



ASSOIMMOBILIARE

COMMISSIONE FINANZE

**Indagine conoscitiva nell'ambito dell'esame delle
proposte di legge n. 1429, n. 1904 e n. 1918 in materia di
Istituzione dell'imposta municipale sugli immobili ("nuova IMU")**

Audizione dei rappresentanti dell'associazione Assoimmobiliare

Roma, 11 luglio 2019



Onorevole Presidente, Onorevoli Deputati,

con grande onore e piacere accogliamo il Vostro invito ad analizzare le tematiche connesse con le proposte di legge n. 1429, n. 1904 e n. 1918 aventi ad oggetto l'istituzione dell'imposta municipale sugli immobili ("nuova IMU").

Le proposte di legge intendono riformare l'assetto dell'imposizione immobiliare locale, unificando le due vigenti forme di prelievo – *i.e.* l'imposta comunale sugli immobili ("**IMU**") e il tributo per i servizi indivisibili ("**TASI**") – e facendo confluire la relativa normativa in un unico testo.

Infatti, l'attuale disciplina dell'imposizione immobiliare è particolarmente complessa e disarticolata, essendo contenuta in differenti provvedimenti normativi che sono stati oggetto di numerose modifiche nel tempo e che in più occasioni fanno rinvio a precedenti discipline (es. la disciplina dell'imposta comunale sugli immobili - ICI).

Si rende, dunque, necessario adottare misure volte a semplificare le imposte applicabili sugli immobili a livello locale e a ricondurre la relativa disciplina in un quadro normativo unico e più organico, al fine di semplificare la comprensione da parte dei contribuenti e agevolare le amministrazioni locali nell'applicazione.

Parte di queste misure è stata adottata nell'ambito della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2018) e del D.Lgs. 30 aprile 2019, n. 34 (Decreto Crescita). Le proposte di legge in oggetto intendono proseguire il percorso avviato e riformare in modo più ampio e complessivo l'imposizione immobiliare locale.

In tale contesto, accogliamo favorevolmente le proposte di legge di riforma volte a semplificare la normativa e a creare maggiori condizioni di certezza del diritto.

In relazione a tali proposte di legge è stato ritenuto che la discussione possa consentire a tutti i portatori di interessi – Governo, enti locali, associazioni – di contribuire attivamente al dibattito e di approfondire aspetti particolarmente critici o rilevanti.

Ciò considerato, il presente intervento è volto a identificare e segnalare aspetti rilevanti per l'applicazione dell'imposizione immobiliare locale che, ad avviso di Assoimmobiliare, non sono al momento specificamente o propriamente indirizzati nelle proposte di legge.

I. INTRODUZIONE

Il possesso di immobili in Italia è assoggettato a tassazione per effetto dell'imposta unica comunale ("IUC"), le cui componenti sono: l'IMU, la TASI e la tassa rifiuti ("TARI").

L'attuale quadro normativo è contenuto principalmente nell'articolo 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, negli articoli 8 e 9 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e nell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Come anticipato, le proposte di legge n. 1429, n. 1904 e n. 1918 introducono specifiche disposizioni volte a sostituire l'IMU e la TASI con un'unica imposta municipale sugli immobili (cd. "nuova IMU"). Tali disposizioni definiscono il presupposto dell'imposta, i soggetti passivi, le modalità di calcolo (base imponibile, aliquota, poteri dei Comuni circa la possibilità di modificare l'aliquota), le modalità di versamento e di riscossione.

Nella sostanza, gli interventi proposti vanno nella direzione di re-introdurre un'unica forma di prelievo immobiliare, che riflette per lo più la disciplina dell'IMU, ristabilendo l'assetto precedente rispetto alle modifiche di cui alla Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (modifiche che, a lato dell'IMU, avevano introdotto la TASI).

Tuttavia, occorre considerare che tali proposte di legge non considerano specifiche fattispecie ricorrenti nella prassi di mercato, che sono descritte nel seguito al fine di evidenziare e riportare le istanze degli operatori del settore, insieme a possibili proposte di intervento al testo di legge.

II. SPECIFICI INTERVENTI IN RELAZIONE ALL'ISTITUZIONE DELLA "NUOVA IMU"

III.1 IMU su immobili occupati abusivamente da terzi

Nel contesto della riforma della imposizione immobiliare locale occorre prendere in considerazione la tematica dell'applicazione delle imposte patrimoniali (IMU considerato che viene raggruppata con la TASI) in relazione agli **immobili di proprietà ma oggetto di occupazione abusiva**.

