

RILIEVI IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU)

Sommario

1.	ABITAZIONE PRINCIPALE	3
1.1	Abitazione principale A/1, A/8 e A/9.....	3
1.2	Unità immobiliare posseduta da soggetto residente all'estero	3
1.3	Casa familiare assegnata al genitore affidatario.....	4
1.4	Unità immobiliare concessa in comodato gratuito a parenti.....	7
1.5	Abitazione posseduta da anziano o disabile ricoverato	8
1.6	Unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa	9
1.7	Alloggi assegnati dagli IACP	9
2.	FABBRICATI DIVERSI DALLA ABITAZIONE PRINCIPALE.....	10
2.1	Fabbricati D.....	10
2.2	Fabbricati rurali strumentali e fabbricati merce	11
3.	TERRENI AGRICOLI.....	17
4.	AREE FABBRICABILI.....	18
5.	ESENZIONI	18
6.	VARIE.....	19
6.1	Importi minimi.....	19
6.2	Dilazioni di pagamento.....	20
6.3	Differimento dei termini di versamento.....	20
6.4	Organo competente alla determinazione delle aliquote	22
7.	UTILIZZO ILLEGITTIMO DELLA MAGGIORAZIONE DI CUI ALL'ART. 1, COMMA 755, DELLA LEGGE 27 DICEMBRE 2019, N. 160.....	23
7.1	Applicazione della maggiorazione dell'IMU in mancanza del presupposto della vigenza della maggiorazione della TASI nell'anno 2015	23
7.2	Applicazione della maggiorazione dell'IMU in mancanza del presupposto della continuità negli anni dal 2016 al 2019	24

7.3	Applicazione della maggiorazione dell'IMU in mancanza del presupposto della continuità negli anni dal 2020 in poi	26
7.4	Applicazione della maggiorazione dell'IMU ad una fattispecie diversa o più ampia rispetto a quella cui si applicava la maggiorazione della TASI	27
7.5	Applicazione della maggiorazione dell'IMU in misura diversa rispetto a quella in cui si applicava la maggiorazione della TASI	28
7.6	Applicazione della maggiorazione dell'IMU in mancanza del presupposto della vigenza della maggiorazione della TASI nell'anno 2015 da parte di comune in dissesto finanziario.....	30
7.7	Applicazione della maggiorazione dell'IMU in mancanza del presupposto della vigenza della maggiorazione della TASI nell'anno 2015 da parte di comune in predissesto finanziario.....	31

1. ABITAZIONE PRINCIPALE

1.1 Abitazione principale A/1, A/8 e A/9

Esempio di disposizione non coerente con la normativa

Le abitazioni principali classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 ed A/9 sono assoggettate all'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) dello 0,75 per cento (o a diversa aliquota comunque superiore allo 0,6 per cento).

Rilievo

Si osserva che la previsione in questione si pone in contrasto con l'art. 1, comma 748, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, il quale, nel prevedere che all'abitazione principale c.d. di lusso si applichi l'aliquota ridotta dell'imposta municipale propria (IMU) pari allo 0,5 per cento, attribuisce al comune la facoltà di diminuire tale aliquota sino all'azzeramento o di aumentarla solo sino alla misura dello 0,6 per cento.

Vale la pena di rammentare, in merito, che il rispetto dell'aliquota massima stabilita dalla legge statale costituisce uno dei limiti espressamente posti all'autonomia regolamentare degli enti locali in materia tributaria dall'art. 52, comma 1, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Si invita, pertanto, l'Ente a modificare la deliberazione di approvazione delle aliquote in disamina, riconducendo l'aliquota per le abitazioni principali c.d. di lusso entro l'anzidetto limite massimo dello 0,6 per cento.

1.2 Unità immobiliare posseduta da soggetto residente all'estero

Esempi di disposizioni non coerenti con la normativa

- *È considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta da cittadini italiani residenti all'estero, a condizione che non risulti locata.*
- *È considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata.*

Rilievo

Si evidenzia che nell'ambito della disciplina delle assimilazioni all'abitazione principale ai fini dell'imposta municipale propria (IMU), recata dall'art. 1, comma 741, lett. c), della legge 27 dicembre 2019, n. 160 ed applicabile a decorrere dall'anno 2020, non è più prevista la fattispecie dell'immobile di proprietà di cittadini italiani residenti all'estero. Tale assimilazione era stata invece stabilita, nel regime previgente, dall'art. 13, comma 2, nono periodo, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214,

e si riferiva, in particolare, all'immobile posseduto dal cittadino italiano non residente nel territorio dello Stato e iscritto all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) già pensionato nel rispettivo Paese di residenza. A decorrere dall'anno 2021 è stata, peraltro, introdotta, ad opera dell'art. 1, comma 48, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, un'agevolazione applicabile *ex lege*, a prescindere dalla previsione di una specifica disposizione regolamentare, che riguarda "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". Per tale fattispecie l'IMU è applicata nella misura della metà, mentre la tassa sui rifiuti (TARI) o la tariffa sui rifiuti avente natura di corrispettivo, di cui, rispettivamente, al comma 639 e al comma 668 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, sono dovute in misura ridotta di due terzi.

Si invita, pertanto, l'Ente ad adeguare la disposizione regolamentare [o la deliberazione di approvazione delle aliquote] in disamina alle modifiche normative illustrate.

1.3 Casa familiare assegnata al genitore affidatario.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (a)

La casa familiare assegnata al genitore affidatario, di categoria catastale diversa da A/1, A/8 o A/9, è assimilata all'abitazione principale nei limiti della quota di possesso del coniuge non assegnatario o di suoi parenti entro il secondo grado. La nuova disposizione opera solo in presenza di figli sicché l'ex coniuge assegnatario dell'abitazione principale senza figli dal 2020 sarà tenuto al versamento dell'imposta municipale propria (IMU) per la quota del coniuge non affidatario.

Rilievo (a)

Si fa presente, innanzitutto, che la limitazione dell'assimilazione all'abitazione principale alla quota di possesso del coniuge non assegnatario o di suoi parenti entro il secondo grado si pone in contrasto con il disposto di cui all'art. 1, comma 741, lett. c), n. 4, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, che individua quale condizione per l'assimilazione unicamente l'avvenuta assegnazione della casa familiare con provvedimento del giudice.

Come chiarito nella Circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020, pubblicata sul sito internet www.finanze.gov.it, "l'individuazione della casa familiare viene effettuata dal giudice con proprio provvedimento che non può essere suscettibile di valutazione da parte del comune in un proprio provvedimento. Si prescinde quindi dalla proprietà in capo ai genitori o ad altri soggetti (ad esempio i nonni) e i requisiti della residenza e della dimora dell'assegnatario non sono rilevanti ai fini dell'assimilazione."

Le vicende inerenti la titolarità dell'immobile non assumono, dunque, alcuna rilevanza, tanto più che, una volta intervenuto il provvedimento giudiziario di assegnazione, il soggetto passivo dell'imposta municipale propria

(IMU) è individuato, ai sensi dell'art. 1, comma 743, secondo periodo, della legge n. 160 del 2019 unicamente nel coniuge assegnatario, in quanto titolare del diritto reale di abitazione. La qualità di soggetto passivo del coniuge assegnatario fa sì, dunque, che i proprietari della casa familiare – siano essi il coniuge non assegnatario, suoi parenti o eventualmente altri soggetti comproprietari del bene – restino del tutto estranei all'obbligazione tributaria.

Sotto un secondo profilo, si precisa che, come evidenziato nella stessa Circolare n. 1/DF del 2020, in caso di separazione senza figli o con figli maggiorenni e autosufficienti la giurisprudenza ritiene che la casa coniugale non possa essere oggetto di assegnazione ad uno dei due coniugi a titolo di contributo al mantenimento, ragion per cui la disciplina dell'ipotesi dell'*ex coniuge assegnatario dell'abitazione principale senza figli*, contenuta nella disposizione regolamentare in disamina, non ha ragion d'essere. La differente formulazione della norma di cui al citato comma art. 1, comma 741, lett. c), n. 4, della legge n. 160 del 2019 – che, rispetto a quella precedentemente recata dall'art. 13, comma 2, ultimo periodo, lett. c), del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, fa riferimento alla casa familiare e al genitore e non più alla casa coniugale e al coniuge – è volta, a ben guardare, soltanto a chiarire che nell'ambito dell'assimilazione all'abitazione principale sono ricomprese anche le ipotesi di provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare in assenza di un precedente rapporto coniugale.

Si invita, pertanto, l'Ente a modificare la disposizione regolamentare [o la deliberazione di approvazione delle aliquote] in disamina tenendo conto delle osservazioni che precedono.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (b)

La casa coniugale assegnata al coniuge, con provvedimento di separazione legale, annullamento scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio è esclusa dall'imposta municipale propria (IMU).

Rilievo (b)

Si fa osservare, in primo luogo, che il comma 741 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nel disciplinare alla lett. c), n. 4), l'assimilazione all'abitazione principale della fattispecie in disamina, non si riferisce, come invece il previgente art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, alla *casa coniugale* e al *coniuge* assegnatario, bensì alla *casa familiare* e al *genitore* assegnatario. La differente formulazione è volta, a ben guardare, a chiarire che nell'ambito dell'assimilazione all'abitazione principale sono ricomprese anche le ipotesi di provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare in assenza di un precedente rapporto coniugale.

In secondo luogo, si rileva che, venendo in considerazione un'assimilazione all'abitazione principale e non un'esenzione, la casa familiare è esclusa dall'imposta municipale propria (IMU) purché classificata nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9.

Si invita, pertanto, l'Ente a modificare la disposizione regolamentare [o la deliberazione di approvazione delle aliquote] in disamina tenendo conto delle osservazioni che precedono.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (c)

Si considera direttamente adibita ad abitazione principale la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce, altresì, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso.

Nel caso di contitolarità tra i coniugi occorrerà guardare alle singole quote di possesso. Pertanto, la quota del non assegnatario sarà imponibile, mentre quella dell'utilizzatore, laddove questi abbia residenza anagrafica e dimora nella casa medesima sarà esente alla stregua di abitazione principale.

