

Le novità 2021 per l'IMU

21 marzo 2021

Pasquale Mirto

Le novità per l'IMU

- Il saldo IMU 2020
- Le delibere IMU 2021
- L'esenzione IMU 2020 per i settori del turismo e dello spettacolo
- L'esenzione IMU 2021 per il turismo e lo spettacolo
- Agevolazione per gli immobili posseduti da pensionati non residenti in Italia
- Le norme di interpretazione autentica in materia di IMU agricola
- I coadiuvanti agricoli
- I soci di società di persone
- I pensionati agricoli

Il saldo IMU – Quali delibere considerare

- La proroga del termine di approvazione dei bilanci ha comportato la proroga dei termini di pubblicazione delle delibere comunali sul sito del Dipartimento delle finanze.
- La normativa «a regime» (art. 1, comma 767, legge n. 160/2019 dispone:
 - «767. Le aliquote e i regolamenti hanno effetto per l'anno di riferimento a condizione che siano pubblicati sul sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, entro **il 28 ottobre dello stesso anno**. Ai fini della pubblicazione, il comune è tenuto a inserire il prospetto delle aliquote di cui al comma 757 e il testo del regolamento, entro il **termine perentorio** del **14 ottobre dello stesso anno**, nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale. In caso di mancata pubblicazione entro il 28 ottobre, si applicano le aliquote e i regolamenti vigenti nell'anno precedente».
- L'art. 107 del dl 18/2020 aveva spostato il termine di approvazione del bilancio al 30 settembre e conseguentemente il comma 2 aveva spostato i termini di invio e pubblicazione delle **delibere al 31 ottobre ed al 16 novembre**.
- Successivamente il termine di approvazione del bilancio è stato ulteriormente prorogato al 31 ottobre, ma ci si è «dimenticati» di prorogare il termini di invio e pubblicazione delle delibere.
- A ciò è stato posto rimedio con l'art. 1, comma 4-quinquies dal dl 125/2020, come modificato con la legge di conversione n. 159 del 27 novembre 2020, che ha spostato i termini di invio e pubblicazione **al 31 dicembre 2020 ed al 31 gennaio 2021**

Il saldo IMU – Quali delibere considerare

- Art.1, DI n. 125/2020
- 4-sexies. Resta fermo il termine per il versamento dell'imposta municipale propria (IMU) **previsto per il 16 dicembre 2020** ai sensi dell'*articolo 1, comma 762, della legge 27 dicembre 2019, n. 160*, da effettuare **sulla base degli atti pubblicati nel sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze (a quale data?)**
- 4-septies. L'eventuale differenza positiva tra l'IMU calcolata sulla base degli atti pubblicati ai sensi del comma 4-quinquies e l'imposta versata entro il 16 dicembre 2020 sulla base degli atti pubblicati ai sensi del comma 4-sexies è dovuta senza **applicazione di sanzioni e interessi entro il 28 febbraio 2021.** Nel caso emerga una differenza negativa, il rimborso è dovuto secondo le regole ordinarie (**non si tratta di proroga generalizzata del saldo, ovviamente**)

Il saldo IMU – Quali delibere considerare

- Il problema è stato analizzato da **IFEL con la nota del 2 dicembre**, nella quale si osserva che “*appare tuttavia ragionevole considerare i dati pubblicati sul Portale Mef alla data del 16 novembre (termine di riferimento previgente), ferma restando ovviamente la facoltà di tener conto delle misure pubblicate successivamente ma in tempo utile per il pagamento del saldo, ovvero acquisite direttamente dai siti comunali*”.
- La data del 16 novembre è quella individuata anche nelle **FAQ ministeriali, pubblicate il 7 dicembre**.
- Fissata per via interpretativa la data ultima a cui occorre far riferimento per il calcolo del saldo, se il Comune non ha pubblicato le aliquote, avendo tempo, come detto, fino al 31 dicembre, rimane ancora un altro problema da risolvere.

Come si calcola il saldo?

- Per il primo anno di applicazione della nuova Imu, l'acconto è stato pari alla “**metà di quanto versato a titolo di Imu e Tasi per l'anno 2019**”, **ma se non ci sono delibere pubblicate – o ci sono delibere pubblicate dopo il 16 novembre - come si calcola il saldo?** Certamente è da escludere l'ipotesi di fare un calcolo come l'acconto, ovvero pagare l'altra metà di quanto versato nel 2019, perché tale soluzione non tiene conto degli acquisiti o vendite nell'anno. Ed allora non rimane che calcolare il saldo utilizzando un'aliquota IMU pari alla sommatoria delle aliquote Imu e Tasi 2019.
- In questo caso il versamento del saldo è da considerarsi “provvisorio”, e l'eventuale differenza tra l'Imu versata entro il 16 dicembre e quella dovuta sulla base delle delibere comunali pubblicate entro il 31 gennaio, deve essere versata, senza applicazioni di sanzioni e interessi, entro il 28 febbraio 2021 (art.1, co. 4-septies).
- **Ovviamente, se l'ente ha pubblicato le delibere nei termini ed il contribuente omette di valorizzarle nel saldo, l'eventuale versamento integrativo effettuato il 28 febbraio 2021 va considerato come tardivo, e quindi soggetto a sanzione.**
- Detto in altri termini, la scadenza del 28 febbraio 2021 non può essere considerata come un rinvio generalizzato del saldo, come una data entro la quale si possono sistemare tutti gli errori, essendo riservata ai soli conguagli dovuti per le aliquote pubblicate dopo il 16 novembre.

