

Roma, 10 maggio 2013

**Nota di approfondimento sulle innovazioni normative in materia di IMU e Tares
anche con riferimento agli orientamenti espressi dal Mef
(Risoluzione n.5/DF del 28 marzo 2013 e Circolare n.1/DF del 29 aprile 2013)**

La presente nota fornisce un commento suddiviso per argomento, sui temi dell'IMU e del Tares, oggetto delle recenti posizioni del Mef riportate nella Risoluzione n.5/DF del 28 marzo 2013 e nella Circolare n.1/DF del 29 aprile 2013 (emanata a seguito del decreto legge n.35 dell'8 aprile 2013), entrambe riportate in allegato.

IMU

La Risoluzione n.5/DF, contiene una serie di risposte del Mef a quesiti in materia di:

- nuova ripartizione dell'IMU tra Comuni e Stato con l'attribuzione ai Comuni di tutto il gettito "Altri immobili" e terreni, ad eccezione del gettito derivante dai fabbricati classificati nella categoria catastale "D", riservato interamente allo Stato;
- assegnazione della casa coniugale.

Sul tema della pubblicazione sul Portale del federalismo fiscale delle deliberazioni concernenti le aliquote e le detrazioni, è recentemente intervenuta la Circolare n.1/DF che ha provveduto ad aggiornare i contenuti della Risoluzione n.5 con le nuove disposizioni contenute nel citato decreto legge n.35.

Riserva allo Stato del gettito derivante dai fabbricati "D" con particolare riferimento ai "D10"

Relativamente alla modifica dell'assetto dell'IMU ed in particolare dell'attribuzione allo Stato di tutto il gettito derivante dagli immobili "D", il testo della Risoluzione chiarisce che i Comuni potranno intervenire solo aumentando l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali riservandosene il corrispondente maggior gettito, mentre si deve ritenere generalmente esclusa, con esclusivo riferimento agli immobili "D", la facoltà di diminuire l'aliquota di base, anche in relazione alle agevolazioni di legge di cui all'art.13, commi 9 e 9 bis del dl 201/2011 (immobili non produttivi di reddito fondiario, immobili posseduti da soggetti Ires, immobili locati ed immobili-merce).

Pertanto, secondo le indicazioni del Mef, le deliberazioni concernenti le aliquote ed i regolamenti approvati dai Comuni nel corso del 2012 o variati per il 2013 non saranno applicabili per la parte che stabilisce un'aliquota inferiore a quella standard dello 0,76 per cento con riferimento agli immobili classificati in qualsiasi categoria del gruppo catastale D.

Per quanto riguarda i fabbricati rurali strumentali all'attività agricola¹ classificati nella categoria "D10", secondo il Mef la norma introdotta dalla Legge di stabilità 2013 (art.1, comma 380, lettera f) comporta la riserva allo Stato del relativo gettito ad aliquota standard dello 0,2 per cento e l'inapplicabilità delle riduzioni introdotte dai Comuni.

Questa interpretazione appare, tuttavia, incongrua poiché l'esigenza di tutela che caratterizza l'agevolazione riservata ai fabbricati rurali strumentali non può in ogni caso collegarsi ad una particolare classificazione catastale, ma deriva dalla funzione cui assolvono gli immobili in questione. Il regime dei fabbricati rurali strumentali dovrebbe restare omogeneo e coerente con la disciplina delle aliquote disposta dal comma 8, art. 13, del dl n. 201 del 2011, senza riguardo alla classificazione attribuita ai fabbricati medesimi sulla base delle diverse norme e pronunce giurisprudenziali susseguitesi nel tempo. È noto infatti che, a seguito dell'emanazione della procedura di cui al dl 70 del 2011 (art. 7, comma 2-bis), ripresa poi con il dl 201 (art. 13, comma 14-bis) e completata con il decreto del Mef 26 luglio 2012, il riconoscimento del carattere rurale strumentale di un fabbricato non comporta dallo scorso anno l'automatica attribuzione della categoria catastale D10, bensì l'annotazione della caratteristica negli archivi catastali con il mantenimento della categoria più appropriata.