Rilievo (c)

La disposizione regolamentare in disamina si pone in contrasto con la normativa statale di riferimento sia nella parte in cui prevede l'imponibilità della quota dell'immobile posseduta del coniuge non assegnatario, sia in quanto richiede – ai fini dell'applicazione del regime previsto per l'abitazione principale – la sussistenza in capo al coniuge assegnatario dei requisiti della residenza anagrafica e della dimora abituale.

Occorre preliminarmente sottolineare, al riguardo, che, ai sensi dell'art. 1, comma 743, secondo periodo, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, unico soggetto passivo dell'imposta municipale propria (IMU) con riferimento alla casa familiare assegnata con provvedimento del giudice è il genitore affidatario dei figli in quanto titolare, ai soli fini dell'imposta in commento, del diritto reale di abitazione.

Tale soggetto beneficia, in virtù del comma 741, lett. c), n. 4), del medesimo art. 1 della legge n. 160 del 2019, dell'assimilazione all'abitazione principale della casa familiare di cui si tratta, con la conseguenza che essa sarà esente dall'IMU ove classificata nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9 e assoggettata invece all'aliquota ridotta di cui al comma 748 in caso contrario.

Ne deriva, per un verso, in punto di soggettività passiva, che il coniuge non affidatario – ancorché eventualmente comproprietario dell'abitazione – è del tutto estraneo all'obbligazione tributaria e, per altro verso, quanto al regime cui l'immobile è assoggettato, che, stante l'assimilazione, l'esenzione o l'aliquota ridotta si applicano indipendentemente dalla sussistenza in capo al coniuge assegnatario dei requisiti della residenza anagrafica e della dimora abituale. Del resto, la previsione di un'ipotesi di assimilazione non avrebbe ragion d'essere ove fosse subordinata al necessario ricorrere dei requisiti in questione, atteso che l'immobile nel quale il genitore affidatario risiede anagraficamente e dimora abitualmente costituisce già di per sé abitazione principale in virtù dell'art. 1, comma 741, lett. b), della legge n. 160 del 2019, ai sensi del quale *"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 senso sopra illustrato è intervenuta la Circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020, pubblicata sul sito internet www.finanze.gov.it, la quale ha in particolare chiarito che *"l'individuazione della casa familiare viene effettuata dal giudice con proprio provvedimento non suscettibile di valutazione da parte del comune. Si prescinde quindi*

dalla proprietà in capo ai genitori o ad altri soggetti (ad esempio i nonni) e i requisiti della residenza e della dimora dell'assegnatario non sono rilevanti ai fini dell'assimilazione."

Si invita, pertanto, l'Ente a modificare la disposizione regolamentare in disamina tenendo conto delle osservazioni che precedono.

1.4 Unità immobiliare concessa in comodato gratuito a parenti

Esempio di disposizione non coerente con la normativa

È assimilata all'abitazione principale l'unità immobiliare concessa in uso gratuito dal proprietario ai parenti in linea retta di primo grado (genitori/figli e viceversa), che la utilizzino come abitazione principale.

Rilievo

Si evidenzia che la facoltà di assimilazione all'abitazione principale dell'unità immobiliare concessa in comodato ai parenti non è più attribuita al comune già a decorrere dall'anno 2016. Né la previsione di una tale assimilazione – che per gli immobili classificati nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9 si sostanzia in un'ipotesi di esenzione non prevista dalla legge – può essere ricondotta al potere regolamentare di cui all'art. 52, comma 1, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in quanto, così disponendo, l'ente locale va ad incidere sulla definizione delle fattispecie imponibili e dei soggetti passivi, travalicando in tal modo i limiti posti dalla norma statale in questione.

Si rammenta, peraltro, che per le abitazioni date in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, è, invece, prevista direttamente dalla legge la riduzione del 50 per cento della base imponibile, purché ricorrano le seguenti condizioni:

- il contratto sia registrato;
- il comodante possieda una sola abitazione in Italia;
- il comodante risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

Tale agevolazione, ora disciplinata dall'art. 1, comma 747, lett. c), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, si applica anche nel caso in cui il comodante oltre all'immobile concesso in comodato possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Si invita, pertanto, l'Ente a adeguare la disposizione regolamentare [o la deliberazione di approvazione delle aliquote] in disamina alle modifiche normative illustrate.

1.5 Abitazione posseduta da anziano o disabile ricoverato

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (a)

È assimilata all'abitazione principale l'unità immobiliare posseduta da anziano o disabile che acquisisce la residenza in istituto di ricovero o sanitario a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata né data in comodato.

Rilievo (a)

Si rileva che l'art. 1, comma 741, lett. c), n. 6), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nel disciplinare la facoltà di assimilazione all'abitazione principale dell'immobile di proprietà dell'anziano o disabile ricoverato, individua quale ipotesi ricorrendo la quale l'assimilazione non opera esclusivamente quella in cui l'immobile sia locato e non anche quella in cui lo stesso sia occupato da terzi ad altro titolo.

Si deve ritenere, sul punto, che la norma statale in commento rimetta all'autonomia dell'ente locale esclusivamente la scelta in ordine alla previsione o meno, nell'ambito del proprio regolamento, dell'assimilazione di cui si tratta alle condizioni prescritte nella stessa norma, senza possibilità di restringerle al contempo l'ambito applicativo attraverso la previsione di requisiti ulteriori. Né una simile restrizione può essere ricondotta all'autonomia regolamentare in materia tributaria di cui all'art. 52, comma 1, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in quanto, così disponendo, l'ente locale va ad incidere sulla definizione delle fattispecie imponibili, il che è espressamente precluso dal medesimo art. 52.

Si invita, pertanto, l'Ente ad espungere dalla disposizione regolamentare [o dalla deliberazione di approvazione delle aliquote] in disamina il riferimento alla condizione della mancata concessione in uso gratuito.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (b)

È assimilata all'abitazione principale l'unità immobiliare posseduta da anziano o disabile che acquisisce la residenza in istituto di ricovero o sanitario a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti né locata e che fosse precedentemente utilizzata come abitazione principale dall'anziano o disabile.

Rilievo (b)

Si evidenzia che l'art. 1, comma 741, lett. c), n. 6), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nel disciplinare la facoltà di assimilazione all'abitazione principale dell'immobile di proprietà dell'anziano o disabile ricoverato, individua quale ipotesi ricorrendo la quale l'assimilazione non opera esclusivamente quella in cui l'immobile sia locato.

Si deve ritenere, in proposito, che la norma statale in commento rimetta all'autonomia dell'ente locale esclusivamente la scelta in ordine alla previsione o meno, nell'ambito del proprio regolamento, dell'assimilazione di cui si tratta alle condizioni prescritte nella stessa norma, senza possibilità di restringerle al contempo l'ambito applicativo attraverso la previsione di requisiti ulteriori. E invero, il Legislatore, al

secondo periodo del suddetto n. 6), nel disporre che l'assimilazione spetta per "una sola unità immobiliare", non ha specificato che debba trattarsi dell'immobile precedentemente adibito ad abitazione principale. Né una simile restrizione può essere ricondotta all'autonomia regolamentare in materia tributaria di cui all'art. 52, comma 1, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in quanto, così disponendo, l'ente locale va ad incidere sulla definizione delle fattispecie imponibili, il che è espressamente precluso dal medesimo art. 52.

Si invita, pertanto, l'Ente ad espungere dalla disposizione regolamentare [o dalla deliberazione di approvazione delle aliquote] in disamina il riferimento alla condizione della precedente utilizzazione come abitazione principale.

1.6 Unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa

Esempio di disposizione non coerente con la normativa

L'unità immobiliare appartenente alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibita ad abitazione principale dei soci assegnatari, è assoggettata all'aliquota ordinaria dell'imposta municipale propria (IMU) dello 0,9 per cento e alla detrazione per l'abitazione principale.

Rilievo

Si fa osservare che le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché quelle destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in assenza di residenza anagrafica, ai sensi dell'art. 1, comma 741, lett. c), n. 1) e n. 2), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, sono considerate abitazioni principali. Ne deriva l'esclusione dall'imposta municipale propria (IMU) ove si tratti di abitazioni classificate in categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9 e l'assoggettamento, invece, all'aliquota ridotta di cui all'art. 1, comma 748, della legge n. 160 del 2019 ove si tratti di abitazioni c.d. di lusso.

Si invita, pertanto, codesto Ente a modificare la deliberazione di approvazione delle aliquote in disamina tenendo conto delle osservazioni che precedono.

1.7 Alloggi assegnati dagli IACP

Esempio di disposizione non coerente con la normativa

Si considerano abitazioni principali le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP.

Rilievo

Si evidenzia che nell'ambito della disciplina delle assimilazioni all'abitazione principale ai fini dell'imposta municipale propria (IMU), recata dall'art. 1, comma 741, lett. c), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, non è contemplata la fattispecie degli alloggi assegnati dagli IACP, o dagli enti di edilizia residenziale pubblica,

comunque denominati, aventi le medesime finalità. Tali immobili, invero, sono assoggettati all'IMU con applicazione dell'aliquota ordinaria – o della diversa specifica aliquota stabilita dal comune entro la misura massima dell'1,06 per cento e sino all'azzeramento – e della detrazione prevista dal comma 749 del citato art. 1 della legge n. 160 del 2019.

Si precisa, peraltro, che, nel caso in cui gli immobili posseduti dagli enti di edilizia residenziale pubblica in questione abbiano le caratteristiche di alloggio sociale di cui al D.M. 22 aprile 2008, essi devono essere ritenuti esclusi dall'IMU ai sensi del n. 3 della predetta lett. c) dell'art. 1, comma 741, della legge n. 160 del 2019.

2. FABBRICATI DIVERSI DALLA ABITAZIONE PRINCIPALE

2.1 Fabbricati D

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (a)

L'aliquota per i fabbricati appartenenti al gruppo catastale D è pari allo 0,7 per cento.

