

CIRCOLARE N. 2/DF



**MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE**

Roma, 23 maggio 2013

DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE

PROT. N. 10128

OGGETTO: Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Modifiche recate dall'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. 8 aprile 2013, n. 35, in corso di conversione. Quesiti in materia di pagamento della prima rata dell'imposta relativa all'anno 2013.

Pervengono numerosi quesiti in ordine al pagamento della prima rata dell'imposta municipale propria (IMU), di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

L'incertezza è determinata dalla circostanza che, in corso di conversione del D. L. 8 aprile 2013, n. 35, è stato presentato un emendamento all'art. 10, comma 4, lett. b), il quale prevede che la prima rata dell'IMU è versata sulla base delle aliquote e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente.

Al riguardo, si deve premettere che l'art. 13, comma 13-bis, del D. L. n. 201 del 2011, come modificato dall'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. n. 35 del 2013, attualmente vigente, stabilisce che i contribuenti devono effettuare il versamento della prima rata dell'IMU entro il 17 giugno (poiché il 16 cade di domenica), tenendo conto delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione nonché dei regolamenti pubblicati nel sito www.finanze.it alla data del 16 maggio di ciascun anno di imposta¹.

¹ A questo proposito si richiamano i chiarimenti già illustrati nella Circolare n. 1/DF del 29 aprile 2013.

Tuttavia, si deve sottolineare che l'art. 13, comma 13-bis, appena citato, è oggetto di un importante intervento normativo contenuto nel testo dell'art. 10, comma 4, lett. b), dell'A.C. 676, approvato il 15 maggio 2013 e trasmesso al Senato per il relativo esame (A.S. n. 662), concernente la conversione del D. L. n. 35 del 2013. Il testo riformulato della disposizione in commento prevede che *“il versamento della prima rata di cui al comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente.”*

Vale la pena di ricordare che l'art. 9, comma 3, del D. Lgs. n. 23 del 2011 stabilisce che *“i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. Resta in ogni caso nella facoltà del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno”*.

Si deve, inoltre, aggiungere che l'art. 1 del D. L. 21 maggio 2013, n. 54 stabilisce, nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, la sospensione del pagamento della prima rata dell'IMU dovuta per:

- ❖ l'abitazione principale e relative pertinenze. Sono escluse dalla sospensione le abitazioni di tipo signorile, classificate nella categoria catastale A/1, le ville, classificate nella categoria catastale A/8, i castelli o i palazzi di pregio storico o artistico, classificati nella categoria catastale A/9;
- ❖ le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, nonché per gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D. P. R. 24 luglio 1977, n. 616;
- ❖ i terreni agricoli e i fabbricati rurali di cui all'art. 13, commi 4, 5 e 8, del D. L. n. 201 del 2011.

L'art. 2 del D. L. n. 54 del 2013 precisa che la riforma di cui all'art. 1 dovrà essere attuata nel rispetto degli obiettivi programmatici primari indicati nel Documento di economia e finanza 2013, come risultante dalle relative risoluzioni parlamentari e, in ogni caso, in coerenza con gli impegni assunti dall'Italia in ambito europeo. In caso di mancata adozione della riforma entro la data del 31 agosto 2013, continua ad applicarsi la disciplina vigente e il termine di versamento della prima rata dell'IMU degli immobili di cui al medesimo art. 1 è fissato al 16 settembre 2013.

Alla luce della ricostruzione appena effettuata si passano ad analizzare i vari quesiti pervenuti.

1. VERSAMENTO DELLA PRIMA RATA SULLA BASE DELLE ALIQUOTE E DELLA DETRAZIONE DEL 2012, PRIMA DELLA CONVERSIONE IN LEGGE DEL D. L. N. 35 DEL 2013.

E' stato chiesto se, per evitare disagi organizzativi, legati ai tempi di conversione del D. L. n. 35 del 2013, sia possibile dare attuazione anticipata all'emendamento in questione.

A questo proposito, si deve considerare la circostanza che la conversione del D. L. n. 35 del 2013 deve avvenire entro il 7 giugno 2013 e cioè a ridosso della scadenza del pagamento della prima rata dell'IMU, determinando evidenti difficoltà dal punto di vista organizzativo, soprattutto per i Centri di assistenza fiscale (CAF) che gestiscono un numero elevatissimo di versamenti IMU.

Alla luce di quanto, innanzi, evidenziato, ferma restando, in ogni caso, la potestà di accertamento del tributo da parte dei comuni, si ritiene che nell'ipotesi in cui i contribuenti effettuino il versamento della prima rata dell'IMU tenendo conto delle disposizioni contenute nell'emendamento in questione, ancor prima della conversione in legge del D. L. n. 35 del 2013, possa trovare applicazione la disposizione di cui all'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in base alla quale *“le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria”*.