Le delibere IMU 2021

- 756. A **decorrenza 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.
- 757. **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.
- **Decreto mai emanato**
- Risoluzione 1/DF del 18/02/2020
- *«È evidente, pertanto, che la disposizione che sancisce **l'inidoneità della delibera priva del prospetto a produrre effetti** non si può che riferire al momento in cui il modello di **prospetto verrà reso disponibile** in esito all'approvazione del decreto di cui al comma 756..... alla luce dei sopra illustrati commi 756 e 757, conduce a ritenere che, per l'anno 2020, e **comunque sino all'adozione del decreto di cui al comma 756, la trasmissione ad opera dei comuni della delibera di approvazione delle aliquote dell'IMU deve avvenire mediante semplice inserimento del testo della stessa**, come stabilito, in via generale, dall'art. 13, comma 15, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.»*

L'Imu turistica

- L'art. 78 del dl n. 104 del 2020 ha confermato l'esenzione IMU anche per la rata di saldo, ma con alcune precisazioni rispetto all'esenzione dalla prima rata, regolata dall'art. 177 del dl n. 34 del 2020. In particolare, a differenza di quanto disposto per la prima rata, si precisa che l'esenzione per gli immobili di categoria D/2 riguarda anche le pertinenze, disponendone però l'applicazione anche alla rata di acconto.
- La seconda rata IMU non sarà dovuta da:
 - 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;**
 - 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.**

Regole interpretative

- Le varie casistiche di esenzione sono rette da regole diverse, non sempre di immediata applicazione.
- Nell'interpretazione delle norme occorre rifarsi alla nota metodologica approvata col decreto ministeriale 22 luglio 2020, n. 2, per il riparto del contributo compensativo, per evitare che interpretazioni di “buon senso” o estensive si traducano in un minor gettito a carico del bilancio comunale.
- Peraltro, anche il MEF nelle proprie FAQ del 7 dicembre 2020 rinvia a tale nota metodologica

Stabilimenti balneari

- Per quanto riguarda l'esenzione per gli immobili adibiti a **stabilimento balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché per gli stabilimenti termali**, non sono previste **restrizioni collegate alla categoria catastale**, ne è richiesto che il soggetto passivo sia anche il soggetto che esercita l'attività. Quello che rileva è quindi la destinazione ad una delle attività indicate in norma.
- Nella nota metodologica al dm 22 luglio 2020 si precisa che per gli immobili adibiti a stabilimenti balneari e termali è stato considerato il gettito IMU/TASI, su base comunale, riferito all'anno "di imputazione" 2018 dei soggetti che esercitano le attività in questione identificati tramite **appositi codici ATECO** . In tal modo, prudenzialmente, sono stati considerati anche i ritardati versamenti (per l'anno 2018) effettuati a decorrere dal mese di gennaio 2019 giungendo a una valutazione più robusta rispetto all'opzione di utilizzare il gettito relativo all'anno più recente (2019).
- **La nota metodologica ci fa capire però che si presume comunque un esercizio di attività, sicchè problemi possono porsi con riferimento ai locali non utilizzati per cessata attività, o fallimento del titolare.**

D/2 ed altri immobili turistici

- Per l'esenzione degli immobili di categoria D/2 e degli altri immobili turistici (villaggi turistici, ostelli, bed & breakfast), è richiesta la coincidenza tra il soggetto passivo IMU e il soggetto che esercita l'attività. **Sicché, ad esempio, rimangono esclusi dall'esenzione gli immobili posseduti da una società diversa da quella che esercita l'attività, anche in caso di coincidenza della compagine sociale.**
- La norma fa riferimento al «proprietario», e quindi ad una delle tante ipotesi che dà luogo alla soggettività passiva.
- L'art. 8, del dl n. 157/2020, tuttavia precisa quanto segue
- **1.** Le disposizioni di cui all'articolo 177, comma 1, lettera b), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, all'articolo 78, comma 1, lettere b), d) ed e), del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, all'articolo 9, comma 1, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 e all'articolo 5, comma 1, del decreto-legge 9 novembre 2020, n. 149, si applicano ai soggetti passivi dell'imposta municipale propria, come individuati dal comma 743 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, che siano anche gestori delle attività economiche indicate dalle predette disposizioni »

D/2 ed altri immobili turistici

- Nella nota metodologica si precisa quanto segue:
- «Ai fini dell'agevolazione in esame si evidenzia che tale categoria di immobili è l'unica puntualmente identificabile negli archivi catastali mentre le altre tipologie di fabbricati interessati dalla norma possono invece ricadere in categorie non strettamente attinenti al solo comparto turistico.
- Per tali fabbricati l'esenzione non si applica a tutti i proprietari ma limitatamente ai casi in cui il proprietario sia anche gestore dell'attività imprenditoriale. **La verifica di tale requisito è stata soddisfatta puntualmente rilevando, caso per caso, se il proprietario risultante in catasto presenta un codice ATECO attinente l'attività alberghiera: in tale evenienza il relativo importo è considerato ai fini del ristoro**» (come faranno per il leasing?)

Affittacamere, B&B e simili

- Per quanto riguarda gli immobili turistici diversi dai fabbricati di categoria D/2, quali le case vacanze nella nota metodologica per il calcolo del contributo compensativo si fa riferimento ai **solì casi di attività svolta in forma imprenditoriale**.
- Nella nota metodologica si precisa che per gli immobili delle altre categorie di attività indicate dal comma 1, lettera b), del medesimo articolo 177 sono stati considerati i versamenti IMU/TASI, distinti per comune, relativi all'anno di imputazione 2018, e riferibili ai soggetti di cui ai codici ATECO che identificano le predette attività. **Per queste categorie di immobili, il requisito della gestione dell'attività esercitata in forma imprenditoriale da parte del proprietario si considera soddisfatto identificando i versamenti IMU dei soggetti che esercitano almeno una delle attività ivi indicate, come desumibile dai codici ATECO.**
- I codici ATECO considerati sono 55.20.10 (villaggi turistici), 55.20.20 (ostelli della gioventù), 55.20.30 (rifugi di montagna), 55.20.40 (colonie marine e montane), 55.20.51 (affittacamere per brevi soggiorni, case e appartamenti per vacanze, B&B, residence), 55.20.52 (attività di alloggio connesse alle aziende agricole), 55.30.00 (campeggi e aree attrezzate)
- Nei casi in cui l'analisi si fonda sui dati di gettito, sono stati considerati sia il gettito IMU che quello relativo alla TASI per tenere conto che dal 2020, per effetto di quanto previsto dall' articolo 1, commi 738 e ss, della legge n. 160/2019, il gettito della TASI sarà incluso nell'IMU.