Rilievo (a)

Si rileva che la previsione in questione si pone in contrasto con l'art. 1, comma 753, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, il quale, nel riservare allo Stato la quota pari allo 0,76 per cento dell'aliquota di base dello 0,86 per cento prevista per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, stabilisce che i comuni possono aumentare detta aliquota di base sino all'1,06 per cento o diminuirla esclusivamente fino al limite dello 0,76 per cento.

Alla luce di tale previsione normativa, deve, pertanto, ritenersi illegittima la determinazione da parte dell'ente locale di un'aliquota inferiore allo 0,76 per cento per i fabbricati rientranti nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria D/10 per i quali, invece, il comma 750 del medesimo art. 1 della legge n. 160 del 2019 fissa l'aliquota di base dello 0,1 per cento che può essere diminuita sino all'azzeramento ma non aumentata.

Si invita, pertanto, l'Ente a modificare la deliberazione di approvazione delle aliquote in disamina stabilendo per i fabbricati appartenenti al gruppo catastale D un'aliquota non inferiore allo 0,76 per cento.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (b)

L'aliquota per i fabbricati D, ad eccezione dei fabbricati di categoria D/10, si applica nella misura dello 0,2 per cento.

Rilievo (b)

Si ritiene che, nel fissare l'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) dello 0,2 per cento per i fabbricati appartenenti al gruppo catastale D, l'Ente abbia inteso verosimilmente riferirsi alla sola quota di spettanza comunale. Ciò in considerazione del disposto di cui all'art. 1, comma 753, della legge 27 dicembre 2019, n. 160,

che, riservando allo Stato la quota pari allo 0,76 per cento dell'aliquota di base dello 0,86 per cento prevista per i fabbricati in questione, preclude all'ente locale qualsiasi manovra di riduzione al di sotto di tale limite mentre consente l'aumento sino all'1,06 per cento.

Si fa osservare, in merito, che, al fine di assicurare la chiarezza dell'informazione nei confronti del contribuente e di evitare di ingenerare confusione in ordine al corretto ammontare dell'imposta da versare, la deliberazione di determinazione delle aliquote dovrebbe opportunamente rappresentare l'aliquota complessiva applicabile ai fabbricati in questione, distinguendo, poi, espressamente la quota riservata allo Stato e quella di spettanza comunale.

2.2 Fabbricati rurali strumentali e fabbricati merce

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (a)

L'aliquota ordinaria, applicabile a tutti gli immobili diversi dalla abitazione principale, è fissata nella misura dello 0,96 per cento (in assenza della previsione di una specifica aliquota per i fabbricati rurali strumentali e per i fabbricati-merce).

Rilievo (a)

Si rileva che la suddetta aliquota stabilita per gli immobili diversi dalla abitazione principale non può trovare applicazione né per i fabbricati rurali strumentali all'attività agricola, né per i fabbricati costruiti dall'impresa costruttrice e destinati alla vendita fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati (c.d. fabbricati merce), in quanto essa è superiore al limite massimo stabilito per ciascuna di tali tipologie di immobili dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160.

Va precisato che i fabbricati rurali ad uso strumentale e i fabbricati merce erano stati esentati dall'imposta municipale propria (IMU) a decorrere dall'anno 2014 – in virtù, rispettivamente, dell'art. 1, comma 708, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e dell'art. 13, comma 9-bis, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 – e sono invece nuovamente assoggettati all'imposta a partire dall'anno 2020. Per quanto concerne, in particolare, i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-bis, del D. L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, l'art.1, comma 750, della citata legge n. 160 del 2019 stabilisce che ad essi si applichi l'aliquota dell'IMU dello 0,1 per cento, che può essere diminuita sino all'azzeramento ma non aumentata.

In ordine, poi, ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, i quali peraltro cesseranno di essere imponibili ai fini dell'IMU a decorrere dal 1° gennaio 2022, il successivo comma 751 dello stesso art. 1 della legge n. 160 del 2019 dispone che l'aliquota di base dell'IMU dello 0,1 per cento può essere diminuita sino all'azzeramento e aumentata fino allo 0,25 per cento.

Si invita, pertanto, codesto Ente a specificare con un'apposita deliberazione consiliare, da adottare entro il termine per l'approvazione del bilancio di previsione, le aliquote applicabili alle fattispecie sopra menzionate,

fermo restando che, in mancanza, dovrà essere comunque assicurata un'adeguata informazione ai contribuenti in ordine all'assoggettamento delle fattispecie medesime non già all'aliquota dello 0,96 per cento di cui alla deliberazione in oggetto bensì a quella di base stabilita dalla legge per ciascuna di esse.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (b)

I fabbricati rurali strumentali sono assoggettati all'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) dello 0,2 per cento (o a qualunque misura superiore allo 0,1 per cento).

Rilievo (b)

Si evidenzia che tale previsione si pone in contrasto con l'art. 1, comma 750, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nonché con l'art. 52, comma 1, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in quanto determina un'aliquota superiore a quella massima consentita dal Legislatore statale.

Detto comma 750 prevede, infatti, che ai fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-bis, del D. L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, si applichi l'aliquota dello 0,1 per cento, che può essere diminuita dal comune sino all'azzeramento ma non aumentata.

Occorre considerare del resto, che il limite massimo dello 0,1 per cento corrisponde a quello già previsto, per i medesimi fabbricati, nell'ambito della disciplina del tributo per i servizi indivisibili (TASI) e, precisamente, dall'ora abrogato comma 678 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147. Si rammenta, infatti, che negli anni d'imposta dal 2014 al 2019, i fabbricati rurali ad uso strumentale erano stati esentati dall'imposta municipale propria (IMU) – in virtù dell'art. 1, comma 708, della legge n. 147 del 2013 – e rientravano, invece, nel presupposto impositivo della TASI. In esito all'abolizione di tale ultimo tributo ad opera dell'art. 1, comma 738, della legge n. 160 del 2019, i fabbricati di cui si tratta sono stati, pertanto, nuovamente assoggettati all'IMU, con applicazione della medesima aliquota standard prevista a titolo di TASI e con il riconoscimento al comune del medesimo margine di manovrabilità della stessa.

Si invita, pertanto, l'Ente a modificare la deliberazione di approvazione delle aliquote in disamina, riconducendo l'aliquota per i fabbricati rurali ad uso strumentale entro l'anzidetto limite massimo stabilito dalla legge.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (c)

I fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. immobili merce) sono assoggettati all'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) dell'1,06 per cento" (o qualunque misura superiore allo 0,25 per cento)

Rilievo (c)

Si fa osservare che tale previsione si pone in contrasto con l'art. 1, comma 751, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nonché con l'art. 52, comma 1, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in quanto determina un'aliquota superiore a quella massima consentita dal Legislatore statale.

Detto comma 751 dispone, infatti, che per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, i quali, peraltro, cesseranno di essere imponibili ai fini dell'imposta municipale propria (IMU) a decorrere dal 1° gennaio 2022, l'aliquota di base pari allo 0,1 per cento possa essere diminuita sino all'azzeramento e aumentata solo fino allo 0,25 per cento.

Occorre considerare, del resto, che tale limite dello 0,25 per cento corrisponde a quello già previsto, per i medesimi fabbricati, nell'ambito della disciplina del tributo per i servizi indivisibili (TASI) e, precisamente, dall'ora abrogato comma 678 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147. Si rammenta, infatti, che negli anni d'imposta dal 2014 al 2019, i fabbricati merce erano stati esentati dall'IMU – in virtù dell'art. 13, comma 9-bis, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 – e rientravano, invece, nel presupposto impositivo della TASI. In esito all'abolizione di tale ultimo tributo ad opera dell'art. 1, comma 738, della legge n. 160 del 2019, i fabbricati di cui si tratta sono stati, pertanto, nuovamente assoggettati all'IMU, con applicazione della medesima aliquota standard prevista a titolo di TASI e con il riconoscimento al comune del medesimo margine di manovrabilità della stessa.

Si invita, pertanto, l'Ente a modificare la deliberazione di approvazione delle aliquote in disamina, riconducendo l'aliquota per i c.d. fabbricati merce entro l'anzidetto limite massimo stabilito dalla legge.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (d)

I fabbricati rurali strumentali sono esenti dall'imposta municipale propria (IMU)

Rilievo (d)

Si rammenta che i fabbricati rurali strumentali erano stati esentati dall'imposta municipale propria (IMU) a decorrere dall'anno 2014 – ai sensi dell'art. 1, comma 708, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 – e che sono invece nuovamente assoggettati all'imposta a decorrere dall'anno 2020. In virtù del predetto comma 750 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, in particolare, l'aliquota di base dell'IMU per i fabbricati in discorso, pari allo 0,1 per cento, può essere diminuita sino all'azzeramento ma non aumentata.

Chiarito, pertanto, che nell'ambito della nuova disciplina dell'IMU la fattispecie in questione è assoggettata ad imposizione, e rilevato che l'introduzione di ipotesi di esenzione non contemplate dalla legge non può essere ricondotta all'esercizio dell'autonomia regolamentare dell'ente locale, essendo allo stesso precluso, ai sensi dell'art. 52, comma 1, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ogni intervento in materia di individuazione e definizione delle fattispecie imponibili e dei soggetti passivi, resta peraltro fermo che il comune può legittimamente avvalersi della facoltà di azzeramento dell'aliquota consentita dal menzionato comma 750.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (e)

Sono considerati esenti dall'imposta municipale propria (IMU) i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-bis del D. L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, situati nel comune [...] in quanto rientrante nell'elenco ISTAT dei comuni classificati montani o parzialmente montani.

