GUIDA OPERATIVA ALL'IMPOSTA IMMOBILIARE SEMPLICE "IM.I.S."

Per gli operatori tributari dei Comuni. Versione **10.0 del 22 luglio 2026**
A cura del Servizio Finanza Locale della Provincia Autonoma di Trento

Sommario

Sommario 1
PARTE 1: PRINCIPI GENERALI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DELL'IM.I.S. 4
1.0 Le fonti normative 4
1.1 I principi generali dell'IM.I.S. e la sua struttura 5
1.2 Il presupposto d'imposta 6
1.2.1 La base temporale per il calcolo dell'imposta 7
1.3 Il soggetto attivo 8
1.4 Il soggetto passivo 9
1.5 La base imponibile 14
1.6 L'articolazione delle aliquote, delle detrazioni e delle deduzioni 16
1.7 Le esenzioni, le esclusioni dall'ambito di applicazione dell'imposta e le riduzioni 25
1.7.1 In particolare: l'esenzione per gli immobili soggetti a vincolo di uso civico 36
PARTE 2: I FABBRICATI DI TIPO ABITATIVO 40
2.0 Principi generali in materia di fabbricati 40
2.1 La fattispecie abitazione principale fino al 2022 41
2.1.1 La fattispecie abitazione principale dal 2022 in poi 45
2.2 Le fattispecie assimilate all'abitazione principale 48
2.2.1 Le assimilazioni obbligatorie per legge 48
2.2.2 Le assimilazioni facoltative 50
2.3 I fabbricati pertinenziali 52
2.4 Gli altri fabbricati abitativi 53
2.4.1 I fabbricati utilizzati come B&B 53
PARTE 3: I FABBRICATI DI TIPO PRODUTTIVO 55
3.1 I fabbricati di tipo produttivo in generale 55
3.2 I fabbricati strumentali all'attività agricola 56
PARTE 4: I TERRENI AGRICOLI E LE AREE EDIFICABILI 58

4.1 I terreni agricoli 58

4.2 Le aree edificabili 58

4.2.1 I limiti temporali per l'identificazione delle aree edificabili 61
4.2.2 Il calcolo della base imponibile delle aree edificabili 63
4.2.3 La deliberazione comunale per la determinazione dei valori delle aree edificabili 65
4.2.4 La superficie imponibile delle aree edificabili 67

4.3 Le fattispecie assimilate ad area edificabile 67

4.4 Le aree edificabili "destinate alla realizzazione di attrezzature e servizi pubblici" (precedente definizione: "con vincolo di espropriazione per pubblica utilità") 69

4.5 Le aree edificabili destinate alla lavorazione di materiali inerti 71

PARTE 5: LA POTESTA' REGOLAMENTARE E DELIBERATIVA DEL COMUNE E LE DECISIONI IN RELAZIONE ALLA MANOVRA DI BILANCIO 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026 E STRAORDINARIA 2020/2021 72

5.0 Principi generali 72

5.1 Il Regolamento (procedimenti, esenzioni, assimilazioni) 72

5.2 Aliquote, detrazioni e deduzioni 73

5.3 La manovra per il 2016 74

5.4 La manovra per il 2017 74

5.5 La manovra per il 2018, il 2019, il 2020, il 2021, 2022, il 2023, il 2024, il 2025 e il 2026 75

5.6 La manovra straordinaria per il 2020 76

5.7 La manovra straordinaria per il 2021 77

PARTE 6: VERSAMENTI E COMUNICAZIONI: GLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI E QUELLI DEL COMUNE 79

6.1 La comunicazione (adempimento eventuale e residuale) 79

6.1.1 La comunicazione di cui agli articoli 5 comma 2 lettera a) e 14 comma 7bis 80
6.1.2 La comunicazione di cui all'articolo 7 comma 1 lettera a ter) 82

6.2 Il versamento – la riscossione ordinaria e coattiva 82

6.2.1 I codici tributo IM.I.S. per il versamento con il modello F24 85

6.3 Il modello di pagamento precompilato 85

6.4 Il calcolatore 88
6.5 L'informativa 88

PARTE 7: L'ACCERTAMENTO, IL REGIME SANZIONATORIO E GLI ISTITUTI COLLEGATI (ANCHE DEFLATIVI) – I RIMBORSI 90

7.1 L'attività di controllo ed accertamento tributario 90

7.1.1 L'attività di accertamento per la fattispecie "abitazione principale" – art. 14 comma 7bis 91

7.2 Le sanzioni applicabili anche in rapporto all'ordinamento statale ed il processo tributario. 92

7.3 Gli istituti deflativi del contenzioso - La personalizzazione dei relativi procedimenti 94

7.3.1 Il ravvedimento operoso 94

7.3.2 L'adesione all'accertamento (acquiescenza) 97
7.3.3 L'accertamento con adesione 97

7.4 I rimborsi. Personalizzazione del procedimento 98

7.4.1 Il rimborso delle aree divenute inedificabili 99
7.4.2 Le procedure di rimborso per la fattispecie "abitazione principale" – art. 14 comma 7bis 100
7.4.3 Le procedure di rimborso per la fattispecie di esenzione di cui all'art. 7 comma 1 lettera a ter) 101

PARTE 8: ALTRE DISPOSIZIONI RESIDUALI 102

8.1 L'IM.I.S. in rapporto alle norme statali 102

8.1.0 La "nuova I.MU.P." in vigore dal periodo d'imposta 2020 102
8.1.1 Norme statali applicabili 103
8.1.1.1 I nuovi testi Unici tributari e fiscali.
8.1.2 Norme statali abrogate ma dotate di ultrattività 105
8.1.3 L'IM.I.S. in rapporto ai tributi erariali 105

8.2 In particolare: gli interessi legali 106

8.3 Il Funzionario responsabile IM.I.S. 107

PARTE 1: PRINCIPI GENERALI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DELL'IM.I.S.