L'attribuzione del gettito allo Stato, con la conseguenza della generalizzata applicazione dell'aliquota base del 2 per mille, produrrebbe una ingiustificata compressione dell'autonomia regolamentare comunale in materia di variazione delle aliquote, e – soprattutto – una disparità di trattamento nei confronti dei possessori di tali fattispecie imponibili che risulterebbero diversamente gravati per fabbricati simili soltanto a seconda del diverso percorso o periodo di accatastamento di ciascun fabbricato.

A ben vedere, del resto, l'interpretazione proposta dal Mef non appare neanche coerente con una lettura sistematica della disciplina IMU, come modificata ed integrata dalla legge di stabilità 2013. Con riferimento alle aliquote, la "disciplina generale" è contenuta nell'art. 13, comma 6, del dl n. 201 del 2011, che fissa l'aliquota ordinaria pari allo 0,76 per cento. I successivi commi 7 e 8 fissano una "disciplina speciale" con riferimento, rispettivamente, alle abitazioni principali ed ai fabbricati strumentali rurali.

L'art. 1, comma 380, lett. f), della legge n. 228 del 2012 prevede che è riservato allo Stato il gettito IMU *"derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota standard dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, del citato articolo 13"*.

Non è stata modificata la disciplina speciale prevista al comma 8 per i fabbricati strumentali rurali, assoggettati non all'aliquota standard dello 0,76 per cento ma a quella ridotta dello 0,2 per cento. Il gettito di questa categoria di fabbricati è poi riservato interamente ai Comuni, nonostante l'abrogazione dell'art. 13, comma 11 del dl n. 201/2011, in quanto gettito relativo a fabbricati diversi da quello cui si rende applicabile l'aliquota dello 0,76 per cento. La distinzione ai fini del regime IMU applicabile tra fabbricati rurali strumentali e

¹ La definizione rimanda all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, che non individua tra i requisiti l'appartenenza del fabbricato ad una particolare categoria catastale.

altri immobili, anche appartenenti al gruppo catastale D, appare dunque ben tracciata anche alla luce del contenuto letterale delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2013.

Si consideri, poi, che su circa 3.900 Comuni nei quali i fabbricati rurali strumentali sono imponibili, oltre 500 hanno ridotto l'aliquota nel 2012, nella gran parte dei casi all'1 per mille. È dunque auspicabile che, in assenza di una interpretazione alternativa del nuovo quadro di applicazione dell'IMU dei fabbricati "D", un'apposita variazione normativa assicuri la riconduzione di tutti i fabbricati rurali strumentali nell'ambito della disciplina specifica di cui al comma 8 dell'articolo 13 del dl 201/2011.

Per i fabbricati rurali strumentali classificati in categoria catastale **diversa dalla D/10**, anche secondo le indicazioni del Mef, il gettito resta interamente riservato al Comune (codice tributo 3913), e permane la possibilità di diminuire l'aliquota base dallo 0,2 per cento fino allo 0,1 per cento.

Si precisa inoltre che resta in ogni caso valida l'esenzione per i fabbricati rurali ad uso strumentale ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), stabilita dall'art. 9, comma 8, del d.lgs. n. 23 del 2011.

Termini per la deliberazione e la pubblicazione delle variazioni delle aliquote e delle detrazioni

La Circolare n.1/DF esplicativa del dl 8 aprile 2013, n. 35 (in corso di esame parlamentare), riporta, tra le altre questioni, anche le rilevanti novità in materia di termini di deliberazione delle aliquote e dei regolamenti dell'IMU. Viene rimosso, come è noto, il precedente obbligo di comunicazione al Mef dei provvedimenti in tale materia, ai fini della pubblicazione, entro il termine del 23 aprile, pena la generale inefficacia dei provvedimenti, di cui era apparsa evidente l'incongruità anche alla luce della proroga al 30 giugno dei termini del bilancio di previsione 2013.

L'articolo 10, comma 4 lett. b) del decreto citato, sostituisce il comma 13-bis, art. 13, del dl 201, introducendo un dispositivo speciale più coerente con la legislazione ordinaria, in ordine alle condizioni di efficacia delle delibere di variazione della disciplina dell'IMU.

Viene in primo luogo ripristinato il termine ordinario per le deliberazioni in questione, come stabilito dal comma 169 della legge finanziaria per il 2007 (l. 296/2006): la data prevista da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione.