Affittacamere, B&B e simili- FAQ MEF

- **D.** Ai sensi dell'articolo 78 del DL 104/2020 sono esenti le attività di bed & breakfast e di case vacanze che possono essere gestite anche in forma non imprenditoriale. Si chiede pertanto se a tali fini sono esenti anche i soggetti che svolgono tali attività senza organizzazione d'impresa.
- **Risposta:**
- La questione deve essere risolta nel senso che, per godere del beneficio fiscale relativo all'abolizione della prima e della seconda rata dell'IMU, **l'attività svolta negli immobili deve essere esercitata in forma imprenditoriale da parte dei soggetti passivi dell'IMU.**
- A tale conclusione si perviene dalla lettura della nota metodologica che fa parte integrante del decreto del Ministro dell'Interno emanato di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, 22 luglio 2020, n. 2, relativa alla ripartizione del Fondo di cui all'art. 177 del D. L. n. 34 del 2020 è stato specificato che *“Per gli immobili delle altre categorie di attività indicate dal comma 1, lettera b), del medesimo articolo 177 sono stati considerati i versamenti IMU/TASI, distinti per comune, relativi all'anno di imputazione 2018, e riferibili ai soggetti di cui ai codici ATECO che identificano le predette attività. Per queste categorie di immobili il requisito della gestione dell'attività esercitata in forma imprenditoriale da parte del proprietario si considera soddisfatto*
- *identificando i versamenti IMU dei soggetti che esercitano almeno una delle attività ivi indicate, come desumibile dai codici ATECO”.*

Immobili fieristici e D/3

- Per quanto riguarda l'esenzione per gli immobili di categoria D **in uso** da parte di imprese esercenti attività di allestimento di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni, questa sembra applicarsi anche ai casi di fabbricati dati in locazione o in comodato a soggetti che esercitano l'attività fieristica, non ponendo la norma alcuna restrizione.
- La condizione che i “**proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate**”, è invece prevista per gli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, e **per gli immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night-club e simili.** Valgono quindi le considerazioni già espresse *supra* e la verifica andrà fatto, come indicato nella nota metodologica, verificando la coincidenza tra il proprietario catastale ed il codice ATECO.

FAQ su D/3

- **D.** l'articolo 78 del DL 104/2020, prevede che l'esenzione per cinema, teatri e alberghi sia condizionata alla classificazione dell'immobile nelle **categorie catastali D3 e D2**. il successivo **articolo 9 DL 137/2020** stabilisce l'esenzione delle categorie Ateco di cui all'allegato 1, ivi inclusi cinema, teatri e alberghi, senza tuttavia porre alcuna condizione di appartenenza catastale **ma facendo salvo il DL 104**. Si chiede di sapere se, ai fini dell'esenzione dal saldo, per le suddette categorie sia o meno necessaria la classificazione catastale.
- **Risposta:**
- Si ritiene che le categorie catastali debbano essere comunque rispettate dal momento che l'art. 9 del D. L. n. 137 del 2020 (DL Ristori) prevede espressamente al comma 1 che restano ferme le disposizioni di cui all'art. 78 del D. L. n. 104 del 2020. Pertanto, la successiva identificazione delle attività effettuata tramite i codici ATECO è ininfluenza ai fini dell'applicabilità del beneficio fiscale previsto per gli immobili classificati nelle categorie catastali D/2 e D/3.

Esenzione D/3 anche per il 2021 e 2022

- Infine, per gli immobili di categoria D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri, e sale per concerti e spettacoli, è già prevista l'esenzione IMU anche per gli anni 2021 e 2022, anche se tale esenzione è subordinata *“ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea”*.

- L'art. 9, comma 1, dispone quanto segue: «*Ferme restando le disposizioni dell'articolo 78 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104....per l'anno 2020, non è dovuta la **seconda rata** (IMU) concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività indicate nella tabella di cui all'allegato 1 al presente decreto, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate*».
- L'allegato 1 contiene un elenco di attività, con relativi codici ATECO, per i quali opera la cancellazione della seconda rata IMU. Tuttavia, va osservato, che anche per tale esonero è prevista la condizione che “**i proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate**” (oggi i soggetti passivi).
- Va tuttavia rilevato, che per molte delle attività incluse nell'allegato 1 in realtà era già stata disposta l'esenzione IMU con l'art. 78 del dl n. 104 del 2020, ma senza richiedere la stringente condizione dell'essere contemporaneamente proprietario e gestore, come ad esempio per gli stabilimenti balneari.... Ma come ricorda il MEF, l'art.78 rimane fermo, nel bene e nel male. In altri termini, come sostenuto dal MEF nelle FAQ del 7/12/2020, il 137/2020 non cambia le prescrizioni previste dal dl 104.
 - **Le esenzioni da DL 137/2020 non dipendono dal «colore» della Regione**