1.0 Le fonti normative

FONTI NORMATIVE PROVINCIALI:

- L.P. n. 14 del 30 dicembre 2014 (legge finanziaria provinciale per il 2015), pubblicata sul Numero Straordinario n. 1 al B.U.R. n. 52/I-II del 31 dicembre 2014;
- L.P. n. 9 del 3 giugno 2015 (legge di assestamento di bilancio 2015) pubblicata sul Numero Straordinario n. 1 al B.U.R. n. 22/I-II del 4 giugno 2015;
- Articolo 1 comma 9ter del D.L. n. 4/2015, come convertito dalla L. n. 34/2015, modificativo dell'articolo 14 del D.L.vo n. 23/2011;
- L.P. n. 21 del 30 dicembre 2015 (legge di stabilità provinciale per il 2016), pubblicata sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 52 dd. 30 dicembre 2015 - Articolo 18;
- L.P. n. 20 del 29 dicembre 2016 (legge di stabilità provinciale per il 2017, pubblicata sul Numero Straordinario n. 3 al B.U.R. n. 52/I-II del 30 dicembre 2016);
- L.P. n. 9 del 2 agosto 2017 (legge di assestamento di bilancio 2017) pubblicata sul Numero Straordinario n. 4 al B.U.R. n. 31/I-II del 3 agosto 2017;
- L.P. n. 18 del 29 dicembre 2017 (legge di stabilità provinciale per il 2018, pubblicata sul Numero Straordinario n. 3 al B.U.R. n. 52/I-II del 29 dicembre 2017);
- L.P. n. 15 del 3 agosto 2018 (legge di assestamento di bilancio 2018) pubblicata sul Numero Straordinario n. 3 al B.U.R. n. 31/I-II del 3 agosto 2018;
- L.P. n. 5 del 6 agosto 2019 (legge di assestamento di bilancio 2019) pubblicata sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 31/Sez. gen. 6 agosto 2019;
- L.P. n. 13 del 23 dicembre 2019 (legge di stabilità provinciale per il 2020, pubblicata sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 51/Sez. gen. del 24 dicembre 2019);
- L.P. n. 2 del 23 marzo 2020, pubblicata sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 12 23 marzo 2020;
- L.P. n. 3 del 13 maggio 2020, pubblicata sul Numero Straordinario n. 6 al B.U.R. n. 19 13 maggio 2020;
- L.P. n. 6 6 agosto 2020 (legge di assestamento di bilancio 2020), pubblicata (nella versione in rettifica) sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 32 del 7 agosto 2020;
- L.P. n. 10 23 ottobre 2020, pubblicata sul Numero Straordinario n. 1 al B.U.R. n. 43 del 22 ottobre 2020;
- L.P. n. 13 30 novembre 2020, pubblicata sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 48 del 30 novembre 2020;
- L.P. n. 16 28 dicembre 2020 (legge di stabilità provinciale 2021), pubblicata sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 52/Sez. gen. del 28 dicembre 2020;
- L.P. n. 7 17 maggio 2021, pubblicata sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 19/Sez. gen. del 17 maggio 2021;
- L.P. n. 22 27 dicembre 2021 (legge di stabilità provinciale 2022), pubblicata sul Numero Straordinario n. 3 al B.U.R. n. 51/Sez. gen. del 27 dicembre 2021;
- L.P. n. 3 del 15 marzo 2022, pubblicata sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 10 del 15 marzo 2022;
- L.P. n. 20 29 dicembre 2022 (legge di stabilità provinciale 2023), pubblicata sul Numero Straordinario n. 1 al B.U.R. n. 52/Sez. gen. del 29 dicembre 2022;
- L.P. n. 4 del 26 maggio 2023, pubblicata sul Numero Straordinario n. 1 al B.U.R. n. 21 del 26 maggio 2023;
- L.P. n. 9 del 8 agosto 2023, pubblicata sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 31 del 8 agosto 2023;

- L.P. n. 3 del 13 marzo 2024, pubblicata sul Numero Straordinario n. 2 al B.U.R. n. 10 del 13 marzo 2024;
- L.P. n. 9 del 5 agosto 2024, pubblicata sul Numero Straordinario n. 1 al B.U.R. n. 31 del 5 agosto 2024;
- L.P. n. 13 30 dicembre 2024 (legge di stabilità provinciale 2024), pubblicata sul Numero Straordinario n. 1 al B.U.R. n. 52/Sez. gen. del 31 dicembre 2024;
- L.P. n. 2 del 14 maggio 2025, pubblicata sul Numero Straordinario n. 1 al B.U.R. n. 19 del 14 maggio 2025;
- L.P. n. 11 del 29 dicembre 2025, pubblicata sul Numero Straordinario n. 1 al B.U.R. n. 52 del 30 dicembre 2025;
- L.P. n. 4 del 15 giugno 2026, pubblicata sul Numero Straordinario n. 1 al B.U.R. n. 24 del 15 giugno 2026;

FONTI NORMATIVE STATALI:

- articolo 1 (più commi) della L. n. 208 del 30 dicembre 2015 (legge di stabilità dello Stato per il 2016);
- articolo 1 comma 42 della L. n. 232 del 11 dicembre 2016 (legge di bilancio dello Stato per il 2017);
- articolo 1 comma 37 della L. n. 205 del 27 dicembre 2017 (legge di bilancio dello Stato per il 2018);
- articolo 1 comma 12 della L. n. 145 del 30 dicembre 2018 (legge di bilancio dello Stato per il 2019);
- vari articoli del D.L. n. 34 del 30 aprile 2019 convertito dalla L. n. 58 del 28 giugno 2019;
- vari articoli del D.L. n. 124 del 26 ottobre 2019 convertito dalla L. n. 157 del 19 dicembre 2019;
- articolo 1 (più commi) della L. n. 160 del 27 dicembre 2019 (legge di bilancio dello Stato per il 2020);
- L. n. 130 del 31 agosto 2022 (parziale riforma del processo tributario);
- articolo 1 commi da 71 a 74 della L. n. 213 del 30 dicembre 2023 (legge di bilancio dello Stato per il 2024).
- articolo 1, commi da 853 a 856 della L. n. 199 del 31 dicembre 2025 (legge di bilancio dello Stato per il 2026).