Inoltre, per ciò che riguarda la pubblicazione, la nuova disposizione ha confermato l'obbligo di invio telematico delle delibere al Mef per la pubblicazione sul "Portale del federalismo fiscale", definendone l'efficacia, distintamente, con riferimento al calcolo dell'acconto e dell'imposta dovuta per l'intero anno.

Il pagamento dell'IMU in acconto deve essere eseguito tenendo conto degli atti pubblicati nel predetto sito, alla data del 16 maggio di ciascun anno di imposta. A tale fine il Comune deve inviare al Mef i provvedimenti entro il 9 maggio. **Tale termine condiziona soltanto il calcolo degli acconti**, mentre ritorna in vigore il termine ordinario di validità delle

deliberazioni comunali correlato alla data di deliberazione del bilancio di previsione (attualmente il 30 giugno 2013).

La modifica introdotta aggiunge però un ulteriore termine, che condiziona la complessiva efficacia delle deliberazioni comunali. Ai fini dell'applicabilità delle modifiche deliberate, infatti, il provvedimento deve risultare pubblicato sul sito Mef alla data del 16 novembre. A tal fine l'invio da parte dei Comuni deve avvenire, non oltre il 9 novembre.

Pertanto, il mancato invio delle variazioni entro il 9 maggio determina soltanto la non applicabilità delle variazioni stesse al momento dell'acconto IMU di giugno, fermo restando l'obbligo di conguaglio degli importi dovuti per effetto delle variazioni deliberate al momento del saldo. **L'eventuale mancato invio in pubblicazione entro il 9 novembre costituisce invece motivo di inapplicabilità generale delle variazioni (anche se validamente deliberate).** In tal caso si applicherà la disciplina comunque risultante dagli atti comunali pubblicati dal Mef alla data del 16 novembre di ciascun anno (quella relativa all'anno precedente, o, in assenza, quella di base stabilita dalla legge).

Viene inoltre previsto che i Comuni inseriscano nel sito del Mef i contenuti delle deliberazioni (aliquote, detrazioni e condizioni di agevolazione o penalizzazione), sulla base di un modello da stabilirsi a cura del Mef, "sentita l'ANCI".

Assegnazione della casa coniugale

Come noto, la locuzione contenuta nell'art.4, co 12-*quinquies* del dl 16 del 2012, prevede che ai soli fini dell'applicazione dell'IMU, l'assegnazione della casa coniugale disposta dal giudice a seguito di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende effettuata "*in ogni caso*" a titolo di diritto di abitazione.

La Risoluzione n.5 interviene a chiarire che l'espressione "in ogni caso" debba riferirsi a tutti i casi in cui il legislatore non sia intervenuto a disciplinare diversamente talune fattispecie, come è il caso ad esempio dell'art. 6 della legge 27 luglio 1978, n. 392, il quale prevede che "*in caso di separazione giudiziale, di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso, nel contratto di locazione succede al conduttore l'altro coniuge, se il diritto di abitare nella casa familiare sia stato attribuito dal giudice a quest'ultimo*".

In questa ipotesi, infatti, il legislatore ha previsto direttamente la successione nel contratto di locazione da parte del coniuge assegnatario, il quale, pertanto, utilizza l'immobile sulla base di un titolo giuridico diverso da quello del diritto reale di abitazione previsto, invece dal comma 12-*quinquies* citato.

Tali considerazioni, ad avviso del Mef, portano alla conclusione che quest'ultima disposizione opera solo nei casi in cui l'immobile assegnato sia di proprietà, interamente o pro-quota, del coniuge non assegnatario e in quello in cui lo stesso immobile sia stato concesso in comodato, escludendosi il caso della locazione.

Ad avviso di IFEL, questa interpretazione non appare integralmente condivisibile perché anche in caso di comodato il giudice della separazione nell'assegnare l'abitazione, ai sensi dell'art. 155-*quater* Cod. civ., non attribuisce un diritto reale di abitazione, ma un diritto personale di godimento atipico, attraverso il quale si legittima la continuazione a residenza

famigliare dell'abitazione, prevedendo, al pari del contratto di locazione, una successione *ex lege* del coniuge assegnatario nell'originario rapporto di comodato.