Ovviamente, i contribuenti possono, prima della citata conversione, procedere, comunque, al pagamento della prossima rata di giugno sulla base delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione nonché dei regolamenti pubblicati nel sito www.finanze.it alla data del 16 maggio 2013, come attualmente disposto dalla lett. b), comma 4, dell'art. 10 del D. L. n. 35 del 2013.

Tali premesse di carattere generale conducono alle seguenti precisazioni.

1.1. MUTAMENTO DEI REQUISITI SOGGETTIVI E OGGETTIVI DELL'IMU

Come già precisato, l'emendamento prevede che il pagamento della prima rata dell'IMU avvenga sulla base delle aliquote e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente.

Si deve evidenziare che l'emendamento in questione ha come finalità quella di semplificare al contribuente la determinazione dell'imposta, poiché alla scadenza prevista per il versamento della prima rata potrebbero non essere ancora note le aliquote e le detrazioni deliberate dal comune per l'anno in corso. Pertanto, con la proposta emendativa il contribuente non è costretto a consultare il sito istituzionale del Ministero dell'Economia e delle Finanze due volte nell'arco dello stesso anno, come attualmente previsto dall'art. 10, comma 4, lett. b), del D. L. n. 35 del 2013.

L'applicazione concreta della disposizione in esame comporta, in via generale, che, ai fini della prima rata dell'IMU, la locuzione "*anno precedente*" vale esclusivamente per le aliquote e per le detrazioni applicabili ma non anche per gli altri elementi relativi al tributo, quali, ad esempio, il presupposto impositivo e la base imponibile, per i quali si deve tenere conto della disciplina vigente nell'anno di riferimento.

Pertanto, alla luce di tali considerazioni, la prima rata dell'IMU potrebbe non coincidere esattamente con la metà dell'imposta dovuta per l'anno precedente, poiché non sempre è riscontrabile un'identità di situazioni rispetto all'anno antecedente.

A tale riguardo, si può, ad esempio, prospettare il caso in cui, nel 2013, l'immobile viene destinato ad abitazione principale diversamente dall'anno precedente. In tale evenienza, il versamento della prima rata dell'IMU è sospeso. Viceversa, nel caso in cui l'immobile, nel 2013, non è più adibito ad abitazione principale, lo stesso sarà soggetto ad imposizione e, conseguentemente, la prima rata dell'IMU dovrà essere calcolata applicando l'aliquota prevista per tale fattispecie per l'anno 2012.

Analogamente, nel caso in cui il contribuente possiede un'area fabbricabile che, nel 2013, diventa terreno agricolo, il versamento della prima rata dell'IMU è sospeso. Viceversa, nel caso in cui il terreno agricolo, nel 2013, diventa area edificabile, lo stesso sarà soggetto ad imposizione e, conseguentemente, la prima rata dell'IMU dovrà essere calcolata applicando l'aliquota prevista per tale fattispecie per l'anno 2012.

Ulteriori ipotesi possono verificarsi quando il contribuente abbia acquistato l'immobile nel corso dell'anno precedente, per cui il possesso non si è protratto per dodici mesi. Si supponga, ad esempio, che:

- ❖ il contribuente abbia acquistato un immobile, non destinato ad abitazione principale, il 1° ottobre 2012. In tal caso, il soggetto passivo, entro il 17 giugno 2013, dovrà calcolare l'IMU dovuta per l'anno 2013 sulla base dell'aliquota dei dodici mesi dell'anno precedente, indipendentemente cioè dalla circostanza che nell'anno 2012 abbia avuto il possesso dell'immobile per soli tre mesi;
- ❖ il contribuente, al momento del pagamento della prima rata non ha avuto il possesso dell'immobile per sei mensilità, avendolo venduto il 28 marzo 2013, possedendolo, dunque, nell'anno 2013 per soli tre mesi. Questa circostanza è determinante per affermare che sarebbe in aperto contrasto con le norme che disciplinano il presupposto impositivo del tributo imporre al soggetto passivo IMU di calcolare l'imposta sulla base dell'aliquota dei dodici mesi dell'anno precedente. Se così fosse, infatti, si addosserebbe a quest'ultimo l'onere di anticipare una somma superiore a quella

realmente dovuta per l'anno in corso - in violazione del disposto dell'art. 9, comma 2, del D. Lgs. n. 23 del 2011, il quale stabilisce che l'imposta è dovuta per anni solari, proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso - costringendolo, poi, a presentare istanza di rimborso per l'ammontare del tributo versato in eccedenza.