ATTENZIONE: Se non diversamente indicato nel testo, tutti i rinvii normativi sono effettuati con riferimento alla L.P. n. 14/2014.

1.1 I principi generali dell'IM.I.S. e la sua struttura

L'IM.I.S. è un'imposta locale diretta, di natura immobiliare, reale e proporzionale, e costituisce tributo "proprio" dei Comuni anche ai fini delle norme provinciali in materia di finanza locale. Sotto il profilo della tipologia tributaria e dell'impianto strutturale normativo l'IM.I.S. ricalca per molti elementi l'I.C.I. e l'I.MU.P. (anch'essi tributi di natura immobiliare, reale e proporzionale), ma si pone su un piano innovativo per almeno tre aspetti:

a) la più puntuale definizione delle fattispecie e degli elementi costitutivi del tributo in modo da ridurre al minimo i margini di aleatorietà e dubbio interpretativo che nel tempo hanno caratterizzato l'applicazione di I.C.I. ed I.MU.P., anche recuperando e codificando in legge le interpretazioni consolidate della giurisprudenza;

b) la modifica sostanziale del rapporto tra Ente impositore (il Comune) e contribuente. Con l'abrogazione degli obblighi dichiarativi (salve le eccezioni previste in legge, vedi Paragrafo 6.1) e, contemporaneamente, con la previsione dell'obbligo dell'invio del modello precompilato con la determinazione del tributo dovuto (nei limiti di seguito illustrati), l'IM.I.S. sperimenta l'attuazione concreta dei principi dello Statuto dei diritti del contribuente

ad una fase non ancora realizzata a livello statale, innovando il concetto stesso di applicazione delle imposte immobiliari e definendo puntualmente gli obblighi e diritti reciproci tra Comune e contribuente, nell'ottica della collaborazione massima e quindi anticipando, nella generalità dei casi, alla fase del versamento spontaneo (autoliquidazione) il rapporto fino ad oggi rimesso al momento dell'accertamento;

c) l'ampliamento dell'autonomia impositiva del Comune, sia nella fase dell'articolazione della potestà impositiva sul piano delle aliquote e delle detrazioni, sia in quella regolamentare con specifico riferimento alla possibilità di codificare (anche nel senso di cui alla lettera b)) i procedimenti amministrativi che accompagnano l'applicazione dell'imposta.

Queste tre linee portanti della normativa IM.I.S. sono tra l'altro funzionali alla centralità che il tributo assume nella nuova architettura della finanza locale voluta dalla L.P. n. 12/2014, e quindi la loro corretta applicazione nel tempo appare strategica per la complessiva autonomia finanziaria e programmatoria del Comune, anche in relazione (necessaria) alla costituzione di uffici tributi specializzati e strutturati su dimensioni sovracomunali per creare professionalità idonee alla puntuale applicazione delle predette innovazioni.

I principi così individuati vanno tenuti in costante evidenza nell'applicazione dei singoli istituti tributari dell'IM.I.S.. In particolare, la definizione normativa degli elementi costitutivi del tributo in modo puntuale consente di determinare, se correttamente utilizzata, l'univoca interpretazione della grande maggioranza dei singoli casi, invertendo quindi il processo interpretativo instauratosi negli ultimi anni che ha sofferto della parcellizzazione dei principi tributari generali in fattispecie sempre più puntuali, con conseguente aleatorietà dei presupposti. In altre parole: la struttura base dell'IM.I.S. se correttamente compresa, porta all'applicazione quasi automatica del tributo per le singole fattispecie, con evidente beneficio a livello operativo in termini di tempo, certezza dell'applicazione del tributo e semplificazione dei rapporti con i contribuenti. L'illustrazione che segue si basa quindi su questo principio, individuando gli elementi costitutivi e da essi sviluppando la sequenza interpretativa, con la precisazione che è comunque necessario superare l'approccio utilizzato in vigenza dell'I.C.I. e dell'I.MU.P. in favore della nuova impostazione appena delineata. I rinvii effettuati in questa sede ai due tributi statali vanno intesi o perché necessari in base al disposto normativo IM.I.S., o perché utili a comprendere la modifica dell'impostazione tributaria e metodologica.

