c), ai fini della vendita, anche previa manipolazione o trasformazione, si considerano effettuati all'atto del versamento del prezzo ai produttori agricoli soci o associati. L'obbligo di emissione della fattura può essere adempiu-

Vale la pena ricordare che i requisiti di ruralità di cui al comma 3-bis del D.L. 557/1993 prescindono dall'iscrizione nella *"gestione speciale"* dei lavoratori autonomi in agricoltura dell'INPS. Tale requisito, come vedremo, è richiesto invece per le agevolazioni relative ai terreni/aree fabbricabili posseduti e condotti dai coltivatori diretti o IAP.

Le abitazioni dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda

Nonostante si tratti di fabbricati abitativi, i fabbricati in oggetto sono considerati costruzioni strumentali, necessarie allo svolgimento dell'attività agricola.

Deve trattarsi di abitazioni date in uso a dipendenti a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento.

Il riconoscimento della ruralità prescinde dal fatto che il dipendente adibisca l'abitazione, ricevuta in uso, ad abitazione principale. Pertanto, in presenza di fabbricati abitativi con annotazione di ruralità, il Comune dovrà inviare un questionario al legale rappresentante dell'azienda agricola per conoscere i nominativi dei dipendenti a cui sono stati dati in uso gli immobili abitativi.

A questo punto il Comune potrà verificare sul portale INPS se effettivamente il dipendente era tale per più di cento giorni all'anno. In mancanza dei requisiti l'Ente potrà attivare la procedura di cui all'art. 1, comma 336, L. 311/2004 per cancellare l'annotazione di ruralità in Catasto.

La procedura di cui al comma 336, L. 311/2004, può trovare dei limiti nei casi in cui i requisiti fossero venuti a mancare solo per alcune annualità pregresse. In effetti i requisiti vanno verificati "anno per anno".

Esempio: per l'annualità 2019, l'assegnatario dell'abitazione ha svolto meno di cento giornate lavorative nell'azienda agricola; tuttavia, dal 2020 in poi, torna a svolgere oltre cento giornate lavorative annue nella medesima azienda. In questo caso, da un lato il contribuente potrebbe rifiutarsi di proporre variazione catastale, dato che i requisiti sussistono al momento della notifica del 336; dall'altro lato il Catasto non procederà alla variazione d'ufficio in quanto, nel momento in cui effettuerà i controlli, i requisiti saranno soddisfatti.

In sostanza la procedura ex art. 1, comma 336, L. 311/2004 andrà a buon fine nei casi in cui il contribuente perde i requisiti "definitivamente", cioè se perde i requisiti senza più riacquistarli.

to dagli enti stessi per conto dei produttori agricoli conferenti; in tal caso a questi è consegnato un esemplare della fattura ai fini dei successivi adempimenti prescritti nel presente titolo.

8. *Le disposizioni del comma precedente si applicano anche ai passaggi di prodotti ittici provenienti da acque marittime, lagunari e salmastre effettuati dagli esercenti la pesca nelle predette acque alle cooperative fra loro costituite e relativi consorzi nonché alle società consortili e agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lettera c).*
9. *Ai soggetti di cui al comma 1 che effettuano le cessioni dei prodotti ivi indicati ai sensi degli articoli 8, primo comma, 38-quater e 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi compete la detrazione o il rimborso di un importo calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.*
10. *COMMA ABROGATO DAL D.L. 14 MARZO 2005, N.35, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 14 MAGGIO 2005, N. 80.*
11. *Le disposizioni del presente articolo non si applicano, salvo quella di cui al comma 7, ultimo periodo, ai soggetti di cui ai commi precedenti che optino per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari dandone comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442.*
12. *Con decreto del Ministro delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di attuazione del presente articolo."*

Gli agriturismo, ai sensi della L. 96/2006

Sono considerati rurali i fabbricati posseduti ed utilizzati dall'imprenditore agricolo per svolgere "attività agrituristiche".

Per attività agrituristiche si intendono le attività di **ricezione e ospitalità** esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati fra loro, attraverso l'utilizzazione della propria azienda in **rapporto di connessione** con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali.

La definizione di cui all'art. 2 della L. 96/2006 dispone che le suddette attività devono essere svolte da un imprenditore agricolo (anche in forma di società) e che tali attività debbano essere in rapporto di connessione e complementarietà con una delle attività agricole "essenziali" previste dall'art. 2135 cc (Cass. n. 24430/2008).

Le **attività agrituristiche** possono così riassumersi:

Tabella 5. Attività agrituristiche	
Attività	Descrizione
Dare ospitalità	Ospitare i visitatori in camere o in campeggio
Somministrare pasti e bevande	Effettuare il servizio di ristorazione
Organizzare attività ricreative, didattiche e culturali	Effettuare varie attività di supporto alla permanenza degli ospiti, che abbiano una valenza ricreativa, culturale o didattica. (Esempio: degustazione prodotti, escursioni, equitazione, fattorie didattiche) finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale

La *comunicazione di inizio dell'attività* al Comune consente l'avvio immediato dell'esercizio dell'attività agriturbistica. Il comune, compiuti i necessari accertamenti, può, entro sessanta giorni, formulare rilievi motivati prevedendo i relativi tempi di adeguamento senza sospensione dell'attività in caso di lievi carenze e irregolarità, ovvero, nel caso di gravi carenze e irregolarità, può disporre l'immediata sospensione dell'attività sino alla loro rimozione da parte dell'interessato, opportunamente verificata, entro il termine stabilito dal comune stesso.

Le Regioni, tenuto conto delle caratteristiche del territorio regionale o di parti di esso, dettano *"criteri, limiti e obblighi amministrativi per lo svolgimento dell'attività agriturbistica"*. Affinché l'organizzazione dell'attività agriturbistica non abbia dimensioni tali da perdere i requisiti di connessione rispetto all'attività agricola, le regioni e le province autonome definiscono criteri per la valutazione del rapporto di connessione delle attività agrituristiche rispetto alle attività agricole che devono rimanere prevalente.

In caso di somministrazione di pasti e bevande, i prodotti provenienti dall'attività agricola esercitata devono rappresentare la prevalenza dei prodotti impiegati nella somministrazione dei pasti e delle bevande.

Tuttavia, l'attività agricola si considera comunque prevalente quando le attività di ricezione e di somministrazione di pasti e bevande interessano un numero non superiore a dieci ospiti.

L'art. 3, comma 3 della L. 96/2006 dispone che *"I locali utilizzati ad uso agriturbistico sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali"*.

In merito occorre precisare che il DPR 138/1998 stabiliva che i fabbricati destinati ad attività agrituristiche devono essere accatastati in Cat. D/10, mentre con la Circolare n. 7/2007 l'Agenzia del Territorio ha precisato che sono compatibili con la ruralità anche l'abitazione dell'agricoltore che svolge attività agrituristiche e relative pertinenze.

I Comuni, in presenza di segnali che portano a dubitare del fatto che si tratti di attività connessa, possono attivare i controlli. Si deve sempre tener presente che l'attività si definisce "connessa" quando è legata ad una delle attività "essenziali" di cui all'art. 2135 cc e non risulta prevalente rispetto a quest'ultima.

Esempi di situazioni da verificare:

- attività "essenziale" pressoché inesistente, a fronte di un'attività agriturbistica ben avviata: è il caso di un'impresa agricola che ha come attività principale la coltivazione del fondo, ma che risulta condurre (in proprietà e/o in locazione) terreni di modeste superfici;
- attività agriturbistica che consiste prevalentemente nel servizio di ristorazione: la presenza di una sala da pranzo con numerosi tavoli, l'inserimento di annunci in rete per l'organizzazione di eventi (quali matrimoni, cene aziendali, ecc.), l'attestazione di numerose recensioni in rete sono indici di un'attività di ristorazione con elevati volumi d'affari. Tenendo presente che l'attività agricola si considera comunque prevalente quando le attività di ricezione e di somministrazione di pasti e bevande interessano un numero non superiore a dieci ospiti, il Comune potrà verificare se sussiste la prevalenza delle attività essenziali.

A tal fine il Comune può anche inviare un questionario al contribuente e richiedere il registro dei corrispettivi.

Gli impianti per la produzione di energia da fonti rinnovabili

Ai sensi dell'articolo 1, comma 423 della legge n. 266/2005, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh/anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh/anno, nonché di carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse a quelle agricole e si considerano produttive di reddito agrario (ai fini delle imposte dirette). Per la produzione di energia, oltre i limiti suddetti, il reddito imponibile è determinato, ai fini IRPEF ed IRES, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari.

Laddove il produttore percepisca una tariffa onnicomprensiva, il coefficiente si applica, quindi, alla quota corrispondente al prezzo di vendita e non a quella corrispondente all'incentivo.

Il D.L. n. 34/2023, all'articolo 6, ha previsto che, per l'anno 2022, la componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, non possa comunque essere maggiore di 120 euro/MWh.

Gli immobili che ospitano gli impianti di produzione di energia e censiti autonomamente, per i quali sussistono i requisiti di ruralità e l'obbligo di dichiarazione in catasto, sono da accatastare in categoria D/10.

In merito al requisito della connessione di tali attività con le attività essenziali di cui all'art. 2135

cc, l'Agenzia Entrate, con circolare 32/E del 2009, ha precisato che la connessione si ha quando le fonti d'energia provengono prevalentemente dal fondo: in sostanza, si ha prevalenza quando l'energia proveniente dal fondo è superiore rispetto a quella acquistata presso terzi.

Discorso a parte per gli impianti fotovoltaici, per i quali, evidentemente, non si ha energia proveniente dal fondo. In effetti si tratta di un'attività connessa atipica e la connessione con l'attività essenziale si deve individuare nel fatto che i terreni siano posseduti dall'imprenditore medesimo ed ubicati nello stesso comune in cui è ubicato l'impianto fotovoltaico, o in comuni confinanti (Circolare Agenzia Entrate n. 32/E del 2009).

In relazione ai limiti quantitativi che permettono di qualificare l'attività come agricola, la Circolare n. 32/E del 2009 precisa che fino a 200KW di potenza l'attività si considera comunque "connessa". Tale limite si discosta da quello previsto dall'articolo 1, comma 423 della legge n. 266/2005. Per le produzioni eccedenti occorre considerare ulteriori limiti, parametrati al volume d'affari dell'attività agricola essenziale e all'estensione (in termini di superficie) dei terreni condotti dall'imprenditore. In sintesi:

Potenza nominale complessiva FINO A 200 KW	L'ATTIVITÀ SI CONSIDERA SEMPRE CONNESSA	
Potenza nominale complessiva eccedente i 200 KW	L'ATTIVITÀ SI CONSIDERA CONNESSA SE SUSSISTE ALMENO UNO DEI 3 REQUISITI	la produzione di energia fotovoltaica derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, come definiti dall'articolo 2 del D.M. 19 febbraio 2007, realizzati su strutture aziendali esistenti
		il volume d'affari derivante dell'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) deve essere superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 KW. Detto volume deve essere calcolato senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica
		entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 KW di potenza installata eccedente il limite dei 200 KW, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola

Le stesse regole si applicano anche per gli "impianti agrovoltai". Gli impianti agrovoltai sono strutture che combinano la produzione di energia solare fotovoltaica con l'agricoltura tradizionale. Le piante coltivate possono essere sistemate sotto o intorno ai pannelli solari, sfruttando al massimo lo spazio disponibile. Questo approccio consente di utilizzare il terreno per scopi agricoli senza compromettere la produzione energetica, e viceversa.

Le segnalazioni all'Agenzia delle Entrate di "finte" aziende agricole

Qualora l'assenza dei requisiti di ruralità sia dovuta al fatto che l'attività svolta dall'impresa che conduce il fabbricato è di natura commerciale, e non agricola, si consiglia di procedere con una segnalazione all'Agenzia delle Entrate.

In questi casi, la procedura ex art. 1, comma 336 della L. 311/2004 può risultare insufficiente se non preceduta da una segnalazione all'Agenzia delle Entrate.

Si suggerisce pertanto di inserire una segnalazione sul portale Siatel Punto Fisco, affinché l'Agenzia delle Entrate possa verificare la reale natura dell'attività svolta.

La segnalazione va inserita nel campo “Commercio e professioni” - “Svolgimento attività diversa da quella dichiarata” (si veda Fig. sotto), inserendo nelle “Specifiche” le motivazioni alla base della segnalazione.

Figura 46. Siatel Punto Fisco - Modulo segnalazioni



Segnalazione Commercio e Professioni

☐ Svolgimento attività senza Partita IVA

☒ Svolgimento attività diversa da quella dichiarata

☐ Ricevi/Compensi eccedenti rispetto a quelli dichiarati

☐ Affiliazione pubblicitaria abusiva

☐ Ente non commerciale con attività lucrative iscritto a registri gestiti da enti pubblici

☐ Ente non commerciale con attività lucrative non rientranti nei casi precedenti

Importo segnalato: € ,00

Importo segnalato: € ,00

Importo segnalato: € ,00

Importo segnalato: € ,00

Importo segnalato: € ,00

Importo segnalato: € ,00

Di seguito un esempio di testo da inserire nelle Specifiche:

Da visura camerale emerge che in data 15/03/2010 l'impresa è stata iscritta con la qualifica di impresa agricola (sezione speciale), con attività principale “coltivazioni miste di cereali ...”;

Tuttavia occorre precisare che l'attività agricola di coltivazioni miste non costituisce l'attività principale, né quella prevalente dell'impresa: anzi l'attività agricola pare del tutto marginale se non addirittura assente). L'attività esercitata dall'impresa è attività artigianale di ..., la quale soggiace ad un regime fiscale differente.

L'attività è ben conosciuta sul territorio e pubblicizzata sul web all'indirizzo [www...](#) e viene esercitata presso l'immobile ubicato in via ... (identificato al Foglio, Map., Sub. del Catasto Fabbricati del Comune di ...)

L'impresa risulta avere due lavoratori dipendenti.

Il fatto che l'attività agricola di coltivazione del fondo sia assente, o estremamente marginale, è dimostrato anche dalla circostanza che l'impresa individuale, per l'anno in oggetto, non possiede terreni e l'unico terreno che (teoricamente) conduce è preso in affitto da ... (data stipula .././...) per un canone annuo modesto di circa 500 Euro: trattasi di terreno di superficie inferiore a tre ettari identificato al Foglio ... Map. ... che, in parte, circonda un'abitazione bifamiliare: il terreno è in parte incolto (e piantumato) e solo in parte coltivato a seminativo (1,5 ettari). La superficie coltivata è pertanto irrisoria.

L'attività artigianale di ... costituisce l'attività esclusiva dell'impresa.

Dopo aver inviato la segnalazione il Comune potrà attivare la procedura ex comma 336, L. 311/2004 in relazione al fabbricato che non possiede i requisiti per il riconoscimento della ruralità. Qualora l'Agenzia del Territorio, in seguito al mancato accatastamento da parte del contribuente entro i 90 giorni previsti dalla norma, contattasse il Comune per avere informazioni in merito alla segnalazione ex comma 336, il Comune potrà fare riferimento alla segnalazione trasmessa tramite Siatel Punto Fisco.

5.2 I fabbricati abitativi

5.2.1 L'abitazione principale: i requisiti di residenza anagrafica e dimora abituale

La definizione di abitazione principale è data dalla Legge 160 del 27 dicembre del 2019, art. 1, comma 741, lettera b), la quale statuisce che: *“per abitazione principale si intende l’immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente [...] Per pertinenze dell’abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un’unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all’unità ad uso abitativo”*.

Tale definizione è quella in vigore a seguito della pubblicazione della Sentenza n. 209/2022 della Corte Costituzionale (di cui si parlerà più approfonditamente nel paragrafo successivo).

A decorrere dal 2012, anno di istituzione dell'IMU, la definizione di abitazione principale ha subito diverse modifiche. Anche la giustizia tributaria ha trattato spesso contenziosi aventi ad oggetto l'abitazione principale e la relativa esenzione dall'imposta e le sentenze della Suprema Corte sono andate ad arricchire la giurisprudenza in merito a tale fattispecie.

In principio, l'art. 13, comma 2 del D.L. 06.12.2011, n. 201 convertito nella L. 22.12.2011, n. 214, in vigore dal 1° gennaio 2012, ha stabilito la seguente definizione di abitazione principale: *“Per abitazione principale si intende l’immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l’abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile.”*

Analizzando la disposizione riportata sopra, si rilevano due elementi peculiari: innanzitutto, la norma faceva riferimento al “possessore e al suo nucleo familiare”, ossia, affinché un immobile fosse considerato abitazione principale (e di conseguenza esente dall'imposta), occorreva che tutti i soggetti citati (il possessore e il suo intero nucleo familiare) dimorassero abitualmente e avessero la residenza anagrafica nell'immobile stesso.

Inoltre, la norma precisava come applicare l'agevolazione IMU nel caso di possesso di immobili diversi situati all'interno dello stesso Comune: se i componenti dello stesso nucleo familiare possedevano immobili diversi nei quali avevano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica, l'esenzione dall'imposta prevista per l'abitazione principale si applicava solo ad uno dei due immobili, non ad entrambi. La ratio della norma, infatti, consisteva nell'esentare dall'imposta

l'abitazione familiare, il luogo degli affetti e degli affari della famiglia ("il nucleo familiare"). Tale disposizione era finalizzata a contrastare il fenomeno elusivo delle residenze fittizie separate da parte dei coniugi. Tenzialmente, in fase di controllo l'ufficio Tributi consentiva l'applicazione dell'esenzione IMU al componente del nucleo familiare che possedeva l'immobile con rendita più alta, in modo da privilegiare la situazione più favorevole al contribuente.

La disposizione riportata sopra è rimasta in vigore fino al 31 dicembre 2019. Dall'anno 2020 la Legge n. 160 del 27 dicembre 2019 ("Legge di bilancio 2020") ha istituito la c.d. "nuova IMU". Di fatto la definizione di abitazione principale data dall'art. 1, comma 741, lett. b), della L. 27.12.2019, n. 160 ricalca pressoché quanto statuito dall'art. 13, comma 2 del D.L. 201/2011: *"Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile."*

L'unica differenza consiste nel fatto che il comma 741 lett. b) della Legge 160/2019 fa riferimento espresso ai "componenti del nucleo familiare" anziché al generico "nucleo familiare" riportato nell'art. 13 del D.L. 201/2011.

La diversa lettura ed interpretazione del requisito di dimora abituale e di residenza anagrafica da parte dei componenti del nucleo familiare ha generato, nel corso degli anni, un corposo contenzioso, con altrettante pronunce di merito e di legittimità. Secondo una interpretazione letterale della Corte di Cassazione, la quale invocava una ratio antielusiva della norma, il rispetto delle condizioni di dimora abituale e residenza anagrafica non erano sufficienti se riferite al singolo possessore, dovevano bensì fare riferimento al nucleo familiare. Tale orientamento, consolidatosi con la Sent. n. 20130/2020, l'Ord. n. 17408/2021 e l'Ord. n. 1199/2022, ha portato al disconoscimento del beneficio IMU nel caso in cui i componenti del nucleo familiare non avessero stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica nello stesso immobile. In sostanza, se due coniugi abitavano in due comuni diversi (ad esempio per motivi di lavoro o di salute), l'agevolazione IMU per abitazione principale non sarebbe spettata per nessuna casa poiché veniva a mancare la coincidenza dell'unica dimora abituale per l'intero nucleo familiare.

L'orientamento molto restrittivo della Suprema Corte ha alimentato ulteriori dibattiti.

Il legislatore è intervenuto nuovamente con l'art. 5-decies del D.L. 21/10/2021, n. 146, il quale, dal 1° gennaio 2022, è andato a modificare così il comma 741, lettera b), art. 1, della L. 27.12.2019, n. 160: *"Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale o in comuni diversi, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare."*

Fino al 2021, per espressa deroga alla norma, l'esenzione IMU era applicabile ad un solo immobile quando i membri del nucleo familiare risiedevano separatamente ma in abitazioni poste

all'interno dello stesso Comune⁽²³⁾. Dal 2022 l'agevolazione è stata estesa anche ai coniugi che vivevano in comuni diversi. Occorreva però che l'immobile sul quale applicare l'esenzione per abitazione principale fosse "scelto" e che tale scelta fosse esplicitata mediante la presentazione della dichiarazione IMU.

A dirimere le questioni relative all'agevolazione IMU per abitazione principale è intervenuta poi la Corte Costituzionale con la Sentenza 209/2022.

Terminato l'exkursus sull'evoluzione della normativa, si riprende di seguito l'analisi dell'abitazione principale come da definizione attualmente in vigore riportata a inizio paragrafo⁽²⁴⁾.

Il comma 741 lett. b) della Legge 160/2019 precisa che l'abitazione principale è unica e costituita da una sola unità immobiliare iscritta o iscrivibile in catasto.

Nel caso di unità immobiliari contigue utilizzate come unica abitazione, il possessore potrà considerare abitazione principale solo una di esse. L'altra sarà soggetta al versamento dell'IMU ordinaria. Per ovviare alla situazione di cui supra, il possessore potrà procedere alla fusione catastale delle due abitazioni, in modo che l'unità immobiliare diventi unica. Alternativamente, nel caso in cui la fusione catastale non risulti possibile, il possessore potrà richiedere la fusione ai soli fini fiscali. Inoltre la norma stabilisce che, affinché l'immobile sia considerato abitazione principale, devono essere soddisfatti due requisiti:

- 1) il requisito formale di **residenza anagrafica**;
- 2) il requisito sostanziale di **dimora abituale**.

In assenza di anche uno solo dei due requisiti, l'immobile non è abitazione principale; pertanto, è soggetto al versamento dell'IMU.

A livello civilistico l'art. 43 c.c., secondo periodo statuisce che *"la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale"*. In merito alla residenza è intervenuta anche la Corte di Cassazione: *"ciò che rileva ai fini della individuazione della residenza, intesa come dimora abituale, è dunque la permanenza in un luogo per un periodo prolungato apprezzabile (c.d. elemento oggettivo), ma tale che non debba essere necessariamente prevalente sotto un profilo quantitativo, dovendo tale elemento coniugarsi con quello altrettanto rilevante, anzi dirimente, dell'intenzione di stabilirvisi stabilmente (c.d. elemento soggettivo), rivelata dalle proprie consuetudini di vita e dalle proprie relazioni familiari e sociali. Quest'altro elemento sussiste allorché - come già evidenziato da questa Corte - un soggetto, pur non soggiornando permanentemente in un luogo, in relazione ai plurimi impegni che possono caratterizzare la sua vita, vi ritorna non appena può, instaurando ivi le proprie più significative relazioni sociali ed affettive"* (Cass. Civile Ord. Sez. 1 Num. 3841 del 15/02/2021).

Il D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223 avente ad oggetto l'"Approvazione del nuovo regolamento anagrafico della popolazione residente," all'art. 1 disciplina l'Anagrafe della popolazione residente:

1. *"L'anagrafe della popolazione residente è la raccolta sistematica dell'insieme delle posizioni*

²³ *"Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile."*

²⁴ *"per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente [...] Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo"*

relative alle singole persone, alle famiglie ed alle convivenze che hanno fissato nel comune la residenza, nonché delle posizioni relative alle persone senza fissa dimora che hanno stabilito nel comune il proprio domicilio.

2. *L'anagrafe è costituita da schede individuali, di famiglia e di convivenza.*
3. *Nelle schede di cui al comma 2 sono registrate le posizioni anagrafiche desunte dalle dichiarazioni degli interessati, dagli accertamenti d'ufficio e dalle comunicazioni degli uffici di stato civile." Successivamente, all'art. 3 definisce la popolazione residente:*
 1. *"Per persone residenti nel comune s'intendono quelle aventi la propria dimora abituale nel comune.*
 2. *Non cessano di appartenere alla popolazione residente le persone temporaneamente dimoranti in altri comuni o all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali o per causa di durata limitata."*

Quindi, il concetto di residenza ai fini IMU è fattuale e prescinde dall'elemento volontario che è proprio invece del domicilio.

La residenza anagrafica è un requisito necessario e imprescindibile per beneficiare dell'agevolazione IMU: in mancanza della residenza anagrafica il Comune deve disconoscere il beneficio IMU previsto per l'abitazione principale. Tale assunto è stato ribadito più volte anche dalla Suprema Corte⁽²⁵⁾. I controlli sulla sussistenza del requisito della residenza anagrafica possono apparire semplici e meccanici. In effetti, durante un *controllo puntuale*, il Comune può facilmente verificare la sussistenza della residenza anagrafica in capo ai possessori degli immobili: è sufficiente accedere alle banche dati anagrafiche (ad esempio l'Anagrafe dell'Ente o Siatel Punto Fisco⁽²⁶⁾) e visionare la data di acquisizione della residenza.

Tuttavia, all'atto pratico, l'individuazione di un elenco delle abitazioni (non di lusso) in cui il possessore non versa l'IMU pur non avendovi stabilito la residenza anagrafica, non è un'operazione scontata, e nemmeno automatizzata. I motivi sono i seguenti:

1. molti Comuni sono dotati di software gestionali IMU non integrati con il software dell'anagrafe comunale. In sintesi i software non dialogano tra di loro;
2. anche qualora i software anagrafe/IMU siano integrati, occorre superare un ulteriore problema: i software gestionali IMU «ragionano» in base ai riferimenti catastali (Foglio, Map. Sub), mentre l'anagrafe fa riferimento ai dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna.

Se il possessore non risulta residente presso l'immobile, quest'ultimo non è abitazione principale. Pertanto, è inutile per il contribuente dimostrare l'eventuale dimora abituale presso l'immobile stesso. Quindi, se manca il requisito di residenza anagrafica è completamente inutile per l'operatore preposto ai controlli approfondire la questione della dimora abituale. L'assenza del requisito prioritario della residenza, infatti, fa venir meno la qualifica di abitazione principale ope legis e nessun contraddittorio si rende necessario o obbligatorio. Invero, in caso di omesso o parziale versamento IMU, trattandosi di un atto di pronta liquidazione fondato su un elemento incontrovertibile e derivante dalla banca dati anagrafica comunale, l'Ente potrà procedere immediatamente al recupero dell'imposta dovuta, senza il preventivo invio dell'invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della Legge 2012/2000⁽²⁷⁾.

25 Cfr. Cass. nn. 11143/2024, 11128/2024, 11110/2024, 11082/2024, 11072/2024, Cass. Civile Ord. Sez. 6 Num. 826/2023.

26 Link di accesso: <https://puntofiscosc.agenziaentrate.it/PuntoFiscoHome/LogonMatrice.jsp>

27 "1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione

Purtroppo, nonostante siano passati oltre 12 anni dall'introduzione dell'IMU, molti contribuenti non hanno ancora assimilato la differenza tra il concetto di «prima casa» e quello di «abitazione principale». Il contribuente infatti confonde spesso il concetto di abitazione principale ai fini IMU con quello di prima casa ai fini delle imposte indirette. Di conseguenza, lo stesso ritiene erroneamente di avere 18 mesi di tempo per trasferire la residenza nel nuovo immobile acquistato e, per questo periodo, essere esente IMU in quanto possessore di “prima casa”.

Una buona tecnica per rilevare gli omessi versamenti IMU su abitazioni in cui i possessori non hanno trasferito la residenza anagrafica, si basa sul caricamento dei MUI (Modelli Unici Informatici). Tale metodo è particolarmente efficace se il procedimento viene eseguito periodicamente (almeno una volta all'anno), in quanto consente di rintracciare anche tutte quelle situazioni in cui il contribuente acquista un immobile per adibirlo ad abitazione principale, ma vi trasferisce la residenza solo dopo alcuni mesi, talvolta volte anche oltre l'anno. Di seguito il procedimento:

- 1) caricare i MUI (Modelli Unici Informatici) (reperibili mensilmente sul portale Sister⁽²⁸⁾) nell'apposita sezione del software gestionale;

Figura 47. Sister - Dati per la gestione dell'ICI - MUI mensili

Attività Comma 336 (L.311/2004) Accatastamenti e Variazioni (L.80/2006) Estrazione Dati Catastali Dati per la gestione dell'ICI ATI Telematici Pregeo TARES Consistenza Banca Dati Comunale Gestione Contabile Gestione Utente Cambia convenzione Cambio comune Richieste Assistenza		Elenco Forniture Dati per la Gestione dell'ICI Comune di Pagina 1 di 23 Vai a pag. Vali Succ. Ultima				
Dettaglio	Comune	Mese di Riferimento	Anno di Riferimento	Data Elaborazione	Numero File Fornitura	Stato Acquisizione
		ottobre	2024	03/11/2024 01:18	1	ACQUISIZIONE TOTALE
		settembre	2024	03/10/2024 19:16	1	ACQUISIZIONE TOTALE
		agosto	2024	05/09/2024 08:15	1	ACQUISIZIONE TOTALE
		luglio	2024	02/08/2024 19:21	1	ACQUISIZIONE TOTALE
		giugno	2024	05/07/2024 05:18	1	ACQUISIZIONE TOTALE
		maggio	2024	02/06/2024 02:18	1	ACQUISIZIONE TOTALE
		aprile	2024	01/05/2024 23:17	1	ACQUISIZIONE TOTALE
		marzo	2024	04/04/2024 22:18	1	ACQUISIZIONE TOTALE
		febbraio	2024	01/03/2024 22:18	1	ACQUISIZIONE TOTALE
		gennaio	2024	02/02/2024 03:03	1	ACQUISIZIONE TOTALE
Pagina 1 di 23 Vai a pag. Vali Succ. Ultima						

tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.

2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione....”

28 Per approfondimenti si veda il paragrafo 3.3 Sister e conservatoria

- 2) dal software gestionale IMU stampare un report per il periodo oggetto di controllo (es. anno 2020) che confronti il totale dovuto IMU annuo con il totale versato IMU annuo per ciascun contribuente²⁹⁾;

Figura 48. Esempio di report dovuto-versato IMU annua

C O M U N E D I							
Data: 09.01.2024		Controllo differenza importo dovuto-versato - I M U - 2019				Pag.: 61	
Cod.C.	Contribuente	Denuncia	Imp. dovuto	Imp. versato	Vers.	Saldo	Acc.
14668		11333	7.835,00	6.566,00	3182	1.269,00	
			3.918,00	3.283,00	A)		
			3.917,00	3.283,00	S)		
215	GIULIO	4909	3.536,00	2.730,64	1684	805,36	
			1.768,00	1.365,32	A)		
			1.768,00	1.365,32	S)		
15141	ARGIA	11833	493,00	294,00	319	199,00	
			493,00	294,00	A)		
			0,00	0,00	S)		
801	LIVIO	4921	1.332,00	1.110,00	1790	222,00	
			666,00	555,00	A)		
			666,00	555,00	S)		
15889	MONICA	12356	52,00	0,00	0	52,00	
			0,00	0,00	A)		
			52,00	0,00	S)		
11525	RITA	7110	52,00	0,00	0	52,00	
			0,00	0,00	A)		
			52,00	0,00	S)		
15392	CRISTIAN	11836	470,00	0,00	0	470,00	
			235,00	0,00	A)		
			235,00	0,00	S)		
12332	RAMONA	8840	52,00	0,00	0	52,00	
			26,00	0,00	A)		
			26,00	0,00	S)		

- filtrare dal report indicato sopra l'elenco dei contribuenti che hanno acquistato un immobile di tipo abitativo e che non hanno effettuato alcun versamento;
- per ciascun contribuente reperire l'indirizzo di residenza e/o l'eventuale data di variazione della residenza;
- confrontare la data di acquisto dell'abitazione e la residenza/data di trasferimento della residenza nell'abitazione acquistata.

²⁹Tipicamente tutti i software gestionali che si occupano di tributi mettono a disposizione questa tipologia di report.

In alternativa, se non si ha a disposizione un software gestionale che permetta di effettuare la stampa del report indicato sopra e/o l'estrazione dei contribuenti che hanno acquistato un fabbricato abitativo nell'anno oggetto di controllo, si può ripiegare sulla seguente metodologia:

- 1) aprire i MUI con il browser o con un editor di testo, identificare i soggetti e le compravendite di abitazioni (e relative pertinenze);
- 2) reperire l'indirizzo di residenza e/o l'eventuale data di variazione della residenza del possessore;
- 3) confrontare la data di acquisto dell'abitazione e la residenza/data di trasferimento della residenza nell'abitazione acquistata.

Esempio pratico:

Tizio acquista un immobile abitativo il 10 settembre dell'anno n e vi trasferisce la residenza il 20 febbraio dell'anno n+1.

Tizio non versa alcun importo IMU.

L'Ente procederà al recupero dell'imposta dovuta per i mesi da settembre a dicembre dell'anno n e dei mesi di gennaio e febbraio dell'anno n+1.

Di seguito si riporta anche un esempio di motivazione da inserire nell'avviso di accertamento dell'anno n per mezzo del quale si contesta l'esenzione per abitazione principale per assenza di residenza anagrafica:

Il contribuente ometteva di effettuare il versamento del saldo dell'imposta dovuta per gli immobili indicati nel seguente prospetto⁽³⁰⁾. Trattasi di fabbricati posseduti dal contribuente.

Ai sensi del comma 741 lett. b) della Legge 160/2019 *"Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente,"* pertanto per i mesi da settembre a dicembre (compresi) tali fabbricati non costituiscono abitazione principale in quanto il contribuente ha stabilito la residenza anagrafica in tali fabbricati solo a partire dal 20/02/n+1.

La L. 160/2019 non disciplina specificamente come determinare i mesi in cui si realizza la destinazione ad abitazione principale, per cui potrebbero sorgere problemi nel caso in cui un contribuente acquisisca la residenza a metà mese.

Si ritiene ragionevole estendere al concetto di «destinazione» la norma prevista per il computo dei mesi ai fini del «possesso» dal comma 761 della Legge 160/2019: *"L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero. Il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente e l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a suo carico nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria"*.

Di seguito si riportano due esempi per meglio esplicitare quanto descritto sopra:

³⁰ Inserire a seguito della motivazione il prospetto riassuntivo degli immobili posseduti dal contribuente.

Esempio 1

Abitazione acquistata il 01/09/2023 e residenza anagrafica acquisita il 16/09/2023.

I giorni di possesso senza residenza risultano 15 (dal 1 al 15 settembre), così come i giorni di possesso con residenza (dal 16 al 30 settembre);

In questo caso il contribuente non verserà l'imposta IMU per il mese di settembre, in quanto l'acquisizione della destinazione ad abitazione principale, essendo successiva, prevale.

Esempio 2

Residenza anagrafica spostata dall'abitazione principale il 16/09/2023.

I giorni di possesso con residenza risultano 15 (dal 1 al 15 settembre), così come i giorni di possesso senza residenza (dal 16 al 30 settembre).

In questo caso il contribuente dovrà versare l'imposta IMU per il mese di settembre, in quanto l'acquisizione della destinazione a «abitazione a disposizione», essendo successiva, prevale.

Più complesso risulta invece controllare e accertare il requisito sostanziale di dimora abituale.

Il Codice Civile all'art. 43 stabilisce che il domicilio di una persona è il luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e degli interessi.

Da questo concetto si può commutare quello di dimora abituale, ossia il luogo in cui il contribuente ha il centro degli affari e degli affetti e dove vive abitualmente, la "residenza effettiva". Ai fini IMU è un concetto diverso da quello di residenza, la quale è data dalla residenza anagrafica. Dal punto di vista civilistico invece la residenza coincide con il domicilio (art. 43 C.C.).

Come già anticipato, la Cassazione ha affermato che la permanenza in un luogo, per un periodo prolungato apprezzabile (c.d. elemento oggettivo), non deve essere necessariamente prevalente sotto un profilo quantitativo, dovendo tale elemento coniugarsi con quello altrettanto rilevante, anzi dirimente, dell'intenzione di stabilirvisi stabilmente (c.d. elemento soggettivo).

Secondo la Corte *"Tale stabile permanenza sussiste anche quando una persona lavori o svolga altra attività fuori del comune di residenza, purché torni presso la propria abitazione abitualmente, in modo sistematico, una volta assolti i propri impegni (lavorativi o di studi) e sempre che mantenga ivi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali"*.

Il concetto di dimora abituale enunciato dalla Cassazione, che attribuisce importanza secondaria (non prevalente) alla permanenza in un luogo e carattere dirimente all'intenzione di stabilirvisi stabilmente, tende a "sfumare" nel concetto civilistico di "domicilio": ai sensi dell'art. 43 c.c. "Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi". Inoltre occorre porre molta attenzione al fattore tempo: la scarsa rilevanza del periodo di permanenza nel Comune di residenza rischia di rendere estremamente complessa l'attività di accertamento sul requisito della "dimora abituale".

Anche il TUIR prende in considerazione «residenza» e «domicilio». Tuttavia si premura di attribuire all'elemento oggettivo, la permanenza temporale, rilevanza primaria: ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che, per almeno 183 giorni all'anno, sono presenti sul territorio italiano. Ai fini IRPEF infatti l'art. 2, comma 2 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 statuisce che *"ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi*

del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente”

Diverse Sentenze della Cassazione⁽³¹⁾ hanno statuito che la corrispondenza tra residenza anagrafica e dimora abituale (ossia residenza effettiva) costituisce una presunzione semplice, superabile con ogni mezzo di prova idoneo a evidenziare la volontaria dimora di un soggetto in un luogo diverso. Pertanto, l'onere della prova è a carico dell'ente che intende contestare la dimora abituale.

Il disconoscimento dell'agevolazione per abitazione principale, dovuto alla mancanza del requisito della dimora abituale è soggetto all'obbligo comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000 (c.d. “invito al contraddittorio”). Il contraddittorio preventivo risulta molto importante in questi casi, trattandosi di una tipologia di controlli effettuati sulla base di valutazioni che, talvolta, non sono incontrovertibili. Si pensi al caso in cui il Comune contesti i «bassi» consumi delle utenze: grazie al contraddittorio il contribuente potrà addurre ragioni circa i minori consumi, non conoscibili da parte dell'Ente. In effetti, dopo l'abrogazione dell'istituto del reclamo/mediazione, il contraddittorio è l'ultima occasione per il Comune di porre rimedio ad eventuali sviste o ad errate valutazioni. I Comuni, per essere in grado di sostenere in giudizio la prova dell'assenza del requisito della dimora abituale, dovranno effettuare i controlli in relazione ad una pluralità di banche dati. La presenza di un solo elemento di prova (ad es. utenze con consumi inferiori alla media) può infatti risultare insufficiente.

A tal proposito, si elencano di seguito le tipologie di verifiche da porre in essere in fase di attività di controllo e accertamento ai fini della dimostrazione della effettiva dimora abituale:

1) Verifica delle utenze nonché delle dichiarazioni TARI (Tassa Rifiuti)

Non di rado, il titolare di una residenza fittizia acquisita solamente per ottenere l'esenzione IMU pecca di eccessiva “ingordigia” e, al fine di ottenere anche la (legittima) riduzione TARI, dichiara che l'immobile nel quale ha la residenza non è occupato o utilizzato solamente in maniera saltuaria.

Ovviamente il contribuente non potrà godere della riduzione TARI per uso saltuario, avendo stabilito la residenza anagrafica presso quell'immobile.

Tuttavia queste comunicazioni, sottoscritte dal contribuente, possono costituire al contempo «indizi» ed «elementi di prova» del fatto che per la maggior parte dell'anno l'abitazione non costituisce la sua dimora.

Nel caso in cui il Comune abbia adottato la TARI puntuale, si consiglia di controllare il numero di svuotamenti. Un numero ridotto o addirittura nullo di svuotamenti è sinonimo di mancata dimora presso l'immobile.

Di seguito un esempio di motivazione dell'accertamento:

31 Tra le tante n. 8681/1998, n. 8049/1995 e n. 2143/1995.

Il contribuente ometteva di effettuare i versamenti dell'imposta dovuta per l'immobile indicato nel seguente prospetto. Trattasi di fabbricato posseduto dal contribuente.

Ai sensi del comma 741 lett. b) della Legge 160/2019 *“Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.”*, pertanto a partire da ... tale fabbricato non costituisce abitazione principale in quanto, come da dichiarazione ai fini TARI (Tassa Rifiuti) prot. Nr. ... del ..., il contribuente ha stabilito la sua dimora abituale c/o ... a partire dal ...

Inoltre il contribuente dichiara che l'immobile situato in Via ... non è occupato stabilmente, ed ha richiesto l'applicazione della tariffa TARI ridotta.

2) Controllo della dichiarazione dei redditi presenti su Siatel Punto Fisco

Si consiglia di controllare quanto dichiarato in sede di dichiarazione dei redditi: nel quadro relativo ai fabbricati (quadro B per il modello 730 e quadro RB per il modello Unico Persone Fisiche) è presente la casella “Utilizzo”: se il fabbricato è utilizzato come abitazione principale viene indicato il codice “01”

Questo controllo può risultare particolarmente utile nel caso in cui due abitazioni contigue siano occupate da parenti (tipicamente genitori e figli).

Una situazione particolare in cui è facile imbattersi riguarda gli immobili suddivisi in due unità abitative (contigue ma accatastate separatamente) possedute da un unico proprietario e occupate da due nuclei familiari: tipicamente una unità è abitata dal nucleo del genitore proprietario e l'altra dal nucleo del figlio/a.

Accade sovente che i due nuclei si spostino da una unità immobiliare all'altra senza effettuare alcuna dichiarazione e/o cambio di residenza. Si pensi ad esempio ad una casa composta da due unità abitative separate, una posta al piano terra e l'altra al primo piano; spesso il possessore anziano tende a spostarsi al piano terra e a lasciare l'unità abitativa al piano superiore al figlio/a; oppure, nel caso di abitazione contigue ma accatastate separatamente, i genitori tendono a spostarsi nell'unità con una superficie minore per lasciare quella più ampia al figlio/a e nipoti.

In tal caso, per verificare quale delle due unità abitative è abitazione principale del possessore, oltre alla verifica della residenza anagrafica, si consiglia di controllare quanto dichiarato in sede di dichiarazione dei redditi: nel quadro relativo ai fabbricati (quadro B per il modello 730 e quadro RB per il modello Unico Persone Fisiche) è presente la casella “Utilizzo”, qui occorre indicare “01” se il fabbricato dichiarato è utilizzato come abitazione principale⁽³²⁾. Ovviamente deve es-

³² Colonna 2 (Utilizzo):

- scrivere 1 se l'immobile è utilizzato come abitazione principale. Si considera abitazione principale quella nella quale il contribuente o i suoi familiari (coniuge, parenti entro il terzo grado ed affini entro il secondo grado) dimorano abitualmente. Per l'abitazione principale compete la deduzione dal reddito complessivo fino all'ammontare della rendita catastale dell'unità immobiliare stessa e delle relative pertinenze. La deduzione va indicata nel rigo RN2 (vedere istruzioni al rigo RN2). La deduzione spetta anche quando l'unità immobiliare costituisce la dimora principale soltanto dei familiari del contribuente che vi risiedono. È bene ricordare che la deduzione per l'abitazione principale compete per una sola unità immobiliare, per cui se un contribuente possiede due immobili, uno adibito a propria

serci coerenza tra quanto dichiarato ai fini delle imposte sui redditi e quanto versato ai fini IMU. Di seguito un caso pratico per esplicitare in maniera più efficace la situazione descritta sopra e quali controlli effettuare:

il contribuente Sig. Tizio (padre) possiede

- 1) un fabbricato abitativo (quota di possesso 100%) con rendita catastale di euro 523,00 adibito a sua abitazione principale. Tale dato si evince dalla verifica della residenza anagrafica e dalla dichiarazione dei redditi al quadro RB (RB001/002) (nel quale è indicato "01") (si veda Fig. n. 49);
- 2) un secondo fabbricato abitativo (quota di possesso 75%) con rendita catastale di euro 349,00 utilizzato come abitazione dal figlio Caio.

Figura 49. Dichiarazione dei redditi di Tizio anno 2019 - Quadro RB

QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI													
R81	Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice comune	Canone di locazione	Can. particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	Cedolare secca	Cap. port. IMU	Stato di emergenza	
	523,00	2	365	100,000									
	REDDITI IMPOSTABILI	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
Sezione I Redditi dei fabbricati													
R82	Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice comune	Canone di locazione	Can. particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	Cedolare secca	Cap. port. IMU	Stato di emergenza	
	349,00	10	365	75,000									
	REDDITI IMPOSTABILI	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
R83	Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice comune	Canone di locazione	Can. particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	Cedolare secca	Cap. port. IMU	Stato di emergenza	
	105,00	5	365	100,000									
	REDDITI IMPOSTABILI	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24

Il sig. Tizio (padre) muore il 12/08/2020 e, dalla data del decesso in poi, il figlio Caio (unico erede) dichiara propria abitazione principale quella con rendita più alta in precedenza occupata dal padre: nella dichiarazione dei redditi dell'anno 2020 (quadro RB), il Sig. Caio (figlio) ha indicato che fino alla data del decesso del padre il codice "01" (che identifica l'abitazione principale) è attribuito per 224 giorni all'abitazione più bassa, poi per 141 giorni a quella più alta. In anagrafe non risulta alcun cambio di residenza.

abitazione principale ed uno utilizzato da un proprio familiare, la deduzione spetta esclusivamente per il reddito dell'immobile adibito ad abitazione principale del contribuente. La deduzione per l'abitazione principale spetta anche nel caso in cui si trasferisce la propria dimora abituale a seguito di ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, purché l'unità immobiliare non risulti locata;

- scrivere 2 se l'immobile è tenuto a disposizione e, quindi, non è utilizzato come abitazione principale. In tal caso si applica l'aumento di un terzo della rendita catastale rivalutata (per i casi particolari vedere in APPENDICE, voce «Unità immobiliari tenute a disposizione»);
- scrivere 3 se l'immobile è locato in regime di libero mercato o «patti in deroga»;
- scrivere 4 se l'immobile è locato in regime legale di determinazione del canone («equo canone»);
- scrivere 5 se l'immobile è una pertinenza dell'abitazione principale (box, cantina, ecc.) dotata di rendita catastale autonoma. Sono considerate pertinenze le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie diverse da quelle ad uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole al servizio dell'abitazione principale (anche se non appartengono allo stesso fabbricato);
- scrivere 6 se l'immobile è utilizzato in parte come abitazione principale e in parte per la propria attività;
- scrivere 8 se l'immobile si trova in un comune ad alta densità abitativa ed è concesso in locazione in base agli accordi definiti in sede locale tra le organizzazioni dei proprietari e quelle degli inquilini (legge n. 431/98 art. 2, comma 3, e art. 5, comma 2). Vedere in APPENDICE, voce «Comuni ad alta densità abitativa»;
- scrivere 9 se l'immobile non rientra in nessuno dei casi precedenti;

Fonte: Istruzioni allegate al Modello di dichiarazione PF (www.agenziaentrate.gov.it).

L'operatore dell'ufficio tributi procede quindi all'emissione degli avvisi di accertamento per omesso/parziale versamento e recupera la minore imposta versata dal Sig. Caio in quanto, dalla data del decesso del padre Sig. Tizio, non poteva dichiarare esente IMU l'abitazione con rendita più alta (euro 523,00) quando aveva sempre dichiarato di occupare quella più piccola (con la rendita di 349,00) e, inoltre, non ha posto in essere alcun cambio di residenza anagrafica.

A seguito della notifica degli avvisi di accertamento, il Sig. Caio ha dichiarato di aver occupato, da sempre, l'immobile con la superficie più ampia (quello con la rendita catastale di euro 523,00), mentre il padre Sig. Tizio occupava l'immobile più piccolo (con la rendita catastale di euro 349,00). Su richiesta del Sig. Caio, l'Ufficio Anagrafe ha prodotto un documento attestante che, effettivamente, il numero civico in cui risiedeva da sempre Caio corrisponde all'abitazione più grande. A questo punto occorre annullare gli accertamenti emessi al Sig. Caio (figlio) ed emetterne altri (fino alla data del decesso) al Sig. Tizio (padre).

3) Controllo degli "atti del registro" presenti su Siatel Punto Fisco

La presenza di atti quali compravendite, locazioni, comodati, ecc. che hanno visto coinvolto il contribuente deve far suonare un campanello di allarme nell'operatore dell'Ufficio Tributi. Per quale motivo il contribuente ha registrato tali atti? Occorre procedere ad un controllo approfondito e verificare dove sono ubicati gli immobili oggetto degli atti.

L'acquisto o la locazione di altri immobili rispetto a quello nel quale il contribuente ha la residenza anagrafica, inducono il sospetto che la dimora abituale non coincida con la residenza.

Esempio 1:

- un contribuente residente anagraficamente nel Comune A, in un'abitazione di sua proprietà, stipula di un contratto di locazione per un immobile abitativo ubicato presso il Comune B;
- il Comune B è distante dal Comune A di residenza anagrafica e non è un Comune turistico;
- il contribuente risulta dipendente di un'impresa che ha la sede (o una sede secondaria) nel Comune presso il quale si trova l'immobile oggetto di locazione;
- l'analisi delle utenze dell'abitazione presso cui ha la residenza evidenzia un drastico calo dei consumi dopo la stipula del contratto di locazione.

Esempio 2 (Locazione dell'abitazione):

nel caso in cui il contribuente stipuli un contratto di locazione con il quale concede in locazione l'immobile posseduto, l'agevolazione per abitazione principale non può essere riconosciuta indipendentemente dal fatto che vi mantenga la residenza.

I due articoli principali del Codice Civile che disciplinano la locazione sono l'art. 1571, il quale stabilisce che *"La locazione è il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo"* e l'art 1575: *"Il locatore deve:*

1. *consegnare al conduttore la cosa locata in buono stato di manutenzione;*
2. *mantenerla in stato da servire all'uso convenuto;*
3. *garantirne il pacifico godimento durante la locazione."*

È tuttavia consentita la locazione parziale di abitazione principale. Dato che né la Legge n. 392/78

né la Legge n. 431/98 prevedono una specifica definizione di contratto di locazione parziale, né agevolazioni per questa particolare situazione, anche per l'affitto di una sola porzione dell'immobile è richiesta la forma scritta e la registrazione del contratto.

In caso di locazione parziale di abitazione principale, nel quadro B o RB della dichiarazione dei redditi deve essere indicato il cod. "utilizzo" 11 o 12. Ai fini IMU, Agenzia delle Entrate e MEF hanno fornito disposizioni contrastanti:

- prima dell'esclusione IMU per l'abitazione principale:

Circolare del 11/03/2013 n. 5 - Agenzia delle Entrate: *"In tal caso è stato ritenuto che debba applicarsi la sola IMU nel caso in cui l'importo della rendita catastale rivalutata del 5% risulti maggiore del canone annuo di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca). Sono, invece, dovute sia l'IMU che l'IRPEF o la cedolare secca nel caso in cui l'importo del canone di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca) sia di ammontare superiore alla rendita catastale rivalutata del 5%."*

- dopo l'esclusione IMU per l'abitazione principale:

MEF – FAQ del 20/01/2013: "12) Il proprietario di un'abitazione principale che ne concede alcune stanze in locazione a studenti, usufruisce della esenzione da IMU ai sensi dell'articolo 1, comma 707 della legge n. 147/2013?

Anche se parzialmente locata, l'abitazione principale non perde tale destinazione e, pertanto, a partire dal 1° gennaio 2014, beneficia dell'esenzione dall'IMU prevista per tale fattispecie."

La presenza di un contratto di locazione parziale di abitazione principale, in determinate circostanze ed unitamente ad altri elementi può destare sospetti: ad es. in caso di locazione parziale ad un nucleo familiare numeroso, o nel caso in cui la famiglia del locatore risieda altrove, o qualora il locatore abbia registrato nello stesso periodo un contratto di locazione in qualità di locatore per un immobile ubicato in un altro Comune.

4) Verifica delle dichiarazioni di irreperibilità rilasciate dai Servizi Demografici e delle altre comunicazioni tornate per irreperibilità

Come previsto dal DPR n. 223 del 30/05/1989, *"la cancellazione di un soggetto dall'anagrafe della popolazione residente viene effettuata ...*

b) per irreperibilità accertata a seguito delle risultanze delle operazioni del censimento generale della popolazione, ovvero, quando, a seguito di ripetuti accertamenti opportunamente intervallati, la persona sia risultata irreperibile, nonché, per i cittadini stranieri per irreperibilità accertata, ovvero per effetto del mancato rinnovo della dichiarazione di cui all'articolo 7, comma 3, trascorsi sei mesi dalla scadenza del permesso di soggiorno o della carta di soggiorno, previo avviso da parte dell'ufficio, con invito a provvedere nei successivi 30 giorni."

La cancellazione dall'anagrafe (Apr) può avvenire a seguito delle operazioni del censimento generale della popolazione oppure quando, a seguito di ripetuti accertamenti, della persona non si trovi più traccia.

Si tratta di un procedimento d'ufficio, finalizzato alla regolare tenuta dell'Anagrafe, che può essere avviato anche su segnalazione, di altri enti pubblici o di privati cittadini. La segnalazione può essere effettuata presentando l'apposito modulo di mancata dimora.

Il presupposto della cancellazione per irreperibilità accertata è che l'interessato si sia allontanato dall'abitazione dove ha la residenza anagrafica e non vi siano, da tempo, più notizie da cui desumere una sua presenza sul territorio nazionale. Qualora si conosca l'indirizzo dove la persona si è trasferita, la residenza potrà invece essere variata con un provvedimento adottato anche d'ufficio. Temporanei, anche se frequenti, allontanamenti dall'abitazione dove insiste la residenza anagrafica non equivalgono ad irreperibilità, né fanno venir meno la dimora abituale nel territorio comunale, qualora la persona vi faccia poi costantemente ritorno (ad es. uno studente può allontanarsi dall'abitazione familiare per frequentare un ciclo di studi altrove, un cittadino straniero può recarsi periodicamente nel suo Paese d'origine per fare visita alla famiglia, ecc.) In nessun caso la perdita del titolo di possesso/detenzione dell'alloggio (ad es. scadenza del contratto di locazione) può dar luogo all'avvio di un procedimento di cancellazione per irreperibilità, se l'interessato continui ad occuparlo.

Il procedimento di cancellazione per irreperibilità prevede solo un termine minimo di conclusione, ossia un anno (365 giorni) dalla comunicazione di avvio inviata all'interessato, ai sensi dell'art. 7 l. 7.8.1990 n. 241; non esiste un termine massimo. Fino all'adozione del provvedimento finale, la persona è da considerarsi residente a tutti gli effetti.

La verifica delle dichiarazioni di irreperibilità rilasciate dai Servizi Demografici è quindi molto importante ai fini accertativi IMU. In tal caso si può contestare sia la dimora abituale che la residenza anagrafica.

La reiterata mancata ricezione della posta ordinaria per avvisi TARI e/o degli atti spediti a mezzo raccomandata, per irreperibilità del destinatario, possono destare dubbi sulla effettiva dimora abituale nell'immobile.

All'interno dell'ufficio Tributi è molto importante la collaborazione tra l'istruttore amministrativo che si occupa di TARI e quello che si occupa di IMU. L'addetto TARI spesso rileva l'assenza di dimora abituale del contribuente per mezzo dell'efficace controllo degli avvisi ordinari o omessi/parziali versamenti massivi TARI restituiti all'Ente per irreperibilità del destinatario.

5) Download e controllo delle forniture di servizi a rete (servizi elettrici, servizi idrici e gas) disponibili su Siatel Punto Fisco

La giurisprudenza pone in luce la notevole rilevanza dei consumi ridotti nella prova della mancanza di dimora abituale.

Le Sentenze di Cassazione n. 29505 del 22/10/2021 e n. 14793 del 07/06/2018 affermano che *"l'elemento presuntivo dei bassi consumi elettrici nel triennio, debitamente riscontrata dal Comune, è una sufficiente fonte di convincimento per ritenere superata la presunzione di residenza effettiva nel comune, fondata sulle risultanze anagrafiche, in quanto, elemento sintomatico di una presenza nell'abitazione oggetto d'imposizione non abituale."*

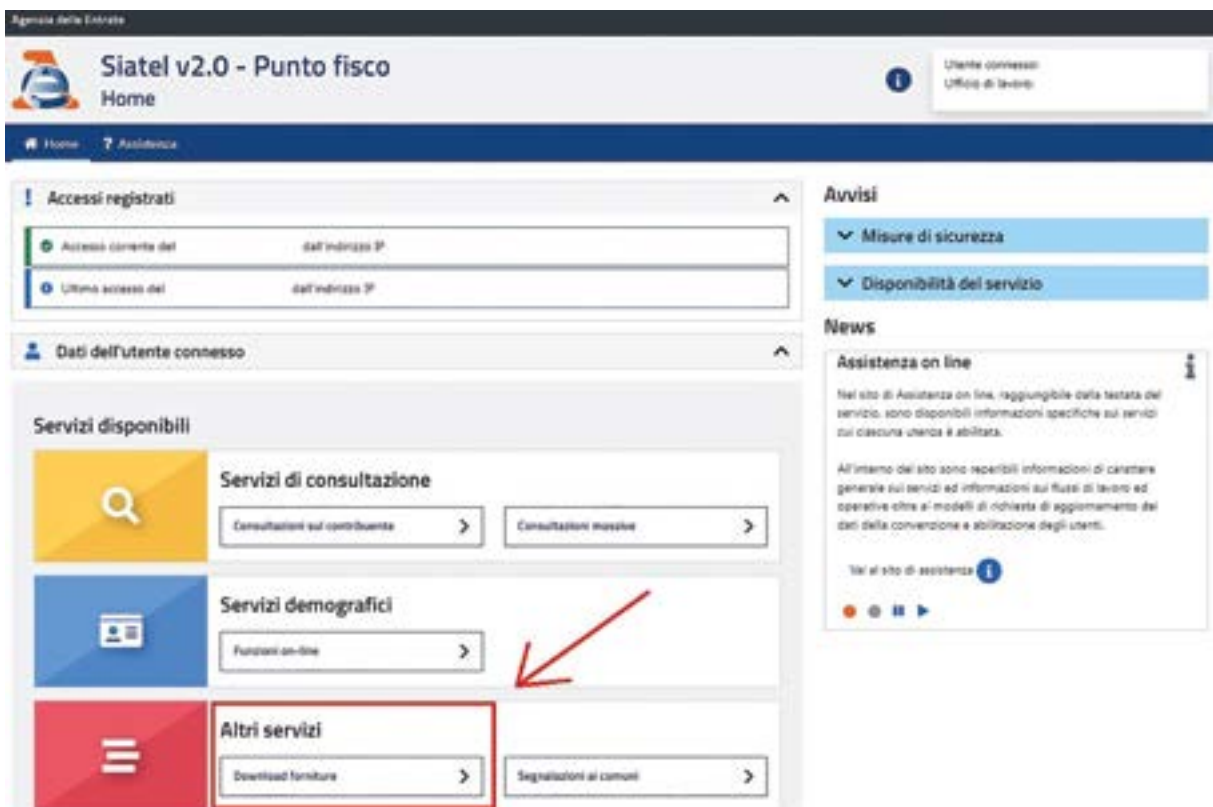
I mezzi di prova non sono tipizzati, pertanto il contribuente può utilizzare, e portare in sede di giudizio, quelli che ritiene più idonei allo scopo di dimostrare l'effettiva dimora abituale nell'immobile oggetto di controllo e accertamento. Ad esempio: ricevute di pagamento, fatture relative alle utenze domestiche, assemblee condominiali, dichiarazioni di terzi⁽³³⁾.

³³ Cass. n. 20686 del 20/07/2021

Nella pratica, la procedura per scaricare le forniture da Punto Fisco e caricarle sul software gestionale è la seguente:

- effettuare l'accesso a Siatel Punto Fisco
(link di accesso: <https://puntofiscosc.agenziaentrate.it/PuntoFiscoHome/Logon.jsp>)
- accedere alla sezione Download Forniture > Accertamento ai Comuni

Figura 50. Siatel Punto Fisco - Download Forniture



- effettuare il download delle forniture di Utenze Energia Elettrica, Utenze Gas, Utenze Idriche (per ogni annualità)

Figura 51. Siatel Punto Fisco - Download Forniture

[illegible]

Figura 52. Siatel Punto Fisco - Download Forniture UtENZE Idriche



Siatel v2.0 - Punto Fisco
Servizio di consultazione delle Forniture

Utente connesso:
Ufficio di lavoro

Forniture Utenze Idriche

Scelta annualità:

Indice	Nome Fornitura	Data Innescoimento	Data Ultima Operazione	Bytes	Archivio	Download
1	CDR_AJ2023AJPOQ11	18/09/2024	18/10/2024	80081		

- effettuare l'upload delle singole forniture nella sezione apposita del gestionale utilizzato dall'Ente o in software dedicati
- confrontare i consumi delle utenze del contribuente oggetto di controllo con:
 - a) le medie Istat disponibili al link <https://esploradati.istat.it/databrowser/#/>
 (Percorso Fig. dalla n. 53 alla n. 57: Dati > Condizioni economiche delle famiglie e disuguaglianze > Spese per consumi delle famiglie > Spese per consumi > Spese per consumi dati dal 2014 al 2021 e dati ricostruiti dal 1997 al 2013 > Ampiezza della famiglia > Selezionare l'anno soggetto al controllo)

Figura 53. Portale Dati Istat



Figura 54. Portale Dati Istat

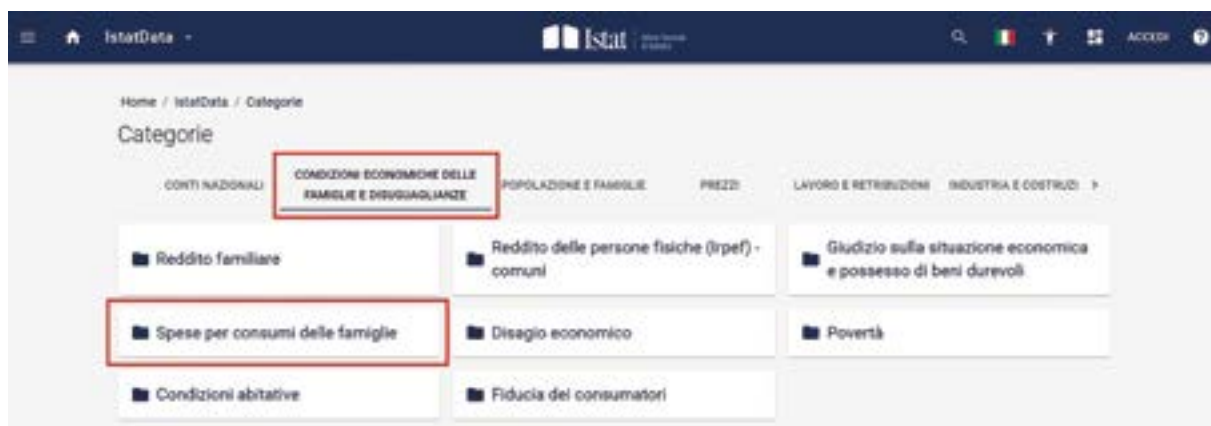


Figura 55. Portale Dati Istat



Figura 56. Portale Dati Istat



Figura 57. Portale dati Istat - Medie

Tempo: Italia = 2021 =

Ordinamento dimensione temporale: Crescente = Decrescente = Entrambi =

Indicatore	[N] 1	[N] 2	[N] 3	[N] 4	[N] 5, 6] 1 e più
Numero di componenti della famiglia					
Colcop					
[0432] Servizi per la riparazione e manutenzione della casa	8,40	11,12	16,24	12,36	10,72
[044] Fornitura acqua e servizi vari connessi all'alloggio	72,48	83,11	81,29	84,29	85,42
[0441] Fornitura acqua	70,16	16,26	17,58	19,34	20,62
[0442] Riscaldamento	13,88	26,38	23,11	24,34	24,18
[0443] Riscaldamento elettrico	0,17	8,26	0,37	0,35	0,37
[0444] Altri servizi per l'alloggio n.a.c.	48,27	47,22	41,25	40,56	38,08
[041] Energia elettrica, gas e altri combustibili	88,30	116,96	129,96	134,57	137,03
[0411] Energia elettrica	40,77	53,11	54,77	60,56	66,69
[0412] Gas	42,87	54,98	57,18	60,34	58,16
[0413] Gasolio per riscaldamento	1,48	2,19	1,84	1,71	1,22
[0414] Combustibili solidi	3,34	6,11	6,65	6,84	7,16
[0415] Energia termica	0,63	0,58	0,52	0,61	-
[046_MANTUT_STO] Manutenzione straordinaria	17,86	35,72	59,38	33,53	40,41
Mant. MANTUT STO Manutenzione straordinaria	17,86	35,72	59,38	33,53	40,41

b) i consumi delle utenze tratti dal portale Consumi di ARERA⁽³⁴⁾ disponibile al link <https://www.consumienergia.it/portaleConsumi/>

34 Autorità di Regolamentazione per Energia Reti e Ambiente – www.arera.it

Figura 58. Portale dei consumi di ARERA



Le informazioni ed i consumi relativi alle proprie forniture di energia elettrica e gas possono essere consultate, previo accesso all'area riservata tramite SPID o Carta di Identità Elettronica (CIE), sul Portale Consumi e scaricati in qualsiasi momento nei formati elettronici più comuni. Il documento contiene una sintesi dei consumi nell'arco dei 12/36 mesi precedenti, o per un periodo inferiore (qualora l'utenza sia attiva da meno di un anno).

Arera stima che, il fabbisogno medio di energia elettrica di una famiglia composta da due e/o più persone, è di circa 6 KWh giornalieri.

Inoltre è possibile effettuare una analisi delle spese basandosi sul Portale Offerte Luce Gas di ARERA (link: <https://www.ilportaleofferte.it/portaleOfferte/>)

Figura 59. Portale delle offerte luce e gas di ARERA

Figura 60. Portale delle offerte luce e gas di ARERA - Elettricità

Figura 61. Portale delle offerte luce e gas di ARERA – Gas

MODIFICA LA RICERCA

Commodity
Gas

Comune o CAP

Tipo fornitura
Casa

Tipo prezzo
Fisso
Variable

Sei un cliente Vulnerabile?
No

Classe contatore
< G6

Totale Smc
142

Tipologia uso
Cottura cibi

Confronta

ULTERIORI FILTRI

SONO STATE TROVATE 320 OFFERTE

Ordina per...

Venditori
Seleziona il venditore

Nome offerta

Codice offerta

Categoria offerta

La spesa annua riportata rappresenta una stima che si basa su prezzi che nel tempo possono variare e su dati di consumo storici (in caso di autenticazione con SPID o CIE) oppure dichiarati dall'utente, o stimati sulla base delle informazioni fornite, che si possono discostare dai consumi futuri.

