

## ***PROPOSTA DI LEGGE 1429 / NUOVA IMU***

### ***SPUNTI DI RIFLESSIONE***

Il disegno di legge di riordino dell'IMU e della TASI è sicuramente da salutare con favore ma si ritiene che il nuovo impianto potrebbe essere strutturato in maniera più organica, colmando le "zone d'ombra" che residuano dalla normativa precedente, anche alla luce delle risposte offerte dalla giurisprudenza nel corso degli ultimi anni in merito alle controversie sorte tra contribuenti e comuni.

Il tema, come si diceva, è di notevole importanza: basti pensare all'incremento del gettito collegato ad ICI/IMU/TASI nell'ultimo decennio che da 9.848 milioni di euro nel 2011 è passato a 20.748 milioni nel 2013 ed a 21.245 milioni nel 2016 (fonte prospetto MEF).

A fronte di tale aumento di gettito e di un assetto normativo spesso lacunoso, sono sorte numerose e dispendiose controversie; secondo la relazione del MEF (giugno 2019) relativa all'analisi del contenzioso tributario 2018, si evidenzia nei giudizi avanti le CTP un ampio incremento delle controversie nei confronti degli enti locali (da 26.998 nel 2016 a 33.057 del 2018) ed anche un esame per tipologia di tributo evidenzia che il 12,79% delle controversie pendenti in primo grado è riferibile ai tributi sulla proprietà immobiliare, a fronte, ad esempio dell'8,85% riconducibile alle controversie in materia di IVA.

Si sottopongono, quindi, all'attenzione dell'on. le V Commissione Finanze le seguenti osservazioni.

## **Articolo 2 – Presupposto e prima casa**

L'articolo 2 individua, quale presupposto dell'imposta, il possesso degli immobili e nel secondo periodo prevede *“che il possesso di abitazione principale non costituisce presupposto”*.

Secondo una redazione più lineare, si ritiene più corretto trasferire il tema della prima casa in una norma specifica di esenzione (come previsto dall'articolo 7), in quanto ciò che esclude il pagamento dell'Imu non è una mancata realizzazione del presupposto, ma invece la **presenza di una destinazione specifica che il legislatore ritiene meritevole di esenzione.**

La classificazione suggerita, nell'assegnare la regola alla categoria dell'esenzione eviterebbe anche inutili richieste dei Comuni (e correlati contenziosi avviabili dai contribuenti), poiché la conoscenza, da parte degli uffici anagrafici, che quel contribuente abiti soltanto in quel determinato immobile eviterebbe al contribuente un'inutile attività di denuncia. Per altro verso, la qualificazione in termini di esenzione si integrerebbe con la disposizione del comma 2 lett. b) art. 2, che richiama la residenza anagrafica quale elemento costitutivo della nozione di abitazione principale.

# UNCAT

UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

Potrebbe essere estesa la previsione espressa dell'esenzione (o della mancanza del presupposto) anche ai casi in cui l'immobile adibito ad abitazione principale sia classificato in categoria A/10. La casistica, infatti, è ricca di queste realtà abitative e, in tema di ICI, la giurisprudenza di merito in passato ha riconosciuto, infatti, il beneficio dell'esenzione al possesso di immobili classificati in cat. A/10 e destinati ad abitazione principale.

Sempre nell'art. 2, comma 2 lett.c) n. 4, sarebbe opportuno estendere la nozione di abitazione principale anche alla casa assegnata al convivente *more uxorio*, avendo stabilito il diritto vivente (Cass. 30.04.2019 n. 11416) che la costituzione con sentenza del diritto di abitazione in capo al genitore affidatario dei figli ed assegnatario della casa familiare comporta che, anche nel caso di cessazione della convivenza *more uxorio*, il soggetto passivo diventi il genitore assegnatario, anche se quest'ultimo non fosse comproprietario, con conseguente liberazione del genitore proprietario ma non assegnatario dell'immobile.