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

TARES

Sul nuovo tributo, la Circolare n.1/DF interviene a chiarire una serie di quesiti che vertono sulle nuove disposizioni dettate dal decreto legge n.35, con particolare riferimento a:

- scadenza e numero delle rate di versamento del tributo, con particolare riferimento all'organo competente a deliberare;
- versamento dell'acconto in base ai modelli di pagamento già predisposti in vigore dei precedenti regimi Tarsu, TIA1 e TIA2 e versamento della maggiorazione standard di 0,30 euro per metro quadro;
- possibilità per i Comuni di continuare ad avvalersi per la riscossione del tributo dei soggetti affidatari del servizio di gestione dei rifiuti urbani;

La nota del Mef commenta inoltre la modifica del comma 4, art. 14, del dl 201/2011, che introduce l'esclusione dalla tassazione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie dei locali diversi dalle abitazioni. Tale previsione recata da comma 3, articolo 10, del dl 35/2013, ha carattere ordinario e riprende quanto già previsto in materia dalla disciplina Tarsu. Nella previgente versione dell'articolo 14, l'esclusione era riservata alle sole aree comuni condominiali non detenute o occupate in via esclusiva.

Rate di versamento e organo competente a deliberare

Il Mef chiarisce che in base alla disposizione contenuta nell'art.10, comma 2 lett.a) del decreto legge n.35, i Comuni potranno decidere, con deliberazione adottata dal Consiglio comunale, il numero e la scadenza delle rate Tares da pubblicarsi anche sul sito istituzionale dell'ente almeno trenta giorni prima della data di versamento. Tale disposizione permette, eccezionalmente per il 2013, di determinare scadenze di pagamento *"anche nelle more della regolamentazione comunale del nuovo tributo"*

In caso di mancata delibera, il termine per il versamento di queste ultime sarà quello della disciplina generale istitutiva del nuovo tributo cioè luglio ed ottobre, come indicato dal comma 35, art. 14, dl n.201 del 2011 (come modificato dall'art.1 del dl n.1 del 2013).

L'organo competente è stato individuato dal Mef, in assenza di esplicita diversa indicazione della norma primaria, nel Consiglio comunale, essendo ricompresa tale competenza nelle disposizioni del comma 22, art. 14 del citato dl 201 (*"... il consiglio comunale determina e) i termini di presentazione della dichiarazione e di versamento del tributo."*).

Versamento dell'acconto e della maggiorazione standard

Con la Circolare n.1/DF in commento, Il Mef chiarisce anche che i Comuni potranno far pagare ai contribuenti, almeno per le prime rate di acconto, gli importi relativi all'anno 2012 stabiliti ai fini Tarsu, TIA1 e TIA2, mentre l'ultima rata dovrà necessariamente essere corrisposta sulla base dei nuovi importi del Tares.

Si ritiene utile chiarire, anche alla luce dei diversi quesiti pervenuti, che tale disposizione non impedisce ai Comuni che abbiano già approvato il Piano finanziario, le tariffe ed il regolamento in base alla normativa Tares, di applicare tale regolamentazione già dai pagamenti in acconto, ma attribuisce la facoltà di applicare gli importi dell'anno precedente al fine precipuo di snellire l'avvio della riscossione.

Anche per quanto riguarda i modelli di pagamento previsti per il versamento del nuovo tributo - chiarisce il Mef -i Comuni sono liberi di utilizzare per le prime rate di acconto quelli predisposti per la corresponsione dei precedenti prelievi, oppure i nuovi modelli in via di definizione per i pagamenti Tares (F24 o bollettino postale al quale si applicano le disposizioni relative all'F24, per quanto compatibili). Tale possibilità resta tuttavia ancora impedita dalla mancata emanazione dei provvedimenti del Mef e dell'Agenzia delle Entrate per la definizione dei modelli e dei codici tributo da utilizzare.

Il Mef precisa che la riserva allo Stato del gettito derivante dalla maggiorazione standard comporta la preclusione per il 2013 della facoltà comunale di elevarla a 0,40 euro, mentre sussiste l'applicabilità ad essa delle agevolazioni previste dall'art. 14 del decreto legge n.201 del 2011.

La maggiorazione standard di 0,30 euro al metro quadro dovrà essere pagata contestualmente al pagamento dell'ultima rata del tributo, da effettuarsi con F24 o bollettino postale apposito. Resta fermo che fin dal 2013 i Comuni potranno variare con delibera di Consiglio la scadenza di ottobre ordinariamente prevista dall'art. 14 del dl 201 del 2011.