In linea di principio, i soggetti passivi dell'IMU sono il proprietario di immobili ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi (art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011). Inoltre, **il presupposto sia dell'IMU sia della TASI è il possesso del bene**, tanto che l'imposta dovuta è commisurata al periodo di possesso (art. 9, comma 2, del D.Lgs. n. 23/2011, art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011 e art. 1, comma 669, della L. n. 147/2013).

Nei casi di occupazione abusiva il proprietario degli immobili ha la "proprietà" ma non ne ha il "possesso" (a causa dell'illegittima occupazione degli stessi). Conseguentemente, non sussiste il presupposto di fatto per l'applicazione dell'imposta, e cioè il possesso degli immobili.

Infatti, secondo l'articolo 832 del codice civile il proprietario ha diritto di godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo. Quando l'esercizio di questo diritto viene impedito, il proprietario può rivolgersi alla pubblica autorità al fine di ristabilire la coincidenza fra situazione giuridica e situazione di fatto. Se l'autorità pubblica non provvede a reimmettere il proprietario nel possesso dei suoi beni, è illogico che il proprietario sopporti gli oneri fiscali (IMU e TASI) in relazione a beni di cui non ha la disponibilità.

Tale tematica è stata oggetto di sentenze emesse nel corso del 2017 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, la quale ha accolto i ricorsi dei contribuenti avverso gli avvisi di accertamento emessi dagli uffici locali.

La Commissione ha stabilito che il proprietario di un immobile occupato in maniera abusiva **non deve corrispondere l'IMU e la TASI**, dal momento che si trova nella condizione di **non poter disporre dell'effettivo possesso dell'immobile**, presupposto impositivo fondamentale richiesto per entrambe le imposte.

A titolo esemplificativo, nel primo caso (sentenza n. 25506 del 20 novembre 2017) i giudici hanno accolto un ricorso in materia di TASI in relazione ad un immobile occupato abusivamente e nel quale i soggetti occupanti avevano ottenuto la residenza (certificata dal Comune), malgrado le denunce e l'esistenza di un decreto giudiziario di sequestro. Il ricorso era motivato, appunto, dalla mancanza del presupposto impositivo per il versamento della TASI, ovverosia il possesso o la detenzione dell'immobile. La Commissione, accogliendo il ricorso, ha chiarito che il possesso non sussisteva in quanto era venuta meno l'effettiva disponibilità del bene e mancava la possibilità per il proprietario di ripristinare il rapporto materiale con la cosa quando lo volesse.

Allo stesso modo, in un secondo caso (sentenza n. 26532 del 7 dicembre 2017) in materia di IMU, la Commissione ha ritenuto che la società proprietaria non deteneva il possesso di un immobile illegittimamente occupato da terzi e, di conseguenza, mancava il presupposto impositivo dell'imposta a decorrere dall'illegittima occupazione.

Nelle sentenze descritte le somme versate dal contribuente a titolo di IMU e di TASI per gli anni durante i quali gli immobili sono stati occupati illegittimamente sono state considerate non dovute e quindi sono state integralmente rimborsate dal Comune di Roma.

Quindi una possibile soluzione alla tematica potrebbe essere quella di escludere gli immobili occupati abusivamente da terzi dal novero degli immobili oggetto della "nuova IMU" in capo al proprietario. Ciò anche nella considerazione che tali immobili sono di fatto improduttivi di reddito per il proprietario in quanto posseduti da terzi.

Una soluzione alternativa potrebbe essere quello di considerare tali immobili assimilabili agli immobili "inagibili o inabitabili" e di fatto non utilizzati, per i quali la base imponibile della "nuova IMU" è ridotta alla metà, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni (come precedentemente previsto dall'art. 13, comma 3, lett. b), del D.L. n. 201/2011).

III.2 IMU su fabbricati in corso di costruzione

Un'altra tematica che meriterebbe chiarimenti nell'ambito della riforma dell'imposizione immobiliare è l'applicazione dell'IMU in relazione ai **fabbricati in corso di costruzione**.

Tale fattispecie non è espressamente disciplinata nel contesto dell'attuale normativa IMU. L'IMU, infatti, ha ad oggetto il possesso di immobili. Tra gli immobili si includono, secondo le definizioni previste dalla normativa ICI a cui la normativa IMU rimanda (art. 2 del D.Lgs. n. 504/1993): i fabbricati, le aree fabbricabili e i terreni agricoli.

I fabbricati sono le unità immobiliari iscritte o che devono essere iscritte al catasto edilizio urbano; i fabbricati di nuova costituzione sono soggetti ad imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui sono comunque utilizzati.