1.2 Il presupposto d'imposta

In senso strettamente formale, il presupposto tributario dell'IM.I.S. è espresso all'articolo 2 comma 1 come il "possesso" (cioè, la titolarità dei diritti reali ivi previsti, vedi Paragrafo 1.4) di immobili di ogni tipo in quanto non esenti o esclusi dall'applicazione dell'imposta (Paragrafi 1.5 ed 1.7). Di converso, il soggetto passivo in capo al quale si concretizza il presupposto d'imposta è il titolare dei medesimi diritti reali, per cui le due definizioni (presupposto d'imposta e soggetto passivo) si completano a vicenda in un'interpretazione omogenea. Ma su questa base (peraltro sostanzialmente uguale a quella dell'I.C.I. e dell'I.MU.P.), il legislatore IM.I.S. ha inserito un elemento di forte innovazione, con la determinazione puntuale delle varie fattispecie nelle quali si articola il presupposto d'imposta. La volontà, che costituisce il fondamento interpretativo essenziale per la corretta applicazione dell'imposta, è quindi quella di fissare nel modo più puntuale possibile gli elementi costitutivi del tributo, con particolare attenzione proprio ai presupposti d'imposta. Questo allo scopo di superare, per quanto possibile, i dubbi interpretativi sorti in vigenza dei precedenti tributi locali immobiliari, eliminando le zone di ombra o comunque di incertezza. Assume quindi fondamentale importanza, per l'analisi e l'applicazione dell'IM.I.S., acquisire le definizioni delle varie tipologie di fabbricato e di area edificabile che costituiscono, in complessiva articolazione, i presupposti dell'imposta. Di seguito (in specie le Parti 2, 3 e 4) vengono illustrate ed analizzate tali definizioni, e ad esse occorre sempre ritornare per la classificazione corretta delle fattispecie concrete che si possono via via evidenziare in fase applicativa. Questo, naturalmente, in

abbinamento con le definizioni (parimenti date in modo per quanto possibile univoco) degli altri elementi che costituiscono il tributo (soggetto passivo e attivo, base imponibile, aliquote ecc.).
In quest'ottica, un dato normativo rilevante è costituito dalla determinazione puntuale della linea di demarcazione tra il presupposto "fabbricato" ed il presupposto "area edificabile", con la precisazione che la somma di queste due categorie costituisce il concetto tributario di "immobile". Sia nella normativa che nella presente Guida quindi, se non diversamente specificato, il termine immobile applicato ai singoli istituti giuridico-tributari va inteso come riferito sia ai fabbricati che alle aree edificabili. Il combinato disposto degli articoli 5 comma 1 e 6 comma 2 lettera c) individua quindi il momento nel quale un'area edificabile si trasforma in fabbricato, con conseguente modifica del presupposto d'imposta IM.I.S.. Tale definizione, che codifica la linea interpretativa delineata dalla giurisprudenza in materia di I.C.I. ed I.MU.P., fissa i fatti giuridicamente rilevanti per l'esistenza del "fabbricato" e la conseguente cessazione dell'area edificabile. Tale evento si realizza al concretizzarsi in senso temporale del primo dei tre presupposti possibili, e cioè l'accatastamento (meglio: la richiesta di accatastamento) del nuovo fabbricato, la dichiarazione di fine lavori, l'utilizzo in via di fatto del nuovo fabbricato (comprovato con gli elementi presuntivi individuati dall'articolo 5 comma 1).
È appena il caso di ricordare che sul medesimo immobile non può mai esservi applicazione contemporanea dell'IM.I.S. per la fattispecie "fabbricato" e per la fattispecie "area edificabile", in quanto tra questi due presupposti si verifica sempre (anche per le fattispecie assimilate alle aree edificabili) una successione nel tempo.

1.2.1 La base temporale per il calcolo dell'imposta

L'IM.I.S., pur configurandosi come tributo annuale (l'articolo 2 comma 2 lo attesta formalmente con riferimento all'anno solare ed all'autonoma obbligazione tributaria per ciascuno di essi) ha la peculiarità, comune ad I.C.I. ed I.MU.P., del calcolo su base mensile dell'importo dovuto. Di fatto per ogni mese (articolo 2 comma 4) si rende necessario verificare gli elementi costitutivi dell'imposta e la loro sussistenza (presupposto, soggetto passivo, fattispecie imponibile, base imponibile, aliquote, detrazioni e deduzioni applicabili), e l'imposta annuale è determinata dalla somma del tributo calcolato per i singoli mesi. Rispetto ai precedenti tributi la novità (finalizzata a superare le incertezze di calcolo derivanti dalla precedente normativa) è costituita dal comma 3 dell'articolo 2, che esplicita i presupposti normativi per il calcolo mensile dell'imposta o, meglio, per l'imputazione di ciascun mese rispetto agli elementi costitutivi e presupposti del tributo. In particolare, la norma prevede:

a) la regola generale per la quale il soggetto passivo è identificato nel possessore (vedi Paragrafo 1.4) dell'immobile per il maggior numero di giorni prevalente entro il mese. Tale disposizione va intesa in senso relativo e non assoluto. Ad esempio, se nel corso del mese l'immobile cambia proprietario due volte, ed i tre possessori ne hanno la proprietà rispettivamente per 10, 14 e 7 giorni, unico soggetto passivo è il possessore per 14 giorni;
b) per i mesi con numero di giorni dispari il calcolo è automatico. Per i mesi con numero di giorni pari (ad esempio 30) la norma stabilisce che, in caso di parità nei giorni, l'imposta è dovuta dal soggetto che ha acquisito il nuovo possesso (esempio: cambio di proprietà il 15 o il 16 aprile, l'imposta per lo stesso mese è interamente dovuta dal possessore che ha acquisito il diritto reale);
c) l'ultimo periodo del comma 3 prevede esplicitamente l'applicazione del medesimo criterio di calcolo temporale anche in presenza di un unico possessore per l'intero mese ma su presupposti e fattispecie diverse (ad esempio: un fabbricato abitativo per 13 giorni abitazione principale e per 17 giorni altro fabbricato abitativo è soggetto all'imposta per l'intero mese secondo il calcolo previsto per gli altri fabbricati abitativi). Nel caso di assoluta parità di giorni tra le due fattispecie prevale il presupposto a maggiore imposizione tributaria.

