

RICCHEZZA IMMOBILIARE E IMPOSIZIONE PATRIMONIALE

Corriere Tributario, 38 / 2013, p. 2971

Imposte sul patrimonio

RICCHEZZA IMMOBILIARE E IMPOSIZIONE PATRIMONIALE

Marini Giuseppe

Riferimenti

Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 Art. 25

Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 Art. 26

Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 Art. 41

Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 Art. 43

Decreto legge 6 dicembre 2011 n. 201 Art. 13

Sommario: Imposizione patrimoniale speciale - Prelievo confiscatorio e tutela della proprietà nella CEDU - Immobili inidonei a produrre un reddito - Imposta immobiliare lorda - Considerazioni conclusive

[1] L'ambito dell'imposizione patrimoniale sulla ricchezza immobiliare comprende - almeno sul piano definitorio, perché la composizione del quadro positivo della tassazione, per la contingenza politica ed economica che attraversiamo, è talmente convulsa e disordinata da rendere incerta ogni ipotesi di sistemazione - oltre all'CI/IMU e all'VIE, anche quelle forme di prelievo comunemente dette cripto-patrimoniali presenti (o meglio che erano presenti) nelle imposte sui redditi.

L'imposta sul reddito dei fabbricati, già dovuta anche per i fabbricati concessi in comodato o abitati dallo stesso proprietario, nonché per i fabbricati rimasti sfitti per l'intero periodo d'imposta, senza che assumesse rilevanza la situazione di morosità del conduttore, trasformava - come evidenziato da più parti - l'imposizione sul reddito in una periodica imposta patrimoniale «poiché, è stato detto, oggetto del tributo diventa lo stesso fabbricato, non il reddito che è inesistente e che nel suo ipotetico ammontare scade a parametro di commisurazione del prelievo» [1].

Si è tentato di motivare in vario modo il carattere reddituale dell'imposizione affermando, ad esempio, che il proprietario che impiega l'immobile per propria abitazione consumerebbe un reddito in natura [2].

Ma in tal modo si omette di considerare che il fabbricato destinato ad abitazione non è di per sé un bene produttivo in quanto non genera *naturaliter* frutti aventi il connotato reddituale della novella ricchezza, ma è solo idoneo a produrre frutti civili come corrispettivo del godimento che altri (non il titolare) ne abbia.

Né può condividersi l'assunto secondo cui costituisce reddito anche il risparmio di spesa ottenuto dal proprietario per non dover prendere in locazione il fabbricato del quale fa uso. In contrario, è decisiva l'obiezione secondo cui «se fosse esatta l'opinione riferita si potrebbe scorgere un reddito tassabile ogni qual volta il titolare di un cespite (non solo di un bene immobile ma anche di un bene mobile: per esempio un autoveicolo), anziché locare il bene a terzi, lo utilizzi personalmente»; il che non appare francamente sostenibile [3].

Nel nostro ordinamento tributario, come si accennava, vi è stato un pluriennale percorso di smantellamento della tassazione «virtuale» dei fabbricati: dapprima con l'eliminazione della tassazione della rendita catastale della prima casa; poi attribuendo una certa rilevanza alla morosità del conduttore (rilevanza peraltro ammessa solo per le locazioni abitative e non per quelle commerciali, con conseguente irragionevole disparità di trattamento sul punto) e infine, con l'IMU, con l'eliminazione della tassazione reddituale dei fabbricati rimasti sfitti (eliminazione di cui era stata annunciata la modifica ma l'annuncio è rimasto lettera morta) [4].

In questa ricognizione un cenno va, poi, fatto anche al tributo successorio.

A prescindere dalla *vexata quaestio* sulla sua comprensione tra le imposte dirette o indirette, non può negarsi che si tratta di un tributo che colpisce quasi esclusivamente gli immobili e svolge una funzione sostanzialmente sostitutiva di un'imposta patrimoniale (oggetto specifico del prelievo è, secondo parte della dottrina, l'arricchimento patrimoniale netto ricavato dall'erede) [5].

Da ultimo, deve essere menzionato il ruolo dei tributi che gravitano intorno all'immobile (tipo TIA e TARES). Ci si chiede se per imposizione patrimoniale debba intendersi anche quella paracommutativa in cui rilevano per la quantificazione del tributo, ad esempio, le dimensioni dell'immobile.

In queste tassazioni è evidente che la ricchezza immobiliare, pur non essendo il presupposto del tributo, rileva come criterio per la quantificazione dello stesso.

Va riconosciuta, invece, natura di imposta patrimoniale immobiliare alla maggiorazione della tassa sui rifiuti istituita ^[6] a fronte dei servizi indivisibili dei Comuni, i quali possono modificare in aumento detta maggiorazione in ragione della tipologia dell'immobile e della superficie in cui è ubicato.

Le considerazioni svolte solo per sottolineare, ove ve ne fosse bisogno, come l'imposizione patrimoniale sugli immobili sia, al di là del *nomen iuris*, una delle più diffuse forme impositive del nostro sistema tributario.

D'altra parte, nel dibattito, ormai polarizzato in senso fortemente politico, sull'imposizione patrimoniale (soprattutto immobiliare) il problema definitivo, e le connesse ricadute in termini di distribuzione della tassazione, ha finito per rivestire assoluta centralità ^[7].

In un quadro finanziario obiettivamente gravissimo - dove le scelte di *policy* fiscale sono risultate in realtà unicamente dominate dall'emergenza del risanamento dei conti pubblici - l'effettivo incremento della tassazione patrimoniale sul settore immobiliare, posto in essere a partire dalla fine del 2011, è stato motivato dalla necessità di equilibrare il livello di imposizione sugli immobili esistente in Italia rispetto alla media internazionale, e, al tempo stesso, di realizzare una diversa composizione del carico fiscale, sollevando da un eccesso di prelievo quei fattori produttivi (lavoro e imprese) più esposti alla crisi e maggiormente suscettibili di guidarne il superamento.

Ma all'argomento del confronto europeo e internazionale dei livelli di tassazione immobiliare si è contrapposta (forse non senza ragione), l'obiezione dell'inadeguatezza del perimetro impositivo considerato a base della stima e il risultato di un aggravamento dei pesi su un settore come quello immobiliare fortemente trainante per la ripresa economica complessiva, oltre che centrale dal punto di vista sociale ^[8].

Imposizione patrimoniale speciale

Gli interrogativi che allora si pongono sono molteplici e fra questi il primo in ordine logico è quello della conformità a Costituzione di un'imposta patrimoniale cd. speciale avente cioè ad oggetto non già tutto il patrimonio del soggetto, ma beni determinati.

Questione già affrontata in passato dalla Corte costituzionale ^[9] e le cui conclusioni (nel senso della conformità a Costituzione) si ritengono del tutto condivisibili.

Si vorrebbe solo precisare che affermare che l'imposta patrimoniale speciale come categoria generale ed astratta è legittima non conduce a ravvisare anche la legittimità di singoli tributi sul patrimonio indipendentemente dalla loro conformazione in concreto, trattandosi di due problemi solo in parte sovrapponibili.

La domanda che tuttavia si vuole sollecitare ed alla quale non ci si intende sottrarre è quella della ragione giustificativa di una tassazione patrimoniale sostanzialmente limitata agli immobili.

Per rispondere alla domanda si prendono le mosse dalla stessa giurisprudenza costituzionale che, nell'affermare la legittimità della SOCOF (sovrimposta comunale sui fabbricati), ha escluso la ricorrenza di una discriminazione del reddito da fabbricato rispetto al reddito derivante da altre fonti ritenendo non «manifestamente irrazionale, presumere che i fabbricati ricevano, più di ogni altra fonte di reddito, particolari benefici dai servizi e dalle attività gestionali dell'ente autonomo» ^[10].

La Corte costituzionale ^[11] enuncia una duplice causa di giustificazione di un'imposizione limitata ai patrimoni immobiliari.

La prima deriverebbe dal maggior beneficio derivante agli immobili dal godimento dei servizi pubblici e, conseguentemente, dalla maggiore capacità contributiva di tale categoria di beni.

La seconda viene riferita, a quanto è dato comprendere, alla natura propria dei beni nella specie oggetto di tassazione.

Si tratta, tuttavia, di affermazioni che richiedono talune considerazioni atte a precisarne la loro effettiva portata anche perché ritornano ad agitarsi nella discussione pubblica più recente sul tema.

Quanto alla prima di esse (maggior beneficio derivante agli immobili dal godimento dei pubblici servizi) può obiettarsi che solo gli effettivi utilizzatori (e non i proprietari) degli immobili trarrebbero maggior beneficio dai servizi pubblici. Anche se è vero che i servizi pubblici, sul piano economico, se non direttamente, quanto meno indirettamente, ridonano a beneficio dei patrimoni immobiliari,

capitalizzandosi nel loro valore [12].

Indipendentemente da tale assunto, non sembra comunque corretto affermare che gli immobili denotano una maggiore capacità contributiva. Solo ove si accolga una nozione di capacità contributiva come manifestazione del godimento dei pubblici servizi [13] verrebbe superato il problema della sperequazione degli immobili rispetto agli altri beni che, diversamente dai primi, «non sono caratterizzati dal loro insistere materialmente nella realtà locale né ricavano per queste ragioni particolari benefici dalla struttura dell'ente locale».

