

CIRCOLARE N. 1/DF



*Ministero
dell'Economia e delle Finanze*

Roma, 18 marzo 2020

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE

Prot. n. 6867/2020

OGGETTO: Imposta municipale propria (IMU). Art. 1, commi da 738 a 782 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020). Chiarimenti.

Pervengono numerosi quesiti in ordine all'applicazione dell'imposta municipale propria (IMU), di cui all'art. 1, commi da 738 a 782 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020).

Si deve innanzitutto premettere che il comma 738 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019 ha abolito, a decorrere dall'anno 2020, l'imposta unica comunale di cui all'art. 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, con contestuale eliminazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI), di cui era una componente, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI). Al contempo il medesimo comma 738 ha ridisciplinato l'IMU sulla base dei commi da 739 a 783 dello stesso art. 1 della legge n. 160 del 2019. Tale disegno si completa con la previsione del comma 780 laddove sono state espressamente abrogate le norme relative all'IMU presenti in specifiche disposizioni o comunque incompatibili con la disciplina dell'IMU prevista dalla legge n. 160 del 2019 nonché quelle relative all'IMU e alla TASI contenute nell'ambito della IUC di cui alla legge n. 147 del 2013.

Di conseguenza, a decorrere dal 1° gennaio 2020, essendo la TASI ormai non più in vigore, vengono meno anche le ripartizioni del tributo fissate al comma 681 della legge n. 147 del 2013 tra il titolare del diritto reale e l'occupante, mentre l'IMU continua ad essere dovuta dal solo titolare del diritto reale, secondo le regole ordinarie.

Alla luce di quanto appena affermato risulta che la disciplina dell'IMU, contenuta nei commi da 739 a 783, si pone in linea di continuità con il precedente regime poiché ne costituisce una mera evoluzione normativa.

A questo proposito, si deve anche richiamare il disposto del comma 739 dell'art. 1 della legge di bilancio 2020 secondo il quale l'IMU *"si applica in tutti i comuni del territorio nazionale, ferma restando*

per la regione Friuli Venezia Giulia e per le province autonome di Trento e di Bolzano l'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti" e, in particolare, in ragione della stessa ottica, stabilisce altresì che "continuano ad applicarsi le norme di cui alla legge provinciale 30 dicembre 2014, n. 14, relativa all'Imposta immobiliare semplice (IMIS) della provincia autonoma di Trento, e alla legge provinciale 23 aprile 2014, n. 3, sull'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano".

Vale solo la pena di aggiungere che per la regione Friuli Venezia Giulia fintanto che la stessa non eserciti la relativa potestà legislativa si applica la disciplina nazionale.

Passando all'esame dei quesiti, si fa presente quanto segue.

1. Acconto 2020

È stato chiesto quale sia il corretto computo dell'acconto nelle ipotesi di seguito illustrate, atteso che il comma 762 prevede che in "*sede di prima applicazione dell'imposta, la prima rata da corrispondere è pari alla metà di quanto versato a titolo di IMU e TASI per l'anno 2019*". A questo proposito, si deve premettere che la previsione del comma 762 implica che il soggetto passivo dell'IMU corrisponda in sede di acconto la metà dell'importo versato nel 2019, che ai fini della TASI coincideva ovviamente con la sua sola quota, determinata ai sensi del comma 681 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013.

Cessione o acquisto dell'immobile

a) Immobilie cedute nel corso del 2019

In tal caso l'applicazione letterale del comma 762 appena richiamato porterebbe a dover versare l'acconto 2020 sebbene in tale anno non si manifesti il presupposto impositivo.

Al fine di evitare il verificarsi di una simile situazione, che comporterebbe con tutta evidenza per entrambi i soggetti del rapporto tributario un inutile aggravio di oneri connesso all'attività di liquidazione del rimborso spettante con certezza al contribuente, deve ritenersi più razionale la soluzione che tenga conto della condizione sussistente al momento del versamento, vale a dire l'assenza del presupposto impositivo.