Questo principio è derivato dall'applicazione dell'art. 4 comma 12 quinquies del d.l. n. 16 del 2012, in virtù del quale *"Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all' articolo 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 , e successive modificazioni, nonche' all' articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 , convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 , e successive modificazioni, l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di*

# UNCAT

UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

*provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione”.*

Sarebbe opportuna una stesura più diffusa, che toccasse anche i problemi delle ipotesi di mancata coincidenza tra la residenza e l'effettiva dimora di tutti i componenti della famiglia per meglio distinguere le ipotesi del tutto ordinarie da quelle invece di tipo elusivo (ad esempio, destinazione della seconda casa al familiare trasferitosi in quel diverso comune per ragioni di lavoro).

Si segnala altresì la necessità di dar rilievo al concetto civilistico di cui all'articolo 817 codice civile per l'individuazione delle pertinenze, non essendo possibile lasciare margini diversi ai singoli regolamenti comunali (es regolamento comunale di Milano per ICI considerava pertinenza il box solo se ubicato nello stesso immobile dell'appartamento, senza dare alcun rilievo al concetto di destinazione di un bene a servizio dell'altro).

## *Articolo 2 – definizione fabbricati / aree edificabili / terreni*

Senza poter prevedere un'elencazione esaustiva e tassativa sarebbe però opportuno risolvere alcune delle principali tematiche oggetto di contenzioso degli ultimi anni, quali quelle relative alla tassazione delle costruzioni non ancorate al suolo (es

UNCAT  
Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi  
Sede: 00186 Roma, via Banco di S. Spirito, 42  
Cod. Fisc.: 97214580587  
P.IVA: 13619141008

Avv. Antonio Damascelli  
Presidente  
70122 Bari, via Putignani, 210  
Tel/Fax: 0805248385  
E-mail: avv.antoniodamascelli@uncat.it

costruzioni galleggianti), delle aree dei porti, dei pontili, dei posti barca ed anche degli specchi d'acqua sottostanti che diversi comuni ritengono assoggettare ad imposta anche se, evidentemente, gli stessi non hanno nessuno dei requisiti per essere ricondotti al concetto di "fabbricato".

Altri temi che hanno interessato la giurisprudenza e che potrebbero essere risolti dalla normativa sono quelli dei ripetitori telefonici (che la Suprema Corte di Cassazione ha ritenuto tassabili perché dotati di tralicci ancorati al suolo) o degli impianti fotovoltaici (censiti in D1) costruiti sui lastricati solari.

### *Articolo 3 – soggetti passivi*

Dopo aver individuato i soggetti passivi nel proprietario e nei titolari di diritti reali minori, la norma prevede l'obbligo dell'imposta, in caso di leasing immobiliare, a carico del locatario che utilizza il bene, a partire dal momento della stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso, specificandosi che per durata del contratto di locazione finanziaria si intende il periodo intercorrente dalla data della stipula alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna.

# UNCAT

UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

La norma attualmente in vigore così come strutturata ha portato a numerosissime controversie in tutti i casi in cui alla fine del contratto non sia stata esercitata l'opzione di riscatto ma tuttavia l'immobile non sia stato materialmente rilasciato.

La giurisprudenza di merito si è orientata in modo contrastante, alimentando notevoli contenziosi (ad esempio per CTR Lazio (n.7594/2018) e CTR Veneto (823/2018) rileva solo la data di cessazione del contratto, mentre per CTR Lombardia (5069 /2016 e 1934/2017 momento fondamentale è quello del rilascio materiale dell'immobile).

Nella proposta di legge in commento, l'articolo 3, con evidente intento di risolvere i dubbi di cui sopra, individua il soggetto passivo nell'utilizzatore fino al momento della consegna effettiva del bene.

La scelta legislativa, tuttavia, suscita alcune perplessità poiché, dal punto di vista giuridico, una deroga ad un principio generale dovrebbe essere applicata rigorosamente e, quindi, solo in caso di un contratto di leasing efficace mentre, in caso contrario l'onere dovrebbe ricominciare a gravare sulla società proprietaria.

Secondo questa interpretazione, offerta di recente anche dalla Cassazione (sentenza 13793/2019) nel caso di detenzione dell'immobile senza valido titolo giuridico, dopo la scadenza del contratto, cioè senza che sia ancora avvenuta la consegna del bene dall'utilizzatore al locatore, l'Imu grava sul proprietario e non sull'utilizzatore, il quale è solo un detentore qualificato.