Le aree fabbricabili sono le aree utilizzabili a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi; il comune su richiesta del contribuente attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile.

Sulla base di quanto sopra, nessuna disposizione specifica, include nel presupposto applicativo dell'IMU i fabbricati in corso di costruzione.

Tuttavia, occorre notare che il punto è stato oggetto di una recente sentenza di **Cassazione** (sentenza n. 17035 del 1°8 maggio 2013), la quale ha stabilito che **l'IMU non è dovuta per gli immobili che siano in fase di costruzione.**

Ad avviso della Cassazione, infatti, ai fini IMU la nozione di fabbricato, rispetto all'area su cui esso insiste, è unitaria, nel senso che, una volta che l'area edificabile sia comunque utilizzata, il valore della base imponibile ai fini dell'imposta si trasferisce dall'area stessa all'intera costruzione realizzata. Infatti, per l'applicazione dell'imposta sul fabbricato di nuova costruzione la norma individua due soli criteri alternativi: la data di ultimazione dei lavori ovvero, se antecedente, quella di utilizzazione del fabbricato.

Nella sostanza, un bene non può essere considerato né un fabbricato né un'area fabbricabile se non è ultimata la sua costruzione oppure se non è utilizzato. Di conseguenza, l'IMU non è dovuta.

Tuttavia, diversi Comuni italiani non si sono conformati all'interpretazione fornita dalla Cassazione e ciò ha creato incertezza circa la fattispecie descritta. La tesi sostenuta dai Comuni è la seguente.

Sulla base delle disposizioni vigenti (art. 13 del D.L. n. 201/2011) la base imponibile dell'IMU è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi delle disposizioni in materia di ICI (in particolare art. 5, commi 1, 3, 5, 6 del D.Lgs. n. 504/1992).

Ai sensi dell'art. 5, commi 5 e 6, del D.Lgs. n. 504/1992 per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione.

In aggiunta, in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato e di interventi di recupero, 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.

Poiché la Cassazione non ha specificamente trattato questo aspetto e considerato che la qualificazione come area edificabile viene effettuata dai singoli Comuni sulla base degli strumenti urbanistici, è opportuno un intervento normativo di legge interpretativa che chiarisca che la precedente disciplina ICI sopra menzionata non sia applicabile alla fattispecie del fabbricato in

corso di costruzione nell'ambito della "nuova IMU" (anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione).

III.3 Esenzione da IMU per la "prima casa" condotta in locazione

Tale tematica riguarda il caso in cui un soggetto, non essendo proprietario di una "prima casa" (e, quindi, non beneficiando della agevolazione), ovvero pur possedendola la concede in locazione, trasferisce la sua residenza anagrafica in un immobile assunto in locazione come conduttore. I casi sono molto frequenti in ragione di trasferimenti per motivi di lavoro (per evitare pendolarismo e "commuting"), per motivi di studio (studentati o *student housing*) ovvero nel caso di anziani che trasferiscono la loro residenza in case di accoglienza (Residenze Sanitarie per Anziani).

In tal caso, si crea una **discriminazione** in quanto tale soggetto **perderebbe l'esenzione prevista per l'abitazione principale sull'immobile di proprietà e diventerebbe soggetto all'IMU (di regola pagata dal proprietario e riaddebitata al conduttore ai sensi del contratto di locazione) in relazione all'immobile preso in locazione.**

Il presupposto dell'IMU (inclusa la "nuova IMU") è il possesso di immobili. Tuttavia, il possesso di una abitazione principale non costituisce presupposto dell'imposta (salvo specifici casi).

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.

In aggiunta, altre specifiche ipotesi sono considerate abitazioni principali. Tuttavia, nessuna disposizione specifica è prevista per il caso in cui un soggetto trasferisca la propria dimora abituale e la propria residenza anagrafica in un immobile condotto in locazione.

Di conseguenza, nel caso sopra prospettato, un soggetto perderebbe l'esenzione dall'applicazione dell'IMU in relazione all'immobile di proprietà concesso in locazione a terzi, in quanto in tale immobile non risulterebbe più presente la propria dimora abituale e il luogo di residenza anagrafica.

In aggiunta, tale soggetto risulterebbe inciso dal pagamento dell'IMU in relazione all'immobile a sua volta condotto in locazione, considerato che i contratti di locazione di immobili di regola prevedono di riversare l'onere dell'IMU sul conduttore (incluso nel canone di locazione o, anche, a parte).