Rilievo (e)

Si ricorda che l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per i fabbricati rurali ad uso strumentale ubicati nei comuni compresi nell'elenco ISTAT dei comuni montani – prevista dall'art. 9, comma 8, ultimo periodo, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ed espressamente abrogata dall'art. 1, comma 11, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 – risultava già superata, a decorrere dall'anno 2014, per effetto dell'estensione dell'esenzione alla generalità dei fabbricati rurali ad uso strumentale, a prescindere dalla loro ubicazione, ad opera dell'art. 1, comma 708, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

A decorrere dall'anno 2020, invece, in applicazione della nuova disciplina dell'IMU recata dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160, i fabbricati rurali ad uso strumentale sono nuovamente assoggettati all'imposta, anche in tal caso senza alcuna distinzione in relazione alla loro ubicazione. Il comma 750 dell'art. 1 stabilisce, in particolare, che ad essi si applica l'aliquota dell'IMU dello 0,1 per cento, che può essere diminuita sino all'azzeramento ma non aumentata.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (f)

I fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. fabbricati-merce) sono esenti dall'imposta municipale propria (IMU).

Rilievo (f)

Si evidenzia che i fabbricati merce erano stati esentati dall'imposta municipale propria (IMU) a decorrere dall'anno 2014 – ai sensi dell'art. 13, comma 9-bis, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 – e sono invece nuovamente assoggettati all'imposta per gli anni 2020 e 2021. Essi cesseranno, poi, di essere imponibili ai fini dell'IMU a decorrere dal 1° gennaio 2022.

L'art. 1, comma 751, legge 27 dicembre 2019, n. 160, dispone, in particolare, che ai fabbricati in questione si applichi l'aliquota di base pari allo 0,1 per cento che può essere diminuita sino all'azzeramento e aumentata solo fino allo 0,25 per cento.

Chiarito, pertanto, che nell'ambito della nuova disciplina dell'IMU la fattispecie in questione è assoggettata ad imposizione, e rilevato che l'introduzione di ipotesi di esenzione non contemplate dalla legge non può essere ricondotta all'esercizio dell'autonomia regolamentare dell'ente locale, essendo allo stesso precluso, ai sensi dell'art. 52, comma 1, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ogni intervento in materia di individuazione e definizione delle fattispecie imponibili e dei soggetti passivi, resta peraltro fermo che il comune può legittimamente avvalersi della facoltà di azzeramento dell'aliquota consentita dal menzionato comma 751.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (g)

Costituiscono immobili rurali strumentali i fabbricati classificati in Cat. D/10 o con annotazione di ruralità, utilizzati da soggetti che svolgano attività agricola non in modo occasionale, bensì nell'ambito di un'attività di impresa, ove il possessore/conduttore dell'immobile sia in grado di provare l'esistenza di un reddito da lavoro

derivante dallo svolgimento di attività agricola e la presenza dei requisiti di Imprenditore agricolo professionale previsti dall'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

Rilievo (g)

Si osserva che la disposizione regolamentare in disamina, nella parte in cui si riferisce alla necessaria esistenza in capo al "possessore/conducente dell'immobile", di un "reddito da lavoro derivante dallo svolgimento di attività agricola" e dei "requisiti di imprenditore agricolo professionale previsti dall'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99" deve ritenersi in contrasto con l'art. 1, comma 750, della legge 27 dicembre 1019, n. 160.

Detto comma 750, infatti, nel disporre che "L'aliquota di base per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, è pari allo 0,1 per cento e i comuni possono solo ridurla fino all'azzeramento", individua la nozione di fabbricati rurali ad uso strumentale rinviando unicamente al disposto di cui al comma 3-bis dell'art. 9 del D. L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, in materia di ruralità ai fini fiscali, cui pertanto occorre fare esclusivo riferimento al fine di delimitare il campo di applicazione dell'agevolazione tributaria di cui trattasi.

La sussistenza di detto carattere è attestata, in particolare, dal classamento nella categoria catastale D/10 o dall'apposizione della relativa specifica annotazione secondo quanto previsto dall'art. 13, comma 14-bis, del citato D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e dal Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 26 luglio 2012.

Quanto ai requisiti da soddisfare al fine di ottenere il classamento o l'annotazione in questione, essi sono individuati dal citato comma 3-bis dell'art. 9 del D. L. n. 557 del 1993 nei seguenti termini: "Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- d) all'allevamento e al ricovero degli animali;
- e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96;
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;

- i) *alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228;*
- l) *all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso"*

La disposizione richiamata, con tutta evidenza, individua in termini oggettivi le specifiche attività – riconducibili allo svolgimento di attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. – alle quali il fabbricato deve essere destinato in base ad un rapporto di strumentalità, senza richiedere al contempo alcun requisito soggettivo inerente la persona del soggetto passivo o dell'utilizzatore (come la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004).

La circostanza per cui il comma 3-bis in commento, con riferimento ai fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività agricola, non subordina – diversamente dal precedente comma 3 in materia di immobili rurali destinati ad abitazione – il riconoscimento del carattere di ruralità al ricorrere di requisiti soggettivi è stata confermata dall'Agenzia delle entrate nella risposta ad interpello n. 369 del 10 settembre 2019, in cui è stato chiarito che *"A differenza di quanto previsto per gli immobili destinati ad abitazione, il comma appena citato non prevede esplicitamente alcun requisito soggettivo e si limita ad elencare, come requisito oggettivo, le destinazioni degli immobili che possono essere riconosciuti rurali, dopo aver richiamato il concetto di strumentalità all'esercizio dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile".* L'Agenzia, pertanto, nella risposta in questione, ha condiviso la soluzione prospettata dall'interpellante, secondo la quale, ai fini del riconoscimento di ruralità, *"con riferimento alle costruzioni agricole, non deve ritenersi rilevante e necessaria la sussistenza di una superficie posseduta maggiore di 10.000 mq (in relazione al terreno cui il fabbricato è asservito), né di un reddito derivante dall'attività agricola del soggetto che conduce il fondo che sia maggiore del 50 per cento del suo reddito complessivo".*

Appurato, dunque, che l'art. 1, comma 750, della legge n. 160 del 2019 subordina il riconoscimento del regime agevolato ai fini dell'IMU per i fabbricati rurali strumentali unicamente alla sussistenza del carattere di ruralità, attribuito in base all'accertamento dei requisiti di cui al comma 3-bis dell'art. 9 del D. L. n. 557 del 1993, e chiarito altresì che tale ultima disposizione non contempla alcun requisito di tipo soggettivo inerente la qualifica del soggetto passivo o dell'utilizzatore, occorre precisare che la previsione, nell'ambito della definizione di fabbricati rurali ad uso strumentale delineata dal comune, di condizioni ulteriori rispetto a quella del classamento nella categoria D/10 o dell'annotazione del requisito di ruralità non può nemmeno essere ricondotta al legittimo esercizio dell'autonomia regolamentare degli enti locali in materia tributaria. Ciò in quanto, così operando, il comune va ad incidere sulla definizione della fattispecie imponibile di cui trattasi, il che è espressamente precluso dall'art. 52, comma 1, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ai sensi del quale gli enti locali *"possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi".*

Si invita, pertanto, l'Ente a modificare la disposizione in disamina tenendo conto delle osservazioni che precedono.

3. TERRENI AGRICOLI

Ipotesi non coerente con la normativa (a)

Previsione di un'aliquota specifica per i terreni agricoli da parte di un comune inserito nell'elenco di cui alla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993 e non classificato come PD - parzialmente delimitato.

Rilievo (a)

Si fa osservare che, essendo codesto Ente compreso nell'elenco allegato alla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, i terreni in esso ubicati sono esenti dall'imposta municipale propria (IMU) in virtù del disposto di cui alla lettera d) all'art. 1, comma 758, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

Ipotesi non coerente con la normativa (b)

Previsione dell'esenzione per i terreni agricoli da parte di un comune non inserito nell'elenco di cui alla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993.

Rilievo (b)

Si fa rilevare che, non essendo codesto Ente compreso nell'elenco allegato alla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, i terreni agricoli in esso ubicati, in virtù del disposto di cui all'art. 1, comma 758, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, beneficiano dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) solo se:

- a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole di cui al comma 3 del medesimo art. 1, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- b) ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;
- c) a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

Chiarito pertanto che ove non ricorrano le situazioni previste dal menzionato comma 758, la fattispecie in questione è assoggettata ad imposizione, resta peraltro fermo che il comune può legittimamente avvalersi della facoltà di azzeramento dell'aliquota consentita dall'art. 1, comma 752, della legge n. 160 del 2019. Tale disposizione, infatti, nel fissare l'aliquota di base per i terreni agricoli nello 0,76 per cento, prevede che il comune possa esercitare il potere di variazione in diminuzione sino all'azzeramento e in aumento sino all'1,06 per cento.

4. AREE FABBRICABILI

Esempio di disposizione non coerente con la normativa

Nelle ipotesi di cui all'art. 1, comma 741, lett. d), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, in materia di aree possedute e condotte dai coltivatori diretti (CD) e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), sulle quali persiste l'utilizzazione agrosilvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali, in caso di comproprietà dell'area, qualora uno solo dei comproprietari abbia la qualifica di coltivatore diretto (CD) o di imprenditore agricolo professionale (IAP), la finzione giuridica si applica solo nei suoi confronti.

Rilievo

Si rinvia, in merito, alla Risoluzione n. 2/DF del 10 marzo 2020 nell'ambito della quale è stato chiarito che la finzione giuridica consistente nel considerare non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti (CD) e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), sui quali persiste l'utilizzazione agrosilvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali, continua a trovare applicazione – anche in seguito alla previsione di cui al comma 743 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 – non solo per i soggetti che rivestono la qualifica di CD o di IAP ma anche per tutti gli altri contitolari.

È bene, peraltro, precisare che, mentre per i soggetti che possiedono una delle qualifiche in questione troverà applicazione l'esenzione di cui all'art. 1, comma 758, lett. a), della citata legge n. 160 del 2019 e quindi l'imposta non sarà dovuta, per i contitolari privi delle qualifiche medesime il terreno sarà soggetto a tassazione (a meno che non ricada in una delle altre ipotesi di esenzione previste dalla lett. b), c) e d) del medesimo comma 758).