L'ampiezza della formulazione dell'articolo 2 comma 4 fa ritenere che gli elementi interpretativi illustrati in questo Paragrafo siano applicabili anche alle risultanze del Catasto e del Libro Fondiario

(ora allineati nella loro scansione cronologica e giuridica, vedi Paragrafo 1.4 sezione lettera a)). In particolare, il calcolo del numero "prevalente" dei giorni all'interno di ciascun mese per procedere all'applicazione della corretta fattispecie impositiva IM.I.S. va attuato anche con riferimento alle date delle "volture" e delle "variazioni" catastali e tavolari che modificano sotto qualunque aspetto la configurazione e gli elementi costitutivi dell'immobile. Non solo quindi il quadro dei diritti reali va calcolato a mese in base alla prevalenza dei giorni, ma anche, ad esempio, la rendita o la categoria catastale.

1.3 Il soggetto attivo

Analogamente a quanto previsto dalla normativa I.C.I. ed I.MU.P., l'articolo 3 individua il soggetto attivo nel Comune sul cui territorio insiste l'immobile oggetto dell'imposizione. La norma, al comma 1, utilizza il termine "catastalmente censito" con riferimento al territorio del Comune, e tale previsione va letta nel senso che il "territorio" di riferimento per individuare il Comune soggetto attivo è quello amministrativo, mentre il riferimento "catastalmente censito" si intende effettuato nei confronti dell'identificazione tecnica (catastale appunto) dell'immobile e non al "Comune catastale". In questo senso se, come accade in taluni casi un fabbricato appartiene ad un Comune amministrativo ma rientra formalmente nel Comune catastale di altro Comune, soggetto attivo è comunque il Comune nel cui territorio amministrativo ricade fisicamente l'immobile stesso[1].
L'unica deroga espressa al principio enunciato dal comma 1 è contenuta nel comma 2, che risolve un problema applicativo sorto in vigenza dell'I.C.I. e dell'I.MU.P.. È il caso di un fabbricato inteso in senso strutturalmente unitario e destinato nella sua complessità ad uso esclusivamente abitativo e come tale utilizzato, che però, per i più vari motivi, è catastalmente articolato in più unità immobiliari urbane (di seguito: u.i.u.[2]) che insistono in Comuni diversi. In sostanza, il caso è quello di una casa attraversata dal confine amministrativo tra due Comuni, e la cui articolazione pone una u.i.u. in un Comune, un'altra (o altre) nell'altro. Il soggetto passivo, se destina il fabbricato unitariamente e complessivamente inteso ad abitazione principale (vedi per la definizione la Parte 2) può naturalmente risultare residente solo in un Comune amministrativo, e quindi la sua abitazione (anche in funzione della definizione di "fabbricato" di cui all'articolo 5 comma 1 – vedi Parte 2) è paradossalmente riferita solo ad una u.i.u. (un subalterno) dovendosi considerare come "altro fabbricato abitativo" le restanti u.i.u. che funzionalmente costituiscono l'intera abitazione. In applicazione della normativa I.C.I. ed I.MU.P., in questa situazione una parte del fabbricato veniva (paradossalmente ma in modo normativamente corretto) assoggettata al tributo con aliquota ordinaria e senza detrazione, ed una parte invece come abitazione principale (aliquota agevolata e detrazione o addirittura esenzione). La formulazione del comma 2 dell'articolo 3 risolve il paradosso creando una fattispecie specifica nei seguenti termini e modi applicativi:

a) il fabbricato deve essere edificato unitariamente ma articolato in più u.i.u. possedute dallo stesso soggetto passivo (o contitolari) e deve essere destinato ad esclusivo uso abitativo. In sostanza, l'uso abitativo ordinario deve risultare impossibile senza l'intera composizione catastale delle u.i.u. che costituiscono il fabbricato;
b) se il fabbricato (unitario) è destinato ad abitazione principale del contribuente, soggetto attivo diventa esclusivamente e per l'intero fabbricato il Comune amministrativo nel quale il contribuente è anagraficamente residente;
c) se ricorrono questi presupposti, le singole u.i.u. vengono tra di loro unificate ai soli fini tributari IM.I.S. e la base imponibile è data dalla somma delle rendite delle singole u.i.u. In sostanza, viene creato un fabbricato tributariamente "nuovo" che non ha riscontro in Catasto. Alla somma delle rendite si applicano le modalità ordinarie di determinazione del valore

1 Questo perché il Comune è composto istituzionalmente di tre elementi: territorio, popolazione e ordinamento. La norma in esame (art. 3 comma 1), facendo espressa menzione del "territorio", opera rinvio al territorio amministrativo che costituisce ed identifica istituzionalmente il Comune.
2 Quindi l'unità minima catastale, il subalterno entro la p.ed.

dell'immobile per la fattispecie dei fabbricati (e quindi, come di seguito illustrato, con l'applicazione dei coefficienti moltiplicativi delle categorie catastali "abitative");

d) il fabbricato così rideterminato diventa soggetto nella sua totalità all'IM.I.S. per la fattispecie dell'abitazione principale, ed il soggetto attivo è appunto il Comune nel quale il contribuente ha la residenza anagrafica. Le eventuali pertinenze (come specificato nel Paragrafo 2.3) seguono l'abitazione principale così creata indipendentemente dalla loro collocazione in un Comune o nell'altro, visto il collegamento funzionale che le stesse hanno con l'abitazione principale ai sensi degli articoli 817 e 818 del Codice Civile (articolo 5 comma 2 lettera d)).