A questo ultimo riguardo, si osserva che una recente sentenza della Corte di Cassazione ha ritenuto legittime le clausole di contratti di locazione che attribuiscono al conduttore il pagamento di ogni tassa e onere relativo ai beni locati, tenendone manlevato il locatore (Sentenza n. 6882 dell'8 marzo 2019). In particolare, tale sentenza trattava della clausola prevista nel contratto che prevedeva di riversare sul conduttore l'onere tributario relativo all'IMU gravante sull'immobile locato (ovvero su un soggetto diverso dal soggetto passivo per legge).

Conseguentemente, non ci sarebbero motivazioni ad oggi per discriminare il soggetto passivo possessore di una abitazione principale in ragione di un diritto di proprietà rispetto a chi ne entra in possesso per mezzo di un contratto di locazione (non beneficiando chiaramente della medesima esenzione su altri immobili di sua proprietà).

L'assenza di una previsione specifica volta ad escludere la debenza della "nuova IMU" nei casi in cui per il conduttore l'immobile locato costituisca una abitazione principale determinano una discriminazione rispetto alle ipotesi in cui l'abitazione principale sia di proprietà.

Una possibile soluzione è l'inclusione nelle fattispecie considerate "abitazioni principali" anche di quelle condotte in locazione. Con una tale previsione ne beneficerebbe tutto il mercato delle locazioni residenziali che ne sarebbe rivitalizzato.

III.4 Disciplina dell'imposizione ai fini IMU delle aree edificabili

Il presupposto applicativo dell'IMU è il possesso di immobili, tra cui le aree edificabili.

Ai fini IMU **un'area edificabile è definita come 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. Il Comune su richiesta del contribuente attesta se un'area situata nel proprio territorio è edificabile (art. 2 del D.Lgs. n. 504/1002 in materia di ICI, a cui la normativa IMU rinvia).

La base imponibile dell'IMU in relazione alle aree edificabili è costituita dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, 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 e ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Il tema che si pone con riferimento alle aree edificabili è legato alla **natura del bene**. Infatti, come detto, un'area si qualifica come tale in base "agli strumenti urbanistici generali" (es. piano regolatore) o "attuativi" (piani particolareggiati, piani di lottizzazione). Tuttavia, tale definizione di edificabilità è fondata sulla mera potenzialità edificatoria di un'area, più che sulla effettiva possibilità di utilizzarla a fini edificatori.

Su questo punto si è recentemente espressa la Corte di Cassazione (Sentenza n. 21761/2018), in relazione al caso di un terreno teoricamente edificabile sulla base dello strumento urbanistico, ma la cui edificabilità nella sostanza era preclusa da un vincolo specifico. La Cassazione, sulla base della formulazione delle disposizioni citate, ha concluso che l'area nel caso di specie dovesse comunque considerarsi edificabile ai fini fiscali, con la conseguenza che dovesse trovare applicazione l'IMU sulla base del valore venale.

Questa conclusione è in linea di continuità con precedenti sentenze della Cassazione (ai fini ICI) nella quali è stato stabilito il principio per cui *"L'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi"* (Inter alia, sentenza n. 4498 del 21 marzo 2012 che cita precedente giurisprudenza).

Nella sostanza, sulla base dell'attuale formulazione normativa, un'area si intende edificabile già con la semplice adozione da parte del Comune degli strumenti urbanistici, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi dei medesimi.

Quindi può accadere che anche le aree che solo potenzialmente sono edificabili (in quanto non si è concluso l'*iter* autorizzativo) e quelle che nella sostanza non sono immediatamente sfruttabili ai fini edificatori (ad esempio per l'esistenza di vincoli edificatori) siano soggette ad imposizione ai fini IMU quanto qualificate come edificabili dagli strumenti urbanistici.

Al contrario, ad avviso di questa Associazione, l'imposizione ai fini della "nuova IMU" delle aree edificabili dovrebbe tenere conto non della mera potenzialità edificatoria, ma dell'effettiva possibilità di utilizzarle a tale titolo. A tal fine, una possibile soluzione è l'esclusione dall'imposizione IMU delle aree edificabili fino a che sussistano vincoli all'utilizzo delle stesse a scopo edificatorio o non siano state rilasciate le necessarie autorizzazioni.

III.5 Estensione e semplificazione del concetto di fabbricato inagibile o inutilizzabile ai fini IMU per consentire un ampio processo di rigenerazione e riqualificazione urbana

È indubbio che il processo di sviluppo delle nostre città debba avvenire attraverso la rigenerazione e riqualificazione degli immobili e aree già esistenti nel tessuto urbano. In tale ottica, occorre agevolare l'investimento degli investitori, in particolare istituzionali, in ampi progetti di rigenerazione urbana e sostituzione edilizia (finalizzati per lo più alla successiva locazione immobiliare).