Ma ciò condurrebbe ad una nozione di capacità contributiva del tutto indeterminata e inidonea a fungere da criterio valutativo di costituzionalità per l'assenza di qualsiasi possibilità di controllo della misura del godimento dei pubblici servizi.

Né si ha bisogno di ricordare che ad avviso della Corte costituzionale solo la ricchezza, in quanto tale, esprimerebbe capacità contributiva e che di conseguenza la legittimità dell'imposta patrimoniale ex artt. 3 e 53 Cost. riposa esclusivamente sul valore del cespite. Può, anzi, ricordarsi che la dottrina finanziaria tradizionale considera il principio di tassazione per capacità contributiva opposto al principio di tassazione secondo i benefici ricevuti. Anche se da tempo si registrano posizioni dottrinali dirette a giustificare l'adozione contemporanea del principio di capacità contributiva e del principio del beneficio.

In una prospettiva siffatta, il principio del beneficio, secondo parte della dottrina [14], anche se privo di carattere qualificante del tributo ex art. 53 Cost., avrebbe una specifica rilevanza quale *ratio* della discriminazione qualitativa dell'imposizione (operante solo dopo aver accertato che il presupposto manifesti di per sé idoneità economica alla contribuzione).

L'inconciliabilità del principio del beneficio con quello di capacità contributiva è un dato sostanzialmente superato specie in materia di finanza locale. Sancita dai principi della legge delega sul federalismo fiscale, la complementarietà del principio del beneficio a quello di capacità contributiva era presente nei lavori della Commissione Gallo (ove si rimarcava la necessità che i tributi propri devono essere in grado di esprimere «una capacità contributiva regionale o locale in relazione ai servizi resi nel territorio regionale o locale»).

Concludendo sul punto, è possibile affermare come dalla giurisprudenza costituzionale, dai recenti orientamenti della legislazione e della dottrina emerge un'indubbia rilevanza del principio del beneficio, tale da poter essere addotto a criterio giustificativo di una disparità di trattamento nella tassazione dei vari beni.

Come seconda causa di giustificazione di un'imposizione limitata agli immobili la Corte costituzionale sembra fare leva sulla natura propria dei beni.

Pur se noti, si consenta di ricordare i pregi riconosciuti alla tassazione degli immobili: è agevole l'identificazione dei soggetti passivi dei tributi; è semplice il sistema di determinazione della base imponibile; è oggettivamente difficile l'evasione per l'impossibilità di occultare i beni; il relativo gettito risulta facilmente prevedibile, dipendendo da un parametro - il valore del bene - tendenzialmente uniforme [15].

Su taluni di questi pregi è legittimo sollevare, almeno stando alle più recenti notizie di stampa, alcune perplessità di ordine applicativo ma, ad avviso di chi scrive, deve comunque escludersi che i caratteri del bene soggetto a tassazione, a meno che non influiscano sulla valutazione economica del bene stesso, possano essere addotti a motivo legittimante una disparità di trattamento, e tantomeno a motivo legittimante l'imposizione.

Quel che interessa allora accettare è se la proprietà immobiliare denoti una forza economica maggiore di quella mobiliare.

Solo in tale eventualità sarebbe giustificata la disparità di trattamento determinata da un'imposizione patrimoniale differenziata.

In proposito, va rilevato come oggi la proprietà di immobili non denoti più come un tempo un'attitudine alla contribuzione maggiore della proprietà mobiliare.

Nel contesto socio-economico moderno deve ritenersi ormai superata la storica posizione di inferiorità dei mobili insita nel brocardo *mobiliun vilis possessio* e ricollegabile alla circostanza che un tempo la ricchezza per definizione era costituita dagli immobili (e, specialmente, dai fondi agricoli). Si è autorevolmente detto nella dottrina giurprivatistica che «ormai la ricchezza non è più quella legata al latifondo, ma quella legata all'iniziativa economica specialmente se svolta in forma collettiva mediante lo strumento societario che ha determinato una mobilitazione della ricchezza stessa» [16]. Oggi gli immobili non manifestano una capacità contributiva maggiore dei beni mobili, tale da legittimare di per sé una tassazione aggiuntiva.

E dunque, la risposta alla domanda che ci si è posti all'inizio (qual è la ragione giustificativa di una tassazione patrimoniale sostanzialmente limitata agli immobili), soddisfacente o meno, è la ragione fiscale.

È un dato di fatto incontestabile che la ragion fiscale è quella che ha determinato e continua a determinare la sostanziale identificazione della tassazione patrimoniale con quella immobiliare.

Un'imposizione generale sugli immobili, qual è quella in vigore, pone, tuttavia, una serie di problemi che in questa sede possono essere solo accennati senza alcuna pretesa di completezza.

Il primo di tali problemi è quello del coordinamento con gli altri tributi previsti dall'ordinamento che gravano sul medesimo patrimonio immobiliare.

Il secondo, e forse il più rilevante di tali problemi, è quello, di particolare attualità, che riguarda il rispetto dei valori costituzionali che attengono alla tutela della persona e che non possono e non devono essere sacrificati alla ragione fiscale. In caso contrario si verrebbe a violare la ragione più profonda di una Costituzione come la nostra che è stata correttamente definita personalista perché trova nella persona umana lo scopo e insieme il limite della sua stessa esistenza.

Il punto, per l'importanza che assume ai fini del presente discorso, richiede una specifica trattazione. Ci si riferisce, in particolare, alla casa di abitazione.

Cos'è la casa di abitazione?

La risposta sia sul piano sociologico che su quello giuridico non presenta particolari difficoltà trattandosi della casa in cui si svolge, con carattere di abitualità, la vita della persona e della famiglia cd. nucleare.

Ora, la casa di abitazione, nel significato già precisato, è un bene protetto a livello costituzionale e assume, a nostro modo di vedere, nel complessivo impianto costituzionale, una connotazione di tutela (non soltanto «negativa») che supera la dimensione strettamente proprietaria o patrimoniale, verso una protezione «positiva» e dinamica riservata ai valori primari che attengono alla persona e al suo sviluppo come individuo e nelle formazioni sociali, prima fra tutte quella familiare (art. 2 Cost.).

Questo differente profilo di tutela si coglie a livello costituzionale, non solo in generale, ma in disposizioni particolari.

L'art. 47, secondo comma, Cost., dispone testualmente che la Repubblica favorisce l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione. L'art. 31 attribuisce alla Repubblica il compito di agevolare con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose. E tra le principali «provvidenze», anche fiscali, alle quali fa riferimento il dettato costituzionale non possono non comprendersi quelle relative all'abitazione, essendo fin troppo noto - e trovando conferma in studi empirici - che uno dei principali ostacoli alla formazione della famiglia è rappresentato proprio dalla mancanza di disponibilità di un'abitazione.

Va dunque escluso che questo diritto possa essere inciso a tal punto o addirittura vanificato dall'obbligo di concorrere alle pubbliche spese (art. 53 Cost.) che comincia quando finisce la tutela di un diritto primario quale deve qualificarsi quello all'abitazione. E quella tutela finisce quando la tassazione, pur doverosa, del bene casa non è tale da comprometterne il godimento.

In questa prospettiva, vanno forse correttamente temperate le asperità di un dibattito, connotatosi in senso marcatamente ideologico, sul tema dell'imposizione patrimoniale della casa di abitazione. Occorre, in altri termini, orientare la discussione verso soluzioni mediane che, per un verso, consentano di valorizzare quei profili di efficienza, che la letteratura economica riconnette alla tassazione della ricchezza immobiliare come fondamentale strumento di autonomia finanziaria e tributaria locale, e, per altro verso - evitando di predicare il valore assoluto di questi modelli, talvolta proposti, obliterando, per pure ragioni di gettito, i vincoli di un'effettiva attitudine alla contribuzione e senza considerare tutte le caratteristiche della situazione reale, ivi comprese, sul piano economico e sociale, le ricadute positive connesse alla proprietà dell'immobile di abitazione - permettano, almeno, di superare «le difficoltà sperimentate da alcuni contribuenti ad adempiere al pagamento della patrimoniale in presenza di un vincolo reddituale stringente» [17].

Prelievo confiscatorio e tutela della proprietà nella CEDU

In astratto, oltre che a livello costituzionale, un problema di compatibilità potrebbe porsi anche in una dimensione sovranazionale e in particolare con riguardo alle disposizioni della CEDU, a garanzia della proprietà privata, in ipotesi di prelievo che, per come configurato nonché in considerazione del cumulo con altre imposte, conduca all'ablazione della sostanza patrimoniale.

Torna, in certo senso, la suggestione delle tesi classiche che intravedono nell'imposizione patrimoniale un tributo potenzialmente distruttore [18].

Non si indugia sul tema complesso del prelievo confiscatorio e sui connessi profili di non agevole soluzione, relativi all'individuazione di una «soglia» oltre la quale l'imposta, da legittimo esercizio della potestà impositiva dello Stato (rimessa all'ampia discrezionalità dell'autorità pubblica), si traduce in aggressione alla proprietà privata dei singoli, assumendo per l'appunto valenza confiscatoria.