È appena il caso di precisare che, come statuito dall'ultimo periodo dell'articolo 3 comma 2, se nessuna delle u.i.u. ha le caratteristiche dell'abitazione principale (e cioè la residenza anagrafica e la dimora abituale del possessore), le stesse non rientrano più nella fattispecie speciale fin qui descritta e continuano ad essere assoggettate all'IM.I.S. per la fattispecie degli "altri fabbricati abitativi", e soggetto attivo è il Comune sul territorio del quale ricadono le singole u.i.u.. In altre parole: se il fabbricato non è abitazione principale, si applicano le regole ordinarie di identificazione del presupposto d'imposta (l'unità immobiliare minima censita in Catasto).

1.4 Il soggetto passivo

Il combinato disposto dell'articolo 2 comma 1 e dell'articolo 4 individua i soggetti passivi dell'IM.I.S., comprese le fattispecie particolari. Le norme in parte ricalcano quanto già stabilito ai fini I.C.I. ed I.MU.P., ma vengono introdotti elementi di novità funzionali all'impianto complessivo della nuova imposta ed alla codifica di principi oggetto di dubbio interpretativo in vigenza dei precedenti tributi citati. È possibile fissare i seguenti punti:

a) soggetto passivo è il possessore dell'immobile, inteso come titolare dei diritti reali di proprietà, uso, usufrutto, abitazione, superficie ed enfiteusi. La titolarità dei diritti reali è dimostrata secondo le regole vigenti nella Provincia Autonoma di Trento[3]. Solo per completezza di esposizione si ricorda che il titolare di concessione di immobili appartenenti al demanio pubblico non è qualificabile come soggetto passivo IM.I.S. (contrariamente a quanto avveniva per l'I.C.I. e l'I.MU.P. ai sensi dell'articolo 3 comma 2 del D.L.vo n. 504/1992) in quanto tale categoria di soggetti non è prevista nelle disposizioni normative qui in esame né, ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione (e per giurisprudenza costante della Corte di Cassazione in materia tributaria), è possibile procedere in via analogica. Tali immobili perciò, ancorché concessi a terzi, continuano a rilevare, ai fini IM.I.S., in base alla titolarità dei diritti reali e quindi, nella maggioranza dei casi, risultano esclusi dall'ambito di applicazione ai sensi dell'articolo 7 comma 2 in quanto posseduti da Ente Pubblico (vedi Paragrafo 1.7 lettera b). Un caso particolare è costituito dall'istituto del c.d. "accatastamento con prenotazione biennale per l'intavolazione". In questo caso il quadro dei fabbricati varia nella visura catastale, ma non al Libro Fondiario. Tuttavia, anche in base agli approfondimenti posti in essere presso le strutture provinciali competenti per materia, ai fini IM.I.S. la nuova situazione dei fabbricati iscritta al Catasto assume immediatamente valenza di applicabilità tributaria, e quindi anche prima dell'intavolazione. Infatti, l'istituto della prenotazione biennale costituisce obbligo di intavolazione, ed allo scadere dei due anni la nuova iscrizione al Libro Fondiario viene posta in essere d'ufficio. Di conseguenza, le risultanze della visura catastale sulla quale sia apposta la dicitura "prenotazione biennale di intavolazione" (o analoga) costituiscono

3 Si segnala che dall'ottobre 2016 ha trovato applicazione il nuovo sistema di "voltura automatica" dei dati tra Libro Fondiario e Catasto Fabbricati. La data di variazione della titolarità dei diritti reali risulta quindi ora allineata tra Libro Fondiario (i cui archivi non sono gestibili in formato data base) e Catasto (che invece consente lo scarico e l'utilizzo della base dati). Questa novità supera i pregressi dubbi interpretativi sorti in vigenza dell'I.C.I. in merito all'identificazione della data esatta di modifica del soggetto passivo nell'ambito del sistema del Libro Fondiario. Sul sito del Servizio Autonomie Locali è pubblicato il testo del Corso tenuto in materia dal Catasto nel settembre 2016 presso il Consorzio dei Comuni Trentini. Si segnalano in particolare le parti relative alle procedure di determinazione della data del G.N.

presupposto per l'applicazione dell'IM.I.S. secondo gli elementi oggettivi e soggettivi ivi riportati, in base alle scansioni cronologiche di cui all'articolo 2 commi 3 e 4 (vedi Paragrafo 1.2.1);

b) rispetto al principio generale di cui alla lettera a) (e quindi l'individuazione del soggetto passivo nel titolare dei diritti reali ivi individuati) la normativa prevede due eccezioni:
   1. il titolare del contratto di leasing, che subentra nella soggezione passiva al proprietario, e questo anche se il leasing riguarda un terreno edificabile sul quale verrà realizzato il fabbricato effettivo oggetto del contratto stesso. In merito all'individuazione del momento di cessazione del leasing (e quindi del rientro del proprietario nella soggezione passiva in luogo del titolare del contratto), materia oggetto di contenzioso giurisdizionale negli ultimi anni, occorre rilevare che le conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione in materia di I.C.I. ed I.MU.P. con una giurisprudenza ormai consolidata ed uniforme[4] sono applicabili anche all'IM.I.S. In particolare, l'orientamento assunto afferma che in caso di risoluzione (anticipata o meno) del contratto di leasing senza riconsegna materiale (o con consegna differita) dell'immobile, la soggezione passiva ricade comunque (appunto a partire da tale momento giuridicamente – in senso civilistico – rilevante) in capo al proprietario, in quanto ai fini tributari valgono le conseguenze contrattuali della risoluzione e non la materiale disponibilità dell'immobile stesso. Il combinato disposto degli articoli 2 comma 1 e 4 comma 1, che utilizza la terminologia "godimento" e "data di sottoscrizione del contratto di leasing" portano ad allineare a questa interpretazione anche l'IM.I.S., vista la rilevanza esplicita normativa della data di sottoscrizione del contratto (e quindi, di conseguenza e reciprocamente, della sua cessazione in senso civilistico). L'articolo 5 della L.P. n. 22/2021 ha modificato, con validità dal primo gennaio 2022, la formulazione letterale degli articoli 2 comma 1 e 4 comma 1 per rendere univoca tale interpretazione, codificando in disposizioni positive il quadro giurisprudenziale già sostanzialmente applicabile;
   2. a partire dal periodo d'imposta 2019, ai sensi dell'articolo 15 comma 1 della L.P. n. 5/2019 che ha modificato in tal senso l'articolo 2 comma 1, i fabbricati abitativi e relative pertinenze posseduti da Società Cooperative edilizie a proprietà divisa entrano nella sfera di soggezione passiva dell'assegnatario persona fisica (con cessazione contestuale della soggezione passiva in capo alla Cooperativa) dal momento della sottoscrizione del Verbale di assegnazione dei fabbricati stessi, e quindi prima della modifica tavolare dei diritti reali. Per l'assegnatario valgono, al fine di determinare la fattispecie imponibile IM.I.S., le regole generali di cui all'articolo 5 (vedi Parte 2). Ai sensi del comma 3 dello stesso articolo 15 della L.P. n. 5/2019, questa nuova fattispecie trova applicazione per l'intero periodo d'imposta 2019;