Nell'attuale contesto normativo, tali investimenti sono frenati, *inter alia*, dall'incertezza circa la possibilità di applicare in relazione a tali immobili l'agevolazione ai fini IMU che prevede la determinazione di una base imponibile ridotta alla metà. Tale aspetto è di particolare importanza in quanto per gli investimenti immobiliari di rilevanti dimensioni l'IMU rappresenta una voce di costo rilevante.

In particolare, l'attuale normativa IMU prevede che la base imponibile dell'imposta sia ridotta 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. L'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia o, in alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva. **Ai fini dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, i Comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza dei fabbricati** (art. 13, comma 3, lett. b), del D.L. n. 201/2011).

Si osserva che la norma non dispone che cosa debba intendersi per fabbricati "inagibili" o "inabitabili", ma rimanda a quanto previsto a livello comunale. Infatti, è demandata ai Comuni sia la facoltà di individuare le caratteristiche di fatiscenza dei fabbricati sia di accertarle in concreto ai fini dell'applicazione della base imponibile ridotta, definendo in tal modo in ambito regolamentare locale l'ambito di applicazione dell'agevolazione.

Come precisato nel contesto dell'interrogazione parlamentare n. 5-01805 dell'8 gennaio 2014 avente ad oggetto l'"*Interpretazione della norma relativa alla riduzione della base imponibile IMU per gli immobili dichiarati inagibili o inabitabili*", i regolamenti comunali di regola ritengono "*inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati gli edifici per i quali sia sopravvenuto un degrado fisico strutturale (fabbricato pericolante, diroccato fatiscente e simile) non superabile*

con interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria di cui all'art. 3(a)(b) del DPR 380/2001, bensì con interventi di restauro e risanamento conservativo e/o di ristrutturazione edilizia ai sensi dell'art. 3(c)(d) del DPR 380/2001”.

Sulla base di ciò, frequentemente le domande presentate ai Comuni ai fini dell'ottenimento della riduzione del 50% vengono rigettate.

Si tratta ad esempio del caso degli edifici industriali che, avendo subito l'asportazione dell'impiantistica a causa di varie vicissitudini (furti, atti vandalici, manomissioni gravi dovute ad occupazioni abusive), si trovano nella condizione di non essere più agibili ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, Titolo III, capo I, articoli 24-26, per mancanza di conformità degli impianti.

Tuttavia, tali edifici non vengono considerati dai Comuni come idonei ad accedere alla riduzione alla metà della base imponibile IMU in quanto la mancanza di un impianto industriale rientrerebbe nella manutenzione ordinaria e straordinaria (quando, al contrario, ciò nella sostanza comporta un completo rifacimento dell'edificio).

Nella medesima interrogazione parlamentare si rileva che i tentativi fatti per modificare i regolamenti comunali sono stati vani, e pertanto si richiede l'emanazione di una circolare ministeriale interpretativa al fine di chiarire l'ambito applicativo della riduzione alla metà della base imponibile IMU.

Nella risposta viene chiarito che, poiché i regolamenti comunali in materia di IMU sono adottati sulla base di una potestà attribuita ai medesimi Comuni in base ad una specifica norma di legge, i medesimi regolamenti non possono essere superati con un documento di prassi amministrativa ma solo con uno specifico intervento normativo.

Una modifica del testo normativo volta a fare chiarezza in merito alla qualificazione dei fabbricati come “inagibili” o “inabitabili” ai fini dell'agevolazione risponderebbe a tale esigenza.

In aggiunta, sulla scorta di quanto detto in apertura, tale modifica ridurrebbe l'incertezza per gli investitori impegnati in ampi progetti di rigenerazione urbana e sostituzione edilizia, determinata dalla discrezionalità attribuita per legge al Comune dove i fabbricati sono localizzati di definire l'applicabilità o meno delle agevolazioni in materia di imposte locali.

Infine, nell'intervenire sul punto, **riteniamo opportuno che venga considerata la possibilità di escludere del tutto l'applicazione dell'IMU per l'intervallo di tempo in cui gli immobili risultano inutilizzabili**, in quanto oggetto di interventi edilizi di riqualificazione o rigenerazione urbana.

Infatti, in tale periodo, sussiste il possesso degli immobili (che rappresenta il presupposto applicativo dell'IMU), ma gli stessi sono di fatto improduttivi di reddito e, anzi, rappresentano unicamente un centro di costi per il proprietario.