- **Art. 5. Cancellazione della seconda rata IMU- *ZONE ROSSE***
- 1. Ferme restando le disposizioni dell'*articolo 78 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104*.... per l'anno 2020, non è dovuta **la seconda rata ...IMU ...**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 al presente decreto, a condizione che i relativi **proprietari** siano anche gestori delle attività ivi esercitate, ubicati nei comuni delle aree del territorio nazionale, **caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto**, individuate 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 30 del presente decreto.
- Esenzione quindi applicabile nelle zone rosse a decorrere dalla data di entrata in vigore del 149/2020, ma

Faq MEF su 149/2020

- **D.** l'art. 5 del D. L. n. 149 del 2020, stabilisce l'esenzione per le attività indicate nell'allegato 2 ubicate nelle "regioni rosse". Si chiede di sapere come debba essere applicata questa norma con riferimento ai contribuenti che sono migrati ad una regione diversa in data successiva all'entrata in vigore del dl suddetto;
- **Risposta:**
- Si ritiene che per l'esonero dalla seconda rata dell'imposta municipale propria (IMU) in scadenza il prossimo 16 dicembre, è sufficiente che l'immobile sia ubicato nella fascia "rossa" **nel periodo compreso tra l'emanazione del D.P.C.M. 3 novembre 2020 e la data di scadenza del versamento della seconda rata dell'IMU (16 dicembre 2020)**, indipendentemente dalla circostanza che durante tale periodo il territorio della regione interessato passi in una fascia diversa.
- A tale conclusione si perviene dalla lettura delle disposizioni contenute nei cosiddetti Decreti ristori e dalle relative relazioni tecniche.

• ->

Faq MEF su 149/2020

- Occorre precisare che, come risulta dalla relazione tecnica al decreto appena citato, **al momento dell’emanazione del decreto stesso** erano stati considerati i territori delle seguenti regioni: Calabria, Lombardia, Piemonte e Valle d’Aosta, che facevano parte della fascia rossa.
- Successivamente con l’art. 1 del D. L. n. 154 del 2020 (D. L. Ristori-ter) è stato effettuato il rifinanziamento delle misure di sostegno alle imprese colpite dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, e nella relazione tecnica sono stati indicati gli effetti della cancellazione della seconda rata dell’IMU per i territori delle **ulteriori regioni che nel frattempo venivano a far parte della fascia rossa, ovvero Abruzzo, Campania, Prov. Bolzano e Toscana.**
- Nell’Atto Senato A.S. 2027 del DDL di conversione del D. L. n. 154 del 2020 si legge infatti che l’incremento del Fondo istituito nello stato di previsione del Ministero dell’economia e delle finanze è incrementato al fine di fare fronte agli oneri derivanti “dall’estensione dei benefici di cui agli articoli [...] 5 del predetto decreto-legge...”.
- **Pertanto, si ribadisce che la mutata differenziazione delle fasce territoriali avvenuta nel frattempo non è suscettibile di determinare alcun effetto nei confronti dei soggetti che presentavano i requisiti per l’agevolazione fiscale quando sono stati emanati i decreti summenzionati.**

ART. 1 DECRETO LEGGE 154/2020 (cd. Decreto Ristori ter)

- 2. L'allegato 2 del citato decreto-legge n. 149 del 2020 e integrato con la seguente riga:
- Commercio al dettaglio di calzature e accessori 47.72.10

Esenzione 2021

- L'art. 1, co. 599, della legge n. 178/2020 proroga l'esenzione IMU per i settori del turismo e dello spettacolo, così come disciplinata dall'art. 78 del D.L. n. 104/2020, anche per la rata di **acconto 2021**.
- In particolare, il comma 599 prevede che per l'anno 2021 non è dovuta la rata di acconto per:
- 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.

Nuova agevolazione pensionati esteri

- **A decorrere dal 2021**, l'art. 1, comma 48, della legge n. 178/2020, introduce una riduzione dell'Imu pari al 50% 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.
- La nuova agevolazione risulta essere diversa dalla soppressa agevolazione prevista per gli AIRE.
- Il Dipartimento delle finanze, in una risposta data a Telefisco 2021 de Il Sole 24ORE, conferma che, a differenza dell'art. 9-bis del D.L. n. 47/2014, in vigore fino al 2019, la normativa non fa più riferimento ai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato ed iscritti all'AIRE, ma **“a soggetti non residenti nel territorio dello Stato”**. Pertanto, le agevolazioni possono trovare applicazione, ad esempio, anche nel caso di immobile posseduto da un cittadino tedesco – quindi non residente nel territorio dello Stato - che sia titolare di una pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia, residente in uno Stato di erogazione diverso dall'Italia.
- La nuova agevolazione spetta a condizione che il soggetto sia:
 - a) titolare di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia;
 - b) residente in uno Stato di assicurazione diverso dall'Italia.
- L'immobile deve essere un'abitazione non locata o data in comodato d'uso, e posseduta in Italia a titolo di proprietà o usufrutto. Pertanto, il legislatore non ha **contemplato tutte le ipotesi di soggettività passiva**, come ad esempio, la proprietà superficaria.

Le norme di interpretazione autentica in materia di Imu agricola – art. 78-bis, dl n. 104/2020

- L'art. 78-bis. – “Interpretazione autentica in materia di IMU”, così dispone:
- 1. 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.
- 2. L'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, si interpreta, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che nelle agevolazioni tributarie sono comprese anche quelle relative ai tributi locali.
- 3. 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.
- 4. Dall'attuazione del presente articolo non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Si ricorda anche l'esenzione **per i terreni delle società agricole**, disposta dall'art. 16-ter del d.l. n. 34 del 2019.