5. ESENZIONI

Esempio di disposizione non coerente con la normativa: (a)

L'esenzione degli immobili posseduti dallo Stato, dai comuni, nonché degli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dalle comunità montane, dai consorzi tra detti enti, dagli enti del Servizio sanitario nazionale si applica anche agli immobili non destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

Rilievo (a)

Si evidenzia che il regolamento comunale non può legittimamente prevedere l'estensione ad altre fattispecie dell'esenzione disciplinata dall'art. 1, comma 759, lett. a), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, in quanto una simile facoltà non è contemplata dalla vigente normativa in materia di imposta municipale propria (IMU). Né la facoltà medesima può essere ricondotta all'autonomia regolamentare generale di cui all'art. 52, comma 1, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in quanto l'introduzione di un'ipotesi di esenzione non prevista dalla

legge incide sulla definizione delle fattispecie imponibili e sulla individuazione dei soggetti passivi, travalicando i limiti posti dalla norma statale in questione.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa: (b)

Sono esenti dall'imposta municipale propria (IMU) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

Rilievo (b)

Si rileva che tale disposizione regolamentare definisce l'ambito di applicazione dell'esenzione in favore degli enti non commerciali in termini parzialmente difformi da quanto disposto dall'art. 1, comma 759, lett. g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, e deve conseguentemente essere modificata in modo da renderla coerente con la normativa statale. A tal fine, è in particolare necessario che la disposizione:

- espliciti la condizione per cui gli immobili, oltre che utilizzati, devono essere posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore;
- includa tra le attività rilevanti ai fini dell'esenzione anche quelle "di ricerca scientifica";
- escluda dall'esenzione "gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile".

6. VARIE

6.1 Importi minimi

Esempio di disposizione non coerente con la normativa

L'imposta non è dovuta qualora essa sia uguale o inferiore a 5 euro.

e contestualmente:

Non si procede al rimborso di somme inferiori a 12 euro.

Rilievo

Si fa osservare che la fissazione, in sede di esercizio della facoltà di cui all'art. 1, comma 168, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, di soglie minime diverse per i versamenti, da un lato, e per i rimborsi, dall'altro, deve ritenersi in contrasto con i principi della buona fede e dell'affidamento nei rapporti tra contribuente ed amministrazione, sanciti dall'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente".

Si invita, pertanto, l'Ente a uniformare i due importi previsti dalla disposizione regolamentare in disamina.

6.2 Dilazioni di pagamento

Esempio di disposizione non coerente con la normativa:

Il comune, su richiesta del contribuente può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme risultanti da avvisi di accertamento esecutivo fino ad un massimo di ventiquattro rate mensili.

Rilievo

Si evidenzia che le disposizioni in materia di rateizzazione previste all'art. 1, commi 796 e 797, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, prevedono che *"l'ente creditore o il soggetto affidatario, su richiesta del debitore, concede la ripartizione del pagamento delle somme dovute fino a un massimo di settantadue rate mensili, a condizione che il debitore versi in una situazione di temporanea e obiettiva difficoltà"* e che l'ente *"può ulteriormente regolamentare condizioni e modalità di rateizzazione delle somme dovute, ferma restando una durata massima non inferiore a trentasei rate mensili per debiti di importi superiori a euro 6.000,01."*

Dalla lettura sistematica dei commi in questione, si evince che, come chiarito anche con Risoluzione n. 3/DF del 17 aprile 2020, pubblicata sul sito www.finanze.gov.it, il Legislatore ha attribuito un'ampia potestà regolamentare agli enti locali in materia di rateazione delle entrate, salvo il rispetto del limite inderogabile per cui, nel caso di debiti di importo superiore a euro 6.000,01, venga assicurata una durata massima non inferiore a trentasei rate mensili. Tale limite non risulta rispettato da codesto Ente, atteso che la disposizione regolamentare in disamina prevede in termini generali, e dunque anche per i debiti di importo superiore a euro 6.000,01, una durata massima della rateazione pari a ventiquattro mesi.

Si invita, pertanto, l'Ente a voler riformulare la disposizione regolamentare in disamina in modo tale che sia assicurato il rispetto del vincolo posto dalla richiamata norma statale.

6.3 Differimento dei termini di versamento

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (a)

Si dispone di differire, limitatamente ai contribuenti che hanno registrato difficoltà economiche, da attestarsi, a pena di decadenza dal beneficio, su modello predisposto dal comune, la scadenza del pagamento dell'imposta municipale propria (IMU) 2021, in acconto o in un'unica soluzione, dal 16 giugno al 16 luglio 2021.

Rilievo (a)

La disposizione regolamentare in disamina può essere ricondotta nell'ambito della facoltà prevista dall'art. 1, comma 777, lett. b), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, il quale – fermo restando il disposto di cui al comma 762 del medesimo art. 1, secondo cui, in deroga all'art. 52, comma 2, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, le scadenze di versamento dell'imposta municipale propria (IMU) sono stabilite dalla legge al 16 giugno per la

prima rata e al 16 dicembre per la seconda – consente ai comuni di stabilire con proprio regolamento differimenti di termini qualora ricorrano *“situazioni particolari”*.

Si precisa, tuttavia, che, come chiarito con la Risoluzione n. 5/DF dell'8 giugno 2020, la facoltà di differimento può essere legittimamente esercitata dal comune con esclusivo riferimento alle entrate di propria spettanza e non anche a quelle di competenza statale, le quali, per loro natura, sono interamente sottratte all'ambito di intervento della predetta potestà regolamentare dell'ente locale in materia tributaria. Tale principio porta ad escludere che possano essere deliberati dai comuni interventi - anche di semplice differimento dei versamenti - aventi ad oggetto la quota dell'IMU di competenza statale relativa agli immobili a destinazione produttiva appartenenti al gruppo catastale D. Si rammenta, infatti, che il comma 753 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, stabilisce che *“Per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D l'aliquota di base è pari allo 0,86 per cento, di cui la quota pari allo 0,76 per cento è riservata allo Stato, e i comuni, con deliberazione del consiglio comunale, possono aumentarla sino all'1,06 per cento o diminuirla fino al limite dello 0,76 per cento”*.

Ne deriva, quanto al caso di specie, che la deliberazione in disamina deve essere modificata nel senso di escludere dal differimento del versamento dell'acconto dell'IMU per l'anno 2021 la quota riservata allo Stato, corrispondente all'aliquota dello 0,76 per cento, dell'imposta dovuta per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D.

Esempio di disposizione non coerente con la normativa (b)

Il versamento dell'acconto deve essere effettuata entro il 16 giugno 2021. Si dispone, tuttavia, la non applicazione di sanzioni ed interessi nel caso di versamento entro il 31 luglio 2021, limitatamente ai contribuenti che hanno registrato difficoltà economiche, da attestarsi, a pena di decadenza dal beneficio, su modello predisposto dal comune.

Rilievo (b)

Si fa osservare che, come chiarito con la Risoluzione n. 5/DF dell'8 giugno 2020, la previsione da parte del comune della facoltà per i contribuenti di regolarizzare il versamento in acconto dell'imposta municipale propria (IMU) in una data successiva al 16 giugno, senza applicazione di sanzioni ed interessi, equivale a raggiungere indirettamente lo stesso risultato di un differimento di termini previsti dalla legge.

In tal senso, la disposizione regolamentare in disamina può essere ricondotta nell'ambito della facoltà prevista dall'art. 1, comma 777, lett. b), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, il quale – fermo restando il disposto di cui al comma 762 del medesimo art. 1, secondo cui, in deroga all'art. 52, comma 2, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, le scadenze di versamento dell'imposta municipale propria (IMU) sono stabilite dalla legge al 16 giugno per la prima rata e al 16 dicembre per la seconda – consente ai comuni di stabilire con proprio regolamento differimenti di termini qualora ricorrano *“situazioni particolari”*.

La medesima Risoluzione ha, tuttavia, precisato che la facoltà di differimento può essere legittimamente esercitata dal comune con esclusivo riferimento alle entrate di propria spettanza e non anche a quelle di competenza statale, le quali, per loro natura, sono interamente sottratte all'ambito di intervento della predetta potestà regolamentare dell'ente locale in materia tributaria. Tale principio porta ad escludere che possano essere deliberati dai comuni interventi - anche di semplice differimento dei versamenti - aventi ad oggetto la quota dell'IMU di competenza statale relativa agli immobili a destinazione produttiva appartenenti al gruppo catastale D. Si rammenta, infatti, che il comma 753 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, stabilisce che *"Per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D l'aliquota di base è pari allo 0,86 per cento, di cui la quota pari allo 0,76 per cento è riservata allo Stato, e i comuni, con deliberazione del consiglio comunale, possono aumentarla sino all'1,06 per cento o diminuirla fino al limite dello 0,76 per cento"*.

Ne deriva, quanto al caso di specie, che - ferme restando le criticità rappresentate nella più volte richiamata Risoluzione n. 5/DF del 2020 in ordine alla compatibilità della rinuncia a sanzioni e interessi con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria - la deliberazione in disamina deve, in ogni caso, essere modificata nel senso di escludere da una siffatta previsione la quota riservata allo Stato, corrispondente all'aliquota dello 0,76 per cento, dell'imposta dovuta per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D.

6.4 Organo competente alla determinazione delle aliquote

Ipotesi non coerente con la normativa

Delibera di approvazione delle aliquote dell'imposta municipale propria (IMU) adottata dalla Giunta comunale anziché dal Consiglio comunale

Rilievo

La deliberazione deve ritenersi viziata da incompetenza in quanto emanata dalla Giunta comunale anziché dal Consiglio comunale.

In materia di imposta municipale propria (IMU), infatti, in deroga a quanto previsto dall'art. 42, comma 2, lettera f), del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL), l'art. 1, commi da 748 a 754, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, individua nel Consiglio comunale l'organo competente ad adottare la deliberazione di determinazione delle aliquote.