TUTTI GLI OPERATORI
Tutela della Vulnerabilità

248.15 € annui

Vai al dettaglio

c) le serie statistiche sui consumi medi per tipologia omogenea di utenza (numero occupanti e metratura).

Tramite il gestionale TARI è possibile individuare categorie omogenee di utenze (reali) sul proprio Comune, distinte per numero di componenti del nucleo familiare e per «fasce» di metratura dell'utenza (ad es. quelle del Portale Offerte Arera – 40/55 mq, 60/75 mq, 80/95 mq, 100/115 mq, 120/140 mq, 140/150 mq, oltre 150 mq). Si possono così costruire delle «serie» sui consumi medi per tipologia omogenea di utenza, da utilizzare come parametro di confronto.

Figura 62. Consumi medi per tipologia omogenea di utenza

Anno 2022 Utenza 2 componenti - fascia 60/75 mq				Anno 2022 Utenza 2 componenti - fascia 80/95 mq				Anno 2022 Utenza 2 componenti - fascia 100/115 mq			
UTENZA	mq	Consumi elettricità kWh	Consumi gas smc	UTENZA	mq	Consumi elettricità kWh	Consumi gas smc	UTENZA	mq	Consumi elettricità kWh	Consumi gas smc
Silvia	60	1.882	530	Luca	94	1.882	530	Olga	100	1.882	530
Mario	60	1.882	530	Ilaria	88	1.270	422	Marco	100	1.882	530
Aldo	60	1.882	530	Calo	82	1.756	296	Franca	100	1.882	530
MEDIA				MEDIA		1.639	416	MEDIA			

- infine, sulla base dei confronti e delle simulazioni, rilevare se i consumi e le spese sono congrui con un utilizzo di tipo domestico, abituale e ricorrente tale da comprovare l'effettiva dimora abituale nell'immobile oggetto di controllo.

Nel caso in cui la dimora abituale non sia dimostrata ed occorre procedere al recupero dell'imposta dovuta, è bene fare riferimento ai ridotti consumi sia nell'invito al contraddittorio (ai sensi dell'art. 6-bis della Legge n. 212 del 27/07/2000) che nella motivazione rafforzata dell'accertamento. Esempio di motivazione dell'accertamento:

Il contribuente ometteva di effettuare i versamenti dell'imposta dovuta per gli immobili indicati nel seguente prospetto⁽³⁵⁾. Trattasi di fabbricato abitativo e relativa pertinenza posseduti dal contribuente che non costituiscono abitazione principale del contribuente in quanto non adibiti a dimora abituale: in effetti il confronto i consumi per i servizi di rete (servizio elettrico, servizio idrico e gas) e i consumi medi per una famiglia di n. 2 componenti nel Comune di YYY⁽³⁶⁾ conferma, per l'annualità oggetto d'accertamento, che il contribuente non dimora abitualmente c/o i fabbricati identificati al Foglio ... Map. ... Sub ... del Catasto fabbricati del Comune di YYY.

Di seguito di riporta il confronto tra le spese effettive relative ai consumi e la spesa media tratta dai dati ISTAT:

Fornitura	Anno	Indirizzo	Consumi effettivi (Comune di YYY)	Consumi medi fam. 2 componenti (Comune di YYY)	% Consumi effettivi rispetto ai consumi medi (Comune di YYY) per 2 componenti
Elettrica	2020	Via XXX n. 1 – Comune di YYY	542 KWh	1.481 KWh	- 63%
Gas	2020	Via XXX n. 1 – Comune di YYY	268 smc	645 smc	- 58%
Elettrica	2021	Via XXX n. 1 – Comune di YYY	872 KWh	1.982 KWh	- 56%
Gas	2021	Via XXX n. 1 – Comune di YYY	240 smc	404 smc	- 41%
Elettrica	2022	Via XXX n. 1 – Comune di YYY	885 KWh	1.639 KWh	- 46%
Gas	2022	Via XXX n. 1 – Comune di YYY	126 smc	416 smc	- 70%

Si specifica che ai sensi del comma 741 lett. b) della Legge 160/2019 *“Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.”*

6) Verifica della sede di lavoro e del domicilio in caso di malattia

Un altro inizio del fatto che la residenza anagrafica prescelta dal contribuente possa essere fittizia e atta ad ottenere una mera esenzione IMU, consiste nel rilevare che il contribuente presta

³⁵ Inserire a seguito della motivazione il prospetto riassuntivo degli immobili posseduti dal contribuente.

³⁶ Il confronto deve essere fatto sui valori medi per la stessa tipologia di abitazione (es. appartamento con superficie simile).

la sua l'opera lavorativa in un luogo posto ad una distante tale dalla residenza anagrafica che risulti impossibile o molto difficoltoso fare ritorno ogni giorno al luogo di residenza.

Per verificare il luogo di lavoro del contribuente occorre effettuare l'accesso a Siatel Punto Fisco, ricercare il soggetto e valutare ciò che emerge dalle informazioni reddituali disponibili (per la/le annualità oggetto di controllo).

Il contribuente potrà essere lavoratore autonomo o lavoratore dipendente.

Se il contribuente è un lavoratore dipendente, accedendo ai dati reddituali da Siatel PuntoFisco, è possibile visualizzare i «Redditi percepiti».

Figura 63. Siatel Punto Fisco - Redditi percepiti

Legenda per le presenze ▼

	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
Modello 730	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Modello 770 Ordinario/Semplificato	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗
Modello Unico - Redditi Persone Fisiche	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗
Redditi percepiti	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Modello IRAP	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗

Cliccando sul codice fiscale del sostituto d'imposta, Siatel Punto Fisco apre la videata riportante i dati dello stesso; da qui è possibile rilevare la sede legale.

Figura 64. Siatel Punto Fisco - Sostituto d'imposta

Redditi relativi all'anno di imposta 2023 (9 quadri)

Sostituto d'imposta che ha fornito i dati	Modello	Quadro	Identificativo dichiarazione
██████████	Certificazione Unica	DA	del 4/3/2024
██████████	Certificazione Unica	DB	del 4/3/2024
██████████	Certificazione Unica	DB	del 4/3/2024
██████████	Certificazione Unica	DB	del 4/3/2024
██████████	Certificazione Unica	DC	del 4/3/2024
██████████	Certificazione Unica	DN	del 4/3/2024
██████████	Certificazione Unica	DA	del 15/3/2024
██████████	Certificazione Unica	DB	del 15/3/2024
██████████	Certificazione Unica	DN	del 15/3/2024

Dalla visura camerale del sostituto d'imposta, reperibile dal sito di Telemaco - InfoCamere⁽³⁷⁾, invece è possibile verificare se lo stesso dispone di sedi secondarie nelle quali il contribuente oggetto di controllo potrebbe lavorare.

Figura 65. Telemaco - Ricerca Imprese

Infine, è possibile desumere informazioni professionali nonché la localizzazione della sede lavorativa visionando, se presente, il profilo LinkedIn del contribuente. Per approfondire il tema delle dell'uso delle informazioni pubblicate sui social si veda il successivo punto 10).

Il domicilio indicato dal contribuente (lavoratore) nel certificato medico in caso di malattia rispecchia molto probabilmente il luogo ove il contribuente ha stabilito la sua dimora abituale. Per ottenere questa informazione, l'Ufficio Tributi dell'Ente può rivolgersi alla direzione provinciale competente dell'INPS. La richiesta deve contenere i seguenti elementi:

- Oggetto: Richiesta di dati e informazioni ai fini dei controlli IMU;
- Riferimento all'art. 1 comma 693 della L. 147/2013, che legittima la richiesta di informazioni «in esenzione di spese»;
- Dati oggetto della richiesta: Indirizzo/i di reperibilità/domicilio indicato/i nei certificati di malattia o comunicato al Vs. Ente dal ... al ...

Di seguito si riporta un esempio di richiesta:

³⁷ <https://mypage.infocamere.it> – Per ottenere i servizi messi a disposizione dalla Camera di Commercio, è necessario sottoscrivere una convenzione tra l'Ente e la CCIAA.

Spett.le INPS – Direzione provinciale di ...

Oggetto: Richiesta di dati, notizie ed elementi a fini accertativi in materia di IMU

Ai sensi dell'art. 1, comma 693 della Legge 147/2013⁽³⁸⁾ si richiede a Codesto Ufficio di voler fornire, con cortese sollecitudine, i seguenti dati ritenuti di rilevante importanza ai fini dei controlli in materia di Imposta Municipale Propria (IMU), a carico di

Cognome Nome (C.F. ...) nato il ... a ... (Comune di nascita) e residente anagraficamente a ... (Comune di residenza) dal ... al ...

Indirizzo/i di reperibilità/domicilio indicato/i nei certificati di malattia o comunicato al Vs. Ente dal ... al ...

Ciò in esenzione di diritti e spese a norma della legge sopra citata.

L'Ufficio Tributi, nella persona del Responsabile del procedimento ... (Nome e Cognome) rimane a disposizione per eventuali chiarimenti e/o informazioni (tel. ... - e-mail ...).

In attesa di cortese riscontro, si ringrazia anticipatamente per la preziosa collaborazione e si porgono i migliori saluti.

7) Presenza di figli e iscrizione alle scuole

Nel caso in cui il titolare di una presunta residenza fittizia risulti essere genitore di figli minorenni soggetti all'assolvimento degli obblighi scolastici, l'Ufficio Tributi dell'Ente può confrontarsi con i Servizi Scolastici per verificare in quale luogo i figli frequentano l'asilo nido o la scuola materna;

Tali informazioni sono facilmente reperibili in quanto possedute all'interno dell'Ente stesso.

Se i figli in età scolastica non frequentano le scuole del Comune, è possibile richiedere informazioni sul luogo di iscrizione alle scuole direttamente al contribuente, tramite l'invio di un questionario.

Per la c.d. "nuova IMU", la Legge 160/2019 conferma la possibilità di inviare i questionari: al comma 775, in materia di sanzioni amministrative, è previsto che *".. In caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario, si applica la sanzione da euro 100 a euro 500; in caso di risposta oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica, il comune può applicare la sanzione da 50 a 200 euro..."* (novità rispetto al passato).

Tale facoltà era già stata prevista dal comma 693 della L. 147/2013 "Ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni."

38 "Ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni."

Il questionario è un importante strumento a disposizione dei Comuni (anche se poco utilizzato), che consente di richiedere dati o informazioni non disponibili, utili ai fini dei controlli IMU:

- luogo di lavoro abituale (nel caso in cui non risultasse evidente dai controlli su Punto Fisco/Telemaco);
- sede di frequentazione delle scuole da parte dei figli;
- spese per la cura di animali domestici (es. veterinario);
- altre informazioni collegate a “indizi” reperiti su internet/social media (ad es. l’iscrizione a palestre, associazioni, ecc.).

Di seguito si indicano i contenuti del questionario:

- la richiesta deve riferirsi a dati e/o informazioni precise (non può essere generica);
- deve essere indicato il termine di 60 giorni per fornire la risposta al questionario;
- occorre esplicitare le conseguenze della mancata/infedele/tardiva risposta al questionario, pena l’impossibilità di irrogare le sanzioni amministrative.

8) Invio di questionari e sopralluoghi tramite i Servizi Demografici e la Polizia Locale

Ancora una volta la collaborazione tra uffici risulta di notevole importanza: è possibile richiedere sopralluoghi atti a verificare l’effettiva dimora abituale del contribuente nel luogo di residenza.

Il comma 693 della L. 147/2013 stabilisce che: *“Il funzionario responsabile può ... disporre l’accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni.”*

Occorre quindi notificare il preavviso (preferibilmente indicando di prendere contatti con l’Ufficio, in caso di impossibilità a ricevere il personale autorizzato nella data indicata) e predisporre l’autorizzazione al sopralluogo al personale (almeno due persone – è possibile, e consigliato, autorizzare al sopralluogo la Polizia Locale). Inoltre occorre informare adeguatamente le persone autorizzate al sopralluogo sulle finalità del sopralluogo e sugli elementi a cui prestare attenzione.

Terminato il sopralluogo, verrà redatto un verbale sull’esito del sopralluogo. Tale documento dovrà essere dettagliato, in relazione allo stato di fatto e alle dichiarazioni rilasciate dal contribuente ed eventualmente accompagnato da documentazione fotografica.

Di seguito si riporta un esempio di richiesta di sopralluogo alla Polizia Locale:

Spett.le Corpo di Polizia Locale ...

Oggetto: Richiesta di sopralluogo per verifica della dimora abituale del Sig. ... ai fini IMU

Ai fini del corretto svolgimento dell'attività istruttoria ed accertativa in materia di Imposta Municipale Propria (IMU), con la presente si richiede un sopralluogo per verificare che l'effettiva dimora abituale del Sig. ... coincida con la residenza anagrafica (stabilita in Via ... n. ...), condizione imprescindibile per il riconoscimento dell'esenzione IMU per abitazione principale.

L'Ufficio Tributi, nella persona del Responsabile del procedimento ... (Nome e Cognome) rimane a disposizione per eventuali chiarimenti e/o informazioni (tel. ... - e-mail ...)

In attesa di cortese riscontro, si ringrazia anticipatamente per la preziosa collaborazione e si porgono i migliori saluti.

Allegati:

- Stato di famiglia del Sig. ...
- Visure catastali degli immobili di proprietà del Sig. ...
- Avvisi di pagamento TARI intestati al Sig. ... per l'immobile posto in Via ... n. ...
- Utenze intestate al Sig. ... per l'immobile di Via ... n. ...

9) Scelta del medico di base e dell'eventuale domicilio indicato diverso dalla residenza

La pronuncia del Consiglio di Stato, sez. III con sentenza n. 1555 del 23 febbraio 2021 ha statuito che l'Azienda sanitaria è obbligata a disporre senza indugio l'iscrizione presso il medico di base o il medico convenzionato per la pediatria di libera scelta su richiesta dei pazienti o degli esercenti la potestà genitoriale anche se residenti in Comune diverso ma ricompreso nell'ambito territoriale della medesima Azienda sanitaria.

Il medico di famiglia perciò deve essere scelto all'interno dell'Ambito territoriale ASL di residenza. La scelta del medico di base al di fuori del Comune di residenza è quindi indizio del fatto che la residenza anagrafica ai fini IMU potrebbe essere fittizia.

Al fine di ottenere l'informazione relativa alla scelta del medico di base del contribuente, l'Ufficio Tributi può rivolgersi al distretto della ASL competente per il proprio Comune. La richiesta deve contenere i seguenti elementi:

Oggetto: Richiesta di dati e informazioni ai fini dei controlli IMU;

Riferimento all'art. 1 comma 693 della L. 147/2013, che legittima la richiesta di informazioni «in esenzione di spese»;

Dati oggetto della richiesta: la scelta dal ... al ... del medico di famiglia nell'ambito del distretto di Vs. competenza, con eventuali indicazioni di domicilio diverso dalla residenza anagrafica.

Di seguito si riporta un esempio di richiesta:

Spett.le ASL di ...

Oggetto: Richiesta di dati, notizie ed elementi a fini accertativi in materia di IMU

Ai sensi dell'art. 1, comma 693 della Legge 147/2013⁽³⁹⁾ si richiede a Codesto Ufficio di voler fornire, con cortese sollecitudine, i seguenti dati ritenuti di rilevante importanza ai fini dei controlli in materia di Imposta Municipale Propria (IMU), a carico di
Cognome Nome (C.F. ...) nato il ... a ... (Comune di nascita) e residente anagraficamente a ... (Comune di residenza) dal ... al ...

- La scelta dal ... al ... del medico di famiglia nell'ambito del distretto di Vs. competenza, con eventuali indicazioni di domicilio diverso dalla residenza anagrafica.

Ciò in esenzione di diritti e spese a norma della legge sopra citata.

L'Ufficio Tributi, nella persona del Responsabile del procedimento ... (Nome e Cognome) rimane a disposizione per eventuali chiarimenti e/o informazioni (tel. ... - e-mail ...)

In attesa di cortese riscontro, si ringrazia anticipatamente per la preziosa collaborazione e si porgono i migliori saluti.

10) Verifica delle informazioni desumibili dal profilo pubblico del contribuente sui Social Media (es. iscrizione a palestre, associazioni, ecc.)

L'uso sempre più esteso dei social media ha portato ad una esposizione pubblica massiccia di contenuti e informazioni personali. Visionare i profili pubblici (Facebook, Instagram, LinkedIn, ecc.) dei contribuenti oggetto di controllo tributario consente di reperire informazioni importanti riguardanti il tenore di vita, la localizzazione e la professione dei soggetti stessi.

I social media, essendo accessibili a tutti, costituiscono fonti di informazioni aperte, dai quali si ricavano elementi rilevanti da affiancare alle fonti informative istituzionali tipicamente utilizzate nell'iter di controllo e accertamento.

Già nel 2016, con la Circolare n. 16/E, Agenzia delle Entrate invitava ad utilizzare fonti aperte in via supplementare rispetto alle banche dati specifiche di cui l'Amministrazione finanziaria si avvale normalmente⁽⁴⁰⁾.

Un profilo pubblico ricco di informazioni personali potrebbe pertanto rivelare la localizzazione e l'effettiva dimora abituale del contribuente.

Sebbene sia la giurisprudenza amministrativa (Corte di Cassazione ordinanza n. 308/2020, Consiglio di stato sentenza n. 2380/2015, Tar Campania, sentenza n. 2380/2015, Tar Calabria n.

³⁹ "Ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni."

⁴⁰ "Dal punto di vista operativo, alle notizie ritraibili dalle banche dati si aggiungono quelle che pervengono da altre fonti, ivi incluse fonti aperte, per cui lo scenario informativo è ampio e variegato." (Agenzia delle Entrate, Circolare n. 16/E del 26/04/2016 con oggetto "Anno 2016 – Prevenzione e contrasto all'evasione – Indirizzi operativi").

00388/2014, Tar Lazio n. 09081/2018) che quella penale (Corte di Cassazione n. 48178/2017, n. 51034/2018 e n. 49571/2018) abbiano evidenziato la liceità dell'utilizzo degli strumenti di prova derivanti dal mondo virtuale, si suggerisce la scelta prudentiale di citare, nella motivazione degli atti di accertamento, in primo luogo le risultanze derivanti da fonti di informazioni ufficiali ed istituzionali, successivamente e solo a corredo e conferma delle prime, le informazioni desumibili dai social media.

11) Registrazione obbligatoria di animali domestici: l'anagrafe canina

Quest'ultima tipologia di controllo all'apparenza può sembrare stravagante, infatti si consiglia di non basarsi solamente su questo elemento ai fini dell'emissione dell'accertamento. Il risultato di tale verifica, unitamente agli altri elementi di prova risultanti dai controlli descritti in precedenza, può però risultare un ulteriore indizio dell'assenza di dimora abituale.

I proprietari di animali domestici solitamente sono molto affezionati ai loro cani, gatti, ecc., e, nel caso in cui cambino dimora, tendenzialmente, portano con sé l'animale. Potrebbe accadere che il possessore non cambi la propria residenza (per beneficiare dell'esenzione IMU o per altri motivi), bensì potrebbe spostare quella dell'animale domestico (ad esempio per motivi di custodia, oltre che di affezione).

I cani, ad esempio, sono soggetti ad iscrizione obbligatoria all'anagrafe canina. La registrazione dei cani nelle banche dati regionali, che confluiscono in quella nazionale, è un obbligo previsto dalla Legge n. 281 del 1991 ("Legge quadro in materia di animali d'affezione e prevenzione del randagismo") e dalle Leggi Regionali attuative. In ogni Comune è istituita l'anagrafe canina, a cui ogni cittadino deve rivolgersi per la registrazione del proprio cane e per i gatti e i furetti che vengono portati all'estero. Al momento dell'iscrizione viene consegnato un microchip, ossia una piccola capsula sterile non irritante per la cute dell'animale che contiene un numero/codice. L'anagrafe regionale degli animali d'affezione è il sistema informatizzato presso cui sono registrati tutti i cani presenti sul territorio della Regione. In tale banca dati sono registrati anche i gatti e furetti obbligatoriamente identificati ai fini del rilascio del Passaporto Europeo e i gatti identificati mediante microchip su richiesta del proprietario o per altri fini (per esempio nelle attività di controllo delle colonie feline). Obiettivo della banca dati è di rintracciare, nel rispetto della tutela della privacy del cittadino, il legittimo proprietario di qualsiasi cane, gatto o furetto (rinvenuto vagante sul territorio) che sia dotato dell'apposito microchip e che sia stato regolarmente iscritto presso l'Anagrafe Canina di qualsiasi Comune della Regione.

Di norma le Leggi Regionali prevedono la compilazione obbligatoria di moduli per comunicare il cambio di residenza del proprietario (da inoltrare alla sede dell'anagrafe canina dell'ASL presso la quale il cane è iscritto). Con lo stesso modulo è possibile anche comunicare il cambiamento di sede presso la quale si detiene abitualmente l'animale. Il Comune potrà richiedere queste informazioni all'anagrafe canina e verificare l'indirizzo presso il quale l'animale è detenuto e custodito.

Figura 66. Esempio di modulo di variazione della residenza/sede abituale di detenzione del cane

ANAGRAFE CANINA REGIONALE

VARIAZIONE DELLA RESIDENZA / DELLA SEDE ABITUALE DI
DETTENZIONE DEL CANE

AUTOCERTIFICAZIONE

Al Servizio Veterinario dell'ASL N. _____

Io/la sottoscritto/a _____

nato/a il _____ a _____ prov. _____

residente a _____

indirizzo completo

tel. _____ documento di identità tipo _____ numero _____

codice fiscale _____

in qualità di proprietario/detentore di un cane iscritto all'anagrafe canina regionale

identificato con il microchip n. _____

tasaggio n. _____

SEGNALA

nel rispetto dei tempi previsti dalla L.R.

di aver variato:

☐ la propria residenza : Comune _____

via _____ tel. _____

☐ la sede abituale di detenzione del cane: Comune _____

via _____ tel. _____

Luogo e data _____

Firma del proprietario/detentore⁽¹⁾

Ai sensi dell'articolo 11 del D.lgs. 196/2003 si attesta che il trattamento dei dati personali da Lei forniti è finalizzato unicamente all'adempimento delle attività connesse all'utenza dell'Anagrafe canina ai sensi della L.R. 18/2004 ed avverrà con l'adozione di procedure tecniche adeguate, nei modi e nei limiti necessari per perseguire le predette finalità.

Il conferimento dei dati è obbligatorio per le finalità connesse alla L.R. sopracitata ed il mancato conferimento dei dati precluderà l'adempimento degli obblighi previsti. I dati saranno oggetto delle comunicazioni di cui alla L.R. 18/2004.

Titolare del trattamento: _____ Responsabile del trattamento: _____

Sono riconosciuti i diritti di cui all'art. 7 D.lgs. 196/2003.

(1) In caso la firma non sia apposta in presenza dell'incaricato allegare copia del documento di riconoscimento in corso di validità.

Una buona tecnica per rilevare gli omessi versamenti IMU motivati dall'assenza di dimora abituale consiste nel:

- 1) Estrarre dalla banca dati anagrafica le famiglie composte da un solo componente;
- 2) Verificare se i soggetti estrapolati al punto 1) risultano proprietari di almeno un immobile abitativo situato all'interno del territorio comunale;
- 3) Controllare se i soggetti di cui al punto 2) hanno utenze elettriche e del gas inferiori rispettivamente a euro 210,00 e 250,00 o comunque consumi elettrici inferiori a 700 kWh;
- 4) Procedere con i possibili ulteriori controlli esposti sopra.

Infine si rammenta che, per questa tipologia di accertamento, non trattandosi di atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale della dichiarazione IMU, sussiste l'obbligatorietà dell'invio del contraddittorio preventivo, come stabilito dall'art. 6-bis della Legge 212/2000.

5.2.2 L'accertamento dell'abitazione principale in seguito alla Sentenza della Corte Costituzionale n. 209/2022

Premessa:

La Commissione Tributaria provinciale di Napoli, con ordinanza del 22 novembre 2021 iscritta al n. 3 del registro ordinanze 2022, in riferimento agli artt. 1, 3, 4, 29, 31, 35, 47 e 53 della Costituzione, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quinto periodo, del D.L. n. 201 del 2011 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214, come modificato dall'art. 1, comma 707, lettera b), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per l'abitazione adibita a dimora principale del nucleo familiare, nel caso in cui uno dei suoi componenti sia residente anagraficamente e dimori in un immobile ubicato in altro Comune.

La Corte Costituzionale ha esaminato tutte le questioni pregiudiziali ed ha dichiarato che le eccezioni sollevate dal giudice a quo sono fondate. Nelle proprie considerazioni in diritto, infatti, la Consulta ha evidenziato che:

- *“Nel nostro ordinamento costituzionale non possono trovare cittadinanza misure fiscali strutturate in modo da penalizzare coloro che, così formalizzando il proprio rapporto, decidono di unirsi in matrimonio o di costituire una unione civile”;*
- *“La scelta di accettare che il proprio rapporto affettivo sia regolato dalla disciplina legale del matrimonio o dell'unione civile determina, invece, l'effetto di precludere la possibilità di mantenere la doppia esenzione anche quando effettive esigenze, come possono essere in particolare quelle lavorative, impongano la scelta di residenze anagrafiche e dimore abituali differenti.”;*
- *“Solo con l'art. 4, comma 5, lettera a), del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44, che è intervenuto su diversi aspetti della disciplina dell'IMU, è stata modificata la definizione di abitazione principale, introducendo, in particolare, il riferimento al nucleo familiare ai fini di individuare l'immobile destinatario dell'agevolazione.”;*
- *“In altri termini, si è ritenuto che per fruire del beneficio in riferimento a una determinata unità immobiliare sia necessario che «tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorino stabilmente, ma vi risiedano anche anagraficamente» (Corte di cassazione, ordinanza n. 4166 del 2020; ribadita in ordinanze n. 17408 del 2021 e n. 4170 del 2020): l'esenzione è stata quindi subordinata alla contestuale residenza e dimora unitaria del contribuente e del suo nucleo familiare.”;*
- *“La descrizione dello sviluppo giurisprudenziale ha poi evidenziato come l'introduzione di questo elemento soggettivo si sia risolta, infine, nell'esito di una radicale penalizzazione dei*

possessori di immobili che hanno costituito un nucleo familiare, i quali, se residenti in comuni diversi, si sono visti escludere dal regime agevolativo entrambi gli immobili che invece sarebbero stati candidati a fruirne con la originaria formulazione prevista nel d.lgs. n. 23 del 2011.”;

- *“In altri termini, nonostante una eadem ratio sia comunque identificabile nelle varie situazioni in comparazione – perché se la logica dell’esenzione dall’IMU è quella di riferire il beneficio fiscale all’abitazione in cui il possessore dell’immobile ha stabilito la residenza e la dimora abituale, dovrebbe risultare irrilevante, al realizzarsi di quella duplice condizione, il suo essere coniugato, separato o divorziato, componente di una unione civile, convivente o singolo –, la questione non è direttamente rivolta a estendere l’esenzione, quanto piuttosto a rimuovere degli elementi di contrasto con i suddetti principi costituzionali quando tali status in sostanza vengono, attraverso il riferimento al nucleo familiare, invece assunti per negare il diritto al beneficio.”*

Per questi motivi la Corte Costituzionale ha dichiarato:

- *“l’illegittimità costituzionale dell’art. 13, comma 2, quarto periodo, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l’equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214, come modificato dall’art. 1, comma 707, lettera b), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», nella parte in cui stabilisce: «[p]er abitazione principale si intende l’immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente», anziché disporre: «[p]er abitazione principale si intende l’immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente»”;*
- *“in via consequenziale, ai sensi dell’art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), l’illegittimità costituzionale dell’art. 13, comma 2, quinto periodo, del d.l. n. 201 del 2011, come convertito, e successivamente modificato dall’art. 1, comma 707, lettera b), della legge n. 147 del 2013”;*
- *“in via consequenziale, ai sensi dell’art. 27 della legge n. 87 del 1953, l’illegittimità costituzionale dell’art. 1, comma 741, lettera b), primo periodo, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022), nella parte in cui stabilisce: «per abitazione principale si intende l’immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente», anziché disporre: «per abitazione principale si intende l’immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente»”;*
- *“in via consequenziale, ai sensi dell’art. 27 della legge n. 87 del 1953, l’illegittimità costituzionale dell’art. 1, comma 741, lettera b), secondo periodo, della legge n. 160 del 2019”;*
- *“in via consequenziale, ai sensi dell’art. 27 della legge n. 87 del 1953, l’illegittimità costituzionale dell’art. 1, comma 741, lettera b), secondo periodo, della legge n. 160 del 2019, come successivamente modificato dall’art. 5-decies, comma 1, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215”;*

A seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 209 del 13 ottobre 2022, la giurisprudenza di legittimità ha rivisto la definizione di abitazione principale proposta dalle disposizioni del secondo comma, quarto periodo dell'art. 13 del D.L. 201 del 6 dicembre 2001 (convertito nella Legge n. 214 del 22 dicembre 2011)⁽⁴¹⁾, nonché dall'art. 1 comma 741 lett. b) della Legge 160/2019 (c.d. Legge di Bilancio 2020)⁽⁴²⁾, dichiarando l'illegittimità costituzionale della parte della norma in cui si faceva richiamo al nucleo familiare. In particolare, per la Corte Costituzionale il riferimento al nucleo familiare non può essere considerato rilevante ai fini della disciplina IMU in quanto determina evidenti contrasti con i principi costituzionali sanciti dagli artt. 3⁽⁴³⁾, 31⁽⁴⁴⁾ e 53⁽⁴⁵⁾ della Costituzione. La norma, infatti, avrebbe asseverato una situazione di discriminazione in tutte quelle ipotesi di c.d. spaccettamento della famiglia⁽⁴⁶⁾.

Pertanto, a seguito dell'intervento della Consulta la definizione di abitazione principale è la seguente: *“per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.”* Per abitazione principale si intende quindi l'immobile nel quale il solo possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente; la qualificazione di abitazione principale subordinata al riscontro del doppio requisito di dimora abituale e residenza anagrafica in capo all'intero nucleo familiare di cui fa parte il soggetto passivo è abrogata. I componenti del nucleo familiare non sono coinvolti nella definizione di abitazione principale: possono dimorare abitualmente e/o risiedere anagraficamente altrove senza che questo infici nel riconoscimento dell'esenzione concessa al soggetto passivo IMU.

La sentenza della Corte Costituzionale n. 209 del 13 ottobre 2022, inoltre dichiara l'illegittimità del quinto periodo dell'art. 13 co. 2 del D.L. 201/2011, conv. L. 214/2011 e del secondo periodo dell'art. 1 comma 741 lett. b) della Legge n. 160 del 27 dicembre 2019 *“.. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile [scelto dai componenti del nucleo familiare]”*⁽⁴⁷⁾.

41 *“Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente.”*

42 *“Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente.”*

43 *“Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.”*

44 *“La Repubblica agevola con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose. Protegge la maternità, l'infanzia e la gioventù, favorendo gli istituti necessari a tale scopo.”*

45 *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”*

46 Per approfondire si veda P. Mirto, *Definizione di abitazione principale a seguito della sentenza 209/2022*, in G. Debenetto, L. Lovecchio, P. Mirto, S. Zammarchi, *I tributi locali nel 2023*, Sant'Arcangelo di Romagna, Maggioli, 2023, pp. 136-143.

47 Testo inserito dall'art. 5-decies, in sede di conversione del D.L. 146/2021, che produce effetti solo dall'anno 2022 in

Quindi, dall'anno 2012 è stata dichiarata incostituzionale la norma che impone al contribuente la scelta di un'unica abitazione da esentare nell'ambito del territorio del medesimo comune o, a decorrere dal 2022, nell'ambito del territorio di comuni diversi.

Per ciò che attiene le abitazioni diverse da quella principale (c.d. "seconde case"), la sentenza n. 209/2022 della Corte Costituzionale ha ritenuto opportuno chiarire che *"le dichiarazioni di illegittimità costituzionale non determinano, in alcun modo, una situazione in cui le cosiddette "seconde case" delle coppie unite in matrimonio o in unione civile ne possano usufruire. Ove queste abbiano la stessa dimora abituale (e quindi principale) l'esenzione spetta una sola volta."*

Le dichiarazioni di illegittimità costituzionale quindi non ha apportato alcuna novità sulle c.d. seconde case. I possessori sono tenuti al versamento dell'imposta, mentre le amministrazioni comunali vengono responsabilizzate nell'effettuare i dovuti, accurati e specifici controlli per stanare chi indebitamente applica l'agevolazione IMU in esame, ad esempio verificando i dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici, del gas, ecc. al fine di riscontrare la presenza/assenza di dimora abituale (si veda paragrafo precedente per un approfondimento sui possibili controlli). Inoltre, l'Ente ha la facoltà di richiedere informazioni direttamente al contribuente mediante questionario: come previsto dall'art. 1 comma 775 della Legge 160/2019, la mancata, incompleta o infedele risposta è soggetta ad una sanzione da 100 euro a 500 euro, mentre la tardiva risposta (pervenuta oltre il termine di 60 giorni dalla data di notifica) è sanzionabile facoltativamente con una sanzione da 50 euro a 200 euro⁽⁴⁸⁾.

A giudizio della Corte Costituzionale, la necessità, da parte di coppie unite in matrimonio o civilmente, di avere residenze disgiunte all'interno dello stesso Comune rappresenta una ipotesi del tutto eccezionale; non può però essere esclusa a priori, anche in considerazione delle grandi dimensioni di alcuni Comuni italiani e della complessità delle situazioni della vita.

In sintesi, a seguito della Sentenza n. 209/2022 della Corte Costituzionale, se i coniugi o i componenti delle unioni civili hanno residenza e dimora abituale separata, ossia in due immobili diversi, entrambi hanno diritto all'agevolazione IMU per l'abitazione principale. Ciò vale sia se i due immobili sono situati nello stesso Comune, sia se ubicati in Comuni diversi.

Di seguito si analizzano alcuni casi pratici in cui è possibile imbattersi:

quanto è entrato in vigore il 21/12/2021.

48 "In caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario, si applica la sanzione da euro 100 a euro 500; in caso di risposta oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica, il comune può applicare la sanzione da 50 a 200 euro."

Casistica	Esenzione IMU
Unico immobile abitazione principale di proprietà di uno o entrambi i coniugi/parti dell'unione civile.	SI
Due immobili situati in Comuni diversi, ognuno dei quali è abitazione principale per ciascun coniuge/parte dell'unione civile.	SI
Due immobili situati nello stesso Comune, ognuno dei quali è abitazione principale per ciascun coniuge/parte dell'unione civile.	SI
Due immobili, uno dei quali è abitazione principale per i coniugi/parti dell'unione civile; mentre l'altro non lo è.	Esenzione IMU solamente per l'immobile abitazione principale. L'altro è soggetto al versamento dell'IMU.
Due immobili (A e B). Il coniuge 1 ha residenza nell'immobile A, il coniuge 2 ha residenza nell'immobile B. Entrambi i coniugi hanno dimora abituale nell'immobile A.	L'immobile A è esente IMU perché è abitazione principale. L'immobile B è soggetto al versamento dell'imposta.
Due immobili (A e B). Il coniuge 1 ha dimora abituale nell'immobile A, il coniuge 2 ha dimora abituale nell'immobile B. Entrambi i coniugi hanno residenza anagrafica nell'immobile A.	L'immobile A è esente IMU perché è abitazione principale. L'immobile B è soggetto al versamento dell'imposta.

Le pronunce di illegittimità hanno efficacia dal giorno successivo a quello di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale⁽⁴⁹⁾ e, riguardo agli effetti, comportano la sola disapplicazione della norma illegittima, non l'abrogazione, la caducazione, l'annullamento o la nullità. Di fatto l'effetto prodotto si pone in una posizione intermedia tra l'abrogazione (che ha efficacia ex nunc – non retroattiva) e l'annullamento (che ha efficacia ex tunc - retroattiva).

Diverse sentenze della Corte di Cassazione⁽⁵⁰⁾ hanno evidenziato che la dichiarazione di incostituzionalità (avuto riguardo al precetto costituzionale violato, alla disciplina dettata dalla norma riconosciuta costituzionalmente illegittima e alla natura del rapporto disciplinato da quest'ultima) comporta la caducazione dei soli effetti non definitivi e, nei rapporti ancora in corso di svolgimento, anche degli effetti successivi alla pubblicazione della sentenza della Corte Costituzionale. Restano quindi fermi quegli effetti anteriori che, pur essendo riconducibili allo stesso rapporto non ancora esaurito, abbiano definitivamente conseguito, in tutto o in parte, la loro funzione costitutiva estintiva, modificativa o traslativa di situazioni giuridicamente rilevanti. Premesso questo, si possono verificare le seguenti casistiche:

49 Rif. art. 136 della Costituzione ("Quando la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione") e art. 30 della Legge n. 87/1953 ("La sentenza che dichiara l'illegittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge dello Stato o di una Regione, entro due giorni dal suo deposito in cancelleria, è trasmessa, di ufficio, al Ministro di grazia e giustizia ed al Presidente della Giunta regionale affinché si proceda immediatamente e, comunque, non oltre il decimo giorno, alla pubblicazione del dispositivo della decisione nelle medesime forme stabilite per la pubblicazione dell'atto dichiarato costituzionalmente illegittimo).

La sentenza, entro due giorni dalla data del deposito, viene, altresì, comunicata alle Camere e ai Consigli regionali interessati affinché, ove lo ritengano necessario, adottino i provvedimenti di loro competenza.

Le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione.

Quando in applicazione della norma dichiarata incostituzionale è stata pronunciata sentenza irrevocabile di condanna, ne cessano la esecuzione e tutti gli effetti penali")

50 Cass. n. 1384/1975, Cass. 7057/1997, Cass. n. 27955/2021

- **Avvisi di accertamento notificati e divenuti definitivi per mancata impugnazione nei termini (pagati o non pagati)⁽⁵¹⁾:** in tal caso si tratta di rapporti esauriti sui quali non ha effetto la decisione della Corte⁽⁵²⁾. L'Ente può esercitare la facoltà (non l'obbligo) di applicare l'annullamento in autotutela ed eventualmente rimborsare quanto versato dal contribuente. Occorre precisare che l'Ente dovrà valutare, oltre all'eventuale responsabilità amministrativa ed erariale, anche l'impatto sul bilancio, atteso che la decisione di effettuare il rimborso potrebbe avere effetti rilevanti sugli equilibri del bilancio stesso. Nel caso in cui il contribuente impugni il diniego all'autotutela, si rammenta che la giurisprudenza ritiene che l'annullamento in autotutela dell'atto divenuto definitivo *"è atto discrezionale dell'amministrazione finanziaria e che nell'ambito del processo tributario il sindacato sull'atto di diniego a procedere all'annullamento del provvedimento impositivo in autotutela può riguardare solo la eventuale sussistenza di profili di illegittimità del predetto rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere che si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali, non costituendo strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente."* (Cassazione n. 17723/2022).
- **Avvisi di accertamento non definitivi:** si tratta di avvisi di accertamento per i quali non è scaduto il termine per la presentazione del ricorso, ovvero per i quali è pendente il giudizio avanti alle Corti di giustizia tributaria o alla Corte di Cassazione. In tal caso occorre fare alcuni distinguo in considerazione della motivazione indicata nell'atto: se la motivazione del recupero del tributo è basata sulla mancata coincidenza della residenza dei coniugi, l'Ente dovrà annullare l'atto. Il rapporto infatti non è esaurito e viene travolto dalla pronuncia di incostituzionalità. Nell'ipotesi in cui, invece, il Comune abbia contestato la debenza dell'imposta evidenziando sia la mancata coincidenza della residenza dei coniugi che dimostrando la mancata destinazione a dimora abituale dell'immobile da parte del possessore, l'avviso resterà pienamente valido.
- **Contenziosi decisi con sentenze passate in giudicato, così come quelle derivanti da procedura di mediazione ex art. 17-bis del D.Lgs n. 546/1992:** si tratta di rapporti esauriti sui quali non ha effetto la decisione della Corte.
- **Contenziosi pendenti:** anche in tal caso occorre fare alcuni distinguo in considerazione della motivazione indicata nell'atto contestato. Se il contenzioso è fondato su motivazioni diverse da quella oggetto di esame da parte della Corte Costituzionale (ad esempio la contestazione dell'effettiva dimora abituale), l'atto risulta corretto. Se invece la pretesa del Comune deriva dal mancato riconoscimento del beneficio per l'assenza della residenza anagrafica di entrambi i coniugi, l'Ente andrà incontro alla soccombenza, per cui sarebbe bene valutare l'abbandono del contenzioso chiedendo al giudice la cessazione della lite con compensazione delle spese, visto il carattere innovativo della sentenza⁽⁵³⁾.
- **Versamenti spontanei effettuati dai contribuenti:** i contribuenti che hanno provveduto al pagamento dell'IMU (ad esempio i coniugi che hanno versato l'imposta in quanto residenti in Co-

51 In caso di atto divenuto definitivo e non pagato, la pretesa si considera "cristallizzata" (Cass. n. 17637/2018) e la pronuncia della Consulta non esplica pertanto alcun effetto.

52 Rif. Sentenza della Cassazione n. 969/2016.

53 La Cassazione, in una delle prime pronunce dopo la sentenza della Consulta (Ord. n. 32339/2022), ha disposto la compensazione delle spese "avuto riguardo alle oscillazioni giurisprudenziali in materia e alla circostanza che per la decisione della controversia in esame è stata decisiva la citata sentenza della Corte costituzionale".

muni diversi o residenti in immobili diversi all'interno dello stesso Comune che hanno limitato l'esenzione ad uno solo di essi) possono richiedere il rimborso delle somme pagate entro il termine di 5 anni, come stabilito dall'art. 1, comma 164 della Legge 296/2006⁽⁵⁴⁾. In questo caso il rapporto non è esaurito e il rimborso dovrà essere concesso, maggiorato dei relativi interessi. I pagamenti effettuati prima del termine per la richiesta di rimborso sono invece esclusi in quanto il rapporto è esaurito.

In conclusione, si rammenta che, nel caso venga contestata la dimora abituale, l'emissione dell'avviso di accertamento deve essere preceduto dall'invio del contraddittorio ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000.

5.2.3 Le pertinenze nell'IMU

Il comma 741, lettera b) della Legge 160 del 27 dicembre del 2019 dispone che: *“Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo”*.

Occorre precisare che la disciplina delle pertinenze disposta dal comma 741, lett. b) della L. 160/2019 è identica a quella prevista per la c.d. “vecchia IMU” dall'art. 13, comma 2 del D.L. 201/2011.

Pertanto, possono essere considerate pertinenze soltanto le unità immobiliari accatastate nelle seguenti categorie:

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

Inoltre, la norma stabilisce che il numero di pertinenze consentito è pari ad una per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7, fino ad un massimo di tre pertinenze, ognuna di categoria diversa. Se il contribuente possiede un numero di pertinenze maggiore di uno, per ciascuna categoria catastale indicata, le ulteriori saranno soggette al versamento dell'IMU. Ad esempio, in presenza di n. 2 garage di categoria catastale C/6, solo uno di essi potrà essere considerato pertinenza dell'abitazione principale, mentre l'altro sarà assoggettato ad IMU. Invece, in presenza di n. 1 garage (accatastato in categoria C/6), n. 1 tettoia (accatastata in categoria C/7) e n. 1 locale di deposito (accatastato in categoria C/2) per un totale di n. 3 pertinenze, tutte e tre saranno esenti IMU in quanto pertinenze dell'abitazione principale.

Occorre rilevare che la normativa IMU non detta una definizione propria di pertinenze, per cui occorre fare riferimento alla definizione prevista dal codice civile (art. 817).

L'art. 817 del c.c. dispone che *“Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa”*.

La Corte di Cassazione, con sentenza 25127/2009, ha precisato che *“In materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale, che grava sul contribuente (quando, come nella specie, ne derivi una tassazione attenuata) deve essere valu-*

⁵⁴ “Il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. L'ente locale provvede ad effettuare il rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza.”

tata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. Se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche, estetiche, o di altro tipo), non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite."

Sulla base del dettato normativo e dell'orientamento consolidato della Corte di Cassazione, si desume che, affinché sussista un rapporto pertinenziale tra due beni, è necessario:

- 1) un presupposto oggettivo: la destinazione deve essere caratterizzata dal requisito della durevolezza, ossia, pur non essendo necessarie la perpetuità e la permanenza, il rapporto pertinenziale non può essere né occasionale né temporaneo;
- 2) un presupposto soggettivo: la pertinenza è caratterizzata dall'oggettiva destinazione di una cosa a servizio ed ornamento di un'altra e dalla volontà del proprietario (o titolare di un diritto reale) della cosa principale di porre la pertinenza in un rapporto di complementarietà e strumentalità funzionale nei confronti del bene principale.

Accertamento dei fabbricati non pertinentziali (C/2, C/6 e C/7)

Di seguito si procede con l'esposizione delle principali tecniche per controllare ed accertare gli immobili di categoria catastale C/2, C/6 e C/7 che non costituiscono pertinenze dell'abitazione principale. Innanzitutto, si consiglia di estrarre l'elenco degli immobili di categoria C/2, C/6 e C/7 presenti nel territorio comunale. Dal portale di Sister⁽⁵⁵⁾ (banca dati catastale e di pubblicità immobiliare messa a disposizione dal Ministero dell'Economia e delle Finanze) è possibile stampare, Foglio per Foglio, gli immobili per ogni categoria dal menu "Consultazioni e certificazioni > Visure catastali > Elenco immobili". Nell'immagine sotto un esempio di compilazione dei campi per estrarre, dal Foglio n. 1, l'elenco degli immobili di categoria catastale C/2.

Figura 67. Sister - Maschera "Elenco immobili"

⁵⁵ Link di accesso: sister.agenziaentrate.gov.it

Una volta ottenuto l'elenco degli immobili, si ricerca il nominativo del possessore di ciascun immobile e si procede a verificare se il fabbricato oggetto di controllo è effettivamente pertinenza dell'abitazione principale.

Al fine di verificare la reale destinazione si possono controllare le dichiarazioni IMU e TARI, esaminare lo stato dell'immobile grazie alle immagini di Google Street View ed infine, eventualmente, effettuare sopralluoghi.

Un utile strumento per valutare la sussistenza del vincolo pertinenziale ai fini IMU è costituito dalla TARI: in assenza di dichiarazione TARI per un fabbricato classificato in Cat. C/2, C/6, C/7 (solitamente si tratta di locali di deposito - C/2) il contribuente non potrà invocare la pertinenzialità del medesimo fabbricato ai fini IMU.

Il Comune dovrà comunque operare un'analisi "caso per caso": ad esempio, in presenza di un magazzino non utilizzato e privo di allacci ai servizi a rete, il contribuente si vedrà riconosciuta la "non imponibilità" ai fini TARI, ma non potrà in ogni caso invocare la pertinenzialità ai fini IMU.

Un altro elemento da valutare, ma con estrema prudenza, è costituito dalla "contiguità spaziale" degli immobili: sulla necessità di una contiguità spaziale ai fini del riconoscimento del vincolo pertinenziale la Cassazione non ha espresso un orientamento univoco, talvolta sostenendo che la nozione di pertinenza presuppone necessariamente una contiguità spaziale con il bene principale (Cass. sentenza n. 15668 del 23/06/2017) talvolta affermando che il vincolo pertinenziale non presuppone necessariamente contiguità fisica tra i due beni, in quanto è sufficiente un collegamento di natura economico-funzionale tra il bene principale e quello pertinenziale (Cass. sentenza n. 5050 del 24/02/2021). Un caso frequente che si prospetta ai comuni è quello di due coniugi, di cui uno è possessore dell'unità abitativa e l'altro dell'immobile asservito al bene principale (solitamente C/6 o C/2). In tal caso l'immobile asservito all'unità abitativa non potrà essere considerato "pertinenza" ai fini IMU, in quanto non vi è coincidenza tra proprietario del bene principale e proprietario del bene accessorio. Il comma 2 dell'art. 817 stabilisce infatti che la destinazione pertinenziale *"può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima"*.

Per le stesse motivazioni, in caso di un coniuge proprietario del 100% dell'abitazione e del 50% della pertinenza potrà far valere il vincolo pertinenziale, mentre il coniuge proprietario del solo 50% della pertinenza dovrà versare l'IMU secondo le regole ordinarie.

Il comma 741 lett. b) della Legge 160/2019 precisa che rientra nel limite massimo delle tre pertinenze, ognuna di categoria catastale diversa, anche quella iscritta in catasto unitariamente all'abitazione.

Tale disposizione ha destato dubbi interpretativi fin dalla sua prima introduzione, avvenuta con il D.L. 201/2011.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze - Direzione Federalismo fiscale, con la Circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 (pagg. 11-13), ha cercato di sciogliere i dubbi fornendo quella che possiamo definire una "prima interpretazione".

PRIMA INTERPRETAZIONE: il MEF, a pag. 12 della suddetta Circolare, afferma che *"Rientra nel limite massimo delle tre pertinenze anche quella che risulta iscritta in catasto unitamente all'abitazione principale. Entro il suddetto limite il contribuente ha la facoltà di individuare le pertinenze per le quali applicare il regime agevolato."*

Se, per esempio, possiede 3 pertinenze di cui una cantina accatastata come C/2 e due garages classificati come C/6, sarà lo stesso contribuente ad individuare fra questi ultimi la pertinenza da collegare all'abitazione principale. Se, però, la cantina risulta iscritta congiuntamente all'abitazione principale, il contribuente deve applicare le agevolazioni previste per tale fattispecie solo ad altre due pertinenze di categoria catastale diversa da C/2, poiché in quest'ultima rientrerebbe la cantina iscritta in catasto congiuntamente all'abitazione principale. Le eventuali ulteriori pertinenze sono assoggettate all'aliquota ordinaria.

Bisogna anche tenere conto dell'evenienza in cui due pertinenze, di solito la soffitta e la cantina, siano accatastate unitamente all'unità ad uso abitativo. In tale caso, in base alle norme tecniche catastali, la rendita attribuita all'abitazione ricomprende anche la redditività di tali porzioni immobiliari non connesse. Pertanto, poiché dette pertinenze, se fossero accatastate separatamente, sarebbero classificate entrambe in categoria C/2, per rendere operante la disposizione in esame, si ritiene che il contribuente possa usufruire delle agevolazioni per l'abitazione principale solo per un'altra pertinenza classificata in categoria catastale C/6 o C/7."

Il MEF si preoccupa poi di sottolineare che i Comuni non possono intervenire con una disposizione regolamentare in merito alle pertinenze, in quanto l'art. 13, comma 14, lett. b) del D.L. 201/2011 ha abrogato la lett. d), comma 1, dell'art. 59 del D. Lgs. n. 446 del 1997, che consentiva agli enti locali, nell'esercizio della potestà regolamentare, di *"considerare parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto"*.

L'interpretazione fornita dal MEF sottende che la ratio della norma sia quella di evitare che i locali che rispondono alla classificazione C/2, C/6 e C/7, ma che risultano accatastati unitamente all'abitazione principale, qualora non siano considerati al fine del computo delle pertinenze, consentano ai contribuenti di poter indicare una ulteriore pertinenza accatastata autonomamente, duplicando di fatto il beneficio tributario. La disposizione si qualificherebbe quindi come una norma antielusiva, conseguente all'introduzione della limitazione del numero delle pertinenze.

I chiarimenti forniti dal MEF sono stati oggetto di critiche da una parte degli addetti ai lavori, in quanto la tesi sostenuta dal Ministero si scontrerebbe con il concetto civilistico di pertinenza. La critica si fonda sul fatto che le soffitte e le cantine unite all'abitazione e prive di un accesso autonomo (dall'esterno o da parti comuni) non costituiscono "cose" a sé stanti, distinte dall'abitazione, in quanto prive di un'autonomia funzionale e reddituale.

Trasferendo tali considerazioni in materia catastale, occorre ricordare che l'art. 2 del DM 02/01/1998 n. 28 definisce l'unità immobiliare, rilevando che *"è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale"*.

Tale interpretazione è stata avallata e resa operativa dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità Immobiliare - con la Circolare 2/E del 01/02/2016 "Nuove metodologie operative in tema di identificazione e caratterizzazione degli immobili nel sistema informativo catastale (procedura Docfa)".

Al punto 3.3.2. "Individuazione delle autorimesse e delle cantine", l'Agenzia individua nuove regole per l'accatastamento di cantine e autorimesse (C/2), prevedendo che *"Nelle dichiarazioni di nuova costruzione le cantine, i depositi (anche se ubicati nei sottotetti) e le autorimesse presenti in complessi ospitanti una o più unità immobiliari residenziali, quando hanno accesso autonomo"*

da strada o da corte esclusiva o da parti comuni, costituiscono di norma unità immobiliari a sé stanti. Pertanto, le suddette tipologie immobiliari sono censite ordinariamente nelle categorie C/2 - Magazzini e locali di deposito e C/6 - Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse.

Se le porzioni immobiliari destinate a deposito e cantina sono direttamente comunicanti con le abitazioni, costituendo di fatto pertinenze delle stesse, rientrano di norma nella maggiore consistenza delle unità immobiliari cui risultano correlate, in quanto prive di autonomia funzionale e reddituale."

Sulla base di queste considerazioni è nata la c.d. SECONDA INTERPRETAZIONE, che si fonda sul presupposto che per considerare unità pertinenziale o meno un locale accatastato unitamente all'abitazione (al fine del computo numerico delle pertinenze ai fini IMU) si debba, necessariamente, tenere conto dell'aspetto dell'autonomia funzionale e reddituale, come delineato dalla Circolare 2/E del 01/02/2016.

Perciò, laddove la porzione di unità abitativa destinata a ripostiglio, cantina o altro uso "accessorio" abbia un proprio ingresso autonomo, separato e distinto dalla "cosa principale", si ritiene che vi siano i presupposti per considerare la stessa nel conteggio delle unità pertinenziali; per quanto riguarda le soffitte, si ritiene che siano da considerare pertinenze qualora l'accesso alle medesime avvenga "da parti comuni" (ad esempio in un condominio).

Laddove, invece, il locale accessorio sia inserito all'interno dell'unità abitativa, come ad esempio un ripostiglio, una cantina accessibile esclusivamente dall'interno dell'abitazione ovvero una soffitta con accesso esclusivo, in base a questa interpretazione, non si ritiene possibile considerare tali locali pertinenze, in quanto parti integranti del bene principale, cioè dell'abitazione. Chiaramente, nell'individuazione dell'esistenza del carattere di autonomia funzionale e reddituale dell'unità immobiliare, si deve avere riguardo allo stato di fatto.

In merito alle due diverse interpretazioni occorre fare alcune considerazioni.

La c.d. "seconda interpretazione" ha sicuramente il pregio di tentare di attribuire alla norma un significato compatibile con il concetto civilistico di pertinenza di cui all'art. 817 del c.c.

Tuttavia, la soluzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Catasto non appare convincente per diversi aspetti: innanzitutto, la Circolare 2/E fa coincidere l'autonomia funzionale e reddituale di un locale accessorio con la presenza di un accesso autonomo dall'esterno (o da parti comuni se si tratta di soffitte).

Senonché l'autonomia funzionale e l'autonomia reddituale sono concetti più ampi ed articolati, e non possono essere ridotti alla presenza o meno di un accesso dall'esterno.

Ad esempio, se si avvalorasse tale interpretazione, le soffitte locate a caro prezzo (magari con contratto di "locazione parziale di abitazione principale") a studenti delle grandi città universitarie, in assenza di un accesso da parti comuni condominiali, non avrebbero autonomia funzionale e reddituale e non andrebbero computate ai fini del conteggio delle pertinenze di Cat. C/2; diversamente, una cantina di un'abitazione ubicata nelle sperdute campagne di un piccolo Comune, dotata di un accesso diretto all'esterno, sarebbe dotata di autonomia funzionale e reddituale e quindi da computare nel conteggio delle pertinenze quale C/2.

Occorre poi rilevare che la Circolare 2/E - punto 3.3.2, emanata oltre quattro anni dopo l'introduzione dell'IMU, definisce "pertinenze" le cantine e i depositi comunicanti con l'abitazione, privi di autonomia funzionale e reddituale in quanto non dotati di un accesso all'esterno.

Si tratta ovviamente del riferimento al concetto di pertinenza “ai fini urbanistici”, non a quello di pertinenza civilistica. A tal proposito non è irrilevante il fatto che la L. 160/2019, nella definizione di “area pertinenziale” (di cui si dirà successivamente nel capitolo dedicato alle aree fabbricabili) faccia riferimento proprio al concetto di pertinenza ai fini urbanistici.

Si ritiene che così come per le aree pertinenziali, il legislatore, nel disporre che nel conteggio si tiene conto “anche quella iscritta in catasto unitariamente all’abitazione” abbia voluto indicare proprio le pertinenze ai fini urbanistici.

“Il concetto di pertinenza urbanistica è, infatti, diverso e più ristretto rispetto alla corrispondente nozione civilistica di pertinenza e si identifica con il manufatto di modeste dimensioni, con funzioni soltanto accessorie dell’edificio principale, coesistente quindi ad esso e privo di autonomo valore di mercato.” (Consiglio di Stato n. 3422/2023, n. 4181/2022).

“La pertinenza urbanistico-edilizia deve essere preordinata a un’esigenza effettiva dell’edificio principale, al cui servizio deve essere posta in via funzionale e oggettiva. Il manufatto, non deve altresì possedere un autonomo valore di mercato, nel senso che il suo volume non deve consentire una sua destinazione autonoma e diversa da quella a servizio dell’immobile cui accede” (si veda anche Cons. di Stato n. 406/2015).

Diversamente, bisognerà far riferimento a due concetti distinti di pertinenza: quello civilistico per i fabbricati e quello urbanistico per le aree pertinenziali.

Infine, questa interpretazione non appare del tutto conforme alla ratio della norma e può generare situazioni paradossali, che possono apparire in contrasto con il principio di capacità contributiva.

Ad esempio, vediamo due abitazioni principali:

- 1) L’ABITAZIONE N. 1 è un’abitazione popolare con due pertinenze di Cat. C/2: una piccola cantina “disgiunta” dall’abitazione, situata nel seminterrato, e una quota di possesso sulla soffitta comune del condominio;
- 2) L’ABITAZIONE N. 2 è una villetta di ottime finiture con un grande fabbricato di Cat. C/2 adiacente.

Figura 68. Abitazione n. 1 con piccole cantine disgiunte situate nel seminterrato e soffitta comune



Figura 69. Abitazione n. 2 con fabbricato C/2 disgiunto



Figura 70. Abitazione n. 2 con fabbricato C/2 disgiunto visti dall'alto



Le ortofoto riportate evidenziano che il fabbricato C/2 adiacente all'ABITAZIONE N. 2 (figure n. 69 e 70) è un fabbricato di notevoli dimensioni.

In assenza di cantine interne all'unità abitativa, con accesso diretto all'esterno, il proprietario non verserà alcunché a titolo di IMU.

Viceversa, il proprietario dell'ABITAZIONE N. 1, proprietario di due C/2 (la piccola cantina privata disgiunta dall'appartamento e la quota di possesso della soffitta condominiale comune) sarà costretto a versare IMU in quanto possessore di due fabbricati di Cat. C/2.

Conclusioni: il legislatore, per evitare che la limitazione del numero delle pertinenze potesse generare effetti distorsivi dovuti alla presenza di locali accessori accatastati unitamente all'abitazione, ha ritenuto di risolvere il problema disponendo che rientrano nel conteggio le pertinenze "anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo".

In tal senso, si ritiene che l'interpretazione del MEF sia "logica" e rispondente alla ratio della norma. Tuttavia, tale interpretazione non risolve il problema dell'assenza di "autonomia funzionale" di molti locali accessori presenti all'interno dell'unità abitativa (requisito essenziale del concetto civilistico di pertinenza).

Occorrerà pertanto attendere i pronunciamenti della Suprema Corte, che potrà contraddire l'interpretazione del MEF sulla base del concetto civilistico di pertinenza, ma che potrà altresì dissentire dai criteri individuati dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate per determinare la sussistenza dell'"autonomia funzionale".

FOCUS: Accertamenti sugli immobili non pertinenziali di Cat. C/2

Si consiglia di procedere a verifica degli immobili di categoria C/2 presenti sul territorio comunale iniziando da quelli con la rendita catastale più alta e via via scorrere l'elenco fino a quelli con la rendita catastale più bassa⁵⁶. Di seguito il procedimento:

- 1) effettuare l'accesso alla banca dati di Sister;
- 2) visualizzare la visura planimetrica dell'abitazione e verificare se, unitamente all'unità stessa, è presente uno o più locali adibiti a cantina, soffitta, magazzino e/o locale di deposito;
- 3) visualizzare la visura planimetrica dell'immobile di categoria C/2 e verificare che la destinazione risulti compatibile con l'asservimento pertinenziale all'unità abitativa. Ad esempio le destinazioni "stalla", "fienile", "magazzino mezzi agricoli", "deposito mezzi agricoli" non risultano compatibili con l'asservimento pertinenziale all'unità abitativa in quanto il fabbricato presenta caratteristiche strutturali specifiche e peculiari per l'utilizzo agricolo;
- 4) verificare se nella denuncia TARI (Tassa Rifiuti) il contribuente dichiara esclusivamente la superficie dell'abitazione oppure se dichiara anche quella del fabbricato classificato in categoria C/2. La circostanza in cui dichiara solamente l'abitazione evidenzia un comportamento contraddittorio del contribuente e dimostra l'assenza di asservimento pertinenziale dell'immobile di categoria C/2.

Se i controlli indicati sopra portano ad escludere la presenza di un rapporto pertinenziale tra l'abitazione e l'immobile di categoria C/2, si procede con la notifica della comunicazione ai sensi

⁵⁶ Gli immobili di categoria C/2 con rendite catastali basse solitamente costituiscono cantine di condomini dalle dimensioni ridotte.

dell'art. 6-bis della Legge 212/2000. Trattandosi del disconoscimento di un'agevolazione, l'avviso d'accertamento deve sempre essere preceduto dall'"invito al contraddittorio".

Questa tipologia di accertamento è oggetto di numerosi contenziosi: pertanto si raccomanda di porre estrema attenzione alla motivazione inserita nell'avviso di accertamento. Di seguito un esempio di motivazione, che possiamo definire "rinforzata", in quanto basata su plurimi elementi di prova. In effetti, come già ampiamente rilevato, la motivazione basata esclusivamente sulla presenza nella planimetria dell'abitazione di uno o più locali adibiti a cantina, soffitta, magazzino e/o locale di deposito (la c.d. "prima interpretazione" fornita dal MEF con la Circolare 3/DF), può esporre il Comune alla contestazione del fatto che tali locali accessori sono privi di autonomia funzionale e reddituale. Tuttavia, qualora il Comune, oltre a questa prova, fornisca ulteriori elementi utili a dimostrare l'assenza del vincolo pertinenziale, la possibilità di soccombere in un potenziale contenzioso si riduce.

MOTIVAZIONE: Il contribuente ometteva di effettuare i versamenti dell'imposta dovuta per l'immobile indicato nel seguente prospetto⁽⁵⁷⁾. Trattasi di fabbricato di Cat. C/2 posseduto dal contribuente che non può considerarsi pertinenza dell'abitazione principale ai fini IMU per le seguenti motivazioni:

1. dalla planimetria catastale si evince che il fabbricato di Cat. C/2, di superficie pari a ... mq, riporta quali destinazioni dell'immobile "deposito attrezzi agricoli (ex stalla)", "deposito prodotti agricoli (fienile)" e "deposito attrezzi agricoli": tali destinazioni non risultano compatibili con l'asservimento pertinenziale all'unità immobiliare abitativa, in quanto il fabbricato presenta caratteristiche strutturali specifiche e peculiari per l'utilizzo agricolo;
2. nella dichiarazione relativa alla Tassa sui rifiuti (TARI), il contribuente dichiarava esclusivamente la superficie dell'abitazione e del garage (classificato in Cat. C/6), omettendo di denunciare la superficie del fabbricato classificato in Cat. C/2⁽⁵⁸⁾: tale circostanza dimostra l'assenza di asservimento pertinenziale del fabbricato destinato a "magazzino, locale di deposito".
In merito la Corte di Cassazione nella sentenza n. 25127 del 30 novembre 2009, ha affermato che *"In materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale, che grava sul contribuente (quando, come nella specie, ne derivi una tassazione attenuata) deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. Se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche estetiche, o di altro tipo), non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite"*;
3. il comma 741 lett. b) della Legge 160/2019 dispone che *"per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo"*.

⁵⁷ Inserire a seguito della motivazione il prospetto riassuntivo degli immobili posseduti dal contribuente.

⁵⁸ In assenza di dichiarazione TARI, sostituire il primo periodo con *"nel computo della superficie tassabile ai fini della tassa sui rifiuti (TARI), non risulta conteggiata la superficie del fabbricato di cat. C/2"*.

Nel caso in oggetto siamo in presenza di una cantina accatastata unitamente all'abitazione (come si evince dalla planimetria catastale del fabbricato di cui al Foglio ..., Map. ..., Sub. ...⁽⁵⁹⁾ - allegata al presente atto). Pertanto, sulla base del disposto di cui al comma 741, lett. b) della Legge 160/2019, il fabbricato identificato al Foglio ... Map. ..., Sub. ...⁽⁶⁰⁾, accatastato in Categoria C/2, non può considerarsi pertinenza dell'abitazione principale ai fini IMU. Tale principio è chiarito altresì nella circolare 3/DF del 18/05/2012 del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

5.2.4 Gli immobili assimilati all'abitazione principale

La Legge 160/2019, che disciplina l'imposta municipale propria, al comma 741, lettera c) ha previsto una serie di casistiche per le quali è possibile considerare alcuni fabbricati assimilabili all'abitazione principale, ossia possono beneficiare dell'esenzione dall'imposta.

Di seguito si elencano i fabbricati che, in base alla lettera c), sono altresì considerati abitazione principale:

- 1) *le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;*

Le cooperative edilizie a proprietà indivisa⁽⁶¹⁾ sono quelle cooperative che realizzano immobili di civile abitazione concessi ai soci assegnatari esclusivamente in godimento, cioè in uso, senza che i soci stessi ne diventino proprietari. La proprietà, infatti, resta in capo alla cooperativa stessa. I soci contribuiscono al finanziamento nella costruzione e versano un canone di godimento, la cui quantificazione viene indicata nel regolamento della cooperativa.