Alla luce di queste precisazioni si può, quindi, concludere che in tal caso l'interessato, entro il 17 giugno 2013, dovrà versare l'IMU dovuta per l'anno 2013, commisurandola ai tre dodicesimi dell'importo calcolato sulla base dell'aliquota dei dodici mesi dell'anno precedente.

1.2. IMMOBILI CLASSIFICATI NEL GRUPPO CATASTALE D.

L'art. 13, comma 4, lett. d), del D. L. n. 201 del 2011, prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2013, il moltiplicatore applicabile per determinare la base imponibile dei fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusi quelli della categoria catastale D/5, è elevato a 65.

A decorrere dalla stessa data, l'art. 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità per l'anno 2013) ha introdotto significative novità alla disciplina degli immobili classificati nel gruppo catastale D², poiché:

- la lett. f) ha riservato allo Stato il gettito dell'IMU, derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota *standard* dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011;
- la lett. g) ha stabilito che i comuni possono aumentare sino a 0,3 punti percentuali l'aliquota *standard* dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D.

Pertanto, essendo mutata, in via generale, la disciplina sostanziale della fattispecie in questione, si ritiene che il calcolo per il versamento della prima rata deve essere effettuato tenendo conto, innanzitutto, del moltiplicatore elevato a 65 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione di quelli classificati nella categoria catastale D/5.

Si deve, inoltre, precisare che, in coerenza con le citate esigenze di semplificazione, e, in considerazione della formulazione dell'emendamento in via di approvazione, i contribuenti applicano in ogni caso l'aliquota vigente nei dodici mesi dell'anno precedente per la fattispecie in questione, anche nel caso in cui detta aliquota risulti inferiore a quella standard stabilita dal citato art. 1, comma 380, lett. f), della legge n. 228 del 2012.

² Si veda la risoluzione n. 5/DF del 28 marzo 2013.

Ovviamente, in sede di versamento della seconda rata dell'IMU, i contribuenti dovranno applicare l'aliquota dello 0,76% o quella eventualmente elevata dai comuni per l'anno 2013, in virtù della lett. g) del citato comma 380.

Si fa, altresì, presente che, con risoluzione n. 33/E del 21 maggio 2013, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i nuovi codici tributo per il versamento dell'IMU relativa a tale tipologia di fabbricati.

2. IMMOBILI ASSIMILATI ALLE ABITAZIONI PRINCIPALI

E' stato chiesto, inoltre, di chiarire se il provvedimento recante la sospensione del pagamento della prima rata dell'IMU sull'abitazione principale e relative pertinenze riguardi anche i casi in cui i comuni abbiano *“assimilato all'abitazione principale i fabbricati degli anziani ricoverati nelle case di riposo e dei residenti all'estero”*.

Al riguardo, si fa presente che l'art. 13, comma 10, del D. L. n. 201 del 2011, attribuisce ai comuni la facoltà di considerare, con regolamento, *“direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata, nonché l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata”*.

Pertanto, considerata la finalità del legislatore di assicurare, comunque, un regime di favore per l'abitazione principale e relative pertinenze, si deve concludere che, sia nel caso in cui detta assimilazione venga disposta per l'anno 2013, sia in quello in cui la stessa è stata effettuata nel 2012 e non è stata modificata nel 2013, l'assimilazione in questione determina l'applicazione delle agevolazioni previste per l'abitazione principale e relative pertinenze, compresa, quindi, la sospensione del pagamento della prima rata dell'IMU.

3. IMMOBILE ASSEGNATO ALL'EX CONIUGE

E' stato chiesto se ricadono nella sospensione della prima rata dell'IMU due unità immobiliari destinate ad abitazione principale, la prima dall'ex coniuge assegnatario e la seconda dall'altro coniuge non assegnatario.

Si ricorda, a questo proposito, che il comma 12-*quinquies* dell'art. 4 del D. L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, stabilisce che, ai soli fini dell'applicazione dell'IMU, *“l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a*

seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione”³.

Tale assetto normativo comporta che le agevolazioni inerenti l’abitazione principale e relative pertinenze sono riconosciute al coniuge assegnatario della *ex* casa coniugale, in quanto titolare del diritto di abitazione di cui all’art. 4, comma 12-*quinquies* del D. L. n 16 del 2012, per il quale, quindi, è sospeso il versamento della prima rata dell’IMU.

Ovviamente, la sospensione opera anche a favore del coniuge non assegnatario relativamente all’immobile dallo stesso adibito ad abitazione principale.

Il Direttore Generale delle Finanze
Fabrizia Lapecorella

³ Si vedano la Circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 (paragrafo 6.1, pag. 16 e segg.) e la Risoluzione n. 5/DF del 28 marzo 2013, paragrafo 3.