Coadiuvanti agricoli

- L'art. 1, comma 705 della legge n. 145 de 2018, dispone 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».*
- La norma non si era autoqualificata come norma d'interpretazione autentica, tant'è che lo stesso Dipartimento delle finanze, nelle schede di lettura della legge n. 145, pubblicate sul proprio sito web, aveva individuato la decorrenza del 1° gennaio 2019. Sullo stesso solco anche la prima giurisprudenza di merito che si è occupata della portata innovativa o retroattiva della legge n. 145.
 - Al fine di risolvere anche questo residuo contenzioso sugli anni d'imposta ante 2018, il comma 1 dell'art. 78-bis, del d.l. n. 104 del 2020, “precisa” che la disposizione recata dal comma 705 della legge n. 145 del 2018, si applica anche “**ai periodi di imposta precedenti all'entrata in vigore**” della citata legge n. 145.
- Ma anche in questo caso, la seconda norma di favore per gli agricoltori pecca di imprecisione, sicché residuano ancora dei margini di incertezza che mantengono in vita una parte del contenzioso.
 - Come anticipato, residuano ambiti di conflittualità, derivanti dalla precisazione, pur contenuta in norma, che il coadiuvante deve appartenere “**al medesimo nucleo familiare**”, precisazione intesa dai Comuni nel senso che il coadiuvante deve fare parte dello stesso nucleo familiare anagrafico del coltivatore diretto, mentre per altri, e da qui il contenzioso, è sufficiente che vi sia un legame di parentela, senza una convivenza, tipica dell'appartenere allo stesso nucleo familiare.
- D'altro canto, si pensa in Imu alla giurisprudenza formatasi in tema di spacchettamento della famiglia, derivante proprio dal caso in cui membri dello stesso nucleo familiare hanno stabilito residenza anagrafica e dimora abituale in immobili diversi.

I soci di società di persone

- La seconda novità riguarda i soci di società di persone. Il tema controverso è il riconoscimento dell'esenzione per i terreni di proprietà di coltivatori diretti, che li coltivano per il tramite di una società di persone da loro stessi costituita.
 - L'art. 78-bis dispone che «*L'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, si interpreta, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che nelle agevolazioni tributarie sono comprese anche quelle relative ai tributi locali*».
 - **9. Soci di società di persone.**
 - **1. Ai soci delle società di persone** esercenti attività agricole, **in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale**, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche. I predetti soggetti mantengono la qualifica previdenziale e, ai fini del raggiungimento, da parte del socio, del fabbisogno lavorativo prescritto, si computa anche l'apporto delle unità attive iscritte nel rispettivo nucleo familiare
- Con tale precisazione, quindi, il soggetto passivo Imu coltivatore diretto, che conduce i propri terreni per il tramite di una società agricola di persone da lui partecipata, è esente da Imu.
 - Anche in questo caso, tuttavia, residuano comunque delle incertezze.
 - Pare pacifico che nulla potrà essere riconosciuto alla società agricola di capitali, come pure al socio non coltivatore diretto di società agricola di persone, anche se qui sono evidenti le interferenze con un'altra problematica, ovvero quella dei terreni in comproprietà tra coltivatori e non coltivatori, con la prevalente giurisprudenza di legittimità che ha riconosciuto le agevolazioni a tutti i comproprietari.
 - Invero, il problema dei comproprietari oggi dovrebbe ritenersi definitivamente risolto con la nuova Imu, e ciò per quanto previsto dal comma 743 che finalmente chiarisce 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”*.

I pensionati agricoli

- «3. 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.»
- Va precisato che gli atti di accertamento comunali di recupero dell'Imu erano motivati non tanto da una previsione normativa espressa, visto che in realtà non v'era alcun ostacolo per il riconoscimento delle agevolazioni anche ai pensionati agricoli, quanto sulla base di una granitica giurisprudenza di legittimità.
 - Pare di comprendere, tuttavia, che non si siano voluti tutelare tutti i pensionati che svolgono attività agricola, e che per tale motivo sono iscritti alla previdenza agricola, ma solo quelli che erano già coltivatori diretti (“**continuando a svolgere attività in agricoltura**”, “**mantengono l'iscrizione**”). In altri termini, il soggetto che nella sua vita lavorativa ha svolto tutt'altro, e che una volta raggiunto il traguardo della pensione ha iniziato a svolgere l'attività agricola, iscrivendosi alla previdenza agricola, non accede ad alcun beneficio Imu.
- Con una certa dose di pervicacia, si potrebbe anche sostenere che la norma di interpretazione autentica serve a farvi rientrare nel novero dei soggetti destinatari delle agevolazioni agricole i pensionati, ma ciò non toglie che anche per questi deve essere rispettato il principio di diritto, di derivazione giurisprudenziale, che dall'esercizio dell'attività agricola il soggetto deve ricavare la parte prevalente del proprio reddito, al netto ovviamente della pensione che dovrebbe escludersi.

Sentenze di rilievo

- Cass. nn. 20130/2020, 4166/2020, 24296/2020, 28252/2020, 28534/2020, 28536/2020: Imu spaccettamento della famiglia – mancato beneficio Imu abitazione principale;
- Cass. n. 29077/2020: immobile categoria A/10 (ufficio) utilizzato come abitazione principale – nessuna agevolazione Imu;
- Cass. nn. 21612/2020, 22123/2020, 23914/2020, 25821/2020, 25816/2020, 27631/2020, 28250/2020, 29543/2020, 29693/2020: Imu – contratto leasing risolto – soggetto passivo società leasing;
- Cass. n. 21465/2020: beni merce – dichiarazione è a pena di decadenza;
- Cass. n.14279/2020: immobile storico ed inagibile – spetta doppia riduzione;
- Cass. n. 15988/2020: Trust – conferimento abitazione principale – nessuna agevolazione Imu;
- Cass n. 29888/2020: fondi comuni investimento immobiliare – soggettività passiva in capo alla società di gestione;
- Cass. nn. 13354/2020, 5633/2020: termovalorizzatore – discarica rifiuti – accatastamento in categoria D;
- Cass. nn. 20649/2020, 29276/2020: cave – assoggettabilità come aree fabbricabili;
- Cass. n. 29080/2020: area fabbricabile pertinenziale – assoggettabilità autonoma;
- Cass. nn. 4587/202, 22701/2020, 21015/2020: rendita catastale non notificata – inutilizzabilità ai fini Imu
- Cass n. Cass 6159/2021 - Diritto di abitazione no a scrittura privata per non pagare IMU