c) un caso particolare è dato dal diritto di abitazione costituito in favore del coniuge superstite ai sensi dell'articolo 540 del Codice Civile. Per questa fattispecie, la mancata iscrizione tavolare e catastale del diritto di abitazione non influisce sulla sua esistenza e sull'identificazione del soggetto passivo nel titolare del diritto di abitazione stesso (previsione esplicita dell'articolo 4 comma 1). Occorre inoltre precisare, alla luce degli approfondimenti posti in essere presso le strutture competenti, che il diritto di abitazione costituito ai sensi dell'articolo 540 C.C. non si estingue in caso di cessazione della u.i.u. sulla quale è stato originariamente costituito. In particolare, si ha:
   1. se la u.i.u sulla quale vi è il diritto di abitazione ex articolo 540 viene catastalmente fusa con altra u.i.u., il diritto di abitazione stesso permane solo limitatamente alla parte della nuova u.i.u. riferibile alla precedente u.i.u. gravata dal diritto (con l'eventuale indicazione al Libro Fondiario della parte della nuova u.i.u. gravata dal diritto in parola derivante dalla precedente u.i.u.);

4 Tra le altre, Sentenze ed Ordinanze n. 13793/2019, 29973/2019, 6664/2020, 7227/2020, 23914/2020, n. 27307/2021, n. 14487/2024, n. 5446/2025.

2. se la u.i.u. sulla quale è costituito il diritto di abitazione ex articolo 540 viene scissa in due o più u.i.u. nuove, il diritto stesso continua a sussistere su tutte le u.i.u. di nuova costituzione.

Si segnala inoltre che:

- ✓ il titolare del diritto di abitazione costituito ai sensi dell'articolo 540 C.C. continua a rimanere soggetto passivo IM.I.S. (in quanto il diritto stesso non si estingue) anche nel caso in cui lo stesso ponga la residenza anagrafica (o la dimora abituale, vedi Paragrafo 2.1) in un fabbricato diverso da quello sul quale è costituito il diritto che qui rileva. La giurisprudenza ha affermato tale principio, e la conseguenza ai fini IM.I.S. è che il titolare del diritto di abitazione, in tale situazione, risulta soggetto all'imposta non per la fattispecie "abitazione principale" (articolo 5 comma 2 lettera a)) ma per la fattispecie "altro fabbricato abitativo" (articolo 5 comma 2 lettera c), vedi Paragrafo 2.4);
- ✓ il diritto di abitazione si costituisce esclusivamente sul fabbricato abitativo oggetto della convivenza coniugale che era di proprietà (nessun altro diritto reale ha rilevanza) del de cuius in via esclusiva o in contitolarità con il coniuge superstite. In caso di contitolarità di diritti reali con terzi (compresi i figli) il diritto di abitazione ex art. 540 C.C. non si costituisce. Così la giurisprudenza costante della Corte di Cassazione;
- ✓ per giurisprudenza costante la rinuncia del coniuge superstite all'eredità non comporta la cessazione del diritto di abitazione ex art. 540 C.C., che quindi continua a sussistere ed a configurare la soggezione passiva del titolare del diritto stesso nei termini fin qui esposti. Il diritto di abitazione cessa unicamente a seguito di dichiarazione formale innanzi al Notaio, con conseguente intavolazione, da parte del coniuge superstite;

d) nel caso di fabbricati in c.d. "multiproprietà" e per gli immobili dei condomini e dei centri commerciali a proprietà indivisa, la soggezione passiva è frazionata, ma il calcolo ed il versamento dell'imposta risultano unitari ed effettuati dall'amministratore di tali immobili, che ha poi il diritto di rivalsa sui singoli comproprietari;

e) in caso di decesso della persona fisica, l'articolo 4 comma 2 prevede espressamente il subentro immediato degli eredi nella soggezione passiva secondo le regole della successione legittima di cui al Codice Civile[5]. Occorre ricordare peraltro che ai sensi dell'articolo 9 comma 3 il versamento dell'IM.I.S. relativo ai soli immobili rientranti nell'asse ereditario è posposto di 12 mesi sia per l'obbligazione maturata prima del decesso del possessore che per quella successiva al decesso e di competenza degli eredi, in modo da consentire l'esecuzione della successione e la definizione dell'effettivo quadro dei nuovi diritti reali sugli immobili in parola. Si segnala inoltre che secondo la giurisprudenza consolidata l'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario (articolo 490 del Codice Civile) non elimina la responsabilità degli eredi sui debiti (anche tributari) del de cuius. Il creditore (cioè, in materia di IM.I.S., il Comune in quanto soggetto attivo dell'imposta, vedi Paragrafo 1.3) può comunque, in presenza di dichiarazione di accettazione con beneficio d'inventario, soddisfare il proprio credito (relativo ad avvisi di accertamento afferenti a periodi antecedenti la morte del soggetto