Nel caso di assegnazione di contributi pubblici per la realizzazione di interventi di edilizia convenzionata, le cooperative devono essere iscritte all'Albo Nazionale delle Società Cooperative Edilizie e di Abitazione. Inoltre le cooperative a proprietà indivisa possono beneficiare di una deduzione dal reddito ai fini IRES per un importo pari alla rendita catastale di ciascun immobile adibito ad abitazione principale dei soci assegnatari.

Le unità abitative e relative pertinenze adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari sono esenti dal versamento dell'IMU. Per godere dell'esenzione, è necessario che il socio assegnatario dimori abitualmente e risieda anagraficamente nell'immobile che gli è stato assegnato dalla cooperativa. L'assimilazione ai fini IMU, infatti, opera esclusivamente qualora l'abitazione assegnata costituisca "abitazione principale" del socio assegnatario.

Per rilevare parziali od omessi versamenti, si consiglia di:

- 1) reperire l'elenco degli immobili di proprietà delle cooperative edilizie a proprietà indivisa presenti sul territorio comunale. Tale operazione potrebbe non risultare di immediata attuazione; si consigliano i seguenti espedienti per individuare le cooperative edilizie a proprietà indivisa presenti sul territorio comunale:
 - a. se il software gestionale lo consente, effettuare una ricerca anagrafica per forma giuridica

⁵⁹ Indicare i dati catastali dell'immobile abitativo di Cat. A.

⁶⁰ Indicare i dati catastali dell'immobile di Cat. C/2 oggetto di accertamento.

⁶¹ Rif. art. 23 del d.P.R. n. 2/1959.

indicando come tipologia “società cooperativa” (o simile); in alternativa, se non è possibile effettuare la ricerca per forma giuridica, eseguirla per ragione sociale indicando come stringa di ricerca %COOPERATIVA% (o %COOP%⁽⁶²⁾);

- b. richiedere un elenco dei nominativi ai colleghi dell’Ufficio Tecnico;
- 2) controllare l’eventuale presentazione della dichiarazione IMU di cui al comma 769 della Legge 160/2019 da parte del socio assegnatario (tenendo a mente che la dichiarazione IMU, per tale fattispecie, non è a pena di decadenza);
- 3) verificare la sussistenza dei requisiti di residenza anagrafica e dimora abituale del socio assegnatario⁽⁶³⁾.

Nel caso in cui fosse difficoltoso reperire informazioni relative all’assegnazione degli immobili, l’Ente potrebbe avvalersi del questionario per richiederle direttamente al contribuente: come previsto dall’art. 1 comma 775 della Legge 160/2019, la mancata, incompleta o infedele risposta è soggetta ad una sanzione da 100 euro a 500 euro, mentre la tardiva risposta (pervenuta oltre il termine di 60 giorni dalla data di notifica) è sanzionabile facoltativamente con una sanzione da 50 euro a 200 euro. Salvo il caso in cui venga contestata la residenza anagrafica del socio assegnatario, si rammenta che, prima di procedere all’emissione dell’avviso di accertamento, per la fattispecie appena esaminata occorre notificare al contribuente la comunicazione ai sensi dell’art. 6-bis della Legge 212/2000 (c.d. “invito al contraddittorio”).

2) le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in assenza di residenza anagrafica;

Nel caso in cui il socio assegnatario dell’abitazione (e relative pertinenze) sia uno studente universitario, la norma prevede l’esenzione dal versamento dell’imposta anche se non viene soddisfatto il requisito di residenza anagrafica.

In fase di espletamento dei controlli di cui al punto 1), si rende pertanto fondamentale verificare anche la condizione professionale/scolastica del soggetto controllato. Se risulta essere studente universitario, ha diritto all’esenzione anche in assenza di residenza anagrafica c/o l’immobile che gli è stato assegnato.

Anche per questa fattispecie, l’avviso di accertamento deve essere preceduto dalla notifica della comunicazione ai sensi dell’art. 6-bis della Legge 212/2000 (c.d. “invito al contraddittorio”).

3) i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale;

⁶² Il carattere jolly ‘%’ (o in alcuni software ‘*’) permette di effettuare ricerche speciali. %COOPERATIVA% ricerca tutti i soggetti il cui nominativo contiene “COOPERATIVA”.

⁶³ Si veda il § 5.2.1 L’abitazione principale: i requisiti di residenza anagrafica e dimora abituale per approfondimenti.

L'art. 1 del d.m. 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.”*

Gli alloggi sociali sono pertanto alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici o privati per mezzo di agevolazioni pubbliche o contributi (ad esempio esenzioni fiscali, assegnazione di immobili o aree, fondi di garanzia agevolazioni di tipo urbanistico) destinati in maniera prevalente alla locazione temporanea per almeno otto anni, ed in maniera residuale alla proprietà.

All'art. 2, il decreto del Ministero delle Infrastrutture del 22 aprile 2008, dispone che le regioni, in concertazione con le Anci regionali, definiscono le caratteristiche e i requisiti necessari per l'accesso e la permanenza nell'alloggio sociale. Gli stessi soggetti devono definire poi il canone di locazione, *“in relazione alle diverse capacità economiche degli aventi diritto, alla composizione del nucleo familiare e alle caratteristiche dell'alloggio.”*

All'art. 3 il d.m. dispone che il canone di locazione *“non può superare quello derivante dai valori risultanti dagli accordi locali sottoscritti ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge 9 dicembre 1998, n. 431⁽⁶⁴⁾, e successive modificazioni ed integrazioni ovvero, qualora non aggiornati, il valore determinato ai sensi dell'art. 3, comma 114, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, e può essere articolato in relazione alla diversa capacità economica degli aventi diritto, alla composizione del nucleo familiare e alle caratteristiche dell'alloggio.”*

Infine, con riguardo alle caratteristiche distintive, il DM del 22 aprile 2008 prevede che l'alloggio sociale sia *“adeguato, salubre, sicuro e costruito o recuperato nel rispetto delle caratteristiche tecnicocostruttive indicate agli articoli 16 e 43 della legge 5 agosto 1978, n. 457. Nel caso di servizio di edilizia sociale in locazione si considera adeguato un alloggio con un numero di vani abitabili tendenzialmente non inferiore ai componenti del nucleo familiare - e comunque non superiore a cinque - oltre ai vani accessori quali bagno e cucina. L'alloggio sociale deve essere costruito secondo principi di sostenibilità ambientale e di risparmio energetico, utilizzando, ove possibile, fonti energetiche alternative.”*

La definizione di alloggio sociale riportata sopra è piuttosto generica ed ha generato dubbi: l'ufficio preposto al controllo del corretto versamento/corretta applicazione dell'agevolazione IMU deve porre estrema attenzione ai requisiti richiesti dalla normativa per gli alloggi sociali soprattutto quando si tratta di 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 (c.d. *“ex IACP”*).

Va puntualizzato invero che la giurisprudenza di legittimità, dopo numerose sentenze contrastanti, pare consolidarsi nel ritenere che gli immobili degli ex IACP possono considerarsi alloggi sociali (e godere dell'assimilazione all'abitazione principale) solo qualora possiedano tutti i requisiti dettati dal DM del 22 aprile 2008.

Per un approfondimento si rimanda al § 5.2.7 Gli immobili posseduti dagli ex IACP.

64 I c.d. contratti di locazione a canone concordato.

Con la risoluzione 2/DF del 20 marzo 2023 il Ministero dell'economia e delle finanze (MEF)⁽⁶⁵⁾ ha fornito indicazioni operative per l'applicazione dell'esenzione IMU a favore degli immobili qualificabili come alloggi sociali ai sensi del d.m. 22 aprile 2008, focalizzandosi sul fatto che gli alloggi sociali devono essere adibiti ad abitazione principale⁽⁶⁶⁾: *“ai sensi del richiamato comma 741, lett. c), n. 3, si pone come una condizione necessaria per accordare il beneficio fiscale; a decorrere dal 2020, dunque, possono godere dell'esenzione soltanto quegli alloggi sociali che rispettano i requisiti previsti per l'abitazione principale, vale a dire la residenza anagrafica e la dimora abituale da parte dell'assegnatario.*

Si deve sottolineare che tale ultima condizione è stata introdotta proprio per restringere l'assimilazione ai soli casi in cui l'alloggio sia effettivamente utilizzato come abitazione principale e per escludere, quindi, dal beneficio gli appartamenti sfitti e comunque tenuti a disposizione.”

Per rilevare omesse denunce o omessi/parziali versamenti, si consiglia di procedere in modo simile alle fattispecie precedenti:

1. reperire l'elenco degli immobili adibiti ad alloggi sociali presenti sul territorio comunale. Essendo pressoché impossibile estrarre un elenco massivo degli alloggi sociali, si consiglia, al fine di individuarli in maniera agevole, di richiederne un elenco ai colleghi del Servizio Sociale;
2. controllare la presentazione della dichiarazione IMU di cui al comma 769 della Legge 160/2019, tenendo a mente che la dichiarazione IMU, per tale fattispecie, è a pena di decadenza, pertanto in assenza di dichiarazione, occorre contestare l'eventuale applicazione dell'esenzione IMU da parte del soggetto passivo⁽⁶⁷⁾;
3. verificare, con riguardo all'annualità di imposta oggetto di controllo, l'esistenza di un contratto di locazione permanente o temporanea ma non inferiore a otto anni;
4. verificare che gli alloggi siano costruiti o recuperati nel rispetto di quelle specifiche caratteristiche tecnico/costruttive indicate dal decreto ministeriale, nonché costruiti o recuperati secondo principi di sostenibilità ambientale e di risparmio energetico, anche attraverso la richiesta, all'Ente per l'edilizia, della produzione di specifica perizia attestante la sussistenza dei predetti requisiti, salvo che non si tratti di informazioni e dati direttamente riscontrabili da parte del Comune;
5. verificare la sussistenza dei requisiti di residenza anagrafica e dimora abituale del soggetto assegnatario⁽⁶⁸⁾.

⁶⁵ Oggetto della risoluzione: Applicabilità dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per gli immobili destinati al social housing

⁶⁶ Novità introdotta dalla Legge 160/2019. La normativa precedente non richiedeva i requisiti di dimora abituale e residenza anagrafica.

⁶⁷ *“I soggetti passivi, ad eccezione di quelli di cui al comma 759, lettera g), devono presentare la dichiarazione o, in alternativa, trasmetterla in via telematica secondo le modalità approvate con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), 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. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Con il predetto decreto sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione. Restano ferme le dichiarazioni presentate ai fini dell'IMU e del tributo per i servizi indivisibili, in quanto compatibili. Nelle more dell'entrata in vigore del decreto di cui al primo periodo, i contribuenti continuano ad utilizzare il modello di dichiarazione di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 30 ottobre 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 258 del 5 novembre 2012. In ogni caso, ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al comma 741, lettera c), numeri 3) e 5), e al comma 751, terzo periodo, il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme” (comma 769 della Legge 160/2019).*

⁶⁸ Si veda il § L'abitazione principale: i requisiti di residenza anagrafica e dimora abituale per approfondimenti.

Salvo il caso in cui venga contestata la residenza anagrafica del soggetto assegnatario, anche per questa fattispecie, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, occorre notificare al contribuente la comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000 (c.d. "invito al contraddittorio").

4) *la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso;*

La Legge 160/2019 introduce due novità rispetto alla "vecchia" IMU disciplinata dalla Legge 147/2013⁶⁹: in primis estende gli effetti dell'agevolazione includendo l'assimilazione all'abitazione principale anche per le coppie non coniugate. La nuova disposizione sostituisce infatti la figura del "coniuge assegnatario" con quella del "genitore affidatario". Inoltre, la disposizione relativa all'assimilazione della casa familiare⁷⁰ assegnata al genitore affidatario dei figli opera solamente in presenza di figli minori.

Nell'ipotesi di assegnazione dell'abitazione all'ex coniuge, in assenza di figli, non potrà operare l'assimilazione all'abitazione principale, stante il fatto che la norma è di carattere agevolativo, e quindi di stretta interpretazione, e fa riferimento solo alla figura del "genitore affidatario".

La circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020 del MEF chiarisce infatti che *"in caso di separazione senza figli o con figli maggiorenni e autosufficienti la giurisprudenza ritiene che la casa coniugale non può essere assegnata ad uno dei due coniugi a titolo di contributo al mantenimento, in sostituzione dell'assegno di mantenimento, non avendo l'assegnazione una funzione assistenziale (Corte di Cassazione 22 marzo 2007 n. 6979). Ed invero, la differente formulazione della norma introdotta dal comma 741, lett. c), n. 4, che fa riferimento alla casa familiare e al genitore, e non più alla casa coniugale e al coniuge, è volta soltanto a chiarire che nell'ambito dell'assimilazione all'abitazione principale sono ricomprese anche le ipotesi di provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare in assenza di un precedente rapporto coniugale. Nulla quindi è mutato rispetto alla precedente disciplina. Pertanto, continua a permanere l'esclusione dall'IMU della casa familiare assegnata con provvedimento del Giudice già assimilata all'abitazione principale nella previgente disciplina. In ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'assimilazione in argomento, occorre evidenziare che l'individuazione della "casa familiare" viene effettuata dal Giudice con proprio provvedimento che non può essere suscettibile di valutazione da parte del comune in un proprio provvedimento. Si prescinde quindi dalla proprietà in capo ai genitori o ad altri soggetti (ad esempio i nonni)".*

69 "L'imposta municipale propria non si applica ... c) alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio"

70 La casa familiare è identificabile, secondo l'orientamento della Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 3302 del 12 febbraio 2018, esclusivamente "nell'ambiente domestico" in cui sono cresciuti i figli (Corte Cass. Sez. 1, Sentenza n. 1545 del 26/01/2006; id. Sez. 1, Sentenza n. 16398 del 24/07/2007; id. Sez. 1, Sentenza n. 1491 del 21/01/2011; id. Sez. 1, Sentenza n. 9079 del 20/04/2011; id. Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 19347 del 29/09/2016) e quindi nel "luogo degli affetti, degli interessi, e delle abitudini in cui si esprime la vita familiare e si svolge la continuità delle relazioni domestiche, centro di aggregazione e di unificazione dei componenti del nucleo, complesso di beni funzionalmente organizzati per assicurare l'esistenza della comunità familiare" (cfr. Corte cass. SS.UU. n. 13603/2004 cit.) (Telefisco 2020)

Il soggetto passivo ai soli fini dell'applicazione dell'IMU risulta pertanto essere il genitore affidatario di figli minori e/o non autosufficienti. I proprietari della casa familiare, siano essi il genitore non affidatario, suoi parenti o eventuali altri comproprietari, sono estranei all'obbligazione tributaria. Per quanto riguarda l'immobile oggetto di assimilazione, il MEF precisa che la norma fa riferimento alla "casa familiare", identificabile, sulla base di una consolidata giurisprudenza di legittimità, nell'ambiente domestico, cioè nel luogo degli affetti, degli interessi, e delle abitudini in cui si esprime la vita familiare e si svolge la continuità delle relazioni domestiche, centro di aggregazione e di unificazione dei componenti del nucleo, complesso di beni funzionalmente organizzati per assicurare l'esistenza della comunità familiare. Il MEF tuttavia precisa che, se il giudice individua con proprio provvedimento una diversa "casa familiare", il Comune non è legittimato a disconoscere l'agevolazione. L'equiparazione all'abitazione principale è disposta indipendentemente dal fatto che il genitore affidatario abbia la residenza anagrafica e la dimora abituale insieme ai figli minori e/o non autosufficienti?

Fino all'anno 2024 l'orientamento della giurisprudenza era il seguente: la casa familiare assegnata con provvedimento del Giudice al genitore affidatario dei figli minori beneficia dell'esenzione IMU anche in assenza dei requisiti di dimora abituale e residenza anagrafica. Assumendo questa linea, paradossalmente, il genitore affidatario di figli minori potrebbe godere dell'esenzione IMU per ben due abitazioni principali: quella assegnata con provvedimento del Giudice e quella di proprietà nella quale dimora abitualmente e risiede anagraficamente.

La recente ordinanza n. 4303 del 19 febbraio 2025 della Corte di Cassazione ha invece confutato questa linea virando l'orientamento in direzione opposta: per godere dell'esenzione IMU non è sufficiente l'assegnazione della casa familiare da parte del Giudice. I giudici di Piazza Cavour infatti hanno affermato che il coniuge assegnatario deve avere anche la residenza e la dimora abituale nell'alloggio assegnato. Si ritiene che tale pronuncia, anche se riferita alla c.d. "vecchia IMU", valga quale principio generale, applicabile anche con riferimento alla "nuova IMU" di cui alla L. 160/2019. La giurisprudenza di legittimità, con questa ordinanza, ha accolto il ricorso di un Comune ligure che contestava l'esenzione IMU ad una contribuente separata e assegnataria della casa coniugale che aveva stabilito la residenza in un immobile diverso da quello assegnato dal Giudice a seguito di provvedimento di separazione.

A giudizio della sezione tributaria della Corte di Cassazione *"l'esenzione dal pagamento dell'Imu prevista dall'art. 1, comma 707, della legge n. 147/2013 in relazione al possesso di casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, postula che in detta unità immobiliare la contribuente abbia stabilito la propria residenza anagrafica e la dimora"*. Questo perché, nonostante *"l'imposta municipale propria non si applica alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio"*, a seguito delle ultime riforme legislative, sono state confermate le condizioni per beneficiare dell'agevolazione "abitazione principale", ossia la simultanea presenza della residenza anagrafica e della dimora abituale nell'alloggio assegnato. Questo nuovo orientamento è stato recentemente confermato dalla Cass. civ., sez. V, ord., 19 febbraio 2025 n. 4303, che precisa *"le norme agevolative sono di stretta interpretazione e non consentono applicazioni estensive, come ribadito da questa Corte secondo cui [...] le norme fiscali di agevolazione [...] non sono in alcun modo ap-*

plicabili a casi e situazioni non riconducibili al relativo significato letterale (tra le molte, cfr. Cass. sez. 5, 11 ottobre 2017, n. 23833; Cass. sez. 6-5, ord. 3 febbraio 2017, n. 3011)» (così Cass., Sez. Un., 15 ottobre 2024, n. 26774 cit.); – il legislatore ha avuto cura di stabilire espressamente (e proprio nella medesima disciplina di cui all'art. 1, comma 707, della legge n. 147/2013) i casi in cui l'esenzione opera anche senza il concorso delle condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica (individuandoli nella unità immobiliari possedute da 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), il che evidentemente significa che per le altre ipotesi riceve applicazione la disciplina ordinaria dell'esenzione; – non è pertinente il riferimento alla circolare del MEF, peraltro dal carattere non vincolante”

L'art. 337-sexies c.c. dispone che *“il godimento della casa familiare è attribuito tenendo prioritariamente conto dell'interesse dei figli. Dell'assegnazione il giudice tiene conto nella regolazione dei rapporti economici tra i genitori, considerato l'eventuale titolo di proprietà. Il diritto al godimento della casa familiare viene meno nel caso che l'assegnatario non abiti o cessi di abitare stabilmente nella casa familiare o conviva more uxorio o contragga nuovo matrimonio. Il provvedimento di assegnazione e quello di revoca sono trascrivibili e opponibili a terzi ai sensi dell'articolo 2643”*. Assume quindi estrema rilevanza il provvedimento di assegnazione del Giudice: è opponibile ai terzi fino a che non interviene la revoca.

Difficoltà operative nell'attuazione pratica della disposizione in commento rendono alquanto difficoltoso il procedimento di controllo del corretto versamento o della corretta applicazione delle agevolazioni IMU.

I provvedimenti dei Giudici di assegnazione della casa familiare al genitore affidatario dei figli non sono di facile interpretazione e spesso la carenza di disposizioni specifiche e dettagliate riguardanti il termine di assegnazione della casa familiare causano incertezza sulla debenza dell'imposta. In taluni casi nel provvedimento di assegnazione della casa familiare è specificato che la stessa viene assegnata fino al raggiungimento della maggiore età del figlio e fino a che non sarà autosufficiente; in altri questa indicazione viene omessa.

Appare evidente che il genitore affidatario del figlio beneficerà dell'esenzione IMU sulla casa familiare fino a che il figlio stesso non compirà 18 anni. In seguito? Come operare nei controlli ai fini IMU se il figlio è maggiorenne ma non autosufficiente? Come si stabilisce se il figlio è autosufficiente? Quando i figli diventano maggiorenni ma sono ancora fiscalmente a carico, si può parlare di genitore affidatario?

La questione è dibattuta e controversa poiché la dottrina si divide sull'interpretazione della norma: una corrente più rigorosa sostiene che ci si debba attenere al provvedimento di assegnazione del Giudice e che, in assenza di un provvedimento successivo che disponga la cessazione dell'assegnazione, il Comune non può autonomamente stabilire che l'assegnazione non abbia più efficacia, salvo il fatto che il Comune non riesca a dimostrare in maniera lampante che il figlio sia autosufficiente. Ad esempio, il trasferimento della residenza in un immobile diverso dalla casa familiare da parte del figlio maggiorenne e la rilevazione della presenza di un lavoro stabile sul portale Siatel Punto Fisco, sono prove dell'autosufficienza del figlio.

Una interpretazione più sostanziale legata a situazioni di fatto sostiene invece che, al raggiungimento della maggiore età da parte del figlio affidato, sulla casa familiare non opera più l'assimilazione all'abitazione principale in quanto, in assenza di figli minori, *“la casa coniugale non può essere assegnata ad uno dei due coniugi a titolo di contributo al mantenimento, in sostituzione dell'assegno di mantenimento, non avendo l'assegnazione una funzione assistenziale”* (Corte di Cassazione 22 marzo 2007 n. 6979). Ed invero, la differente formulazione della norma introdotta dal comma 741, lett. c), n. 4, che fa riferimento alla casa familiare e al genitore, e non più alla casa coniugale e al coniuge, è volta soltanto a chiarire che nell'ambito dell'assimilazione all'abitazione principale sono ricomprese anche le ipotesi di provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare in assenza di un precedente rapporto coniugale.

La posizione di IFEL a riguardo è esplicitata nelle FAQ “La Nuova IMU” del 6 marzo 2020: la Cassazione, Sent. n. 10204/2019 osserva che *“il collegamento tra affidamento, contributo al mantenimento e assegnazione della casa familiare è attenuato con il raggiungimento della maggiore età. Non è più in campo la decisione sulla titolarità dell'esercizio della responsabilità genitoriale”*. In presenza di figlio maggiorenne non economicamente autosufficiente può porsi la necessità di continuare il mantenimento della casa familiare, ma ciò non avviene in virtù della qualifica di “genitore affidatario”, bensì in ragione degli obblighi economici. L'art. 337-sexies c.c. infatti statuisce che *“Il giudice, valutate le circostanze, può disporre in favore dei figli maggiorenni non indipendenti economicamente il pagamento di un assegno periodico. Tale assegno, salvo diversa determinazione del giudice, è versato direttamente all'avente diritto.*

Ai figli maggiorenni portatori di handicap grave si applicano integralmente le disposizioni previste in favore dei figli minori.”

Accade sovente che l'Ufficio Tributi, in fase di controlli ai fini IMU, non riesca ad individuare che l'omesso versamento è giustificato dall'assimilazione disposta dal comma 741, lett. c) n. 4 ed emette l'avviso di accertamento per omesso/parziale versamento. Al verificarsi di tale eventualità, se il contribuente presenterà istanza di rettifica o annullamento in autotutela, il Comune procederà con la rettifica o l'annullamento dell'avviso di accertamento.

Infine si ricorda che, gli avvisi di accertamento che disconoscono una agevolazione - nel caso di specie l'esenzione IMU per assimilazione all'abitazione principale - devono essere obbligatoriamente preceduti dall'invio della comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000 (c.d. “invito al contraddittorio”).

5) *un solo 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, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica;*

L'agevolazione prevista per le Forze armate, di polizia, ecc. consente di considerare una sola unità immobiliare (intesa come immobile ad uso abitativo) assimilabile all'abitazione principale, per-

tanto esente dal versamento dell'IMU, anche in assenza dei requisiti di dimora abituale e residenza anagrafica.

Le uniche condizioni poste dal Legislatore per usufruire dell'agevolazione sono:

- l'obbligo di presentazione, a pena di decadenza, della dichiarazione IMU. Il comma 769 della Legge 160/2019 dispone infatti che *"In ogni caso, ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al comma 741, lettera c), numeri 3) e 5), e al comma 751, terzo periodo, il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme"*; pertanto, le Forze armate, di polizia, Vigili del Fuoco, ecc. per beneficiare dell'agevolazione IMU devono necessariamente presentare la dichiarazione IMU⁽⁷¹⁾;
- che l'immobile non sia locato (l'abitazione può quindi essere situata in qualsiasi comune e può essere concessa in comodato).

Per questa fattispecie, si consigliano i seguenti controlli:

1. effettuare l'accesso a Siatel Punto Fisco e verificare, consultando le dichiarazioni fiscali, l'appartenenza del contribuente alle Forze armate, Forze di polizia ad ordinamento militare o civile, del Corpo nazionale dei Vigili del fuoco o alle carriere prefettizie;
2. verificare se è stata presentata la dichiarazione IMU;
3. verificare su Siatel Punto Fisco la presenza di locazioni attive (percorso: Consultazioni sul contribuente > effettuare la ricerca per codice fiscale o nominativo > Registro > Atti registrati)

Figura 71. Siatel Punto Fisco - Registro/Atti Registrati



Posti in essere i controlli indicati sopra ed appurato che si deve procedere al recupero dell'imposta, la domanda che ogni Ufficio Tributi deve porsi è: "l'emissione dell'avviso di accertamento deve essere preceduto dall'invio della comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000 (c.d. "invito al contraddittorio")?". La risposta è: "dipende".

⁷¹ La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 28931/2023, ha confermato l'obbligo di presentazione della dichiarazione a pena di decadenza.

Nel caso in cui non sia stata presentata la dichiarazione IMU, trattandosi di un obbligo a pena di decadenza, non è necessario inviare l'invito al contraddittorio; l'avviso di accertamento che verrà emesso consisterà in un atto rientrante tra quelli indicati al comma 2 dell'art. 6-bis della Legge 212/2000. Se invece la dichiarazione IMU è stata regolarmente presentata, ma dai controlli effettuati si rileva che il contribuente non ha diritto all'applicazione dell'agevolazione (ad esempio occorre disconoscere il beneficio perché l'immobile è stato concesso in locazione), l'avviso di accertamento deve essere preceduto dalla notifica della comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000.

6) *su decisione del singolo comune, l'unità immobiliare posseduta da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare;*⁷²

I Comuni, attraverso l'esercizio della propria potestà regolamentare, possono quindi disporre l'assimilazione all'abitazione principale delle abitazioni possedute dagli anziani o disabili che trasferiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente.

Si precisa che i Comuni hanno solamente la facoltà di introdurre o meno l'assimilazione dell'immobile posseduto da anziani o disabili e non possono, qualora decidano di introdurla, restringerne il campo di applicazione stabilendo ulteriori requisiti (come, ad esempio, quello secondo cui l'abitazione, oltre a non essere locata, non deve essere nemmeno occupata ad altro titolo)⁷³. A tal proposito si rammenta che l'art. 52 del D.Lgs. n. 446 del 1997⁷⁴ esclude l'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili dalla potestà regolamentare generale delle province e dei comuni.

La disposizione riformulata dal Legislatore con la Legge 160/2019 estende la facoltà di agevolazione a tutti i casi di possesso IMU, in precedenza invece era riservata solamente ai possessori a titolo di proprietà o usufrutto. In tal modo si è posto rimedio a possibili situazioni di disparità di trattamento (si pensi ad esempio agli anziani titolari del diritto di abitazione: fino all'anno 2019 l'agevolazione gli era preclusa).

L'altra novità introdotta dall'anno 2020 consiste nel poter applicare l'agevolazione ad "una sola abitazione" anziché "all'abitazione principale"⁷⁵: la norma non precisa che deve trattarsi dell'immobile che costituiva "abitazione principale" prima del ricovero⁷⁶. Tale circostanza pare in contrasto con l'evidente ratio della norma, che è quella di evitare che il contribuente decada dall'a-

72 Rif. Telefisco 2020.

73 "Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti."

74 "... I comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata ..." (Comma 707 della Legge 147/2013).

75 Cfr. Rilevi alle disposizioni regolamentari IMU del MEF: "... il Legislatore, nel disporre che l'assimilazione spetta per "una sola unità immobiliare", non ha specificato che debba trattarsi dell'immobile precedentemente adibito ad abitazione principale. Né una simile restrizione può essere ricondotta all'autonomia regolamentare in materia tributaria di cui all'art. 52, comma 1, del D. Lgs. n. 446/1997, in quanto, così disponendo, l'ente locale va ad incidere sulla definizione delle fattispecie imponibili, il che è espressamente precluso dal medesimo art. 52."

gevolazione per abitazione principale, nel caso in cui si trasferisca in un istituto per ragioni di salute. Si ritiene infatti che questa formulazione possa creare iniquità; ad esempio, il contribuente anziano o disabile con residenza in casa di riposo potrebbe applicare l'esenzione IMU alla "seconda casa" in località di villeggiatura piuttosto che alla sua abitazione principale qualora ciò gli garantissera un risparmio fiscale.

Considerato quanto disposto dal legislatore, durante l'attuazione dei controlli, l'Ufficio Tributi dovrà verificare:

- 1) la residenza dell'anziano o disabile dalla banca dati anagrafica messa a disposizione dal Servizio Anagrafe o da Siatel Punto Fisco;
- 2) che l'abitazione dell'anziano o disabile non sia concessa in locazione⁽⁷⁶⁾. Si ricorda che è possibile riscontrare la presenza di locazioni registrate su Siatel Punto Fisco (Consultazioni sul contribuente > effettuare la ricerca per codice fiscale o nominativo > Registro > Atti registrati)⁽⁷⁷⁾.

Può accadere che l'Ufficio Tributi, rilevando l'assenza del requisito di residenza anagrafica e il mancato versamento IMU, non si renda conto di essere in presenza della fattispecie "immobile assimilato all'abitazione principale perché posseduto da anziano residente in istituto di ricovero"; in tal caso, non essendo a conoscenza della situazione particolare del contribuente, il Comune procederà con l'emissione di un atto di pronta liquidazione (avviso di accertamento per omesso versamento) senza la notifica della preventiva comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000, salvo poi procedere all'annullamento dell'avviso qualora il contribuente dimostri di aver "spostato" la residenza in un istituto di ricovero.

Diversamente, se l'Ufficio Tributi è consapevole che il contribuente (anziano o disabile) è residente in istituto di ricovero ma rileva la necessità di disconoscere l'assimilazione all'abitazione principale (ad esempio perché l'immobile risulta concesso in locazione), l'avviso di accertamento per omesso versamento IMU deve essere preceduto dalla notifica della comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000 (c.d. "invito al contraddittorio").

5.2.5 Le abitazioni concesse in comodato a parenti in linea retta di 1° grado

Tra le agevolazioni previste dalla normativa IMU figura quella riguardante le abitazioni concesse in comodato ai parenti in linea retta entro il 1° grado.

La definizione di comodato è data dall'art. 1803 del Codice Civile: *"Il comodato è il contratto col quale una parte consegna all'altra una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta."*

Il comodato è essenzialmente gratuito."

Il comodato, ai sensi dell'art. 1350 del medesimo Codice, può essere redatto in forma scritta o verbale.

Il comma 747, lett. c) della Legge 160/2019 prevede la riduzione del 50% della base imponibile IMU *"per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le*

⁷⁶ È consentito invece il comodato d'uso.

⁷⁷ Si veda la Fig. n. 20 - Siatel Punto Fisco - Consultazione atti del registro

utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda una sola abitazione in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato; il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Il beneficio di cui alla presente lettera si estende, in caso di morte del comodatario, al coniuge di quest'ultimo in presenza di figli minori"

Stante quando disposto dal Legislatore, le condizioni affinché trovi applicazione tale agevolazione sono:

- il possesso di un immobile, non rientrante nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (c.d. "abitazioni di lusso"), concesso in comodato a parenti in linea retta entro il primo grado (ossia solamente tra genitore e figlio e viceversa – tra nonni e nipoti il grado è superiore al primo mentre tra fratelli la linea non è retta ma collaterale);
- la registrazione del contratto di comodato c/o qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate⁽⁷⁸⁾;
- il fatto che colui che concede l'immobile in comodato (comodante) possieda una sola abitazione in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato, nonché nel caso in cui lo stesso (comodante), oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, sempre ad esclusione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;
- il comodatario deve utilizzare l'abitazione ricevuta in comodato come abitazione principale, ossia devono essere soddisfatti entrambi i requisiti di dimora abituale e residenza anagrafica.

Tali condizioni sono molto restrittive e limitano la possibilità di beneficiare dell'agevolazione IMU a pochi casi. Ad esempio, la riduzione non si può applicare se:

- si possiedono, per intero o in percentuale, tre (o più) immobili ad uso abitativo;
- i due immobili posseduti ad uso abitativo insistono su due comuni diversi;
- si risiede nel Comune A e l'immobile concesso in comodato si trova nel Comune B;
- si risiede all'estero;
- il comodatario non ha dimora abituale e residenza anagrafica nell'immobile ricevuto in comodato;
- il comodato è stipulato tra nonni e nipoti o tra fratelli;
- il comodato è stipulato in forma scritta o verbale ma non è registrato.

L'agevolazione riservata all'abitazione concessa in comodato si estende anche alle eventuali pertinenze nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7.

78 Per gli immobili il contratto di comodato stipulato in forma scritta va registrato presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione (D.P.R. 131/86, art. 5, del T.U.I.R. - Testo Unico Imposte di Registro). Lo stesso è soggetto, oltre all'imposta di bollo, all'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa pari a 200 euro. I contratti verbali di comodato invece, ai soli fini dell'applicazione dell'agevolazione IMU, possono essere registrati previa esclusiva presentazione del modello di richiesta di registrazione (modello 69) in duplice copia in cui, come tipologia dell'atto, dovrà essere indicato "Contratto verbale di comodato". Anche per i contratti verbali di comodato occorre avere riguardo alla data di conclusione del contratto, ai fini della decorrenza dell'agevolazione. (Risoluzione 1/DF del 17 febbraio 2016 del Ministero dell'Economia e delle Finanze).

Inoltre, in caso di morte del comodatario e in presenza di figli minori, l'agevolazione si estende al coniuge superstite.

Rispetto alla formulazione precedente, la c.d. "nuova IMU" (Legge 160/2019) precisa che il comodante debba possedere una sola *abitazione* in Italia; prima invece (Legge di stabilità 2016) si faceva genericamente riferimento ad un "immobile"; per cui il possesso di terreni, aree o altre tipologie di fabbricati, quali capannoni, negozi, ecc. non va ad inficiare il diritto all'agevolazione. Oltre alle restrizioni indicate sopra, ve n'è un'altra stabilita dalla giurisprudenza: l'agevolazione non può essere concessa se il comodato viene concesso al parente in linea retta di primo grado comproprietario dell'immobile. In tal caso il comproprietario non residente è tenuto al versamento dell'imposta piena (senza riduzione del 50% della base imponibile) e con applicazione dell'aliquota ordinaria.

La Corte di Cassazione, infatti, nella Sentenza n. 37346 del 20 dicembre 2022, riguardante la "vecchia" ICI (ora IMU), si è occupata della questione dell'ammissibilità del comodato tra parenti comproprietari, statuendo che questa ipotesi non è ammissibile, in quanto: *«In tema di ICI, con riguardo all'eventuale previsione di un regolamento comunale che assimili ad abitazione principale i «fabbricati concessi in uso gratuito a parenti e affini entro il secondo grado che li utilizzino come abitazione principale», la fattispecie normativa è riferita alla sola ipotesi in cui il proprietario o il titolare del diritto reale di godimento conceda in comodato l'immobile ad un parente o affine entro il secondo grado, che non possa vantare su di esso alcun diritto reale o personale di godimento, per destinarlo ad abitazione principale per sé e per la propria famiglia; ne discende che non può rientrarvi la diversa ipotesi di concessione in comodato tra comproprietari del medesimo immobile, in quanto, il presupposto dell'esenzione pro quota per il comproprietario che l'abbia – o per i comproprietari che l'abbiano – destinato ad abitazione principale è fondato proprio sulla titolarità della quota di comproprietà e prescinde da una concessione in comodato da parte del comproprietario ivi non residente, che beneficerebbe, altrimenti, dell'esenzione pro quota – a differenza degli altri comproprietari – senza avere fissato la dimora abituale nell'immobile, in palese violazione dell'art. 1, comma 2, del D.L. 27 maggio 2008 n. 93, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 luglio 2008 n. 126»; infatti «l'ipotesi di concessione in uso tra comproprietari del medesimo immobile esula dalla ratio della previsione normativa, dal momento che il presupposto dell'esenzione pro quota per il comproprietario che l'abbia – o per i comproprietari che l'abbiano – destinato ad abitazione principale è fondato proprio sulla titolarità della quota di comproprietà e prescinde da una superflua concessione in comodato da parte del comproprietario ivi non residente. Difatti, ai sensi dell'art. 1102, comma 1, cod. civ., ciascun comproprietario può servirsi del bene comune, purché non ne alteri la destinazione e non impedisca agli altri partecipanti di farne parimenti uso secondo il loro diritto, non avendo bisogno a tal fine di una concessione degli altri comproprietari per il godimento esclusivo dell'intero bene, che trova giustificazione nella sola spettanza della quota di comproprietà».*

Per la fattispecie oggetto della presente analisi, il Comune, ai sensi del comma 754 della Legge 160/2019⁽⁷⁹⁾ può diversificare l'aliquota IMU e prevederne una agevolata. In tal caso, oltre alla

⁷⁹ Per gli immobili diversi dall'abitazione principale e diversi da quelli di cui ai commi da 750 a 753, l'aliquota di base è pari allo 0,86 per cento e i comuni, con deliberazione del consiglio comunale, possono aumentarla sino all'1,06 per cento

riduzione del 50% della base imponibile prevista dal comma 747 della Legge 160/2019, sarà altresì possibile beneficiare dell'aliquota agevolata. Solitamente il Comune subordina la spettanza dell'aliquota agevolata alla presentazione di apposita dichiarazione predisposta su modello dell'Ente stesso.

Si precisa che per beneficiare della riduzione del 50% della base imponibile IMU prevista per le abitazioni concesse in comodato ai parenti in linea retta entro il I° grado non occorre presentare la dichiarazione IMU. L'obbligo dichiarativo infatti è stato abolito dall'art. 3-quater del c.d. Decreto Crescita 2019 (decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 coordinato con la legge di conversione 28 giugno 2019, n. 58 recante: «Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi.»), il quale dispone che: "1. All'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) *al comma 3, lettera 0a), le parole: «ai fini dell'applicazione delle disposizioni della presente lettera, il soggetto passivo attesta il possesso dei suddetti requisiti nel modello di dichiarazione di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;» sono soppresse;*"

Nel caso in cui il Comune abbia previsto una aliquota agevolata per le abitazioni concesse in comodato ai parenti in linea retta entro il I° grado, si consiglia di procedere con i seguenti controlli:

- 1) estrapolare le dichiarazioni presentate dai contribuenti;
- 2) verificare, per ogni dichiarante, se vengono rispettate tutte le condizioni elencate sopra. In caso negativo, prima di procedere con il recupero dell'imposta mediante avviso di accertamento per omesso/parziale versamento, occorrerà notificare al contribuente la comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000 (c.d. "invito al contraddittorio").

Se invece il Comune non ha previsto una aliquota agevolata, non si avranno a disposizione le dichiarazioni come base di partenza per effettuare i controlli. Pertanto ci si imbatte nella fattispecie qui analizzata durante i controlli di routine. L'indizio che farà scattare il sospetto di trovarsi di fronte ad una agevolazione per comodato sarà la rilevazione, nel calcolo "dovuto-versato", di un versamento inferiore del 50% del totale dovuto annuo. Si procederà quindi ai dovuti controlli come indicato sopra al punto 2).

In merito alla verifica del numero di immobili ad uso abitativo posseduti, si consiglia di non utilizzare la ricerca in ambito nazionale messa a disposizione dal portale Sister, bensì di controllare la presenza di unità immobiliari nel quadro relativo ai fabbricati delle dichiarazioni dei redditi presenti sul portale Siatel Punto Fisco (quadro B per il modello 730 e quadro RB per il modello Unico Persone Fisiche).

La ricerca in ambito nazionale del portale Sister fornisce come risultato l'elenco degli immobili posseduti attualmente (alla data in cui viene effettuata la ricerca). Dal quadro relativo ai fabbricati della dichiarazione dei redditi invece si rilevano anche gli immobili posseduti e successivamente ceduti. In alternativa si possono verificare, uno ad uno, gli atti di compravendita e le successioni presenti su Sister nel servizio di Ispezioni Ipotecarie.

o diminuirla fino all'azzeramento.

Di seguito si riporta un caso pratico per evidenziare la potenzialità delle informazioni contenute nelle dichiarazioni dei redditi presenti su Siatel Punto Fisco:

- a partire dall'anno 2018, il contribuente Tizio concede un proprio immobile adibito ad uso abitativo in comodato ai genitori;
- il comodato viene regolarmente registrato nell'anno 2018;
- Tizio non possiede altri immobili abitativi e vengono rispettati tutti i requisiti richiesti dalla normativa per beneficiare della riduzione del 50% della base imponibile.

In data 23/11/2021 Tizio eredita una abitazione situata in un Comune diverso da quello in cui è residente. Tale abitazione viene successivamente ceduta in data 13/09/2022.

Effettuando l'accesso a Sister e utilizzando il servizio di ricerca in ambito nazionale, l'immobile ereditato nell'anno 2021 e ceduto nell'anno 2022 non viene rilevato alla data odierna.

Invece, effettuando l'accesso a Siatel Punto Fisco e controllando il quadro relativo ai fabbricati (B o RB) della dichiarazione dei redditi delle annualità 2021 e 2022, si può rilevare la presenza di immobili posseduti in un comune con codice ente diverso da quello di residenza (si veda la Fig. n. 72).

Figura 72. Siatel Punto Fisco - Quadro B della dichiarazione redditi anno 2021

Dichiarazione presentata/liquidata

Frontespizio Quadro A **Quadro B (B)** Quadro CD Quadro ED Quadro FA

Quadro FD Quadro ID **Riepilogo dei redditi**

Dichiarazione n. - C000 del per l'anno d'imposta 2021

Quadro B del Dichiarante modulo 2 -

			Importi in €
8001	001	Rendita catastale	426
	002	Utilizzo	09
	003	Giorni di possesso	47
	004	Percentuale di possesso	50,000
	009	Codice Comune	8251
	012	Casi particolari IMU	3

L'Ufficio Tributi del Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato ai genitori (che corrisponde a quello in cui Tizio risiede), dovrà quindi procedere al recupero dell'imposta IMU per le annualità 2021 e 2022 in quanto, da dicembre 2021 ad agosto 2022, Tizio non aveva diritto alla riduzione del 50% della base imponibile IMU prevista dal comma 747, lett. c) della Legge 160/2019.

5.2.6 Le abitazioni locate a canone concordato

L'articolo 2, comma 3, della Legge n. 431/98⁽⁸⁰⁾, al fine di incentivare il mercato delle locazioni, ha introdotto nel nostro ordinamento una nuova tipologia di contratto di locazione: il contratto di locazione a canone concordato (definito anche "concertato" o "agevolato").

Questo tipo di contratto è alternativo a quello classico stipulato in forma libera con vincolo di durata di quattro anni prorogabile per altri quattro (c.d. "4+4"). Infatti il contratto di locazione a canone concordato prevede che:

- 1) il canone di locazione sia fissato secondo quanto disposto dagli accordi territoriali locali (ad un importo inferiore rispetto a quello di mercato);
 - 2) la durata obbligatoria prevista è di tre anni, prorogabili per altri due (c.d. "3+2") (salvo disdetta).
- Inoltre i commi 1 e 2 dell'art. 5 della Legge n. 431/98⁽⁸¹⁾ prevedono due ulteriori tipologie di contratto di locazione a canone concordato caratterizzati dalla durata limitata:
- i contratti di natura transitoria (di durata non superiore ai 18 mesi – non rinnovabili);
 - i contratti per studenti universitari (di durata da 6 mesi a 3 anni – rinnovabili alla prima scadenza, salvo disdetta).

Il contratto di locazione a canone concordato è contraddistinto dal fatto che alla base degli stessi vi sono contratti standard, predisposti sulla base degli accordi negoziati tra le principali organizzazioni dei proprietari (ad esempio Confedilizia, UPPI, ASPPI, ecc.) e le principali associazioni sindacali dei conduttori (ad esempio SUNIA, SICET, UNIAT, ecc.).

Tali accordi sono redatti a livello nazionale con una convenzione quadro (regolata dal D.M. 30 dicembre 2002), la quale determina i criteri generali per la determinazione dei canoni di locazione da recepire poi nella contrattazione territoriale: i c.d. "accordi locali" (reperibili nei siti dei comuni o presso le associazioni di categoria locali).

Gli accordi locali fissano i criteri di stipula: tipo di contratto (agevolato, transitorio, per studenti universitari), durata, rinnovo, importo del canone, aggiornamento ISTAT, clausole di rescissione, oneri accessori, uso e consegna, ripartizione spese, modifiche e migliorie, esigenze particolari del locatore/conduttore, varie ed eventuali. All'interno del territorio comunale vengono poi individuate aree urbane omogenee per valori di mercato, infrastrutture (trasporti pubblici, verde pubblico, servizi scolastici e sanitari), tipologie edilizie (categorie e classi), ecc. Per ognuna di queste aree omogenee viene determinato un valore minimo e massimo del canone di locazione considerando la categoria catastale, lo stato di manutenzione dell'immobile, eventuali pertinenze, presenza di spazi comuni, dotazioni i servizi tecnici, presenza di mobilio. Nel range di questo intervallo di valori, le parti andranno a stabilire l'importo del canone di locazione da applicare al contratto

80 "In alternativa a quanto previsto dal comma 1, le parti possono stipulare contratti di locazione, definendo il valore del canone, la durata del contratto, anche in relazione a quanto previsto dall'articolo 5, comma 1, nel rispetto comunque di quanto previsto dal comma 5 del presente articolo, ed altre condizioni contrattuali sulla base di quanto stabilito in appositi accordi definiti in sede locale fra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative. Al fine di promuovere i predetti accordi, i comuni, anche in forma associata, provvedono a convocare le predette organizzazioni entro sessanta giorni dalla emanazione del decreto di cui al comma 2 dell'articolo"

81 "1. Il decreto di cui al comma 2 dell'articolo 4 definisce le condizioni e le modalità per la stipula di contratti di locazione di natura transitoria anche di durata inferiore ai limiti previsti dalla presente legge per soddisfare particolari esigenze delle parti.

2. In alternativa a quanto previsto dal comma 1, possono essere stipulati contratti di locazione per soddisfare le esigenze abitative di studenti universitari sulla base dei tipi di contratto di cui all'articolo 4-bis."

specifico; in questa operazione di definizione del canone effettivo, le parti hanno la facoltà di farsi assistere dalle rispettive organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori. In funzione di questa scelta si distinguono contratti "assistiti" e "non assistiti"⁽⁸²⁾.

Al verificarsi di determinati requisiti previsti dalla normativa, i contratti di affitto a canone concordato hanno il vantaggio di fornire, sia al proprietario che all'inquilino, una serie di agevolazioni fiscali, le quali comprendono sia imposte erariali (riduzione della base imponibile Irpef e dell'imposta di registro, cedolare secca al 10%) che locali (riduzione della base imponibile IMU).

A tal proposito, Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 31 del 20 aprile 2018 (nella quale richiama il D.M. 16/01/2017⁽⁸³⁾) ha chiarito che, ai fini del conseguimento delle agevolazioni fiscali, per i contratti "non assistiti" (ossia quelli stipulati senza l'assistenza delle organizzazioni di categoria), le parti sono tenute ad acquisire un'attestazione rilasciata da almeno una delle organizzazioni rappresentative della proprietà edilizia e dei conduttori della rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo stesso (l'organizzazione sindacale che effettua l'attestazione può essere indifferentemente sia una associazione di proprietari che una di inquilini purché firmatarie dell'accordo locale). L'acquisizione dell'attestazione **costituisce quindi elemento necessario** ai fini del riconoscimento delle agevolazioni.

Nella risoluzione di Agenzia delle Entrate indicata sopra, l'Agenzia stessa precisa che, "con riferimento alle agevolazioni riferite a tributi gestiti da questa Agenzia", l'attestazione non è necessaria con riferimento ai contratti:

- 1) stipulati prima del 30 marzo 2017, data di entrata in vigore del DM 16 gennaio 2017 (pubblicato in G.U. il 15.03.2017);
- 2) stipulati dopo l'entrata in vigore del DM, ma in Comuni in cui non risultano accordi territoriali che abbiano recepito le previsioni del DM 16 gennaio 2017.

In relazione al punto 2), tuttavia, non si concorda con quanto espresso dall'Amministrazione finanziaria in relazione ai tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate.

Si ritiene infatti dovuta la presentazione dell'attestazione, qualora venga richiesta in sede d'accertamento, indipendentemente dal fatto che l'accordo territoriale del Comune sia antecedente all'entrata in vigore del DM 16 gennaio 2017. Le precisazioni contenute nella risoluzione 31/E infatti riguardano esclusivamente le agevolazioni riferite ai tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate. L'attestazione, se richiesta dall'Ente locale, fonda i suoi presupposti sulla necessità di documentare al Comune la sussistenza di tutti gli elementi utili ad accertare i presupposti per accedere alle agevolazioni previste ai fini IMU (che si dettaglierà di seguito).

Per ciò che riguarda l'agevolazione IMU, il comma 760 della Legge 160/2019 prevede che: "Per le abitazioni locate a canone concordato di cui alla legge 9 dicembre 1998, n. 431⁽⁸⁴⁾, l'imposta,

82 Rif. art. 1 comma 8 del D.M. 16 gennaio 2017.

83 L'articolo 1, comma 8 prevede che "Le parti contrattuali, nella definizione del canone effettivo, possono essere assistite, a loro richiesta, dalle rispettive organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori. Gli accordi definiscono, per i contratti non assistiti, le modalità di attestazione, da eseguirsi, sulla base degli elementi oggettivi dichiarati dalle parti contrattuali a cura e con assunzione di responsabilità, da parte di almeno una organizzazione firmataria dell'accordo, della rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo stesso, anche con riguardo alle agevolazioni fiscali."

84 Legge 9 dicembre 1998, n. 431, "Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo."

determinata applicando l'aliquota stabilita dal comune ai sensi del comma 754, è ridotta al 75 per cento. Le abitazioni locate a canone concordato beneficiano quindi di una riduzione dell'imposta IMU del 25%. Tale disposizione, di fatto, va a riprendere quella disposta dalla Legge 28 dicembre 2018, n. 208 (c.d. Legge di stabilità 2016) in vigore dal 2016 fino all'anno 2019.

Anche per questa fattispecie, così come per quella analizzata al paragrafo precedente, l'obbligo dichiarativo è stato abolito dall'art. 3-quater del c.d. Decreto Crescita 2019 (decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 coordinato con la legge di conversione 28 giugno 2019, n. 58 recante: «Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi.»): *“1. All'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, sono apportate le seguenti modificazioni: ...*

b) al comma 6-bis è aggiunto, in fine, il seguente periodo: “Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente comma, il soggetto passivo è esonerato dall'attestazione del possesso del requisito mediante il modello di dichiarazione indicato all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n.23, nonché da qualsiasi altro onere di dichiarazione o comunicazione.”

Pertanto, dall'anno 2019 (anno di imposta 2018), i contribuenti che beneficiano di questa riduzione non sono più tenuti a presentare la dichiarazione IMU.

Oltre alla riduzione del 25% della base imponibile, i contribuenti titolari di contratti di locazione a canone concordato, potranno altresì usufruire, qualora prevista dal regolamento comunale, di un'aliquota agevolata. In tal caso il Comune potrebbe richiedere la presentazione di una apposita dichiarazione (su modello dell'Ente stesso) per poter beneficiare dell'aliquota agevolata. Operando in questo modo, l'Ufficio Tributi sarà facilitato nell'effettuare i conteggi relativi al dovuto-versato IMU in quanto avrà a disposizione le dichiarazioni presentate dai contribuenti come base di partenza dei controlli.

In mancanza di una aliquota agevolata per gli immobili concessi in locazione a canone concordato e in assenza di dichiarazioni, l'operatore dei tributi dovrà accedere a Siatel Punto Fisco alla sezione “Atti registrati” per verificare se effettivamente risulta in essere un contratto di locazione a canone agevolato. Tale verifica non risulta essere sempre immediata, in quanto, purtroppo, in Siatel Punto Fisco viene specificato se un contratto è a canone agevolato solamente per i Comuni ad alta tensione abitativa⁽⁸⁵⁾.

Se il Comune non rientra tra quelli ad alta tensione abitativa, si consiglia di:

- visionare le forniture delle locazioni scaricate da Siatel Punto Fisco, effettuare la ricerca dell'immobile oggetto di controllo (per contribuente o per dati catastali), visionare la tipologia contrattuale: L2 sta ad indicare che trattasi di locazione agevolata;
- osservare l'importo della locazione: il valore dei contratti a canone concordato dovrebbe essere inferiore rispetto a quello di mercato.

Fatte queste verifiche, se ancora non si riesce a desumere la tipologia di contratto, si consiglia di chiedere informazioni direttamente al contribuente ricorrendo al questionario di cui all'art. 1 comma 775 della Legge 160/2019.

⁸⁵ I Comuni ad alta tensione abitativa sono individuati nella delibera del CIPE (Comitato interministeriale per la programmazione economica) del 13 novembre 2003 aggiornata ogni 24 mesi così come previsto dall'art. 8 della Legge n. 431/98.

Una volta appurato che l'immobile/contribuente soggetto al controllo IMU rientra nella fattispecie di cui al comma 760 della Legge 160/2019, occorre constatare se l'importo del canone agevolato rispetta quando stabilito nell'accordo quadro del Comune in cui è situato l'immobile. In caso negativo si procederà a recuperare l'imposta dovuta.

Si rammenta che, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, trattandosi del disconoscimento di una agevolazione, occorre notificare al contribuente la comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000 (c.d. "invito al contraddittorio").

5.2.7 Gli immobili posseduti dagli ex IACP

La disciplina IMU per gli immobili posseduti dagli ex IACP è stata oggetto di lungo contrasto interpretativo. In particolare, si sono contrapposte due tesi: una che ha ritenuto la disciplina IMU prevista "ad hoc" per gli alloggi posseduti dagli ex IACP esaustiva, ed una basata sulla tesi che tali alloggi possono essere considerati "alloggi sociali" ed usufruire dell'equiparazione all'abitazione principale, qualora sussistano i requisiti previsti dal D.M. 22/04/2008. Attualmente, l'orientamento della Suprema Corte pare consolidarsi nel ritenere che l'assimilazione all'abitazione principale (e quindi l'esenzione) possa applicarsi agli immobili posseduti dagli ex IACP, destinati alla locazione, qualora tali immobili possiedano le caratteristiche di "alloggio sociale" sulla base dei parametri individuati dagli artt. 1 e 2 del D.M. del 22 aprile 2008 (Cass. Ordinanza n. 30442 del 26/11/2024, Cass. Ordinanza n. 879 del 13/01/2025, Cass. Ordinanza n. 430 del 08/01/2025).

Ai fini dei controlli IMU, occorre innanzitutto rammentare che, per tale fattispecie, la presentazione della dichiarazione nei termini e con le modalità stabilite dal comma 769 della Legge 160/2019 è "a pena di decadenza", in quanto necessaria al fine di ottenere una specifica agevolazione tributaria. Anche il Ministero dell'Economia e delle Finanze, intervenendo a Telefisco 2023, ha richiamato l'orientamento della Corte di Cassazione (Cass. 21 dicembre 2022 n. 37385) ed ha espressamente riconosciuto, ribaltando il proprio parere precedente, che la mancata presentazione della dichiarazione IMU in relazione agli "alloggi sociali" comporta la decadenza. Pertanto, in caso di omessa dichiarazione attestante la sussistenza dei requisiti di cui al D.M. 28/04/2008, l'ex IACP non ha diritto al riconoscimento dell'assimilazione all'abitazione principale per gli immobili posseduti. In tal caso il Comune potrà notificare un avviso d'accertamento per omesso/parziale versamento senza preventiva notifica dell'invito al contraddittorio.

Nel caso in cui l'ex IACP abbia presentato la dichiarazione IMU, denunciando la sussistenza dei requisiti di cui al D.M. 28/04/2008, i controlli da parte del Comune risultano difficoltosi e incerti.

La definizione di alloggi sociali fornita dal D.M. 22/04/2008 è infatti piuttosto generica: *"È definito «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. Rientrano nella definizione di cui al comma 2 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.*

Per la verifica dei requisiti di cui all'art. 2 del D.M. 22/04/2008, occorre fare riferimento alle discipline regionali, in quanto "Le regioni, in concertazione con le Anci regionali, definiscono i requisiti per l'accesso e la permanenza nell'alloggio sociale".

Occorre peraltro evidenziare che, successivamente al D.M. 22/04/2008, altre Leggi statali (ad es. il D.L. 28/03/2014, N. 47 "Misure urgenti per l'emergenza abitativa, per il mercato delle costruzioni e per Expo 2015" – convertito in legge con modificazioni dalla L. 23 maggio 2014, n. 80) e diverse Regionali sono intervenute per disciplinare gli "alloggi sociali".

Inoltre, è stato rilevato che la definizione di alloggi sociali di cui D.M. 22/04/2008 coincide esattamente con la funzione attribuita agli enti pubblici ex IACP: pertanto non si comprende il motivo per cui il legislatore avrebbe dovuto dar vita ad una disciplina ad hoc per gli ex IACP (che prevede la detrazione di 200 Euro) ed allo stesso tempo consentire che possano essere assimilati all'abitazione principale qualora sussistano "tutti i requisiti" previsti dal D.M. 22/04/2008.

Anche perché la definizione e i requisiti, previsti dagli artt. 1 e 2 del D.M. 22/04/2008, sono piuttosto vaghi.

In particolare:

- *Rientrano nella definizione di cui al comma 2 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 canone di locazione dell'alloggio sociale di cui all'art. 1, comma 3, non può superare quello derivante dai valori risultanti dagli accordi locali sottoscritti ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, e successive modificazioni ed integrazioni ovvero, qualora non aggiornati, il valore determinato ai sensi dell'art. 3, comma 114, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, e può essere articolato in relazione alla diversa capacità economica degli aventi diritto, alla composizione del nucleo familiare e alle caratteristiche dell'alloggio.*

L'unica indicazione che sembrerebbe utile ai fini della verifica dei requisiti risiede nella durata dei contratti di locazione, che non deve essere inferiore agli otto anni.

Alcune Regioni, in relazione agli alloggi sociali, hanno previsto che i contratti di locazione possano essere inferiori ad otto anni.

Ad esempio, l'Emilia Romagna ha regolamentato la messa in disponibilità dell'alloggio idonea alla stipula di un contratto di locazione della durata di almeno 3+2 anni (Delibere di Giunta Regionale n. 2115 del 13/12/2021, n. 1686 del 10/10/2022 e n. 960 del 12/06/2023, aventi ad oggetto "PATTO PER LA CASA EMILIA-ROMAGNA"). In effetti la quasi totalità dei contratti stipulati da ACER (Agenzia Casa Emilia Romagna) prevede la durata di anni 3+2.

Tuttavia, non si ritiene corretto saltare alla conclusione che gli immobili oggetto di contratti di locazione della durata di anni 3+2, stipulati da parte degli ex IACP dell'Emilia Romagna, siano da escludere "tout court" dalla definizione di alloggi sociali, anche perché lo stesso immobile potrebbe essere oggetto di diversi contratti consecutivi di locazione della durata di anni 3+2 ciascuno.

Pertanto, appare evidente che la disciplina contenuta nel D.M. 22/04/2008 sia lacunosa, inadeguata e di difficile applicazione in riferimento agli alloggi posseduti dagli ex IACP.

Approfondimento: evoluzione interpretativa della norma.

Per comprendere meglio la questione, si riporta di seguito quanto disposto dal comma 749 della Legge 160/2019: *“Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 nonché per le relative pertinenze si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. La suddetta detrazione si applica 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.”*

Il quadro normativo di riferimento prevede quindi due distinte discipline IMU:

- una detrazione di 200 euro per gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica (ERP), comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del Dpr 616/1977.
- l'assimilazione all'abitazione principale per gli alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale;

Il problema è accentuato dal fatto che la definizione di “alloggio sociale” risulta poco chiara, cosicché sono sorti diversi contenziosi tra Comuni ed ex IACP, i quali rivendicano la natura di alloggio sociale per gli immobili da loro gestiti e l'assimilazione all'abitazione principale, ai sensi del comma 741, lett c), punto 3) della Legge 160/2019⁽⁸⁶⁾.

Oltre alla definizione di alloggio sociale fornita dal decreto del Ministro delle Infrastrutture del 22 aprile 2008 (riportata in maniera dettagliata nel paragrafo 5.2.4 dedicato ai fabbricati assimilati all'abitazione principale), se ne può riscontrare un'altra nell'art. 10 comma 3 del D.L. 47/2014 convertito, con modificazioni, nella Legge 80/2014, in base al quale *“si considera alloggio sociale l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale, realizzata o recuperata da soggetti pubblici e privati, nonché dall'ente gestore comunque denominato, da concedere in locazione, per ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi alle condizioni di mercato.”*

Tale definizione non contiene linee di demarcazione nette e risulterebbe più ampia, rispetto al D.M. 28/04/2008, nel far rientrare gli alloggi assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari e di altri enti di edilizia residenziale pubblica nella definizione di “alloggi sociali”. Questa interpretazione è rinvenibile in alcune sentenze della giurisprudenza di merito a favore degli ex IACP nel considerare esenti dall'imposta gli immobili regolarmente assegnati. Secondo tali giudizi, nelle ipotesi in cui gli immobili destinati alla locazione abbiano le caratteristiche di alloggi sociali, potrebbero usufruire dell'esenzione dal versamento dell'IMU in quanto assimilati all'abitazione principale.

86 “c) sono altresì considerate abitazioni principali: ...

3) i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale;”

L'orientamento estensivo suesposto è stato però smentito sistematicamente dalla Cassazione: con sentenza n. 20135/2019 la Suprema Corte ha statuito che l'esenzione di cui all'art. 13 comma 2 del D.L. 201/2011, *“opera alla duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito, escludendo che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta, pur se assistita da finalità di pubblico interesse. Dal momento che le finalità di carattere sociale svolte per legge dagli enti di edilizia residenziale non valgono ad escludere che quella da loro svolta nel concedere in locazione le unità abitative a loro disposizione, sia pure ad un canone locativo moderato o convenzionato, sia un'attività di carattere economico ai sensi di legge, correttamente il giudice di appello ha escluso l'applicabilità della invocata”*.

“Per poter usufruire dell'agevolazione, il soggetto passivo dell'imposta (proprietario, titolare di un diritto reale o concessionario) deve utilizzare concretamente l'alloggio” (Cass. ord. n. 964/2020). Tale situazione non potrebbe ricorrere nell'ipotesi in cui i beni immobili vengano concessi in godimento dall'Azienda agli assegnatari delle unità immobiliari abitative, in quanto legittimato passivo dell'imposta è l'Ente possessore dell'immobile, diverso dalla persona fisica locataria. Questo indirizzo è poi stato confermato nelle Ordinanze n. 19875/2021, n. 17733/2021, n. 17300/2021 e n. 17296/2021.

Nonostante ciò, ha continuato ad alimentarsi il contrasto tra chi ritiene la disciplina IMU prevista “ad hoc” per gli alloggi posseduti dagli ex IACP esaustiva e chi ritiene che tali alloggi possono essere considerati “alloggi sociali”, qualora sussistano i requisiti previsti dal D.M. 22/04/2008.

La posizione del MEF in merito alla questione è desumibile dalla Circolare 1/DF del 18 marzo 2020 avente ad oggetto “Imposta municipale propria (IMU). Art. 1, commi da 738 a 782 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020). Chiarimenti”, la quale al punto 3 “Immobili posseduti dagli IACP e alloggi sociali” precisa che *“Con la legge di bilancio 2020 è stato mantenuto sostanzialmente inalterato il regime fiscale già previsto in materia di IMU per gli immobili in questione, che di seguito si riepiloga:*

- *per gli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica (ERP), comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del DPR 24 luglio 1977, n. 616, (comma 749 dell'art. 1) è prevista l'applicazione della detrazione di 200 euro e dell'aliquota ordinaria, o di quella eventualmente ridotta deliberata dal comune.*

Costituisce una novità rispetto al precedente regime IMU la possibilità (comma 754 del medesimo art. 1) di azzerare l'aliquota relativa agli immobili in questione che non erano, e continuano a non essere, assimilati all'abitazione principale, come affermato anche dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 20135 del 25 luglio 2019 che – in linea, peraltro, con quanto sostenuto da questo Dipartimento nella Circolare n. 3/DF del 2012 – ha escluso l'applicazione dell'aliquota ridotta (poi trasformata in esenzione) prevista per l'abitazione principale in quanto “legittimato passivo dell'imposta è l'Ente possessore dell'immobile diverso dalla persona fisica locataria.”

Si deve altresì aggiungere che la facoltà di azzeramento dell'aliquota è suscettibile di essere esercitata per tutti gli immobili di proprietà di tali istituti e, quindi, non solo per gli alloggi regolarmente assegnati ma anche, ad esempio, per quelli sfitti;

- *per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal DM 22 aprile 2008, adibiti ad abitazione principale è prevista dall'art. 1, comma 741, lett. c), n. 3) l'assimilazione ad abitazione principale con conseguente esenzione dall'IMU.*

Si deve precisare che le assimilazioni di cui alla lett. c) del comma 741 in parola hanno carattere peculiare e prendono in considerazione proprio quelle fattispecie che altrimenti non potrebbero rientrare nell'ipotesi tipica di abitazione principale di cui alla precedente lett. b). In particolare, nel caso degli alloggi sociali assume rilievo determinante per l'assimilazione la corrispondenza dell'alloggio alle caratteristiche individuate dal D. M. 22 aprile 2008 e il fatto che lo stesso sia adibito ad abitazione principale.