Tale soluzione appare del resto in linea con il criterio adottato dal Legislatore a regime per il versamento dell'acconto, presente nello stesso comma 762 laddove prevede che il "*versamento della prima rata è pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente*".

b) Immobilie acquistate nel corso del primo semestre 2020

Il criterio stabilito dal comma 762 ai fini dell'acconto 2020 comporta che il contribuente non versi alcunché in occasione della prima rata, dal momento che nel 2019 l'IMU non è stata versata perché non sussisteva il presupposto impositivo.

Tuttavia, sembra percorribile anche la possibilità per il contribuente di versare l'acconto sulla base dei mesi di possesso realizzatisi nel primo semestre del 2020, tenendo conto dell'aliquota dell'IMU stabilita per l'anno precedente come previsto a regime dal comma 762.

A questo proposito, occorre evidenziare che se al momento del versamento dell'acconto risulta che il comune già abbia pubblicato sul sito www.finanze.gov.it, le aliquote IMU applicabili nel 2020, il contribuente può determinare l'imposta applicando le nuove aliquote pubblicate.

Un'attenzione particolare merita però l'ipotesi in cui queste ultime siano state approvate prima dell'entrata in vigore della legge n. 160 del 2019, nel qual caso le stesse, benché valide, con ogni probabilità sono destinate ad essere modificate dai comuni al fine di tenere conto delle novità contenute nella legge di bilancio 2020. Sarebbe pertanto opportuno considerare le aliquote dell'IMU vigenti nel 2019 e attendere il termine del 28 ottobre 2020, al fine di verificare quale sia l'atto definitivamente adottato per il 2020.

Per completezza occorre aggiungere che nella determinazione dell'acconto dell'IMU in base al criterio a regime di cui al comma 762, si devono seguire le modalità di computo previste dal comma 761 in virtù del quale l'IMU *"è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero. Il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente e l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a suo carico nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria"*.

c) Immobili ceduti e acquistati nelle annualità 2019 e 2020

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia al contempo venduto un immobile nel 2019 – ipotesi di cui alla lett. a) – e acquistato un altro immobile situato nel territorio dello stesso comune nel primo semestre del 2020 – ipotesi di cui alla lett. b) – egli dovrà comunque versare l'acconto 2020 scegliendo tra il metodo individuato dal comma 762 per l'acconto 2020 e quello previsto dalla stessa norma a regime. Nel primo caso il contribuente verserà l'acconto 2020 per l'immobile venduto nel 2019, calcolato in misura pari al 50% della somma corrisposta nel 2019 a titolo di IMU e di TASI, mentre non verserà nulla per quello acquistato nel 2020.

Nel secondo caso il contribuente verserà l'acconto 2020 per l'immobile acquistato nel primo semestre 2020, calcolato sulla base dei mesi di possesso nel primo semestre del 2020 e tenendo conto dell'aliquota dell'IMU vigente per l'anno 2019, mentre non corrisponderà l'IMU per l'immobile venduto nel 2019.

Il contribuente dovrà adottare il medesimo criterio per entrambi gli immobili, non potrà invece combinare i due criteri e ciò soprattutto quando tale operazione conduca a non versare alcun acconto.

Quanto appena illustrato non vale nel caso in cui gli immobili in questione si trovino in comuni diversi, potendo il contribuente in tale eventualità scegliere un diverso criterio per ciascun immobile.

Destinazione dell'abitazione ad altro uso

d) Immobilie tenute a disposizione o locato nell'anno 2019 che viene destinato ad abitazione principale nell'anno 2020.

In tal caso valgono le stesse osservazioni fornite alla lett. a), in quanto nel 2020 è venuto meno il presupposto impositivo dell'IMU.

e) Immobilie destinate ad abitazione principale nel 2019 che viene tenuto a disposizione o locato nell'anno 2020.

Si richiamano al riguardo le considerazioni svolte alla lett. b), atteso che nell'anno 2019 il tributo non era stato versato per effetto dell'esclusione dell'abitazione principale dall'IMU mentre nell'anno 2020 a seguito del mutamento di destinazione è sorto il presupposto impositivo.

f) Immobili che nel 2020 subiscono un cambio di destinazione rispetto al 2019

Nell'ipotesi in cui il contribuente possiede **due immobili**, uno adibito ad abitazione principale e l'altro tenuto a disposizione, e nel 2020 ne inverte la destinazione, valgono le stesse considerazioni svolte alla lett. c).