L'attività di accertamento e riscossione coattiva alla luce dei decreti emergenziali

- La notifica degli atti di accertamento
- La notifica delle ingiunzioni di pagamento e degli altri atti di riscossione coattiva

L'attività di accertamento 2020

- Art. 67, dl 18/2020
- «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**»
- Si tratta di disposizione di non facile lettura, anche a causa dell'uso atecnico di alcuni termini, come evidenziato da IFEL nella “Nota di lettura di “Curaltalia” emergenza COVID-19” del 20 maggio 2020.
- In tale nota si osservava, fin da subito, che la *ratio* della norma era da individuare nella volontà del legislatore di **sospendere i termini** delle attività, e non le attività stesse, e ciò con il chiaro intento di concedere agli enti impositori un maggior lasso di tempo per svolgere le fasi propedeutiche dell'attività di controllo dell'evasione.
- Tale lettura è stata successivamente avvalorata anche dal Dipartimento delle finanze, che con risoluzione n. 6/DF, del 15 giugno 2020, rileva che la “**norma non sospende l'attività degli enti impositori ma prevede esclusivamente la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza delle predette attività nel periodo individuato**”.

L'attività di accertamento 2020

- Importante, anche perché gli effetti si protrarranno nel prossimo quinquennio, è quanto disposto dal comma quarto: *«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»*.
- Invero, in sede di prima emanazione il comma rinviava all'intero art. 12 del d.lgs. n. 159 del 2015, ma in sede di conversione in legge il rinvio è stato limitato ai commi 1 e 3.
- Per meglio comprendere le ragioni delle modifiche apportate con la legge di conversione, occorre analizzare i singoli commi del citato art. 12, d.lgs. 159/2015

L'attività di accertamento 2020- art. 12, d.lgs. 159/2015

- *1. 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. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione.*
- Il primo comma prevede che la **sospensione dei termini di versamento** dei tributi a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali comporta anche la **sospensione, tra l'altro, anche dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo e accertamento.**
- La disposizione crea quindi un collegamento tra il termine di sospensione e termini previsti per l'accertamento, con la conseguenza che tutte le annualità accertabili nel 2020 godono di un allungamento dei termini decadenziali pari al periodo di sospensione. La *ratio* risiede nella necessità di mantenere invariato il periodo di tempo concesso agli enti impositori per la notifica degli atti di accertamento. Si rammenta che l'art. 1, comma 161, della legge n. 296 del 2006, prevede la notifica degli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio, 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. Nel corso del 2020, i Comuni possono accertare, di norma, 5 anni d'imposta (2015-2019), ma la sospensione **di 85 giorni**, disposta dal dl. n. 18 del 2020, ha ridotto il termine concesso ai Comuni, termine che viene ripristinato nella sua ampiezza originaria, proprio in virtù di quanto disposto dall'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 159 del 2015.

L'attività di accertamento 2020- art. 12, d.lgs. 159/2015

- Tuttavia, il primo comma presuppone che via sia stata una **“sospensione dei termini di versamento”**, cui consegue un corrispondente periodo di sospensione dei termini di decadenza, ma a ben vedere, l'art. 67 del d.l. n. 18 del 2020, non dispone alcuna sospensione generalizzata dei termini di versamento, sicché, a stretto rigore non dovrebbe applicarsi l'art. 12, comma 1.
- I dubbi, però svaniscono con la conversione in legge, con la quale si richiama espressamente il primo comma dell'art. 12. **Anzi, il richiamo espresso all'art. 12 rafforza ancor di più la sua applicabilità, posto che in realtà l'art. 12 dovrebbe trovare automatica applicazione in tutti i casi di sospensione dei versamenti, senza la necessità di un suo richiamo espresso.**
- La precisazione contenuta nel comma 4 dell'art. 67 del dl n. 18 del 2020 – *“con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli enti impositori si applica”* l'art. 12 – allora **rappresenta la chiara volontà del legislatore di applicare il regime ordinariamente previsto per la sospensione dei versamenti, anche all'ipotesi di sospensione “dell'attività” degli enti impositori.**

L'attività di accertamento 2020- art. 12, d.lgs. 159/2015

- Sul punto, invero, era già intervenuta l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, rilevando che comunque la sospensione dei termini delle attività degli enti impositori dall'8 marzo al 31 maggio 2020, prevista dall'art. 67, comma 1, del dl n. 18 del 2020, già avrebbe determinato, 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, anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non fosse scaduto entro il 2020.
- Quanto affermato dall'Agenzia delle entrate è stato ripreso dal Dipartimento delle finanze, che nella risoluzione n. 6/DF del 15 giugno 2020 ha precisato, anche per i tributi comunali, che ***“l'effetto della disposizione in commento, pertanto, è quello di spostare in avanti il decorso dei suddetti termini per la stessa durata della sospensione”***.