Sono ben note, infatti, le acquisizioni giurisprudenziali sull'estensione dei principi CEDU alla materia tributaria, e in particolare ai profili sostanziali dell'imposizione, anche in considerazione della sua dibattito comunitarizzazione.

Viene in rilievo l'art. 1 del Protocollo n. 1 alla CEDU, entrato in vigore il 18 maggio 1954 e reso esecutivo in Italia con legge 4 agosto 1955, n. 848. La norma, rubricata «Protezione della proprietà», recita: «Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale».

Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

La giurisprudenza convenzionale ha suddiviso l'art. 1 del Protocollo 1 in tre norme distinte, benché collegate.

La prima, di carattere generale, annuncia il principio del rispetto dei diritti di proprietà, la seconda riguarda la privazione della proprietà e la subordina a determinate condizioni (ovvero le cause di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali di diritto internazionale), la terza riconosce agli Stati il potere di regolamentare l'uso dei beni in conformità all'interesse generale, ovvero di assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende.

Sotto quest'ultimo profilo, che qui maggiormente rileva, pare opportuno precisare che il limite contenuto nel secondo comma ed inerente al diritto degli Stati di adottare le leggi necessarie, tra l'altro, ad assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi, deve essere interpretato alla luce del principio espresso dalla prima norma, avente ad oggetto la tutela dei propri «beni» garantita dalla Convenzione. Si precisa, per completezza, che la Corte attribuisce alla locuzione «bene» un significato che, benché coincidente con il concetto di «proprietà», si distanzia in alcune occasioni dalle qualificazioni formali dei singoli ordinamenti interni.

Ciò premesso l'atteggiamento tenuto dalla Corte di Strasburgo nel sindacare la violazione dell'art. 1 del Protocollo 1 in questo specifico ambito può qualificarsi particolarmente cauto, per lo meno in una fase iniziale. È infatti consolidato, nell'elaborazione giurisprudenziale convenzionale, il principio per cui l'art. 1 citato abbia riservato agli Stati il potere di adottare tutte le leggi in materia fiscale che essi ritengano opportune, purché le stesse non si traducano in forme di confisca arbitraria [19].

D'altro lato, comunque, sembra recentemente delinearci, accanto a questo indirizzo che si potrebbe definire «classico», un orientamento incline, seppure in modo cauto in presenza di questioni sostanziali, a valorizzare l'esistenza di un limite (giurisdizionalmente sindacabile) nell'adozione di misure tributarie risolvibili in prelievi di natura confiscatoria, non in generale ma sempre con riguardo agli effetti prodotti dal tributo rispetto alla situazione individuale.

Per dare conto dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte sul tema, vale la pena citare alcuni precedenti di rilievo.

Nella Dec. 4 gennaio 2008, n. 25834/05, «Imbert de Tremolles c. Francia», troviamo traccia del primo, prudente approccio nella valutazione della proporzionalità dell'interferenza rispetto al diritto individuale di proprietà. La causa concerneva l'imputazione di un'imposta patrimoniale (*'impôt de solidarité sur la fortune*) che, insieme ad altri tributi, secondo i ricorrenti aveva portato ad un livello di tassazione superiore ai redditi derivanti dai rispettivi patrimoni, costringendoli a disinvestirli per adempiere all'imposizione tributaria. In questo caso la Corte innanzitutto ha affermato ed esercitato il proprio potere di controllo, finalizzato ad evitare che la limitazione al diritto di proprietà riconosciuta in materia fiscale non sfoci in prelievi confiscatori, che impongano un onere eccessivo in capo al contribuente o compromettano nella sostanza la situazione finanziaria dello stesso. Al di là di tale scrutinio (risoluto con esito negativo), tuttavia, è stato riconosciuto come prevalente l'ampio margine di discrezionalità concesso agli Stati nella determinazione del fenomeno impositivo. In questo precedente la Corte ha dichiarato addirittura l'inammissibilità del ricorso, sul presupposto per cui spetta alle giurisdizioni nazionali la valutazione circa la proporzionalità tra ingerenza nel diritto dei ricorrenti e interesse generale. Analogo approccio «cautelativo» si rinviene in diverse altre decisioni [20].

Più di recente, invece, la Corte [21], pur ribadendo che gli Stati sono titolari di ampia autonomia nella politica fiscale e che le manovre di risanamento dei conti pubblici possono essere validi obiettivi di pubblico interesse, nella valutazione del «giusto equilibrio» tra le esigenze di interesse generale della comunità e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo, ha ritenuto comunque lesivo degli stessi un prelievo tributario così elevato da ledere in modo sproporzionato il diritto patrimoniale, creando una situazione di difficoltà esistenziale. In quel caso, dunque, la Corte ha accolto il ricorso espressamente affermando che «la misura non può essere ragionevolmente proporzionata allo scopo perseguito».

Concludendo l'elaborazione giurisprudenziale della CEDU, come sopra brevemente riassunta, sembra orientarsi, sia pure in modo cauto, verso la definizione di limiti massimi alla tassazione, non in via astratta, ma in relazione agli specifici effetti dell'imposizione sulla situazione individuale, in particolare con riguardo alla sua eventuale incidenza privativa di quel nucleo essenziale del diritto proprietario, la cui tutela è funzionale alla piena esplicitazione della persona umana.

Immobili inidonei a produrre un reddito

Si passa ad occuparsi di un altro non certo secondario problema che interessa la tassazione immobiliare ed è quello che riguarda gli immobili inidonei a produrre un reddito [22].

Ci si riferisce ai fabbricati inabitabili, inabitabili e di fatto non utilizzati e quindi improduttivi di reddito i quali, in quanto espressivi di ricchezza, possono in generale costituire oggetto di tassazione.

La conclusione deve essere tuttavia diversa qualora si tratti di un'imposta il cui presupposto è rappresentato soltanto dal «possesso» di immobili idoneo a consentire il conseguimento di reddito.

Ciò che ad esempio è stato sostenuto per l'ICI [23].

Con l'ICI il legislatore tassa il patrimonio immobiliare e tale scelta è legittima.

Ma l'ICI, e ora l'IMU, non sono patrimoniali pure e semplici.

La mancata inclusione della nuda proprietà nel presupposto del tributo (in un'ottica puramente patrimoniale anche il nudo proprietario manifesta capacità contributiva di stampo patrimoniale) induce a ritenere che il legislatore abbia con l'ICI inteso assoggettare a tassazione soltanto quel «possesso» (proprietà o diritti reali di godimento) di cespiti immobiliari astrattamente idoneo a consentire il conseguimento di un reddito.

Si è detto che il legislatore è stato influenzato da quell'indirizzo dottrinale secondo cui le imposte patrimoniali «se ordinarie devono poter essere pagate con il reddito fluente dal cespite patrimoniale tassato, in quanto, diversamente, imporrebbero l'alienazione del bene e quindi assumerebbero carattere espropriativo» [24].

Si tratta dunque di un tributo ambiguo.

Il legislatore fiscale con l'ICI/IMU si è posto in contraddizione con il legislatore civile (secondo la disciplina civilistica ex artt. 1008 e 1009 c.c. al nudo proprietario vanno ascritte le imposte patrimoniali e all'usufruttuario le imposte sul reddito).

Da un lato, il tributo è stato modellato quale imposta sul patrimonio, ma, dall'altro, risulta circoscritto, come le imposte sui redditi, ai soli diritti reali immobiliari (teoricamente) produttivi di reddito.

Individuata la *ratio impositivis* dell'ICI/IMU nella tassazione del patrimonio idoneo alla produzione di reddito, si riteneva incoerente con tale *ratio* la previsione di una tassazione, sia pure ridotta, degli immobili inabitabili o inabitabili e di fatto non utilizzati.

Detti immobili sono innegabilmente improduttivi di reddito e conseguentemente la loro tassazione (anche se ridotta) non può non suscitare perplessità.

Sembra allora che sottoporre ad ICI/IMU un immobile astrattamente idoneo a produrre reddito venga a contraddire la stessa *ratio* del tributo e venga sotto tale aspetto a risultare di dubbia costituzionalità.

Imposta immobiliare lorda

Un diverso profilo critico è quello della mancata considerazione ai fini impositivi degli oneri e delle passività gravanti sul patrimonio immobiliare che comporterebbe, secondo parte della dottrina, la violazione dell'art. 53 Cost.

È convincimento diffuso infatti che la norma di cui all'art. 53 Cost. imponga, nella determinazione della base imponibile, il limite della tassazione al netto.

In effetti, da un'indagine svolta sia sulle imposte patrimoniali istituite in passato in Italia, sia su quelle introdotte in altri Paesi, quali ad esempio Germania, Francia e Svizzera, emerge «l'esigenza di commisurare il tributo patrimoniale ad una base imponibile depurata delle passività inerenti i beni cui si riferisce» [25].

La mancata considerazione delle passività gravanti sull'immobile nella determinazione della base imponibile non è stata, tuttavia, ritenuta illegittima dalla Corte costituzionale, in base all'assunto che i mezzi impiegati per acquisire o costruire l'immobile a ben vedere afferiscono quali passività non a quest'ultimo, bensì al patrimonio generale del soggetto che li assume in carico.