Tale considerazione è a maggior ragione valida nel contesto della “nuova IMU”, che assorbe anche l'imposizione sui servizi prima demandata alla TASI, in quanto nella sostanza nel periodo in cui gli immobili sono inutilizzati non vi è alcun beneficio derivante dai servizi comunali indivisibili.

III.6 Esenzione IMU sulle dimore storiche

I fabbricati di interesse storico o artistico sono ad oggi soggetti ad IMU su una base imponibile ridotta del 50% (art. del D.L. n. 201/2011).

Tuttavia, occorre considerare che la maggior parte di tali fabbricati, ad esempio le dimore storiche, non produce alcun reddito. Viceversa, sussistendo vincoli di tutela imposti dallo Stato, i proprietari hanno la responsabilità di mantenere tali fabbricati in buone condizioni sopportando gli oneri di manutenzione che ne derivano.

Pertanto, sotto il profilo economico, tali tipologie di fabbricati risultano poco interessanti sul mercato immobiliare comportando elevati costi e *iter* burocratici complessi per la realizzazione degli interventi edilizi, che sono di regola condizionati al benessere delle Sovrintendenze locali ai beni culturali.

A questo si aggiunge l'onere dell'IMU che può costituire una voce di costo rilevante (nonostante sia attualmente ridotta al 50%).

In aggiunta, in alcuni casi le dimore storiche vincolate sono equiparate, in termini di categoria catastale, a ville e residenze di lusso (A/1, A/8, A/9). Pertanto, anche quando costituiscono abitazione principale, non beneficiano dell'esenzione dall'applicazione dell'IMU.

Sotto altro profilo, le caratteristiche di tali fabbricati ne riducono l'appetibilità per gli investitori, che difficilmente sono portati ad investire in immobili a cui non possono apportare in modo agevole modifiche (esempio: frazionamenti, ristrutturazioni edilizie, cambi di destinazione d'uso) e il cui valore è più difficile da realizzare in fase di *exit* considerata anche la prelazione dello Stato.

Pertanto, a nostro avviso un intervento normativo che comporti **l'esenzione dall'applicazione dell'IMU** per le dimore storiche, trattandosi di immobili con una funzione di rilevanza pubblica e utilità sociale, potrebbe costituire un incentivo da un lato alla valorizzazione dei beni culturali e dall'altro lato all'investimento professionale anche in tali tipologie di fabbricati.

Ciò consentirebbe di evitare che immobili vincolati dallo Stato vengano abbandonati e non adeguatamente mantenuti, in quanto i proprietari non sono in grado di sostenere gli oneri di gestione e fiscali.

In ogni caso, ad avviso di questa Associazione, l'esenzione dall'IMU dovrebbe essere riconosciuta alle dimore storiche utilizzate dai proprietari come abitazioni principali, non essendo riconducibili tra gli immobili di lusso.

III.7 Classificazione catastale e attribuzione rendite delle “aree comuni” dei centri commerciali - Esigenze di certezza del diritto e di omogeneità di trattamento

La **tematica della determinazione delle rendite catastali** deve essere considerata in generale con particolare attenzione da parte dell’ordinamento, in quanto negli ultimi anni si è assistito ad un **progressivo ed aumento della misura delle stesse, con conseguente inefficiente inasprimento del prelievo fiscale patrimoniale ad esse correlato.**

Si rende quindi necessario che il processo di affinamento della normativa sul prelievo patrimoniale (IMU, TASI, ecc.), in atto dal 2011 con numerosi interventi legislativi, sia accompagnato anche da un’attenta revisione del sistema delle rendite che costituiscono il presupposto di tale imposizione.

Detta esigenza di attenzione si manifesta in particolare per i parcheggi di immobili destinati alla fruizione pubblica (centri commerciali, multisale cinematografiche, ecc.), segnati da determinate inefficienze concernenti proprio l’attribuzione delle rendite.