Si ritiene opportuno evidenziare, al riguardo, che in fattispecie analoghe a quella in questione e, segnatamente, in caso di approvazione delle aliquote dell'addizionale comunale all'IRPEF e dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) da parte della Giunta comunale anziché del Consiglio comunale, la giurisprudenza amministrativa ha ritenuto applicabile l'istituto della convalida, *rectius* della ratifica, da parte del Consiglio comunale, ai sensi dell'art. 21-*nonies*, comma 2, della legge 7 agosto 1990, n. 241 (si vedano la sentenza del TAR Toscana n. 411 del 20 marzo 2008 e la sentenza del Consiglio di Stato, sez. V, n. 2278 del 24 aprile 2013, nella quale si sottolinea l'indubbia esistenza, nel caso di specie, *"dell'interesse pubblico,*

concreto ed attuale, all'eliminazione del vizio formale di incompetenza, interesse insito nella natura pacificamente tributaria dell'I.C.I."). E' appena il caso di precisare, peraltro, che, secondo le coordinate ermeneutiche declinate in termini generali dalla giurisprudenza amministrativa, i requisiti necessari affinché si configuri il provvedimento di secondo grado di cui al citato art. 21-*nonies*, comma 2, della legge n. 241 del 1990 sono costituiti dalla consapevolezza da parte dell'organo competente del vizio di incompetenza esistente, dall'esplicita manifestazione della volontà di sanarlo e dall'esternazione delle ragioni di interesse pubblico giustificatrici del potere di sostituzione (si vedano, tra le tante, Consiglio di Stato, Sezione V, sentenza n. 3809 del 15 luglio 2013 e sentenza n. 2278 del 24 aprile 2013).

7. UTILIZZO ILLEGITTIMO DELLA MAGGIORAZIONE DI CUI ALL'ART. 1, COMMA 755, DELLA LEGGE 27 DICEMBRE 2019, N. 160

7.1 Applicazione della maggiorazione dell'IMU in mancanza del presupposto della vigenza della maggiorazione della TASI nell'anno 2015

Ipotesi non coerente con la normativa

Delibera che approva l'aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) oltre l'1,06 per cento per gli immobili diversi dall'abitazione principale [oppure oltre lo 0,6 per cento per le abitazioni principali di categoria catastale A/1, A/8 e A/9] nel caso in cui la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, non fosse vigente nel Comune nell'anno 2015.

Rilievo

Si evidenzia che codesto Ente non è legittimato ad esercitare la facoltà di aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) per gli immobili diversi dall'abitazione principale dall'1,06 per cento all'1,14 per cento e ciò in considerazione del fatto che nel comune medesimo la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, non era vigente nell'anno 2015.

L'art. 1, comma 755, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, infatti, subordina la facoltà di deliberare l'aumento in questione all'avvenuta applicazione della suddetta maggiorazione nell'anno 2015 (*"nella stessa misura applicata per l'anno 2015"*) e alla successiva conferma della stessa, fino all'anno 2019, nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 1, comma 28, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (*"confermata fino all'anno 2019 alle condizioni di cui al comma 28 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015"*). Tale ultima disposizione, a sua volta, consentiva l'applicazione della maggiorazione in parola negli anni dal 2016 al 2019 ai soli comuni che vi avessero fatto ricorso nell'anno 2015 e che l'avessero confermata di anno in anno con espressa deliberazione del Consiglio comunale.

Nel caso di codesto Ente, in particolare, difetta il primo requisito richiesto dal suddetto comma 755, vale a dire la vigenza della maggiorazione della TASI nell'anno 2015. Quest'ultima, invero, consisteva – ai sensi del citato art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge n. 147 del 2013 – in un ammontare aggiuntivo pari allo 0,8 per mille che il comune poteva utilizzare per superare il limite del 10,6 per mille quale somma delle aliquote dell'IMU e della TASI applicabili agli immobili diversi dall'abitazione principale, il che nel caso di codesto Ente non è avvenuto atteso che nell'anno 2015 la tassazione complessiva a titolo di IMU e di TASI non superava per nessuna fattispecie impositiva il 10,6 per mille.

La mancata vigenza della maggiorazione della TASI per l'anno 2015 ha comportato, dunque, il venir meno in via definitiva della facoltà di utilizzare la leva fiscale aggiuntiva dello 0,8 per mille e preclude ora, in virtù del più volte citato comma 755 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, la possibilità, per l'anno 2020 e per i successivi, di aumentare l'aliquota dell'IMU per gli immobili diversi dall'abitazione principale oltre la misura dell'1,06 per cento.

Si invita, pertanto, codesto Ente a procedere a modificare tempestivamente, nell'esercizio del potere di autotutela amministrativa e al fine di ripristinare la legittimità dell'imposizione, l'aliquota dell'IMU applicabile agli immobili in questione, riconducendola entro il limite massimo del 10,6 per mille.

7.2 Applicazione della maggiorazione dell'IMU in mancanza del presupposto della continuità negli anni dal 2016 al 2019

Ipotesi non coerente con la normativa

Delibera che approva l'aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) oltre l'1,06 per cento per gli immobili diversi dall'abitazione principale [oppure oltre lo 0,6 per cento per l'abitazione principale di categoria catastale A/1, A/8 e A/9] nel caso in cui la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, sebbene vigente nell'anno 2015, non sia stata efficacemente confermata di anno in anno dal 2016 al 2019; ad esempio, la maggiorazione non è stata efficacemente confermata nell'anno 2017.

Rilievo

Si rileva che codesto Ente non è legittimato ad esercitare la facoltà di aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) per gli immobili diversi dall'abitazione principale dall'1,06 per cento all'1,14 per cento e ciò in considerazione del fatto che nell'Ente medesimo la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, non risulta vigente già a decorrere dall'anno d'imposta 2017.

L'art. 1, comma 755, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, infatti, subordina la facoltà di deliberare l'aumento in questione all'avvenuta applicazione della suddetta maggiorazione nell'anno 2015 ("nella stessa misura applicata per l'anno 2015") e alla successiva conferma della stessa, fino all'anno 2019, nel rispetto delle

condizioni previste dall'art. 1, comma 28, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (*"confermata fino all'anno 2019 alle condizioni di cui al comma 28 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015"*). Tale ultima disposizione, a sua volta, consentiva l'applicazione della maggiorazione in parola negli anni dal 2016 al 2019 ai soli comuni che vi avessero fatto ricorso nell'anno 2015 e che l'avessero confermata di anno in anno con espressa deliberazione del Consiglio comunale, condizione che non si è verificata per codesto Ente.

Se è ben vero, infatti, che la maggiorazione della TASI risultava applicabile nell'anno 2015, la stessa non è stata efficacemente confermata per l'anno d'imposta 2017, attesa la mancanza, per tale ultimo anno, di una deliberazione di conferma trasmessa tramite il Portale del federalismo fiscale e pubblicata sul sito www.finanze.gov.it, secondo quanto previsto dall'allora vigente art. 1, comma 688, della legge n. 147 del 2013.

È opportuno precisare, sul punto, che, in ordine alla necessità della pubblicazione sul predetto sito internet ai fini dell'acquisizione di efficacia della deliberazione di conferma della maggiorazione della TASI, e del conseguente rispetto delle condizioni poste dal citato comma 28 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015, è intervenuto il Consiglio di Stato, Sez. V, con la sentenza n. 8827 del 27 dicembre 2019.

In tale occasione, i giudici amministrativi, con riferimento al caso di un comune la cui deliberazione di conferma della maggiorazione per l'anno 2018 non era stata pubblicata sul sito www.finanze.gov.it, hanno chiarito che *"ai fini della continuità nell'applicazione della maggiorazione non è sufficiente la sola adozione della deliberazione del consiglio comunale contemplata dalla suddetta disposizione [art. 1, comma 28, della legge n. 208 del 2015], essendo imprescindibile una deliberazione non solo valida ma anche efficace"; ed invero, l'art. 1, comma 688, della legge n. 147 del 2013, disposizione normativa di carattere generale, subordina l'efficacia delle deliberazioni aventi ad oggetto la fissazione delle aliquote o la disciplina del tributo (IMU e TASI) alla pubblicazione, nel termine perentorio ivi indicato, sul sito internet del Ministero, essendo i prescritti adempimenti funzionali ad assicurare l'azione di controllo con tempi e modalità stabiliti a garanzia del corretto esercizio del potere impositivo. Dunque, essendosi verificata soluzione di continuità nell'applicabilità della maggiorazione, la circostanza che la maggiorazione non fosse stata efficacemente confermata per l'anno 2018 implicava che la stessa non potesse essere utilizzata nemmeno per il successivo anno 2019.*

Nel caso di codesto Ente, pertanto, la mancanza di una efficace deliberazione approvativa della maggiorazione della TASI per l'anno 2017, avendo comportato il venir meno in via definitiva, a decorrere da tale anno, della facoltà di utilizzare la leva fiscale aggiuntiva dello 0,8 per mille, preclude ora, in virtù dell'anzidetto comma 755 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, la possibilità, per l'anno 2020 e per i successivi, di aumentare l'aliquota dell'IMU oltre la misura dell'1,06 per cento.

Si invita, pertanto, codesto Ente a procedere a modificare tempestivamente, nell'esercizio del potere di autotutela amministrativa e al fine di ripristinare la legittimità dell'imposizione, l'aliquota dell'IMU applicabile agli immobili in questione, riconducendola entro il limite massimo del 10,6 per mille.

7.3 Applicazione della maggiorazione dell'IMU in mancanza del presupposto della continuità negli anni dal 2020 in poi

Ipotesi non coerente con la normativa

Delibera che approva l'aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) oltre l'1,06 per cento per gli immobili diversi dall'abitazione principale [oppure oltre lo 0,6 per cento per l'abitazione principale di categoria catastale A/1, A/8 e A/9] nel caso in cui – sebbene negli anni dal 2015 al 2019 fosse stata applicata la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 – tale aumento non sia stato efficacemente deliberato per l'anno 2020 (o per uno dei successivi).

Rilievo

Si evidenzia che codesto Ente non è legittimato ad esercitare la facoltà di aumentare, in sostituzione della maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI), l'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) per gli immobili diversi dalle abitazioni principali oltre il limite dell'1,06 per cento stabilito dall'art. 1, comma 748, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, in quanto nel comune medesimo l'aumento oltre tale limite non risulta vigente per l'anno d'imposta 2020.