Assunto in verità opinabile sia perché, come è stato osservato [26], vi sono passività, quali i mutui ipotecari, che afferiscono direttamente agli immobili, «sia perché la separazione tra i debiti (per acquistare o costruire l'immobile), che ricadrebbero nella sfera del patrimonio generale, e l'immobile, che apparterebbe ad altra sfera (quale e di chi?) non sta in piedi (le due sfere si penetrano e si fondono nella unità del patrimonio e della persona che lo possiede)».

Considerazioni conclusive

Si conclude rilevando come i cardini annunciati della riforma *in itinere* dell'IMU sembrano ricalcare quelli dell'ICI.

Non è inopportuno ricordare come nell'originario disegno di legge delega istitutivo dell'ICI (n. 463 del 1992) fosse prevista l'attribuzione al proprietario (o titolare di altro diritto reale di godimento) di un diritto di rivalsa, sia pure parziale, nei confronti dell'utilizzatore dell'unità abitativa. Questa previsione, secondo quanto si legge nella relazione accompagnatoria, mirava «ad arricchire l'imposta del connotato della correlazione con la fruizione di servizi pubblici locali». La mancata previsione della rivalsa nei confronti dell'utilizzatore dell'immobile è stata dovuta soprattutto alla prevista istituzione dell'ISCOM (imposta di scopo municipale) che avrebbe dovuto colpire proprio l'utilizzatore dell'immobile.

Tale rilievo non già per criticare il progetto legislativo *in itinere* ma solo per sottolineare come talvolta il vestito che si indossa come nuovo di nuovo abbia solo l'apparenza o, se si vuole, l'etichetta, ma non la sostanza.

Note:

[1] Testo, con opportuni adattamenti, della relazione tenuta al Convegno annuale dell'Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario, «La Tassazione patrimoniale», Firenze, 20 settembre 2013.

[11] M. Miccinesi, «La morosità del conduttore: occasioni e spunti per una riflessione sul reddito dei fabbricati», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, pag. 280.

[2] *Il riordinamento dell'imposizione sugli immobili*, a cura del Ministero delle finanze, 1981, pag. 11 ss.

[3] M. Miccinesi, «La morosità», cit., *loc. cit.*, pag. 271.

[4] Da ultimo sul tema cfr. R. Lupi, «"Seconde case a disposizione": l'eliminazione della tassazione reddituale "virtuale" di cespiti infruttiferi», in *Dialoghi Tributarî* n. 3/2013, pag. 241 ss.

[5] G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, CEDAM, 1993, pag. 19 ss.

[6] Dal comma 13 dell'art. 14 del D.L. n. 201/2011.

[7] G. Marini, «Le nuove imposte patrimoniali», in *Il libro dell'Anno del Diritto del 2013*, Roma, 2013, pag. 453 ss. Sul tema da ultimo cfr. A. Giovannini, «Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo», in *Rass. trib.*, 2012, pag. 1131 ss.

[8] Nel documento conclusivo dell'indagine conoscitiva sulla tassazione degli immobili, approvato all'unanimità dalla Commissione Finanze del Senato l'8 agosto 2013, si perviene, d'altra parte, a conclusioni di questo tipo. «In termini generali, il comparto immobiliare ha contribuito in maniera rilevante allo sforzo fiscale reso necessario per raggiungere gli obiettivi di bilancio nel 2012. La Commissione ritiene che per alcuni settori del comparto le ragioni eccezionali che avevano guidato Parlamento e Governo a irrobustire il prelievo possono essere in parte considerate superabili nel medio periodo. Per l'anno 2012, il riferimento non può che essere il contributo dato dal prelievo IMU, che è cresciuto dai circa 9 miliardi del 2011 ai 23,80 del 2012 su un gettito totale dell'intero comparto immobiliare di 44,88 miliardi. Ragioni di equità e ragionevolezza del prelievo, anche a motivo della specificità nel contesto europeo della proprietà immobiliare in Italia, inducono la Commissione a ritenere urgente un intervento di revisione profonda dell'imposta municipale, anche in relazione alle altre imposte e alle altre forme di prelievo sul patrimonio immobiliare. A giudizio della Commissione la fiscalità immobiliare, come per altri settori economici, può contribuire a creare condizioni migliori per lo sviluppo economico e la ripresa produttiva».

[9] Cfr. sentenza n. 111 del 1997, in tema di ICI, in *Banca Dati BIG Suite*, IP SOA.

[10] Corte cost., 23 maggio 1985, n. 159, in *Banca Dati BIG Suite*, IP SOA.

[11] Cit. nota precedente.

[12] Così F. Gallo, «Il federalismo fiscale cooperativo», in *Rass. trib.*, 1999, pag. 283, nota 8.

[13] F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1971, pag. 78 ss.

[14] Cfr. E. della Valle, «Il principio di capacità contributiva nella combinazione di tributo erariale e locale», in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, 1994, Roma-Milano, pagg. 535 e 560.

[15] Cfr. L. Tosi, «Principi generali del sistema tributario locale», in AA.VV., *L'autonomia finanziaria*, cit., *loc. cit.*, pag. 35 ss. In argomento cfr. G. Muraro, «Implicazioni economiche della fiscalità immobiliare», in AA.VV., *La fiscalità immobiliare*, a cura di F.

Pistolesi, Atti del Convegno tenutosi a Siena il 12 febbraio 2010, Milano, 2011, pag. 23 ss., e L. Salvini, «L'IMU nel quadro del federalismo fiscale», in *Rass. trib.*, 2012, 3, pag. 698 ss.

[16] F. Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, XIV ed., Napoli, 2009, pag. 199 ss.

[17] Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale COPAFF, Memoria prodotta nell'ambito dell'audizione informale alle Commissioni riunite Finanze e Lavoro pubblico e privato della Camera dei Deputati sul D.D.L. A.C. n. 1012 di

conversione in legge del D.L. n. 54/2013, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

[18] Sulle radici teoriche del timore di distruzione della fonte cfr. l'approfondita ricostruzione di E. Marello, *Contributo allo studio delle*

imposte patrimoniali, Milano, 2006, pag. 140 ss.

[19] CEDU, «Gaygusuz c. Autriche», 19 settembre 1996, par. 59.

[20] Ad esempio, 13 giugno 2004, n. 43783/98, «caso Orion-Breclav, S.R.O. c. Repubblica Ceca».

[21] Con pronuncia 14 maggio 2013, n. 66529/11, «N.K.M. c. Ungheria».

[22] Sul tema cfr. per tutti G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1967, pag. 152, e F. Moschetti, *Il principio di capacità*

contributiva, CEDAM, 1973, pag. 31.

[23] L. Perrone, «L'imposta comunale sugli immobili e il decentramento dell'autonomia impositiva: che delusione!», in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, pagg. 753-754; G. Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, pag. 124 ss.

[24] G. Falsitta, «Note a Corte cost. n. 263 del 1994», in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, pag. 560.

[25] G. Falsitta, «Note», cit., loc. cit., pag. 545.

[26] Così G. Falsitta, «L'ICI e l'espropriazione senza indennizzo degli immobili», in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, pag. 469.

L'IMPROBABILE UNIFICAZIONE NELLA IUC DI IMU, TARI E TASI

Corriere Tributario, 4 / 2014, p. 291

Tributi locali

L'IMPROBABILE UNIFICAZIONE NELLA IUC DI IMU, TARI E TASI

Lovecchio Luigi

Riferimenti

Legge 27 dicembre 2013 n. 147 Art. 639

Legge 27 dicembre 2013 n. 147 Art. 706

Decreto legislativo 15 novembre 1993 n. 507 Art. 65

Decreto legge 31 agosto 2013 n. 102 Art. 1

Sommario: Lineamenti generali della IUC - TARI - TASI - Aspetti procedurali

Con l'istituzione della IUC (imposta unica comunale), disposta dai commi 639 ss. dell'articolo unico della legge di stabilità 2014 [1], prende il via la riforma dell'imposizione immobiliare locale, annunciata all'atto della sospensione dell'IMU sull'abitazione principale con il D.L. n. 54/2013 [2]. La riforma tuttavia, lungi dal semplificare l'assetto della fiscalità immobiliare [3], introduce elementi di instabilità del sistema, derivanti dalla decisione di combinare tributi diversi sotto l'egida di un tributo che solo nominalmente è unico. A ciò si aggiunge il debutto di un'imposta nuova (la TASI) che a sua volta è il risultato della compenetrazione delle regole di due tributi profondamente differenti: la TARI e l'IMU [4]. Quando si mettono insieme entrate tributarie che in comune hanno solo la circostanza di essere incentrate sugli immobili ma rispondono a finalità completamente autonome e diversificate, operazione già di per sé poco raccomandabile, occorre quantomeno un'attenta ponderazione della disciplina di riferimento. Questo non pare essere avvenuto con la IUC [5]. Non è difficile prevedere pertanto che anche nel 2014 si rincorreranno i decreti correttivi della normativa originaria [6]. Il risultato è che bisognerà attendere mesi prima che il quadro normativo e interpretativo possa ritenersi stabilizzato.