Pertanto, gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti in questione rientrano in siffatta ipotesi di assimilazione e quindi di esenzione solo nel caso in cui anche tali alloggi siano riconducibili nella definizione di alloggio sociale di cui al decreto ministeriale appena citato. Del resto detto orientamento era già contenuto nella risposta n. 15 di questo Dipartimento alle FAQ del 3 giugno 2014⁸⁷⁾, pubblicate sul sito www.finanze.gov.it.

In tutti gli altri casi, quindi, in cui non si può ricollegare all'ambito dell'alloggio sociale l'immobile posseduto dagli Istituti in questione si applica la detrazione di 200 euro."

Nella Risoluzione 2/DF del 20/03/2023 il MEF tratta nuovamente la questione: *"dalla lettura dell'art. 1 co. 741 lett. c) n. 3 L. 160/2019 emerge che per l'applicazione dell'esenzione occorre che sussistano i requisiti di alloggio sociale (di cui al D.M. 22 aprile 2008) e che gli immobili siano adibiti ad abitazione principale dai soggetti assegnatari. Tale ultima condizione è stata introdotta allo scopo di restringere l'assimilazione ai soli casi in cui l'alloggio sia effettivamente utilizzato come abitazione principale e per escludere, quindi, dal beneficio gli appartamenti sfitti e comunque tenuti a disposizione";* afferma poi, sorprendentemente, che durante il periodo strettamente necessario all'espletamento delle attività tecnico-amministrative volte ad individuare il nuovo assegnatario, l'agevolazione non viene meno, poiché lo svolgimento delle stesse garantisce necessariamente e indirettamente la finalità di housing sociale voluta dal Legislatore *".. L'individuazione di tale periodo temporale non può che essere rimessa alla valutazione dell'ente locale nell'esercizio della propria potestà regolamentare. Indicativamente, si potrebbe ritenere congruo un periodo di quattro/sei mesi"*.

Negli ultimi tre anni l'orientamento della Cassazione è apparso piuttosto altalenante.

L'ordinanza della Cassazione n. 22954 del 27 luglio 2023 riteneva incompatibile la detrazione di 200 euro per gli alloggi assegnati dagli ex IACP con l'esenzione prevista per gli alloggi sociali. Infatti statuiva che *"ne riesce, pertanto, evidente che - continuando a formar oggetto del trattamento di favore la detrazione di imposta prevista per gli "alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, (...) detta detrazione si pone in termini di incompatibilità con la riconosciuta esenzione"*.

Questa sentenza sembrava aver tracciato la strada verso un chiarimento definitivo secondo cui, in presenza di un'espressa previsione legislativa per gli ex IACP (detrazione di 200 euro stabilita dall'art. 13 del D.L. 201/2011 e, nella "nuova IMU", comma 749 della Legge 160/2019), non è possibile applicare l'esonero previsto per gli alloggi sociali, come peraltro affermato da gran parte

⁸⁷ *"Nel caso in cui i fabbricati posseduti da ex IACP siano assoggettati a IMU, poiché non hanno i requisiti dell'alloggio sociale..." ... "In questo caso, l'immobile non è equiparato ai fini IMU all'abitazione principale"*.

della giurisprudenza di merito (Cgt di Il grado del Veneto n. 339/2024; Cgt di Il grado del Lazio n. 843/2024; Cgt di Il grado della Puglia n. 2024/2023; Cgt di Il grado della Campania n. 5782/2023). Invece, ben tre pronunce emesse nell'anno 2024 ribaltano il giudizio: le ordinanze n. 6380 dell'8 marzo 2024, 14511 e 14515 del 23 maggio 2024 della Corte di Cassazione ritengono che, nonostante l'espressa previsione di una detrazione di 200,00 euro disposta dal comma 749 della Legge 160/2019, anche gli alloggi sociali posseduti dagli enti di edilizia residenziale possano beneficiare dell'esenzione IMU come alloggi sociali.

Il provvedimento del marzo 2024 premette che non esiste alcuna *“coincidenza tra gli immobili regolarmente assegnati dagli ex IACP e gli “alloggi sociali”, atteso che il legislatore, nell’ambito del medesimo contesto normativo, ha disciplinato autonomamente e diversamente le due fattispecie”* e ribadiscono la necessità di interpretare in modo restrittivo le norme agevolative. Ciò comporterebbe che *“sono esenti dal pagamento non tutti gli alloggi IACP ma solo quelli che abbiano le caratteristiche indicate nei parametri stabiliti dal decreto ministeriale del 22 Aprile 2008”* e che *“occorre, quindi, distinguere gli “alloggi sociali”, così come sopra definiti normativamente, dagli altri alloggi, siccome nella nozione di abitazione principale, per la quale è possibile applicare l'esenzione dell'imposta, vanno ricompresi anche gli immobili che, pur essendo di proprietà dell'ente, sono in sede di locazione destinati e inquadrabili tra gli alloggi sociali, in quanto idonei e volti a soddisfare la medesima finalità pubblica”*⁽⁸⁸⁾.

Con l'ordinanza n. 27992 del 30/10/2024⁽⁸⁹⁾ la Suprema Corte cambia nuovamente orientamento e statuisce che non sono esenti dal versamento dell'IMU tutti gli alloggi assegnati dagli ex IACP, bensì solamente quelli che hanno le caratteristiche specifiche indicate nei parametri stabiliti dal D.M. 22/04/2008. Per tutti gli altri alloggi, sempreché assegnati, si applica la sola detrazione di 200 euro: la Cassazione evidenzia infatti che la normativa IMU distingue, e soprattutto disciplina in maniera autonoma e differente, gli immobili regolarmente assegnati dagli ex IACP e gli “alloggi sociali”. Pertanto tali immobili non sono coincidenti e, di conseguenza, non è configurabile una esenzione generalizzata a tutti gli alloggi indistintamente. Con questa ordinanza, la Cassazione porta a ritenere che l'esenzione è prevista solo per gli immobili posseduti dagli ex IACP destinati alla locazione e che abbiano le caratteristiche di “alloggio sociale” individuate dagli artt. 1 e 2 del D.M. del 22 aprile 2008.

Come anticipato ad inizio paragrafo, recentemente, l'orientamento della Suprema Corte pare consolidarsi nel ritenere che l'assimilazione all'abitazione principale (e quindi l'esenzione) è prevista solo per gli immobili posseduti dagli ex IACP, destinati alla locazione, che abbiano le caratteristiche di “alloggio sociale” individuate dagli artt. 1 e 2 del D.M. del 22 aprile 2008 (Cass. Ordinanza n. 30442 del 26/11/2024, Cass. Ordinanza n.879 del 13/01/2025, Cass. Ordinanza n.430 del 08/01/2025).

88 Ordinanza Corte di Cassazione n. 6380/2024. Con tale ordinanza la Cassazione accoglie il ricorso di un Ater abruzzese annullando un avviso di accertamento IMU 2014, ritenendo gli immobili in questione esenti dall'imposta in virtù della loro destinazione ad “alloggio sociale”, non avendo l'ente locale fornito alcuna indicazione circa la concreta mancata conformità degli stessi alle caratteristiche di cui al Dm 22 aprile 2008.

89 In continuità con quanto statuito dalle ordinanze n. 6380/2024 e nn. 14515 e 14511 del 23/05/2024.

5.3 I fabbricati di Cat. D

5.3.1 Accertamento sulla base delle scritture contabili

L'art. 1, comma 796 della L. 160/2019 dispone che *“Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino al momento della richiesta dell'attribuzione della rendita il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3 dell'art. 7 del D.L. 11 luglio 1992 n. 333, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1992 n. 359, applicando i coefficienti ivi previsti, da aggiornare con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. In caso di locazione finanziaria, il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo.”*

Rispetto alle precedenti formulazioni, enunciate dall'art. 13, comma 3 del D.L. 201/2011 (IMU) e dall'art. 5, comma 3 del D.Lgs. n. 504/1992 (ICI), la norma precisa che tale metodo di calcolo della base imponibile è consentito *“fino al momento della richiesta dell'attribuzione della rendita”*, recependo in tal modo l'interpretazione delle Sezioni Unite (9 febbraio 2011, n. 3160) che aveva posto fine ad un lungo contrasto interpretativo.

In sede di accertamento di fabbricati strumentali classificabili nel gruppo D, non accatastati, il criterio delle scritture contabili può essere un valido strumento per il Comune e può essere utilizzato in alternativa alla procedura di cui all'art. 1 comma 336 della L. 311/2004. Tale criterio consente infatti al Comune un recupero più rapido dell'imposta eliminando il rischio di decadenza per le annualità più vetuste, legato alle tempistiche della procedura ex comma 336.

La Corte di Cassazione (sentenza n. 3854 del 07/02/2022 e n. 3277 del 05/02/2019) ha infatti ritenuto legittimo l'utilizzo di tale criterio in relazione all'accertamento di fabbricati D poi iscritti nella categoria fittizia F/4 (unità in corso di definizione) privi di rendita catastale. Tipicamente, è il caso delle centrali elettriche di cui si dirà successivamente.

Per quanto riguarda la determinazione del valore indicato da questo metodo di individuazione della base imponibile, la Risoluzione n. 6/DF del 28/03/2013, richiamando la circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 ha precisato che *“il valore è determinato alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione ed è costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili, applicando per ciascun anno di formazione dello stesso, i coefficienti aggiornati ogni anno con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.”*

La Risoluzione chiarisce inoltre quali costi occorre considerare, precisando che *“Tale valore è, pertanto, formato dal costo originario di acquisto/costruzione compreso il costo del terreno, dalle spese incrementative, dalle rivalutazioni economico/fiscali, eventualmente effettuate, dagli interessi passivi capitalizzati e dai disavanzi di fusione, come risultante dalle scritture contabili al 1° gennaio dell'anno in riferimento al quale è dovuta l'IMU.”*

I costi da considerare sono quelli sostenuti entro la chiusura del periodo d'imposta precedente a quello in cui si deve determinare il valore ai fini IMU: *“A titolo esemplificativo, si può considerare il caso in cui i costi incrementativi del valore degli immobili siano stati sostenuti nel corso del 2012. In tale ipotesi, l'incremento del valore dell'immobile deve essere preso in considerazione*

per il versamento dell'IMU relativo all'anno 2013, poiché è in questo anno che il contribuente viene a conoscenza dei coefficienti di aggiornamento del valore degli immobili”

INDIVIDUAZIONE DEL VALORE CONTABILE

Per individuare il valore, il Comune dovrà inviare un “questionario” al contribuente ai sensi del comma 693 della L. 147/2013 e comma 775 della L. 160/2019, richiedendo l'indicazione di tutti i costi indicati nella risoluzione 6/DF del 2013 (costo originario di acquisto/costruzione compreso il costo del terreno, dalle spese incrementative, dalle rivalutazioni economico/fiscali eventualmente effettuate, dagli interessi passivi capitalizzati e dai disavanzi di fusione), l'anno in cui sono stati sostenuti, e tutti i documenti attestanti il sostenimento di tali costi.

Tali documenti possono essere:

- Libro cespiti: è obbligatorio per le imprese in contabilità ordinaria. Per ciascun immobile e per ciascuno dei beni iscritti in pubblici registri, il libro cespiti deve riportare:
 - l'anno di acquisizione;
 - il costo originario;
 - le rivalutazioni e le svalutazioni;
 - il fondo di ammortamento (nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta precedente);
 - il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d'imposta;
 - la quota annuale di ammortamento;
 - le eliminazioni dal processo produttivo.
- Il registro dei beni ammortizzabili: in tale registro sono riportate tutte le informazioni relative ai cespiti presenti in azienda (ad esempio anno di acquisizione, costo originario, rivalutazioni o svalutazioni, coefficiente di ammortamento, fondo ammortamento al periodo precedente, quota annuale di ammortamento, eliminazione dal processo produttivo). È possibile non redigere il registro dei beni ammortizzabili, se le informazioni inerenti ai cespiti aziendali sono annotate nel libro inventari (per aziende in contabilità ordinaria), ovvero nel registro Iva acquisti (per aziende in contabilità semplificata).

Esempio:

- immobile acquistato nel 2018 ad un prezzo pari a 300.000 euro;
- costi incrementativi sostenuti nel 2020 pari a 50.000 euro;
- rivalutazione nel 2021 di 30.000 euro;
- costi incrementativi sostenuti nel 2023 pari a 20.000 euro;

Tabella 6. Base imponibile 2023 quale somma dei costi sostenuti fino al 31/12/2022

ANNO	COEFFICIENTE 2023	COSTO SOSTENUTO	BASE IMPONIBILE IMU
-	-	-	506.500
2023	1,12	20.000	-
2022	1,25	-	-
2021	1,30	30.000	39.000
2020	1,31	50.000	65.500
2019	1,32	-	-
2018	1,34	300.000	402.000

Il Comune non ha a disposizione strumenti e banche dati sufficienti per individuare in modo preciso tali costi, ma può comunque avere indicazioni circa il valore contabile presunto, utilizzando alcuni strumenti.

Innanzitutto, il Comune può verificare il valore di acquisto su Siatel Punto Fisco negli "Atti del Registro" (si veda ad esempio la Fig. n. 73).

Figura 73. Siatel Punto Fisco - Atti del registro

Atti

Annualità disponibili							
< X 2024 X 2023 ✓ 2022 ✓ 2021 ✓ 2020 ✓ 2019 >							
Documenti relativi all'anno 2020 (2)							
Modello	Data	Ufficio registrazione	Serie / Numero	Data stipula	Ruolo	Tipo	Valore dichiarato
MODELLO 69	7/2/2020	(762)	1T / 00	23/1/2020	dante causa	COMPRAVENDITA DI CREDITI (1107)	27.500,00 €
MODELLO 69	4/8/2020	(762)	1T / 0	3/8/2020	avente causa	COMPRAVENDITA DI FABBRICATO (1102)	1.300.000,00 €

Altre informazioni possono essere acquisite sul portale Telemaco della Camera di Commercio. È possibile, infatti, accedere ai bilanci dell'impresa e verificare le variazioni intervenute nel corso degli anni alla voce "terreni e fabbricati" nelle immobilizzazioni materiali dello "Stato patrimoniale"; oltre alle indicazioni correlate nella "Nota integrativa". Spesso non è possibile avere informazioni utili, soprattutto qualora l'impresa possieda diversi immobili, in quanto vengono forniti solo dati aggregati.

Figura 75. Telemaco - Risultati della ricerca Atti e Bilanci

OTTIMIZI PROGETTO

Tipo di documento:
ATTI E BILANCI

Cerca in:
☐ Atti ☒ Bilanci

Tipo bilancio:
TUTTI

Data documento:
da: 01/01/2020 a: 05/12/2024

AVVIA LA RICERCA

Ha ricercato i bilanci del 01/01/2020 al 05/12/2024
4 risultati trovati

☐ Bilancio ordinario d'esercizio del 31-12-2023
Pratica con protocollo n. 93010/PR del 11-07-2024
composta dalle seguenti parti:
• BILANCIO PDF OTTENUTO IN AUTOMATICO DA XBRL
• BILANCIO XBRL
• RELAZIONE GESTIONE
• RELAZIONE SINDACI
• VERBALE ASSEMBLEA ORDINARIA

☐ Bilancio ordinario d'esercizio del 31-12-2022

☐ Bilancio ordinario d'esercizio del 31-12-2021

☐ Bilancio ordinario d'esercizio del 31-12-2020

ESTRAI IN FORMATO PDF

Figura 76. Stato patrimoniale

Stato patrimoniale

	31-12-2023	31-12-2022
Stato patrimoniale		
Attivo		
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali		
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	313.778	403.738
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili	849.734	899.822
6) immobilizzazioni in corso e acconti	5.000	-
7) altre	1.022	338
Totale immobilizzazioni immateriali	1.169.534	1.303.898
II - Immobilizzazioni materiali		
1) terreni e fabbricati	13.670.510	14.088.126
2) impianti e macchinario	148.479	184.357
3) attrezzature industriali e commerciali	29.806	28.735
4) altri beni	1.788.735	1.330.324
5) immobilizzazioni in corso e acconti	107.660	86.238
Totale immobilizzazioni materiali	15.745.190	15.717.780

FABBRICATI IN LEASING E METODO DELLE SCRITTURE CONTABILI

Non costituisce un problema all'accertamento il fatto che il fabbricato sia oggetto di un contratto di locazione finanziaria: la norma prevede infatti che il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo.

In passato erano sorti contenziosi in merito al valore contabile da utilizzare in caso di leasing: il prezzo di riscatto oppure la sommatoria di tutti i canoni versati. La Suprema Corte ha chiarito che il valore dell'immobile deve essere desunto dal contratto di leasing, quale sommatoria di tutti i canoni corrisposti (o da corrispondere) e del prezzo di riscatto finale (Cass. n. 7332 del 26/03/2010). Un limite all'accertamento in base alle scritture contabili può essere costituito dalla circostanza che i fabbricati non siano distintamente contabilizzati: con sentenza n. 9602 del 09/06/2012 la Cassazione ha precisato che un fabbricato è distintamente contabilizzato *"se non comprende cumulativamente quello di altri beni non soggetti all'imposta, come macchine e scorte, ma corrisponde al prezzo d'acquisto del bene immobile, comunque iscritto in Catasto, ed all'ammontare delle spese incrementative, risultanti dalle scritture contabili"*.

5.3.2 Immobili in leasing

Il comma 743 della L. 160/2019 dispone che *"Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto"*.

La disposizione è uguale a quella prevista per la "vecchia" IMU dall'art. 9, comma 1 del D.Lgs 23/2011, in relazione alla quale si era creato un corposo contenzioso con le società di leasing per il caso di mancata riconsegna dell'immobile, con contratto già risolto o in presenza di fallimento del locatario. In particolare, le società di leasing ritenevano che, in assenza di riconsegna dell'immobile alla società stessa, il locatario continuasse ad essere soggetto passivo IMU anche qualora fosse intervenuta la risoluzione del contratto oppure il bene non fosse stato riscattato a fine locazione.

La tesi delle società di leasing si basava essenzialmente su due elementi:

- 1) le istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU (allegato al DM 30/10/2012) che, al pag. 7, punto 1.4, prevedevano *"... Nel caso, invece, di risoluzione anticipata o di mancato esercizio del diritto d'opzione finale (riscatto) del contratto di locazione finanziaria, la società di leasing, che è il nuovo soggetto passivo e il locatario, che ha cessato di esserlo, sono coloro su cui grava l'onere dichiarativo IMU entro 90 giorni dalla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna"*;
- 2) la disciplina TASI, in base alla quale, l'art. 1, comma 672 della L. 147/2013, disponeva *"In caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto; per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna"*.

La Corte di Cassazione ha ormai maturato un orientamento consolidato, che sancisce l'irrelevanza della mancata consegna dell'immobile (Cass. n. 13793/2019, n. 29973/2019, n. 25249/2019, n. 34243/2019, n. 6664/2020, n. 7227/2020, n. 15409/2021, n. 25017/2021, n. 25978/2022, n. 25321/2022, n. 26057/2022, n. 14487/2024).

Di seguito si riporta quanto stabilito dalla Corte di Cassazione, con ordinanza n. 25017 del 16 settembre 2021:

“Con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini IMU si individua nella società di leasing (locatore), anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore (locatario). Ai fini impositivi, assume rilevanza non tanto la detenzione materiale del bene, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata, conferendo la stessa la titolarità di diritti opponibili “erga omnes”, la quale permane finché è in vita il rapporto giuridico, traducendosi invece in mera detenzione senza titolo in seguito al suo venir meno. La TASI è dovuta invece dall'affittuario fino alla riconsegna del bene, in quanto avente presupposto impositivo del tutto differente.”

Per concludere la questione, si fa presente che in molti casi si tratta di fabbricati in locazione finanziaria a società fallite, per i quali il Curatore fallimentare non ha ancora provveduto alla riconsegna dei fabbricati. Anche nel caso in cui il contratto non fosse stato risolto in data antecedente alla dichiarazione di fallimento, il soggetto passivo IMU non può che essere la società di leasing: l'art. 72-quater della Legge Fallimentare, che richiama l'art. 72, dispone infatti che in presenza di contratti ineseguiti o parzialmente eseguiti, il Curatore può subentrare ovvero dichiararsi di volersi sciogliere dal contratto e il contraente può mettere in mora il curatore, facendogli assegnare dal giudice delegato un termine non superiore a sessanta giorni, decorso il quale il contratto si intende sciolto.

È altresì previsto che, in caso di scioglimento del contratto, l'efficacia opera ex tunc (dalla data di dichiarazione del fallimento) ed il contraente ha diritto alla restituzione del bene.

Fatta questa doverosa premessa, bisogna prendere atto che l'attività d'accertamento IMU per gli immobili concessi in leasing non è affatto semplice.

Uno degli ostacoli più frequenti incontrati dai Comuni è costituito dai numerosi casi di omissione delle dichiarazioni, sia da parte dei locatari sia da parte dei locatori.

A tal proposito occorre ricordare che anche le vigenti istruzioni alla dichiarazione IMU (DM 24/04/2024), a pag. 9, annoverano la locazione finanziaria quale caso in cui è necessaria la dichiarazione IMU, in quanto **il Comune non è comunque in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.**

In caso di omessa dichiarazione, il Comune incontrerà difficoltà a risalire al soggetto passivo, a causa dell'assenza di banche dati contenenti tali informazioni.

Occorre ricordare infatti che la Legge 13 dicembre 2010, n. 220, all'articolo 1, commi 15 e 16, ha introdotto alcune modifiche alla disciplina del “leasing” applicabile, ai fini delle imposte indirette, ai contratti di locazione finanziaria di immobili ed ai connessi atti di acquisto e cessione degli immobili abitativi e strumentali oggetto del contratto. In particolare, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 1 della Tariffa, Parte II, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'Imposta di Registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), viene meno l'obbligo di registrazione in termine fisso dei contratti di locazione finanziaria immobiliare (non formati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata). Per tali contratti, l'obbligo di registrazione sorge solo al verificarsi del caso d'uso.

Il Comune non potrà quindi reperire gli estremi dei contratti di leasing negli “Atti del registro” del portale Punto Fisco (Siatel).

In caso di omessa dichiarazione, si ritiene pertanto che lo strumento più utile a disposizione dei Comuni per reperire le informazioni sia il **questionario** (disciplinato dai commi 693, 698 della L. 147/2013 per la IUC, e dal comma 775 della L. 160/2019 per la nuova IMU).

Il questionario andrà indirizzato alla società di leasing proprietaria degli immobili e dovrà contenere la richiesta di tutti gli estremi dei contratti di locazione finanziaria stipulati in relazione agli immobili posseduti (con indicazione della data di stipula, del locatario, della durata e dell'eventuale risoluzione anticipata). Si suggerisce di richiedere l'allegazione di una copia di ciascun contratto.

Il questionario potrà essere inviato all'indirizzo pec della società di leasing, presente in Camera di Commercio (si veda esempio di richiesta "Questionario società di leasing" in Appendice).

Per quanto riguarda l'avviso d'accertamento, una volta reperite informazioni certe sui contratti di leasing in essere e relative scadenze o risoluzioni anticipate, si ritiene che gli avvisi d'accertamento possano essere notificati senza preventiva notifica di un invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della Legge 212/2000.

Ritornando sulla lunga disputa tra Comuni e società di leasing, concernente la mancata riconsegna dell'immobile, occorre fare una precisazione in merito all'irrogazione delle sanzioni conseguenti all'avviso d'accertamento del tributo: la Cassazione, con Ordinanza n. 26057/2022, ha infatti giudicato non punibile con sanzioni la società di leasing in quanto *"l'assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in epoca precedente all'avviso di accertamento costituisce presupposto per l'esistenza di una condizione di incertezza nell'interpretazione delle norme violate"*. In fase d'accertamento o, successivamente, in sede di richiesta di riesame in autotutela da parte della società di leasing, si suggerisce pertanto di valutare la possibilità di disapplicare le sanzioni, ai sensi dell'art. 6 del D.lgs 472/1997 e dell'art. 10, comma 3 della L. 212/2000, qualora la violazione da parte della società di leasing sia relativo ad annualità in cui l'orientamento della giurisprudenza di legittimità non era ancora consolidato (cioè fino all'anno 2019 compreso).

5.3.3 Gli imbullonati

In tema di classamento delle centrali idroelettriche, la Cassazione aveva enunciato questo principio: *"Le turbine, quantunque ancorate al suolo mediante imbullonatura ai cosiddetti cavalletti di turbina e, pertanto, amovibili senza danno per le strutture murarie della centrale elettrica nella quale siano collocate, poiché costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa - sicché questa senza quelle non potrebbe più essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva e unitaria ed incompleta nella sua struttura - debbono computarsi nel calcolo per la determinazione della rendita catastale. In tema di classamento di immobili e con riferimento all'attribuzione della rendita catastale alle centrali idroelettriche, l'art. 1-quinquies del d.l. 31 marzo 2005, n. 44, convertito in legge 31 maggio 2005, n. 88, includendo nella stima gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili caratterizzati da una connessione strutturale con l'edificio, tale da realizzare un unico bene complesso, e prescindendo dalla transitorietà di detta connessione nonché dai mezzi di unione a tal fine utilizzati, impone di tener conto, nel calcolo della rendita, anche del valore delle turbine, le quali si configurano come elementi essenziali della centrale, incorporati alla stessa e non separabili senza una sostanziale alterazione del bene complesso"*.

La Legge 28 dicembre 2015, n. 208, con riferimento al tema della determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari urbane a destinazione speciale e particolare, censite in catasto

nelle categorie dei gruppi D e E, ha introdotto sostanziali cambiamenti al pregresso quadro normativo di riferimento.

In particolare, l'articolo 1, comma 21, della Legge ha ridefinito l'oggetto della stima catastale per gli immobili in argomento, stabilendo quali siano le componenti immobiliari da prendere in considerazione nella stima diretta, finalizzata alla determinazione della rendita catastale, e quali, al contrario, siano gli elementi - tipicamente di natura impiantistica - da escludere da detta stima, in quanto funzionali solo allo specifico processo produttivo.

L'art. 1, comma 21, della Legge dispone che *"A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D e E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo"*.

La Legge, all'articolo 1, comma 22, al fine di realizzare uniformità nei riferimenti estimativi catastali tra le unità immobiliari già iscritte in catasto e quelle oggetto di dichiarazione di nuova costruzione o di variazione, ha previsto la possibilità di presentare atti di aggiornamento catastale, per la rideeterminazione della rendita degli immobili già censiti nel rispetto dei nuovi criteri; ciò, attraverso lo scorporo di quegli elementi che, in base alla nuova previsione normativa, non costituiscono più oggetto di stima catastale: *"A decorrere dal 1° gennaio 2016, gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 21 possono presentare atti di aggiornamento ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle Finanze 19 aprile 1994, n. 701, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 21"*.

La norma prevede inoltre, al comma 23, che *"limitatamente all'anno di imposizione 2016, in deroga all'articolo 13, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, per gli atti di aggiornamento di cui al comma 22 presentati entro il 15 giugno 2016 le rendite catastali rideterminate hanno effetto dal 1° gennaio 2016"*.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 2/E del 01/02/2016, ha fornito precisazioni su quali impianti sono da valorizzare nella rendita catastale e quelli che, in applicazione dell'art. 1, comma 21 della L. 208/2018, non sono da valorizzare.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, gli *"elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità"*, da includere nella valorizzazione, sono quelle componenti che, fissate al suolo o alle costruzioni con qualsiasi mezzo di unione, anche attraverso le sole strutture di sostegno - in particolare quando le stesse integrano parti mobili - risultano caratterizzate da una utilità trasversale ed indipendente dal processo produttivo svolto all'interno dell'unità immobiliare. Le componenti così caratterizzate conferiscono all'immobile una maggiore fruibilità, apprezzabile da una generalità di utilizzatori e, come tali, ordinariamente influenti rispetto alla quantificazione del reddito potenzialmente ritraibile dalla locazione dell'immobile, ossia della relativa rendita catastale.

Tra tali elementi strutturalmente connessi sono da ricomprendere, ad esempio, gli impianti elettrici, idrico-sanitari, di areazione, di climatizzazione e condizionamento, di antincendio, di irrigazione e quelli che, sebbene integranti elementi mobili, configurino nel loro complesso parti strutturalmente connesse al suolo o alle costruzioni, quali gli ascensori, i montacarichi, le scale,

le rampe e i tappeti mobili, analogamente ai criteri seguiti nell'ambito degli immobili censiti nelle categorie dei gruppi ordinari. Del pari, rientrano in tale categoria i pannelli solari integrati sui tetti e nelle pareti, che non possono essere smontati senza rendere inutilizzabile la copertura o la parete cui sono connessi.

Il secondo periodo della norma dispone, espressamente, l'esclusione dalla stima catastale di *“macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo”*.

Si tratta di quelle componenti, di natura essenzialmente impiantistica, che assolvono a specifiche funzioni nell'ambito di un determinato processo produttivo e che non conferiscono all'immobile una utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo svolto al suo interno. Tali componenti sono, pertanto, da escludere dalla stima, indipendentemente dalla loro rilevanza dimensionale.

In relazione alle specifiche attività, l'Agenzia delle entrate ha precisato:

- **Centrali di produzione di energia e stazioni elettriche**

Non sono più oggetto di stima le caldaie, le camere di combustione, le turbine, le pompe, i generatori di vapore a recupero, gli alternatori, i condensatori, i compressori, le valvole, i silenziatori e i sistemi di regolazione dei fluidi in genere, i trasformatori e gli impianti di sezionamento, i catalizzatori e i captatori di polveri, gli aerogeneratori (rotori e navicelle), gli inverter e i pannelli fotovoltaici, ad eccezione, come detto, di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni.

- **Industrie manifatturiere**

Sono esclusi dalla stima tutti i macchinari, le attrezzature e gli impianti costituenti le linee produttive, indipendentemente dalla tipologia considerata. Tra questi, ad esempio, i sistemi di automazione e propulsione, le pompe, i motori elettrici, i carriponte e le gru, le apparecchiature mobili e i sistemi robotizzati, le macchine continue, nonché i macchinari per la miscelazione, la macinazione, la pressatura, la formatura, il taglio, la tornitura, la laminazione, la tessitura, la cottura e l'essiccazione dei prodotti. Nell'industria siderurgica sono, così, da escludere dalla stima diretta anche gli impianti costituenti altoforni. Parimenti, nei siti destinati alla raffinazione dei prodotti petroliferi sono esclusi dalla stima, ad esempio, i forni di preriscaldamento, le torri di raffinazione atmosferica o sotto vuoto, gli impianti destinati ai processi di conversione (cracking) o di miglioramento della qualità dei prodotti della raffinazione (reforming, desolforazione, isomerizzazione, alchilazione, ecc.), nonché gli impianti per il trattamento dei fumi e delle acque.

- **Impianti di risalita**

Oltre a non considerare le funi, i carrelli, le sospensioni e le cabine – che fanno specificatamente parte della componente mobile del trasporto – sono, altresì, esclusi dalla stima i motori che azionano i sistemi di trazione, anche se posti in sede fissa. Rimangono, conseguentemente, comprese nella stima solamente il suolo e le costruzioni costituenti le stazioni di valle e di monte, unitamente agli impianti di tipo civile ad esse strutturalmente connessi.

- **Parchi divertimento**

Sono escluse dalla stima catastale le attrazioni costituite da strutture che integrano parti mobili. Non così, invece, per le piscine, i cinema, le arene, che si configurano, per quanto precedentemente detto, come vere e proprie costruzioni e, quindi, come tali, da includere nella stima catastale.

5.3.4 Casi particolari

1) Le discariche di rifiuti

Le discariche e gli inceneritori devono essere accatastate in categoria D/7: a tale conclusione è giunta la Corte di Cassazione, con sentenza del 23/05/2018 n. 12741, rilevando che l'attività di gestione delle discariche e dei biogas è attività commerciale ai sensi dell'art. 2195 c.c. (in particolare, trattasi di attività industriale) nonostante si connoti come attività di pubblico interesse.

La Corte rileva preliminarmente che la discarica, in base al D.M. 2 gennaio 1998, n. 28 (Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale la discarica pubblica) costituisce un'unità immobiliare provvista di *"autonomia funzionale e reddituale in quanto dotata di strutture e manufatti infissi strumentali alla capatazione del biogas"*, e che pertanto è soggetta ad accatastamento. Successivamente la Corte sottolinea che il D.L. 262/2006 dispone che *"nelle categorie E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6, E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di unità destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale. Dal che si evince come la Legge instauri una vera e propria incompatibilità tra classificazione in Categoria E, da un lato, e destinazione dell'immobile ad uso commerciale o industriale, dall'altro"*.

In presenza di discariche non accatastate o accatastate in Cat. E, il Comune potrà pertanto attivare la procedura di cui all'art. 1, comma 336 della L. 311/2004. E richiedere l'accatastamento in Cat. D/7. In relazione alle discariche non accatastate il Comune è altresì legittimato ad accertare sulla base dei valori risultanti dalle scritture contabili (per approfondimenti vedi paragrafo 5.3.1)

2) Le cave estrattive

Le aree adibite a cava estrattiva hanno costituito un tema molto dibattuto negli ultimi anni.

Per inquadrare correttamente il tema dell'IMU sulla cave estrattive occorre fare un paio di premesse:

- l'art. 18 del R.D. 8/10/1931 n. 1572 esclude dalla stima fondiaria *"le miniere, le cave, le saline ed i laghi e stagni di pesca, con la superficie stabilmente occupata per la relativa industria, e le tonnare"*;
- con sentenza n. 285 del 2000, la Corte Costituzionale ha sancito la natura "industriale" dell'attività estrattiva, sottolineando che *"l'art. 18 del R.D. 8/10/1931 n. 1572 esclude cave dalla stima fondiaria per la determinazione del reddito dominicale, sicché il reddito del terreno formalmente risultante in catasto di natura agricola non è espressivo dell'effettiva ricchezza derivante dalla sua pacifica destinazione e dallo sfruttamento del medesimo a finalità estrattiva, essendo riconducibile l'utilizzazione a cava ad una attività di carattere esclusivamente industriale"*.

Stante il carattere industriale dell'attività estrattiva, la Corte di Cassazione, fin dal 2013 (ordinanza n. 1574 del 21/06/2013), ha sostenuto l'irrilevanza dell'iscrizione in Catasto come fondo agricolo.

In base al principio di "tripartizione del territorio ai fini fiscali", le cave estrattive, non potendo essere considerate terreni agricoli, devono pertanto essere qualificate come aree fabbricabili ovvero come fabbricati.

In un primo momento la Corte di Cassazione (sentenze n. 14410/2017, n. 31081/2019 e n. 26397/2019) ha legittimato l'assoggettamento delle cave estrattive come aree fabbricabili, in quanto lo stru-

mento urbanistico comunale attribuisce al terreno la destinazione di "attività estrattiva" e conferisce al medesimo una potenzialità edificatoria, ancorché limitata ai fabbricati strumentali.

Con l'ordinanza n. 20817 del 6/09/2017, la Corte ha inoltre precisato che la cava deve essere assoggettata come area fabbricabile già dall'adozione del piano urbanistico che la prevede, anche qualora la stessa non sia ancora operativa per mancanza del rilascio delle relative autorizzazioni.

A decorrere dal 2022, la Corte di Cassazione pare aver mutato orientamento, pur confermando la natura industriale dell'attività estrattiva e l'impossibilità di assoggettare ad IMU la cava come terreno agricolo.

In effetti la Corte pare aver sposato la tesi dell'Agenzia del territorio che, sin dal 2008, aveva affermato la necessità di accatastare le cave estrattive in Cat. D/1 (nota 75779 del 04/11/2008).

L'obbligo di accatastamento delle cave in Cat. D/1 è stato affermato dalla Corte di Cassazione con le sentenze n. 1026 e n. 1404, rispettivamente del 14 e 18 gennaio 2022, con la sentenza n. 22300 del 15/07/2022 e con le ordinanze n. 27194 del 15/09/2022 e n. 2280 del 25/01/2023.

Per motivare la necessità d'iscrizione in catasto fabbricati dei terreni sopra descritti, i giudici della Corte di Cassazione, dopo aver evidenziato che, in tema di iscrizione di beni nel catasto fabbricati, l'articolo 3 del Rd n. 652/1939 stabilisce che l'accertamento dei fabbricati da iscrivere in catasto deve avvenire per "unità immobiliare", hanno richiamato le seguenti disposizioni al fine di delineare il concetto di "unità immobiliare":

- articolo 4 del medesimo Rd n. 652/1939, ai sensi del quale *"Si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo"*;
- articolo 5 del medesimo Rd, ai sensi del quale *"Si considera unità immobiliare urbana ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio"*;
- articolo 2 del Dm n. 28/1998, per effetto del quale *"l'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale"*.

Per effetto di queste disposizioni i giudici sono arrivati alla conclusione che sono suscettibili di accatastamento non solo i fabbricati in quanto tali, ma, più in generale, tutte le unità immobiliari urbane, ovvero quelle componenti immobiliari suscettibili di autonoma funzionalità e redditività. I giudici hanno rimarcato la circostanza che le stesse caratteristiche sopra indicate e relative all'accatastabilità degli immobili erano già state delineate dalla stessa Corte di Cassazione in relazione a immobili aventi particolari destinazioni, quali, ad esempio, le discariche pubbliche (pronuncia n. 12741/2018), le centrali elettriche (n. 2621/2015 e n. 3500/2015), i parchi eolici (n. 4028/2012, n. 24815/2014, n. 3354/2015), le centrali telefoniche (n. 24924/2016), le piattaforme petrolifere (n. 3618/2016).

Considerato che anche le cave, al pari delle tipologie di immobili sopra descritti, sono suscettibili di autonoma funzionalità e redditività, è stato ritenuto corretto l'accatastamento di tali beni nel catasto fabbricati, con attribuzione della categoria D/1.

I principi enunciati dalla Corte possono essere così sintetizzati:

- a decorrere dall'adozione dello strumento urbanistico che istituisce la destinazione a "cava estrattiva", l'IMU sarà dovuta come area fabbricabile;
- dalla data di attivazione della cava (con il rilascio dei permessi di estrazione) la cava dovrà essere accatastata in Cat. D/1.

Accertamento

Il Piano delle Attività Estrattive (PAE)

I Comuni possono pianificare l'attività di accertamento sulle cave estrattive, partendo dallo strumento urbanistico. Di norma, i Comuni si dotano di uno strumento urbanistico "*ad hoc*" che individua le cave estrattive: il Piano delle Attività Estrattive (PAE), adottato ai sensi delle diverse Leggi Regionali, che disciplinano le attività estrattive.

Occorre precisare infatti che, in materia di cave e miniere, è ancora in vigore il Regio Decreto n. 1443 del 1927, che per primo ha normato a livello nazionale la materia. La competenza sulle cave è stata successivamente trasferita alle Regioni, con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 2 del 1972. Il PAE è lo strumento con il quale si attua la pianificazione in materia di attività estrattiva e che determina tipi e quantità di sostanze di cava estraibili, modalità di escavazione e le norme tecniche da osservare nell'esercizio dell'attività.

Una volta individuate le cave estrattive presenti nello strumento urbanistico ed appurato che non sono accatastate in Cat. D/1, l'Ufficio Tributi potrà attivare i controlli. Innanzitutto occorrerà verificare: i versamenti effettuati dal contribuente: l'ufficio dovrà infatti controllare se i versamenti sono stati effettuati a titolo di "area fabbricabile" ovvero a titolo di "terreni agricoli"; se la cava è già operativa ovvero se non sia ancora stata attivata, in quanto non risultano ancora rilasciate le autorizzazioni all'escavazione.

Individuazione del valore della cava

Qualora la **cava non** sia ancora **attiva**, e il contribuente effettui i versamenti a titolo di "terreni agricoli", il Comune potrà accertare la cava come area fabbricabile. Ovviamente, l'accertamento dovrà essere preceduto da un invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000, non trattandosi di attività di pronta liquidazione.

In caso di adozione del PAE, si consiglia pertanto di prevedere un valore "*ad hoc*" per le cave estrattive, da inserire nella delibera dei valori delle aree fabbricabili da sottoporre al Consiglio o alla Giunta Comunale. In alternativa si suggerisce di rivolgersi al Tecnico comunale affinché predisponga una perizia di stima.

La determinazione del valore dell'area non è operazione semplice: se il PAE prevede l'insediamento di immobili strumentali all'attività estrattiva (nell'esempio seguente l'area indicata con la sigla ZI), la stima del valore di quest'area non pone particolari problemi; più difficile è invece l'attribuzione di un valore alle aree di "coltivazione" della cava (cioè le aree in cui avviene l'estrazione), in quanto i parametri indicati dall'art. 1, comma 746 della L. 160/2019, per la determinazione della base imponibile delle aree fabbricabili, risultano difficilmente applicabili a questa particolare fattispecie.

Il valore patrimoniale da attribuire all'intera area si potrebbe pertanto individuare sulla base della capacità di generare redditi, ricorrendo al c.d. "metodo del costo di trasformazione": occorrerà sti-

mare i possibili ricavi conseguibili dalla vendita dei materiali estratti a cui andranno sottratti i costi operativi da sostenere per l'estrazione e i costi relativi ai canoni estratti da versare al Comune.

Tali costi possono essere determinati mediante l'analisi del MOL, margine operativo lordo, che rappresenta la redditività della gestione caratteristica dell'impresa (indice che non considera i risultati della gestione finanziaria, gli ammortamenti e le imposte), e che ricomprende anche i costi relativi ai canoni estrattivi versati al Comune.

Di seguito si riporta un esempio di individuazione del valore, relativo ad una cava per l'estrazione di inerti (sabbia).

CAVA ESTRATTIVA "XY" (SABBIA)

- Quantità di inerti estraibile dalla cava = 561.739 m³
- Durata dell'autorizzazione dell'attività estrattiva = 5 anni
- Prezzo di vendita della sabbia (reperito dal "listino prezzi" sul sito del concessionario) = 12,00 €/ton
- Prezzo di vendita/m³ = 8,16 €/m³
- Ricavi potenziali vendita degli inerti =
= (Prezzo di vendita/m³) x (m³ estraibili) = 8,16 €/m³ x 561.739 = € 4.583.790,00
- Coefficiente di abbattimento per costi estrazione nel periodo di attuazione (5 anni) = 0,15
N.B. il coefficiente è stato individuato analizzando i bilanci dell'impresa su Telemaco, e corrisponde al rapporto medio MOL/Vendite (Il MOL indica il reddito dell'azienda dato dalla sola gestione operativa, prima di calcolare interessi passivi, sottrarre le imposte e dedurre gli ammortamenti)

Valore venale della cava = (€ 4.53.790,00 x 0,15) = € 687.568,50

N. B. In questo caso gli oneri di estrazione da pagare al Comune non vengono sottratti dal valore, in quanto sono già stati contabilizzati come costi di produzione. Si tratta di costi legati all'attività di estrazione e vengono registrati nel c/economico, insieme agli altri costi di produzione, sotto la voce B10-Costi di produzione). A titolo informativo, gli oneri previsti dalla concessione di questa cava sono stati quantificati come segue:

- Oneri di estrazione dovuti al comune (per m³) = 0,70 Euro
- Totale oneri dovuti al Comune per quantità estraibile = € 393.217,30

Se invece la **cava è già attiva** e il contribuente effettua i versamenti a titolo di "terreni agricoli", il Comune avrà la possibilità di attivare la procedura ex art. 1, comma 336 della L. 311/2004.

La comunicazione per la richiesta di aggiornamento catastale dovrà indicare dettagliatamente le zone di coltivazione della cava (nell'esempio seguente l'area indicata con la sigla ZC) e quelle destinate agli impianti di lavorazione e alle attrezzature connesse (nell'esempio ZI); occorre specificare i singoli mappali oggetto della richiesta di accatastamento, tenendo conto dell'eventuale presenza di diversi proprietari.

In sede di accertamento per omessa denuncia l'Ufficio dovrà riconteggiare l'imposta sui terreni risultanti dai frazionamenti necessari per l'accatastamento della cava in D/1, scontando pertanto la maggior imposta versata a titolo di "terreni agricoli".

Nel caso in cui, oltre alle zone adibite a "cave autorizzate" all'estrazione, fossero previste nel PAE zone destinate all'insediamento di "cave future" (la cui autorizzazione, normalmente, verrà rilasciata all'esaurimento delle cave già attive), tali terreni dovranno essere accertati come aree fabbricabili dall'adozione del PAE e fino al rilascio delle relative autorizzazioni (nell'esempio seguente l'area indicata con la sigla ZE).

Nonostante l'orientamento della Corte di Cassazione si stia consolidando sulla necessità di accatastamento in Cat. D/1 delle cave attive, si ritiene che il Comune possa comunque procedere ad accertare le cave operative come aree fabbricabili: ciò può essere utile nel caso in cui la cava estrattiva sia vicina all'esaurimento e l'autorizzazione all'estrazione sia prossima alla scadenza. In questa situazione, infatti, i tempi richiesti dalla procedura ex art. 1 comma 336 della L. 311/2004 possono mettere a rischio la possibilità di accatastamento e di conseguenza il recupero dell'imposta da parte dell'ente.

Tabella 7. Prospetto di sintesi Cave

CAVA ACCATASTATA IN CAT. D/1	CAVA OPERATIVA (rilascio autorizzazione ad estrarre)	ACCERTAMENTO COME AREA FABBRICABILE	RICHIESTA DI ACCATASTAMENTO COMMA 336 finalizzato all'accertamento D/1	NOTE
SI	SI	NO	NO	Eventuale controllo del DOCFA
NO	NO	SI	NO	
NO	SI	SI	SI	

Figura 77. Esempio di Piano delle attività estrattive - PAE



Figura 78. Legenda Piano delle attività estrattive - PAE (Rif. PAE in Fig. n. 77)

	PERIMETRO ZONE A DESTINAZIONE ESTRATTIVA DEFINITE DALLA V.G. 2002 DI P.I.A.E. DELLA PROVINCIA DI [REDACTED] (MODIFICATO AI SENSI DELL'ART. 7.3 E 10.4 DELLA N.T.A. DI P.I.A.E.)
	ZONE DI COMPLETAMENTO DI ATTIVITÀ ESTRATTIVE ESISTENTI (ZC) (ART. 16.1 N.T.A.)
	ZONE DI ESPANSIONE DESTINATE ALL'INSEDIAMENTO DI NUOVE ATTIVITÀ ESTRATTIVE (ART. 16.2 N.T.A.)
	ZONE DI RISISTEMAZIONE (ART. 16.3 N.T.A.)
	ZONE DI RIASSETTO DESTINATE ALLA REALIZZAZIONE DI DOTAZIONI AMBIENTALI E TERRITORIALI AI SENSI DEGLI ARTT. A25 E A26 DELLA PRE-VIGENTE L.R. n. 20/2000 (Dta) (ART. 16.4 N.T.A.)
	ZONE DESTINATE AGLI IMPIANTI DI LAVORAZIONE E ALLE ATTREZZATURE CONNESSE (ZI) (ART. 16.5 N.T.A.)
	ZONE DI VINCOLO (ART. 16.6 N.T.A.)
	LIMITI INTERNI DI ZONIZZAZIONE DEI POLI ESTRATTIVI

3) I padiglioni fieristici

Il Comune che si appresta ad effettuare i controlli sui padiglioni fieristici non accatastati, o accatastati in Cat. E, potrà notificare al Concessionario una richiesta di aggiornamento catastale ai sensi dell'art. 1, comma 336, L. 311/2004; qualora all'interno del polo fieristico siano presenti anche immobili o porzioni di immobili destinati alla vendita di beni e servizi, la richiesta ai sensi del comma 336 dovrà essere notificata separatamente per tali porzioni immobiliari. In relazione alle discariche non accatastate il Comune è altresì legittimato ad accertare sulla base dei valori risultanti dalle scritture contabili (per approfondimenti vedi paragrafo 5.3.1)

Nell'attività di controllo dei versamenti, occorrerà ricordarsi che, in considerazione degli effetti connessi all'emergenza epidemiologica da "Covid-19", è stata disposta l'esenzione sia della prima sia della seconda rata 2020, e della prima rata 2021 dell'imposta municipale propria per gli immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni (art. 177, L. n. 77/2020, art. 78 D.L. 104/2020, art. 1, comma 599 L. 178/2020).

Approfondimento

L'IMU sui padiglioni fieristici ha sempre destato dibattiti tra l'Agenzia delle Entrate-Territorio e i Comuni da un lato e gli enti fieristici, dall'altro.

Secondo l'Agenzia delle Entrate-Territorio, la corretta categoria catastale da assegnare sarebbe la categoria catastale D/8; diversamente, i soggetti proprietari hanno da sempre sostenuto che, assolvendo una funzione di carattere pubblico, a servizio della collettività, deve essere attribuita una categoria del gruppo E (in particolare E/9).

Con la sentenza n. 8773 del 30 aprile 2015, la Corte di Cassazione ha evidenziato il carattere commerciale dei padiglioni fieristici, in quanto genera reddito tassabile ai sensi del DPR 633, art. 4, comma 5, lett. c).

Secondo la Corte, non può essere applicata una categoria del gruppo E, in quanto espressamente riservata ad unità immobiliari prive di scopo di lucro e poste a servizio della collettività, come opere cimiteriali, ponti, ecc. Pertanto, il gruppo catastale in grado di esprimere correttamente la capacità reddituale dei complessi fieristici è il gruppo "D", con la specifica categoria D/3, proprio perché gli immobili fieristici ospitano attività di natura commerciale.

Con la successiva pronuncia, l'Ordinanza n. 3459 del 6 febbraio 2019, la Cassazione ha confermato che l'immobile fieristico ha sempre carattere commerciale e, per questo motivo, non è possibile attribuire allo stesso una categoria catastale del gruppo "E". A supporto della propria decisione, la Cassazione ha ricordato che anche l'Agenzia delle Entrate, sezione Territorio, ha assunto la medesima posizione con la Circolare n. 4/2006 e con una risposta ad un'interrogazione parlamentare del 16 febbraio 2017. Con quest'ultima risposta, infatti, è stato chiarito che, quando non si tratta di immobili rappresentati prevalentemente da aree scoperte, ma da una serie di fabbricati ed aree con diverse utilizzazioni, sia con riferimento allo specifico utilizzo, sia in relazione alla periodicità dell'utilizzo medesimo, durante il corso dell'anno è necessario provvedere alla suddivisione del complesso in relazione alle diverse porzioni con destinazione omogenea, attribuendo la corretta classificazione catastale che viene individuata nella categoria D/8 per gli immobili destinati a servizi strettamente correlati (quali biglietteria, padiglioni espositivi, ecc..) e nella categoria C/1 per quelli destinati alla vendita di beni e servizi.

4) I rigassificatori

L'art. 1, comma 728 della L. 205/2017 dispone che *“Le disposizioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nonché all'articolo 1, commi 639 e seguenti, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, si interpretano, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che per i manufatti ubicati nel mare territoriale destinati all'esercizio dell'attività di rigassificazione del gas naturale liquefatto, di cui all'articolo 46 del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, aventi una propria autonomia funzionale e reddituale che non dipende dallo sfruttamento del sottofondo marino, rientra nella nozione di fabbricato assoggettabile ad imposizione la sola porzione del manufatto destinata ad uso abitativo e di servizi civili”*

Il richiamo, operato dal comma 782 della L. 160/2019, rende applicabile la suddetta disposizione anche alla “nuova IMU”.

L'applicazione della norma appare problematica, in quanto non è chiaro cosa si intenda per “manufatti destinati a servizi civili”.

In mancanza di accatastamento il Comune ha la possibilità di accertare le porzioni adibite ad uso abitativo e a servizi civili sulla base delle scritture contabili. Tuttavia, qualora tali porzioni non fossero distintamente contabilizzate, potrebbero sorgere problemi e motivi di contenzioso con il contribuente. In Italia i rigassificatori sono presenti in numero estremamente limitato:

- l'impianto a terra, presso Panigaglia (La Spezia);
- il rigassificatore galleggiante nei pressi di Livorno;
- la struttura sull'isola artificiale di Porto Viro (Rovigo);
- la recente nave rigassificatrice nel porto di Piombino.

Oltre a questi, è prevista per il 2025 anche la realizzazione di un nuovo impianto galleggiante, da collocare nei pressi di Ravenna.

5) Gli immobili portuali

La Corte di Cassazione si è espressa in merito agli immobili portuali, ritenendoli da accatastare in Cat. D/8 (Cass. n. 34664/2019, n. 10287/2019 e n. 12465/2024). In particolare, la Corte ha precisato che devono essere ricomprese nella rendita catastale le banchine e le aree portuali “scoperte”, come le aree doganali, utilizzate per la movimentazione e il deposito delle merci in quanto, ciò che conta ai fini dell'imposizione, è che l'area in considerazione sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito.

Tuttavia il comma 578 della L. 205/2017 ha introdotto una nuova disciplina per le aree portuali, applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2020, disponendo che *“A decorrere dal 1° gennaio 2020, le banchine e le aree scoperte dei porti di rilevanza economica nazionale e internazionale di competenza delle Autorità di sistema portuale di cui all'allegato A annesso alla Legge 28 gennaio 1994, n.84, adibite alle operazioni e ai servizi portuali di cui al comma 1 dell'articolo 16 della medesima legge, le connesse infrastrutture stradali e ferroviarie, nonché i depositi ivi ubicati strettamente funzionali alle suddette operazioni e servizi portuali, costituiscono immobili a destinazione particolare, da censire in catasto nella categoria E/1, anche se affidati in concessione a privati. Sono parimenti censite nella categoria E/1 le banchine e le aree scoperte dei medesimi porti adibite al*

servizio passeggeri, compresi i crocieristi. Ai fini della sussistenza del requisito della stretta funzionalità dei depositi, diversi da quelli doganali, alle operazioni e ai servizi portuali di cui al presente comma, si fa riferimento alle autorizzazioni rilasciate dalla competente Autorità di sistema portuale ai sensi dell'articolo 16, comma 3, della citata legge n. 84 del 1994."

Come specificato dalla successiva circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 16/E del 01/07/2019, sono pertanto iscrivibili in Categoria E/1:

- le banchine portuali, ossia le strutture realizzate per l'accosto di navi o di natanti alla terraferma;
- le aree scoperte adibite alle operazioni e ai servizi portuali o al servizio passeggeri;
- eventuali attrezzature presenti, anche stabilmente, su dette aree (quali ad esempio, impianti per il carico, lo scarico, il trasbordo e la movimentazione delle merci o per l'imbarco e lo sbarco di persone e di veicoli, scaffalature per lo stoccaggio delle merci o dei container, impianti per il controllo delle condizioni termo-igrometriche delle merci, pensiline per il riparo dagli agenti atmosferici, ecc.).

Per quanto riguarda, invece, i depositi diversi da quelli doganali, siano essi costituiti da aree coperte o da costruzioni fuori o entro terra, la norma dispone che, ai fini del loro classamento in categoria catastale E/1, per gli stessi debba sussistere il requisito di "stretta funzionalità" alle richiamate operazioni ed ai servizi portuali. Tale requisito, così come previsto dallo stesso comma 578, deve considerarsi soddisfatto in presenza delle autorizzazioni rilasciate dalla competente Autorità di sistema portuale ai sensi dell'articolo 16, comma 3, della legge n. 84 del 1994.

Quanto ai depositi doganali, il requisito di stretta funzionalità alle operazioni e ai servizi portuali di cui al comma 578 deve considerarsi di per sé soddisfatto in considerazione della finalità alla base dello specifico regime sospensivo ed economico autorizzato dalla competente Autorità doganale. Restano invece esclusi dal classamento in E/1, anche se ubicati nei porti di rilevanza economica nazionale ed internazionale:

- gli immobili destinati alla residenza di persone (abitazioni, foresterie, alberghi, ostelli, ecc.);
- immobili alla vendita o esposizione di qualsiasi merce (bar-caffè, ristoranti, rivendite di giornali o di tabacchi, duty-free, centri commerciali, ecc.);
- gli uffici pubblici o privati;
- le caserme per gli organi di vigilanza e sicurezza;
- gli hangar e i capannoni per la costruzione e la manutenzione delle navi, dei natanti e di ogni altro mezzo o impianto operante nell'ambito portuale;
- gli autosilos ed i parcheggi a raso destinati ad uso commerciale o ad altri usi non strettamente funzionali alle operazioni e ai servizi portuali.

Trattandosi di immobili a destinazione commerciale, questi immobili devono essere accatastati nelle categorie appropriate.

In assenza di accatastamento autonomo, il Comune potrà pertanto attivare la procedura ex art. 1, comma 336 della L. 311/2004.

6) I porti turistici

I porti turistici, cioè i porti non destinati al trasporto pubblico di persone o di merci, sono dotati di autonomia funzionale e reddituale e devono essere accatastati in Cat. D/8, trattandosi di aree demaniali in concessione per lo svolgimento di attività di tipo commerciale.

Anche per i porti turistici, in presenza di porzioni immobiliari aventi autonoma destinazione, ciascuna unità deve essere accatastata autonomamente nella categoria pertinente.

Con la sentenza n. 7868 del 20/04/2016 la Corte di Cassazione ha precisato che anche gli "specchi d'acqua" dei porti turistici contribuiscono alla quantificazione della rendita catastale, essendo dotati di una specifica autonomia funzionale e reddituale.

Successivamente, con sentenza n. 15198 del 22/07/2016 la Cassazione, nello scrutinare la questione dei "posti barca" in porti turistici, ha espresso un paio di principi:

- i posti barca in porti turistici, così come gli stabilimenti balneari, vanno classificati nel gruppo catastale D (unità immobiliari a destinazione speciale) e precisamente nella categoria D/12, anziché nel gruppo E (unità immobiliari a destinazione particolare) e precisamente nella categoria E/9;
- lo specchio acqueo e il costo di costruzione del posto barca sono oggetto di valutazione, in quanto nel calcolo del valore catastale di un porto turistico (classificabile nella categoria catastale D/9) vanno ricompresi anche gli specchi d'acqua antistanti al porto e ai singoli posti barca, i quali sono censibili catastalmente in ragione della loro stabile autonomia funzionale e reddituale.

Il Comune che si appresta ad effettuare i controlli sui porti turistici non accatastati, o accatastati in Cat. E, potrà pertanto notificare al Concessionario una richiesta di aggiornamento catastale ai sensi dell'art. 1, comma 336, L. 311/2004; qualora all'interno dell'area portuale siano presenti immobili o porzioni di immobili adibiti a specifiche attività commerciali (rivendite, parcheggi, ecc.) la richiesta ai sensi del comma 336 dovrà essere notificata per ciascuna di tali porzioni immobiliari.

7) I metanodotti

Altro caso dibattuto riguarda i "punti di intercettazione di linea" dei metanodotti.

I "punti di linea" sono le aree destinate a contenere valvole e pezzi speciali con funzioni di intercettazione del flusso del gas, di smistamento del gas, di lancio e ricevimento di apparati di pulizia ed ispezione interna delle condotte.

Con Ordinanza n. 23382 del 26/07/2022, la Corte di Cassazione ha stabilito che i metanodotti devono essere classificati in categoria E/ 9 anziché D/7, in quanto non possono essere considerati immobili strumentali.

Nel precedente grado di giudizio, la Commissione Tributaria Regionale aveva, invece, affermato il contrario definendo i metanodotti *"fabbricati costruiti o adattati per speciale esigenze di un'attività industriale"* e dunque accatastabili nella categoria D/7.

In effetti, la Corte di Cassazione si era già espressa il 15/09/2008 con sentenza n. 23608, sostenendo la necessità di accatastare i metanodotti in Cat. D/7 per le seguenti motivazioni: *"La tesi della ricorrente, secondo la quale la rilevanza pubblicistica dei gasdotti imporrebbe il classamento di favore non può essere condivisa. Gli immobili rientranti nel gruppo E sono indicati in maniera analitica e specifica, con metodo casistico che non legittima una estensione a tutti gli immobili di rilevanza pubblica. Anche la categoria residuale E/9 non menziona affatto il requisito della pubblicità, ma fa riferimento soltanto alla "particolarità" della destinazione. L'argomento della esenzione dall'ICI, piuttosto che legittimare l'interpretazione estensiva imperniata sul requisito della pubblicità, impone all'interprete di dare una lettura della norma nei limiti del tam dixit quam voluit. Anche l'approvazione del Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2 comma 40, invocato dalle ricorrenti in chiave interpretativa, per ribadire che andrebbero sempre classificate nel gruppo*

E gli immobili caratterizzati da strumentalità rispetto a finalità collettive, non porta “acqua” alla tesi del diritto all’esenzione. Sia perché’ la norma è formulata in negativo (nel senso che indica gli immobili che non vanno classificati nel gruppo E) e quindi non riguarda la estensione del raggruppamento esente da imposta, bensì la sua delimitazione; sia perché’ resta ferma la regola che i casi di esenzione dall’imposta, avendo carattere eccezionale, non possono trovare applicazione oltre le fattispecie espressamente indicate e descritte dal legislatore.”

Con l’Ordinanza n. 2338/2022, la Suprema Corte, invece, ha assunto una posizione contraria stabilendo che tali immobili devono essere classificati nella categoria E/9 in quanto “edifici a destinazione particolare” e sottolineando che “non presentano alcuna autonomia funzionale e reddituale, essendo privo di qualsiasi potenzialità di utilizzazione indipendente rispetto all’impianto produttivo a cui accedono, potenzialità che può, invece, essere riconosciuta a cespiti destinati ad specifiche fasi di lavorazione o a specifici cicli produttivi, suscettibili di utilizzazione o collegamento a impianti diversi.”

5.4 Gli immobili posseduti da ENC

Il comma 759 della L. 160/2019, alla lett. g) dispone che sono esenti dall’imposta, per il periodo dell’anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte “*gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell’articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all’articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200.”*

L’art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 504/1992:

i) “gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all’imposta indipendentemente dalla destinazione d’uso dell’immobile, 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.”

Occorre aggiungere che il comma 6-quinques dell’art. 9, L. 174/2012 ha disposto che “In ogni caso, l’esenzione dall’imposta sugli immobili disposta dall’articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153”.

5.4.1 Il requisito soggettivo

Il richiamato art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR definisce dal punto di vista soggettivo gli ENC:

- 1) *gli enti pubblici e privati diversi dalle società;*
- 2) *i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale;*
- 3) *gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato.*

Il Ministero dell'Economia – Dipartimento delle Finanze - Direzione federalismo fiscale, nella circolare 2/DF del 26/01/2009, specifica quali sono gli enti pubblici e privati:

- **enti pubblici**, vale a dire gli organi e le amministrazioni dello Stato; gli enti territoriali (comuni, consorzi tra enti locali, comunità montane, province, regioni, associazioni e enti gestori del demanio collettivo, camere di commercio); le aziende sanitarie e gli enti pubblici istituiti esclusivamente per lo svolgimento di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie; gli enti pubblici non economici; gli istituti previdenziali e assistenziali; le Università ed enti di ricerca; le aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB);
- **gli enti privati**, cioè gli enti disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni e comitati) e gli enti disciplinati da specifiche leggi di settore, come, ad esempio: le organizzazioni di volontariato (legge 11 agosto 1991, n. 266); le organizzazioni non governative (legge 26 febbraio 1987, n. 49, art. 5); le associazioni di promozione sociale (legge 7 dicembre 2000, n. 383); le associazioni sportive dilettantistiche (art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289); le fondazioni risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate (D.Lgs. 23 aprile 1998, n. 134); le ex IPAB privatizzate (a seguito, da ultimo, dal D.Lgs. 4 maggio 2001, n. 207); gli enti che acquisiscono la qualifica fiscale di Onlus (D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460). Nell'ambito degli enti privati non commerciali vanno ricompresi anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense (legge 25 marzo 1985, n. 121 per la Chiesa cattolica) e delle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose (ad esempio: legge 11 agosto 1984, n. 449, per la Tavola valdese; legge 22 novembre 1988, n. 516, per l'Unione italiana delle chiese cristiane avventiste del 7 giorno; legge 22 novembre 1988, n. 517, per le Assemblee di Dio in Italia - ADI; legge 8 marzo 1989, n. 101, per le Comunità ebraiche italiane; legge 12 aprile 1995, n. 116, per l'Unione cristiana evangelica battista d'Italia - UCEBI; legge 29 novembre 1995, n. 52 per la Chiesa evangelica luterana d'Italia-CELI).

Discorso a parte meritano le Onlus, in quanto l'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 168/E del 26.01.1998 ha precisato che non tutte le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 7, c.1, lettera i) del D. Lgs. N. 504/1992 in quanto *“la riconducibilità nella categoria soggettiva delle ONLUS prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività di fatto dallo stesso svolta”*. In effetti il D.Lgs. 460/1997 offriva comunque la possibilità ai comuni (oltre che a province, regioni e province autonome di Trento e Bolzano) di esentare o prevedere riduzioni dei tributi per le Onlus indipendentemente dal fatto che non esercitassero attività non commerciali. Il D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore) ha abrogato le disposizioni del D.Lgs. 460/1997 per cui le c.d. *“onlus di diritto”* previste dall'art. 10 che esercitano le attività di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 *“con modalità non commerciale”*, quali le cooperative sociali, non possono più godere di esenzioni o riduzioni.

5.4.2 Il requisito oggettivo

Ai sensi del art. 7, comma 1, lett. i), l'esenzione si applica agli immobili utilizzati dagli ENC e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di:

- attività assistenziali;
- previdenziali;

- sanitarie;
- di ricerca scientifica;
- didattiche;
- ricettive;
- culturali;
- ricreative;
- sportive;

nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222: si tratta delle attività dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana.

5.4.3 Le modalità di svolgimento non commerciali: il decreto del MEF 19 novembre 2012, n. 200

L'art. 1 del D.M. n. 200 del 2012, "definizioni", precisa il significato della terminologia utilizzata nel decreto: in particolare le lett. f), g), h), i), l), m), n) specificano cosa deve intendersi per 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"*. Da rilevare anche che la lett. p), definisce le modalità non commerciali quali *"modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà."*

Tale definizione sembrerebbe dare rilievo ai principi enunciati dalla Commissione dell'Unione europea con la decisione 2013/284/UE.

Tuttavia, come vedremo in seguito, l'art. 4 del DM 200/2012 individua dei parametri di riferimento per lo svolgimento delle attività con modalità non commerciali che la Cassazione ha sistematicamente ritenuto non conformi ai principi enunciati dall'UE.