Altre fattispecie particolari

g) Fabbricati rurali strumentali (comma 750) e fabbricati merce (comma 751)

Gli immobili in questione nel 2019 erano esenti dall'IMU ma assoggettati alla TASI. In seguito all'abolizione di quest'ultimo tributo, si ritengono applicabili le considerazioni di cui alla lett. b), con la specificazione che qualora si opti per la soluzione di versare l'acconto, occorre applicare l'aliquota di base pari allo 0,1 per cento prevista dai commi 750 e 751, stante la non imponibilità delle fattispecie in esame nella previgente disciplina IMU.

Si deve anche sottolineare che per gli immobili in questione, laddove siano classificati nel gruppo catastale D, non opera la riserva statale di cui al comma 753, dal momento che i comuni possono azzerare la relativa aliquota, facoltà inibita nel caso di riserva statale.

Vale la pena di accennare che per i fabbricati rurali che non sono classificati nella categoria catastale D/10 (fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole) continua ad applicarsi la disciplina particolare che li riguarda, la quale prescinde dalle disposizioni di carattere fiscale, che è stata attuata con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 26 luglio 2012, il quale prevede una specifica annotazione ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto della sussistenza del requisito di ruralità per i fabbricati diversi da quelli censibili nella categoria D/10.

h) Immobilie per il quale nel 2020 è mutata la quota di possesso

In questa ipotesi è preferibile seguire il criterio stabilito per l'anno di prima applicazione dell'IMU dal comma 762 ai fini dell'acconto 2020.

2. Casa coniugale assegnata al coniuge a seguito di provvedimento di separazione in assenza di figli.

Si deve premettere che in caso di separazione senza figli o con figli maggiorenni e autosufficienti la giurisprudenza ritiene che la casa coniugale non può essere assegnata ad uno dei due coniugi a titolo di contributo al mantenimento, in sostituzione dell'assegno di mantenimento, non avendo l'assegnazione una funzione assistenziale (Corte di Cassazione 22 marzo 2007 n. 6979).

Ed invero, la differente formulazione della norma introdotta dal comma 741, lett. c), n. 4, che fa riferimento alla casa familiare e al genitore, e non più alla casa coniugale e al coniuge, è volta 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.

Nulla quindi è mutato rispetto alla precedente disciplina.

Pertanto, continua a permanere l'esclusione dall'IMU della casa familiare assegnata con provvedimento del Giudice già assimilata all'abitazione principale nella previgente disciplina.

In ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'assimilazione in argomento, occorre evidenziare che 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.

3. Immobili posseduti dagli IACP e alloggi sociali

Con la legge di bilancio 2020 è stato mantenuto sostanzialmente inalterato il regime fiscale già previsto in materia di IMU per gli immobili in questione, che di seguito si riepiloga:

- per gli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica (ERP), comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del DPR 24 luglio 1977, n. 616, (comma 749 dell'art. 1) è prevista l'applicazione della detrazione di 200 euro e dell'aliquota ordinaria, o di quella eventualmente ridotta deliberata dal comune.

Costituisce una novità rispetto al precedente regime IMU la possibilità (comma 754 del medesimo art. 1) di azzerare l'aliquota relativa agli immobili in questione che non erano, e continuano a non essere, assimilati all'abitazione principale, come affermato anche dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 20135 del 25 luglio 2019 che – in linea, peraltro, con quanto sostenuto da questo Dipartimento nella Circolare n. 3/DF del 2012 – ha escluso l'applicazione dell'aliquota ridotta (poi trasformata in esenzione) prevista per l'abitazione principale in quanto "legittimato passivo dell'imposta è l'Ente possessore dell'immobile diverso dalla persona fisica locataria".