Al riguardo, occorre osservare che, ai sensi dell'art. 1, comma 755, primo periodo, della legge n. 160 del 2019, per gli anni d'imposta dal 2020 in poi, l'aumento dell'aliquota dell'IMU per l'abitazione principale oltre l'1,06 per cento è subordinato al ricorrere delle condizioni previste dall'art. 1, comma 28, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (vale a dire la vigenza della c.d. maggiorazione della TASI nell'anno 2015 e la relativa espressa conferma negli anni dal 2016 al 2019) e richiede, in ogni caso, l'adozione di una "espressa deliberazione del consiglio comunale, pubblicata nel sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi del comma 767". Lo stesso comma 755 precisa, inoltre, al secondo periodo, che "I comuni negli anni successivi [al 2020] possono solo ridurre la maggiorazione di cui al presente comma, restando esclusa ogni possibilità di variazione in aumento".

Per un verso, quindi, sulla base del primo periodo della disposizione in commento, in ciascun anno la maggiorazione dell'aliquota dell'IMU si applica solo a condizione che per l'anno medesimo venga adottata e pubblicata un'espressa deliberazione in tal senso e, per altro verso, essendo preclusa dal secondo periodo la possibilità di variazione in aumento di detta maggiorazione, quest'ultima può essere legittimamente deliberata solo ove sia stata confermata di anno in anno.

Nel caso di codesto Ente, pertanto, la mancanza, per l'anno 2020, di un'espressa deliberazione che disponga la maggiorazione dell'aliquota dell'IMU per gli immobili diversi dall'abitazione principale oltre la misura dell'1,06 per cento, trasmessa tramite il Portale del federalismo fiscale e pubblicata sul sito www.finanze.gov.it, preclude, la possibilità, per l'anno 2021 e per i successivi, di approvare la maggiorazione medesima.

Si richiama, pertanto, l'attenzione di codesto Ente sulla necessità modificare tempestivamente, nell'esercizio del potere di autotutela amministrativa e al fine di ripristinare la legittimità dell'imposizione, l'aliquota dell'IMU per gli immobili in questione riconducendola entro il limite massimo dell'1,06 per cento.

7.4 Applicazione della maggiorazione dell'IMU ad una fattispecie diversa o più ampia rispetto a quella cui si applicava la maggiorazione della TASI

Ipotesi non coerente con la normativa

Delibera che approva l'aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) oltre l'1,06 per cento per una fattispecie alla quale negli anni dal 2015 al 2019 non si applicava la maggiorazione della TASI (applicata, invece, ad altra fattispecie); ad esempio: approvazione, nell'anno 2020 o nei successivi, dell'aliquota dell'IMU dell'1,14 per cento per tutti gli immobili diversi dall'abitazione principale, dunque anche per le aree edificabili, a fronte della vigenza della maggiorazione della TASI, negli anni dal 2015 al 2019, per i soli fabbricati diversi dall'abitazione principale.

Rilievo

Si rileva che la deliberazione in oggetto si pone in contrasto con l'art. 1, comma 755, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, e ciò in considerazione della circostanza che, nell'anno 2015, così come nei successivi, alle aree edificabili non risultava applicabile la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Occorre considerare che la maggiorazione in discorso consisteva in un ammontare aggiuntivo pari ad un massimo dello 0,8 per mille che il comune poteva utilizzare per superare il limite del 10,6 per mille quale somma delle aliquote dell'IMU e della TASI applicabili agli immobili diversi dall'abitazione principale. Tale facoltà era stata inizialmente prevista dal citato terzo periodo del comma 677 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 per il solo anno 2014 ed è stata eccezionalmente riconfermata, ad opera dell'art. 1, comma 679, lett. b), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, unicamente per l'anno 2015.

Successivamente all'anno 2015, e fino all'anno 2019, la deliberazione da parte dell'Ente locale della cessata maggiorazione della TASI poteva legittimamente avvenire, in via straordinaria, esclusivamente qualora ricorressero i presupposti stabiliti dall'art. 1, comma 28, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e in particolare a condizione che il comune avesse fatto ricorso alla maggiorazione nell'anno 2015 e l'avesse poi confermata, di anno in anno, nella stessa misura. L'ultimo periodo del comma 28 in commento prevede, in particolare, che i comuni che avessero applicato la maggiorazione per l'anno 2015 e poi deliberato la conferma della stessa negli anni 2016, 2017 e 2018 potessero, per l'anno 2019, "continuare a mantenere con espressa deliberazione del consiglio comunale la stessa aliquota confermata per gli anni 2016, 2017 e 2018".

A decorrere, poi, dall'anno 2020, il citato comma 755 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2020 dispone che "i comuni, con espressa deliberazione del consiglio comunale, pubblicata nel sito internet del Dipartimento delle

finanze del Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi del comma 767, possono aumentare ulteriormente l'aliquota massima nella misura aggiuntiva massima dello 0,08 per cento, in sostituzione della maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui al comma 677 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, nella stessa misura applicata per l'anno 2015 e confermata fino all'anno 2019 alle condizioni di cui al comma 28 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015 [...]".

Tale disposizione, pertanto, subordina la facoltà di deliberare l'aumento dell'aliquota dell'IMU oltre il limite massimo dell'1,06 per cento e fino ad un massimo dell'1,14 per cento, da un lato, all'avvenuta applicazione della suddetta maggiorazione nell'anno 2015 e, dall'altro, alla successiva conferma della stessa, fino all'anno 2019, nel rispetto delle condizioni previste dal menzionato art. 1, comma 28, della legge n. 208 del 2015.

Ciò posto, si osserva che nel caso di codesto comune, negli anni dal 2015 al 2019, le aree fabbricabili risultavano assoggettate alla sola aliquota dell'IMU dell'1,06 per cento e non anche alla TASI, con la conseguenza la maggiorazione di cui si tratta non era alle stesse applicabile.

Ne deriva che codesto comune non è legittimato a disporre, per l'anno 2020 e per i successivi, l'aumento dell'aliquota dell'IMU per le aree fabbricabili oltre l'1,06 per cento, difettando, innanzitutto, il primo requisito richiesto dal suddetto comma 755 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, vale a dire la vigenza della maggiorazione nell'anno 2015, e, per l'effetto, l'ulteriore requisito della sua avvenuta conferma negli anni successivi alle condizioni di cui al comma 28 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015.

Né vale osservare, in senso contrario, che negli anni dal 2015 al 2019 la maggiorazione della TASI risultava applicabile ad una fattispecie impositiva diversa dalle aree fabbricabili, ed in particolare ai fabbricati diversi dall'abitazione principale. I più volte menzionati commi 28 e 755, nel riferirsi testualmente, il primo, alla "stessa maggiorazione confermata" nonché alla "stessa aliquota confermata" e, il secondo, alla "sostituzione della maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) nella stessa misura applicata e confermata" non possono che essere interpretati nel senso di precludere all'Ente locale l'attuazione di una manovra tributaria che, mediante l'utilizzo della maggiorazione, determini, per l'anno 2020 e/o per i successivi, un aumento della pressione fiscale rispetto agli anni d'imposta dal 2015 al 2019.

Si invita, pertanto, codesto Ente a procedere a modificare tempestivamente, nell'esercizio del potere di autotutela amministrativa e al fine di ripristinare la legittimità dell'imposizione, l'aliquota dell'IMU applicabile alle aree fabbricabili, riconducendola entro il limite massimo del 10,6 per mille.

7.5 Applicazione della maggiorazione dell'IMU in misura diversa rispetto a quella in cui si applicava la maggiorazione della TASI

Ipotesi non coerente con la normativa

Delibera che approva, per gli immobili diversi dall'abitazione principale, l'aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) oltre l'1,06 per cento in misura superiore rispetto a quelle in cui si applicava negli anni

dal 2015 al 2019 la maggiorazione della TASI; ad esempio: approvazione, nell'anno 2020 o nei successivi, dell'aliquota dell'IMU dell'1,14 per cento per gli immobili diversi dall'abitazione principale, a fronte della vigenza della maggiorazione della TASI, negli anni dal 2015 al 2019, solo nella misura dello 0,5 per mille.

Rilievo

Si rileva che la deliberazione in oggetto si pone in contrasto con l'art. 1, comma 755, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, e ciò in considerazione della circostanza che, nell'anno 2015, così come nei successivi, la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, risultava applicabile solo nella misura dello 0,5 per mille, con conseguente possibilità di aumentare l'aliquota dell'IMU, per l'anno 2020 e per i successivi, solo fino all'11,1 per mille.

Occorre considerare che la maggiorazione in discorso consisteva in un ammontare aggiuntivo pari ad un massimo dello 0,8 per mille che il comune poteva utilizzare per superare il limite del 10,6 per mille quale somma delle aliquote dell'IMU e della TASI applicabili agli immobili diversi dall'abitazione principale. Tale facoltà era stata inizialmente prevista dal citato terzo periodo del comma 677 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 per il solo anno 2014 ed è stata eccezionalmente riconfermata, ad opera dell'art. 1, comma 679, lett. b), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, unicamente per l'anno 2015.

Successivamente all'anno 2015, e fino all'anno 2019, la deliberazione da parte dell'Ente locale della cessata maggiorazione della TASI poteva legittimamente avvenire, in via straordinaria, esclusivamente qualora ricorressero i presupposti stabiliti dall'art. 1, comma 28, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e in particolare a condizione che il comune avesse fatto ricorso alla maggiorazione nell'anno 2015 e l'avesse poi confermata, di anno in anno, nella stessa misura. L'ultimo periodo del comma 28 in commento prevede, in particolare, che i comuni che avessero applicato la maggiorazione per l'anno 2015 e poi deliberato la conferma della stessa negli anni 2016, 2017 e 2018 potessero, per l'anno 2019, *"continuare a mantenere con espressa deliberazione del consiglio comunale la stessa aliquota confermata per gli anni 2016, 2017 e 2018"*.