L'attività di accertamento 2020- art. 12, d.lgs. 159/2015

- *2. I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.*
- Come anticipato, in sede di conversione in legge è stato eliminato il rinvio all'intero articolo 12, e quindi non risulta applicabile il comma 2 del suddetto articolo. Tale comma dispone esclusivamente con riferimento **ai termini in scadenza nell'anno in cui è stata disposta la sospensione dei versamenti**, prevedendo che i termini di decadenza sono prorogati fino al 31 dicembre del **secondo anno successivo** alla fine del periodo di sospensione. Sulla base di tale disposizione, l'annualità 2015 sarebbe stata accertabile entro il nuovo termine di decadenza del 31 dicembre 2022. Il mancato richiamo del secondo comma dell'art. 12 fa sì **che il 2015 sarà accertabile, come tutte le altre annualità accertabili nel 2020, con una proroga di 85 giorni, e quindi entro il 26 marzo 2021.**

L'attività di accertamento 2020

- **In conclusione dal 1° giugno 2020 i Comuni hanno potuto riprendere la notifica degli atti di accertamento.**
- In tema di accertamenti comunali, si è all'inizio discusso circa l'applicabilità dell'art. 157 del dl n. 34 del 2020, norma questa che prevede nel 2020 la possibilità solo di "emettere" atti relativi al 2015, ma di notificarli nel 2021.
- Anche questa norma ha destato incertezze interpretative, visto che, da un lato, si richiama l'art. 67 del dl n. 18 del 2020 e, dall'altro lato, si prevede l'emanazione di provvedimenti attuativi da parte dell'Agenzia delle entrate, anche se dirimente è la circostanza che le minori entrate previste trovano copertura in un fondo cui non accedono i Comuni.
- I dubbi interpretativi si sono definitivamente dissolti con la legge di conversione (legge 17 lugli 2020, n.77), che ha introdotto all'art. 157 il comma 7-bis: ***"le disposizioni contenute nel presente articolo non si applicano alle entrate degli enti territoriali"***.

La sospensione della riscossione

- La lettura dell'art. 68 del dl n. 18 del 2020 è risultata ancor più problematica dell'art. 67, in quanto, sulla base di una mera interpretazione letterale, ai Comuni sarebbe stata preclusa la notifica degli accertamenti esecutivo fino al 28 febbraio 2021.
- Il DL n. 7/2021 ha differito al **28 febbraio 2021** il termine "**finale**" di sospensione dell'attività di riscossione precedentemente fissato al 31 gennaio 2021 dal DL 3/2021
- Va anticipato che gli ostacoli interpretativi dovrebbero essere stati risolti, almeno in parte, dalla risoluzione n. 6/E del Dipartimento delle finanze, la quale a mezzo di un'interpretazione sistematica, ha fornito una ricostruzione condivisibile.
- Va precisato che oggetto della sospensione sono tutte le entrate iscritte a ruolo o ingiunte, considerato l'espresso riferimento contenuto nel primo comma alle **entrate non tributarie**, sicché la sospensione ha operato non solo per i tributi, ma anche per rette scolastiche, sanzioni per violazioni al codice della strada, ed in generale per tutte le entrate dei Comuni, in quanto tutte le entrate possono essere coattivamente rimosse con cartella di pagamento o ingiunzione.

La sospensione della riscossione

- La lettura dell'art. 68, del dl n. 18 del 2020, non può prescindere dal suo titolo: “*sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione*”. È quindi chiaro che l'intento della norma è quello di intervenire nell'ambito della riscossione coattiva affidata all'Agenzia delle entrate- Riscossione, salvo poi estendere, anche se in malo modo, le medesime regole anche alla riscossione coattiva tramite le ingiunzioni di pagamento ed agli accertamenti esecutivi.
- Le incertezze interpretative ruotano attorno a due temi: a) **gli accertamenti esecutivi**; b) **le attività soggette a sospensione**.
- La norma è dettata principalmente per l'Agenzia delle entrate, e quindi non si può prescindere dalle indicazioni date all'Agenzia, anche se non vincolanti per gli altri enti impositori, quanto meno con riferimento agli altri strumenti di riscossione coattiva.
- Il primo comma dispone la sospensione dei termini di versamento, scadenti nel periodo **dall'8 marzo al 31 dicembre** (col dl 125/2020, come modificato in sede di conversione in legge)
- Il comma 1, dispone, poi, che i versamenti sospesi devono essere effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione.

La sospensione della riscossione

- Per quanto riguarda gli accertamenti esecutivi, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto, nella circolare 5/E del 20 marzo 2020, che per ragioni di ordine sistematico la sospensione prevista dall'art. 68 non si applica a tutti gli accertamenti emessi dall'Agenzia, ma solo a quelli il "cui carico" è stato affidato all'Agenzia delle entrate- Riscossioni.
- L'art. 68, comma 2, del dl n. 18 del 2020, dispone, per quello che interessa i Comuni, che quanto previsto al comma 1 si applica anche alle ingiunzioni di pagamento "**emesse dagli enti territoriali**" di cui al rd n. 639 del 1910, ed agli atti di cui all'art. 1, comma 792, della legge n. 160 del 2019, ovvero agli accertamenti esecutivi emessi dagli enti locali.
- Nessun problema, quindi, per la sospensione dei termini di versamento relativi alle ingiunzioni di pagamento, stante la loro pacifica equiparazione alle cartelle di pagamento, anche se è opportuno non focalizzarsi sulla precisazione "emesse dagli enti territoriali", precisazione che dovrebbe intendersi come riferita alle ingiunzioni emesse anche per conto degli enti territoriali, come quelle emesse dai concessionari della riscossione iscritti nell'albo di cui all'art. 53, del d.lgs. n. 446 del 1997 oppure dalle società comunali, sia miste che in house, dovendosi escludere che l'intenzione del legislatore sia stata quella di autorizzare la riscossione delle ingiunzioni emesse dai concessionari, in quanto soluzione all'evidenza illogica.
- **Il nodo critico è, invece, rappresentato dal riferimento agli accertamenti esecutivi, di cui all'art. 1, comma 792, della legge n. 160 del 2019**