Si deve altresì aggiungere che la facoltà di azzeramento dell'aliquota è suscettibile di essere esercitata per tutti gli immobili di proprietà di tali istituti e, quindi, non solo per gli alloggi regolarmente assegnati ma anche, ad esempio, per quelli sfitti;

- per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal DM 22 aprile 2008, adibiti ad abitazione principale è prevista dall'art. 1, comma 741, lett. c), n. 3) l'assimilazione ad abitazione principale con conseguente esenzione dall'IMU.

Si deve precisare che le assimilazioni di cui alla lett. c) del comma 741 in parola hanno carattere peculiare e prendono in considerazione proprio quelle fattispecie che altrimenti non potrebbero rientrare nell'ipotesi tipica di abitazione principale di cui alla precedente lett. b). In particolare, nel caso degli alloggi sociali assume rilievo determinante per l'assimilazione la corrispondenza dell'alloggio alle caratteristiche individuate dal D. M. 22 aprile 2008 e il fatto che lo stesso sia adibito ad abitazione principale.

Pertanto, gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti in questione rientrano in siffatta ipotesi di assimilazione e quindi di esenzione solo nel caso in cui anche tali alloggi siano riconducibili nella definizione di alloggio sociale di cui al decreto ministeriale appena citato. Del resto detto orientamento era già contenuto nella risposta n. 15 di questo Dipartimento alle FAQ del 3 giugno 2014, pubblicate sul sito www.finanze.gov.it.

In tutti gli altri casi, quindi, in cui non si può ricollegare all'ambito dell'alloggio sociale l'immobile posseduto dagli Istituti in questione si applica la detrazione di 200 euro.

4. Aliquote e regolamenti applicabili per il saldo IMU 2020 in caso di mancata pubblicazione delle aliquote e dei regolamenti ai sensi del comma 767

In caso di mancata pubblicazione delle delibere sul sito www.finanze.gov.it entro il 28 ottobre 2020, ai sensi del comma 767, si applicano le aliquote e le detrazioni IMU vigenti nel comune per l'anno 2019.

Si perviene a tale conclusione in ragione di quanto affermato nella premessa innanzi illustrata sulla mancanza di una soluzione di continuità tra la precedente disciplina dell'IMU e quella recata dalla legge n. 160 del 2019, nonché alla luce del combinato disposto del comma 169 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e del citato comma 767 secondo i quali in caso di mancata approvazione e conseguente pubblicazione nei termini di legge si applicano le aliquote e i regolamenti vigenti nell'anno precedente.

Tale principio vale anche nel caso in cui il comune non abbia mai deliberato in materia di aliquote IMU, il che comporta che trovino applicazione l'aliquota dello 0,76 per cento per gli immobili diversi dall'abitazione principale e quella dello 0,4 per cento per le abitazioni principali di lusso.

Come già chiarito alla lett. g) relativamente all'acconto 2020, per le fattispecie impositive non assoggettate all'IMU nell'anno 2019, quali i fabbricati rurali strumentali e i fabbricati merce, occorre applicare l'aliquota di base pari allo 0,1 per cento prevista dai commi 750 e 751.

Una considerazione a parte va effettuata per le **fusioni di comuni avvenute nel 2020**, per le quali, in assenza di delibera delle aliquote IMU 2020 da parte del comune risultante da fusione, si applicano, ai fini del saldo 2020, le aliquote di base previste dalla legge n. 160 del 2019.

Quanto osservato in premessa in ordine alla continuità della disciplina dell'IMU vale anche nell'ipotesi di mancata pubblicazione del regolamento per l'anno 2020, con conseguente applicabilità delle disposizioni contenute nel regolamento vigente nell'anno 2019, tra le quali in particolare quelle concernenti:

- l'assimilazione dell'immobile posseduto da anziano ricoverato in casa di cura;
- l'importo minimo di versamento; ovviamente nel caso in cui il comune non abbia mai deliberato in materia di importo minimo IMU, tale importo è pari a 12 euro.

5. IMU enti non commerciali

Per quanto riguarda il versamento a saldo relativo all'anno 2019, nulla è mutato rispetto al regime impositivo relativo a detto anno in cui era vigente la TASI.