Lineamenti generali della IUC

La IUC è un tributo che è fondato su due distinti presupposti: il possesso di immobili, da un lato, l'erogazione e la fruizione di servizi comunali, dall'altro. Esponenziale del primo è l'IMU che resta priva del cespite dell'abitazione principale. Il secondo è alla base della TARI, il prelievo sui rifiuti che prende il posto della TARES, e della TASI, la nuova imposta sui servizi indivisibili che colpisce anche l'abitazione principale. Considerata la diversità del criterio fondante, dovrebbe ritenersi che i due «blocchi» tributari, l'IMU, da una parte, la TASI e la TARI, dall'altra, abbiano una marcata autonomia, tanto da rendere pressoché priva di effetti concreti l'unificazione degli stessi sotto l'egida della IUC. Una riprova di ciò è rinvenibile nella previsione di cui al comma 703, a mente della quale «l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU», che sembra quindi voler porre una sorta di clausola di salvaguardia delle regole dell'IMU, al fine di renderle sostanzialmente insensibili all'istituzione del nuovo tributo comunale. A ben vedere, anche le disposizioni in materia di versamento e di affidamento a terzi della gestione dell'entrata [7] non coinvolgono l'IMU; si rafforza così ulteriormente l'idea dei due blocchi separati di entrate tributarie e con essa della sostanziale inutilità dell'annunciazione dell'IMU all'interno della IUC. In questo articolo si affronteranno le tematiche legate alla TARI/TASI, rinviando l'esame delle modifiche apportate all'IMU ad un prossimo intervento.

TARI

Il nuovo prelievo sui rifiuti è modellato sulla falsa riga della TARES, che viene abrogata a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Soggetti passivi, presupposto e base imponibile

In particolare, i soggetti passivi e il presupposto coincidono, inclusa la regola speciale secondo cui in caso di utilizzi di durata non superiore a 6 mesi il soggetto passivo è solo il proprietario e non l'utilizzatore. La base imponibile è inoltre determinata in ragione della superficie calpestabile dei locali e delle aree tassabili, in attesa dell'allineamento delle banche dati catastali con i dati dei Comuni. Una volta conseguito tale allineamento, per le unità immobiliari a destinazione ordinaria si passerà al criterio dell'80% della superficie catastale.

Modalità di tariffazione

Le modalità di tariffazione sono tre, in attesa dell'adozione di un futuro regolamento di riferimento, dai contorni al momento piuttosto sfumati.

Secondo la modalità classica, trova applicazione il metodo normalizzato, di cui al D.P.R. n. 158/1999, già previsto inizialmente per la TARES e prima ancora per la TIA1 ^[8] e per la TIA2 ^[9].

In alternativa, è possibile applicare il metodo tariffario originariamente previsto per la TARSU ^[10], fondato sugli indici quantitativi e qualitativi specifici di produzione dei rifiuti, mai divenuto obbligatorio e quindi ignorato dalla stragrande maggioranza dei Comuni italiani.

Infine, nei Comuni che hanno istituito sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti conferiti, è possibile l'adozione di una tariffazione corrispettiva, di chiara natura privatistica, applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani. La tariffazione puntuale era in realtà ammessa anche nel contesto della TARES, con una significativa differenza: mentre in vigore della TARES il metodo di riferimento per la costruzione del prelievo puntuale era comunque rappresentato dal D.P.R. n. 158/1999, nella TARI quest'ultimo costituisce una mera facoltà per i Comuni. Ne deriva che la tariffazione puntuale nella TARI potrebbe anche essere determinata liberamente, in assenza di qualsivoglia parametro normativo obbligatorio. Si tratta tuttavia di una novità non condivisibile, atteso che anche la tariffazione puntuale, in quanto riveniente dalla privativa di legge sulla gestione dei rifiuti urbani attribuita ai Comuni, è qualificabile comunque come una prestazione patrimoniale imposta, in quanto tale soggetta alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. Ne consegue che i criteri per la determinazione del prelievo non possono essere lasciati alla completa autonomia comunale, ma devono essere indicati dal legislatore statale, seppure in via di massima.

Entro la fine di giugno 2014, infine, sarà emanato un regolamento che fisserà i criteri tecnici per determinare una nuova tariffa. La sensazione netta è che con tale regolamento si voglia consentire l'applicazione di una tariffa corrispettiva anche in assenza di una vera e propria misurazione puntuale dei rifiuti prodotti. Si tratta tuttavia di un'aspirazione che sembra configgere con l'apparente inserzione del futuro modello tariffario all'interno della TARI, che invece è un'entrata tributaria.

Rifiuti assimilati agli urbani

In materia di rifiuti assimilati agli urbani, prodotti quindi dagli operatori economici, avviati al recupero tramite soggetti autorizzati, la novella di legge contiene un'evidente discrasia.

Si premette innanzitutto che secondo le regole generali del prelievo sui rifiuti l'avvio al recupero dei rifiuti assimilati agli urbani dà sempre diritto al contribuente ad una riduzione tariffaria, stabilita nel regolamento comunale, proporzionale al quantitativo recuperato.

Nella TARI, invece, al comma 649 si dispone che i Comuni abbiano una mera facoltà di deliberare in regolamento le riduzioni della parte variabile della tariffa riferibili a tali fattispecie, mentre nel successivo comma 661 si prescrive la non debenza del tributo in relazione ai rifiuti recuperati. È evidente che le due previsioni sono in insanabile contrasto tra loro e dovranno essere emendate con un intervento legislativo ^[11].

Agevolazioni tipizzate

Le agevolazioni tipizzate della TARI sono anch'esse riprese dalla TARES, ma senza l'imposizione di alcun limite di legge alle stesse. I Comuni possono peraltro disporre anche agevolazioni ulteriori rispetto a quelle tipizzate. Le modalità di finanziamento del mancato gettito derivante da queste ultime sono mutate dalla previsione da ultimo recata nella legge n. 124/2013, di conversione del D.L. n. 102/2013 ^[12]. Sulle perplessità in ordine alla compatibilità comunitaria di tali modalità, si rinvia a quanto esposto nello scritto citato in nota ^[13].

La disciplina procedimentale è trattata in modo unitario alla TASI e sarà quindi affrontata più oltre.

TASI

A dispetto del nome attribuito, si tratta a tutti gli effetti di un'imposta e non di una tassa. Essa è infatti istituita per finanziare i servizi indivisibili. Nel rimandare al precedente intervento, svolto sul testo del disegno di legge di stabilità 2014 ^[14], per le questioni di carattere generale ivi trattate, vale in primo luogo evidenziare che la commissione di regole TARI e di regole IMU, che costituisce la parte più innovativa di questo nuovo tributo, genera un problema interpretativo già in sede di esame dei fondamentali dell'entrata, sotto il profilo dell'esatta individuazione dell'oggetto dell'imposta.

Presupposto

Il comma 669 della legge di stabilità dispone in particolare che l'imposta gravi su tutti i fabbricati, inclusa l'abitazione principale, nonché sulle «aree scoperte», comprese quelle edificabili, a qualsiasi uso destinate.

Il dubbio riguarda in particolare i terreni agricoli.

A stretto rigore, anche i terreni agricoli sono «aree scoperte a qualsiasi uso destinate» e quindi dovrebbero rientrare a pieno titolo nell'imposizione.

Il problema però è più ampio e riguarda in generale l'identificazione degli immobili tassabili, in assenza di un'espressa disposizione legislativa e a cospetto di un'entrata che combina gli elementi strutturali di tributi diversi. La soluzione interpretativa dovrebbe essere ricercata indirettamente nel comma 675 che rimanda alle regole dell'IMU per la determinazione della base imponibile. Ne deriva che gli immobili che non sono soggetti ad IMU, in quanto non riconducibili alle nozioni ivi stabilite di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, non possono essere colpiti dalla TASI per mancanza di un'imponibile normativamente determinato o determinabile. Così, ad esempio, non dovrebbero essere soggette al nuovo tributo comunale le aree scoperte operative diverse da quelle edificabili o dai terreni agricoli, malgrado la diversa interpretazione apparentemente desumibile dal comma 670. Lo stesso dicasi per le aree scoperte, diverse dai terreni agricoli, caratterizzate da un divieto assoluto di edificazione. La medesima difficoltà interpretativa era stata già segnalata ^[15] con riferimento alle aree scoperte pertinenti a fabbricati, che il comma 670 dichiara di escludere dal prelievo ma che il rinvio alla disciplina dell'IMU riconduce a imposizione, sotto forma di concorso alla determinazione della rendita catastale del fabbricato di riferimento.

È evidente che un intervento legislativo di raccordo si rende quantomeno auspicabile.

Soggetti passivi

I soggetti passivi sono, sia i possessori, sia i detentori dei suddetti beni immobili. Questi ultimi ^[16] sono debitori dell'imposta all'interno di una quota variabile tra il 10% e il 30% dell'imposta complessiva, sulla base di quanto sarà deliberato nell'ambito del regolamento comunale. Vi è solidarietà tra i detentori, da un lato, e tra i possessori, dall'altro, mentre non vi è alcuna solidarietà tra detentori e possessori, trattandosi di obbligazioni tributarie che la legge correttamente qualifica come autonome.