L'art. 3 disciplina i Requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali: *"le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:*

- a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;*
- b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;*
- c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge."*

L'art. 7 del DM 200/2012 dispone che *"Entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'articolo 3, comma 1"*. Lo stesso articolo prevede inoltre che *"Gli enti non commerciali tengono a disposizione dei comuni la do-*

cumentazione utile al fine dello svolgimento dell'attività di accertamento e controllo, dalla quale risultano gli elementi rilevanti ai fini della individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del presente regolamento”

L'art. 4 introduce *“Ulteriori requisiti”* in base ai quali le attività istituzionali previste all'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 504/1992 si intendono svolte con modalità non commerciali. L'art. 4, comma 1, dispone che le attività sono svolte in modo non commerciale *“solo ove, in relazione alla loro natura, presentino gli ulteriori requisiti di cui ai commi seguenti”*. La Commissione UE, in merito al Regolamento di cui al DM 200/2012 precisa che *“il Regolamento stabilisce che le attività devono essere svolte gratuitamente o dietro pagamento di un corrispettivo simbolico. I servizi forniti gratuitamente non costituiscono generalmente un'attività economica. In particolare, ciò avviene se i servizi non sono offerti in concorrenza con altri operatori del mercato, come stabilito dall'articolo 1 del Regolamento. Lo stesso vale per i servizi forniti dietro pagamento di un corrispettivo simbolico. A questo proposito, è importante notare che il Regolamento stabilisce che, affinché il corrispettivo sia considerato simbolico, non deve avere alcuna relazione con il costo del servizio”*. Sulla base di queste motivazioni la UE giudica gli ulteriori parametri dettati dall'art. 4 insufficienti per determinare che un'attività ha natura *“non commerciale”*. Pertanto, come già anticipato, anche la giurisprudenza di legittimità non considera questi ulteriori parametri, in quanto non in linea con la decisione dell'UE. Di seguito si affronterà il tema dell'accertamento degli immobili utilizzati dagli ENC indicando, per le attività indicate all'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 504/1992, quali elementi e quali parametri considerare nel corso dei controlli.

5.4.4 Accertamento degli immobili utilizzati dagli ENC

1) Le attività assistenziali e le attività sanitarie

L'art. 1 del DM 200/2012 definisce *“attività assistenziali”* le attività riconducibili a quelle di cui all'articolo 128 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia.

L'art. 4 dispone che *“Lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:*

- a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;*
- b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.”*

La Cassazione, con ordinanza n. 6095/2024 (vedi anche n. 27790/2019), considera irrilevante l'esistenza di una convenzione pubblica alla base dell'attività assistenziale, dovendosi invece dimostrare che l'attività è concretamente svolta con modalità non commerciali. Solamente l'attività svolta in forma gratuita o con corrispettivo simbolico rispetta questo requisito, rendendo la normativa italiana compatibile con quella dell'Unione europea.

Anche in relazione alle attività sanitarie la Cassazione, con sentenza 10124/2019, ha ritenuto insufficiente al riconoscimento del carattere "non economico" dell'attività il semplice accreditamento. In riferimento allo svolgimento di attività non accreditate o contrattualizzate la Commissione UE rileva che *"... Il Regolamento stabilisce inoltre che il limite fissato alla metà del prezzo medio applicato per attività simili svolte su base concorrenziale nella stessa area geografica può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione (come indicato dalle parole "in ogni caso"). Ciò non implica, tuttavia, che i fornitori di servizi che applicano un prezzo inferiore a tale limite abbiano diritto all'esenzione..."*

Sulla base delle indicazioni fornite dalla Commissione UE e dalla Cassazione, i Comuni dovranno quindi verificare se le attività sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio. Questo tipo di controllo non è affatto semplice: non essendo disponibili i bilanci degli ENC sulle banche dati a disposizione dei Comuni, occorrerà inviare un questionario richiedendo informazioni precise circa:

- tipologia di servizi assistenziali o sanitari offerti;
- tariffe applicate per tipologia di servizio;
- bilanci che evidenzino i costi sostenuti e le tipologie di entrate a copertura dei costi.

Dopodiché occorrerà:

- 1) confrontare tali dati con quelli delle aziende che svolgono tali attività con modalità concorrenziali;
- 2) valutare se esiste una correlazione tra le tariffe applicate e i costi sostenuti: ad esempio se le tariffe, nel corso degli anni, crescono proporzionalmente al crescere dei costi si potrà concludere che vi è correlazione.

FOCUS: CASE DI RIPOSO

Le differenze tra le strutture pubbliche convenzionate e quelle private, sono principalmente due:

- 1) la modalità di entrata dell'anziano;
- 2) il pagamento della retta.

Nella struttura pubblica convenzionata, solitamente, per accedere è necessario presentare una richiesta presso l'Ufficio dei Servizi Sociali del comune di residenza. Seguita da una visita presso U.V.G (Unità di valutazione Geriatrica) durante la quale il medico-geriatra valuterà le condizioni del potenziale ospite. Inoltre, nelle strutture pubbliche o convenzionate l'ospite paga la retta in base al suo reddito. C'è da precisare che, le strutture convenzionate con l'ASL permettono di ottenere un abbassamento dei costi perché, parte delle spese sanitarie offerte dalla struttura saranno a carico del Servizio Sanitario Nazionale.

Tuttavia, se si vanno ad analizzare i prezzi medi delle strutture convenzionate con quelli applicati dalle "strutture private" emerge che le differenze non sono affatto esorbitanti.

Di seguito si riporta un'indagine statistica del 2024: non si tratta di un dato ufficiale ma di una rilevazione statistica effettuata, su base regionale, da una società di servizi al consumatore⁽⁹⁰⁾.

Tabella 8. Prezzi medi delle strutture suddivisi per Regione		
ZONE IN ITALIA	PREZZI MEDI CONVENZIONATI (MENSILMENTE)	PREZZI MEDI PRIVATI (MENSILMENTE)
VALLE D'AOSTA	1.420 EURO	2.195 EURO
PIEMONTE	1.320 EURO	2.130 EURO
LIGURIA	1.420 EURO	2.200 EURO
LOMBARDIA	1.450 EURO	2.400 EURO
TRENTINO-ALTO-ADIGE	1.370 EURO	2.370 EURO
VENETO	1.230 EURO	2.370 EURO
FRIULI-VENEZIA-GIULIA	1.500 EURO	2.200 EURO
EMILIA ROMAGNA	1.440 EURO	2.100 EURO
TOSCANA	1.530 EURO	2.200 EURO
UMBRIA	1.400 EURO	2.100 EURO
MARCHE	1.370 EURO	2.190 EURO
LAZIO	1.437 EURO	2.250 EURO
MOLISE	1.200 EURO	1.700 EURO
CAMPANIA	1.300 EURO	1.900 EURO
PUGLIA	1.200 EURO	1.900 EURO
BASILICATA	1.150 EURO	1.700 EURO
CALABRIA	1.200 EURO	1.700 EURO
SARDEGNA	1.440 EURO	2.130 EURO
SICILIA	1.200 EURO	1.450 EURO
ABRUZZO	1.200 EURO	1.420 EURO

I dati riportati in questo studio evidenziano che in tutte le regioni d'Italia i prezzi medi applicati delle strutture convenzionate sono nettamente superiori alla metà di quelli delle strutture private: ciò induce a ritenere che gran parte delle strutture convenzionate svolga l'attività con modalità che non possono essere definite non commerciali.

2) Le attività previdenziali

L'art. 1 del DM 200/2012 definisce "attività previdenziali" le attività strettamente funzionali e inerenti all'erogazione di prestazioni previdenziali e assistenziali obbligatorie. Per questa tipologia il DM 200/2012 non prevede ulteriori requisiti. Non ci sono indicazioni particolari per l'accertamento.

⁹⁰ Fonte: <https://www.quotato.it/guide/le-case-di-riposo-meno-care>

3) Le attività didattiche

L'art. 1 del DM 200/2012 definisce "attività didattiche" le attività dirette all'istruzione e alla formazione ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53.

L'art. 4 individua gli "ulteriori requisiti", precisando che *"Lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:*

- a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;*
- b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;*
- c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso"*

Il requisito che prevede che l'attività sia paritaria rispetto a quella statale, può essere verificato sul sito del Ministero dell'istruzione e del merito⁽⁹¹⁾. La ricerca può essere effettuata:

- per anagrafica: Dati e statistiche, Portale Unico dei Dati della Scuola, Open Data, Ambito Scuola;
- per costo medio.

Ulteriori ricerche possono essere effettuate sui siti/portali per ricerca scuole paritarie. Ad esempio:

- <https://sed.istruzioneer.it>
- <https://usr.istruzioneelombardia.gov.it>
- <https://www.usrlazio.it>

Tramite tali ricerche è possibile ottenere elenchi in PDF o foglio di calcolo o anche le copie dei decreti di parità.

Qualora non fosse possibile ottenere i decreti di parità è comunque possibile richiederli al contribuente, insieme al Regolamento della scuola (che deve rispecchiare una politica di iscrizione non discriminatoria), mediante l'invio di un questionario.

In merito al requisito c), relativo ai "corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso", le istruzioni alla dichiarazione IMU ENC rimandano al parametro del costo medio per studente individuato dal MIUR (Cms). Sul sito <https://www.mim.gov.it/imu-e-tasi> si afferma che *"Relativamente alla compilazione del Quadro B del modello di dichiarazione IMU si riassumono qui di seguito le istruzioni per la compilazione del secondo riquadro. Detto riquadro prevede, al primo rigo, l'indicazione del Cm, vale a dire il corrispettivo medio percepito dalla scuola paritaria e quella del Cms, vale a dire il costo medio per studente pubblicato nella tabella sottostante che costituisce il parametro di riferimento per verificare il rispetto del requisito richiesto dalla vigente normativa per l'esenzione dal pagamento dell'IMU e della TASI."*

91 <https://www.mim.gov.it>

Tabella 9. Spesa Annuale per studente distinta per livello di istruzione (Cms)				
	Scuola dell'infanzia	Scuola Primaria	Istruzione secondaria di primo grado	Istruzione secondaria di secondo grado
Spesa annua nelle istituzioni educative per studente	€ 5.739,17	€ 6.634,15	€ 6.835,85	€ 6.914

“Per corrispettivo medio (Cm) si intende la media degli importi annui che vengono corrisposti alla scuola dalle famiglie.

Ad esempio se in una scuola dell'infanzia sono presenti n. 10 bambini per i quali viene corrisposto un importo annuo pari a € 1.000 e n. 5 per i quali viene corrisposto un importo annuo agevolato di € 500, il corrispettivo medio sarà pari a: $[(1.000 \times 10) + (500 \times 5)] / 15 = € 833$. Per costo medio per studente (Cms) si intende, invece, l'importo indicato nella Tabella sopra riportata, distinto per settore scolastico. Se il corrispettivo medio (Cm) è inferiore o uguale al costo medio per studente (Cms), ciò significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi, non è assoggettabile a imposizione. In questo caso dovrà essere barrato il campo corrispondente al Rigo g) del modello. Dovrà essere contestualmente barrato il campo 13, nel caso in cui nell'immobile venga svolta esclusivamente attività didattica con modalità non commerciali. Se, invece, il corrispettivo medio (Cm) risulta superiore al costo medio per studente (Cms), si dovrà barrare il campo relativo al Rigo h) e si dovrà procedere alla determinazione della parte del valore di cui al Rigo f) assoggettabile a IMU e alla TASI.”

I parametri definiti dal MIUR non sono stati individuati dal DM 200/2012 e non sono conformi al dettato dell'UE, che prevede che le entrate debbano coprire solo una frazione del costo; tali parametri, invece, non tengono nemmeno conto dei costi sostenuti.

Con ordinanza n. 15364/2022, la Cassazione afferma che tale criterio non può ritenersi idoneo ad escludere la natura economica delle attività svolte nell'immobile destinato all'esercizio dell'attività didattica, essendo altresì necessario verificare la gratuità di tali attività ovvero che gli eventuali importi versati siano, per la loro entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato, in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione, non potendo assumere rilievo la mera circostanza che la retta coprisse solo una parte dei costi. In precedenza, la Cassazione, nell'ordinanza n. 27449/2020, aveva ritenuto che una volta accertato che negli immobili si svolge attività didattica con pagamento di rette scolastiche da parte degli utenti, non può essere riconosciuta l'esenzione sul presupposto che le tariffe per il servizio prestato siano inferiori a quelle applicate dal Ministero dell'Istruzione Università, se queste sono comunque congrue e certamente non simboliche. I Comuni che si apprestano ad effettuare i controlli, come per le attività assistenziali, dovranno inviare un questionario richiedendo informazioni precise circa:

- tipologia di servizi didattici offerti (asilo, scuola primaria, ecc.);
- tariffe applicate per tipologia di servizio e per tipologia di utente (es. tariffe applicate in base all'ISEE);
- bilanci che evidenzino i costi sostenuti e le tipologie di entrate a copertura dei costi.

Dopodiché occorrerà:

- 3) valutare se esiste una correlazione tra le tariffe applicate e i costi sostenuti: ad esempio se le tariffe, nel corso degli anni, crescono proporzionalmente al crescere dei costi si potrà concludere che vi è correlazione;
- 4) confrontare tali dati con quelli delle aziende che svolgono tali attività con modalità concorrenziali.

FOCUS: ASILI NIDO

Nel 2022 l'Associazione "Altroconsumo" ha effettuato un'indagine sulle rette applicate per l'accesso agli asili nido accreditati o convenzionati (lo studio pubblicato indica asili "privati" per distinguerli dagli asili comunali, ma molti di questi sono condotti da enti aventi il requisito soggettivo di ENC). L'indagine, condotta nel mese di ottobre, ha coinvolto 350 nidi, suddivisi tra 8 città: Bologna, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma e Torino. I nidi oggetto di inchiesta sono i soggetti accreditati o autorizzati dal Comune, desumibili dalle liste presenti sui siti del Comune o della Regione. In ogni città è stato contattato telefonicamente almeno il 33% delle strutture, con un numero minimo di 20. Il dato che emerge complessivamente denota un elevato costo medio delle rette; l'importo, infatti, si aggira intorno ai 620 euro mensili (inclusi pasti, pannolini e spese di iscrizione) per il numero massimo di ore frequentabili in media, cioè 10. Nel caso in cui il bambino frequentasse il nido "part-time", cioè in media 5 ore, la retta mensile è in media di 480 euro che, rapportati al numero inferiore di ore, corrispondono a 4,84 euro l'ora contro i meno cari 3,13 di chi resta al nido per il tempo massimo.

Dopo l'indagine condotta nel 2022, Altroconsumo torna sul tema per monitorare lo stato dei sistemi di welfare per le famiglie in Italia, coinvolgendo gli asili nido comunali, 285 in otto città (Milano, Roma, Torino, Firenze, Bologna, Genova, Napoli e Palermo) e mille intervistati della community di ACmakers. Rispetto all'inchiesta sulle tariffe dei nido convenzionati del 2022, per le città considerate le tariffe orarie sono aumentate in media dell'8,8%. A Roma, Milano e Genova l'aumento è stato più elevato, sopra l'11%. Torino e Bologna stabili. Negli asili comunali è difficile trovare un posto, e le rette sono molto salate, considerando il rapporto con i redditi medi. La retta media mensile per una famiglia con un Isee di 30 mila euro si aggira sui 500 euro a Milano e Torino, poco meno a Firenze. Nei nidi privati gli orari sono maggiormente flessibili, ma la retta media sale: 640 euro, tranne a Milano che raggiunge gli 800 euro mensili.

Gli importi elevati delle rette e il loro aumento in correlazione all'aumento dei costi (causati dall'inflazione) porta a ritenere che gran parte delle strutture accreditate, esercitate da enti aventi il requisito soggettivo di ENC, non siano effettivamente gestite con modalità non commerciali.

Tabella 10. Rette asili nido

	N° di ore medie di frequenza full time	Costo medio mensile in euro**	Aumento della tariffa oraria rispetto al 2021-22 (%)	N° di ore medie di frequenza part time	Costo medio mensile in euro**
MILANO	10	812	11%	5	639
FIRENZE	9	717	6%	5,30	634
TORINO	10,30	667	0%	5,30	563
ROMA	9,30	599	12%	6	476
BOLOGNA*	10	582	1%	5,30	517
GENOVA	9	500	11%	5,30	390
NAPOLI	9	444	4%	5	350
PALERMO	7	324	8%	5	316

Tabella 11. Tariffe asili nido (indagine Altroconsumo)

Città	Orario	Tariffe mensili in euro				Tariffe orarie in euro per ISEE 30.000
		Senza ISEE	ISEE 10.000	ISEE 20.000	ISEE 30.000	
TORINO	7 - 17	556	193	404	503	2,52
MILANO	8 - 18	669	111	251	502	2,51
FIRENZE	8 - 17.30	500	176	390	475	2,50
GENOVA	8 - 18.15	492	100	297	448	2,19
BOLOGNA	8 - 18	575	44	183	420	2,10
PALERMO	8 - 17.30	375	75	259	300	1,58
NAPOLI	8 - 17.30	290	117	207	290	1,53
ROMA	7 - 17	524	53	179	298	1,49

4) Le attività ricettive

L'art. 1 del DM 200/2012 definisce attività ricettive *“le attività che prevedono l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura nonché, relativamente alla ricettività sociale, quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività svolte in strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79”*

La definizione prevede quindi l'accessibilità limitata ai soli destinatari delle attività istituzionali (es: alunni e famiglie di istituti scolastici, iscritti a catechismo, appartenenti alla parrocchia, membri di associazioni) e la discontinuità nell'apertura (l'attività non deve essere svolta continuativamente durante l'anno solare).

L'art. 4 del DM stabilisce, quale ulteriore requisito, che *“Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio”*. In merito la Commissione UE rileva che *“Tale requisito è identico alla seconda condizione prevista per le attività di assistenza e di cura della salute, esaminata al precedente paragrafo 171, per cui valgono le stesse considerazioni...”* *“.. Esso stabilisce inoltre che il limite fissato alla metà del prezzo medio praticato per attività analoghe svolte in regime di concorrenza nella stessa area geografica può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione (come indicato dalle parole “in ogni caso”). Ciò non implica tuttavia che i fornitori di servizi che applicano un prezzo inferiore a tale limite abbiano diritto all'esenzione”*.

“Per la verifica dei corrispettivi si potrà far riferimento ai prezzi medi applicati sul mercato da “residence” o “alberghi economici”: qualora i corrispettivi eccedano la metà dei prezzi medi applicati da queste strutture, l'attività non potrà essere considerata di tipo “non commerciale”; nel caso in cui i corrispettivi applicati siano leggermente inferiori alla metà di quelli applicati da residence e alberghi economici, occorrerà procedere a valutazioni più approfondite, andando a verificare se c'è correlazione dei corrispettivi con l'andamento costi nel corso degli anni.”

5) Le attività culturali e ricreative

Il DM definisce attività culturali, le attività rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte. Le attività ricreative invece sono le attività dirette all'animazione del tempo libero.

L'art. 4 del DM 200/2012 afferma che *“lo svolgimento di attività culturali e attività ricreative si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio”*.

Per questa tipologia di attività, il Comune potrà attivare i controlli sull'effettiva natura attività svolta dal contribuente: in particolare il Comune potrà richiedere, tramite questionario, l'elenco soci ed effettuare indagini, anche mediante sopralluogo, sui *corrispettivi applicati*.

Infine, per stabilire se i corrispettivi hanno natura simbolica, si potrà effettuare un confronto con i corrispettivi medi presenti sul web:

- il sito della SIAE – “annuario statistico”: consente di individuare i prezzi medi per tipologia di attività culturale, dividendo la spesa per il numero di utenti:

Figura 79. Dati SIAE - Annuario statistico

TAVOLA 646 BALLO E INTRATTENIMENTI MUSICALI		Spettacoli, Spettatori e Spesa per Macroarea e Regione	
Nord-ovest			
Regione	SPETTACOLI	SPETTATORI	SPESA
Liguria	22.757	1.544.558	23.331.553,77
Lombardia	104.704	11.296.821	180.617.476,48
Piemonte	42.658	4.758.322	62.090.132,73
Valle d'Aosta	2.215	213.318	4.060.405,14
Totale	172.334	17.813.899	270.099.568,12
Nord-est			
Regione	SPETTACOLI	SPETTATORI	SPESA
Emilia-Romagna	61.496	5.831.116	86.558.266,95
Friuli-Venezia Giulia	12.762	1.586.400	22.951.245,06
Trentino-Alto Adige	14.256	1.819.851	33.779.707,68
Veneto	46.937	5.828.726	88.024.625,58
Totale	135.451	15.066.093	231.313.845,27
Centro			
Regione	SPETTACOLI	SPETTATORI	SPESA
Lazio	28.893	3.104.736	50.379.512,81
Marche	24.101	2.214.052	31.925.381,39
Toscana	52.179	4.282.544	63.953.831,06
Umbria	9.171	1.103.794	16.924.545,52
Totale	114.344	10.705.126	183.183.270,78
Sud			
Regione	SPETTACOLI	SPETTATORI	SPESA
Abruzzo	8.136	899.544	11.262.026,51
Basilicata	2.727	121.271	2.424.039,61
Calabria	1.835	123.298	1.750.127,03
Campania	24.881	1.953.674	36.271.927,42
Molise	688	18.930	228.365,10
Puglia	16.686	1.534.957	20.796.526,83
Totale	54.953	4.651.674	72.733.012,50
Isole			
Regione	SPETTACOLI	SPETTATORI	SPESA
Sardegna	18.289	559.065	16.027.161,48
Sicilia	21.887	1.985.161	27.189.010,37
Totale	40.176	2.544.226	43.216.171,85
Totale complessivo	517.258	58.780.138	780.545.868,52

Nel caso in cui si stimasse prevalente l'attività di tipo commerciale, il Comune potrebbe anche inviare una segnalazione alla Guardia di Finanza (per gli ENC non presenti in elenchi istituzionali) ovvero all'Agenzia delle Entrate (per gli ENC presenti in elenchi istituzionali). A tal proposito si fa presente che l'art. 148 del TUIR dispone che si considerano "commerciali" le attività effettuate verso corrispettivi *"per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:*

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;*
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;*
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;*
- d) pubblicità commerciale;*
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari."*

6) Le attività di ricerca scientifica

L'esenzione per questa tipologia di attività è stata introdotta dal D.L. 102/2013 e decorre dal 01/01/2014.

L'istruzione alla dichiarazione IMU per gli ENC afferma che rientrano in questa categoria le principali attività degli organismi di ricerca:

- a) attività di formazione per disporre di maggiori risorse umane meglio qualificate;
- b) attività di R&S svolte in maniera indipendente in vista di maggiori conoscenze e di una migliore comprensione, inclusa la R&S in collaborazione.

La Commissione Europea ha chiarito che non sono «aiuti di Stato» quelli a favore di ricerca, sviluppo e innovazione delle università e degli organismi di ricerca. È considerata non commerciale l'attività di ricerca che ha "Natura interna": la natura interna si realizza anche qualora la gestione della conoscenza degli organismi di ricerca è svolta da un dipartimento o dall'affiliata di un organismo di ricerca congiuntamente con altri organismi di ricerca.

L'attività di trasferimento di tecnologia, quali la concessione di licenze, la creazione di spin-off e le altre forme di gestione della conoscenza create dagli organismi di ricerca si ritengono non commerciali se di natura interna e qualora tutti i redditi da esse provenienti siano reinvestiti nelle attività principali degli organismi di ricerca interessati.

7) Le attività sportive

Il DM 200/2012 definisce attività sportive *"le attività relative a discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'art. 90 della L. 289/2002 (disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica)."*

L'art. 4, comma 6 del DM 200/2012 afferma che *"Lo svolgimento di attività sportive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le medesime attività sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio."*

Ai fini dei controlli il Comune dovrà innanzitutto verificare che:

- 1) le attività siano riconosciute dal CONI (collegandosi al sito web del CONI ed effettuando la ricerca per Denominazione o Codice Fiscale – si veda Fig. n. 80);
- 2) i soggetti siano affiliati a federazioni nazionali ed Enti Nazionali Promozione Sportiva.

Figura 80. Sito web CONI - Ricerca società sportive

The screenshot shows the CONI website's search interface for sports organizations. The header includes the CONI logo and the text 'SOCIETÀ SPORTIVE Registro Nazionale delle Associazioni e Società Sportive dilettantistiche'. Below the header is a navigation bar with links: Home, Normative, Area Riservata, Aggiornamenti, 5 per Mille, Portale EPS, and Contatti. The main section is titled 'Cerca nel Registro pubblico'. It features a search form with the following fields: Regione (*) (dropdown), Provincia (*) (dropdown), Comune (dropdown), Codice fiscale (text input), Denominazione (text input), and Cognome legale rappresentante (text input). There are also dropdowns for Sigla Organismo Sportivo (set to 'Tutti') and Codice di affiliazione. A blue button labeled 'Avvia la ricerca' is at the bottom right. A red box highlights the 'Codice fiscale' and 'Denominazione' fields. A note at the bottom left states '(*) Campi obbligatori'.

Figura 81. Esempio dettaglio società sportiva

The screenshot shows the detailed profile of a sports organization, 'Società a Responsabilità Limitata (SRL) Emilia-Romagna'. The profile includes a 'Legale Rappresentante' field, a 'Data Iscrizione' of 16/12/2018, and a 'Codice Fiscale'. The 'DISCIPLINE PRATICATE' section lists various dance styles: DANZE ACCADEMICHE (Danza Moderna e Contemporanea, Modern Jazz, Lyrical Jazz, Graham, Cunningham, Limon e generi derivati), DANZE COREOGRAFICHE (Danze Etniche, Popolari e di Carattere: Tap Dance, Twist, Charleston, Belly Dance e danze tradizionali varie), DANZE ACCADEMICHE (Danza Classica: Tecniche di Balletto, Variazioni Libere, Pas de Deux, Repertorio Classico), DANZE INTERNAZIONALI (Danze Freestyle: Danze Caraibiche (Salsa, Mambo, Merengue, Bachata, Combinata, Rueda), Danze Argentine (Tango, Vals, Milonga), Hustle, Show Coppie e Formazioni), Attività sportiva ginnastica finalizzata alla salute ed al fitness, Ginnastica per Tutti, STREET DANCE (Urban Dance: Hip Hop, Break Dance, Electric Boogie, Funk, Hype, Contaminazioni e stili derivati), DANZE REGIONALI (Danze Folk e Iscio Tradizionale: Mazurka, Valzer, Polka e altri balli tradizionali). Below this, there are statistics: 28 Tessere Agonisti, 247 Tessere Particanti, 0 Eventi Sportivi, and 0 Eventi Didattici. The 'Codice di Affiliazione' is 'Associazione Italiana Cultura e Sport'. The 'Associazione Italiana Cultura e Sport AICS' logo is shown. The 'Indice anno sportivo' is 22/01/2024 and the 'Sperone anno sportivo' is 31/12/2024.

Qualora l'attività non sia registrata presso il CONI, dovrà essere considerata attività commerciale. Tuttavia, anche qualora risultasse registrata al CONI, il Comune potrà attivare i controlli sull'effettiva natura attività svolta dal contribuente: in particolare il Comune potrà richiedere, tramite questionario, l'elenco soci ed effettuare indagini, anche mediante sopralluogo, sui *corrispettivi applicati*.

Per stabilire se i corrispettivi hanno natura simbolica, si potrà effettuare un confronto con i corrispettivi medi applicati sul mercato da imprese private operanti sul territorio.

Anche in questo caso, qualora si valutasse che l'attività è di tipo commerciale, il Comune potrebbe inviare una segnalazione alla Guardia di Finanza (per le attività non iscritte al CONI) ovvero all'Agenzia delle Entrate (per le attività iscritte al CONI).

Infine, si segnala una recente sentenza della Suprema Corte riferita all'accatastamento degli immobili destinati all'esercizio delle attività sportive: con Ordinanza n. 17714 del 27 giugno 2024, la Cassazione ha evidenziato che *"l'attività non lucrativa svolta dall'istante deve risultare anche dalla classificazione catastale dell'immobile utilizzato, apparendo alquanto difficile ipotizzare che una classificazione diversa possa considerarsi frutto di un errore e quindi essere ritenuta irrilevante ai fini della soluzione della controversia al vaglio del giudice. Nel caso di specie, la classificazione catastale degli immobili in uso alla S.S.D. S.P. Srl è appunto nella categoria D/6, la quale – per definizione e per requisiti – comporta ex se il fine di lucro (trattasi infatti, come già evidenziato da Cass. n. 20334/2019, di immobili destinati all'esercizio dello sport, i quali possono essere soggetti ad imposte sicuramente più elevate rispetto alle semplici unità immobiliari adibite all'uso residenziale, ma che tuttavia consentono di realizzare guadagni e di svolgere un'attività sicuramente lucrativa)"*.

8) Le attività di religione e di culto

Il DM 200/2012 richiama le attività di cui all'articolo 16, lettera a) della legge 20 maggio 1985, n. 222, che consistono nelle *"attività dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana"*.

Il mancato richiamo al comma b) dell'art. 16 della L. 222/1985 significa che non rientrano in questa fattispecie le *"attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro"*.

Pertanto, qualora un ente ecclesiastico eserciti attività didattiche o assistenziali, occorrerà verificare i requisiti previsti per queste specifiche attività.

In merito alle disposizioni di cui all'art. 3 del DM 200/2012 relative **all'atto costitutivo e allo statuto**, il Ministero dell'Economia con Risoluzione n. 1/DF del 2012 ha precisato che *"Al riguardo, si richiama quanto affermato nella circolare 26 giugno 1998, n. 168/E al punto 1.11, laddove viene precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non sono applicabili le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Si deve, comunque, far presente che nella citata circolare è evidenziato anche che «Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private. Tali enti devono, tuttavia, comunque predisporre un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997"*.

Pertanto, seppure agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non possono essere richiesti né la predisposizione né l'adeguamento dello statuto, si ritiene che questi ultimi debbano, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'art. 3 del regolamento n. 200 del 2012, nelle stesse forme previste nel citato punto 1.11 della circolare 26 giugno 1998, n. 168/E, vale a dire con scrittura privata registrata.

Tale documento, peraltro, rientra tra quelli che detti enti debbono tenere a disposizione dei comuni, ai fini dell'attività di accertamento e controllo, secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 2, del regolamento n. 200 del 2012."

Infine, occorre ricordare altre due esenzioni previste per gli immobili utilizzati in ambito religioso:

- l'esenzione prevista dal comma 759, lett. b) del L. 160/2019 per i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9: i fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti sono infatti previsti alla Cat. E/7;
- l'esenzione prevista dal comma 759, lett. d) della L. 160/2019, per i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze.

Ai fini dell'accertamento occorrerà prestare particolare attenzione agli "asili parrocchiali" e alle "scuole parrocchiali": la Corte di Cassazione, con sentenza n. 23586/2011, ha affermato che per verificare la natura non commerciale dell'attività occorre attenersi ai requisiti previsti per le attività didattiche: pertanto, qualora l'attività non sia svolta *"dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso"*, l'attività didattica deve essere considerata di natura commerciale.

5.4.5 L'utilizzazione mista

Si rimanda a quanto precisato al paragrafo 2.4. La dichiarazione IMU ENC.

5.4.6 Immobili concessi in comodato da ENC ad altri ENC

L'art. 1, comma 71 della Legge n. 213/2023 introduce una norma d'interpretazione autentica con riferimento all'IMU dovuta per gli immobili posseduti da un ente non commerciale e dati in comodato ad altro ente non commerciale, disponendo che: "...

- a) *gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, con modalità non commerciali;*
- b) *gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità."*

La norma recepisce l'orientamento prevalente espresso dalla Corte di Cassazione. In particolare, con la sentenza n. 25508/2015, la Suprema Corte ha riconosciuto l'esenzione nel caso di un bene concesso in comodato gratuito ed utilizzato da un altro ente non commerciale nel caso di enti le-

gati da un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei compiti, che autorizza a ritenere una compenetrazione tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima “architettura strutturale”.

Le istruzioni alla dichiarazione IMU ENC interpretano il significato della norma fornendo precisazioni ed esempi concreti:

- c'è **collegamento funzionale** quando le attività svolte dal comodatario nell'immobile:
 - rientrano tra il novero di quelle agevolate;
 - sono esercitate con modalità non commerciali;
 - sono accessorie o integrative e strumentali alle finalità istituzionali del comodante (es. l'attività didattica in capo all'Università, quella ricettiva e di ristorazione in capo all'ESU);
- c'è **strumentalità** quando l'attività non commerciale:
 - è legata alle finalità e le attività istituzionali del concedente;
 - è coerente e funzionale agli scopi del concedente.

Le istruzioni alla dichiarazione fanno riferimento all'ipotesi in cui il comodante svolga un'attività didattica e l'immobile concesso in comodato sia utilizzato dal comodatario per lo svolgimento, sempre con modalità non commerciali, di altre attività didattiche o assistenziali ricomprese tra quelle agevolate e funzionali a quella didattica del concedente (a titolo esemplificativo: attività di doposcuola, attività assistenziale diretta a particolari categorie di studenti).

- c'è **collegamento strutturale** quando l'immobile è concesso in comodato a un altro ENC con il quale esiste uno stretto rapporto di strumentalità che potrebbe definirsi «compenetrante», ovvero il caso *“in cui l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura”*.

La norma pare dunque ampliare l'ambito di applicazione dell'esenzione rispetto al principio espresso della Cassazione, estendendolo anche ad un “collegamento funzionale accessorio o integrativo” i cui confini risultano estremamente generici o, addirittura, ambigui.

Ai fini dell'accertamento questa norma può creare problemi. In ogni caso, si ritiene che il Comune possa legittimamente accertare un ENC qualora il collegamento funzionale accessorio o integrativo appaia inesistente o comunque piuttosto labile.

Ad esempio, nel caso di un ente religioso che concede in comodato un immobile ad altro ente non commerciale (non strutturalmente collegato), che lo utilizza per esercitare una “scuola di musica”, il collegamento funzionale appare inesistente, salvo che si tratti di una scuola di musica legata ai canti, ai cori o alla musica religiosa. In questo caso il Comune potrebbe accertare l'ente comodatario contestando il collegamento funzionale.

Tuttavia, il Comune dovrà anche verificare se l'attività didattica dell'ente comodatario è svolta gratuitamente o dietro corrispettivi simbolici tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso. Nel caso in cui le modalità di svolgimento dell'attività del comodante risultino di natura commerciale, il Comune potrà disconoscere l'esenzione in capo all'ente comodante.

In relazione al punto b), occorre rilevare che esiste una giurisprudenza di legittimità che considera esenti immobili degli enti pubblici preordinati all'utilizzo istituzionale, ad esempio l'area su cui si costruisce l'ospedale, ma si tratta di giurisprudenza ICI formatasi solo in riferimento agli enti pub-

blici (immobili posseduti *“dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 4, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali”*).

Anche questa norma pone problemi ai fini dei controlli da parte del Comune: non si capisce infatti come un immobile possa definirsi *“strumentale”* ad un'attività che, in quel momento, non viene esercitata.

Inoltre non esiste alcun elemento per valutare se l'immobile sarà utilizzato nuovamente per l'esercizio di quella specifica attività.

5.4.7 Invito al contraddittorio

Trattandosi del disconoscimento di un'agevolazione, vige il principio del contraddittorio, disciplinato all'art. 6-bis della L. 212/2000.

Qualora il Comune decidesse di emettere l'avviso d'accertamento, l'atto adottato dovrà tener conto delle osservazioni del contribuente ed essere motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.

5.5 Le aree fabbricabili

L'accertamento delle aree fabbricabili costituisce una delle attività più complesse per gli Uffici Tributi, in quanto richiede il coinvolgimento di figure professionali dotate di competenze di carattere tecnico.

In molti Comuni, la dotazione organica dell'ufficio Tributi non prevede la preziosa figura del *“tecnico dell'ufficio tributi”*.

In questi casi è necessario che si instauri un rapporto di collaborazione tra l'Ufficio Tributi e l'Ufficio Tecnico comunale.

Affinché la cooperazione tra questi uffici sia proficua, occorre che gli Uffici Tecnici prendano atto delle differenze sostanziali che sono alla base del concetto di edificabilità ai fini fiscali rispetto al concetto di edificabilità ai fini urbanistici.

L'urbanistica nasce ponendo al centro della sua attività l'esigenza di governo del territorio e valuta l'edificabilità di un terreno in base all'effettiva possibilità di costruire.

Ai fini fiscali rileva invece la suscettibilità edificatoria del terreno, anche qualora non sia ancora possibile utilizzare la capacità edificatoria astrattamente prevista e anche qualora non vi sia la certezza che all'area sarà effettivamente attribuita una capacità edificatoria in ragione di un processo di consolidamento dell'edificabilità non ancora concluso.

L'edificabilità fiscale, inoltre, dà rilievo al valore patrimoniale del terreno edificabile, sulla base di un principio consolidato dalla giurisprudenza di legittimità che prevede una *“gradualità del valore”*, tale per cui il valore patrimoniale del terreno aumenta gradualmente all'avverarsi delle condizioni che portano un terreno astrattamente suscettibile di edificabilità a diventare un terreno immediatamente edificabile.

5.5.1 L'edificabilità ai fini IMU

L'art. 1, comma 741, lett. d) della L. 160/2019 dispone che *“per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Si applica l'articolo 36, comma 2, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.”*

La definizione prevede due criteri per identificare le aree utilizzabili a scopo edificatorio:

- 1) gli strumenti urbanistici generali o attuativi;
- 2) le effettive possibilità edificatorie in base ai criteri previsti per le indennità di esproprio.

A questi ne va aggiunto un terzo, dettato dalla previsione contenuta nel comma 746 della L. 160/2019:

- 3) l'utilizzazione edificatoria dell'area e gli interventi edilizi di cui all'art. 3, lett. c), d), f) del DPR 380/2001 (le c.d. “aree fabbricabili in deroga”): *“In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato.”*

5.5.2 Gli strumenti urbanistici

Lo strumento urbanistico generale, il PRG, è definito dalla L. 1159 del 1942 e si basa sul principio di tripartizione del territorio in zone:

- Zona agricola;
- Zona edificabile;
- Zona edificata.

Questa suddivisione rispecchia perfettamente la suddivisione degli immobili ai fini IMU.

Tuttavia, a partire dalla fine del secolo scorso, tale impostazione è apparsa troppo rigida e molte Regioni, al fine di assicurare maggiore flessibilità alla regolazione del territorio, si sono dotate di piani urbanistici composti da due atti: uno a carattere strutturale/programmatico, finalizzato ad individuare gli obiettivi di medio-lungo periodo del territorio comunale ed uno a carattere operativo ossia conformativo della proprietà immobiliare e a validità quinquennale.

Recentemente vi è stata un'ulteriore evoluzione dei piani urbanistici (si veda L.R. Emilia Romagna 24/2017), che pone quali obiettivi la riduzione del “consumo di suolo” e l'accrescimento della flessibilità del piano regolatore, realizzati mediante la predisposizione di un piano unico, dai contenuti semplici: obiettivi, regole per il patrimonio edilizio esistente e per il territorio rurale e dotazioni territoriali differenziate per la città costruita e per quella “eventualmente” da costruire.

Questa nuova tipologia di pianificazione, pur mantenendo la formale suddivisione tra territorio agricolo, territorio edificato (urbanizzato) e territorio urbanizzabile (che “potrà” essere edificato, al verificarsi di determinate condizioni), consente di adattarsi rapidamente alle contingenti necessità di sviluppo promosse dall'iniziativa privata, sulle quali il Comune mantiene comunque forme di controllo.

Per questi strumenti innovativi, le maggiori criticità nei rapporti tra disciplina fiscale (IMU) e normativa urbanistica sorgono in relazione al c.d. "territorio urbanizzabile".

In effetti, per tutti i terreni che sono posti al di fuori del perimetro del "territorio urbanizzato", si pone il problema della loro qualificazione ai fini IMU.

In merito, si sono sviluppate due tesi:

- 1) una prima tesi, basandosi sul principio della tripartizione del territorio ai fini fiscali, ritiene che i terreni situati al di fuori del territorio urbanizzato, se non siano gravati da vincoli di inedificabilità, possano essere "fiscalmente edificabili" qualora sussistano elementi che denotano una potenzialità edificatoria latente, non prevista direttamente dal Piano regolatore. Questa tesi è fondata sul riconoscimento di un'edificabilità di fatto, per i terreni non gravati da vincoli di inedificabilità, dal momento che potenzialmente potrebbero essere idonei ad accogliere interventi edilizi, anche se subordinati all'adozione di piani attuativi di iniziativa pubblica ovvero alla sottoscrizione di "accordi" tra il soggetto privato ed il Comune;
- 2) la seconda tesi, incentrata su un concetto più rigido di *edificabilità di diritto*, tende ad evidenziare che le aree poste al di fuori del territorio urbanizzato non sono identificate, né sono individuabili fino all'adozione dell'atto amministrativo di iniziativa pubblica o fino alla sottoscrizione dell'accordo operativo: pertanto, solo a partire da tale data possono essere considerate edificabili ai fini IMU.

Se si aderisce alla prima tesi, poco cambia rispetto al passato: le aree poste al di fuori del territorio urbanizzato, prive di vincoli di inedificabilità, sono edificabili e l'assenza di piani attuativi di iniziativa pubblica o di "accordi" tra il soggetto privato ed il Comune incide solo sul valore dell'area. In base alla seconda tesi invece l'edificabilità è subordinata all'adozione di un provvedimento amministrativo (piano attuativo di iniziativa pubblica o accordo operativo tra Comune e soggetto privato), per cui, fino a quel momento, i terreni devono essere considerati agricoli ai fini fiscali.

A sostegno della prima tesi vi è il fatto che l'art. 741 della L. 160/2019, nel definire le aree fabbricabili ai fini IMU, richiama espressamente l'edificabilità in base ai "*criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità*". Il riferimento ai criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione fa sì che occorre dare rilevanza anche alla c.d. "edificabilità di fatto" (di cui al paragrafo successivo).

Occorre rilevare che l'adesione alla seconda tesi avrebbe importanti riflessi negativi dal punto del gettito IMU e, soprattutto, genererebbe situazioni apparentemente incompatibili con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

Per dimostrare ciò, si riporta un esempio relativo ad una compravendita effettuata su un Comune dell'Emilia Romagna che ha già adottato il PUG.

ESEMPIO

La compravendita riguarda un “terreno agricolo” situato al di fuori del territorio urbanizzato del PUG adottato dal Comune, ma privo di vincoli di inedificabilità, ubicato nelle vicinanze di una “Zona di espansione speciale soggetta a Piano Urbanistico Preventivo” in attuazione. Prima dell’approvazione del PUG il proprietario, in data .././., prot. n° ..., aveva inviato al Comune richiesta di autorizzazione alla presentazione del piano urbanistico preventivo del denominato “..”

Tale richiesta era stata accolta con delibera di GC n. ... del ...

Successivamente però il contribuente non presentava alcun piano urbanistico preventivo. In seguito all’adozione del PUG il terreno viene escluso dal perimetro urbanizzato e la destinazione attribuita dal PUG è quella di “AAP - terreno agricolo periurbano”.

Il terreno è stato venduto ad un valore di 1.100.000 euro (valore unitario pari a 36 €/mq, cioè circa dieci volte superiore rispetto al valore agricolo medio (VAM)).

Immediatamente dopo aver acquistato il terreno il compratore, già proprietario di altri terreni di cui al piano urbanistico preventivo del denominato “..”, presenta al Comune la richiesta per l’avvio di un accordo operativo.

Sulla base della prima tesi, la cessione è da qualificarsi come cessione di “area fabbricabile”; diversamente, la compravendita in oggetto consisterebbe in una cessione di “terreno agricolo” (a causa dell’assenza di un “accordo operativo” perfezionato con il Comune), con tutte le conseguenze ai fini fiscali che ciò comporta, non solo in materia di IMU, ma anche riguardo alle imposte dirette, in particolare alla tassazione sulle plusvalenze.

L’esempio riportato induce a ritenere che si creerà un nutrito contenzioso e che pertanto sarà la giurisprudenza di legittimità a dirimere la questione.

5.5.3 Il momento in cui un’area diventa edificabile di diritto

Altra questione fondamentale, attinente all’edificabilità di diritto, assume il momento in cui un’area diviene edificabile.

L’art. 36 del D.L. 223/2006 dispone che *“Ai fini dell’applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un’area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale **adottato dal comune, indipendentemente dall’approvazione della regione e dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo**”.*

5.5.4 L'edificabilità in base alle effettive possibilità edificatorie secondo i criteri dell'indennità di esproprio per pubblica utilità

Il comma 741, lett. d), della L. 160/2019 ripropone la disposizione, già contenuta nell'art. del D.lgs. 504/1992 (ICI), che recita: *“per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio ... in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità”*

Il Testo Unico sugli espropri (DPR 327/2001), al comma 3 dell'art. 37, prevede che *“Ai soli fini dell'applicabilità delle disposizioni della presente sezione, si considerano le possibilità legali ed effettive di edificazione, esistenti al momento dell'emanazione del decreto di esproprio o dell'accordo di cessione. In ogni caso si esclude il rilievo di costruzioni realizzate abusivamente”*

Il Testo unico prevede quindi due condizioni che determinano le possibilità di edificazione:

- 1) la presenza di una previsione urbanistica di edificazione, attestata dallo strumento urbanistico (edificabilità di diritto);
- 2) la presenza di indici che denotano una vocazione edificatoria di un terreno, anche se non urbanisticamente qualificato (edificabilità di fatto).

L'edificabilità di fatto, secondaria e subordinata rispetto all'edificabilità di diritto, è riconosciuta dalla Corte di Cassazione quale specie di edificabilità rilevante giuridicamente.

Nell'Ordinanza n. 9842 del 26/05/2020, la Corte afferma *“Questa Corte è ferma nel ritenere che ai fini della determinazione della base imponibile, «l'area edificabile costituisce un genere articolato nelle due specie dell'area edificabile di diritto, così qualificata in un piano urbanistico, e dell'area edificabile di fatto, vale a dire del terreno che, pur non essendo urbanisticamente qualificato, nondimeno avere una vocazione edificatoria di fatto in quanto sia potenzialmente edificatorio anche al di fuori di una previsione programmatica. Una siffatta edificabilità non programmata, o fattuale o potenziale, si individua attraverso la constatazione dell'esistenza di taluni fatti indice, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con i centri urbani già organizzati, e l'esistenza di qualsiasi altro elemento obiettivo di incidenza sulla destinazione urbanistica.... Ne deriva che, essendo l'edificabilità di fatto una specie di edificabilità rilevante giuridicamente – perché presa in considerazione dalla legge sia ai fini dell'ICI (D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. b), primo periodo, seconda ipotesi) che della determinazione dell'indennità di espropriazione (D.L. 11 luglio 1992, n. 333, art. 5-bis, comma 3, convertito dalla L. 8 agosto 1992, n. 359 e D.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, art. 37, comma 5) -, tale va considerata anche ai fini della plusvalenza, trattandosi di un'edificabilità “di diritto”, differenziandosene per il fatto di non essere (ancora) oggetto di pianificazione urbanistica, in quanto l'edificabilità di fatto è una situazione giuridica oggettiva, nella quale può venirsi a trovare un bene immobile e che influisce sul suo valore”* (vedi anche Cass.9578/2013, Cass. n. 12324/2017, Cass. n. 1090/2018).

5.5.5 La base imponibile: l'individuazione del valore venale in comune commercio

L'art. 1, comma 746 della L. 160/2019 dispone che *“Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, o a far data dall'adozione degli strumenti urbanistici, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento*

del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche”

Con la “nuova IMU”, il legislatore risolve il problema che era sorto in relazione ad aree divenute edificabili in base strumenti urbanistici adottati in corso d’anno, per le quali la giurisprudenza di legittimità aveva affermato che l’edificabilità decorre dal 1° gennaio successivo all’anno di adozione dello strumento stesso (Cass. n. 2901/2017). Questa posizione della Suprema Corte, criticata da gran parte della dottrina, è stata superata dalla nuova disposizione che prevede che *“il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell’anno di imposizione, o a far data dall’adozione degli strumenti urbanistici”*.

Analogo criterio vale per le aree che subiscono variazioni in corso d’anno: l’adozione di uno strumento attuativo fa sì che il valore dell’area subisca una variazione a decorrere dall’adozione dello stesso.

La norma detta precisi parametri in base ai quali determinare il valore venale in comune commercio. Tuttavia, l’individuazione del valore venale in comune commercio è un’operazione che può risultare complessa, tant’è che sulla congruità dei valori sorgono frequentemente contenziosi tributari.

Di seguito saranno indicati alcuni strumenti a disposizione dei Comuni utili ad individuare il valore da attribuire ad un’area fabbricabile.

Innanzitutto, partendo dal presupposto che l’art. 36 della L. 223/2006 detta una definizione unitaria di area fabbricabile ai fini fiscali (valida ai fini dell’imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell’IMU), è possibile verificare se, per una determinata, area sono presenti:

- atti di compravendita;
- individuazione di perizie giurate di stima ai fini della rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili.

5.5.6 Atti di compravendita per l’area oggetto di controllo

In relazione ad un’area oggetto di controlli, è possibile verificare gli atti relativi alla compravendita accedendo alla Conservatoria dei registri immobiliari su Sister: se la compravendita è anteriore all’anno 2013 sarà possibile visualizzare solo le note (cliccando sul bottone “Visualizza note”), mentre per le compravendite successive al 2013 sarà possibile scaricare l’atto notarile completo (cliccando sul bottone “Visualizza titolo”).

Figura 82. Sister - Conservatoria: Visualizza Note

Dati relativi alla convenzione

Specie ATTO TRA VIVI
 Descrizione 112 COMPRAVENDITA
 Voltura catastale automatica SI

Altri dati

Sono presenti nella sezione D parti libere relative a sezione A

Dati riepilogativi

Unità negoziali 1 Soggetti a favore 2 Soggetti contro 2

Sezione B - Immobili

Unità negoziale n. 1

Immobile n. 1

Comune	TERRENI				
Catasto	35 Particella	578	Subalterno	-	
Foglio	T - TERRENO		Consistenza	3 are 69 centiare	
Natura					

Sezione C - Soggetti

A favore

Soggetto n. 1	In qualità di	A FAVORE	
Cognome			Nome
Nato il	a		
Sesso M	Codice fiscale		

Qualora l'area sia stata oggetto di un atto compravendita, il prezzo indicato nell'atto di compravendita rappresenta il valore venale utilizzabile ai fini IMU (Cass. n. 556/2020, Cass. n. 10308/2019, Cass. n. 27708/2018, Cass. n. 14118/2017).

Naturalmente occorre tener conto del "fattore tempo": se l'atto di compravendita è stato stipulato nell'anno oggetto d'accertamento da parte del Comune, tale valore rispecchia esattamente il valore di mercato dell'area; a tal proposito, qualora il cedente sia una persona fisica, si consiglia di verificare su Siatel Punto Fisco l'eventuale presenza di perizie giurate di stima ai fini della determinazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili (si veda paragrafo successivo). La presenza di una perizia di stima presentata in anni precedenti e attestante il medesimo valore del rogito legittima il comune ad utilizzare tale valore per le annualità antecedenti il rogito, sempreché nel

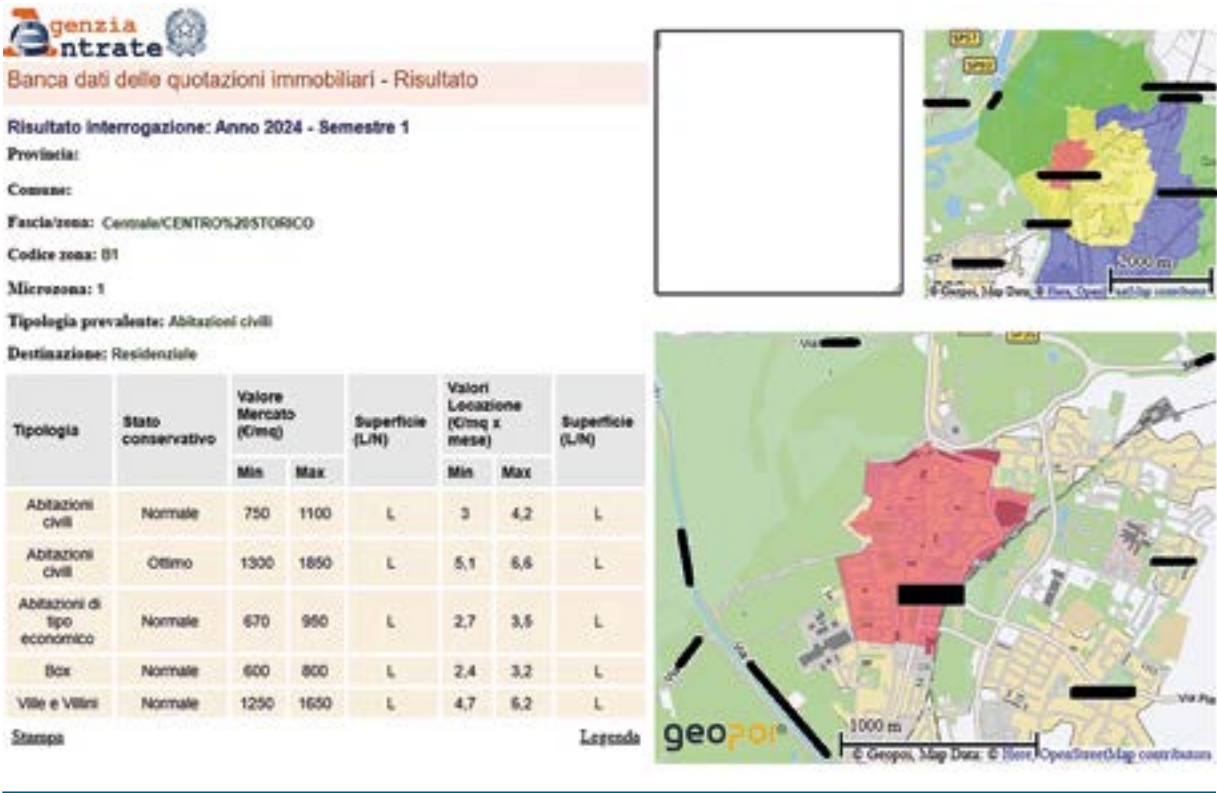
corso di questi anni non siano intervenute variazioni incidenti sul valore (ad es. l’approvazione di uno strumento urbanistico attuativo).

Qualora invece l’atto di compravendita risalga ad alcuni anni precedenti, il valore dell’area potrebbe aver subito delle variazioni di mercato di cui il Comune dovrà tener conto. In questo caso si consiglia di confrontare il valore di cessione con i valori eventualmente deliberati dal Comune per l’anno del rogito e per gli anni successivi.

A questo punto il Comune potrà valutare se utilizzare i valori deliberati, qualora questi non si discostino nettamente (tenuto conto dell’andamento del mercato) da quello del rogito, facendo anche riferimento, nella motivazione dell’atto, al prezzo di vendita del rogito.

Se invece il valore di rogito si discosta nettamente dai valori deliberati, il Comune potrà attualizzare il valore di rogito sulla base di rilevazioni statistiche quali, ad esempio, le quotazioni OMI (Osservatorio del Mercato Immobiliare).

Figura 84. Banca dati delle quotazioni immobiliari



5.5.7 Individuazione di perizie giurate di stima ai fini della rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili

Il comma 1, art. 7, della L. 448/2001 ha introdotto un metodo alternativo (agevolato) per la determinazione delle plusvalenze tassabili ai fini delle imposte sui redditi, derivanti dalla cessione di terreni edificabili: *“Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all’articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, per i terreni edificabili e con de-*

stinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, cui si applica l'art. 64 del c.p.c. redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi." La facoltà di adottare questo sistema è stata replicata negli anni successivi fino ad oggi, anche se nel corso degli anni è variata l'aliquota dell'imposta sostitutiva da applicare sul valore rideterminato.

I soggetti che possono accedere alla rivalutazione sono:

- le persone fisiche, a condizione che il reddito generato non costituisca reddito d'impresa;
- le società semplici e i soggetti a esse equiparate, di cui all'articolo 5, Tuir;
- gli enti non commerciali, a condizione che il reddito generato non costituisca un'operazione di natura commerciale d'impresa;
- i soggetti non residenti, fatte salve le previsioni di cui alle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Sotto il profilo procedurale, per perfezionare la rivalutazione in commento, è necessario:

- 1) la redazione e il giuramento di un'apposita perizia di stima, da parte di un soggetto abilitato;
- 2) procedere con il versamento in autoliquidazione di un'imposta sostitutiva sul valore periziato, da parte del contribuente.

Le rivalutazioni dei terreni possono essere effettuate, anche qualora il contribuente non sia in prossimità di vendere l'area.

Nella dichiarazione dei redditi delle persone fisiche, relative all'anno in cui viene effettuata la rivalutazione e versata l'imposta sostitutiva, il valore rivalutato e l'imposta sostitutiva versata devono essere dichiarate nel Quadro RM del Modello Unico.

Solo a decorrere dall'anno di imposta 2023 è stata prevista la possibilità di inserire questi dati nel modello 730/2024, compilando il quadro L, in particolare i righi L6 ed L7.

I Comuni possono consultare pertanto questi dati accedendo a Siatel Punto Fisco.

Esempio:

In questo esempio il tecnico abilitato ha presentato nel 2016 una perizia giurata di stima al Tribunale attestando che l'area vale 160.155,00 euro.

Nel 2018 l'area è stata venduta per la medesima cifra: il Comune è legittimato ad utilizzare il valore di 160.115,00 euro in sede di accertamento per le annualità 2016, 2017, 2018.

Figura 85. Quadro RM dichiarazione 2016

Sez. X - Rivalutazione del valore dei terreni ai sensi dell'art. 2 D.L. n. 282 del 2002 e successive modificazioni	RM20	Valore rivalutato	1	160.115,00	2	Imposta sostitutiva dovuta	12.809,00	3	Imposta versata	0,00	4	Imposta da versare	12.809,00	5	Rivalutazione	X	6	Versamento cumulativo	0,00
	RM21			0,00		0,00		0,00		0,00									
	RM22			0,00		0,00		0,00		0,00									
Sez. XI - Redditi derivanti da procedura di pignoramento presso terzi	RM23	Quadro		Rigo		Numero modello		Riferimento a tassazione ordinaria		Altre ritenute									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
	RM24	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

Figura 86. Atti del registro: compravendita 2018

Documenti relativi all'anno 2018 (2)

Modello	Data	Ufficio registrazione	Serie / Numero	Data stipula	Ruolo	Tipo	Valore dichiarato
MODELLO 69	25/6/2018	(TGS2)	1T / 00	25/6/2018	dante causa	COMPRAVENDITA DI TERRENO EDIFIC. (1119)	160.115,00 €
MODELLO 69	28/12/2018	(TGS2)	1T / 0	19/12/2018	dante causa	COMPRAVENDITA DI FABBRICATO (1102)	90.026,00 €

5.5.8 I valori indicati nelle dichiarazioni di successione per le aree fabbricabili

Diversamente dagli atti di compravendita e dalle perizie giurate ai fini del c.d. "affrancamento dell'area", i valori risultanti dalle dichiarazioni di successione non sono automaticamente utilizzabili per determinare la base imponibile ai fini IMU: la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 8614/2021, ha affermato che, per la determinazione del valore imponibile delle aree edificabili, sia il contribuente sia il Comune sono tassativamente legati ai criteri enunciati all'articolo 5, comma 5, D.lgs. 504/1992. Il Giudice di merito non può esimersi dal verificare la corrispondenza del valore rispetto ai parametri normativi. Sulla base di ciò, la Corte di Cassazione ha ritenuto che la determinazione della base imponibile ai fini ICI non può essere determinata mediante i criteri di calcolo dell'imposta di successione, perché l'imposizione locale ha presupposti autonomi e divergenti da quelli riconducibili all'imposta sulle successioni e donazioni.

La diversità degli obiettivi e dei contenuti tra le due imposte ha indotto la Suprema Corte a ritenere che l'avviso di accertamento emesso dal Comune sulla base del valore del bene indicato nella dichiarazione di successione non costituisce un criterio corretto ai fini della determinazione della base imponibile ICI. Tuttavia, si ritiene che il valore dell'area fabbricabile indicato in una dichiarazione di successione, nonostante non possa essere utilizzato automaticamente per l'individuazione della base imponibile ai fini IMU, costituisca comunque un importante elemento da addurre a supporto del valore individuato dal Comune per una specifica area, soprattutto nel caso in cui il valore indicato in successione ecceda notevolmente rispetto al valore attribuito dal Comune.

Figura 87. Dichiarazione di successione - Valore area

Progressivo 0 0 4	Comune (1)					Prov. (2)	Codice catastale	Partita (3)	
Catasto N.C.T.	Sezione	Foglio	Numero	Subalterno	Ubicazione				
Zona censuaria	Categoria	Classe	Superficie: ettari 0.14.56		M. quadri	M. cubi (4)	Vari	Rendita 13,66	Quota di possesso 1/1
Diritto (5) Piena Proprietà						Codice Grati	Valore 280.000,00		
Osservazioni:									

5.5.9 Le perizie di stima

Per individuare il valore venale in comune commercio ai sensi dell'art. 1, comma 746 della L. 160/2019, il Comune può utilizzare perizie di stima redatte dall'Ufficio Tecnico comunale (o dal tecnico dell'Ufficio Tributi) ovvero da tecnici abilitati incaricati.

Come già detto, il valore venale in comune commercio delle aree fabbricabili, sulla base dell'art. 5, comma 5 del D.Lgs. 504/92, deve essere determinato avendo riguardo per i seguenti criteri:

- a) zona territoriale di ubicazione;
- b) indice di edificabilità;
- c) destinazione d'uso consentita;
- d) oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione;
- e) prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Nella redazione dei valori di stima, pertanto, occorre tener conto delle indicazioni fornite dalla legge e adottare dei criteri operativi e di valutazione basati su questi parametri.

a) Zonizzazione

I Comuni suddividono il territorio in zone omogenee che, tenendo conto degli elementi morfologici e territoriali, delle caratteristiche socio-economiche ed edilizie nonché delle disposizioni dello strumento urbanistico generale vigente, possano essere considerate omogenee dal punto di vista commerciale.

Semplificando, con un esempio, la zonizzazione potrebbe essere questa:

Zona 1: Centro;

Zona 2: Semiperiferia;

Zona 3: Periferia:

Zona 3.a periferia X;

Zona 3.b periferia Y;

Zona 3.c periferia Z.

Zona 4: Produttiva

b) Indice di edificabilità

Esistono, com'è noto, possibilità più o meno intense di costruire, tant'è che in sede di pianificazione urbana, per ciascuna tipologia, viene indicato l'indice di edificabilità, cioè il rapporto in mq/mq tra la superficie fabbricabile e la superficie del terreno edificabile (comunemente chiamato lotto).

I valori per le aree edificabili sono solitamente espressi in €/m² di Superficie Territoriale o Fondiaria: parametri urbanistici che descrivono differenti modalità di considerare una superficie in relazione all'edilizia e alla pianificazione del territorio.

- **Superficie territoriale (ST):** è la superficie totale di un'area che include sia gli spazi destinati all'edificazione, sia le aree non edificabili, come strade, marciapiedi, aree verdi pubbliche, piazze e altre infrastrutture di interesse collettivo.
- **Superficie fondiaria (SF):** è la porzione di terreno destinata direttamente all'edificazione o allo sviluppo di una funzione specifica (es. residenziale, commerciale o industriale). A differenza della superficie territoriale, la superficie fondiaria non include le aree destinate a infrastrutture pubbliche, ma riguarda esclusivamente i lotti edificabili.

In pratica, la Superficie Fondiaria è più specifica e riguarda l'area direttamente sfruttabile, mentre la Superficie Territoriale include un contesto più ampio ancora utile quando non è stato ancora definito alcun Strumento Attuativo.

c) Destinazione d'uso

Le destinazioni d'uso consentite sulla base delle norme di attuazione del Piano regolatore rappresentano l'utilizzo per il quale viene edificato un fabbricato. Tale destinazione d'uso, nell'andare ad individuare la tipologia dell'edificio che si potrà costruire su una determinata area, incide in maniera determinante sul valore commerciale del terreno.

Le destinazioni d'uso rilevanti ai fini della stima delle aree fabbricabili, per le quali si riscontrano valori omogenei di mercato, possono essere differenziate, ad esempio, nei seguenti gruppi:

- **residenziale:** si intendono le aree destinate ad abitazioni di nuclei familiari e relative pertinenze, sia di carattere intensivo (condomini e fabbricati plurifamiliari) che di carattere non intensivo (fabbricati monofamiliari, ville e villette);
- **direzionale, commerciale e turistico-alberghiero:** comprende le aree destinate ad attività terziarie a carattere specializzato (a puro titolo esemplificativo: uffici, attività bancarie, finanziarie, assicurative, amministrative, congressuali e fieristiche), ad attività commerciali, di servizio e alberghiere. Essendo queste tipologie diffuse su tutto il territorio comunale, si considera un unico valore;
- **artigianale e industriale:** comprende le aree destinate ad attività artigianali o industriali adibite alle esigenze di un processo produttivo e relativi locali accessori per attività complementari alla produzione (locali destinati ad attività terziarie interne, aree di esposizione e vendita, ecc.).

d) Oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione

Devono essere considerate le spese sostenute o che dovranno essere sostenute dal proprietario per adattare il terreno ad accogliere la costruzione come, ad esempio, costi per opere di bonifica del suolo (Cassazione n. 8830/2019, 11854/2017). In particolare, per lavori di "adattamento" si dovrebbero intendere particolari operazioni di scavo e livellamento dei terreni ovvero la realizzazione di opere di sostegno e stabilità delle terre, non rientrano negli oneri le ordinarie opere di urbanizzazione quali ad esempio l'estensione delle reti tecnologiche o la realizzazione di viabilità.

e) Prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche

Una corretta valorizzazione delle aree è una stima comparativa è basata principalmente sull'analisi dei rogiti di compravendita. Ulteriori informazioni, a completamento dell'analisi degli atti di compravendita, possono essere offerte dall'Osservatorio Immobiliare.

Considerato che, con la Legge finanziaria per l'anno 2002, si è reso possibile il pagamento dell'imposta sostitutiva del sul valore determinato attraverso una perizia di stima giurata, è possibile utilizzare i dati provenienti dalle perizie giurate per ottenere un ulteriore parametro di valutazione utile a stabilire i valori venali delle aree fabbricabili.