Ad esempio, i **centri commerciali** costituiscono **complessi immobiliari unitari e omogenei** caratterizzati da notevole estensione (almeno 5.000 mq di superficie lorda locabile) e nei quali insistono una pluralità di spazi destinati all’esercizio di attività commerciali, locati – tipicamente nell’ambito di affitti di compendi aziendali – dal proprietario, che fornisce ai conduttori dei singoli spazi anche una serie di servizi, *inter alia* relativi a:

- (i) la richiesta e gestione delle autorizzazioni amministrative (*i.e.* licenze commerciali per lo svolgimento delle attività nei singoli negozi);
- (ii) la gestione amministrativa e finanziaria relativa alle attività svolte all’interno del complesso immobiliare;
- (iii) la promozione e pubblicità degli spazi commerciali;
- (iv) la predisposizione di attrezzature necessarie al funzionamento dei singoli immobili;
- (v) lo svolgimento di tutte le complesse attività relative all’organizzazione e pubblicizzazione dei negozi;
- (vi) la manutenzione e pulizia delle aree comuni interne ed esterne;
- (vii) la gestione dell’utilizzo di mezzi di trasporto volti a favorire i potenziali clienti nel raggiungimento del complesso immobiliare;
- (viii) la predisposizione di spazi comuni che favoriscano l’intrattenimento dei clienti;
- (ix) le attività di animazione, di vigilanza e di gestione dei parcheggi.

Riguardo alla classificazione e l’attribuzione di catastale e alla conseguente applicazione delle imposte patrimoniali che hanno come presupposto la rendita catastale, nella prassi operativa dei centri commerciali sono emerse alcune criticità che mettono in pericolo sia (i) la **certezza della normativa** applicabile sia (ii) l’**omogeneità** di trattamento che ricevono gli operatori del settore.

Appare dunque opportuno analizzare tali criticità allo scopo di proporre efficienti rimedi normativi.

III.7.1. Esigenze di certezza del diritto e dei flussi finanziari degli investimenti

In diversi ambiti del territorio dello Stato si sono verificati nel recente passato casi nei quali gli Uffici dell’Agenzia delle Entrate/Territorio hanno proceduto ad attribuire una classificazione catastale, e quindi una rendita, a determinate aree che si trovano nel contesto dei centri commerciali e sono “comuni” rispetto agli esercizi commerciali che compongono i centri

medesimi. Si tratta, ad esempio, delle **aree adibite a parcheggio nonché delle gallerie utilizzate per il transito del pubblico e l'accesso ai locali commerciali** che, in alcuni casi, sono stati dall'Amministrazione Finanziaria riclassificati da "beni comuni non censiti" (BCNC) a superfici riconducibili in categorie catastali definite (*i.e.* D/8 "grandi negozi, centri commerciali", ovvero in C/1 "negozi e botteghe") che prevedono l'attribuzione di una rendita, valida anche ai fini IMU, TASI, ecc.

Dette "aree comuni", sotto un profilo sostanziale, dovrebbero costituire invece **beni comuni non censiti**, in quanto in capo ad esse difetta il requisito di **autonoma capacità reddituale** di cui all'art. 5 del RDL n. 652/1939. Infatti, trattandosi di parti comuni a più unità e utilizzabili solo in modo indiviso, dette porzioni non possono essere utilizzate autonomamente rispetto alle altre porzioni immobiliari (negozi). Esse sono quindi prive di **autonoma** capacità reddituale, essendovi un'inscindibile dipendenza fisica ed economica con il complesso delle attività del centro commerciale e degli spazi commerciali che in vario modo lo compongono. Ciò vale senz'altro per i parcheggi – gratuiti o a pagamento con tariffe agevolate, coperti o scoperti – relativi al centro commerciale, ma anche per le gallerie e gli spazi di passaggio, quanto meno per la parte in cui sono adibiti al transito dei visitatori e non sono specificamente destinati a zone di esposizione, stand e punti vendita.

Tale conclusione è sostenibile alla luce dei principi affermati in giurisprudenza (Cass. n. 3293/2015) e nella risalente prassi amministrativa (Circolare n. 2/1984 del Ministero delle Finanze). La stessa giurisprudenza (cfr. anche Cass. nn. 8994/2013 e 12793/2005), peraltro, nel caso dei parcheggi pertinenziali di un esercizio commerciale (supermercato), ha espressamente affermato anche l'assenza dell'altro requisito necessario per la censibilità di un'area, vale a dire la **autonomia funzionale** di cui all'art. 40 del DPR n. 1142/1949 (l'area adibita a parcheggio, infatti, "*risulta priva di autonomia funzionale, e svolge funzione sussidiaria, anche sotto il profilo reddituale, in favore dell'esercizio commerciale cui accede*"). Inoltre, occorre altresì considerare che i parcheggi, in particolare, costituiscono elementi già considerati nella determinazione della rendita del centro commerciale al quale accedono e che concorrono ad aumentarla, di modo che la classificazione autonoma di tali unità si risolve in una sostanziale duplicazione di prelievo riguardo a tutte le imposte patrimoniali.