Immobili detenuti in locazione finanziaria

Rispetto all'originario disegno di legge si segnala la disciplina dettata espressamente per gli immobili detenuti in locazione finanziaria, i quali, in coerenza con le regole sia dell'IMU che della TARI, sono soggetti a imposta interamente in capo all'utilizzatore per tutta la durata del contratto. La novella definisce i termini della durata del contratto che va dalla stipula sino alla riconsegna dell'immobile «comprovata dal verbale di consegna» ovvero, anche se non precisato, sino alla data di riscatto del bene. La puntualizzazione in ordine alla «riconsegna» del bene sembra indicare quale evento risolutivo della soggettività passiva del locatario non la semplice risoluzione del contratto, ad esempio per inadempimento, ma l'effettiva tradito del possesso dell'immobile. In tale contesto, il verbale di consegna dovrebbe essere considerato alla stregua di un mero mezzo di prova suscettibile, ad avviso di chi scrive, di essere sostituito da qualsiasi altro elemento avente analoga valenza dimostrativa.

Aliquote

Molto delicata, per le implicazioni anche politiche, è la disciplina relativa alle aliquote della TASI. L'aliquota di base è pari all'1 per mille e i Comuni possono anche ridurla sino all'azzeramento. Stante la formulazione legislativa, la riduzione sino all'azzeramento può

essere disposta solo per la generalità delle fattispecie imponibili e non in modo differenziato.

Il tetto massimo di TASI deve essere determinato dal Comune in modo che la somma del nuovo tributo e dell'IMU non superi l'aliquota massima dell'IMU, attualmente pari all'1,06%^[17]. Per i fabbricati rurali strumentali l'aliquota della TASI non può superare l'1 per mille. L'espressa specificazione si spiega con la previsione del comma 708 della medesima legge di stabilità 2014, a mente della quale, a decorrere dal 2014, i fabbricati rurali strumentali sono esenti da IMU. Si è così voluto evitare che l'agevolazione di nuova introduzione potesse essere vanificata dall'applicazione della TASI in misura piena^[18].

Con disposizione transitoria, il comma 677 prevede che per l'anno 2014 l'aliquota massima della TASI non possa essere superiore al 2,5 per mille^[19]. Tale limite dispiegherà effetti soprattutto con riferimento agli immobili esenti da IMU. Ed invero, posto che nella generalità dei Comuni l'IMU è già spinta verso i livelli massimi, è evidente che il maggiore spazio di manovra si profila per le fattispecie che ne sono esonerate. Si tratta, in primo luogo, dell'abitazione principale, ma anche, ad esempio, degli immobili merce delle imprese costruttrici e degli immobili degli enti non commerciali. Per queste tipologie, invero, l'aliquota della TASI potrà essere deliberata nella misura massima senza determinare alcun effetto sul gettito dell'IMU.

Agevolazioni tipizzate

Le agevolazioni tipizzate, prive peraltro di valori legislativi di riferimento, sono riprese dalla disciplina del prelievo sui rifiuti e dovrebbero essere espressive di situazioni in cui la fruizione dei servizi indivisibili è più attenuata. Per questo motivo, non si comprende l'inserimento della fattispecie, del tutto nuova, riferita alle «superfici eccedenti il normale rapporto tra produzione di rifiuti e superficie stessa», che non pare avere alcuna connessione con i servizi indivisibili.

Non vi è, al momento, una detrazione d'imposta obbligatoria per legge, essendo la materia demandata interamente al regolamento comunale, che dovrà provvedervi adottando riferimenti ai valori ISEE. Ciò potrebbe determinare che alcuni contribuenti che, in base alla legislazione IMU 2012, non avrebbero comunque corrisposto l'imposta sull'abitazione principale, per effetto dell'assorbimento della detrazione minima di 200 euro, si troveranno a versare la TASI.

Il regolamento comunale deve anche individuare i servizi indivisibili che devono essere finanziati con la nuova imposta, con l'indicazione del relativo costo^[20].

Aliquote TASI

Le aliquote TASI possono essere differenziate in ragione del settore di attività ovvero della tipologia e della destinazione d'uso degli immobili. Si tratta di criteri che consentono ampie facoltà di variazione del prelievo.

Aspetti procedurali

La dichiarazione TARI/TASI deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. Il modello dichiarativo è predisposto e messo a disposizione dal Comune. La TARI/TASI si versa con modello F24 oppure con il bollettino di conto corrente postale appositamente approvato dalle Finanze oppure con le modalità di pagamento previste dai servizi interbancari (MAV, RAV e quant'altro). Il numero delle rate e le scadenze di versamento sono stabilite dal Comune. La norma di legge si limita a disporre che i contribuenti devono poter fare affidamento su almeno due rate semestrali e che è sempre ammesso il pagamento in un'unica soluzione, entro il 16 giugno. È peraltro possibile che le scadenze della TASI siano differenziate rispetto a quelle della TARI. Al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, i Comuni inviano i modelli di pagamento precompilati. Si tratta peraltro di versamento in auto liquidazione. Questo significa che i contribuenti sono comunque tenuti al rispetto della scadenza fissata in regolamento, anche se non ricevono il modello precompilato. In tale eventualità, potrà al più invocarsi l'esimente da sanzioni laddove il versamento si dovesse rivelare insufficiente.

Il pagamento della IUC deve avvenire in linea di principio in favore del Comune. Si noti come tale regola sia riferita dal legislatore apparentemente a tutti e tre i tributi di cui è composta la nuova imposta comunale, e non solo alla combinata TARI/TASI, relativa ai servizi comunali.

Sotto il profilo delle modalità di esternalizzazione della gestione dell'entrata, il comma 691 prevede la possibilità di affidare la TARI ai soggetti che al 31 dicembre 2013 erano affidatari del servizio di gestione dei rifiuti e la TASI ai soggetti ai quali era affidato il servizio di accertamento e riscossione dell'IMU. Il punto è però che, pur trattandosi di un affidamento diretto^[21], senza procedura ad evidenza pubblica, non è stabilito alcun limite temporale di efficacia dello stesso. La previsione si rivela quindi di assai dubbia legittimità, in quanto derogatoria delle regole anche comunitarie in ordine alla necessità del rispetto del confronto concorrenziale tra

imprese.

La disciplina dei controlli e degli aspetti sanzionatori è desunta dalla normativa della TARES che a sua volta ha recepito, con alcune modifiche, quella generale dei tributi locali.

Come si vede, anche nella parte più propriamente procedurale, la legge istitutiva della IUC ha conservato regole autonome non solo tra IMU e tributi sui servizi, ma anche tra TASI e TARI, che pure si differenziano notevolmente in punto di elementi strutturali^[22]. Da qui la perplessità, già enunciata, in ordine all'effettiva utilità della decisione di accorpamento delle entrate, seppure solo di carattere nominalistico, che probabilmente crea più problemi di quanti ne risolve.

Note:

[1] Cfr. legge 27 dicembre 2013, n. 147, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

[2] Convertito, con modificazioni, dalla legge n. 85/2013, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

[3] Che sarebbe stato molto più facilmente ottenuto attraverso la semplice reintroduzione dell'IMU sull'abitazione principale, politicamente improponibile.

[4] La TASI ricorda l'ircocervo, essere mitologico derivante dalla combinazione di due animali dissonanti quali la capra e il cervo.

[5] Secondo l'ormai consolidata tradizione della legislazione «in emergenza».

[6] Si tratta peraltro di un'esigenza resa ancora più urgente dalla necessità di rettificare gli errori commessi nella scrittura delle norme e i difetti di coordinamento tra di esse, più oltre segnalati.

[7] Recate nei commi 688 e 691.

[8] Art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997.

[9] Art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006.

[10] Ai sensi dell'art. 65 del D.Lgs. n. 507/1993.

[11] Per vero, in ossequio tanto ai principi comunitari quanto alla circostanza che il recupero dei rifiuti assimilati agli urbani non è coperto da privativa di legge, sarebbe senz'altro auspicabile il ripristino del diritto dei contribuenti alla riduzione tariffaria.

[12] In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

[13] L. Lovecchio, «Il nuovo tributo sui servizi comunali: verso la revisione dell'imposizione immobiliare locale», in *Corr. Trib.* n. 43/2013, pag. 3405.

[14] L. Lovecchio, *op. loc. ult. cit.*

[15] L. Lovecchio, *op. loc. ult. cit.*

[16] Locatari e comodatari.

[17] Si segnala, però che al momento in cui si scrive è in corso di predisposizione un intervento legislativo di modifica che dovrebbe elevare il limite massimo della TASI, anche con riferimento al 2014, in presenza di determinate condizioni.

[18] Come potrebbe accadere per gli altri immobili esenti da IMU, come di seguito segnalato.

[19] Si veda la precedente nota 17.

[20] Sul punto, si rimanda a quanto già osservato in L. Lovecchio, *op. loc. ult. cit.*

[21] Che in quanto tale si giustifica solo per la sua eccezionalità e contingenza.

[22] Trattandosi di una tassa (la TARI) e di un'imposta (la TASI).