L'attendibilità dei prezzi medi rilevati è direttamente proporzionale al loro numero: più atti con omogenee caratteristiche e temporalità riporteranno un prezzo medio maggiormente attendibile.

5.5.10 Metodi di valutazione utilizzati per le perizie di stima

1) Metodo di stima sintetico comparativa

Il metodo più efficace, ed anche il più coerente con i parametri previsti dalla legge, per individuare il valore di un'area fabbricabile è la c.d. **"stima sintetico comparativa"**.

Questa tecnica estimativa, infatti, si basa sui rogiti di compravendita registrati sul Comune, catalogati per ambito d'appartenenza e per tipologia di area. Partendo dai valori al mq dei rogiti, è possibile individuare il valore dell'area, sulla base di elaborazioni statistiche, quali:

a) La media aritmetica semplice

Esempio:

Rogito 1 = 100 Euro/mq;

Rogito 2 = 88 Euro/mq;

Rogito 3 = 85 Euro/mq;

MEDIA ARITMETICA = $(100+88+85)/3 = 91$ Euro/mq

b) La media ponderata

Tiene conto della dimensione delle aree compravendute: aree di grandi dimensioni sono spesso compravendute ad un prezzo unitario inferiore rispetto ad aree più piccole aventi le medesime caratteristiche.

Esempio:

Rogito 1 = Area 10.000 mq – prezzo 65 Euro/mq

Rogito 2 = Area di 3.000 mq – prezzo 110 Euro/mq

Rogito 3 = Area di 1.500 mq – prezzo 140 Euro mq

MEDIA ARITMETICA = $(65 \times 10.000 + 110 \times 3.000 + 140 \times 1.500) / (10.000 + 3.000 + 1.500) = 82,00$ Euro/mq;

Occorrerà poi tener conto del fattore tempo, in quanto i rogiti raccolti sono riferiti ad anni diversi; per far ciò bisognerà applicare ai valori unitari degli indici di fruttuosità ovvero attualizzare i valori unitari sulla base dell'andamento delle quotazioni OMI (Osservatorio del Mercato Immobiliare). Questa metodologia di stima ha il pregio di basarsi su dati reali (i rogiti) ed appare maggiormente comprensibile e trasparente in sede di contenzioso.

Ci sono tuttavia delle criticità: affinché la stima sia sufficientemente attendibile, occorre reperire un numero significativo di rogiti (ciò può essere difficile in caso di piccoli Comuni); inoltre, in presenza di valori di compravendita di aree aventi un diverso stato attuativo (es. area urbanizzata e non urbanizzata), i valori andranno resi omogenei tramite opportune valutazioni.

2) Metodo del valore di trasformazione

Il valore di trasformazione è un criterio di stima che valuta un bene suscettibile di una trasformazione (nel nostro caso un'area fabbricabile) attraverso la differenza, attualizzata, tra il previsto prezzo di mercato del bene trasformato e i costi di trasformazione.

Valore dell'area = Prezzo di realizzo dei fabbricati da costruire – Costi di trasformazione

Tali costi rappresentano le remunerazioni di tutti gli “attori” interessati del processo di trasformazione:

- il costo tecnico di costruzione remunera l’impresario (e con lui, gli operai dell’impresa costruttrice);
- gli oneri di concessione (oneri di urbanizzazione primaria e secondaria e contributo sul costo di costruzione) oltre alla eventuale monetizzazione di aree per standards, remunerano l’Amministrazione Comunale (e, indirettamente, la collettività);
- gli onorari professionali remunerano i professionisti incaricati della progettazione; gli oneri finanziari remunerano il capitale immobilizzato nell’opera di trasformazione.

Una volta determinati i ricavi di vendita ipotetici e tutte le voci di costo, si perviene alla valutazione dell’area.

Il metodo per valore di trasformazione presenta numerose criticità che spesso incidono sulla congruità del valore ottenuto:

- presenza di troppi elementi ipotetici;
- necessità di ottenere informazioni da diversi soggetti;
- necessità di provare il risultato con altre metodologie di stima;

Per tali motivi, è relativamente semplice individuare elementi per contestare i risultati ottenuti con questo metodo: si suggerisce di utilizzarlo solo in caso di impossibilità di utilizzo del metodo comparativo.

Il criterio del valore di trasformazione, pur non essendo menzionato dalla normativa e dopo un iniziale rigetto da parte della giurisprudenza, ha trovato ormai molteplici conferme da parte della Corte di Cassazione (n. 25245/2019, n. 5763/2018, n. 24872/2017).

Tuttavia, i valori che si ottengono con questo metodo possono risultare sottostimati se non si distinguono con precisione i costi di trasformazione da sostenere rispetto a quelli già sostenuti. Ad esempio: per un’area che si trova in uno stato avanzato del percorso attuativo e per la quale sono già stati sostenuti costi di urbanizzazione, occorrerà evitare di sottrarre tali costi dal valore dell’area, in quanto gli stessi (già sostenuti) si rifletteranno in aumento sul valore di mercato dell’area.

5.5.11 La delibera comunale dei valori delle aree fabbricabili

Uno strumento particolarmente utile per l’individuazione della base imponibile delle aree fabbricabili è costituito dalla delibera comunale dei valori delle aree fabbricabili.

Nell’ambito della potestà regolamentare, ai sensi del comma 777, lett. d), art. 1 della L. 160/2019, i Comuni possono *“determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune qualora l’imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati all’obiettivo di ridurre al massimo l’insorgenza di contenzioso”*.

Tale disposizione ricalca esattamente la previsione contenuta all’art. 59 del D.Lgs. 446/1997, in materia di ICI.

Si ricorda che, in relazione all’IMU di cui al D.L. 201/2011, tale facoltà non era stata espressamente prevista, ma il MEF aveva ritenuto legittima la delibera dei valori per facilitare il versamento dell’imposta da parte dei contribuenti e per orientare l’attività d’accertamento degli uffici tributi, pur precisando che i valori della delibera non erano vincolati né per il contribuente né per il Comune.

La funzione principale della delibera consiste nel fornire valori di indirizzo, che il contribuente può utilizzare qualora abbia difficoltà ad individuare il valore della propria area (ad es. in assenza di un rogito o di una perizia di stima). Pertanto la limitazione del potere d'accertamento da parte del Comune non opera qualora, per una determinata area, il valore sia attestato da un rogito notarile e/o da una perizia giurata di stima (Cass. 11644/2019).

La giurisprudenza di legittimità ha affrontato molteplici aspetti relativi alle delibere dei valori delle aree fabbricabili. Nel corso degli ultimi due decenni le seguenti questioni sono state ampiamente dibattute:

- L'organo comunale competente dell'approvazione della delibera: Consiglio o Giunta Comunale? Trattandosi di potestà regolamentare, l'approvazione della delibera dei valori delle aree fabbricabili spetta al Consiglio Comunale. Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente affermato che tale disposizione si riferisce alla sola potestà regolamentare del Consiglio - il cui esercizio produce un effetto vincolante e limitativo del potere di accertamento del comune - ma non prevede assolutamente un riserva di competenza in favore dell'organo consiliare nella determinazione di tali valori, come del resto è stato affermato nell'ordinanza n. 13105 del 2012 dalla Suprema Corte di Cassazione, la quale ha chiarito che *"dalla disciplina normativa in esame non emerge una "riserva di competenza" all'organo consiliare in ordine alla suddivisione del territorio comunale in zone omogenee ai fini della individuazione dei valori venali medi degli immobili. Ferma l'attribuzione al solo organo consiliare della potestà regolamentare (D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 52, come espressamente riconosciuto dal D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 42, comma 2, lett. a), occorre considerare che l'atto regolamentare di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59, comma 1, lett. g) è previsto esclusivamente nel caso in cui la Amministrazione locale intenda autoimporsi dei vincoli all'esercizio della potestà d'accertamento del tributo (tale potere di accertamento non può, infatti, essere esercitato, e se esercitato i relativi atti sono affetti da illegittimità, ove siano stati fissati i valori medi che possono essere utilizzati dai contribuenti nella dichiarazione ICI ed a tali valori i contribuenti si siano attenuti nella autoliquidazione della imposta). Al di fuori della previsione di vincoli allo svolgimento della successiva attività amministrativa, non può ritenersi escluso, pertanto, che la Giunta possa commissionare studi statistici o rilevare detti valori medi recependoli in un atto amministrativo generale (senza effetti vincolanti-limitativi del potere di accertamento del tributo) ovvero anche al solo scopo di uniformare od indirizzare l'attività di accertamento degli organi comunali (direttiva; norma interna)."*
- La portata dei valori deliberati in sede contenziosa e la possibilità di deliberare i valori in riferimento ad annualità pregresse rispetto alla data di approvazione della delibera. La Corte di Cassazione si è pronunciata in merito nel 2005, con la Sentenza n. 9137: *"Sono legittimi gli avvisi di accertamento i.c.i. emessi dal Comune non solo sulla base della rilevata disparità tra i valori dichiarati dal contribuente e quelli superiori accertati dall'ufficio tecnico erariale, ma anche in considerazione della delibera del Consiglio con la quale l'Amministrazione comunale ha fissato valori di riferimento delle aree fabbricabili relativi anche ad anni precedenti. I regolamenti adottati a norma dell'art. 52, lett. q), d.lg. n. 446 del 1997, infatti, non hanno natura propriamente imperativa, ma svolgono funzione analoga a quella svolta dagli studi di settore: si tratta, cioè, di una mera fonte di presunzioni assimilabili alle comuni pre-*

sunzioni "hominis", percentuali di ricarico, valori previsti come meri supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice. L'art. 59 d.lg. n. 446 del 1997 può (similmente ai redditometri) fornire utili elementi di giudizio anche per periodi temporali anteriori a quelli di emanazione del regolamento stesso, senza che ciò comporti alcuna applicazione retroattiva di norme, trattandosi solo di legittima applicazione di un ragionamento presuntivo".

Successivamente tale orientamento si è consolidato, con numerosissime pronunce (Cass. n. 12550/2024, Cass. n. 2881/2023, Cass. n. 15198/2021, Cass. n. 8830/2019, Cass. n. 27572/2018, Cass. n. 21154/2016).

Tuttavia, si segnala che il Consiglio di Stato ha contraddetto tale principio consolidato dalla Suprema Corte e, con parere n. 1940 del 19/07/2019, ha annullato la delibera di G.C. di un Comune che aveva fissato i valori di riferimento delle aree fabbricabili relativi anche ad anni precedenti, sulla base della seguente motivazione: "Parte ricorrente, con il primo motivo di gravame, ha censurato il provvedimento impugnato per violazione del principio di irretroattività. Il motivo, di carattere assorbente e dirimente, è fondato. L'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 stabilisce, altresì, che: *"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". Sulla scorta delle prefate disposizioni, la delibera impugnata, assunta il 21 giugno 2016, avrebbe potuto disporre "de futuro" e, retroattivamente, soltanto con riguardo all'esercizio in corso di annualità (a partire dal 1° gennaio); non anche per il passato, con riguardo cioè ad esercizi oramai chiusi e rendicontati".*

I valori delle aree della delibera possono essere utilizzati in sede d'accertamento, con la semplice indicazione del valore nella motivazione, senza che sia necessario indicare il percorso di valutazione che ha portato a deliberare tale valore. Tale indicazione dovrà essere fornita solo in sede contenziosa, in quanto attiene alla prova dei fatti che sono alla base della pretesa tributaria e non alla motivazione. Tale principio risulta ormai consolidato dalla giurisprudenza di legittimità: *"la prova dei fatti posti a sostegno della pretesa tributaria non è richiesta come elemento costitutivo dell'avviso di accertamento e la sua mancanza non può incidere sulla validità dell'avviso stesso, in quanto la prova medesima deve essere fornita solo in un momento successivo, in sede processuale, quando a seguito dell'opposizione del contribuente si proceda alla verifica della fondatezza sostanziale della pretesa tributaria"* (ex multis, Cass. n. 3272/2019, Cass. n. 6727/1995).

5.5.12 Il procedimento di determinazione dei valori

La determinazione dei valori medi è di competenza dell'Ufficio Tecnico comunale; l'Ufficio Tributi potrà collaborare vista la finalità della delibera.

Analogamente a quanto suggerito in relazione alle perizie, per determinare i valori medi delle aree fabbricabili in relazione a ciascuna tipologia, si consiglia di prendere come riferimento-base i rogiti notarili.

Per reperire un numero significativo di rogiti notarili, è possibile consultare dal protocollo tutte le

richieste dei CDU (certificato di destinazione urbanistica) presentate all'Ufficio Tecnico negli ultimi 5-6 anni. Dal momento che i CDU devono essere allegati agli atti di compravendita, è probabile che la richiesta da parte dei proprietari sia legata ad un'imminente compravendita.

A questo punto l'Ufficio potrà consultare la Conservatoria sul portale Sister, individuare le compravendite effettivamente avvenute, e scaricare i relativi rogiti notarili.

Nella determinazione dei valori medi risultanti dai rogiti, si suggerisce di utilizzare metodi statistici: in particolare si potrà ricorrere alla media aritmetica o la media ponderata per i comuni di modeste dimensioni, mentre per i comuni di grandi dimensioni potrebbero essere maggiormente significativi i dati ottenuti individuati con la c.d. "regressione lineare".

Nel caso di comparti aventi caratteristiche particolari, o soggetti a particolari vincoli, l'Ufficio Tecnico potrà individuare, motivatamente, valori che si discostano dalla media dei valori risultante dai rogiti aventi ad oggetto aree con la medesima destinazione.

Dal punto di vista tecnico, i valori orientativi per le aree edificabili deliberati dal Comune sono solitamente espressi in €/m² di **Superficie Territoriale o Fondiaria**⁽⁹²⁾.

Per gli immobili oggetto di ristrutturazione, anziché indicare quale criterio l'area di sedime, è preferibile ricavare la Superficie Fondiaria conoscendo la **Superficie Complessiva (SC)** e l'**Indice di Utilizzazione Fondiaria**.

L'**Indice di Utilizzazione Fondiaria**, abbreviato solitamente come **IF** o **UF**, è un parametro urbanistico che esprime la densità edilizia, ovvero il rapporto tra la **Superficie Complessiva (SC)** e la Superficie Fondiaria del lotto. Si esprime come un numero decimale, ad esempio 0,5 o 1,0, dove un valore più alto indica una maggiore densità edilizia.

In formula:

$$IF = \frac{\text{Superficie Complessiva (SC)}}{\text{Superficie Fondiaria (SF)}}$$

La **Superficie Complessiva (SC)** è la somma della **Superficie Utile (SU)** e del 60% della **Superficie Accessoria (SA)**

In formula:

$$SC = \text{Superficie Utile (SU)} + [\text{Superficie Accessoria (SA)} \times 0,60]$$

- La **Superficie Utile (SU)** è la superficie di pavimento degli spazi di un edificio misurata al netto della Superficie Accessoria e di murature, pilastri, tramezzi, sguinci e vani di porte e finestre.
- La **Superficie Accessoria (SA)** è la superficie di pavimento degli spazi di un edificio aventi carattere di servizio rispetto alla destinazione d'uso della costruzione medesima, misurata al netto di murature, pilastri, tramezzi, sguinci, vani di porte e finestre. A titolo d'esempio rientrano in questa definizione: portici, cantine, vani scala, sottotetti ecc.

Per praticità, una stima della Superficie Complessiva (SC) può essere altrimenti dedotta considerando l'80% Superficie Catastale totale presente in visura (si veda la Fig. n. 88).

⁹² Superfici già definite in dettaglio al paragrafo 5.5.9 Le perizie di stima.

Figura 88. Sister - Visura catastale indicate i dati di superficie

Zona censuaria 1, Categoria A/3 ⁹ , Classe 4, Consistenza 9,5 vani	Pratica n. RN0115606 in i VARIAZIONE DI CLASSAMENTO Annotazioni: Classamento e r entro dodici mesi dalla data di i dichiarazione (D.M. 701/94)
> Dati di superficie	Superficie di impianto pubblicata Dati relativi alla planimetria: da 12/06/1999 rot n. A01171
Totale: 187 m ²	
Totale escluse aree scoperte ⁹ : 181 m ²	

In conclusione quindi la formula per ricavare la Superficie Fondiaria è:

$$\text{Superficie Fondiaria (SF)} = \frac{\text{Superficie Complessiva (SC)}}{\text{IF}}$$

Prendendo come esempio un appartamento di 85m2 in zona centrale dove abbiamo individuato da piano regolatore un indice di utilizzazione fondiaria di 0,40:

$$\text{SF} = \frac{85}{0,40} = 212,50 \text{ m}^2$$

5.5.13 La pianificazione dei controlli

Per effettuare la programmazione dei controlli IMU sulle aree fabbricabili si suggerisce di partire dal Piano Regolatore.

Occorre individuare le aree per zone omogenee, per tipologia destinazione e per stato di attuazione. L'ufficio potrà quindi pianificare i controlli stabilendo alcuni criteri (ad esempio potrà decidere di iniziare dalle aree produttive oppure dalle aree già inserite in uno strumento attuativo).

Il passo successivo è quello di associare le aree ai relativi possessori: qualora il Comune disponga di un SIT, l'operazione è relativamente semplice; in alternativa il Comune dovrà effettuare ricerche puntuali su Sister, sulla base degli identificativi catastali (operazione laboriosa).

A questo punto possono iniziare i controlli puntuali sui singoli possessori delle aree, sulla base:

- delle dichiarazioni presentate dal contribuente;
- dei versamenti effettuati dal contribuente.

Nei controlli sulle aree fabbricabili la dichiarazione assume un'importanza cruciale: la presentazione o meno della dichiarazione incide infatti sulla tipologia di accertamento che occorre notificare (omessa/infedele dichiarazione o omesso/parziale versamento) e, di conseguenza, sulle sanzioni da irrogare.

È necessario verificare tutte le dichiarazioni presentate dal contribuente nel corso degli anni, com-

prese le eventuali note contenute nei documenti: si suggerisce pertanto di scansionare, qualora sia possibile, tutte le dichiarazioni.

In assenza di dichiarazioni, la base imponibile utilizzata dal contribuente può essere calcolata a ritroso partendo dai versamenti effettuati.

Nel corso del controllo il Comune dovrà comparare il valore dichiarato dal contribuente (o quello sulla base del quale ha effettuato i versamenti, nel caso di omessa denuncia) con i dati a propria disposizione:

- eventuali rogiti notarili in relazione a quell'area;
- eventuali perizie giurate di stima presentate dal contribuente;
- valori deliberati dal Consiglio Comunale o dalla Giunta Comunale per quella tipologia d'area per le annualità oggetto di controllo.

Il Comune dovrà inoltre prendere visione delle schede descrittive allegate agli strumenti urbanistici. Nel caso in cui l'Ente non abbia deliberato i valori ovvero nel caso di aree caratterizzate da vincoli e/o caratteristiche "particolari", il Comune potrà predisporre una perizia di valutazione da allegare agli avvisi di accertamento: la perizia dovrà essere sottoscritta dal Responsabile dell'Ufficio Tecnico comunale o dal Tecnico dell'Ufficio Tributi.

5.5.14 Il contraddittorio preventivo e l'avviso d'accertamento

Ad eccezione di un avviso d'accertamento per omesso/parziale versamento dell'imposta sulla base della dichiarazione presentata dal contribuente (che si sostanzia in un atto automatizzato), gli avvisi di accertamento IMU per le aree fabbricabili sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi dell'art. 6-bis della L. 212/2000.

In effetti la base imponibile delle aree fabbricabili costituisce un elemento suscettibile di apprezzamento valutativo: pertanto la notifica dello "schema d'atto" in cui è esplicitato il valore attribuito dal Comune ad un'area (in rettifica a quello dichiarato dal contribuente o d'ufficio in caso di omessa dichiarazione) da un lato fornisce al contribuente la possibilità di presentare le proprie osservazioni in merito al valore dell'area, dall'altro consente all'Ufficio Tributi di comprendere i criteri in base ai quali il contribuente ha dichiarato quel valore e ha versato l'imposta. La dichiarazione IMU, infatti, non fornisce alcuna indicazione in relazione ai criteri utilizzati dal contribuente per individuare il valore di un'area fabbricabile.

In questa fase, il contribuente potrà infatti allegare perizie di stima redatte dal proprio tecnico o allegare documentazione attestante la presenza di vincoli o caratteristiche peculiari dell'area (non necessariamente conosciute dal Comune) che incidono sul valore della stessa.

Qualora il Comune decida di notificare avvisi d'accertamento, occorrerà individuare la tipologia di violazione commessa:

- 1) **Avviso d'accertamento per omesso/parziale versamento:** si tratta di una semplice liquidazione dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione presentata dal contribuente. In questo caso il Comune non contesta il valore dell'area dichiarato dal contribuente.
- 2) **Avviso d'accertamento in rettifica per infedele dichiarazione:** in questo caso il Comune contesta il valore dell'area dichiarato dal contribuente, in riferimento ad una determinata annualità.

Nel caso in cui il contribuente, negli anni successivi, non abbia presentato la dichiarazione ed abbia continuato a versare l'imposta sulla base del valore già contestato per infedele dichiarazione, il Comune potrà accertare tali annualità per omessa dichiarazione.

- 3) **Avviso d'accertamento d'ufficio per omessa dichiarazione:** viene emesso in relazione ad aree per le quali non è stata presentata la dichiarazione e non sono stati effettuati i versamenti, o sono stati effettuati in misura inferiore rispetto al valore accertato dal Comune. Nel caso in cui la dichiarazione sia stata omessa per diverse annualità consecutive, il Comune notificherà un avviso per omessa denuncia in relazione a ciascuna di queste annualità.

La **motivazione** dell'avviso d'accertamento: gli accertamenti per infedele/omessa dichiarazione dovranno esplicitare il valore attribuito all'area fabbricabile, specificando che il valore è stato individuato tenendo conto dei parametri di valutazione previsti dal comma 746 della L. 160/2019, cioè *".. avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche"*.

- Qualora il valore accertato corrisponda al valore deliberato dalla Giunta o dal Consiglio Comunale per quella specifica tipologia di area, occorrerà indicare gli estremi della delibera ma non sussiste la necessità di allegare la delibera all'atto (Cass. n. 19205/2019, n. 1944/2012, n. 21306/2010).
- Se il valore dell'area è stato individuato dall'Ufficio Tecnico, il Comune potrà allegare all'atto una "relazione di stima" attestante il percorso di individuazione del valore. Tuttavia, tale allegazione non è obbligatoria e la sua mancanza non inficia la motivazione: eventualmente, la relazione dovrà essere fornita solo in sede contenziosa, in quanto attiene alla prova dei fatti che sono alla base della pretesa tributaria e non alla motivazione.
- Nel caso in cui la motivazione faccia espresso riferimento ad una perizia di stima redatta da un tecnico esterno incaricato, si consiglia di allegare la perizia all'atto: in tal caso, infatti, si tratta di un atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, che deve essere allegato all'atto che lo richiama⁽⁹³⁾.

In sede d'accertamento, la valutazione dell'area deve essere effettuata in modo unitario (considerando l'area fabbricabile come un "immobile unico"), anche qualora l'area sia composta da diversi mappali o parte di mappali.

Qualora il contribuente, in sede di risposta all'invito al contraddittorio, adduca elementi volti a sostenere le sue ragioni (ad esempio fornendo le motivazioni che lo hanno indotto a dichiarare un valore dell'area inferiore rispetto a quello individuato dal Comune nello schema d'atto), il Comune non potrà notificare l'avviso d'accertamento prima che siano trascorsi almeno 60 giorni dalla notifica della comunicazione di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000.

L'avviso d'accertamento, in questo caso, è soggetto all'obbligo di "motivazione rafforzata" che impone all'ente impositore di motivare anche con riferimento alle osservazioni del contribuente. L'esito del contraddittorio costituisce, pertanto, una parte della motivazione, non essendo sufficiente il "dare atto" di quanto osservato dal contribuente nelle controdeduzioni, poiché dovranno essere argomentate le ragioni di mancato accoglimento delle stesse.

⁹³ Rif. comma 162, art. 1, L. 296/2006

5.5.15 Accertamento con adesione e contraddittorio preventivo

L'obbligo di invito al contraddittorio si intreccia inevitabilmente con l'accertamento con adesione, uno strumento deflattivo del contenzioso che svolge la medesima funzione assegnata al contraddittorio preventivo.

Per i Comuni, l'istituto dell'accertamento con adesione non è automaticamente applicabile: in base all'articolo 50 della Legge 449/1997, nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed i comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997 n. 218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'articolo 3, comma 133, lettera l), della legge 23 dicembre 1996 n. 662, in quanto compatibili.

Si tratta pertanto di una facoltà a disposizione dei Comuni.

Pertanto, essendo l'accertamento con adesione esperibile solo in presenza di materia concordabile, la possibilità di definire con adesione una pretesa relativa all'IMU è limitata alla fattispecie delle aree fabbricabili.

L'accertamento con adesione, secondo la disciplina contenuta nel D.Lgs. 218/1997 e nel D.Lgs. 156/2015, può essere avviato su istanza di parte, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, oppure dall'ufficio impositore (prima della notifica di un accertamento) al fine di stabilire, in modo concordato, i termini della pretesa impositiva. In realtà, per i Comuni, quest'ultima possibilità ha trovato scarsissima applicazione e l'accertamento con adesione è stato quasi sempre avviato con istanza del contribuente, a seguito della notifica di un avviso d'accertamento.

Il D.Lgs. 13/2024 integra la disciplina dell'accertamento con adesione per renderla compatibile con le disposizioni di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000.

Nel caso di atti soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo, l'articolo 1, comma 2-bis, del D.Lgs. 218/1997 introduce l'obbligo di indicare nello schema di atto che gli enti impositori devono notificare al contribuente anche quello alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, in luogo delle osservazioni stesse.

In questo caso, il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni dalla comunicazione dell'invito al contraddittorio, oppure nei 15 giorni successivi alla notifica dell'avviso d'accertamento inviato in seguito. In quest'ultima ipotesi il termine per impugnare l'atto impositivo è sospeso per 30 giorni anziché per 90 (come avviene di norma nell'accertamento con adesione).

L'istanza di accertamento con adesione può essere presentata una volta sola, entro uno dei termini suindicati. L'ufficio, ai fini dell'accertamento con adesione, non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni presentate dal contribuente in sede di contraddittorio e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'avviso di accertamento o rettifica ovvero dell'atto di recupero.

È fatta sempre salva la possibilità per le parti, laddove all'esito delle osservazioni di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della L. 212/2000, emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento.

Come emerge in modo inequivocabile da questa descrizione, il procedimento dell'accertamento con adesione è divenuto piuttosto complesso: i Comuni potranno anche decidere di non recepirlo all'interno dei propri regolamenti.

5.5.16 Area fabbricabile in caso di interventi edilizi di cui alle lett. c), d), e) del DPR 380/2001

Il comma 746, art. 1 della L. 160/2019 prevede che *“In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 3, comma 1, lett. c), d), e) del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al DPR 380 del 6 giugno 2001, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato”*

La definizione degli interventi edilizi in relazione ai quali opera la disposizione è contenuta nell'art. 3 del citato DPR 380/2001: “...

- c) *“interventi di restauro e di risanamento conservativo”, gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano anche il mutamento delle destinazioni d'uso purché con tali elementi compatibili, nonché conformi a quelle previste dallo strumento urbanistico generale e dai relativi piani attuativi. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;*
- d) *“interventi di ristrutturazione edilizia”, gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi altresì gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversa sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. Costituiscono inoltre ristrutturazione edilizia gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a tutela ai sensi del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al D.Lgs 42 del 22 gennaio 2004,, ad eccezione degli edifici situati in aree tutelate ai sensi degli articoli 136, comma 1, lettere c) e d), e 142 del medesimo codice, nonché, fatte salve le previsioni legislative e degli strumenti urbanistici, a quelli ubicati nelle zone omogenee A di cui al decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai piani urbanistici comunali, nei centri e nuclei storici*

consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell'edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria;

- e) *“interventi di nuova costruzione”, quelli di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio non rientranti nelle categorie definite alle lettere precedenti. Sono comunque da considerarsi tali:*
- e 1) *la costruzione di manufatti edilizi fuori terra o interrati, ovvero l'ampliamento di quelli esistenti all'esterno della sagoma esistente, fermo restando, per gli interventi pertinenziali, quanto previsto alla lettera e.6);*
 - e 2) *gli interventi di urbanizzazione primaria e secondaria realizzati da soggetti diversi dal comune;*
 - e 3) *la realizzazione di infrastrutture e di impianti, anche per pubblici servizi, che comporti la trasformazione in via permanente di suolo ineditato;*
 - e 4) *l'installazione di torri e tralicci per impianti radio-ricetrasmittenti e di ripetitori per i servizi di telecomunicazione;*
 - e 5) *l'installazione di manufatti leggeri, anche prefabbricati, e di strutture di qualsiasi genere, quali roulotte, camper, case mobili, imbarcazioni, che siano utilizzati come abitazioni, ambienti di lavoro, oppure come depositi, magazzini e simili, ad eccezione di quelli che siano diretti a soddisfare esigenze meramente temporanee o delle tende e delle unità abitative mobili con meccanismi di rotazione in funzione, e loro pertinenze e accessori, che siano collocate, anche in via continuativa, in strutture ricettive all'aperto per la sosta e il soggiorno dei turisti previamente autorizzate sotto il profilo urbanistico, edilizio e, ove previsto, paesaggistico, che non posseggano alcun collegamento di natura permanente al terreno e presentino le caratteristiche dimensionali e tecnico-costruttive previste dalle normative regionali di settore ove esistenti;*
 - e 6) *gli interventi pertinenziali che le norme tecniche degli strumenti urbanistici, in relazione alla zonizzazione e al pregio ambientale e paesaggistico delle aree, qualifichino come interventi di nuova costruzione, ovvero che comportino la realizzazione di un volume superiore al 20% del volume dell'edificio principale;*
 - e 7) *la realizzazione di depositi di merci o di materiali, la realizzazione di impianti per attività produttive all'aperto ove comportino l'esecuzione di lavori cui consegua la trasformazione permanente del suolo ineditato;*
 - f) *gli “interventi di ristrutturazione urbanistica”, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.”*

In relazione al periodo in cui l'immobile deve essere considerato “area fabbricabile”, la norma precisa solo il momento finale: è area fabbricabile fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato. Come già detto nel capitolo sui fabbricati, ai due momenti finali individuati dalla norma ne va aggiunto uno di derivazione giurisprudenziale che coincide con il momento del “nuovo” accatastamento del fabbricato.

Per quanto riguarda il momento iniziale, anche se la norma non dispone nulla, si ritiene che l'immobile deve considerarsi area, per analogia, a decorrere dall'inizio dei lavori (principio recepito anche dalla Cassazione, con ordinanza 29192/2017). In sede d'accertamento il Comune dovrà pertanto verificare presso l'Ufficio Tecnico la data in cui il contribuente ha dichiarato l'inizio e la fine dei lavori: in relazione al momento finale occorrerà confrontare la data di "fine lavori" con la data di accatastamento o di utilizzo del fabbricato (qualora siano emerse prove del fatto che l'immobile sia utilizzato prima della fine lavori). In relazione ai criteri per la valorizzazione dell'area si suggerisce di disciplinarli all'interno della delibera comunale di approvazione dei valori.

In passato si era consolidata la prassi di indicare, per ciascun comparto, dei valori applicabili all'"area di sedime" del fabbricato preesistente. Tale impostazione, tuttavia, non tiene conto del numero dei piani del fabbricato, portando al medesimo valore nel caso della ristrutturazione di un fabbricato di un solo piano rispetto ad un fabbricato di diversi piani.

La Cassazione, con sentenza n. 1214/2021, ha affermato che è del tutto legittimo utilizzare nella stima dell'imponibile, la "volumetria sviluppata" nell'intervento edilizio. È chiaro che questo metodo consente di individuare in misura più precisa la portata della capacità edificatoria dell'area. Si consiglia pertanto di individuare i valori in relazione ai diversi ambiti di intervento sulla base del criterio della "superficie fondiaria", descritto in precedenza.

Nella delibera dei valori sarà opportuno indicare anche i valori per interventi in "zona agricola". In effetti la disposizione indicata dal comma 746 permette di attrarre ad imposizione, come area fabbricabile, il terreno su cui insistono i fabbricati rurali oppure fabbricati di Cat. E, indipendentemente dalla destinazione urbanistica del suolo o dalla natura dell'immobile in corso di costruzione (Cass. n. 27087/2017, n. 29192/2017, n. 33933/2019, n. 1214/2021).

Per individuare i fabbricati oggetto degli interventi edilizi di cui alle lett. c), d), e) dell'art. 3 del DPR 380/2001, gli Uffici Tributi potranno consultare i SIT degli Uffici Tecnici, qualora presenti, ovvero richiedere all'Ufficio Tecnico l'elenco di tali fabbricati con indicazione di tutte le informazioni utili (tipologia di intervento, superficie costruibile, data inizi/fine lavori, ecc.).

Indicativamente i titoli edilizi abilitativi individuati possono rientrare nelle seguenti tre fattispecie:

- CIL (Comunicazione di Inizio Lavori): riguarda lavori di manutenzione ordinaria ed interventi minori, pertanto non genera area edificabile ai fini IMU.
- SCIA (detta anche CIA o DIA): può riguardare lavori di restauro, ristrutturazione o nuove costruzioni, bisogna verificare con l'ufficio tecnico all'interno della comunicazione il tipo di intervento.
- PDC (Permesso di Costruire): riguarda sempre nuove costruzioni e ristrutturazioni urbanistiche, pertanto genera area edificabile ai fini IMU.

5.5.17 Area fabbricabile pertinenziale

L'articolo 1, comma 741, della legge 160/2019, all'interno della definizione di fabbricato, ha esplicitato in modo preciso il concetto di area pertinenziale, con la precisazione: *"... considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente"*.

Affinché un'area possa considerarsi pertinenziale al fabbricato occorrerà dunque che:

- 1) l'area sia accatastata unitariamente al fabbricato, cioè che insista sulla medesima particella catastale del fabbricato;

2) l'area costituisca pertinenza "esclusivamente ai fini urbanistici"

L'accatastamento unitario è pertanto un requisito imprescindibile: qualora l'area sia accatastata autonomamente (ossia dotata di un proprio mappale catastale, non "graffato" a quello del fabbricato) non potrà essere considerata pertinenziale ai fini IMU, indipendentemente dal fatto che risulti pertinenziale ai sensi dell'art. 817 del c.c., in quanto oggettivamente e soggettivamente asservita al fabbricato.

Anche il MEF ha confermato che la parte residuale di un'area oggetto di sfruttamento edificatorio può essere considerata pertinenza ai fini IMU solo nel caso in cui la stessa risulti accatastata unitariamente al fabbricato, anche mediante la tecnica catastale della cosiddetta "graffatura". In questo caso, il valore del fabbricato comprende anche quello della pertinenza mentre, in caso contrario, l'area continua a considerarsi edificabile e come tale sarà soggetta autonomamente a imposizione, in quanto risulta inclusa negli strumenti urbanistici.

Figura 89. Esempio area residenziale: il Map. 45 non può essere pertinenziale ai fini IMU

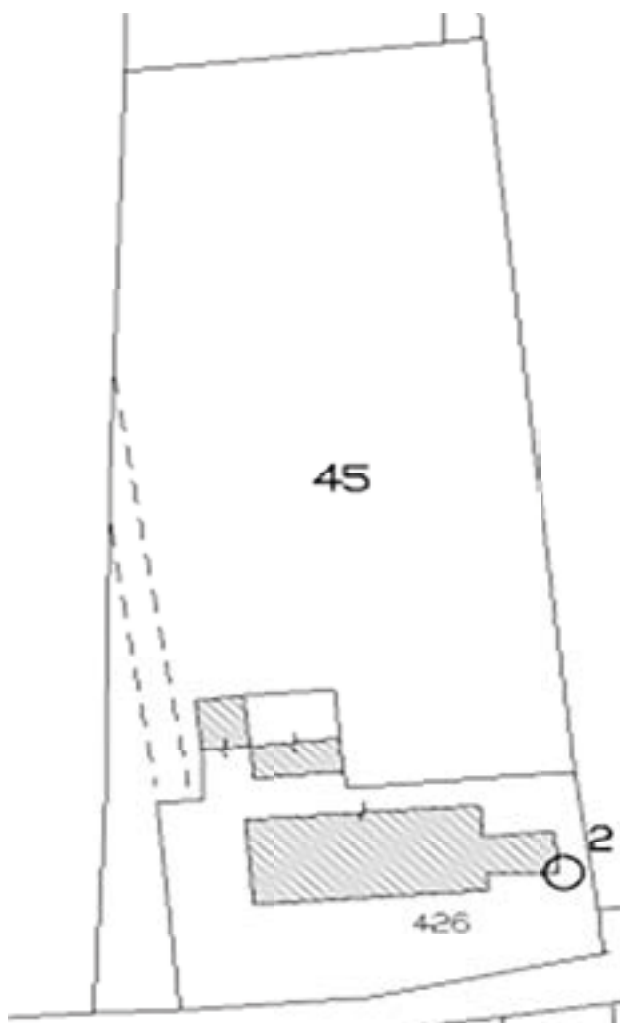
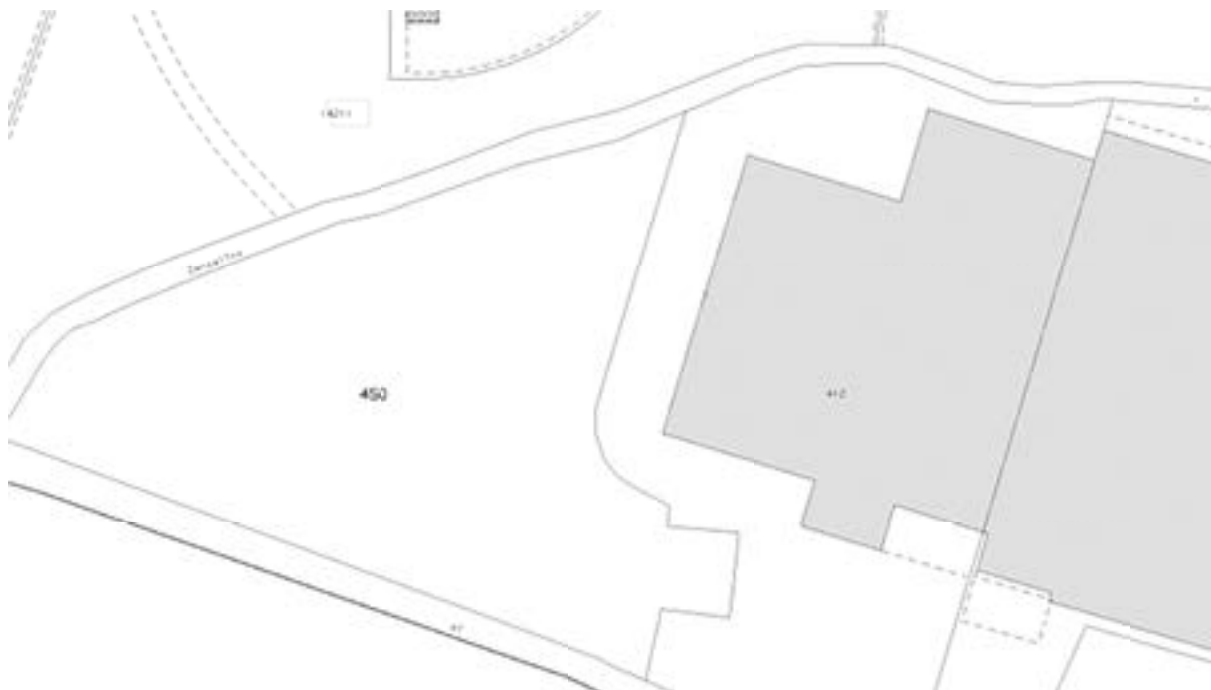


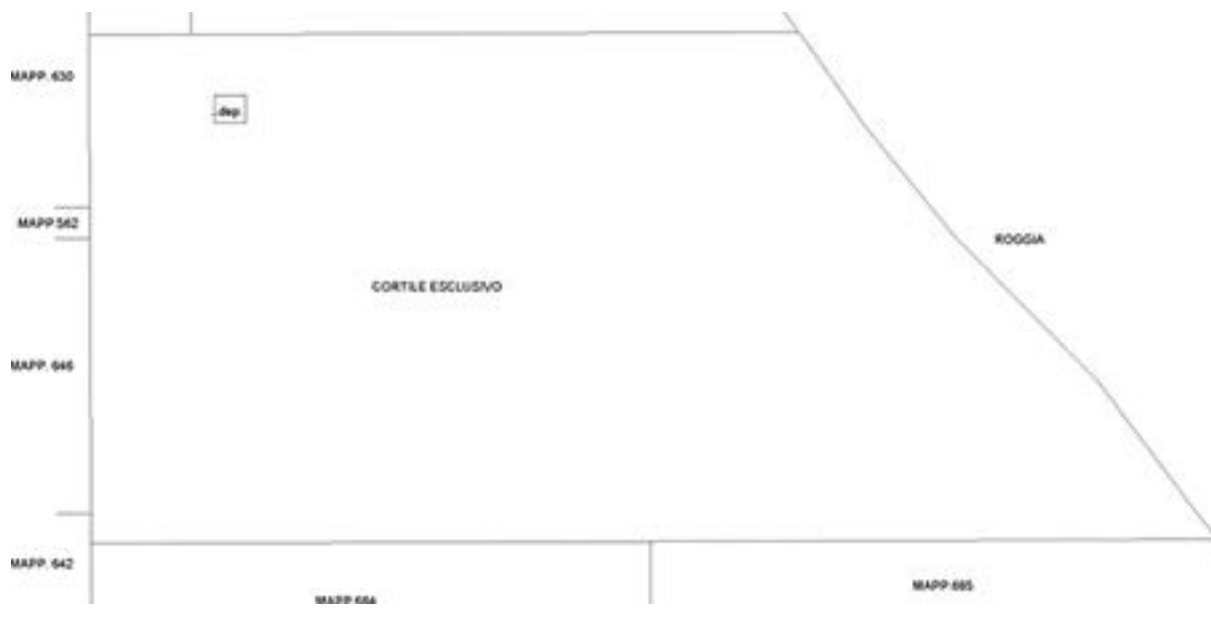
Figura 90. Esempio area industriale: il mappale 450 non può essere pertinenziale ai fini IMU

Si precisa che l'area deve essere considerata pertinenziale ai fini IMU solo se lo è ***"ai fini urbanistici"***. Si prescinde dunque dalla nozione definizione civilistica di pertinenza, a cui si riferiva in passato la giurisprudenza.

Pur non essendovi una precisa definizione di pertinenza urbanistica, si ritiene che, in senso oggettivo, la pertinenza non deve essere suscettibile di alcuna diversa utilizzazione economica (Cons. Stato, n. 3422/2023 n. 100/2020, n. 2348/2017). Rapportato al concetto di aree pertinenziali IMU, si potrebbe far riferimento alle potenzialità edificatorie residue di un'area, tale da non avere un autonomo valore di mercato in quanto non sfruttabile se non in relazione al fabbricato già edificato. Tale norma tende ad evitare quella prassi elusiva per cui aree di grandi dimensioni ed aventi notevoli potenzialità edificatorie vengono accatastate insieme ad un piccolo fabbricato.

Si riporta di seguito un esempio di piccolo manufatto (deposito, catastalmente classificato in Cat. D/1), la cui rendita catastale comprende anche la redditività dell'estesa area circostante, come si evince dal Doc-Fa. Siccome l'area di ampie dimensioni è un'area fabbricabile residenziale, l'accatastamento dell'area unitamente al fabbricato denota un evidente intento elusivo che mira a non versare l'imposta in relazione all'area fabbricabile: in questo caso il Comune può attivare la procedura ex comma 336 della L. 311/2004 in relazione al fabbricato D/1 per richiedere l'accatastamento autonomo dell'area che non costituisce pertinenza. Successivamente il Comune potrà procedere ad accertare l'area fabbricabile per omessa dichiarazione.

**Figura 90-bis. Area accatastata unitamente al fabbricato:
l'area non può essere pertinenziale ai fini IMU**



Infine, in merito alla necessità della dichiarazione, nonostante qualche pronuncia in senso contrario, la Cassazione ha ormai consolidato il principio per cui le aree pertinentziali di fabbricati, per potere beneficiare dell'esclusione dall'IMU, sono soggette all'obbligo dichiarativo (Cass. n. 6281/2023, n. 33923/2019, n. 20955/2019, n. 19181/2019, n. 13742/2019, n. 27573/2018, n. 10232/2018, n. 25592/2017).

5.5.18 Area fabbricabile posseduta e condotta da coltivatore diretto o IAP

Si veda il paragrafo 5.6.5 L'area fabbricabile in comproprietà tra coltivatori diretti o IAP e altri soggetti privi della qualifica di CD o IAP.

5.5.19 Le aree sottoposte a vincoli

I vincoli all'edificabilità possono essere:

- **assoluti:** solitamente imposti dal piano regolatore o da altri strumenti di regolazione del territorio sovraordinati e spesso legati a ragioni paesaggistiche o idrogeologiche. Tali aree non sono edificabili: pertanto, ai fini IMU, non possono essere considerate aree fabbricabili;
- **di destinazione:** anche questi vincoli sono previsti dal piano regolatore o da altri strumenti di regolazione del territorio-sovraordinati. Sono soggette a vincoli di destinazione le c.d. "aree verdi", le aree adibite ad impianti e attrezzature (anche sportive), i parcheggi pubblici, le aree sottoposte a fasce di rispetto ovvero a vincoli archeologici, ecc.

Per questo tipo di vincoli l'edificabilità alla realizzazione di una specifica opera e/o subordinata al parere di chi ha apposto il vincolo.

I vincoli di destinazione possono essere, a loro volta, suddivisi in:

- **conformativi:** non danno diritto ad indennizzo e le aree rimangono nella disponibilità del proprietario che può utilizzarle, seppur nel rispetto di determinate prescrizioni;

- **preordinati all'esproprio:** in questo il vincolo posto dal piano regolatore prevede la realizzazione di un'opera pubblica o di pubblica utilità, incompatibile con la proprietà privata. In tal caso per i privati è disposto un indennizzo. Il vincolo ha durata quinquennale ed è eventualmente rinnovabile; una volta decaduto il vincolo, l'area tornerà nella disponibilità del privato ed avrà una sua potenzialità edificatoria, anche se estremamente limitata.

5.5.20 Le aree destinate a verde pubblico

Le aree destinate a verde pubblico attrezzato sono aree soggette ad un vincolo che può essere di tipo conformativo, nel caso in cui sia previsto anche l'intervento del privato per la realizzazione di strutture pubbliche. Tuttavia, qualora il piano regolatore preveda per queste aree la realizzazione di un'opera pubblica o di pubblico interesse incompatibile con la proprietà privata, il vincolo sarà preordinato all'esproprio.

Sull'assoggettabilità di queste tipologie di aree ai fini IMU, la Corte di Cassazione non ha consolidato nel tempo un orientamento univoco e si è dimostrata altalenante. L'orientamento prevalente ha ritenuto tali aree assoggettabili ai fini dell'imposta in quanto il vincolo di destinazione non esclude l'oggettivo carattere edificabile della stessa, ma incide solo sulla determinazione del valore venale del bene, da valutare in concreto in base alle specifiche potenzialità edificatorie consentite dalla destinazione impressa: ultimamente tale orientamento si sta consolidando (Cass. n. 25935/2024, n. 9529/2023, n. 16467/2022, n. 21351/2021, n. 2050/2020). Tuttavia, in alcune occasioni, la Cassazione ha escluso l'imponibilità delle aree a verde pubblico, in quanto tale caratteristica preclude quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione (Cass. n. 27121/2019, n. 2335/2013).

Nell'effettuare i controlli di queste aree, i Comuni dovranno verificare se il piano regolatore prevede un indice di edificabilità: la presenza di un indice di utilizzazione fondiaria, infatti, contrappone le suddette aree ai terreni agricoli (Cass. n. 21351/2021).

Le aree bianche

Decorso 5 anni il vincolo espropriativo, se non viene rinnovato, decade e tali aree diventano "aree bianche".

- Le aree bianche offrono al privato una potenzialità edificatoria, anche se estremamente limitata:
- densità massima fondiaria pari a 0,03 m³/mq;
- se si tratta di aree ad uso produttivo vi è un ulteriore limite in base al quale la superficie coperta non può eccedere 1/10 della superficie dell'area.

Le limitate possibilità edificatorie non incidono sulla natura dell'area ma sul valore della stessa. Neanche le ridotte dimensioni o la particolare conformazione del lotto incidono sulla natura edificabile essendo sempre possibile l'accorpamento con lotti vicini della stessa zona ovvero l'asservimento urbanistico a fondo contiguo avente la identica destinazione.

Casi particolari:

Le aree di ridotte dimensioni o di particolare conformazione

Le aree di ridotte dimensioni (o di particolare conformazione), anche se non autonomamente edificabili, restano imponibili ai fini IMU: la natura edificabile dell'area non può essere messa

in discussione; le ridotte dimensioni o la particolare conformazione incideranno solo sul valore dell'area.

La Cassazione con sentenza n. 10138/2019, ha specificato che *“Questa Corte, invero, ha più volte affermato il principio secondo cui, per le aree ricomprese nel piano regolatore generale, l'edificabilità può essere esclusa solo da vincoli assoluti, mentre vincoli specifici possono incidere unicamente sul valore venale dell'immobile, da stimare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie (Cass. n. 31048 del 28/12/2017; Cass. n. 13064 del 24/05/2017; Cass. n. 14763 del 15/07/2015). Ne consegue che nel caso di specie, ove l'edificabilità dell'area secondo le previsioni del P.R.G. non è in discussione, la circostanza della temporanea impossibilità di costruire per la necessità di ottenere, anche coattivamente, l'acquisto della servitù di transito a peso di altro fondo limitrofo può determinare la diminuzione del valore venale del fondo stesso in considerazione della minore appetibilità sul mercato ma non già l'attribuzione, sic et simpliciter, del valore catastale che costituisce la base imponibile dell'Ici per i terreni agricoli.”*

Aree P.E.E.P. o P.I.P.

Si tratta di Piani di Edilizia Economica e Popolare finalizzati alla realizzazione di immobili di natura abitativa (P.E.E.P.) e dei Piani per Insediamenti Produttivi per la realizzazione di fabbricati con vocazione produttiva (P.I.P.).

Per la loro realizzazione i Comuni assegnano il diritto di superficie (talvolta una parte dei terreni viene ceduta in proprietà) a soggetti costruttori che stipulano con i Comuni specifiche convenzioni e che avrebbero poi venduto i fabbricati realizzati ai possessori di particolari requisiti soggettivi ed a prezzo vincolato. Scaduto il termine di durata del diritto di superficie, il fabbricato diviene di proprietà del Comune, salvo il possibile rinnovo del diritto di superficie e pagamento di un nuovo corrispettivo al Comune.

Anche in questi casi, la natura edificabile dell'area non può essere messa in discussione: il fatto che l'Azienda costruttrice sia titolare di un diritto reale di superficie fino alla traslazione di tale diritto ai singoli acquirenti fa sì che l'Azienda sia soggetto passivo dell'imposta (Cass. n. 2126/2017). Ovviamente il valore di queste aree dovrà essere individuato in modo specifico e sarà sicuramente inferiore rispetto ad aree libere da vincoli simili.

Aree gravate da servitù di natura privatistica

Cass. n. 22128/2010: *“i carichi sugli immobili (servitù), inoltre, come naturale, non hanno alcuna idoneità giuridica ad escludere (e neppure ridurre) la qualità edificatoria di un suolo. Il vincolo incidentale sulla concreta edificazione dello stesso, tenuto conto della sua origine privata, sulla concreta edificazione dello stesso, è idoneo semmai unicamente ad influenzare il valore commerciale dello stesso suolo.”*

5.5.21 La perequazione urbanistica

Ad oggi, molti strumenti urbanistici hanno previsto la possibilità di cedere diritti edificatori nell'ambito della c.d. “perequazione urbanistica”.

Con la perequazione si mira ad attribuire una potenzialità edificatoria complessiva in riferimento ad uno o più ambiti del territorio comunale: tutti i terreni facenti parte di questo/i ambito/i hanno il

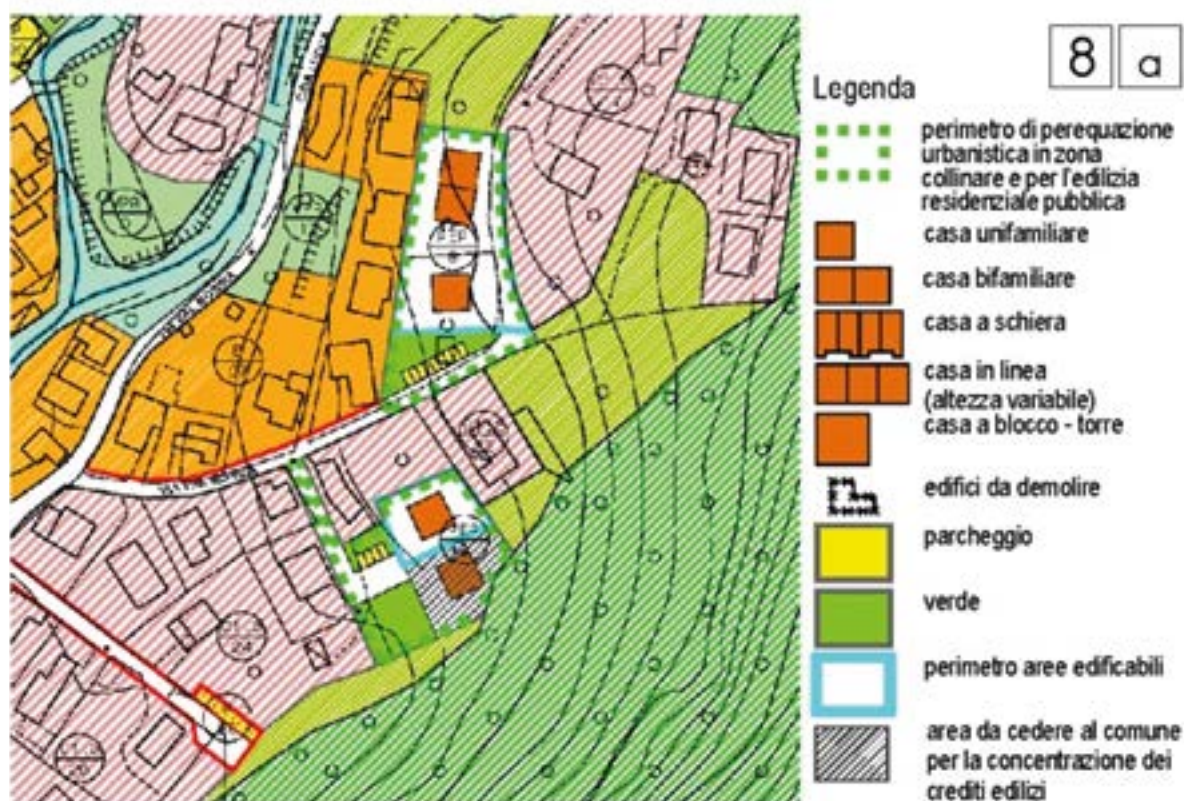
medesimo valore edificatorio in quanto concorrono alla trasformazione urbanistica. Si prescinde pertanto dalla distinzione tra terreni in cui avverrà l'effettiva localizzazione dei fabbricati e terreni che invece saranno da cedere alla P.A. per la realizzazione di opere pubbliche (es. verde pubblico). Ogni terreno partecipa in egual misura alla distribuzione dei valori e degli oneri connessi.

La perequazione spesso avviene all'interno di un comparto, costituito da un insieme di aree contigue possedute da privati. All'interno del comparto vengono poi indicate le zone da edificare per uso privato, le aree destinate ad opere pubbliche e le aree destinate a costituire verde pubblico. In ogni caso tutte le aree contribuiscono alla realizzazione del comparto, per cui tutti i suoli nell'ambito territoriale vantano un valore edificatorio costante.

Il comparto può prevedere anche aree esterne, cioè non contigue, che contribuiscono a realizzare il comparto mediante il trasferimento a quest'ultimo della loro capacità edificatoria: in questo caso anche le aree esterne vanteranno il medesimo valore edificatorio di quelle interne, realizzandosi la perequazione tra aree esterne + aree interne.

Nel caso di accertamento IMU di aree per le quali è prevista la perequazione all'interno di un comparto (oppure comparto + aree esterne) il valore venale dovrà pertanto essere attribuito all'intero comparto e ripartito uniformemente su tutti i terreni che lo compongono.

Figura 91. Comparti in cui è prevista la perequazione urbanistica



5.5.22 La compensazione urbanistica: le delocalizzazioni

Diverso è il caso in cui il Comune individui delle aree la cui destinazione d'uso non è compatibile con l'ubicazione dell'area. In queste situazioni può essere prevista la delocalizzazione in altra zona: se tale zona (la c.d. "zona di atterraggio") è predeterminata dallo strumento urbanistico non sussistono particolari problemi, mentre se lo strumento urbanistico attribuisce la capacità edificatoria, ma non stabilisce la zona in cui può essere sviluppata, la questione è più complessa. In riferimento a questa tipologia di diritti edificatori, la dottrina tende a distinguere tre fasi:

- 1) il "decollo", cioè la fase in cui il diritto edificatorio abbandona l'area sulla quale era previsto;
- 2) il "volo", durante il quale tale diritto circola e può essere alienato;
- 3) l'"atterraggio" che si realizza allorquando il diritto edificatorio si unisce al nuovo terreno.

Nella fase del "volo" la determinazione del valore del diritto edificatorio può risultare impossibile, essendo il più delle volte ignota l'area di destinazione, ed imprevedibili i tempi della sua effettiva assegnazione da parte della P.A.

La Cassazione Sezioni Unite n. 23902/2020 ha enunciato tale principio *"Un'area, prima edificabile e poi assoggettata ad un vincolo di inedificabilità assoluta, non è da considerarsi edificabile ai fini ICI/IMU ove inserita in un programma attributivo di un diritto edificatorio compensativo, dal momento che quest'ultimo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso"*.

Solo con l'individuazione dell'area di atterraggio la capacità edificatoria sarà trasferita e l'area d'atterraggio sarà imponibile ai fini IMU. L'assoggettabilità ad ICI/IMU di un'area, individuata in un programma di compensazione urbanistica come destinataria del trasferimento di un diritto edificatorio, si determina solamente a seguito del perfezionamento della procedura disposta per l'accordo di programma, ove prevista, con la conseguente approvazione dei piani urbanistici e delle relative varianti al PRG, attraverso l'individuazione esatta delle volumetrie concordate in compensazione e l'identificazione precisa delle aree per il tramite degli identificativi catastali. (Cass. n. 9514/2023).

5.5.23 Le cessioni di volume

Il D.L. 70/2011 ha introdotto, al comma 2-bis dell'art. 2643 c.c. *"Atti soggetti a trascrizione", la cessione dei diritti edificatori, disponendo che si devono rendere pubblici mediante trascrizione "i contratti che costituiscono, trasferiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale"*.

Il diritto edificatorio viene riconosciuto pertanto scorporabile dal terreno che lo ha generato e può essere autonomamente ceduto indipendentemente dal trasferimento del terreno.

La cessione dei diritti edificatori è consentita:

- a prescindere dalla comune titolarità dei due terreni a patto che risulti invariata la somma della volumetria dei due terreni;
- qualora i due terreni, se non precisamente contermini, siano almeno dotati di reciproca prossimità;
- quando i due terreni siano caratterizzati dalla destinazione urbanistica ed il medesimo indice di fabbricabilità originario.

La giurisprudenza ha tuttavia precisato che la cessione dei diritti edificatori, seppur liberamente consentita ai privati, non attribuisce alcun diritto di sfruttamento di tali diritti da parte del cessionario in assenza di un “permesso di costruire” rilasciato dalla P.A.

Dal punto di vista fiscale, pertanto, la cessione dei diritti è irrilevante per il cessionario fino al rilascio del permesso di costruire.

Ai fini IMU, il cedente sarà soggetto passivo per l’area fabbricabile posseduta tenendo conto delle potenzialità edificatorie di questa, anche se già cedute (o parzialmente cedute), fino a quando il cessionario non otterrà il permesso di costruire.

La Cassazione Sezioni Unite, con sentenza n. 16080/2021 ha precisato che *“È dunque chiara l’opzione legislativa secondo cui i diritti edificatori, non solo sono genericamente disponibili per contratto, ma tra le parti vengono costituiti, trasferiti e modificati direttamente per effetto di questo, e non di altro. Il che comporta la netta rivalutazione del sostrato privatistico della cessione di cubatura, ricollocando l’effetto traslativo suo proprio nell’ambito dell’autonomia negoziale delle parti, non già del procedimento amministrativo. Da qui l’estendibilità alla materia del principio consensualistico di cui all’art. 1376 c.c., secondo il quale nei contratti che hanno per oggetto il trasferimento di un diritto (anche diverso dalla proprietà di cosa determinata o da un diritto reale) questo si trasmette e si acquista per effetto del consenso delle parti legittimamente manifestato. Resta naturalmente, una volta che alla cessione di cubatura consegua la presentazione da parte del cessionario di un progetto edificatorio su di essa basato, il ruolo autorizzativo e regolatorio del permesso di costruire, per il cui rilascio il cedente è tenuto ad operare secondo il dovere generale di solidarietà, cooperazione, correttezza e buona fede. Si tratta appunto di un elemento che concorre non al trasferimento in sé tra i privati della cubatura, quanto alla sua fruibilità in conformità alle prescrizioni urbanistiche ed edilizie, alle quali il cessionario dovrà ispirarsi mediante la presentazione di un progetto edificatorio assentibile perché ad esse rispondente. In quanto elemento esterno di regolazione pubblicistica di un diritto di origine privatistica, il permesso di costruire - seppure per certi versi anomalo perché chiesto e rilasciato per una volumetria aumentata - continua ad operare su un piano non dissimile da quello normale dei provvedimenti genericamente ampliativi della sfera giuridica del privato e, segnatamente, da quello che regola ordinariamente l’esercizio diretto dello jus aedificandi da parte del proprietario”*

5.6 I terreni agricoli

5.6.1 La definizione di terreni agricoli

Tra gli immobili soggetti al versamento dell’IMU, la Legge n. 160 del 27 dicembre 2019 comprende i terreni agricoli e, al comma 741 lett. e), ne fornisce la seguente definizione: *“per terreno agricolo si intende il terreno iscritto in catasto, a qualsiasi uso destinato, compreso quello non coltivato”*

Pertanto, gli immobili iscritti in catasto come terreni agricoli, ai quali è attribuito un reddito dominicale, sono da considerarsi terreni agricoli ai fini IMU. La destinazione d’uso, quale ad esempio puramente agricola, pascolo, frutteto, seminativo, prato, incolto, ecc. non è rilevante per conferire ad un terreno l’attributo di agricolo.

La definizione di terreno agricolo fornita dalla Legge 160/2019 ai fini IMU è molto più vasta di quel-

la in vigore in passato ai fini Ici; ai fini IMU sono compresi in tale definizione sia i terreni adibiti alle attività agricole che quelli non coltivati, in Ici invece l'art. 2 del D.Lgs n. 504/1992 precisava che per terreno agricolo si intendeva "il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c.", ossia i terreni adibiti all'attività dell'imprenditore agricolo così definito dal Codice Civile: *"È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse."*

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge."

Tale definizione è stata integrata dapprima dall'art. 1 comma 2 del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, come modificato dal D.L. 20 giugno 2017, n. 91, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2017, n. 123 che ha disposto che *"Si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli ed i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135, terzo comma, del codice civile, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico"* e successivamente da altri provvedimenti normativi che qualificano altre attività come agricole, quali ad esempio: le attività di allevamento di cani, di equini, la coltivazione dei funghi e l'attività di agriturismo.

La base imponibile dei terreni agricoli è stabilita dal comma 746 della Legge 160/2019: *".. Per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 51, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, un moltiplicatore pari a 135"*

La disciplina della "nuova IMU" prevede quindi un unico moltiplicatore, pari a 135, per tutti i terreni agricoli (compresi quelli non coltivati). La normativa IMU precedente (rif. art. 13, comma 5 del D.L. n. 201/2011) invece ne prevedeva due: uno riservato ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP) pari a 110 (poi ridotto a 75 a decorrere dal 1° gennaio 2014 a seguito della modifica contenuta nell'art. 1 comma 707, lett. c) della Legge n. 147/2013) e un altro per tutti gli altri terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, pari a 135.

Infine, la Legge 160/2019 al comma 758 elenca le esenzioni IMU per i terreni agricoli: "Sono esenti dall'imposta i terreni agricoli come di seguito qualificati:

a) *posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti alla previdenza agricola, com-*

- prese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del citato decreto legislativo n. 99 del 2004, indipendentemente dalla loro ubicazione;*
- b) ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;*
- c) a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile;*
- d) ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984, sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993."*

L'esenzione che interessa maggiormente il lavoro di controllo e accertamento dell'Ufficio Tributi è quella stabilita alla lett. a) e sarà analizzata al paragrafo 5.6.3 I terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o IAP iscritti alla previdenza agricola.

5.6.2 I terreni non coltivati

Come anticipato al paragrafo precedente, la normativa IMU (sia quella che disciplinava la "vecchia IMU"(94) in vigore fino all'anno 2019 che quella che disciplina la "nuova IMU"(95) in vigore dall'anno 2020) include i terreni non coltivati nella definizione di terreno agricolo, di conseguenza anche tali terreni sono assoggettabili all'imposta. Ovviamente, per poter quantificare la base imponibile, i terreni non coltivati devono essere iscritti in catasto e gli deve essere attribuito un reddito dominicale. In assenza di questi due requisiti il terreno non può essere assoggettato a IMU in quanto non è possibile ricorrere ad un reddito dominicale presunto per effettuare il calcolo della base imponibile. Si ritiene che nell'ampia categoria dei terreni non coltivati rientrino anche i cosiddetti "orticelli", ossia i piccoli appezzamenti di terreno coltivati occasionalmente sui quali le attività agricole sono esercitate in forma non imprenditoriale e senza strutture organizzate, i giardini di fatto pertinenti ma accatastati separatamente (se non edificabili in base al piano regolatore) e le fasce di rispetto a strade o fiumi fornite di reddito dominicale.