In sostanza, anche per il 2013 il Comune potrà determinare a propria discrezione il numero e la scadenza delle rate di pagamento. Sono in questo campo ammissibili diverse determinazioni, preferibilmente in continuità con la prassi seguita in precedenza: il pagamento in unica soluzione e in tal caso la scadenza va necessariamente collocata nell'ultimo trimestre dell'anno e il pagamento dovrà avvenire sulla base del modello F24 o del bollettino postale apposito; il pagamento rateale con scadenze che superano la fine del 2013, assicurando, in tal caso appare ragionevole e coerente con l'impianto generale delle norme sulla riscossione che il regime ordinario F24 si applichi dall'ultima rata in scadenza nel 2013 in corrispondenza con il pagamento della maggiorazione.

Va altresì segnalato che con le modifiche del dl 35, il Tares è entrato comunque formalmente in vigore fin dal 2013 e non è stato previsto alcun rinvio al prossimo anno. Ciò comporta che i pagamenti in acconto richiesti utilizzando i modelli già in uso per la Tarsu o la Tia non potranno comprendere quote accessorie abolite o rese inesigibili con l'abolizione delle previgenti fattispecie di prelievo.

Si tratta in particolare, nel caso di previgente Tarsu, dell'addizionale ex ECA e, nel caso della previgente Tia, dell'eventuale IVA applicata alla tariffa richiesta considerata come

corrispettivo di servizio. Fin dai pagamenti richiesti in acconto, è invece opportuno includere la quota del tributo ambientale provinciale, espressamente mantenuto in vigore dal comma 28, art. 14 del dl 201 del 2011, di cui si può ritenere la continuità rispetto al precedente dispositivo, potendosi quindi considerare le misure del prelievo note al momento dell'emissione dei modelli di pagamento o della scadenza delle prime rate (eventualmente sulla base della misura stabilita per il 2012) ed utilizzando il pagamento dell'ultima rata per l'eventuale conguaglio delle misure 2013 deliberate dalla Provincia.

Riscossione del tributo

Per quanto riguarda la disposizione contenuta nell'art.10 comma 2 lett.g) del decreto legge n.35, secondo cui i Comuni possono continuare ad avvalersi per la riscossione, dei soggetti affidatari del servizio di gestione dei rifiuti urbani, la Circolare n.1/DF propone una lettura estensiva, considerando la possibilità di attribuire direttamente alle aziende di gestione del servizio rifiuti l'intero gettito annuale del tributo, previa delibera comunale in tal senso.

Va a questo proposito osservato che la norma "speciale" di cui al dl 35 si limita a confermare che *"i comuni possono continuare ad avvalersi per la riscossione del tributo dei soggetti affidatari del servizio di gestione dei rifiuti urbani"* (art. 10, co. 2, lett. g), come già peraltro stabilito per il solo 2013 dal comma 35 , primo periodo, dell'articolo 14 del dl 201/2011, senza derogare espressamente alla diretta destinazione al Comune delle somme incassate a titolo di Tares, come prescritto ordinariamente dallo stesso comma 35, terzo periodo. Appare naturale considerare implicita negli intenti semplificatori del dl 35 la possibilità di non modificare per le rate in acconto i dispositivi di incasso che prevedano l'acquisizione del gettito da parte del soggetto gestore del servizio rifiuti. Per quanto riguarda il saldo, o comunque a decorrere dal momento dell'attivazione dell'ordinario circuito di riscossione basato sull'F24, tale interpretazione appare invece meno fondata.

Una lettura più prudente delle norme straordinarie recate dal dl 35, in combinazione con le prescrizioni di cui all'art. 14 del dl 201 in materia di versamento diretto al Comune del Tares, suggerisce che il gestore incassi direttamente il gettito Tares di cui mantiene la gestione fino all'ultima rata 2013 esclusa e che le rate in acconto siano comunque contabilizzate in entrata dal Comune, in corrispondenza di un pagamento di pari importo al gestore stesso. A decorrere dall'attivazione del pagamento via F24 il Comune dovrebbe invece essere il diretto destinatario delle somme riscosse, sulla base della normativa ordinaria, restando comunque auspicabili dispositivi di sollecita e correlata erogazione delle somme dovute al gestore in forza dei contratti di affidamento dei servizi di igiene urbana.