VERSO L'UNITARIETA' DELLA DISCIPLINA IMU, MA LA SEMPLIFICAZIONE è ANCORA LONTANA

Corriere Tributario, 5 / 2014, p. 383

Tributi locali

VERSO L'UNITARIETA' DELLA DISCIPLINA IMU, MA LA SEMPLIFICAZIONE è ANCORA LONTANA

Lovecchio Luigi

Riferimenti

Legge 27 dicembre 2013 n. 147 Art. 708

Legge 27 dicembre 2013 n. 147 Art. 721

Legge 27 dicembre 2013 n. 147 Art. 728

Decreto legge 6 dicembre 2011 n. 201 Art. 13

Decreto legge 6 dicembre 2011 n. 201 Art. 14

Decreto legislativo 14 marzo 2011 n. 23 Art. 8

Decreto legislativo 14 marzo 2011 n. 23 Art. 9

Decreto legislativo 14 marzo 2011 n. 23 Art. 14

Sommario: Abitazione principale e fattispecie assimilate - Comparto agricolo - Novità per gli enti non commerciali - Rimborsi ed esimenti da sanzioni - Dichiarazione IMU - Rapporti tra IMU e IRPEF

Nella legge di stabilità 2014 ^[1] hanno trovato spazio numerose modifiche alla disciplina dell'IMU, che secondo l'interpretazione preferibile è rimasta sostanzialmente impermeabile all'istituzione della IUC. Si tratta per lo più di modifiche puntuali, in parte volte a trasformare in innovazioni a regime alcuni degli interventi legislativi che hanno interessato in modo confuso e sovrapposto l'anno 2013, in parte volte a ricostruire un quadro normativo per quanto possibile unitario di un'imposta che ha visto frammentarsi la disciplina di riferimento in una miriade di provvedimenti legislativi disorganici. Si può già anticipare che la normativa di riferimento dell'IMU emerge ora dal combinato disposto dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011, e dell'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011, avendo provveduto il legislatore della novella a espungere dal testo dell'art. 8 del D.Lgs. n. 23/2011, le disposizioni in contrasto con la disciplina dell'IMU sperimentale. Il risultato finale è che non sembrano riscontrarsi differenze sostanziali tra l'IMU a regime e l'IMU sperimentale, avendo per di più la legge di stabilità soppresso la limitazione temporale ^[2] dell'efficacia dell'IMU sperimentale inizialmente disposta dalla norma del 2011. Si può quindi oggi ravvisare l'unitarietà dell'imposta comunale, sotto il profilo della disciplina di riferimento, anche se non appare affatto remoto il rischio della riproposizione della frammentazione legislativa, per effetto di successivi provvedimenti correttivi e/o integrativi del «magnifico» mondo dei tributi locali.

Abitazione principale e fattispecie assimilate

La legge di stabilità conferma che l'IMU a regime è priva della tassazione dell'abitazione principale e delle fattispecie ad essa assimilate, con la sola eccezione delle unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A1, A8 e A9. Per queste ultime, in particolare, le regole di base restano sostanzialmente invariate ^[3] con l'eccezione della maggiorazione della detrazione di 50 euro per ciascun figlio convivente, la cui efficacia è cessata con il 2013.

Le fattispecie assimilate inoltre conservano la suddivisione in assimilazioni *ope legis* e assimilazioni da regolamento comunale, desumendole dalla normativa emanata sino a tutto l'anno scorso. Le assimilazioni *ope legis* ^[4] riguardano, in particolare:

a) gli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale da parte dei soci assegnatari;

b) gli immobili qualificabili come «housing sociale», ai sensi dei criteri stabiliti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008;

c) la casa coniugale assegnata in sede di separazione e divorzio, a prescindere dalla ricorrenza dei requisiti della residenza anagrafica e della dimora abituale del coniuge assegnatario. Stante l'ampiezza della previsione di esonero, sembra che l'agevolazione trovi applicazione fino a quando permane l'efficacia del provvedimento di assegnazione, a prescindere dalle vicende fattuali afferenti all'effettivo utilizzo del bene;

d) le unità immobiliari non locate e non classificabili nelle categorie A1, A8 e A9 dei soggetti appartenenti alle Forze armate e ai soggetti originariamente individuati nell'art. 2, comma 5, del D.L. n. 102/2013 ^[5].

Non è stata confermata l'esenzione relativa alle unità immobiliari degli IACP e altri enti ad essi equiparati, poiché la riformulazione adottata dalla legge di stabilità si è limitata a ribadire la spettanza in questi casi della detrazione base di 200 euro per ciascuna unità interessata.

Le assimilazioni da regolamento invece hanno ad oggetto:

a) gli immobili non locati appartenenti ad anziani e disabili residenti in istituti di ricovero ovvero a cittadini italiani residenti all'estero;

b) gli immobili concessi in comodato gratuito a parenti in linea retta entro il primo grado che li utilizzano come abitazione principale, nei limiti di una unità immobiliare per ciascun comodante.

La novella peraltro condiziona l'applicazione dell'agevolazione alternativamente alla quota di rendita catastale che non supera 500 euro ovvero al caso in cui il comodatario appartenga ad un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui ^[6].

Comparto agricolo

Nell'IMU 2014 trovano spazio alcune agevolazioni in favore del settore agricolo.

Si tratta in primo luogo dell'esenzione di tutti i fabbricati rurali strumentali, ovunque ubicati e da chiunque posseduti. In proposito, si ricorda che ai fini dell'attribuzione della qualifica di ruralità occorre ottenere una apposita annotazione negli atti catastali da parte degli Uffici del Territorio. È stato inoltre ridotto da 110 a 75 il moltiplicatore del reddito dominicale applicabile ai fini della determinazione dell'imponibile relativo ai terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e soggetti IAP.

Novità per gli enti non commerciali

La novella dispone che la dichiarazione IMU da parte degli enti non commerciali relativa al 2012 sarà presentata unitamente a quella relativa al 2013, con il modello che sarà approvato con un apposito decreto delle Finanze e nel termine ivi indicato. Si prevede altresì che, a regime, il pagamento del tributo comunale debba avvenire in tre rate, delle quali le prime due, pari ciascuna al 50% dell'imposta dovuta per l'anno precedente, devono essere versate entro i termini ordinari, mentre la terza, relativa al conguaglio dell'imposta, deve essere pagata entro la scadenza della prima rata di acconto dell'anno successivo. È infine prescritto che la dichiarazione sia presentata solo in via telematica e il versamento venga eseguito unicamente con il modello F24. Per comprendere la portata delle modifiche introdotte è utile sintetizzare la disciplina vigente per gli immobili degli enti non commerciali.

Sino a tutto il 2012, l'esenzione IMU di cui all'art. 7, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 spettava a condizione che l'immobile, posseduto e utilizzato dall'ente, fosse esclusivamente destinato alle attività ivi indicate (assistenziali, ricreative, ecc.), svolte con modalità non commerciali. Lo svolgimento di attività diverse da queste, anche se in modo marginale, determinava la perdita dell'esenzione per l'intero anno. Per stabilire inoltre cosa si intende per attività esercitata con modalità non commerciali, occorre guardare al D.M. n. 200/2012 delle Finanze. Si tratta di attività svolte gratuitamente o dietro il pagamento di corrispettivi simbolici.

A partire dal 2013, si ricorda innanzitutto che tra le destinazioni d'uso agevolate è stata introdotta la ricerca scientifica ^[7]. Inoltre, in presenza di utilizzi promiscui dell'immobile, in parte ad attività istituzionale, in parte ad attività commerciale, è possibile scorporare la rendita catastale in modo da conservare l'esenzione per la parte di bene adibita agli scopi istituzionali. I criteri con i quali procedere alla scorporo sono stabiliti nel D.M. n. 200/2012. Si tratta in particolare dei seguenti due criteri:

a) la superficie dell'immobile attribuibile all'una o all'altra porzione di bene, oppure

b) il numero delle persone che fruiscono delle attività commerciali e di quelle istituzionali.

Per entrambi i criteri, infine, è previsto che la quota di rendita così ottenuta debba essere rapportata ai giorni in cui si sono svolte le due tipologie di attività.

Come si vede, si è in presenza di regole complesse che potrebbero richiedere dei conteggi a conguaglio dell'anno, da eseguirsi dopo la scadenza dell'ultima rata ordinaria del 16 dicembre. Si comprende quindi la ragione dell'introduzione delle tre rate per i soli enti non commerciali, con la terza rata di conguaglio da versare entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. Considerata la *ratio* della novella, dovrebbe ritenersi che la stessa trovi applicazione già per l'IMU relativa al 2013.

Si ricorda, inoltre, che i criteri utilizzati per scorporare la rendita catastale, in presenza di utilizzi promiscui, devono essere indicati nella dichiarazione annuale dell'IMU. A tale scopo, è stabilito che le Finanze debbano approvare un modello apposito e indicare, nel medesimo decreto di approvazione, il termine per la presentazione del modulo. Ad oggi, il suddetto decreto non è stato ancora emanato. Alla luce del ritardo accumulatosi, la legge di stabilità 2014 ha previsto pertanto che gli enti presenteranno la dichiarazione 2012 entro la medesima scadenza di quella del 2013.