In lci la distinzione tra terreno agricolo e terreno incolto era molto più netta: i terreni che non rientravano nella definizione di terreno agricolo dettata dal Codice Civile erano esclusi dal campo di imposizione.

Occorre evidenziare invece che la disciplina IMU non fornisce una definizione precisa di terreno incolto e, fino al chiarimento fornito dal MEF il 30 maggio 2016, la normativa lasciava spazio a dubbi sulla definizione e sull'assoggettabilità all'imposta dei terreni non coltivati.

Il 30 maggio 2016, rispondendo ad un quesito sulla possibile non applicazione dell'esenzione IMU ai terreni incolti se ricadenti nei territori esenti, il MEF, riprendendo i dettagli della Legge di Stabilità 2016 (rif. art. 1, comma 13 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208(96)) e la sentenza della Corte

94 Rif. D.L. 201/2011 e Legge 147/2013.

95 Rif. Legge 160/2019.

96 "A decorrere dall'anno 2016, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993. Sono, altresì, esenti dall'IMU i terreni agricoli:

a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto

di Cassazione n. 7369/2012 (in riferimento a ICI ma applicabile anche all'IMU) spiega che i terreni non propriamente "agricoli", cioè i cosiddetti terreni "incolti", quindi non "adibiti all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile", sono da considerarsi comunque agricoli in base al fatto che tali terreni potenzialmente possono essere destinati all'utilizzo agricolo pur non essendo condotte attività agricole sugli stessi. Pertanto i terreni incolti sono esenti IMU:

- nei comuni montani;
- nei Comuni parzialmente montani solo se rientrano nel territorio parzialmente delimitato; così come definiti dall'art. 1, comma 13 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, articolo poi replicato nella Legge 160/2019 al comma 758 lett. d).

Negli altri casi (escluse le altre eccezioni previste dalla Legge di Stabilità 2016(97)) sono soggetti al versamento dell'IMU. Ad onor del vero occorre specificare che spesso tali terreni hanno un reddito dominicale molto basso, di conseguenza l'importo IMU da versare risulta molto basso o addirittura irrisorio (inferiore all'importo minimo di versamento).

Dal punto di vista pratico, l'operatore dell'Ufficio Tributi, quando, in fase di controllo del corretto versamento IMU, rileverà la presenza di terreni, dovrà verificare soltanto se tali terreni rientrano nelle esenzioni previste dal comma 758 della Legge 160/2019. Di fatto non occorrerà distinguere tra terreni coltivati e terreni incolti, in quanto entrambe le categorie sono soggette ad IMU.

5.6.3 I terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o IAP iscritti alla previdenza agricola

La Legge n. 160 del 27 dicembre 2019, al comma 758 dispone le esenzioni previste per i terreni agricoli. In particolare, alla lett. a) statuisce che sono esenti i terreni agricoli *"posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del citato decreto legislativo n. 99 del 2004, indipendentemente dalla loro ubicazione."* La "nuova IMU" riporta e riconferma quindi le esenzioni già previste nel 2019 per:

- 1) i coltivatori diretti iscritti alla previdenza agricola;
- 2) gli IAP (imprenditori agricoli professionali)⁽⁹⁸⁾ iscritti alla previdenza agricola;

legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;
b) *ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;*
c) *a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile. A decorrere dall'anno 2016, sono abrogati i commi da 1 a 9-bis dell'articolo 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34."*

97 E, dall'anno di imposta 2020, dal comma 758 lett. a), b) e c) della Legge 160/2019.

98 Come definiti dall'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004: *"Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in, associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro. Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo*

3) le società agricole⁽⁹⁹⁾.

L'estensione delle agevolazioni IMU a IAP e società agricole era stata introdotta dall'art. 16-ter⁽¹⁰⁰⁾ del D.L. 34/2019: *"Le agevolazioni tributarie riconosciute ai fini dell'imposta municipale propria, alle condizioni previste dal comma 2 dell'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, si intendono applicabili anche alle società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99. La presente disposizione ha carattere interpretativo ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212"*. Tale norma, di interpretazione autentica (quindi con efficacia retroattiva), è stata poi riproposta, senza introdurre alcuna variazione, con la Legge 160/2019.

Occorre inoltre puntualizzare che anche il coltivatore diretto in pensione ha diritto all'esenzione sui terreni agricoli se li conduce direttamente. L'art. 78-bis, comma 3 della Legge 126/2020 (conversione D.L. 104/2020) infatti ha stabilito che *"Le disposizioni in materia di imposta municipale propria si interpretano, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola."*

Mentre per gli IAP e le società agricole vengono richiamate le definizioni puntuali indicate dalla legge (art. 1 del D.Lgs 99/2004), la definizione di coltivatore diretto può essere ricavata da diverse disposizioni normative: in primis dagli artt. 2083 e 1647 del Codice Civile, i quali definiscono il coltivatore diretto come un piccolo imprenditore che coltiva col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia.

Altre disposizioni che riguardano la definizione di coltivatore diretto sono contenute nella normativa di settore. Di seguito se ne riportano alcune:

- art. 6 della Legge n. 203/1982 (Norme sui contratti agrari): *"sono affittuari coltivatori diretti coloro che coltivano il fondo con il lavoro proprio e della propria famiglia, sempreché tale forza lavorativa costituisca almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo, tenuto conto, agli effetti del computo delle giornate necessarie per la coltivazione del fondo stesso, anche dell'impiego delle macchine agricole."*;
- art. 2 della Legge n. 1047/1957 (Estensione dell'assicurazione per invalidità e vecchiaia ai coltivatori diretti, mezzadri e coloni): *"sono considerati coltivatori diretti i proprietari, gli affittuari, gli enfiteuti e gli usufruttuari, i miglioratari, gli assegnatari, i pastori e gli altri comunque denominati che direttamente e abitualmente si dedicano alla manuale coltivazione dei fondi o all'allevamento ed al governo del bestiame."*;

17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento."

99 Come definiti dall'art. 1, comma 3 del D.Lgs. n. 99/2004: *"Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:*

a) *nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;*
b) *LETTERA SOPPRESSA DAL D.LGS. 27 MAGGIO 2005, N. 101;*
c) *nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale."*

100 Norma di interpretazione autentica in materia di IMU sulle società agricole.

- art. 2 della Legge n. 9/1963 (Elevazione dei trattamenti minimi di pensione e riordinamento delle norme in materia di previdenza dei coltivatori diretti e dei coloni e mezzadri): *"È condizione per il diritto o all'assicurazione di invalidità, e vecchiaia per i coltivatori diretti, mezzadri o coloni e per quello alla assicurazione di malattia per i coltivatori diretti che effettiva prestazione di lavoro del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità delle coltivazioni del fondo o e per l'allevamento ed il governo del bestiame."*;
- art. 31 della Legge n. 590/1965 (Disposizioni per lo sviluppo della proprietà coltivatrice): *"sono considerati coltivatori diretti coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame."*

Tutte queste definizioni sono state prese in considerazione dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale nella circolare 3/DF del 18 maggio 2012 evince che, dalle definizioni settoriali, emergono *"elementi comuni ai fini di una nozione onnicomprensiva e, precisamente, il fatto che il soggetto si dedichi direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, e che la sua forza lavorativa non sia inferiore ad un terzo di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo"*.

Dal punto di vista operativo e di espletamento dei controlli da parte dell'Ufficio Tributi, si consiglia, in primis, di visionare le dichiarazioni IMU di cui al comma 769 della Legge 160/2019 da parte dei coltivatori diretti, IAP e società agricole (tenendo a mente che la stessa, per tale fattispecie, non è a pena di decadenza).

Il comma 758 della Legge 160/2019 subordina il beneficio dell'esenzione IMU per i terreni posseduti da coltivatori diretti, IAP e società agricole al soddisfacimento di due requisiti:

- 1) i soggetti indicati sopra devono possedere e condurre il terreno agricolo, quindi deve esserci necessariamente coincidenza tra possessore e conduttore del fondo;
- 2) i soggetti devono essere iscritti alla previdenza agricola.

Per praticità, nel procedere allo sviluppo del procedimento di controllo del dovuto-versato IMU dei soggetti possessori di terreni agricoli, si distinguerà tra persone fisiche e società.

Per primi verranno esposti i passaggi da seguire per controllare le persone fisiche.

Innanzitutto occorre verificare se il soggetto è qualificabile come coltivatore diretto o Imprenditore Agricolo Professionale (IAP) iscritto alla previdenza agricola. Un primo controllo, dal valore puramente indicativo, si può effettuare accedendo all'anagrafe comunale e verificare la professione indicata. Tale professione può risultare non sempre veritiera perché, a volte, potrebbe non essere aggiornata allo stato attuale. Successivamente si consiglia di accedere al portale Telemaco InfoCamere, ricercare il nominativo del contribuente dal menù "Persone/Ricerca", selezionare la "Scheda Persona Completa" e verificare se risulta titolare di impresa individuale con attività d'impresa diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e tutte le attività ad esse connesse (si vedano le Figure n. 92, 93 e 94).

Figura 92. Telemaco - Ricerca Persone

TELEMACO SERVIZI DI ACCESSO AL SISTEMA INFORMATIVO DEDICATI ALLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

HOME IMPRESA **PERSONE** PROTESTI AREA DOCUMENTI ALTRI SERVIZI ASSISTENZA

RICERCA TRA LE PERSONE: SCEGLI I CRITERI

DATI PERSONA
Nominativo e Codice Fiscale

LUOGO NASCITA
Seleziona una o più regioni provinciali

Tipologia Persona
☒ Fisica ☐ Giuridica

Nominativo

Codice Fiscale

Data di nascita **Anno di nascita**

☐ Cariche cessate. Attendi la ricerca alle persone con cariche cessate

AGGIUNGI AI CRITERI DI RICERCA >

HAI SCELTO

NESSUN CRITERIO
Devi aggiungere almeno uno dei criteri di ricerca disponibili.

RICERCA

Figura 93. Telemaco - Scheda Persone Completa

TELEMACO SERVIZI DI ACCESSO AL SISTEMA INFORMATIVO DEDICATI ALLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

HOME IMPRESA **PERSONE** PROTESTI AREA DOCUMENTI ALTRI SERVIZI ASSISTENZA

RICERCA TRA LE PERSONE: RISULTATI DI RICERCA

Risultati per:
 Criterio Principale: Nominativo / Nominativo / Tipo Persona: Fisica / Cariche Cessate: NO

MODIFICA RICERCA

Ordina per:
 SECONDO ORDINAMENTO

CANTARELLI FORTUNATO

Codice Fiscale
 Luogo di nascita
 Data di nascita 09/09/1944

PROSPETTI UFFICIALI

SCHEDA PERSONA CON CARICHE ATTUALI
SCHEDA PERSONA COMPLETA
 TRASFERIMENTI D'AZIENDA

RICERCA PROTESTI

Figura 94. Telemaco - Attività indicata nella Scheda Persona Completa

SCHEDA PERSONA COMPLETA

Salva in PDF

Servizi realizzati da Telemaco per conto delle Camere di Commercio Italiane

DATI ANAGRAFICI

SOGETTO IN CIFRE

1. Imprese in cui la persona è titolare di carica o qualifica

Denominazione	Carica
Forma giuridica: IMPRESA INDIVIDUALE Sede legale: cap: Posta elettronica certificata: Numero REA:	TITOLARE

Attività
Data d'inizio dell'attività dell'impresa: 11/10/1988
Classificazione ATECOR 2007 2022: 01.5. Colture agricole associate all'allevamento di animali
attività vista

Informazioni della persona nell'impresa:
Carica
TITOLARE

Se il controllo su Telemaco conferma la professione di coltivatore diretto o IAP, infine bisogna:

- verificare l'iscrizione alla previdenza agricola effettuando un'interrogazione sul portale dell'INPS⁽¹⁰¹⁾ o inviando una richiesta all'ufficio territoriale INPS di riferimento.

¹⁰¹ Estratto contributivo UNEX – Si veda il paragrafo 3.8 banca dati INPS.

Figura 95. Esempio di estratto conto previdenziale



INPS
Istituto Nazionale
Previdenza Sociale

**Estratto Conto
Previdenziale**

Documento 1

nato a [redacted]
il [redacted]
Codice Fiscale [redacted]
residente in Italia [redacted]

Periodo		Tipo di contribuzione	Contributi versati		Riduzione o Raddoppio		Agenzia	Note
Dal	A		Importo	Importo	Importo	Importo		
29/08/1972	31/12/1972	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	54	54,000	2.998,998	1.548,85	
01/01/1973	31/12/1973	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	8.663,772	4.474,46	
01/01/1974	31/12/1974	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	8.663,772	4.474,46	
01/01/1975	31/12/1975	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	8.663,772	4.474,46	
01/01/1976	31/12/1976	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	8.663,772	4.474,46	
01/01/1977	31/12/1977	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	8.663,772	4.474,46	
01/01/1978	31/12/1978	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	8.663,772	4.474,46	
01/01/1979	31/12/1979	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	8.663,772	4.474,46	
01/01/1980	31/12/1980	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	8.663,772	4.474,46	
01/01/1981	31/12/1981	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	8.663,772	4.474,46	
01/01/1982	31/12/1982	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	8.663,772	4.474,46	
01/01/1983	07/05/1983	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	57	57,000	3.165,609	1.834,90	
08/05/1983	31/12/1983	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	182				1
01/01/1984	31/12/1984	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156				1
01/01/1984	31/12/1984	Lavoro dipendente	settimane	13	13,000	3.919,000	2.823,99	ISTITUTO PROFESS. STATALE
01/01/1985	09/09/1985	Lavoro dipendente	settimane	37	37,000	10.729,000	5.541,06	ISTITUTO PROFESS. STATALE
01/01/1985	14/09/1985	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	111	111,000	6.164,687	3.183,75	
01/01/2016	31/12/2016	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	34.199,820	17.662,32	
01/01/2017	31/12/2017	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	34.325,884	17.727,84	
01/01/2018	31/12/2018	Cotiv. diretto/col. mezz.	giorni	156	156,000	34.791,054	17.968,08	

Estratto conto di [redacted] Pagina 1 di 8

- b) verificare che non siano presenti affitti di fondi rustici in essere. Per effettuare tale controllo occorre accedere a Siatel Punto Fisco, ricercare il soggetto oggetto di controllo IMU e verificare, per ogni annualità, se negli “Atti registrati” sono presenti affitti di fondi rustici (si veda ad esempio la Fig. n. 96).

Figura 96. Siatel Punto Fisco - Affitto di fondo rustico

sei nella consultazione di:

La pratica corrente è: CONTROLLI 2021

Registri

Atti registrati

Successioni

Atti

Annualità disponibili

<

2024

2023

2022

2021

2020

2019

>

Documenti relativi all'anno 2021 (7)

Modello	Data	Ufficio registrazione	Serie / Numero	Data stipula	Ruolo	Tipo	Valore dichiarato
MODELLO 68	21/6/2021		3 /	18/6/2021	avente causa	COMPRAVENDITA DI TITOLI (1313)	1.653.51 €
MODELLO 68	30/3/2021		17 /	29/3/2021	avente causa	COMPRAVENDITA DI FABBRICATO (1302)	113.180,18 €
RLI TELEMATICO	12/4/2021		37 /	12/4/2021	locatore	LOCAZIONE DI IMMOBILE AD USO ABITATIVO (3.1)	8.800,00 €
RLI TELEMATICO	28/4/2021		37 /	28/4/2021	locatore	AFFETTO DI FONDO RUSTICO (71)	10.800,00 €
RLI TELEMATICO	3/6/2021		37 /	3/6/2021	locatore	AFFETTO DI FONDO RUSTICO (71)	8.800,00 €
RLI TELEMATICO	17/3/2021		37 /	17/3/2021	locatore	AFFETTO DI FONDO RUSTICO (71)	7.438,00 €
RLI TELEMATICO	18/1/2021		37 /	12/1/2021	locatore	LOCAZIONE DI IMMOBILE AD USO ABITATIVO (3.1)	3.000,00 €

Nel caso in cui il soggetto oggetto di verifica sia una società, occorrerà altresì verificare i requisiti richiesti dal comma 758 della Legge 160/2019, ma, in particolar modo per il requisito di cui al punto 2) con una modalità più articolata. Ovviamente una società non può essere iscritta alla previdenza agricola; pertanto, in base alla forma di società, tale requisito si considera soddisfatto se:

- **società di persone:** almeno un socio possiede la qualifica di IAP ed è iscritto alla previdenza agricola. Per le società **in accomandita** è il socio accomandatario che deve possedere la qualifica di IAP ed essere iscritto la previdenza agricola;
- **società di capitali:** almeno un amministratore possiede la qualifica di IAP ed è iscritto alla previdenza agricola;
- **società cooperative:** almeno un amministratore che sia anche socio possiede la qualifica di IAP ed è iscritto alla previdenza agricola.

Bisognerà quindi effettuare l'accesso a Telemaco Infocamere, ricercare il soggetto dal menù "Imprese" (si veda la Fig. n. 27 al paragrafo 3.6 Telemaco), estrapolare la visura storica dell'azienda agricola, reperire i nominativi dei soci (o amministratori) e procedere alla verifica dell'iscrizione alla previdenza agricola come indicato sopra al punto a).

Per ciò che attiene la verifica del requisito di cui al punto 1) (coincidenza tra possessore e conduttore del fondo), invece si rimanda al controllo degli "Atti registrati" su Siatel Punto Fisco come esposto sopra al punto b). Inoltre, al fine di ottenere il maggior numero di informazioni possibili, si consiglia fortemente di fare uso di una banca dati fornita pressoché da tutte le regioni: l'Anagrafe delle Aziende Agricole. Tale banca dati consente di accedere al fascicolo aziendale delle

aziende agricole ed ottenere informazioni su dati anagrafici, persone, unità locali, dimensione dell'azienda, terreni, allevamenti, produzioni, autorizzazioni, DURC, ecc. Per un approfondimento all'anagrafe delle aziende agricole si rimanda al paragrafo dedicato ai Fabbricati Rurali.

Se almeno uno dei due requisiti richiesti dal comma 758 della Legge 160/2019 indicati sopra presenta esito negativo, si procederà al recupero dell'imposta IMU dovuta.

Si rammenta che, per tale fattispecie, trattandosi del disconoscimento di una agevolazione (motivata dall'assenza di iscrizione alla previdenza agricola o dalla mancata coincidenza tra possessore e conduttore del fondo), prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, occorre notificare al contribuente la comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge 212/2000 (c.d. "invito al contraddittorio").

Di seguito di riporta un esempio di attività di accertamento tramite consultazione dell'Anagrafe delle Aziende Agricole⁽¹⁰²⁾.

Si intende ricercare un terreno per verificare se sussiste la "conduzione diretta da parte del possessore".

Tale controllo è utile per verificare se il terreno è esente IMU ai sensi del comma 758, lett. a) della L. 160/2019, soprattutto nel caso in cui il terreno in questione sia qualificato dal Piano urbanistico comunale come "area fabbricabile".

Si può effettuare la ricerca del terreno inserendo i dati relativi a Foglio e Mappale nella sezione PARTICELLA - "Ricerca Terreni" (Rif. Fig. n. 97).

Figura 97. Anagrafe delle Aziende Agricole - Ricerca Terreni



Una volta individuata la particella è possibile visualizzare tutte le "imprese collegate" (Fig. n. 98), ossia le imprese che hanno condotto, nel corso degli anni, il terreno. Qui è possibile visualizzare:

- il codice unico di identificazione aziende agricole (C.U.A.A.), che corrisponde al Codice Fiscale dell'impresa che conduce il terreno;
- le date inizio/fine conduzione;
- la superficie gestita;
- la forma di conduzione (es. diretta o affitto).

¹⁰² Tutte le figure e i menu si riferiscono all'Anagrafe delle Aziende Agricole dell'Emilia Romagna.

Figura 98. Anagrafe delle Aziende Agricole - Aziende collegate

In questo modo è possibile determinare i periodi durante i quali il terreno è stato condotto direttamente dal possessore, oltre ai periodi in cui lo stesso è affittato: è così possibile individuare i periodi per i quali non spetta l'esenzione IMU per mancanza della coincidenza tra possessore e conduttore. Nel caso in cui l'immobile sia indicato con "Forma di conduzione: affitto", allora si avrà la possibilità di visualizzare anche il contratto d'affitto accedendo al "fascicolo dell'azienda affittuaria" nella sezione "Elenco documenti aziendali" (Fig. n. 99). In tal modo è possibile individuare la presenza di altri terreni oggetto del contratto d'affitto.

Figura 99. Anagrafe delle Aziende Agricole - Elenco documenti aziendali

5.6.4 I coadiuvanti e i pensionati agricoli

L'estensione delle agevolazioni IMU ai coadiuvanti agricoli è stato oggetto di ampio dibattito, nonché di contrasto interpretativo tra MEF e giurisprudenza. Innanzitutto occorre dare una definizione di coadiuvante agricolo: si tratta del familiare del coltivatore diretto che partecipa all'esercizio dell'attività agricola.

In principio, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con nota prot. n. 20535 del 23 maggio 2016, ha confermato che le agevolazioni IMU spettano anche nel caso in cui il terreno sia posseduto dal coadiuvante, a condizione che sussista il possesso e la coltivazione del fondo (requisito oggettivo⁽¹⁰³⁾) e la qualifica di coltivatore diretto (CD) o imprenditore agricolo professionale (IAP) in capo al familiare stesso (requisito soggettivo⁽¹⁰⁴⁾), fermo restando che il coadiuvante presti in modo continuativo la propria opera nell'impresa familiare; il MEF, con la nota richiamata sopra, ha ulteriormente chiarito che l'esenzione non è applicabile in capo al coadiuvante per gli altri terreni concessi in affitto o comodato ad altri soggetti⁽¹⁰⁵⁾.

Questa tesi ministeriale, secondo la quale al coadiuvante agricolo spettano tutte le agevolazioni attribuibili al coltivatore, è stata successivamente smentita dalla giurisprudenza di legittimità: la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 12422 del 17 maggio 2017 ha negato i benefici IMU ritenendo, nel caso di specie, non applicabile la finzione giuridica, in base alla quale l'area fabbricabile si considera come terreno agricolo se posseduta e condotta da un coltivatore diretto, in quanto *“la contribuente, iscritta negli elenchi dei coltivatori diretti e proprietaria del fondo, non lo conduce direttamente per averlo concesso in locazione al figlio, rimanendo, altresì irrilevante ai fini che ci occupano, la mera qualifica (diversa da quella di socio ovvero di comproprietario) di coadiuvante nell'impresa di quest'ultimo [che conduce il fondo N.d.R.]”*.

L'art. 1, comma 705 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. “legge di bilancio 2019”) ha disposto che *“I familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente”*. Tale norma, di carattere generale, non è riferita in modo specifico ai tributi locali (all'IMU in particolare); inoltre l'assimilazione del coadiuvante al coltivatore diretto è limitata ai soli coadiuvanti che appartengono *“al medesimo nucleo familiare”* del coltivatore, pertanto affinché operi l'assimilazione, il coadiuvante deve risiedere con il coltivatore. Ad esempio, se la sorella di un coltivatore diretto risulta iscritta alla previdenza agricola, partecipa attivamente all'attività agricola del fratello e appartiene al nucleo familiare di quest'ultimo, la stessa beneficia delle agevolazioni; invece, se la sorella, pur partecipante all'attività agricola del fratello e pur iscritta alla previdenza agricola, risulta inserita in un proprio nucleo familiare, la stessa perde tutte le agevolazioni, a partire dall'esenzione IMU per i terreni agricoli, che, grazie all'apporto lavorativo nell'impresa del fratello, coltiva direttamente.

¹⁰³ Il requisito oggettivo è rispettato quando *“il coadiuvante stesso risulta proprietario/comproprietario dei terreni agricoli coltivati dall'impresa agricola diretto coltivatrice, di cui è titolare un altro componente del nucleo familiare”* (MEF Nota prot. 20535 del 23 maggio 2016).

¹⁰⁴ L'iscrizione negli elenchi previdenziali permette di ritenere sussistente il requisito soggettivo dell'essere coltivatore diretto.

¹⁰⁵ *“I cosiddetti “coadiuvanti familiari” (detti anche “unità attive”), se in possesso dei requisiti soggettivi stabiliti dalla legge n. 9/63, sono iscritti negli elenchi INPS dei coltivatori diretti quali componenti del nucleo del titolare; di conseguenza, come previsto dalla Legge di Stabilità 2016, essi «Sono, altresì, esenti dall'Imu i terreni agricoli: a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del Dlgs. n. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione...»”*.

A dirimere finalmente la controversia interpretativa dibattuta da MEF e giurisprudenza è intervenuto l'art. 78-bis⁽¹⁰⁶⁾, comma 1 del D.L. n. 104/2020, convertito con modificazioni dalla Legge n. 104/2020, norma di interpretazione autentica che ha disposto che le agevolazioni per i familiari coadiuvanti agricoli iscritti alla previdenza agricola si applicano anche retroattivamente: "Al fine di sostenere l'esercizio delle attività imprenditoriali agricole garantendo la corretta applicazione delle agevolazioni in materia di imposta municipale propria (IMU), l'articolo 1, comma 705, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, si interpreta, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che le disposizioni ivi recate si applicano anche ai periodi di imposta precedenti all'entrata in vigore della citata legge n. 145 del 2018".

Lo stesso art. 78, al comma 3 stabilisce che ai fini IMU, si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale agricola: "Le disposizioni in materia di imposta municipale propria si interpretano, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola."

Anche per i pensionati agricoli era sorto un ampio dibattito, nonché linee interpretative diverse e contrastanti tra MEF e giurisprudenza di legittimità.

La Corte di Cassazione aveva negato più volte il riconoscimento delle agevolazioni IMU ai pensionati iscritti alla previdenza agricola (Ord. n. 336/2003, Ord. n. 87/2005, Sent. n. 14135/2017, Sent. n. 2142/2020). Alla base di questo orientamento vi era la considerazione secondo la quale il soggetto che esercita l'attività agricola e ricava da questa la sua fonte esclusiva di reddito ha bisogno di essere tutelato; nel momento in cui il soggetto percepisce la pensione viene meno questa necessità; inoltre, il pensionato non ricava la sua fonte esclusiva o prevalente del proprio reddito dall'attività agricola. Il MEF, di parere opposto, con la risoluzione n. 1/DF del 28 febbraio 2018, era intervenuto a favore dei pensionati agricoli.

Infine, la questione è stata risolta dalla norma di interpretazione autentica riportata sopra. Pertanto, per beneficiare alle agevolazioni IMU accordate ai terreni agricoli, è divenuto sufficiente che il soggetto, anche se già pensionato, mantenga l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola, iscrizione che di per sé certifica che lo stesso continua a svolgere attività in agricoltura versando i relativi contributi.

5.6.5 L'area fabbricabile in comproprietà tra coltivatori diretti o IAP e altri soggetti privi della qualifica di CD o IAP

Un altro argomento che ha destato controversie e dibattiti è il possesso di aree fabbricabili da parte di coltivatori diretti (CD) o IAP nonché da altri comproprietari privi di tale qualifica.

Il comma 743 della Legge 160/2019 stabilisce che *"... In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi ed oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni."*

106 "Interpretazione autentica in materia di IMU".

Pertanto, dalla lettura del disposto normativo riportato sopra, si evince che le agevolazioni IMU previste per i terreni edificabili posseduti e condotti da coltivatori diretti o IAP spettano esclusivamente a questi ultimi (limitatamente alla quota posseduta). Non spettano invece ad altri comproprietari privi dei due requisiti stabiliti dal comma 758 lett. a) della Legge 160/2019 (possessione e conduzione diretta del terreno, iscrizione alla previdenza agricola) in quanto *“ognuno è titolare di un’autonoma obbligazione tributaria”*.

Contrariamente a quanto indicato dalla normativa, il Ministero dell’Economia e delle Finanze, con la risoluzione n. 2/DF del 10 marzo 2020, sostiene che *“la finzione giuridica di cui alla lett. d) del comma 741 – che considera non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai CD o IAP di cui all’art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole di cui al comma 3 del medesimo art. 1, sui quali persiste l’utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l’esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all’allevamento di animali – continua a trovare applicazione, anche alla luce del comma 743, non solo per i soggetti che rivestono la qualifica di CD o di IAP ma anche per tutti gli altri contitolari”*. A fondamento della sua interpretazione, il MEF cita l’orientamento *“ampiamente consolidato”* della giurisprudenza di legittimità⁽¹⁰⁷⁾ secondo il quale *“nell’ipotesi in cui il terreno posseduto da due soggetti ma è condotto da uno solo, che abbia comunque i requisiti sopra individuati, l’agevolazione in discorso si applica a tutti i comproprietari ... ricorrendo tali presupposti, il terreno soggiace all’imposta in relazione al suo valore catastale, dovendosi prescindere dalla sua obiettiva potenzialità edilizia. La considerazione, in questi casi, dell’area come terreno agricolo ha quindi carattere oggettivo e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali. Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti”*. A giudizio del MEF, il comma 743 della Legge 160/2019 *“ha dato solo veste normativa a un principio di portata generale già presente nel regime dell’IMU, in virtù del quale gli elementi soggettivi ed oggettivi non potevano che essere riferiti ai titolari della singola quota di possesso. E proprio in quest’ottica, si sono pronunciati i Giudici di Legittimità quando hanno attribuito “carattere oggettivo” alla qualificazione dell’immobile come terreno agricolo e non come area edificabile; ed è di questo elemento di carattere oggettivo di cui occorre tenere conto quando il comma 743 richiede l’applicazione degli “elementi...oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso”*. Pertanto, l’aver attribuito veste normativa a tali principi attraverso il comma 743 nulla ha innovato rispetto alla disciplina dell’IMU.”

Il MEF aggiunge inoltre che i comproprietari non qualificati *“si trovano in una situazione d’impossibilità di sfruttamento edificatorio dell’area”*.

Occorre precisare che, fino all’anno 2019, l’art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011, richiamando l’agevolazione di cui all’art. 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, considerava non fabbricabili i terreni, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli IAP iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l’utilizzazione agricola, ossia, anche se sotto il profilo urbanistico, l’area interessata conservava la sua destinazione edificabile, ai fini IMU l’area veniva equiparata a terreno agricolo

107 Rif. sentenza n. 15566 del 30 giugno 2010 e ordinanze n. 16796 del 2017, n. 17337 del 2018 e n. 23591 del 2019.

e quindi, per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali, veniva considerata esente da imposta. La posizione del Ministero dell'Economia e delle Finanze era la medesima: con la Circolare 3/DF/2012, richiamando la sentenza n. 15566/2010 della Corte di Cassazione, il MEF affermava che il beneficio doveva trovare applicazione anche per i contitolari del soggetto in possesso dei requisiti di CD o IAP.

Per concludere, si specifica che si ritiene maggiormente corretta l'interpretazione del comma 743 secondo la quale l'agevolazione IMU spetta soltanto ai comproprietari che possiedono i requisiti di coltivatore diretto o IAP, non agli altri che ne sono privi.

Capitolo 6

L'accertamento IMU nelle procedure concorsuali



6.1 Fallimento/liquidazione giudiziale e liquidazione coatta amministrativa

Il comma 768 della L. 160/2019 prevede che “Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa, il curatore o il commissario liquidatore sono tenuti al versamento della tassa dovuta per il periodo di durata dell’intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili”.

Occorre precisare che, in seguito all’entrata in vigore del D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 “Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza”, il fallimento è stato sostituito dalla liquidazione giudiziale; tuttavia la disciplina contenuta nella legge fallimentare continua a essere applicata ai ricorsi depositati prima del 15 luglio 2022.

In questo capitolo verrà trattato l’accertamento dell’IMU in riferimento al “fallimento”, ma saranno altresì evidenziate le principali novità introdotte dal Codice della crisi d’impresa in materia di “liquidazione giudiziale”, che operano per i ricorsi depositati dal 15/07/2022.

La norma prevista per la “nuova IMU” ricalca la disciplina prevista dalla precedente disciplina IMU (art. 9, comma 7 del D.Lgs 23/2011) e per l’ICI (art. 10, comma 6 D.Lgs. 504/1992) in materia di versamenti, la quale era stata modificata dalla L. 296/2006, comma 173, lett. c) che prevedeva anche l’obbligo di una comunicazione da parte del Curatore o Commissario Liquidatore: *“Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l’avvio della procedura”*.

Pertanto, sussistono due adempimenti in capo al Curatore/Commissario liquidatore:

- 1) la comunicazione dell’avvio della procedura al comune di ubicazione degli immobili, entro 90 giorni dalla data di nomina;
- 2) il versamento dell’imposta maturata nel corso dell’intera procedura entro tre mesi dalla data di trasferimento degli immobili.

In relazione all'obbligo di comunicazione dell'avvio della procedura, occorre precisare che non si tratta della "dichiarazione IMU", nonostante il modello ministeriale della dichiarazione preveda l'eventualità di indicare tra i "DATI DEL DICHIARANTE" il Codice Carica - 3 - Curatore fallimentare.

6.1.1 L'accertamento del periodo precedente alla dichiarazione di apertura della procedura

In relazione all'imposta maturata prima della dichiarazione di fallimento/liquidazione giudiziale/liquidazione coatta amministrativa, il Comune dovrà verificare la posizione del contribuente e predisporre l'accertamento in relazione a tutte le annualità non ancora accertate, compresa quella in cui è stata dichiarata la procedura: naturalmente se l'accertamento viene predisposto prima della scadenza prevista per il pagamento ordinario, non si applicheranno sanzioni e interessi.

Gli accertamenti andranno notificati secondo il principio del doppio binario:

- al soggetto fallito;
- al Curatore/liquidatore direttamente all'indirizzo pec attribuito alla procedura (comunicato dal Curatore in sede di "comunicazione dell'avvio della procedura");

La mancata notifica al fallito preclude all'Ente impositore di far valere la pretesa nei confronti del fallito tornato in bonis, ovvero nel caso di revoca della procedura di fallimento/liquidazione giudiziale/liquidazione coatta amministrativa.

La notifica al Curatore è dovuta in quanto il fallito perde la capacità di stare in giudizio nelle controversie, spettando la legittimazione processuale esclusivamente al curatore. Tuttavia, la Cassazione legittima il fallito ad agire, impugnando l'avviso d'accertamento, qualora la curatela sia rimasta inerte (Cass. n. 25373/2022, Cass. n. 14739/2021).

In relazione agli accertamenti esecutivi di cui alla L. 160/2013 comma 792 e ss, la Cassazione, S.U con sentenza n. 33408/2021, ha precisato che *"l'intimazione ad adempiere contenuta nell'avviso di accertamento esecutivo è incompatibile con la procedura concorsuale proprio perché funzionale all'esecuzione individuale in contrasto con i principi di concorsualità..."* ... *"...ai fini dell'insinuazione al passivo ex art. 93 L.F. non solo è irrilevante che gli avvisi di accertamento esecutivi acquistino valore di titolo esecutivo, ma anche che siano notificati al curatore... La notifica degli accertamenti esecutivi risponderebbe alla mera funzione di informare il curatore della pretesa impositiva, funzione, però già assolta dalla domanda di insinuazione al passivo..."*

Per gli accertamenti esecutivi (e solo per questi) il Comune potrà decidere se eseguire la doppia notifica, al Curatore e al fallito, ovvero se notificarli solo al fallito allegando l'accertamento al ricorso per l'insinuazione al passivo.

Tuttavia, prudenzialmente, si consiglia di procedere con il doppio binario di notifica, al Curatore ed al fallito, visto che recenti pronunce della Suprema Corte continuano a rilevarne la necessità: in particolare, con Ordinanza n. 26898 del 16/10/2024, la Cassazione afferma che *"Sono crediti tributari concorsuali quelli i cui presupposti impositivi si siano verificati prima della dichiarazione di fallimento, così come evidenziato dalla prevalente dottrina e dalla giurisprudenza (cfr. Cass. n. 18002 del 14/09/2016; Cass. n. 5392 del 18/03/2016; Cass. n. 25689 del 21/12/2015; Cass. S.U. n. 9201 del 06/09/1990), avendo l'atto di accertamento (eventualmente successivo) natura meramente dichiarativa. 2.2.2L'atto impositivo riguardante un credito tributario di natura concorsuale va, peraltro, notificato sia al fallito che al curatore fallimentare. 2.2.3. Invero, il fallito conserva la qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, pur essendo condizionata la sua impugnazione all'iner-*

zia della curatela, sicché, in caso contrario, la pretesa tributaria è inefficace nei suoi confronti e l'atto impositivo non diventa definitivo, tenuto conto, peraltro, che costui non è parte necessaria del giudizio d'impugnazione instaurato dal curatore (cfr. Cass. S.U. n. 11287 del 28/04/2023; Cass. n. 12854 del 23/05/2018; Cass. n. 21078 del 13/10/2011. 2.2.4. La notifica al curatore fallimentare è, invece, necessaria ove si voglia procedere alla successiva insinuazione al passivo del credito, onde consentire l'eventuale impugnazione nelle sedi competenti (Cass. n. 25689 del 21/12/2015). E ciò anche quando il termine per l'impugnazione non sia ancora completamente decorso nei confronti del contribuente ancora in bonis in ragione dell'intervenuta dichiarazione di fallimento (Cass. n. 18002 del 14/09/2016). La conseguenza della mancata notificazione è l'inopponibilità del credito alla procedura concorsuale."

Si ritiene che gli avvisi d'accertamento notificati dopo la dichiarazione di fallimento non siano soggetti all'obbligo di invito al contraddittorio previsto dall'art. 6-bis della L. 212/2000 in quanto rientrano tra *"i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione"* di cui al comma 2.

La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 3294 del 5 febbraio 2019, ha confermato quanto deciso con sentenza dell'11 aprile 2018 n. 8892, vale a dire che la dichiarazione di fallimento giustifichi l'emissione anticipata dell'avviso di accertamento, derivando l'urgenza dalla necessità dell'Erario di intervenire nella procedura concorsuale, senza che rilevi la possibilità di un'insinuazione tempestiva al passivo *"poiché detto intervento può essere funzionale a proporre opposizioni volte a contestare le posizioni di altri creditori; d'altro lato perché il contribuente fallito perde la capacità di gestire il proprio patrimonio, sicché il detto termine per la presentazione di osservazioni e richieste risulta incompatibile con l'attività del curatore, che è svolta sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato dei creditori, stante l'onere informativo nei confronti di tali soggetti"*.

Merita infine di essere specificato il caso del fallimento delle società di persone⁽¹⁾, per le quali la dichiarazione di fallimento comporta altresì il fallimento dei soci illimitatamente responsabili. In questo caso, il Comune dovrà indicare nella domanda di insinuazione sia i crediti vantati dalla società sia quelli vantati nei confronti dei soci illimitatamente responsabili (persone fisiche). Qualora il Comune vanti crediti esclusivamente nei confronti di uno o più soci, ma non nei confronti della società, la domanda andrà presentata per il fallimento dei soci-persone fisiche.

6.1.2 L'insinuazione al passivo in relazione al fallimento

Una volta notificati gli accertamenti, il Comune dovrà procedere tempestivamente ad effettuare l'insinuazione al passivo.

La domanda di insinuazione al passivo si propone mediante presentazione del ricorso all'indirizzo pec attribuito alla procedura, sottoscritto digitalmente dal Dirigente/posizione apicale del settore tributi ovvero dal Sindaco, in qualità di legale rappresentante dell'Ente.

Contenuti del ricorso (art. 93 L.F)

Il ricorso contiene:

- 1) l'indicazione della procedura cui si intende partecipare e le generalità del creditore;
- 2) la determinazione della somma che si intende insinuare al passivo;

¹ Società semplice (s.s.), Società in nome collettivo (S.n.c.) e Società in accomandita semplice (S.a.s.)

- 3) la succinta esposizione dei fatti e degli elementi di diritto che costituiscono la ragione della domanda;
- 4) l'eventuale indicazione di un titolo di prelazione e la descrizione del bene sul quale la prelazione si esercita, se questa ha carattere speciale;
- 5) l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata, al quale ricevere tutte le comunicazioni relative alla procedura, le cui variazioni è onere comunicare al curatore.

In relazione ai punti 2) e 3), il Comune dovrà indicare tutti i crediti IMU risultanti da avvisi d'accertamento non ancora posti a riscossione coattiva.

Per i crediti già avviati a riscossione coattiva occorre distinguere tra:

- i crediti IMU per i quali l'Ente sta procedendo alla riscossione in "forma diretta", i quali andranno richiesti nella domanda di insinuazione;
- i crediti IMU già affidati per la riscossione coattiva ad uno dei soggetti di cui all'art. 52 del D.Lgs 446/1997, comma 5, lett. b), ovvero al concessionario nazionale AdER. Questi crediti non andranno indicati in quanto sarà tale soggetto a doversi insinuare nella procedura.

Per quanto attiene agli interessi, il Comune dovrà indicare nella domanda anche gli ulteriori interessi, nella misura del tasso legale, maturati dalla data di scadenza dell'accertamento alla data di proposizione della domanda per l'insinuazione al passivo.

Gli avvisi d'accertamento/atti di riscossione devono essere allegati al ricorso.

Nella domanda di insinuazione il Comune potrà anche far valere la compensazione con eventuali debiti che ha nei confronti del fallito, anche se non scaduti prima della dichiarazione di fallimento⁽²⁾. Il ricorso è inammissibile se è omissso o assolutamente incerto uno dei requisiti di cui ai nn. 1), 2) o 3).

Di fondamentale importanza è l'**indicazione di cui al punto 4)**: il Comune deve precisare, nella richiesta di ammissione dei crediti, che si tratta di crediti privilegiati ai sensi dell'art. 2752 c.c., come disposto dall'art. 13, comma 13 del D.Lgs. n. 201/2011.

L'art. 93 della L. F. dispone infatti che *"se è omissso o assolutamente incerto il requisito di cui al n. 4), il credito è considerato chirografario"*.

Qualora il comune abbia già iscritto ipoteca sugli immobili del fallito occorrerà indicare che il credito è garantito da ipoteche iscritte presso la Conservatoria dei registri immobiliari, precisando gli estremi della nota di iscrizione e allegandone copia al ricorso.

L'indicazione di cui al punto 5) garantisce all'ente di ricevere tempestivamente tutte le comunicazioni relative alla procedura. La mancata indicazione dell'indirizzo pec da parte del Comune produce la conseguenza che *"tutte le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in cancelleria"*⁽³⁾.

² Rif. art. 56 L.F.

³ Rif. art. 31-bis, comma 2.

FOCUS: IL PRIVILEGIO PER CREDITI IMU, DI CUI ALL'ART. 2752 c.c.

L'ultimo comma dell'art. 2752 c.c. dispone che "Hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato, i crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale e dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni". Tale comma è stato oggetto di interpretazione autentica per quanto riguarda il riconoscimento del privilegio generale a tutti i tributi comunali e provinciali, anche non espressamente indicati o istituiti in un momento successivo, in aggiunta a quelli esplicitamente previsti dalla legge per la finanza locale.

Si tratta di un privilegio generale limitato ai beni mobili. Il grado del privilegio è previsto dall'art. 2778 c.c., che colloca all'ultimo posto (ventesimo grado) "i crediti degli enti locali per tributi, indicati dal quarto comma dell'articolo 2752".

Il comma 3 dell'art. 54 L.F. estende il privilegio agli interessi, il cui decorso cessa alla data di deposito del progetto di riparto nel quale il credito è soddisfatto anche se parzialmente. Durante il periodo fallimentare gli interessi maturano nella misura del tasso legale (artt. 2788 e 2749 c.c.).

Il privilegio è invece escluso per sanzioni, in quanto il comma 3 dell'art. 2752 c.c. lo prevede solo in relazione alle imposte erariali.

Tempistiche per la presentazione del ricorso

La domanda di ammissione si trasmette con ricorso da trasmettere almeno trenta giorni prima dell'udienza per l'esame dello stato passivo.

Solitamente, nella comunicazione che il Curatore trasmette al Comune ai sensi del comma 173, lett. c), l. 296/2006, è indicata la data di verifica dello stato passivo. Il Comune può comunque accedere al portale dei Fallimenti del Tribunale che ha emesso la sentenza dichiarativa e consultare la data prevista per la verifica dello stato passivo.

Le domande di ammissione al passivo di un credito, trasmesse al curatore oltre il termine di trenta giorni prima dell'udienza fissata per la verifica del passivo e non oltre quello di dodici mesi (sei per la liquidazione giudiziale) dal deposito del decreto di esecutività dello stato passivo sono considerate tardive; in caso di particolare complessità della procedura, il tribunale, con la sentenza che dichiara il fallimento, può prorogare quest'ultimo termine fino a diciotto mesi.

Ai sensi dell'art. 112 L.F. la conseguenza per il Comune che presenta una "domanda tardiva", nonostante conoscesse l'apertura della procedura, è quella di poter concorrere soltanto alle ripartizioni dell'attivo successive alla data della loro ammissione.

Decorso il termine per la presentazione delle domande tardive, e comunque fino a quando non siano esaurite tutte le ripartizioni dell'attivo fallimentare, è possibile presentare le c.d. "domande ultra tardive" se l'istante prova che il ritardo è dipeso da causa a lui non imputabile: il Comune potrà legittimamente presentare domanda ultra tardiva qualora il Curatore abbia ommesso di trasmettere la comunicazione dell'avvio della procedura al comune di ubicazione degli immobili, entro 90 gg dalla data di nomina.

6.1.3 L'insinuazione al passivo in relazione alla "liquidazione giudiziale"

La procedura per l'insinuazione al passivo della liquidazione giudiziale prevista dal D.Lgs 12 gennaio 2019, n. 14 – Capo II "Accertamento del passivo e dei diritti dei terzi sui beni compresi nella liquidazione giudiziale" (artt. 200 - 210) ricalca essenzialmente quella prevista per il fallimento, anche se sono state apportate alcune modifiche. In particolare:

- **Domanda di ammissione al passivo - art. 201:** il ricorso deve contenere anche (e-bis) l' "*indicazione delle coordinate bancarie del creditore*". Il D.Lgs 136/2024 ha modificato la collocazione di tale disposizione, che precedentemente era stata collocata alla lett. a) con la conseguenza che, in mancanza dell'indicazione delle coordinate bancarie, il ricorso poteva essere ritenuto inammissibile;
- **Domande tardive - art. 208, c. 1:** si riduce, da dodici a sei mesi il termine per presentare le domande tardive "*Le domande... trasmesse al curatore oltre il termine di trenta giorni prima dell'udienza fissata per la verifica del passivo e non oltre quello di sei mesi dal deposito del decreto di esecutività dello stato passivo sono considerate tardive. In caso di particolare complessità della procedura, il tribunale, con la sentenza che dichiara aperta la liquidazione giudiziale, può prorogare quest'ultimo termine fino a dodici mesi*";
- **Domande ultra tardive – art. 208, c. 3:** la possibilità di presentare domande ultra tardive viene sottoposta a condizioni maggiormente stringenti rispetto alla disciplina prevista per il fallimento: il creditore dovrà fornire sia la prova che il ritardo è dipeso da cause a lui non imputabili sia di aver trasmesso la domanda al curatore non oltre sessanta giorni dal momento in cui è cessata la causa che ne ha impedito il deposito tempestivo. "*Decorso il termine di cui al comma 1, e comunque fino a quando non siano esaurite tutte le ripartizioni dell'attivo della liquidazione giudiziale, la domanda tardiva è ammissibile solo se l'istante prova che il ritardo è dipeso da causa a lui non imputabile e se trasmette la domanda al curatore non oltre sessanta giorni dal momento in cui è cessata la causa che ne ha impedito il deposito tempestivo. Quando la domanda risulta manifestamente inammissibile perché l'istante non ha indicato le circostanze da cui è dipeso il ritardo o non ne ha offerto prova documentale o non ha indicato i mezzi di prova di cui intende valersi per dimostrarne la non imputabilità, il giudice delegato dichiara con decreto l'inammissibilità della domanda. Il decreto è reclamabile a norma dell'articolo 124*".

Un esempio di domanda di insinuazione è contenuto in Appendice.

6.1.4 L'IMU maturata durante il periodo fallimentare

Il periodo che intercorre dall'apertura della procedura fino al decreto di trasferimento degli immobili compresi nel fallimento costituisce **un unico periodo di imposta**, in deroga al comma 761 della L. 160/2019.

Tale concetto è stato fatto proprio dalla Corte di Cassazione (ex multis, v. Ord. n. 15872/2021) la quale ha statuito che "*in materia di ICI, ma estendibile anche in materia IMU, nell'ipotesi in cui l'immobile sia compreso tra i beni di una società sottoposta a procedura concorsuale, in pendenza della procedura sussiste l'obbligazione tributaria, ma non l'obbligo di denuncia e di pagamento dell'imposta, che rimangono sospesi in attesa della vendita dell'immobile, di conseguenza nessun accertamento può essere effettuato dall'Amministrazione comunale stante l'assenza di qualsivoglia condotta inadempiente. Lo stesso orientamento era già stato espresso dalla Corte di*

Cassazione con Ordinanza n. 20953 del 06/09/2019, pertanto, alla luce della giurisprudenza richiamata non è condivisibile la tesi del profilo liquidatorio annuale, non sussistendo differenza fra momento liquidatorio e versamento.

Il decreto di trasferimento è disciplinato dall'art. 586 del c.p.c che dispone "Avvenuto il versamento del prezzo e verificato l'assolvimento dell'obbligo posto a carico dell'aggiudicatario dall'articolo 585, quarto comma, il giudice dell'esecuzione può sospendere la vendita quando ritiene che il prezzo offerto sia notevolmente inferiore a quello giusto, ovvero pronunciare **decreto col quale trasferisce all'aggiudicatario il bene espropriato**, ripetendo la descrizione contenuta nell'ordinanza che dispone la vendita e ordinando che si cancellino le trascrizioni dei pignoramenti e le iscrizioni ipotecarie, se queste ultime non si riferiscono ad obbligazioni assunte dall'aggiudicatario a norma dell'articolo 508. Il giudice con il decreto ordina anche la cancellazione delle trascrizioni dei pignoramenti e delle iscrizioni ipotecarie successive alla trascrizione del pignoramento. Il decreto contiene altresì l'ingiunzione al debitore o al custode di rilasciare l'immobile venduto.

Esso costituisce titolo per la trascrizione della vendita sui libri fondiari e titolo esecutivo per il rilascio."

A seguito del decreto di trasferimento, il curatore o il commissario liquidatore è tenuto al versamento della tassa dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili.

L'IMU maturata in pendenza della procedura è un credito prededucibile ai sensi dell'art. 111 della legge fallimentare, in quanto trattasi di crediti sorti in occasione o in funzione della procedura (Cass. sentenza n. 5015 del 2 febbraio 2013, Cass. civile - sez. trib. 06/08/2019 n. 20953, Cass. civile ordinanza Sez. 1, n. 18882 del 10/06/2022).

Un'importante precisazione sulla natura prededucibile del credito IMU è stata recentemente fornita dalla Sentenza della Cassazione Civile Ord. Sez. 1 Num. 18882 del 10/06/2022: "L'art. 111 l.fall., norma generale sull'ordine di distribuzione dell'intero attivo fallimentare – ellitticamente descritto come «somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo» ma evidentemente riferito, proprio per la sua portata generale, a tutte le componenti della massa attiva, come più analiticamente descritte nel successivo art. 111-ter, commi 1 e 2, l.fall.– pone al vertice i crediti prededucibili, in seconda posizione i creditori prelatizi (da graduare al loro interno secondo l'ordine delle cause legittime di prelazione) ed infine i creditori chirografari.

L'art. 111-bis l.fall., norma generale sulla disciplina dei crediti prededucibili, dispone tra l'altro, al secondo comma, che essi vanno soddisfatti «con il ricavato della liquidazione del patrimonio immobiliare e mobiliare, tenuto conto delle rispettive cause di prelazione, con esclusione di quanto ricavato dalla liquidazione dei beni oggetto di pegno ed ipoteca per la parte destinata ai creditori garantiti».

L'art. 111-ter, che disciplina in dettaglio i "conti speciali", dopo aver descritto ai primi due commi la composizione della massa liquida attiva, immobiliare («costituita dalle somme ricavate dalla liquidazione dei beni immobili (...), dei loro frutti e pertinenze nonché dalla quota proporzionale di interessi attivi liquidati sui depositi delle relative somme») e mobiliare («costituita da tutte le altre entrate»), impone al curatore, al terzo comma, di «tenere un conto autonomo delle vendite dei singoli beni immobili oggetto di privilegio speciale e di ipoteca e dei singoli beni mobili o gruppo di mobili oggetto di pegno e privilegio speciale, con analitica indicazione delle entrate e delle uscite di carattere specifico e della quota di quelle di carattere generale imputabili a ciascun bene o gruppo di beni secondo un criterio proporzionale».

L'art. 111-ter, comma 3 l.fall. non è dunque, come assume il ricorrente, una norma di natura meramente "contabile", ma una fondamentale disposizione diretta a comporre l'apparente antinomia generata dagli artt. 111 e 111 bis l.fall.; essa regola infatti il concorso tra crediti prededucibili e crediti assistiti da prelazione, prevedendo l'imputazione al ricavato dalla vendita dei singoli beni sui quali si esercita la prelazione (maggiorato delle «entrate») delle «uscite di carattere specifico» – ossia delle spese prededucibili sostenute per la conservazione, amministrazione e liquidazione di ciascun bene – oltre che di una quota proporzionale delle uscite «di carattere generale» della procedura, in quanto sostenute nell'interesse di tutti i creditori.

Sulla base di queste considerazioni la Corte enuncia questo principio: "In base alla lettura combinata degli artt. 111, 111-bis e 111-ter l.fall., l'IMU maturata dopo la dichiarazione di fallimento rientra tra le spese sostenute per la conservazione, amministrazione e liquidazione dell'immobile ed integra una "uscita di carattere specifico", a norma dell'art. 111-ter l.fall., che grava in prededu- zione su quanto ricavato dalla liquidazione dell'immobile, anche se oggetto di ipoteca".

6.1.5 L'accertamento in caso di omesso/parziale versamento da parte del curatore

Nel caso in cui il Curatore, decorsi tre mesi dal decreto di trasferimento immobili, non effettui il versamento dell'imposta maturata durante la procedura ovvero effettui solo parzialmente il versamento dell'imposta dovuta, il Comune dovrà procedere a notificare un avviso d'accertamento (si veda esempio in Appendice).

Nonostante il comma 161 della L. 296/2006 consenta al Comune di notificare l'accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il versamento è stato o doveva essere effettuato, si consiglia di agire tempestivamente (indicativamente non oltre l'anno) in quanto il credito, come si dirà successivamente, dovrà essere oggetto di domanda di ammissione allo stato passivo. L'avviso d'accertamento deve essere sottoscritto digitalmente dal Funzionario Responsabile e notificato al Curatore alla pec del fallimento.

L'avviso d'accertamento è unico e deve riportare i conteggi dell'imposta dovuta per ciascuna annualità: l'atto potrà quindi riferirsi sia all'IMU di cui alla L. 160/2019 sia all'IMU di cui al D.L. 201/2011 e, se il fallimento era stato dichiarato prima del 2012, anche all'ICI.

Gli **interessi** andranno conteggiati solo in riferimento al periodo che va dalla data in cui doveva essere effettuato il versamento (tre mesi dopo il decreto trasferimento immobili) alla data in cui l'accertamento viene emesso.

Per quanto riguarda la **tipologia di violazione** contestata al Curatore con l'avviso d'accertamento, occorre precisare che si tratta di "omesso o parziale versamento". Non si ritiene legittimo emettere un avviso per omessa denuncia o per infedele denuncia (neanche qualora il Curatore presenti la dichiarazione IMU) in quanto, come già anticipato, la disciplina speciale prevista per il maxi-periodo fallimentare non dispone l'obbligo di dichiarazione in capo al Curatore.

In relazione alle **sanzioni**, il Comune non dovrà irrogarle contestualmente all'avviso d'accertamento, ma dovrà derogare a quanto previsto dall'art. 17 del D.Lgs 472/1997.

In effetti la giurisprudenza di legittimità ha evidenziato che l'imposta maturata in corso di fallimento continui a gravare sul fallito, nonostante lo spossessamento e l'apertura della procedura, mentre le sanzioni sono a carico del Curatore. La Suprema Corte ha affermato che *".. la dichiarazione di fallimento - non comportando il venir meno dell'impresa, ma solo la perdita della*

legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore fallimentare - implica che la relativa obbligazione continua a gravare sul fallito, nel presupposto che il bene resta nel suo patrimonio, nonostante lo spossessamento conseguente all'apertura della procedura concorsuale, ricollegandosi l'effetto traslativo della proprietà solo all'emanazione del decreto di trasferimento a cura del giudice delegato: sono invece a carico del curatore le sanzioni pecuniarie connesse all'omessa denuncia, trattandosi di attività che compete in proprio a tale soggetto, individuabile pertanto quale persona fisica che ha commesso la relativa violazione tributaria" (Cass. n. 15462 del 2010, Cass. n. 15478/2010, Cass. n. 16836/2012, Cass. n. 17529/2012, Cass. n. 8371/2016, Cass. n. 20953/2019).

Le sanzioni andranno pertanto irrogate personalmente al Curatore (persona fisica), notificando un atto di irrogazione delle sanzioni al suo domicilio fiscale.

Ciò è stato ribadito dalla Suprema Corte con Sentenza n. 5393 del 18/03/2015 *"La tesi sostenuta dalla parte resistente contrasta palesemente, peraltro, con la netta distinzione tracciata dalla legge fallimentare tra la disciplina della legittimazione processuale del soggetto dichiarato fallito nel caso in cui venga in questione la responsabilità patrimoniale dello stesso, che vede il curatore fallimentare chiamato a stare in giudizio in luogo del fallito (a prescindere dalle diverse ricostruzioni dogmatiche di tale potere; rappresentanza legale; sostituzione processuale ex art. 81 c.p.c.) in funzione strumentale all'adempimento dell'incarico assunto di amministrare il patrimonio del fallito sotto la direzione (e dopo la riforma del 2006 la vigilanza) del Giudice delegato (e del comitato dei creditori: art. 27 Dlgs n. 5/2006) e dietro autorizzazione scritta di quest'ultimo (art. 31 co 2 Legge Fall.), ed invece la responsabilità "propria" della persona fisica titolare dell'organo della curatela, in quanto tenuto ad adempiere "ai doveri del proprio ufficio imposti dalla legge" (art. 38 co I, Legge Fall. in relazione agli obblighi di legge, il testo anteriore alla riforma del 2006 non ha subito sostanziali varianti: "/// curatore deve adempiere con diligenza ai doveri del proprio ufficio"), che se chiamato a rispondere, per fatto proprio, e quindi con il proprio patrimonio, delle conseguenze connesse alla violazione di doveri inerenti alle funzioni esercitate, è libero di svolgere le difese ed assumere la qualità di parte nel giudizio, al pari di qualsiasi altra persona fisica dotata di capacità di agire (e dunque di capacità processuale), senza evidentemente dover richiedere alcuna autorizzazione al Giudice delegato, atteso che l'eventuale accertamento della propria responsabilità, non potrebbe comunque spiegare alcuna incidenza sul patrimonio del fallito (che è soggetto distinto) e quindi sulla massa fallimentare."*

6.1.6 Avviso di accertamento contestato dal curatore

In seguito alla notifica dell'avviso d'accertamento, il Curatore potrebbe:

- a) contestare l'accertamento del Comune e presentare un'istanza di annullamento in autotutela:
ad esempio, il Curatore potrebbe sostenere che l'omesso versamento è motivato dal fatto che si tratta di immobili per i quali la Legge prevede l'"esenzione"; oppure potrebbe sostenere che il versamento effettuato è corretto, in quanto si tratta di immobili inagibili per i quali si applica la riduzione della base imponibile del 50%.

Il Comune dovrà rispondere tempestivamente all'istanza di riesame presentata dal Curatore e, qualora le argomentazioni addotte dal Curatore siano ritenute infondate, dovrà notificare un diniego motivato.

b) il Curatore potrebbe anche rimanere “inerte” e non presentare alcuna istanza, ma omettere di versare gli importi indicati nell’avviso d’accertamento entro il termine previsto per il ricorso.

In entrambi i casi, l’attività del Comune non si esaurisce qui: il Comune dovrà infatti attivarsi affinché il proprio credito prededucibile sia riconosciuto dalla procedura.

Il comma 1 dell’art. 111-bis, L. F. dispone infatti che *“I crediti prededucibili devono essere accertati con le modalità di cui al capo V (92-103), con esclusione di quelli non contestati per collocazione e ammontare, anche se sorti durante l’esercizio provvisorio, e di quelli sorti a seguito di provvedimenti di liquidazione di compensi dei soggetti nominati ai sensi dell’articolo 25...”*

6.1.7 Ricorso per l’ammissione al passivo dei crediti prededucibili

Trattandosi di crediti contestati dal Curatore, il Comune dovrà pertanto presentare una domanda per l’ammissione allo stato passivo, in prededuzione, dei crediti risultanti dall’avviso d’accertamento notificato al Curatore in luogo del fallito (imposta e interessi), allegando l’accertamento⁽⁴⁾. Si consiglia di procedere rapidamente, soprattutto nel caso in cui, dalle relazioni periodiche del Curatore, si evince che la chiusura della procedura è prevista a breve termine.

La Corte di Cassazione, in mancanza di un termine specifico per la presentazione dell’istanza di ammissione al passivo per i crediti prededucibili, ha affermato che è necessario proporre tempestivamente l’istanza nel momento in cui matura il diritto di credito (Cass. Ord. n. 18760 del 09/07/2024). Spetterà, poi, al Giudice delegato, nel caso in cui sia contestata la tardività dell’istanza da parte del Curatore, valutare, in base alle circostanze e secondo il suo prudente apprezzamento se il ritardo (colpevole) sussiste o meno. Successivamente, la Suprema Corte, stante l’inapplicabilità dell’art. 101 L.F., ha individuato il termine di “un anno” per la presentazione dell’insinuazione allo stato passivo, che decorrerà dal momento in cui il credito abbia maturato le condizioni di partecipazione al passivo (Cassazione n. 2308/2021, n. 3872/2020, n. 18544/2019). A questo punto il credito prededucibile del Comune passerà all’esame della procedura secondo le regole ordinarie:

- il Curatore presenterà al Giudice Delegato del Fallimento una “proposta di ammissione” in cui, probabilmente, proporrà di escludere i crediti derivanti dall’avviso d’accertamento del Comune, adducendone le motivazioni;
- Il Giudice fallimentare fisserà quindi un’udienza per la verifica del credito di cui il Comune ha richiesto l’ammissione, dandone comunicazione alle parti, che potranno partecipare all’udienza.

Trattandosi di materia prettamente tributaria, il Giudice potrà ammettere il credito del Comune “con riserva”, autorizzando il Curatore a proporre ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado avverso l’avviso d’accertamento notificatogli dal Comune.

L’ammissione in via definitiva del credito prededucibile, in tal caso, dipenderà dalla sorte del ricorso tributario.

6.2 Il concordato fallimentare

Il concordato nella liquidazione giudiziale (art. 240 CCI) ricalca in gran parte la disciplina già prevista dal R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare).

⁴ Si veda esempio in Appendice.

Il concordato fallimentare rappresenta uno strumento per consentire la chiusura anticipata della liquidazione. Il creditore, un terzo o il debitore stesso formulano una proposta avente ad oggetto un "piano" per soddisfare parzialmente o integralmente i creditori, anche privilegiati, in cambio della cessione dell'intero attivo fallimentare. La suddetta proposta deve essere presentata al giudice delegato, approvata dai creditori ed omologata dal Tribunale. Il concordato si concretizza dunque attraverso un accordo tra il proponente e i creditori, con l'intervento del Tribunale che provvede all'omologazione. Una volta approvato dalla maggioranza dei creditori ed omologato dall'autorità giudiziaria, il concordato è vincolante per tutte le parti. Il concordato:

- 1) cessa quando vengono adempiute tutte le obbligazioni assunte;
- 2) è annullato o risolto (con riapertura della liquidazione giudiziale) se gli obblighi sono inadempiti.

I soggetti legittimati a formulare la proposta di concordato sono:

- i creditori;
- terzi;
- il debitore, sia imprenditore individuale, sia società cui egli partecipi o società sottoposte a comune controllo, a condizione che:
 - sia decorso un anno dalla sentenza che ha dichiarato l'apertura della procedura di liquidazione giudiziale;
 - non siano decorsi due anni dal decreto che rende esecutivo lo stato passivo;
 - la proposta del debitore, delle società cui egli partecipi o società sottoposte a comune controllo, deve prevedere l'apporto di risorse che incrementino il valore dell'attivo di almeno il 10%.

La proposta inoltre può prevedere:

- a) la suddivisione dei creditori in classi, secondo posizione giuridica ed interessi economici omogenei;
- b) trattamenti differenziati fra creditori appartenenti a classi diverse, indicando le ragioni dei trattamenti differenziati dei medesimi;
- c) la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti attraverso qualsiasi forma, anche mediante cessione dei beni, accollo o altre operazioni straordinarie, ivi compresa l'attribuzione ai creditori, nonché a società da questi partecipate, di azioni, quote ovvero obbligazioni, anche convertibili in azioni o altri strumenti finanziari e titoli di debito.

Se la società in liquidazione giudiziale ha emesso obbligazioni o strumenti finanziari oggetto della proposta di concordato, i portatori di tali titoli sono costituiti in classe.

La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché in misura non inferiore a quella realizzabile con la liquidazione giudiziale dei beni o dei diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, al netto del presumibile ammontare delle spese di procedura inerenti al bene o diritto e della quota parte delle spese generali, indicato nella relazione giurata di un professionista indipendente, e designato dal tribunale. Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione.

Per quanto riguarda l'IMU, qualora il concordato sia stato proposto dal debitore (fallito), i beni acquisiti alla procedura rientrano nella disponibilità del fallito, che ritorna "in bonis" per effetto della chiusura dell'omologazione del piano e della chiusura della procedura: pertanto l'IMU ma-

turata durante il periodo fallimentare dovrà essere pagata dal debitore tornato in bonis entro tre mesi dall'omologazione, in quanto sono a suo carico le spese della procedura. La Corte di Cassazione, con sentenza n. 3845 del 15/02/2013 ha affermato che *"... ove il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa vengano chiusi senza farsi luogo alla vendita con il ritorno "in bonis" dell'ex fallito o dal soggetto sottoposto alla liquidazione, la predetta obbligazione tributaria, quale progressivamente maturata, è posta a carico dei medesimi, tenuti da quel momento sia alla denuncia che al pagamento dei ratei annuali di imposta relativi al periodo concorsuale, senza che nell'ammontare complessivo siano compresi gli interessi"*.