## *Articolo 7 - Esenzioni*

Come nell'assetto in vigore sono previste esenzioni di tipo soggettivo / oggettivo / per classificazione / per destinazione.

Il tema delle esenzioni per gli immobili posseduti da enti senza scopo di lucro ha creato negli anni moltissimi contenziosi, con l'intervento anche della Corte Europea in relazione all'esenzione prevista per gli immobili utilizzati da enti ecclesiastici. La Corte ha considerato l'esenzione ici prevista dall'Italia alla stregua di un **aiuto di stato incompatibile** con la normativa europea.

Ora con la nuova norma, al punto 3 si richiama l'articolo 82 del D.L. 117 del 2017 che regola le attività degli enti del terzo settore che a sua volta richiama l'articolo 7 del DL 504 che regola la "vecchia" IMU. Il rimando da una norma all'altra rischia di far perdere il concetto che, anche secondo la Corte Europea e la Corte di Cassazione, deve regolare l'esenzione, ossia

- **L'immobile deve essere nel possesso di uno degli enti previsti dal DL 117**
- **Nell'immobile l'ente deve svolgere direttamente e MAI per il tramite di altri soggetti attività di tipo assistenziale / sanitaria / didattica / ricettiva / culturale / ricreativa / sportiva**

- Queste attività devono essere svolte **ESCLUSIVAMENTE** con modalità **non commerciali**
- **Rileva la modalità di svolgimento e NON la finalità dell'ente**

Visti tutti i precedenti ed importanti contenziosi si ritiene indispensabile che la norma vada ad identificare meglio i concetti di cui sopra, non limitandosi al richiamo di norme collocate in altri ambiti.

### *Articoli 8 ed 11 - Versamenti e riscossione*

Non si affronta il problema del versamento in eccedenza. Attualmente se il contribuente per errore versa più del dovuto non può utilizzare l'eccedenza in diminuzione del versamento successivo ma quasi tutti i regolamenti comunali prevedono solo la possibilità di chiedere il rimborso.

Questo comporta un danno economico per il contribuente (che anticipa attendendo il rimborso) ma anche per il comune obbligato ad un aggravio burocratico nel disbrigo della pratica di rimborso.

Nel nuovo testo si potrebbe specificare che (come per tutte le imposte auto liquidate) sono possibili compensazioni verticali. Ovviamente non orizzontali.

Altra ipotesi non infrequente legata alla riscossione è quella dell'errore materiale nella compilazione del modello F24 di pagamento per cui l'imposta seppur correttamente



calcolata viene versata ad un comune non legittimato, indicando un codice catastale differente. In tali casi il contribuente viene assoggettato a sanzione da parte del comune che non ha ricevuto l'importo e deve invece presentare istanza di rimborso all'altro comune.

Sarebbe auspicabile prevedere in questi casi di errore formale il passaggio diretto dell'importo tra i due comuni, senza aggravio per il contribuente, salvo, ovviamente una sua istanza a proposito.

### *Articolo 9 - Deducibilità dal reddito dell'Imu sui beni strumentali*

Con la previsione dell'innalzamento della quota di Imu detraibile la nuova norma va certamente a far affievolire la problematica della legittimità costituzionale della normativa previgente. La previsione attuale andrà comunque a dover essere raccordata con quella contenuta nell'art. 3 del decreto crescita.

### *Articolo 10 - Sanzioni*

L'articolo 10 richiama espressamente l'applicazione dell'articolo 13 del D.lgs 471 per le ipotesi di mancato o parziale versamento. Si ritiene invece opportuno richiamare espressamente tutta la disciplina generale delle sanzioni amministrative prevista dal

# UNCAT

UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

D.lgs 472, ed in particolare le ipotesi di esclusione della sanzione di cui all'articolo 6 o quelle di applicazione di sanzioni ridotte di cui al comma 4 dell'articolo 7.

Richiamare espressamente anche l'istituto del **ravvedimento operoso**.

Rivedere la misura delle sanzioni che resta eccessivamente gravosa, diversa dovendo essere la ratio delle sanzioni in tema di tributi locali rispetto a quelli erariali.

Roma, 16 luglio 2019

Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi  
Il Presidente  
Avv. Antonio Damascelli