La dichiarazione dovrà essere presentata unicamente in via telematica. Si è infine stabilito che il pagamento del tributo locale sarà effettuato al netto degli eventuali crediti IMU scaturenti dalle dichiarazioni IMU trasmesse a partire dal 1° gennaio 2014. Si consente così all'ente l'immediata compensazione dei crediti che dovessero derivare dall'applicazione, a consuntivo, della disciplina dello scorporo della rendita, in presenza di utilizzi promiscui.

Rimborsi ed esimenti da sanzioni

La legge di stabilità 2014 contiene inoltre un intero corpo normativo per regolare la procedura dei rimborsi riferiti alla quota statale dell'IMU, anche nell'ipotesi in cui questi derivino da erronee imputazioni del codice del tributo all'imposta municipale anziché alla quota statale. La disciplina^[9] opera con effetto dal 2012 che è stato l'anno di applicazione in via generalizzata della quota riservata allo Stato. A partire dal 2013 in avanti^[9], la quota statale, nella misura dello 0,76%, riguarda unicamente i fabbricati di categoria catastale D.

In sintesi, la normativa prevede che in tutti i casi di versamenti indebiti la procedura sia gestita dal Comune, al quale il contribuente deve presentare una apposita comunicazione contenente tutti i dati necessari a determinare gli importi da restituire. Laddove emerga la necessità di effettuare regolazioni contabili tra Stato e Comune, in dipendenza ad esempio di errati codici tributo indicati nel modello F24, gli enti vi provvederanno nel rispetto delle disposizioni di contabilità pubblica, senza oneri a carico dei contribuenti. Qualora all'esito dell'istruttoria svolta sempre dal Comune emergano degli importi a credito che devono essere restituiti dallo Stato, sarà quest'ultimo a farsene carico nei rapporti con i contribuenti.

La novella stabilisce inoltre che in caso di versamento dell'IMU a Comune incompetente, i Comuni interessati^[10] debbano adottare i provvedimenti del caso per il riversamento delle somme all'ente cui esse competono. A tale scopo, il contribuente deve presentare un'istanza contenente tutti gli elementi necessari per l'individuazione dell'importo da riversare. Si tratta di innovazione senz'altro condivisibile che ha lo scopo di superare l'interpretazione capziosa che qualifica la fattispecie in esame alla stregua di un versamento indebito come gli altri e obbliga quindi il contribuente a pagare, con sanzioni, l'imposta dovuta al Comune competente e a richiedere il rimborso del tributo erroneamente versato.

Molto opportunamente, si stabilisce infine l'inapplicabilità di sanzioni e interessi nel caso di insufficiente versamento della seconda rata IMU, in scadenza il 16 dicembre 2013, a condizione che il contribuente versi la differenza entro il 16 giugno 2014. L'esimente, che non copre tuttavia l'omissione totale del pagamento, si giustifica con la circostanza che i Comuni avevano tempo sino al 9 dicembre 2013 per pubblicare le decisioni adottate in materia di aliquote 2013 e che ai contribuenti, ma soprattutto agli intermediari professionali, residuavano pertanto pochissimi giorni per effettuare correttamente i conteggi della rata di saldo dell'imposta.

Dichiarazione IMU

È consentito a tutti i contribuenti di presentare la dichiarazione in via telematica, sulla base delle medesime modalità che saranno approvate per gli enti non commerciali.

Rapporti tra IMU e IRPEF

Degne di segnalazione sono le novità che intervengono nei rapporti tra il tributo comunale e l'IRPEF. La prima riguarda la deducibilità di una quota parte dell'imposta pagata dal reddito d'impresa o dal reddito di lavoro autonomo.

Il diritto alla deduzione attiene all'imposta relativa ai soli immobili strumentali. Stante la generalità della previsione, devono ritenersi ricompresi tanto gli immobili strumentali per natura che quelli per destinazione.

La quota di deduzione, per il 2013, è pari al 30% e diventa a regime il 20% dell'imposta stessa. Alla luce del disposto di cui all'art. 99 del T.U.I.R., la deduzione dal reddito d'impresa avviene nell'esercizio di pagamento del tributo ^[11].

La novella esclude invece la deducibilità ai fini IRAP.

La brutta notizia è che lo sgravio in esame è finanziato con il ripristino parziale dell'IRPEF per i fabbricati non locati, ad uso abitativo, ubicati nello stesso Comune in cui è sito l'immobile adibito ad abitazione principale. Il relativo reddito concorre infatti alla formazione del reddito complessivo in misura pari al 50% del suo ammontare, con effetto retroattivo dal 2013. È oscura la ragione per la quale il ripristino dell'imposizione personale riguardi solo gli immobili posseduti nello stesso Comune dell'abitazione principale ^[12]. Dovrà pertanto essere chiarito come comportarsi qualora l'abitazione principale, pure ubicata nel medesimo Comune della seconda casa, non sia in proprietà del soggetto passivo. D'altro canto, sembra pacifico che l'IRPEF troverà applicazione anche nei riguardi delle unità concesse in uso gratuito a parenti, anch'esse qualificabili come immobili non locati.

Sempre in tema di «relazioni pericolose» tra IMU e IRPEF, si segnala il problema del trattamento IRPEF degli immobili esentati da IMU in quanto fattispecie assimilate all'abitazione principale. Si tratta delle unità non locate, appartenenti ad anziani e disabili ovvero a soggetti AIRE, delle case assegnate in sede di separazione o divorzio, delle unità non locate possedute da soggetti appartenenti alle Forze armate e altri soggetti di cui all'art. 2, comma 5, del D.L. n. 102/2013. Poiché ai sensi dell'art. 9, ultimo comma, del D.Lgs. n. 23/2011, gli immobili esenti da IMU sono soggetti ad IRPEF, le questioni che si pongono derivano dalle considerazioni che seguono:

a) se le unità assimilate sono state esentate per tutto l'anno, l'IRPEF in linea di principio sarà dovuta per intero in sede di saldo 2013, in scadenza a giugno 2014;

b) se le medesime unità sono state esentate solo per il secondo semestre ^[13], l'IRPEF dovrebbe essere applicata solo per tale periodo del 2013;

c) se gli immobili di cui alle precedenti lettere hanno scontato il mini conguaglio IMU, in scadenza il 24 gennaio 2014, poiché tale conguaglio copre o integra, seppure nella misura ridotta del 40%, l'intero anno 2013, l'IRPEF non dovrebbe essere applicata. Quest'ultima circostanza appare tuttavia a dir poco singolare, poiché l'assoggettamento a IRPEF di un immobile viene fatto dipendere dalle decisioni in materia di aliquote IMU adottate da ciascun Comune ^[14].

Un discorso a parte va fatto per i comodati gratuiti a parenti, assimilati con delibera comunale. Per questi, infatti, si dovrebbe innanzitutto verificare l'operatività della regola speciale secondo cui, se il bene è ubicato nella medesima città dell'abitazione principale, la rendita concorre a formare il reddito per la metà. Qualora tale regola non dovesse operare ^[15] allora si rientrerebbe in uno dei casi di cui alle precedenti lettere b) o c).

È comunque sconcertante riscontrare una tale quantità di complicazioni all'interno di un'imposta che, per sua natura, dovrebbe risultare di semplice applicazione.

Note:

[1] Cfr. legge 27 dicembre 2013, n. 147, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

[2] Prevista sino al 2014.

[3] E cioè aliquota base del 4 per mille variabile dal 2 per mille al 6 per mille, e detrazione base di 200 euro elevabile dai Comuni sino a concorrenza dell'imposta.

[4] Assimilazioni intese in senso lato, in termini cioè di fattispecie relative al soddisfacimento del fabbisogno abitativo primario.

[5] In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

[6] Si segnala peraltro la singolarità di quest'ultima condizione che fa dipendere l'applicabilità dell'agevolazione al possessore dell'immobile, che ben potrebbe essere soggetto benestante, dalla situazione del comodatario che, per quanto indigente possa essere, è comunque figlio o genitore del possessore stesso.

[7] Art. 2, comma 3, del D.L. n. 102/2013.

[8] Che per la verità avrebbe potuto anche essere regolata in via amministrativa, come si era annunciato già nella risoluzione n. 2/DF del 2012 del Dipartimento delle finanze, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

[9] La legge di stabilità 2014 ha infatti soppresso l'originaria limitazione temporale agli anni 2013 e 2014 della previsione di cui all'art. 1, comma 380, della legge n. 228/2012.

[10] Cioè quello competente e quello che erroneamente ha ricevuto il pagamento indebito.

[11] Ovviamente lo stesso vale per il reddito di lavoro autonomo, per il quale vige il regime naturale del criterio di cassa.

[12] Con l'effetto perverso che la villetta al mare resta invece esente da IRPEF.

[13] Immobili delle Forze armate e case assegnate in sede di separazione o divorzio, qualora non ricorrono le condizioni per ravvisare l'abitazione principale, perché l'assegnatario non ha residenza anagrafica nell'immobile stesso.

[14] Se il Comune ha adottato aliquote maggiori di quella base il mini conguaglio è dovuto e con esso opera l'esenzione da IRPEF, in caso contrario l'IRPEF è dovuta.

[15] Perché l'immobile è ubicato in una città diversa da quella dell'abitazione principale.

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.