A decorrere, poi, dall'anno 2020, il citato comma 755 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2020 dispone che *"i comuni, con espressa deliberazione del consiglio comunale, pubblicata nel sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi del comma 767, possono aumentare ulteriormente l'aliquota massima nella misura aggiuntiva massima dello 0,08 per cento, in sostituzione della maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui al comma 677 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, nella stessa misura applicata per l'anno 2015 e confermata fino all'anno 2019 alle condizioni di cui al comma 28 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015. [...]"*.

Tale disposizione, pertanto, subordina la facoltà di deliberare l'aumento dell'aliquota dell'IMU oltre il limite massimo dell'1,06 per cento e fino ad un massimo dell'1,14 per cento, da un lato, all'avvenuta applicazione della suddetta maggiorazione nell'anno 2015 e, dall'altro, alla successiva conferma della stessa, fino all'anno 2019, nel rispetto delle condizioni previste dal menzionato art. 1, comma 28, della legge n. 208 del 2015.

Nel caso di codesto Ente, i fabbricati diversi dall'abitazione principale sono stati assoggettati, per gli anni d'imposta dal 2015 al 2019, all'aliquota dell'IMU del 10,6 per mille e all'aliquota della TASI dello 0,5 per mille, con conseguente utilizzo solo parziale della maggiorazione.

Ne deriva, in virtù del combinato disposto dei sopra richiamati commi 755 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019 e 28 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015, che codesto Ente non è legittimato a disporre, per l'anno 2020, l'aumento dell'aliquota dell'IMU per i fabbricati e impianti in questione fino all'11,4 per mille bensì solo fino all'11,1 per mille.

Si invita, pertanto, codesto Ente a procedere a modificare tempestivamente, nell'esercizio del potere di autotutela amministrativa e al fine di ripristinare la legittimità dell'imposizione, l'aliquota dell'IMU applicabile agli immobili in questione, riconducendola entro detto limite massimo.

7.6 Applicazione della maggiorazione dell'IMU in mancanza del presupposto della vigenza della maggiorazione della TASI nell'anno 2015 da parte di comune in dissesto finanziario

Ipotesi non coerente con la normativa

Delibera che, in considerazione dell'avvenuta dichiarazione dello stato di dissesto finanziario, approva l'aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) oltre l'1,06 per cento per gli immobili diversi dall'abitazione principale [oppure oltre lo 0,6 per cento per l'abitazione principale di categoria catastale A/1, A/8 e A/9] nel caso in cui la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, non fosse vigente nel comune nell'anno 2015.

Rilievo

Si fa osservare che codesto Ente non è legittimato ad esercitare la facoltà di aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) per gli immobili diversi dall'abitazione principale dall'1,06 per cento all'1,14 per cento e ciò in considerazione del fatto che nel comune medesimo la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, non era vigente nell'anno 2015.

L'art. 1, comma 755, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, infatti, subordina la facoltà di deliberare l'aumento in questione all'avvenuta applicazione della suddetta maggiorazione nell'anno 2015 (*"nella stessa misura applicata per l'anno 2015"*) e alla successiva conferma della stessa, fino all'anno 2019, nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 1, comma 28, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (*"confermata fino all'anno 2019 alle condizioni di cui al comma 28 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015"*). Tale ultima disposizione, a sua volta, consentiva l'applicazione della maggiorazione in parola negli anni dal 2016 al 2019 ai soli comuni che vi avessero fatto ricorso nell'anno 2015 e che l'avessero confermata di anno in anno con espressa deliberazione del Consiglio comunale.

Nel caso di codesto comune, in particolare, difetta il primo requisito richiesto dal suddetto comma 755, vale a dire la vigenza della maggiorazione della TASI nell'anno 2015. Quest'ultima, invero, consisteva – ai sensi del citato art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge n. 147 del 2013 – in un ammontare aggiuntivo pari allo 0,8 per mille che il comune poteva utilizzare per superare il limite del 10,6 per mille quale somma delle aliquote dell'IMU e della TASI applicabili agli immobili diversi dall'abitazione principale, il che nel caso di codesto Ente non è avvenuto atteso che nell'anno 2015 la tassazione complessiva a titolo di IMU e di TASI non superava per nessuna fattispecie impositiva il 10,6 per mille.

La mancata vigenza della maggiorazione della TASI per l'anno 2015 ha comportato, dunque, il venir meno in via definitiva della facoltà di utilizzare la leva fiscale aggiuntiva dello 0,8 per mille e preclude ora, in virtù del più volte citato comma 755 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, la possibilità, per l'anno 2020 e per i successivi, di aumentare l'aliquota dell'IMU per gli immobili diversi dall'abitazione principale oltre la misura dell'1,06 per cento.

È opportuno evidenziare, al riguardo, che nessuna rilevanza assume – al fine di legittimare l'aumento dell'aliquota dell'IMU oltre il limite dell'1,06 per cento pur in assenza della vigenza della maggiorazione della TASI per l'anno 2015 – lo stato di dissesto finanziario dichiarato da codesto comune.

L'obbligo di deliberare per le imposte di spettanza dell'ente dissestato le aliquote e le tariffe sino al massimo consentito, stabilito dall'art. 251 del TUEL, non comprende l'aumento dell'aliquota dell'IMU oltre l'1,06 per cento, considerato che l'esigenza di risanamento non può legittimare l'introduzione di una misura d'imposta che non è più vigente nell'ordinamento dei tributi locali (se non per quei comuni in cui sussistano le rigorose condizioni di cui 1, comma 755, della legge n. 160 del 2019).

Si invita, pertanto, codesto Ente a procedere a modificare tempestivamente, nell'esercizio del potere di autotutela amministrativa e al fine di ripristinare la legittimità dell'imposizione, l'aliquota dell'IMU applicabile ai fabbricati e alle aree fabbricabili in questione, riconducendola entro il limite massimo del 10,6 per mille.

7.7 Applicazione della maggiorazione dell'IMU in mancanza del presupposto della vigenza della maggiorazione della TASI nell'anno 2015 da parte di comune in dissesto finanziario

Ipotesi non coerente con la normativa

Delibera che, in considerazione dell'avvenuto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'art. 243-bis del D. Lgs. agosto 1990, n. 267 (TUEL), approva l'aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) oltre l'1,06 per cento per gli immobili diversi dall'abitazione principale [oppure oltre lo 0,6 per cento per l'abitazione principale di categoria catastale A/1, A/8 e A/9] nel caso in cui la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, non fosse vigente nel comune nell'anno 2015.

Rilievo

Si rileva che codesto Ente non è legittimato ad esercitare la facoltà di aumento dell'aliquota dell'imposta municipale propria (IMU) per gli immobili diversi dall'abitazione principale dall'1,06 per cento all'1,14 per cento e ciò in considerazione del fatto che nel comune medesimo la maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui all'art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, non era vigente nell'anno 2015.

L'art. 1, comma 755, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, infatti, subordina la facoltà di deliberare l'aumento in questione all'avvenuta applicazione della suddetta maggiorazione nell'anno 2015 (*"nella stessa misura applicata per l'anno 2015"*) e alla successiva conferma della stessa, fino all'anno 2019, nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 1, comma 28, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (*"confermata fino all'anno 2019 alle condizioni di cui al comma 28 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015"*). Tale ultima disposizione, a sua volta, consentiva l'applicazione della maggiorazione in parola negli anni dal 2016 al 2019 ai soli comuni che vi avessero fatto ricorso nell'anno 2015 e che l'avessero confermata di anno in anno con espressa deliberazione del Consiglio comunale.

Nel caso di codesto comune, in particolare, difetta il primo requisito richiesto dal suddetto comma 755, vale a dire la vigenza della maggiorazione della TASI nell'anno 2015. Quest'ultima, invero, consisteva – ai sensi del citato art. 1, comma 677, terzo periodo, della legge n. 147 del 2013 – in un ammontare aggiuntivo pari allo 0,8 per mille che il comune poteva utilizzare per superare il limite del 10,6 per mille quale somma delle aliquote dell'IMU e della TASI applicabili agli immobili diversi dall'abitazione principale, il che nel caso di codesto Ente non è avvenuto atteso che nell'anno 2015 la tassazione complessiva a titolo di IMU e di TASI non superava per nessuna fattispecie impositiva il 10,6 per mille.

La mancata vigenza della maggiorazione della TASI per l'anno 2015 ha comportato, dunque, il venir meno in via definitiva della facoltà di utilizzare la leva fiscale aggiuntiva dello 0,8 per mille e preclude ora, in virtù del più volte citato comma 755 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, la possibilità, per l'anno 2020 e per i successivi, di aumentare l'aliquota dell'IMU per gli immobili diversi dall'abitazione principale oltre la misura dell'1,06 per cento.

Né si può ritenere che l'esigenza di superare le condizioni di squilibrio finanziario sottesa alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'art. 243-bis del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, cui codesto comune ha fatto ricorso, possa legittimare la previsione dell'aumento in discorso anche da parte degli enti per i quali la maggiorazione della TASI non risultava applicabile sulla base delle aliquote vigenti nell'anno 2015.

Proprio la circostanza che la maggiorazione non sia stata prevista da codesto Ente nell'anno 2015, né conseguentemente riconfermata, com'è ovvio, per ognuno degli anni successivi, comporta che la stessa non possa essere più considerata vigente nell'ordinamento dei tributi locali e che quindi non rientri nell'ambito applicativo della lett. a) del comma 8 del citato art. 243-bis del D. Lgs. n. 267 del 2000, ai sensi della quale *"Al fine di assicurare il prefissato graduale riequilibrio finanziario, per tutto il periodo di durata del piano, l'ente: a)*

può deliberare le aliquote o tariffe dei tributi locali nella misura massima consentita, anche in deroga ad eventuali limitazioni disposte dalla legislazione vigente".

Si invita, pertanto, codesto Ente a procedere a modificare tempestivamente, nell'esercizio del potere di autotutela amministrativa e al fine di ripristinare la legittimità dell'imposizione, l'aliquota dell'IMU applicabile ai fabbricati e alle aree fabbricabili in questione, riconducendola entro il limite massimo del 10,6 per mille.