Gli accertamenti esecutivi

- Come noto, l'accertamento esecutivo unifica l'accertamento tributario ed il titolo esecutivo (cartella o ingiunzione di pagamento). Si tratta, però, di atto unico che acquista efficacia esecutiva se non pagato o impugnato nei termini previsti per la proposizione del ricorso.
- Una più puntuale definizione normativa avrebbe richiesto, quindi, non il riferimento a tutto il comma 792, ma più dettagliatamente alla lettera b) del comma in questione. Alla stessa conclusione si perviene, tuttavia, attraverso un'interpretazione logica sistematica e di coerenza interna dell'intero art. 68, così come ritenuto, prima dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 5/E, e poi dal Dipartimento delle finanze, con la risoluzione n. 6/DF. Nella risoluzione, con riferimento ai tributi comunali, si è precisato che **“è condivisibile la soluzione prospettata nel quesito, secondo la quale gli enti locali e i soggetti affidatari di cui all'art. 52, comma 5, lett. b), del D. Lgs. n. 446 del 1997, sono legittimati, a norma dell'art. 67 del D. L. n. 18 del 2020, a procedere alla notifica degli atti di accertamento esecutivo anche durante il periodo di sospensione, individuato dall'art. 68, che termina il 31 agosto 2020”**.

Oggetto della sospensione

- Dubbi interpretativi sono sorti con riferimento all'oggetto della sospensione. Il primo comma dispone la sospensione dei versamenti *“derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione”*. Si potrebbe sostenere che letteralmente la sospensione non coinvolge quanto dovuto con riferimento ad atti diversi dalle cartelle, ma sarebbe una lettura estremamente debole, in quanto la *ratio* è quella di bloccare i versamenti, tutti i versamenti dovuti all'agente della riscossione e che ovviamente dipendono dalle cartelle da questo notificate. **Ed allora, pare pacifico che siano sospesi anche i versamenti con riferimento ad atti “conseguenti” alla cartella di pagamento, come gli atti conseguenti ad azioni cautelari ed esecutive.**
- Anche considerando il contesto della norma, ovvero la presenza di una pandemia, non si può ritenere sensata la soluzione che vede sospesi i soli versamenti relativi alle cartelle che hanno i sessanta giorni scadenti nel periodo di sospensione, ma si deve ritenere sospeso qualsiasi versamento dovuto all'Agenzia delle entrate-riscossione, come pure **qualsiasi versamento dovuto a seguito dell'attivazione della riscossione coattiva tramite ingiunzione di pagamento**. Peraltro, tale è anche la lettura fornita dall'Agenzia delle entrate- Riscossione nella circolare n. 25/E del 20 agosto 2020

La sospensione della riscossione

- L'analisi va completata tenendo conto che il primo comma dell'art. 68 prevede l'applicazione dell'art. 12, del d.lgs. n. 159 del 2015, questa volta nella sua interezza, e quindi anche del terzo comma, il quale prevede che **“l'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1”**.
- Stante la ricordata equiparazione tra cartella ed ingiunzione, se ne conclude che il Comune, o il soggetto incaricato dal Comune, non può notificare ingiunzioni di pagamento fino al 28 febbraio 2021, considerando l'ultima proroga disposta dal dl n. 7/2021,
- L'art. 12, comma 2, d.lgs. 159/2015 prevede che i termini per «i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o **degli anni** durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, *comma 3*, della *legge 27 luglio 2000, n. 212*, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.
- Sulla base di tale disposizione:
 - A) si può sostenere che le ingiunzioni in decadenza al 31 dicembre 2020 sono prorogate al 31 dicembre 2022, e quelle in decadenza al 31 dicembre 2021 vanno al 2023.
 - B) **Tutte le altre le cartelle/ingiunzioni notificabili nel 2020 godono di una proroga di 359 giorni (8 marzo 2020- 28 febbraio 2021)**

Quindi Accertamenti definitivi:

2017→2020→2022

2018→2021→2023

2019→2022→2022+359gg

Ma →

Dubbi

- Art. 68, c. 4-bis. Con riferimento ai carichi, relativi alle entrate tributarie e non tributarie, affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione di cui ai commi 1 e 2-bis, sono prorogati di **dodici mesi**:
 - a) il termine di cui all'[articolo 19, comma 2, lettera a\), del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112](#);
 - b) anche in deroga alle disposizioni dell'[articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212](#), e salvo quanto previsto dall'[articolo 157, comma 3, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 17 luglio 2020, n. 77](#), i termini di decadenza e prescrizione in scadenza nell'anno 2021 per la notifica delle cartelle di pagamento. Relativamente ai termini di decadenza e prescrizione in scadenza nell'anno 2020 per la notifica delle cartelle di pagamento, si applica quanto disposto dall'[articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159](#).

Sulla base del comma 4-bis, quindi:

-ingiunzione in scadenza 2020, vanno al 31/12/2022 (perchè si richiama l'art. 12, comma 2, del dlgs 159/2015);

- - quelle in scadenza nel 2021, vanno al 31/12/2022 (**per quanto previsto dal comma 4-bis**)
- quelle che non erano in scadenza nel 2020/2021 (in pratica ingiunzioni su atti definitivi 2019), ma che lo saranno nel 2022, vanno al 31/12/2022+358gg (per quanto previsto dall'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 159/2015)

Ma qualcuno sostiene che il comma 4-bis si applica alle sole cartelle e non alle ingiunzioni

P.Mirto - 2021

Grazie per l'attenzione