Tuttavia, come anticipato, alcuni uffici dell'Agenzia delle Entrate/Territorio hanno emesso avvisi di accertamento catastale fondati sulla sussistenza di tale autonoma capacità reddituale e funzionale, procedendo quindi ad un nuovo accatastamento delle aree in questione con attribuzione di rendita.

In ragione degli ambiti di discrezionalità che inevitabilmente caratterizzano il riconoscimento o meno della presenza del requisito della "autonoma capacità" reddituale e funzionale, deriva che centri commerciali aventi le medesime caratteristiche, solo in ragione della propria collocazione territoriale e quindi dell'Ufficio finanziario competente, con riguardo alla classificazione catastale dei parcheggi e delle gallerie possono ricevere trattamenti completamente diversi tra loro, pur avendo le medesime caratteristiche.

La differenza non è di lieve momento, in quanto l'attribuzione della rendita catastale alle porzioni comuni in oggetto determina l'applicabilità dell'IMU e incide quindi in modo significativo sul *business plan* del centro commerciale. Si rende pertanto necessaria l'assunzione – sul piano normativo o interpretativo – di strumenti idonei ad eliminare questa iniqua sperequazione e a **restituire certezza del diritto al sistema**, anche nell'ottica di attrarre nuovi investitori nel settore (segnatamente dall'estero), che già attraversa una situazione di crisi per effetto della concorrenza del commercio *on line*.

La tematica potrebbe essere risolta introducendo una previsione normativa – applicabile per i “centri commerciali” e per le altre aree a parcheggio di natura analoga, aventi certe caratteristiche (ad es. superficie minima lorda locabile di 5.000 mq) – che istituisca una **presunzione legale assoluta di assenza di autonoma capacità reddituale** con riferimento ai parcheggi (gratuiti o a pagamento con tariffe agevolate, coperti o scoperti, purché pertinenti al centro commerciale o ad altro spazio a disposizione del pubblico e quindi privi di autonomia funzionale e reddituale) e alle gallerie e agli spazi di passaggio, quanto meno quelli adibiti al transito dei visitatori e non specificamente destinati a zone di esposizione, *stand* e punti vendita (questi ultimi spazi utilizzati commercialmente normalmente nella prassi dei centri occupano meno del 10% di dette gallerie).

Il testo potrebbe essere il seguente: “*Per i centri commerciali aventi una superficie almeno di 5.000 mq, si presume senza prova contraria che gli spazi adibiti a parcheggio, coperto o scoperto, che siano pertinenti rispetto al centro, nonché le porzioni delle gallerie commerciali limitatamente al 90 per cento, costituiscono ai fini catastali beni comuni non censibili senza attribuzione di rendita*”.

Diversamente si dovrebbe prevedere una specifica esenzione dall’IMU.

III.7.2. Esigenze di omogeneità di trattamento

Una volta individuate le porzioni comuni non censibili dei centri commerciali – e di converso quelle residue censibili (*i.e.* il 10% forfettariamente determinabile come porzione delle gallerie specificamente destinata a zone di esposizione, *stand* e punti vendita) – occorre altresì stabilire un **criterio uniforme ed omogeneo** per la classificazione catastale di tale ultime porzioni.

Come anticipato, infatti, la prassi accertativa degli uffici per le gallerie ha adottato di volta in volta la categoria D/8 “grandi negozi, centri commerciali”, ovvero la categoria C/1 “negozi e botteghe”.

Gli uffici hanno quindi considerato talvolta applicabile la categoria del bene principale (il centro commerciale) al quale le gallerie accedono mentre in altre occasioni hanno considerato dette porzioni come unità assimilabili ad autonomi esercizi commerciali.

Al riguardo, si ritiene opportuno, in ragione delle caratteristiche oggettive di tali beni, che non possono essere assimilati ad autonomi esercizi commerciali (alla stregua di negozi “isolati”, privi di collegamenti e servizi, dotati di autonomia ed inseriti in un contesto urbanistico del tutto diverso da quello tipico dei centri commerciali) che la classificazione delle porzioni delle gallerie destinate a zone di esposizione, *stand* e punti vendita vadano inquadrare – **uniformemente e omogeneamente** in tutte le tipologie di centri commerciali come sopra definiti.

Detta uniformità ed omogeneità di trattamento si rendono necessarie alla luce dell’orientamento non univoco assunto dai vari uffici territoriali dell’Amministrazione Finanziaria, che rischia di rendere l’ubicazione del centro commerciale una variabile imponderabile con riferimento al differente impatto fiscale che la diversa classificazione catastale di volta in volta attribuita può determinare sul prelievo fiscale incombente in capo al centro stesso.