Per quanto riguarda invece l'acconto per il 2020, occorre avere riguardo al comma 763 in base al quale, in sede di prima applicazione dell'IMU, le due rate di acconto sono di importo pari ciascuna al 50 per cento dell'imposta complessivamente corrisposta a titolo di IMU e TASI per l'anno 2019, esclusa ovviamente la TASI relativa all'occupante utilizzando il codice tributo IMU.

6. ISCOP

Si ritiene che, in considerazione del principio della continuità espresso in premessa, sussista ancora la facoltà dei comuni di istituire l'imposta di scopo sulla base della disposizione recata dal comma 706 dell'art. 1 della legge 147 del 2013 secondo il quale *"Resta ferma la facoltà per i comuni di istituire l'imposta di scopo in base a quanto disposto dall'articolo 1, comma 145, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e dall'articolo 6 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23"*.

7. Imposta immobiliare sulle piattaforme marine (IMPi)

In relazione alla richiesta circa la possibilità da parte dei comuni di manovrare l'aliquota concernente il nuovo tributo introdotto dall'art. 38 del D. L. 26 ottobre 2019, n. 124 convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, si precisa che la chiara formulazione del comma 3 esclude che i comuni possano variarla.

Vale la pena anche di sottolineare che limitatamente all'anno 2020 il versamento dell'imposta è effettuato in un'unica soluzione, entro il 16 dicembre, allo Stato che provvederà all'attribuzione del gettito di spettanza comunale sulla base del decreto interministeriale previsto dal comma 4 dello stesso art. 38.

8. Area fabbricabile pertinenza del fabbricato

La nuova disposizione recata dal comma 741 lett. a) dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019 stabilisce, diversamente dal precedente regime impositivo dell'IMU, che si considera *"parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza **esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente...**"*.

Tale disposizione comporta il superamento della precedente impostazione normativa che consentiva di fare riferimento alla nozione civilistica di pertinenza di cui agli artt. 817 e seguenti del codice civile nonché all'orientamento giurisprudenziale formatosi su tali disposizioni.

Pertanto, a partire dal 1° gennaio 2020 il concetto di pertinenza ai fini IMU deve essere ricondotto esclusivamente alla definizione fiscale contenuta nel predetto comma 741, lett. a).

In particolare, la parte residuale di un'area oggetto di sfruttamento edificatorio può essere considerata pertinenza ai fini IMU solo nel caso in cui la stessa risulti accatastata unitariamente al fabbricato, anche mediante la tecnica catastale della cosiddetta "graffatura".

In questo caso, il valore del fabbricato comprende anche quello della pertinenza mentre, in caso contrario, l'area continua a considerarsi edificabile e come tale sarà soggetta autonomamente a imposizione, in quanto risulta inclusa negli strumenti urbanistici.

9. Data della risoluzione del contratto di leasing: soggettività passiva IMU

Per quanto concerne l'individuazione del soggetto passivo in caso di locazione finanziaria, a decorrere dal 1° gennaio 2020, il comma 743, in linea di continuità con il precedente regime impositivo, ha stabilito che per *"gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto"*.

Pertanto, nel confermare il regime IMU, il Legislatore ha inteso escludere la soggettività passiva prevista per la TASI che permaneva in capo al locatario fino *"alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna"*.

10. Dichiarazione IMU

In merito all'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU, il comma 769 stabilisce che la stessa debba essere presentata o, in alternativa, trasmessa in via telematica *"entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta"*.

Limitatamente, invece, ai casi in cui il possesso dell'immobile ha avuto inizio o sono intervenute variazioni nel corso del 2019, si ricorda che, ai sensi dell'art. 3-ter del D. L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, il termine per la presentazione della dichiarazione è fissato al 31 dicembre 2020.

Tale regime vale anche per quanto disposto dal successivo art. 3-*quater* che ha esonerato dall'obbligo dichiarativo nonché da qualsiasi altro onere di dichiarazione o comunicazione il possessore dell'immobile locato a canone concordato di cui alla legge 9 dicembre 1998, n. 431 o concesso in comodato gratuito alle condizioni prescritte dalla legge.

Il Direttore Generale delle Finanze
Fabrizia Lapecorella
[Firmato digitalmente]