Qualora invece il concordato sia proposto da un terzo (assuntore) la Corte di Cassazione, con sentenza n. 2126/2022 ribadisce un principio già espresso (Cass. n. 5035/2012), in base al quale l'imposta maturata durante la procedura è a carico dell'assuntore.

La Corte afferma che *"... Laddove, invece, vi sia concordato, con terzo assuntore, gli oneri fiscali sono a carico dell'assuntore del concordato fallimentare omologato che si impegni al pagamento delle spese di procedura, perché tra queste, ai sensi dell'art. 111 legge fall., rientrano, come debiti prededucibili, anche i crediti sorti in occasione o in funzione delle procedure concorsuali, né il creditore del tributo è tenuto ad insinuarsi al passivo, potendo soddisfarsi direttamente sul ricavato della vendita dell'immobile in via preferenziale, ed essendo l'assuntore l'unico obbligato ad eseguire le obbligazioni derivanti dal concordato"* (Cass., 28 marzo 2012, n. 5035; v. altresì, in motivazione, Cass., 5 marzo 2021, n. 6133).

"Pertanto la ricorrente pur non essendo proprietaria degli immobili negli anni 1993 1994 è tenuta al pagamento dell'ICI maturata e non corrisposta, in qualità di assuntore del concordato fallimentare poiché le imposte sospese costituiscono spese di procedura".

In caso di omesso versamento entro tre mesi dalla data di omologazione del concordato, il Comune sarà legittimato a notificare un avviso d'accertamento al "debitore (fallito) tornato in bonis" ovvero all'"assuntore del concordato": l'avviso d'accertamento sarà unico e dovrà riportare i conteggi dell'**imposta dovuta** per ciascuna annualità: l'atto potrà quindi riferirsi sia all'IMU di cui alla L. 160/2019 sia all'IMU di cui al D.L. 201/2011 e, se il fallimento era stato dichiarato prima del 2012, anche all'ICI.

Gli **interessi** andranno conteggiati solo in riferimento al periodo che va dalla data in cui doveva essere effettuato il versamento (tre mesi dopo l'omologazione del concordato) alla data in cui l'accertamento viene emesso.

Contestualmente, al "debitore (fallito) tornato in bonis" ovvero all'"assuntore del concordato", saranno irrogate le **sanzioni** per omesso versamento.

6.3 Il concordato preventivo

Il D.Lgs 83/2022 ha modificato l'articolo 84 del CCII Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, precisando che la funzione del concordato preventivo è quella di realizzare *"sulla base di un piano avente il contenuto di cui all'articolo 87, il soddisfacimento dei creditori in misura non inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione giudiziale mediante la continuità aziendale, la liquidazione del patrimonio, l'attribuzione delle attività ad un assuntore o in qualsiasi altra forma"* (comma 1).

I presupposti essenziali per poter accedere al concordato preventivo risultano pertanto essere:

- 1) requisito soggettivo: ai sensi dell'articolo 84 possono accedere al concordato preventivo solo gli imprenditori commerciali che non costituiscono "imprese minori" di cui all'articolo 2, comma 1, lettera d) del CCI;
- 2) requisito oggettivo: il concordato preventivo è consentito solo all'imprenditore che si trovi in stato di crisi ovvero insolvenza definito dall'articolo 2;
- 3) garanzia del soddisfacimento dei creditori in misura non inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione giudiziale, ai sensi del comma 1 dell'articolo 84.

Il concordato preventivo può essere in continuità o con liquidazione del patrimonio.

6.3.1 Concordato preventivo in continuità

"La continuità deve tutelare l'interesse dei creditori e i posti di lavoro per quanto possibile." Nel concordato in continuità aziendale i creditori vengono soddisfatti in misura anche non prevalente dal ricavato prodotto dalla continuità aziendale diretta o indiretta.

- a) **Continuità Diretta:** presuppone la prosecuzione dell'attività da parte del debitore che ha presentato la domanda di Concordato.
- a) **Continuità Indiretta:** presuppone la prosecuzione o la ripresa dell'attività da parte di un soggetto diverso dal debitore in forza di cessione, usufrutto, conferimento dell'azienda in una o più società o affitto d'azienda (anche stipulato anteriormente, purché in funzione della presentazione del ricorso, o a qualunque altro titolo).

Il comma 3 dell'articolo 84 prevede che non sia più necessario che i creditori vengano soddisfatti in misura prevalente dal ricavato prodotto dalla continuità aziendale stessa, sia essa diretta o indiretta: *"nel concordato in continuità aziendale i creditori vengono soddisfatti in misura anche non prevalente dal ricavato prodotto dalla continuità aziendale diretta o indiretta. La proposta di concordato prevede per ciascun creditore un'utilità specificamente individuata ed economicamente valutabile, che può consistere anche nella prosecuzione o rinnovazione di rapporti contrattuali con il debitore o con il suo avente causa"*

Viene pertanto meno il criterio di prevalenza, ossia diviene irrilevante la proporzione tra l'apporto delle risorse derivanti dalla continuazione dell'attività e quelle ottenute dalla liquidazione, essendo sufficiente che i creditori vengano soddisfatti con le prime anche in misura non prevalente.

Nel concordato in continuità aziendale il valore di liquidazione deve essere distribuito nel rispetto della graduazione delle cause legittime di prelazione; per il valore eccedente quello di liquidazione è sufficiente che i crediti inseriti in una classe ricevano complessivamente un trattamento almeno pari a quello delle classi dello stesso grado e più favorevole rispetto a quello delle classi di grado inferiore.

Il comma 5 dell'art. 84 prevede quanto segue: *"I creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, possono essere soddisfatti anche non integralmente, purché in misura non inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione dei beni o dei diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, al netto del presumibile ammontare delle spese di procedura inerenti al bene o diritto e della quota parte delle spese generali, attestato da professionista indipendente. La quota residua del credito è trattata come credito chirografario"*

L'art. 87 prevede che *"... il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del*

presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali nonché dei contributi e premi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazioni obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione giudiziale, avuto riguardo al valore attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista indipendente.”

- Per i chirografari, compresi quelli privilegiati «degradati» per incapienza del bene sul quale insiste la causa legittima di prelazione, *“il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri crediti chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei crediti rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.”*
- Per i privilegiati - oltre ad operare la regola della soglia minima di soddisfacimento data dal valore del bene sul quale insiste la causa di prelazione, valevole per tutti i creditori privilegiati - è stabilito che *“la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.”*

6.3.2 Concordato con liquidazione del patrimonio

Nel concordato liquidatorio, la proposta deve prevedere un apporto di risorse esterne che **incrementi di almeno il 10 per cento l'attivo disponibile** (rispetto all'alternativa della **liquidazione giudiziale**) al momento della presentazione della domanda ed assicuri il soddisfacimento dei creditori chirografari e dei creditori privilegiati, degradati per incapienza, in misura non inferiore al **20 per cento** del loro ammontare complessivo.

6.3.3 Approvazione del piano

L'articolo 109 regola le maggioranze richieste per l'approvazione del concordato preventivo: il primo comma prevede che *“il concordato è approvato dai creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi al voto. Nel caso in cui un unico creditore sia titolare di crediti in misura superiore alla maggioranza dei crediti ammessi al voto, il concordato è approvato se, oltre alla maggioranza di cui al primo periodo, abbia riportato la maggioranza per teste dei voti espressi dai creditori ammessi al voto. Ove siano previste diverse classi di creditori, il concordato è approvato se la maggioranza dei crediti ammessi al voto è raggiunta inoltre nel maggior numero di classi.”*

In relazione al concordato in continuità il comma 5 prevede l'approvazione se tutte le classi votano a favore.

Se il concordato è stato approvato dai creditori, il tribunale fissa l'udienza in camera di consiglio per la comparizione delle parti e del commissario giudiziale, disponendo che il provvedimento sia iscritto presso l'ufficio del registro delle imprese dove l'imprenditore ha la sede legale e, se questa differisce dalla sede effettiva, anche presso l'ufficio del luogo in cui la procedura è stata aperta nonché notificato, a cura del debitore, al commissario giudiziale e agli eventuali creditori dissenzienti.

Il **decreto di omologazione** del concordato comporta la chiusura della relativa procedura, aprendo la fase di esecuzione del concordato. L'art. 94, comma 1 del CCI dispone che *“Dalla data di presen-*

tazione della domanda di accesso al concordato preventivo e fino all'omologazione, il debitore conserva l'amministrazione dei suoi beni e l'esercizio dell'impresa, sotto la vigilanza del commissario giudiziale”.

6.3.4 Accertamento IMU nel concordato preventivo

Uno degli effetti del c.d. “spossessamento attenuato” appena descritto è che gli avvisi d'accertamento devono essere notificati al debitore e non al commissario giudiziale e commissario liquidatore.

Tuttavia, occorre distinguere tra i crediti maturati fino alla data di presentazione per il ricorso all'ammissione della procedura concordataria e quelli maturati successivamente.

I crediti maturati fino alla data di presentazione del ricorso sono crediti concorsuali e, dopo averli accertati alla società debitrice, il Comune dovrà dichiararli alla procedura, mediante la presentazione di una “dichiarazione di credito”.

I crediti maturati successivamente alla presentazione del ricorso, invece, non subiscono alcuna deroga: per tali crediti la società deve corrispondere l'imposta alle scadenze ordinarie e il Comune può legittimamente notificare avvisi d'accertamento in caso di omesso/parziale versamento.

Tale impostazione è valida sia per il “nuovo” concordato preventivo, regolato dal CCI, sia per il concordato preventivo regolato dalla L. F. agli art. 160 e ss.

La data di presentazione del ricorso può essere agevolmente individuata dal Comune tramite una visura dal portale della CCIAA.

Infine, occorre fare una precisazione in relazione alla tesi, sostenuta da alcuni professionisti ed avallata dalla Commissione Tributaria di Reggio Emilia (con sentenza n. 241/02/09) in base alla quale le disposizioni previste dall'art. 10, comma 6 del D.Lgs 504/1992, in materia di versamento ICI/IMU per il periodo di durata del fallimento/liquidazione coatta amministrativa, sarebbero da estendersi al concordato preventivo liquidatorio o con cessione dei beni. Si ritiene che tale interpretazione non abbia alcun fondamento, stante le differenze tra il fallimento e la procedura di concordato preventivo, con il quale non si realizza lo spossessamento assoluto sui beni del creditore, che caratterizza invece il fallimento. Inoltre la disciplina IMU è materia speciale, non suscettibile di interpretazione analogica.

6.4 Le procedure di crisi da sovraindebitamento

La composizione della crisi da sovraindebitamento è stata inizialmente disciplinata con la L. n. 3 del 27/01/2012. Successivamente, il D.Lgs. n. 14 del 12/01/2019 (modificato dal D.Lgs. n. 136 del 13/09/2024) ha riscritto la disciplina, introducendo nel CCI “nuovi” strumenti di composizione della crisi da sovraindebitamento.

Il CCI definisce:

- “crisi”: lo stato di squilibrio economico-finanziario che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate;
- “insolvenza”: lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti o altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni;

- “sovraindebitamento”: lo stato di crisi o di insolvenza del consumatore, del professionista, dell'imprenditore minore, dell'imprenditore agricolo, delle start-up innovative, e di ogni altro debitore non assoggettabile alla liquidazione giudiziale ovvero a liquidazione coatta amministrativa o ad altre procedure liquidatorie previste dal codice civile o da leggi speciali per il caso di crisi o insolvenza.

Ai fini dei requisiti soggettivi per accedere alle procedure di crisi da sovraindebitamento, occorre inoltre tener presente tali definizioni:

- “impresa minore”: l'impresa che presenta congiuntamente i seguenti requisiti:
 - 1) un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro trecentomila nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di apertura della liquidazione giudiziale o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore;
 - 2) ricavi, in qualunque modo essi risultino, per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di apertura della liquidazione giudiziale o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore;
 - 3) un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro cinquecentomila.
- “grandi imprese”: le imprese che ai sensi dell'art. 3, comma 4, della Direttiva 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26/06/2013, alla data di chiusura del bilancio superano i limiti numerici di almeno due dei tre criteri seguenti:
 - 1) totale dello stato patrimoniale: venti milioni di euro;
 - 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: quaranta milioni di euro;
 - 3) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: duecentocinquanta.
- “consumatore”: la persona fisica che agisce per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente già svolta, anche se socia di una delle società appartenenti ad uno dei tipi regolati nei Capi III, IV e VI del Titolo V del Libro V del codice civile, per i debiti estranei a quelli sociali.

La peculiarità delle procedure di crisi da sovraindebitamento consiste nel fatto che sono volte a regolare situazioni di indebitamento dei soggetti non assoggettabili alla liquidazione giudiziale, così come individuati dall'art. 2, lett. c) e d) del CCI.

I soggetti non assoggettabili alla liquidazione giudiziale, né assoggettabili alle procedure concorsuali già esistenti sono individuabili in queste categorie:

- imprenditori minori (c.d. imprenditori sotto-soglia);
- enti non commerciali;
- imprenditori agricoli;
- lavoratori autonomi e associazioni professionali;
- start up innovative di cui all'art. 31, D.L. n. 179/2012;
- debitori civili che non esercitano attività di impresa (consumatore).

La norma di coordinamento tra le procedure previste dalla L. n. 3/2012 e quelle introdotte dal D.Lgs 14/2019 è costituita dall'art. 389 del CCI, che fissa al 15 luglio 2022 la data di entrata in vigore delle nuove procedure.

Il successivo art. 390 dispone che *“I ricorsi per dichiarazione di fallimento e le proposte di concordato fallimentare, i ricorsi per l'omologazione degli accordi di ristrutturazione, per l'apertura del concordato preventivo, per l'accertamento dello stato di insolvenza delle imprese soggette a liquidazione coatta amministrativa e le domande di accesso alle procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento depositati prima dell'entrata in vigore del presente decreto sono definiti secondo le disposizioni del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, nonché della legge 27 gennaio 2012, n. 3”*

Pertanto, sia per le procedure già formalmente aperte che per quelle nelle quali il debitore o il creditore avesse solo provveduto al deposito in cancelleria del ricorso per l'apertura fino alla data del 14 Luglio 2022 si applica la disciplina previgente di cui alla L. n. 3/2012.

Nella fase transitoria, in relazione alla crisi da sovraindebitamento, coesisteranno sei procedure distinte:

Tabella 12. Le procedure di crisi da sovraindebitamento	
Procedura ex L. n. 3/2012 Deposito del ricorso in Tribunale per l'apertura della procedura: fino al 14 luglio 2022	Procedura ex D.Lgs n. 14/2019 Deposito del ricorso in Tribunale per l'apertura della procedura: dal 15 luglio 2022
Accordo di composizione della crisi	CONCORDATO MINORE Art. 74 – 83 CCI
Piano del consumatore	RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI DEL CONSUMATORE Art. 67 – 73 CCII
Liquidazione del patrimonio del debitore	LIQUIDAZIONE CONTROLLATA DEL SOVRAINDEBITATO Art. 268 – 277 CCII

Il “concordato minore” è una procedura a cui possono accedere tutti soggetti non assoggettabili alla liquidazione giudiziale, ad eccezione del consumatore (persona fisica).

L'art. 74, comma 3 del CCI prevede che *“La proposta di concordato minore prevede il soddisfacimento, anche parziale, dei crediti attraverso qualsiasi forma, nonché la eventuale suddivisione dei creditori in classi con indicazione dei criteri adottati, e indica in modo specifico modalità e tempi di adempimento e può prevedere il soddisfacimento, anche parziale, dei crediti attraverso qualsiasi forma, nonché la eventuale suddivisione dei creditori in classi. La formazione delle classi è obbligatoria solo per i creditori titolari di garanzie prestate da terzi”*

L'art. 75, comma 2, precisa che *“È possibile prevedere che i crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca possano essere soddisfatti non integralmente, allorché ne sia assicurato il pagamento in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali insiste la causa di prelazione, come attestato dagli organismi di composizione della crisi”*

Il concordato minore deve essere approvato dai creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi al voto. Successivamente il giudice, verificati la ammissibilità e la fattibilità del piano e il raggiungimento della percentuale di voto dei creditori, in mancanza di contestazioni, omologa il concordato minore con sentenza, disponendo forme adeguate di pubblicità e, se necessario, la sua trascrizione.

La **“ristrutturazione dei debiti del consumatore”** è definita dall’art. 67 CCI, che dispone *“Il consumatore sovraindebitato, con l’ausilio dell’OCC, può proporre ai creditori un piano di ristrutturazione dei debiti che indichi in modo specifico tempi e modalità per superare la crisi da sovraindebitamento. La proposta ha contenuto libero e può prevedere il soddisfacimento, anche parziale e differenziato, dei crediti in qualsiasi forma.”*

Sono ammesse anche “procedure familiari” qualora i membri della stessa famiglia possono presentare un’unica domanda di accesso, quando sono conviventi o quando il sovraindebitamento ha un’origine comune (art. 66 CCI).

La proposta può prevedere anche la falcidia e la ristrutturazione dei debiti derivanti da contratti di finanziamento con cessione del quinto dello stipendio, del trattamento di fine rapporto o della pensione e dalle operazioni di prestito su pegno, salvo quanto previsto dal comma 4.

È possibile prevedere che i crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca possano essere soddisfatti non integralmente, allorché ne sia assicurato il pagamento in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione, dei beni e dei diritti oggetto della causa di prelazione, come attestato dall’OCC. La proposta può prevedere, per i crediti di cui al primo periodo, una moratoria fino a due anni dall’omologazione per il pagamento e sono dovuti gli interessi legali.

Il giudice, su istanza del debitore, può disporre la sospensione dei procedimenti di esecuzione forzata che potrebbero pregiudicare la fattibilità del piano. Il giudice, su istanza del debitore, può altresì disporre il divieto di azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del consumatore nonché le altre misure idonee a conservare l’integrità del patrimonio fino alla conclusione del procedimento. Con il medesimo decreto il giudice può disporre il divieto di compiere atti eccedenti l’ordinaria amministrazione se non preventivamente autorizzati.

Questa procedura non richiede il voto favorevole dalla maggioranza dei creditori: è il giudice che, verificata l’ammissibilità e la fattibilità del piano, risolve ogni contestazione, omologa il piano con sentenza con la quale dichiara chiusa la procedura disponendone, ove necessario, la trascrizione a cura dell’OCC.

La **“liquidazione controllata del sovraindebitato”** può essere domandata, con ricorso al tribunale da:

- il debitore in stato di sovraindebitamento;
- il creditore, anche in pendenza di procedure esecutive individuali, qualora il debitore sia in stato di insolvenza.

Questa procedura è quella che presenta più similitudini con la liquidazione giudiziale e prevede la figura del “liquidatore”: il liquidatore, autorizzato dal giudice delegato, esercita o se pendente, prosegue, ogni azione prevista dalla legge finalizzata a conseguire la disponibilità dei beni compresi nel patrimonio del debitore e ogni azione diretta al recupero dei crediti.

I terzi che vantano diritti sui beni del debitore e ai creditori risultanti dall’elenco depositato un termine non superiore a novanta giorni entro il quale, a pena di inammissibilità, devono trasmettere al liquidatore, a mezzo posta elettronica certificata, la domanda di restituzione, di rivendicazione o di ammissione al passivo, predisposta ai sensi dell’articolo 201: pertanto, qualora il Comune vanti crediti IMU nei confronti del sovraindebitato, sarà necessario trasmettere la “dichiarazione di credito”, allegando gli avvisi d’accertamento notificati al debitore.

L'art. 275-bis disciplina i crediti sorti durante la procedura, prevedendo che: *“I crediti prededucibili sono accertati con le modalità di cui all’articolo 273, con esclusione di quelli non contestati per collocazione e ammontare, anche se sorti durante l’esercizio dell’impresa del debitore, e di quelli sorti a seguito di provvedimenti di liquidazione di compensi dei soggetti nominati nel corso della procedura; in questo ultimo caso, se contestati, devono essere accertati con le modalità di cui all’articolo 273. I crediti prededucibili sono soddisfatti con preferenza rispetto agli altri, con esclusione di quanto ricavato dalla liquidazione dei beni oggetto di pegno e ipoteca per la parte destinata ai creditori garantiti. Si applica l’articolo 223, comma 3.*

I crediti prededucibili sorti nel corso della procedura che sono liquidi, esigibili e non contestati per collocazione e per ammontare, possono essere soddisfatti al di fuori del procedimento di riparto se l’attivo è presumibilmente sufficiente a soddisfare tutti i titolari di tali crediti. Il pagamento è autorizzato dal giudice delegato.”

Le procedure di crisi da sovraindebitamento prevedono la figura del OCC (organismo della crisi controllata), che svolge sia la funzione di supporto e ausilio al debitore sia quella di garante per i creditori. L'OCC deve verificare l'attendibilità della proposta, della documentazione fornita dal debitore e svolgere ulteriori accertamenti di propria iniziativa.

6.4.1 Accertamento IMU nelle procedure di crisi da sovraindebitamento

Le procedure di crisi da sovraindebitamento sono caratterizzate dal fatto che non si realizza alcun “spossessamento dei beni” e il debitore mantiene la propria capacità processuale.

L'attività di accertamento da parte del Comune è dunque “insensibile” alle procedure di crisi da sovraindebitamento. In caso di omesso versamento IMU, il Comune deve notificare l'avviso d'accertamento al contribuente (consumatore) ovvero al rappresentante legale (impresa minore), e non all'OCC o al liquidatore, atteso che il debitore è l'unico legittimato passivo in ordine alla verifica dei crediti e all'esecuzione del piano, sussistendo la legittimazione del liquidatore solo nei giudizi relativi a rapporti obbligatori sorti nel corso ed in funzione delle operazioni di liquidazione. Tuttavia, occorre ricordare che, nella procedura di “liquidazione controllata del sovraindebitato”, il Comune deve trasmettere la “dichiarazione di credito” entro 90 giorni dalla ricezione della comunicazione di apertura della procedura da parte del Tribunale, allegando gli avvisi d'accertamento notificati al debitore.

Inoltre, qualora il credito IMU sia sorto in pendenza della procedura di “liquidazione controllata del sovraindebitato”, si suggerisce di notificare gli avvisi d'accertamento al debitore ma anche, ai soli fini conoscitivi, al liquidatore: la notifica potrà essere effettuata alla pec della procedura.

Infine si consiglia di collaborare il più possibile con l'OCC, che potrà richiedere al Comune l'elenco dei crediti tributari e gli avvisi d'accertamento notificati, fin dalle fasi iniziali della procedura.

Appendice





Comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge n. 212/2000: invito al contraddittorio

Prot. nr ... del .././....

Egr. Sig.
COGNOME NOME
INDIRIZZO

Codice Fiscale ...

OGGETTO: Comunicazione ai sensi dell'art. 6-bis della Legge n. 212/2000: invito al contraddittorio. OMESSO/PARZIALE VERSAMENTO IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU) - ANNI 2021-2022-2023

IL FUNZIONARIO RESPONSABILE

In base a controlli effettuati dall'Ufficio Tributi, risulta che
il Sig. ...
nato/a a ... il ... C.F. ...
residente in indirizzo

- possiede gli immobili indicati nel seguente prospetto:

n. 1	Sez.	Fog.	Map.	Sub.	Cat. CL. Cons Zona Cens.	Val prov	% Poss.	Mesi poss.	Rendita catastale
RIF. CATASTALI	Fabbricato				Indirizzo immobile				
	-	-	-	Sub	A3 2 10,00 U	NO	10,00	12	€ 619,75

n. 2	Sez.	Fog.	Map.	Sub.	Cat. CL. Cons Zona Cens.	Val prov	% Poss.	Mesi poss.	Rendita catastale
RIF. CATASTALI	Fabbricato				Indirizzo immobile				
	-	-	-	Sub	C6 U 17,00 U	NO	10,00	12	€ 79,90

- in data 01/11/2021, ha stipulato, in qualità di "conduttore", il contratto di locazione registrato c/o l'agenzia territoriale di ... in data 11/11/2021 al N. ... Serie ... con decorrenza 01/11/2021 con la Sig.ra cognome nome C.F. ... (locatore – proprietaria degli immobili situati in Via ...) c/o i quali il Sig. nome cognome contribuente risulta residente);

- dall'anno 2012 lavora c/o la società ... con sede a... in Via ..., a circa 5/6km dal luogo di residenza.

Ai sensi del comma 741 lett. b) della Legge 160/2019 *"Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente."*

Pertanto, sulla base delle informazioni sopra riportate, si rileva l'assenza del requisito di dimora abituale e si trasmette il seguente schema di atti per l'omesso/parziale versamento Imposta Municipale Propria (IMU) relativo alle annualità 2021, 2022 e 2023.

ANNO 2021

n. 1	Sez.	Fog.	Map.	Sub.	Cat. CL. Cons Zona Cens.	Val prov	% Poss.	Ab. prin.	Mesi poss.	Detraz. Abitaz. Princip.	Rendita catastale
RIF. CATASTALI	Fabbricato				Indirizzo immobile						
	-	-	-	Sub	A3 2 10,00 U	NO	10,00	NO	2 (da nov. a dic.)	-	€ 619,75
ALIQUOTA APPLICATA		10,60 - ALIQUOTA ORDINARIA			Acconto: € 0,00		Saldo: € 18,39		IMPOSTA DOVUTA € 18,39 Comune : € 18,39 Stato : € 0,00		

n. 2	Sez.	Fog.	Map.	Sub.	Cat. CL. Cons Zona Cens.	Val prov	% Poss.	Ab. prin.	Mesi poss.	Detraz. Abitaz. Princip.	Rendita catastale
RIF. CATASTALI	Fabbricato				Indirizzo immobile						
	-	-	-	Sub	C6 U 17,00 U	NO	10,00	NO	2 (da nov. a dic.)	-	€ 79,90
ALIQUOTA APPLICATA		10,60 - ALIQUOTA ORDINARIA			Acconto: € 0,00		Saldo: € 2,37		IMPOSTA DOVUTA € 2,37 Comune : € 2,37 Stato : € 0,00		

RIEPILOGO DOVUTO - VERSATO

	ACCONTO	SALDO	TOTALE
IMPOSTA DOVUTA	€ 0,00	€ 20,76	€ 20,76
IMPOSTA VERSATA	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
DIFFERENZA DI IMPOSTA DA CORRISPONDERE	€ 0,00	€ 20,76	€ 20,76

In caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta si applica la sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 471/1997.

Sull'imposta non versata si applicano gli interessi nella misura del tasso legale.

Come previsto dal comma 165, L. 296/2006, gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili.

ANNO 2022

n. 1	Sez.	Fog.	Map.	Sub.	Cat. CL. Cons Zona Cens.	Val prov	% Poss.	Ab. prin.	Mesi poss.	Mesi riduz.	Mesi esen.	Detraz. Abitaz. Princip.	Rendita catastale
RIF. CATASTALI	Fabbricato				Indirizzo immobile								
	-	-	-	Sub	A3 2 10,00 U	NO	10,00	NO	12	-	-	-	€ 619,75
ALIQUOTA APPLICATA		10,60 - ALIQUOTA ORDINARIA			Acconto: € 55,18			Saldo: € 55,18			IMPOSTA DOVUTA € 110,36 Comune : € 110,36 Stato : € 0.00		

n. 2	Sez.	Fog.	Map.	Sub.	Cat. CL. Cons Zona Cens.	Val prov	% Poss.	Ab. prin.	Mesi poss.	Mesi riduz.	Mesi esen.	Detraz. Abitaz. Princip.	Rendita catastale
RIF. CATASTALI	Fabbricato				Indirizzo immobile								
	-	-	-	Sub	C6 U 17,00 U	NO	10,00	NO	12	-	-	-	€ 79,90
ALIQUOTA APPLICATA	10,60 - ALIQUOTA ORDINARIA				Acconto: € 7,12		Saldo: € 7,11		IMPOSTA DOVUTA € 14,23 Comune : € 14,23 Stato : € 0,00				

RIEPILOGO DOVUTO - VERSATO

	ACCONTO	SALDO	TOTALE
IMPOSTA DOVUTA	€ 62,30	€ 62,29	€ 124,59
IMPOSTA VERSATA	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
DIFFERENZA DI IMPOSTA DA CORRISPONDERE	€ 62,30	€ 62,29	€ 124,59

In caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta si applica la sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 471/1997.

Sull'imposta non versata si applicano gli interessi nella misura del tasso legale.

Come previsto dal comma 165, L. 296/2006, gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili.

ANNO 2023

n. 1	Sez.	Fog.	Map.	Sub.	Cat. CL. Cons Zona Cens.	Val prov	% Poss.	Ab. prin.	Mesi poss.	Mesi riduz.	Mesi esen.	Detraz. Abitaz. Princip.	Rendita catastale
RIF. CATASTALI	Fabbricato				Indirizzo immobile								
	-	-	-	Sub	A3 2 10,00 U	NO	10,00	NO	12	-	-	-	€ 619,75
ALIQUOTA APPLICATA	10,60 - ALIQUOTA ORDINARIA				Acconto: € 55,18		Saldo: € 55,18		IMPOSTA DOVUTA € 110,36 Comune : € 110,36 Stato : € 0,00				

n. 2	Sez.	Fog.	Map.	Sub.	Cat. CL. Cons Zona Cens.	Val prov	% Poss.	Ab. prin.	Mesi poss.	Mesi riduz.	Mesi esen.	Detraz. Abitaz. Princip.	Rendita catastale
RIF. CATASTALI	Fabbricato				Indirizzo immobile								
	-	-	-	Sub	C6 U 17,00 U	NO	10,00	NO	12	-	-	-	€ 79,90
ALIQUOTA APPLICATA	10,60 - ALIQUOTA ORDINARIA				Acconto: € 7,12		Saldo: € 7,11		IMPOSTA DOVUTA € 14,23 Comune : € 14,23 Stato : € 0,00				

RIEPILOGO DOVUTO - VERSATO

	ACCONTO	SALDO	TOTALE
IMPOSTA DOVUTA	€ 62,30	€ 62,29	€ 124,59
IMPOSTA VERSATA	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
DIFFERENZA DI IMPOSTA DA CORRISPONDERE	€ 62,30	€ 62,29	€ 124,59

In caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta si applica la sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 471/1997.

Sull'imposta non versata si applicano gli interessi nella misura del tasso legale.

Come previsto dal comma 165, L. 296/2006, gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili.

**IL FUNZIONARIO RESPONSABILE
INVITA**

il contribuente in indirizzo a fornire eventuali **controdeduzioni** rispetto a quanto dettagliato nello schema sovraesposto, ovvero presentare richiesta per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo, **entro e non oltre 60 giorni dal ricevimento della presente**.

Le controdeduzioni devono essere inviate in forma scritta all'Ufficio Tributi del Comune di ... all'indirizzo ... o trasmesse al seguente indirizzo PEC: ...

In alternativa, le controdeduzioni possono essere presentate direttamente all'ufficio URP del Comune negli orari indicati nel sito istituzionale del Comune.

Qualora tali controdeduzioni non pervengano entro il suddetto termine, si procederà con l'emissione e la notifica dell'avviso di accertamento, nel rispetto dei termini di decadenza, con contestuale applicazione degli interessi e irrogazione delle sanzioni ai sensi di legge.

Si fa presente che, ai sensi del comma 6-bis della L. 212/2000, ogni atto successivo che sarà adottato dal Comune di ..., terrà conto delle osservazioni del contribuente e sarà motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione riterrà di non accogliere.

Luogo, data

Il Funzionario Responsabile

Dott. Nome, Cognome

(Firma autografa omessa ai sensi dell'art. 1 comma 87 L. 549/1995)

Avviso di accertamento d'ufficio/in rettifica per omesso/parziale versamento IMU

Prot. nr ... del .././....

Prov. Nr. ... del .././....

Egr. Sig.
COGNOME NOME
INDIRIZZO

Codice Fiscale ...

**OGGETTO: IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU) - ANNO ...
AVVISO DI ACCERTAMENTO D'UFFICIO/IN RETTIFICA PER OMESSO/PARZIALE
VERSAMENTO**

IL FUNZIONARIO RESPONSABILE

VISTO il comma 738 della Legge n. 160/2019 che, a decorrere dall'anno 2020, ha abolito l'imposta unica comunale di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI);

VISTI i commi da 739 a 783 della Legge n. 160/2019 che disciplinano, a decorrere dal 2020, l'imposta municipale propria (IMU);

VISTO l'art.1, comma 161 e 162 della legge n. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007);

VISTA la Legge 27/12/2019 n. 160, articolo 1, comma 792 e seguenti recanti disposizioni sul potenziamento delle attività di Riscossione delle entrate degli Enti;

VERIFICATI i versamenti d'imposta effettuati dal contribuente per l'anno 2023;

VISTE le dichiarazioni presentate;

VERIFICATE le risultanze catastali;

ACCERTATO che il contribuente in indirizzo risulta proprietario di beni immobili come riportato nel prospetto riassuntivo immobili;

VISTI gli art. 67 e 68 del D.L. n. 18 del 17 marzo 2020;

NOTIFICA

a COGNOME NOME
nato/a a ... il ... C.F. ...
residente in ...

MOTIVAZIONE

Il contribuente ometteva di effettuare/effettuava solo parzialmente i versamenti dell'imposta dovuta per gli immobili indicati nel seguente prospetto. Trattasi di fabbricati posseduti dal contribuente.

PROSPETTO RIASSUNTIVO IMMOBILI:

n. 1	Sez.	Fog.	Map.	Sub.	Cat. CL. Cons Zona Cens.	Val prov	% Poss.	Ab. prin.	Mesi poss.	Mesi riduz.	Mesi esen.	Detraz. Abitaz. Princip.	Rendita catastale
RIF. CATASTALI	Fabbricato				Via.....N. Civico.....								
	-	1	2	3	D7 U	NO	10,00	NO	12	-	-	-	€ 717,88
ALiquota applicata		10,60 - ALiquota Ordinaria			Acconto: € 259,68		Saldo: € 259,67		IMPOSTA DOVUTA € 519,35 Comune : € 146,97 Stato : € 372,37				

NON RISULTANO EFFETTUATI VERSAMENTI

RIEPILOGO DOVUTO - VERSATO PER IL COMUNE E PER LO STATO

	QUOTA ENTE	QUOTA STATO	TOTALE
IMPOSTA DOVUTA	€ 146,97	€ 372,37	€ 519,35
IMPOSTA VERSATA	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
DIFFERENZA IMPOSTA	€ 146,97	€ 372,37	€ 519,35

Sulla scorta degli elementi sopra descritti e delle motivazioni fornite, si procede ad emettere avviso di accertamento liquidando l'imposta dovuta per l'anno ... come segue:

	ACCONTO	SALDO	TOTALE
IMPOSTA DOVUTA	€ 259,68	259,67	€ 519,35
IMPOSTA VERSATA	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
DIFFERENZA DI IMPOSTA DA CORRISPONDERE	€ 259,68	€ 259,67	€ 519,35

DETERMINAZIONE SANZIONI:

Sanzione del 30,00 calcolata su 519,35 (art.13, comma 1 D.Lqs 471/97)	€ 155.81

DETERMINAZIONE INTERESSI:

Art. 1 comma 165 L. 296/2006	€ 18.35

Distinta calcolo interessi

su versamento omesso $259,68 \times 5,00\% \times 198 \text{ giorni} = 7,01$

dal 17/06/2023 al 31/12/2023 = 198 giorni

su versamento omesso $259,68 \times 2,50\% \times 305 \text{ giorni} = 5,42$

dal 01/01/2024 al 31/10/2024 = 305 giorni

su versamento omesso	$259,67 \times 5,00\% \times 15 \text{ giorni} = 0,50$

dal 17/12/2023 al 31/12/2023 = 15 giorni

su versamento omesso $259,67 \times 2,50\% \times 305 \text{ giorni} = 5,42$

dal 01/01/2024 al 31/10/2024 = 23 giorni

SPESE DI NOTIFICA	€ 7,83
IMPORTO TOTALE LIQUIDATO	€ 701,34
IMPORTO TOTALE DA VERSARE	€ 701,00

L'importo totale liquidato è arrotondato secondo le disposizioni contenute nell'art.1 comma 166 della Legge 296/06 (finanziaria per l'anno 2007), ai sensi del quale "il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo".

Modalità di versamento

Il pagamento dovrà essere effettuato entro il termine di presentazione del ricorso (60 giorni dal ricevimento del presente avviso) utilizzando il modello di versamento allegato al presente atto.

Riscossione coattiva

Questo avviso di accertamento ha valore di intimazione ad adempiere, entro il termine per presentare ricorso, all'obbligo di pagare gli importi indicati per maggiori imposte, interessi e sanzioni. Dopo il termine utile per la presentazione del ricorso l'atto diventa esecutivo (art. 1, comma 792, lett. b), Legge n. 160/2019). Trascorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, il Comune avvierà la procedura di riscossione coattiva di quanto dovuto, inclusa l'esecuzione forzata, senza la preventiva notifica dell'ingiunzione di pagamento di cui al Rd n. 639/1910.

In caso di pagamento oltre 60 giorni ed entro 120 giorni dalla notifica saranno a carico del contribuente oneri di riscossione pari al 3% (fino ad un massimo di 300 euro), in caso di pagamento oltre 120 giorni i suddetti oneri saranno pari al 6% (fino ad un massimo di 300 euro) dell'importo dovuto.

Ricorso

Il ricorso deve essere notificato al Comune di ... entro 60 (sessanta) giorni dalla data di notifica del presente atto mediante una delle seguenti modalità:

- a) secondo le norme degli artt. 137 e seguenti del C.P.C.
- b) mediante consegna diretta
- c) a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico raccomandato A.R. senza busta
- d) mediante PEC all'indirizzo...

Per i giudizi instaurati in primo e secondo grado con ricorso notificato **a decorrere dal 1 luglio 2019** il ricorso deve essere proposto innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di ... **esclusivamente in via telematica** secondo le disposizioni di cui all'art. 16 bis c. 3 del D.lgs 546/92 che così recita: *"Le parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'articolo 7, comma 2, notificano e depositano gli atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione. (..)"* Tale obbligo non sussiste per i soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica ai sensi

dell'articolo 12, comma 2 del d.lgs. 546/1992, i quali hanno facoltà di utilizzare, per le notifiche e i depositi, le modalità telematiche previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo, dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni (vedi art. 16 bis c. 3bis D.Lgs. 546/92).

Dal 1° gennaio 2018, per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione, secondo la disciplina dettata dall'art. 17 bis, D. Lgs. 546/92, nel testo introdotto dal D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 e modificato dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50.

In caso di proposizione del ricorso, si applicano le disposizioni sull'“esecuzione delle sanzioni” di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Richiesta di riesame in via amministrativa - autotutela

Il Contribuente ha facoltà di presentare presso l'Ufficio Tributi, entro 60 giorni dalla data di notifica, istanza di riesame, qualora sia in possesso di dati difformi rispetto a quelli contenuti nel presente atto. In tale ipotesi il Funzionario Responsabile, in conformità a quanto previsto dall'istituto dell'autotutela (art. 68 D.P.R. n. 287/1992; art.2 quater D.L. n. 564/1994 e successive modificazioni; art. 3 D.M. n. 37/1997), ricorrendone le circostanze, provvederà ad emettere i conseguenti provvedimenti di annullamento o rettifica.

LA RICHIESTA DI RIESAME NON SOSPENDE I TERMINI DI RICORSO ALLA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO.

Si rende noto che il responsabile del procedimento amministrativo ai sensi della L. 241/1990 è il sottoscritto Funzionario Responsabile.

Il Funzionario Responsabile del Tributo è competente a promuovere un riesame anche nel merito dell'atto, in sede di autotutela.

Per eventuali ed ulteriori informazioni è possibile rivolgersi all'Ufficio Tributi (tel. ... - E-mail: ...) dal ... al ... dalle ... alle ... (indicare giorni e orari di ricevimento).

Si riceve esclusivamente su appuntamento e previo contatto telefonico o e-mail.

Luogo, data

Il Funzionario Responsabile

Dott. Nome, Cognome

(Firma autografa omessa ai sensi dell'art. 1 comma 87 L. 549/1995)

Questionario società di leasing

Prot. n. ... del .././....

Spett.le
Ragione sociale società di leasing
indirizzo
PEC: ...

Oggetto: Richiesta elenco locazioni finanziarie

Buongiorno,
con la presente sono a chiedere l'elenco delle locazioni finanziarie che la Vs. Spett.le azienda ha in essere in relazione ad immobili ubicati sul territorio del Comune di ... (prov).
Si chiede inoltre di specificare eventuali scioglimenti anticipati dei contratti di locazione finanziaria per gli immobili ubicati a ... (prov).

Ringraziando anticipatamente per la cortesia, colgo l'occasione per porgere cordiali saluti.

Luogo, data

Il Funzionario Responsabile
firma

Insinuazione al passivo fallimentare

Prot. n. ... del .././....

Al Tribunale di ...
Cancelleria fallimentare
Al curatore Dott. ...
Indirizzo curatore
Pec curatore

OGGETTO: RICORSO DI AMMISSIONE AL PASSIVO
LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE N. ... DEL ...
IMPRESA: ragione sociale completa di p.iva dell'impresa
GIUDICE DELEGATO: nome giudice delegato
CURATORE: nome curatore

Il sottoscritto "nome e cognome" Funzionario Responsabile del Comune di ... per il tributo IMU, per conto e nell'interesse del Comune medesimo, con sede in "sede legale comune" (C.F. Comune ...) premesso che questo Comune vanta crediti per IMU "annualità IMU" (di cui al D.L. 201/2011 e s.m.i.⁽¹⁾) nei confronti della società in fallimento, come riportato negli avvisi di accertamento che costituiscono parte integrante del presente ricorso.

¹ Per annualità tributo fino al 2019 compreso. Per annualità tributo dal 2020 in poi sostituire con "di cui alla L. 160/2019"

- avviso d'accertamento per omesso versamento IMU anno ...: dovuto per imposta pari a € ..., sanzioni pari a € ... e interessi legali pari a € ..., spese di notifica pari a € ... - **totale avviso € ...**
- avviso d'accertamento per omesso versamento IMU anno ...: dovuto per imposta pari a € ..., sanzioni pari a € ... e interessi legali pari a € ..., spese di notifica pari a € ... - **totale avviso € ...**

Visto l'art. 13, comma 13 del D.L. 06/12/2011, N. 201;

Tenuto conto che i crediti succitati sono assistiti da privilegio come da articolo 2752 c.c.;

CHIEDE

di essere ammesso al passivo della procedura in oggetto per l'intero credito ammontante ad € ... come dettagliato in premessa, inclusa la quota di interessi che matura in pendenza di procedura. IBAN del Comune: ...

Per ogni comunicazione si prega di fare riferimento al seguente indirizzo di posta elettronica, pec: ...

Luogo, data

Il Funzionario Responsabile

firma

Insinuazione per crediti maturati in pendenza di procedura contestati dal curatore

Prot. n. ... del .././....

Al Tribunale di ...
Cancelleria fallimentare
Al curatore Dott. ...
Indirizzo curatore
Pec curatore

OGGETTO: RICORSO DI AMMISSIONE AL PASSIVO FALLIMENTARE

FALLIMENTO N. ... DEL ...

IMPRESA: ragione sociale completa di p.iva dell'impresa

GIUDICE DELEGATO: nome giudice delegato

CURATORE: nome curatore

Il sottoscritto "nome e cognome" Funzionario Responsabile del Comune di ... nominato Funzionario Responsabile dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) con deliberazione di Giunta Comunale n. ... del ..., Funzionario Responsabile IUC (IMU-TARI-TASI) con deliberazione di Giunta Comunale n. ... del ... e, con deliberazione di Giunta Comunale n. ... del ..., Funzionario Responsabile IMU ai sensi dell'art. 1, comma 778, della L. 27/12/2019 n. 160, per conto e nell'interesse del Comune medesimo, con sede in "sede legale comune" (C.F. Comune ...)

premesso che questo Comune vanta crediti di natura tributaria nei confronti della procedura fallimentare, come di seguito specificato:

- avviso d'accertamento prot. n. ... del ... per omesso versamento ICI per gli anni ... e parziale versamento IMU per gli anni ..., notificato in data ... in relazione al decreto trasferimento immobili n. ... del ... : dovuto per imposta ICI pari a € ..., dovuto per imposta IMU pari a € ..., interessi di mora pari a € ..., **totale avviso € ...**

Visto il D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e succ. modifiche e integrazioni;

Visto l'art. 13, comma 13 del D.L. 06/12/2011, N. 201 convertito nella L. 214/2011;

Richiamato il comma 173, articolo unico della L. 296/2006, che dispone *"Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili"*;

Visto l'art. 9, comma 7, del D.Lgs 23/2011;

Visti i commi 739-783, art. unico, della L. 160/2019, con la quale è stata disciplinata l'imposta municipale propria a decorrere dal 2020;

Richiamato in particolare il comma 768 della L. 160/2019, che prevede *"... Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa, il curatore o il commissario liquidatore sono tenuti al versamento della tassa dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili"*;

Considerato che i crediti ICI e IMU hanno natura di crediti prededucibili essendo, ai sensi dell'art. 111 L.F., crediti sorti in funzione della procedura (Cass. sentenza n. 5015 del 2 febbraio 2013 Cass. Civile - sez. trib. 06/08/2019 n. 20953, Cass. civile ordinanza Sez. 1, n. 18882 del 10/06/2022;

Tenuto conto altresì della Sentenza della Cassazione Civile Ord. Sez. 1 Num. 18882 del 10/06/2022, che ha sancito il principio per cui *"In base alla lettura combinata degli artt. 111, 111-bis e 111-ter l.fall., l'IMU maturata dopo la dichiarazione di fallimento rientra tra le spese sostenute per la conservazione, amministrazione e liquidazione dell'immobile ed integra una "uscita di carattere specifico", a norma dell'art. 111-ter l.fall., che grava in prededuzione su quanto ricavato dalla liquidazione dell'immobile, anche se oggetto di ipoteca"*;

Preso atto che i crediti ICI e IMU, vantati dal Comune di ... nei confronti della procedura fallimentare in oggetto, sono stati contestati dal Curatore con la presentazione al Comune di ... di un'istanza di riesame in autotutela, prot. n. ... del ... avverso avviso d'accertamento prot n. ... del ... e comunicazione prot. n. ... del ... di infedeltà delle informazioni riportate nella dichiarazione IMU per il lotto ...;

Visto l'art. 111-bis della Legge fallimentare (R.D. n. 267/19742), che dispone *"I crediti prededucibili devono essere accertati con le modalità di cui al capo V, con esclusione di quelli non contestati per collocazione e ammontare, anche se sorti durante l'esercizio provvisorio, e di quelli sorti a seguito di provvedimenti di liquidazione di compensi dei soggetti nominati ai sensi dell'articolo 25; in questo ultimo caso, se contestati, devono essere accertati con il procedimento di cui all'articolo 26."*

CHIEDE

di essere ammesso, in prededuzione, al passivo della procedura fallimentare in oggetto per l'intero credito ammontante ad € ... come dettagliato in premessa.

Costituisce parte integrante del presente atto la copia degli avvisi di accertamento, che si trasmettono contestualmente a questo ricorso.

Per ogni comunicazione si prega di fare riferimento al seguente indirizzo di posta elettronica, pec: ...

Luogo, data

Il Funzionario Responsabile

firma

Avviso di accertamento per omesso/parziale versamento, da parte del curatore, di crediti maturati in pendenza di procedura

AL CURATORE DEL FALLIMENTO N. ...
DI ...
TRIBUNALE DI ...
nome curatore
indirizzo curatore

AL GIUDICE DELEGATO nome giudice

Pec: indirizzo pec procedura
Prot. nr. ... del ...

IL FUNZIONARIO RESPONSABILE

Premesso che:

- con sentenza del Tribunale di ... in data ... al reg. gen. n. ... è stato dichiarato il fallimento della società **nome società**, con sede in ..., via ..., iscritta al n. ... del registro delle imprese di ..., e nominato curatore la dott.ssa ..., con studio in ..., via ...;

-

Preso atto che il Tribunale di ..., in seguito al verbale di vendita senza incanto del ... , con decreto di trasferimento di beni immobili rep. n. ... del ... ingiunge al curatore e/o debitore di rilasciare nella piena disponibilità al sig. ..., residente a ... in Via ..., i seguenti immobili censiti al catasto fabbricati e terreni :

- fg. ... map... . sub ... , cat. ..., Via ..., rendita catastale € ...
- fg. ... map... . sub ... , cat. ..., Via ..., rendita catastale € ...
- fg. ... map... . sub ... , cat. ..., Via ..., rendita catastale € ...

Visto il D.Lgs 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni ed integrazioni che al Titolo 1° ha istituito e disciplinato l'imposta comunale sugli immobili (I.C.I.);

Visto il D.Lgs 446/1997, concernente la potestà regolamentare in materia di Imposta Comunale sugli Immobili;

Richiamate le seguenti deliberazioni di Consiglio Comunale:

- deliberazione della Consiglio n. ... del ... relativa alla determinazione dell'aliquota ordinaria pari al ... per mille e delle detrazioni dell'imposta per l'anno ..., rimasta vigente per gli anni ...;
- deliberazione di Consiglio Comunale n. ... del ... di "Approvazione modifica del regolamento per l'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili", esecutiva per gli anni ...;

Visti gli art. 7 (comma 1), art. 8, art. 9, art. 14 (comma 1, 9) del D.Lgs.n. 23/2011 avente per oggetto l'Imposta Municipale Propria;

Visto l'art. 13 comma 1 del D.L.n.201/2011, convertito con legge 22 dicembre 2011 n. 214, che ha anticipato, in via sperimentale a decorrere dal 2012 l'istituzione dell'Imposta Municipale Propria;

Visto l'art. 1, comma 639, della L. 147/2013, istitutivo, a decorrere dal 01/01/2014, dell'Imposta Unica Comunale, composta dall'Imposta Municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del 6/12/2011 n. 201, convertito con modificazioni dalla L. 22/12/2011, n. 214, dalla Tassa sui Rifiuti (TARI) e del Tributo per i servizi indivisibili (TASI);

Visto l'art.1, comma 70, della L.147/2013 il quale stabilisce comunque che "l'entrata in vigore della IUC lascia salva la disciplina IMU" anticipata in via sperimentale dal 2012;

Richiamate le seguenti deliberazioni di Consiglio Comunale regolamentari o di approvazione regolamenti Comunali:

- deliberazione di Consiglio Comunale n. ... del ... esecutiva, di natura regolamentare a norma dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, avente per oggetto "Approvazione aliquote imposta municipale propria (IMU) anno 2012 - Delibera regolamentare";
- deliberazione di Consiglio Comunale n. ... del ... di natura regolamentare, a norma dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, avente per oggetto "Modifiche per l'anno 2013 alla delibera regolamentare dell'imposta municipale propria (IMU), approvata con deliberazione C.C. n. ... del ..."
- deliberazione di Consiglio Comunale n. ... del ... esecutiva, di natura regolamentare, a norma dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, avente per oggetto "Approvazione aliquote imposta municipale propria (IMU) anno 2014 - Delibera regolamentare";
- deliberazione di Consiglio Comunale n. ... del ... esecutiva, di natura regolamentare, a norma dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, avente per oggetto "Approvazione disciplina regolamentare e aliquote dell'imposta municipale propria (IMU-IUC) anno 2015";
- deliberazione di Consiglio Comunale n. ... del ... esecutiva, di natura regolamentare a norma dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, avente per oggetto "Approvazione disciplina regolamentare e aliquote dell'imposta municipale propria (IMU-IUC) anno 2016";
- deliberazione di Consiglio Comunale n. ... del ... di approvazione "Regolamento per la disciplina dell'imposta municipale propria I.M.U."
- per quanto riguarda le aliquote IMU degli anni ..., tenute presenti le relative leggi finanziarie, è rimasto vigente quanto disciplinato con la deliberazione di Consiglio Comunale n. ... del ...;

VISTO il comma 738 della Legge n. 160/2019 che, a decorrere dall'anno 2020, ha abolito l'imposta unica comunale di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI);

VISTI i commi da 739 a 783 della Legge n. 160/2019 che disciplinano, a decorrere dal 2020, l'imposta municipale propria (IMU);

VISTA la:

- deliberazione di Consiglio Comunale n. ... del ... di approvazione "Regolamento per l'applicazione dell'imposta municipale propria";
- deliberazione di Giunta Comunale n. ... del ... di approvazione delle aliquote IMU per l'anno ...;
- deliberazione di Consiglio Comunale n. ... del ... avente per oggetto "Imposta municipale unica (IMU) ANNO ... -APPROVAZIONE";

VISTO l'art. 1, comma 161 e 162 della legge n. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007);

- Visto il vigente Regolamento comunale delle entrate tributarie approvato con delibera di Consiglio Comunale n. ... del ...;
- Visto il vigente Regolamento comunale per la riscossione coattiva delle entrate comunali approvato con delibera di Consiglio Comunale n. ... del ...;

VISTA la Legge 27/12/2019 n. 160, articolo 1, comma 792 e seguenti recanti disposizioni sul potenziamento delle attività di Riscossione delle entrate degli Enti;

RICHIAMATO l'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, disciplinante l'I.C.I., ma applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'articolo 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per cui "Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa, il curatore o il commissario liquidatore sono tenuti al versamento della tassa dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili";

CONSTATATO che alla data odierna non risultano versamenti di imposta ICI e di imposta IMU per il periodo dal 4 dicembre 2008 alla data del decreto di trasferimento n. ... del ... per gli immobili della procedura fallimentare n. ... a carico di ...;

PRECISATO che in data ... con prot. n. ... è stata trasmessa PEC (indirizzo pec procedura) al curatore del fallimento Dott.ssa ... - Tribunale di ... – sez. Fallimentare – con il dettaglio degli importi ICI ed IMU da versare relativi alla vendita del secondo lotto del fallimento n. ... "... e con gli allegati modelli F24 per effettuare i pagamenti;

RICEVUTA in data ... con prot. ... dichiarazione IMU per l'anno ... (modello 1 e modello 2) in cui venivano considerati inagibili da sisma gli immobili censiti al fg. ... map. ... sub. ...;

NOTIFICA

AL CURATORE DOTT.SSA ... DEL FALLIMENTO N....:

AVVISO DI ACCERTAMENTO PER OMESSO VERSAMENTO ICI PER GLI ANNI... E PER OMESSO VERSAMENTO IMU PER GLI ANNI... CON LE MOTIVAZIONI DI SEGUITO ELENATE AI PUNTI A), B), C), D), E), F), G), H), I), L), M), N), O), P), Q), R)

PROSPETTO DELL'IMPOSTA DOVUTA:

A - ANNO 2008

Alla data odierna, successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili, non risulta il versamento dell'Imposta comunale ICI relativa al mese di dicembre 2008, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, disciplinante l'I.C.I. per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA ANNO 2008			Contribuente: ...
<i>Fabbricato ubicato</i> in VIALE A. NOVELLA, 32 p.T-1			
Sez.	Cat.cat. D/07	N. prot.	% possesso 100,00
Fgl. 27	Classe	Mesi pos. 1	Detrazione 0,00
Num. 175	Presunta NO	Mesi ese. 0	Valo

B - ANNO 2009

Alla data odierna, successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili, non risulta il versamento dell'Imposta comunale ICI relativa all'anno 2009, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, disciplinante l'I.C.I per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al 08/06/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA ANNO 2009			Contribuente: ...
<i>Fabbricato ubicato</i> in VIALE A. NOVELLA, 32 p.T-1			
Sez.	Cat.cat. D/07	N. prot.	% possesso 100,00
Fgl. 27	Classe	Mesi pos. 12	Detrazione 0,00
Num. 175	Presunta NO	Mesi ese. 0	Valo

C - ANNO 2010

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta il versamento dell'Imposta comunale ICI relativa all'anno 2010, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, disciplinante l'I.C.I per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA ANNO 2010			Contribuente: ...
<i>Fabbricato ubicato</i> in VIALE A. NOVELLA, 32 p.T-1			
Sez.	Cat.cat. D/07	N. prot.	% possesso 100,00
Fgl. 27	Classe	Mesi pos. 12	Detrazione 0,00
Num. 175	Presunta NO	Mesi ese. 0	Valo

D - ANNO 2011

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta il versamento dell'Imposta comunale ICI relativa al mese di dicembre 2011,

imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, disciplinante l'I.C.I. per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA ANNO 2011

Contribuente: ...

Fabbricato ubicato in VIALE A. NOVELLA, 32 p.T-1

Sez.	Cat.cat. D/07	N. prot.	% possesso 100,00
Fgl. 27	Classe	Mesi pos. 12	Detrazione 0,00
Num. 175	Presunta NO	Mesi ese. 0	Valo

E - ANNO 2012

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2012, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al 08/06/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA ANNO 2012

Contribuente: ...

Fabbricato ubicato in VIALE A. NOVELLA, 32 p.T-1

Sez.	Cat.cat. D/07	N. prot.	% possesso 100,00
Fgl. 27	Classe	Mesi pos. 12	Detrazione 0,00
Num. 175	Presunta NO	Mesi ese. 0	Valo

F - ANNO 2013

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2013, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA ANNO 2013

Contribuente: ...

Fabbricato ubicato in VIALE A. NOVELLA, 32 p.T-1

Sez.	Cat.cat. D/07	N. prot.	% possesso 100,00
Fgl. 27	Classe	Mesi pos. 12	Detrazione 0,00
Num. 175	Presunta NO	Mesi ese. 0	Valo

G - ANNO 2014

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2014, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino all'8/06/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

IMU 2014

P.	Tipo immobile	Ubicazione	Categ.	Fgl.	Num.	Sub.	Possesso e mesi	Rendita e Valore	Aliquota IMU e dovuto
IMU									
1	Fabbricato	VIALE	D/07				100,00 % x 12 mesi		

H - ANNO 2015

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2015, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

IMU 2015

P.	Tipo immobile	Ubicazione	Categ.	Fgl.	Num.	Sub.	Possesso e mesi	Rendita e Valore	Aliquota IMU e dovuto
IMU									
1	Fabbricato	VIALE	D/07				100,00 % x 12 mesi		

I - ANNO 2016

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2016, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

IMU 2016

P.	Tipo immobile	Ubicazione	Categ.	Fgl.	Num.	Sub.	Possesso e mesi	Rendita e Valore	Aliquota IMU e dovuto
IMU									
1	Fabbricato	VIALE	D/07				100,00 % x 12 mesi		

L - ANNO 2017

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2017, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

IMU 2017

P.	Tipo immobile	Ubicazione	Categ.	Fgl.	Num.	Sub.	Possesso e mesi	Rendita e Valore	Aliquota IMU e dovuto
IMU									
1	Fabbricato	VIALE	D/07				100,00 % x 12 mesi		

M - ANNO 2018

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2018, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

IMU 2018

P.	Tipo immobile	Ubicazione	Categ.	Fgl.	Num.	Sub.	Possesso e mesi	Rendita e Valore	Aliquota IMU e dovuto
IMU									
1	Fabbricato	VIALE	D/07				100,00 % x 12 mesi		

N - ANNO 2019

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2019, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

IMU 2019

P.	Tipo immobile	Ubicazione	Categ.	Fgl.	Num.	Sub.	Possesso e mesi	Rendita e Valore	Aliquota IMU e dovuto
IMU									
1	Fabbricato	VIALE	D/07				100,00 % x 12 mesi		

O - ANNO 2020

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2020, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

IMU 2020

P.	Tipo immobile	Ubicazione	Categ.	Fgl.	Num.	Sub.	Possesso e mesi	Rendita e Valore	Aliquota IMU e dovuto
IMU									
1	Fabbricato	VIALE	D/07				100,00 % x 12 mesi		

P - ANNO 2021

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2021, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

IMU 2021

P.	Tipo immobile	Ubicazione	Categ.	Fgl.	Num.	Sub.	Possesso e mesi	Rendita e Valore	Aliquota IMU e dovuto
IMU									
1	Fabbricato	VIALE	D/07				100,00 % x 12 mesi		

Q - ANNO 2022

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2022, imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

IMU 2022

P.	Tipo immobile	Ubicazione	Categ.	Fgl.	Num.	Sub.	Possesso e mesi	Rendita e Valore	Aliquota IMU e dovuto
IMU									
1	Fabbricato	VIALE	D/07				100,00 % x 12 mesi		

R - ANNO 2023

Alla data odierna successiva al termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili non risulta corretto il versamento dell'Imposta municipale unica relativa all'anno 2023 imposta dovuta ai sensi dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche all'IMU considerato il richiamo dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 23/2011 e come disciplinato dall'art. 1, comma 767, della Legge n. 160/2019 per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale avente avuto inizio il 4 dicembre 2008 sino al all'8/6/2023 data del decreto di trasferimento dei seguenti immobili.

L'imposta dovuta è così determinata:

IMU 2023

P.	Tipo immobile	Ubicazione	Categ.	Fgl.	Num.	Sub.	Possesso e mesi	Rendita e Valore	Aliquota IMU e dovuto
IMU									
1	Fabbricato	VIALE	D/07				100,00 % x 12 mesi		

PROSPETTO DOVUTO-VERSATO

Preso atto delle seguenti differenze tra dovuto e non versato di ICI:

ICI	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2008	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

ICI	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2009	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

ICI	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2010	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

ICI	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2011	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

TOTALE ICI COMPLESSIVO DOVUTO EURO ... CON ARROTONDAMENTO EURO ...

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2012	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2013	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2014	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2015	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2016	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2017	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2018	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2019	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2020	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2021	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2022	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

IMU	Codice	Dovuto			Ricevuto			Differenza		
Anno 2023	Tributo	Acconto	Saldo	Totale	Acconto	Saldo	Tot.	Comune	Tot.	Tot. con arrotond.
Altri fabbricati Comune										
TOTALE		0,00								

PROSPETTO RIEPILOGATIVO DEGLI IMPORTI DOVUTI

IMPOSTA ICI DOVUTA			
IMPOSTA IMU DOVUTA Comune			
IMPOSTA VERSATA dal curatore			
QUOTA STATALE: IMPOSTA IMU DOVUTA			
QUOTA STATALE: IMPOSTA VERSATA dal Curatore			
DIFFERENZA DI IMPOSTA DA CORRISPONDERE			

SPESE DI NOTIFICA

€ 2,00**IMPORTO TOTALE DA VERSARE****€**

L'importo totale è arrotondato secondo le disposizioni contenute nell'art.1 comma 166 della Legge 296/06 (finanziaria per l'anno 2007), ai sensi del quale "il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo".

Modalità di versamento

Il pagamento dovrà essere effettuato entro il termine di presentazione del ricorso (60 giorni dal ricevimento del presente avviso) utilizzando il modello di versamento allegato al presente atto.

Riscossione coattiva

Questo avviso di accertamento ha valore di intimazione ad adempiere, entro il termine per presentare ricorso, all'obbligo di pagare gli importi indicati per maggiori imposte, interessi e sanzioni. Dopo il termine utile per la presentazione del ricorso l'atto diventa esecutivo (art. 1, comma 792, lett. b), Legge n. 160/2019). Trascorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, il Comune avvierà la procedura di riscossione coattiva di quanto dovuto, inclusa l'esecuzione forzata, senza la preventiva notifica dell'ingiunzione di pagamento di cui al Rd n. 639/1910.

In caso di pagamento oltre 60 giorni ed entro 120 giorni dalla notifica saranno a carico del contribuente oneri di riscossione pari al 3% (fino ad un massimo di 300 euro), in caso di pagamento oltre 120 giorni i suddetti oneri saranno pari al 6% (fino ad un massimo di 300 euro) dell'importo dovuto.

Ricorso

Il ricorso deve essere notificato al Comune di ... entro 60 (sessanta) giorni dalla data di notifica del presente atto mediante una delle seguenti modalità:

- a) secondo le norme degli artt. 137 e seguenti del C.P.C.
- b) mediante consegna diretta
- c) a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico raccomandato A.R. senza busta
- d) mediante PEC all'indirizzo: indirizzo pec comune

Per i giudizi instaurati in primo e secondo grado con ricorso notificato **a decorrere dal 1 luglio 2019** il ricorso deve essere proposto innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di ... **esclusivamente in via telematica** secondo le disposizioni di cui all'art. 16 bis c. 3 del D.lgs 546/92. Tale obbligo non sussiste per i soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica ai sensi dell'articolo 12, comma 2 del d.lgs. 546/1992, i quali hanno facoltà di utilizzare, per le notifiche e i depositi, le modalità telematiche previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo, dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni (vedi art. 16 bis c. 3bis D.Lgs 546/92).

In caso di proposizione del ricorso, si applicano le disposizioni sull'“esecuzione delle sanzioni” di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Richiesta di riesame in via amministrativa - autotutela

Il Contribuente ha facoltà di presentare presso l'Ufficio Tributi, entro 60 giorni dalla data di notifica, istanza di riesame, qualora sia in possesso di dati difformi rispetto a quelli contenuti nel presente atto. In tale ipotesi il Funzionario Responsabile, in conformità a quanto previsto dall'istituto dell'autotutela (art.68 D.P.R. n.287/1992; art.2 quater D.L. n. 564/1994 e successive modificazioni; art. 3 D.M. n. 37/1997, artt. 10-quater e 10-quinquies L. 212/2000), ricorrendone le circostanze, provvederà ad emettere i conseguenti provvedimenti di annullamento o rettifica.

LA RICHIESTA DI RIESAME NON SOSPENDE I TERMINI DI RICORSO ALLA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO.

Si rende noto che il responsabile del procedimento amministrativo ai sensi della L. 241/1990 è il sottoscritto Funzionario Responsabile.

Il Funzionario Responsabile del Tributo è competente a promuovere un riesame anche nel merito dell'atto, in sede di autotutela.

Per eventuali ed ulteriori informazioni è possibile rivolgersi all'Ufficio Tributi: tel. ..., E-mail ..., PEC ... e concordare appuntamento.

Luogo, data

Il Funzionario Responsabile
Dott. Nome, Cognome

iFEL Fondazione ANCI
Istituto per la Finanza
e l'Economia Locale

Piazza San Lorenzo in Lucina 26
00186 Roma (RM)
Tel. 06.688161
e-mail: info@fondazioneifel.it
www.fondazioneifel.it



ISBN: 978-88-6650-054-4