[5] In ordine all'interpretazione di questa norma di natura prettamente civilistica, è intervenuta nel 2024 l'Avvocatura Distrettuale dello Stato di Trento con un parere rilasciato ad una Amministrazione comunale. In sintesi, l'Avvocatura evidenzia che la formulazione ampia dell'articolo 4 comma 2 che opera un riferimento generico alle disposizioni del Codice Civile per individuare i soggetti passivi dopo la morte del de cuius e prima della conclusione della successione, va letta in senso alternativo. Se non sussiste un atto testamentario, l'IMIS va imputata, a livello di soggezione passiva e di percentuali di possesso, agli eredi legittimi come identificati dal Codice Civile. Se invece si è in presenza di un testamento, i soggetti passivi e le quote di possesso ai fini IM.I.S. sono quelli ricavabili dal medesimo atto successorio, e questo anche se lo stesso è oggetto di impugnazione innanzi la magistratura civile da parte degli eredi e quindi non risulta definitivo. A supporto di questa interpretazione viene addotta giurisprudenza della Corte di Cassazione riferita all'imposta di registro.

per il quale è in corso la procedura di successione) solo con riferimento alla quota di eredità, senza poter aggredire il patrimonio personale dell'erede[6];

f) la persona giuridica che subentra a qualsiasi titolo nel possesso di immobili di altra persona giuridica (tranne il caso di compravendita) risponde delle obbligazioni tributarie IM.I.S. della persona giuridica precedente;

g) l'articolo 4 comma 3 conferma senza modifiche le norme già in vigore per I.C.I. ed I.MU.P. (art. 10 del D.L.vo n. 504/1992) nel caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa. Dal periodo d'imposta 2023 la norma è stata novellata dall'articolo 2 comma 1 della L.P. n. 20/2022 con l'aggiunta della "procedura di liquidazione giudiziale" quale nuovo istituto fallimentare (disciplinato dal D.L.vo n. 14/2019 ed entrato in vigore dal luglio 2022) equiparato ai fini IM.I.S. al fallimento ed alla liquidazione amministrativa coatta. L'impianto della disposizione di cui all'articolo 4 comma 3 resta invariato, e si applica alla liquidazione giudiziale in modo uguale agli altri due istituti preesistenti;

h) l'articolo 4 comma 4 introduce invece una novità derivante dalla necessità di dirimere alcune incertezze antecedenti sorte anche a livello giurisprudenziale. Fermo restando che in caso di presenza di più diritti reali sul medesimo immobile la soggezione passiva è in capo al titolare del diritto che consente la più diretta fruibilità dell'immobile[7], nel caso invece in cui vi sia la presenza di più contitolari del medesimo diritto reale che costituisca presupposto per l'identificazione del soggetto passivo (ad esempio: comproprietà di tre soggetti senza altri diritti reali sull'immobile) la norma prevede che vi sia autonomia e separazione assoluta tra i singoli comproprietari. In altri termini, non può mai verificarsi l'applicazione del principio di solidarietà, in quanto l'obbligazione tributaria discendente dal possesso (cioè, la titolarità di un diritto reale su una quota dell'immobile) è imputabile, per ogni aspetto, solo al singolo soggetto passivo. Questo anche con riferimento agli elementi soggettivi ed oggettivi che portano all'applicazione di esenzioni o agevolazioni d'imposta. Si ribadisce che questo principio vale in caso di contitolarità per il medesimo diritto reale, in quanto in presenza di diversi diritti reali vi è sempre alternatività nell'identificazione del soggetto passivo;

i) è stato effettuato uno specifico approfondimento per quanto riguarda la fattispecie del "trust immobiliare", allo scopo di identificare puntualmente il soggetto passivo in caso di costituzione del trust stesso e di nomina di un "trustee" (amministratore e responsabile del trust e degli immobili in esso confluiti per assegnazione dei proprietari). La problematica è emersa a livello statale in vigenza di I.C.I. ed I.MU.P. alla luce di alcune sentenze di indirizzo oscillante in merito, appunto, all'identificazione del soggetto passivo per tali tributi. In base all'analisi condotta presso le competenti strutture, è emerso che nei Comuni nei quali è in vigore il sistema tavolare (tra i quali quelli della Provincia di Trento) la costituzione di un trust immobiliare non modifica la titolarità dei diritti reali degli immobili, e questo anche se al Libro Fondiario viene iscritto il nome del trustee. Da ciò consegue che la soggezione passiva IM.I.S. continua a ricadere sui soggetti che tavolarmente risultano titolari dei diritti reali di cui agli articoli 2 comma 1 e 4. **ATTENZIONE**: l'evoluzione intervenuta nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ha chiarito ulteriormente questa fattispecie anche in relazione ai principi civilistici che ne costituiscono presupposto. In particolare, emerge ora che in assenza di una norma positiva che identifichi univocamente il soggetto passivo la sola giurisprudenza rilevante è quella appunto formatasi con specifico riferimento ai tributi locali. Occorre infatti evidenziare che per i tributi erariali il legislatore statale ha individuato espressamente nel "Trust" (e quindi non nel "Trustee") il soggetto passivo (si veda ad esempio l'art. 73 comma 1 del T.U.I.R. per quanto attiene all'IRES). Tuttavia questa previsione, come interpretato dalla Corte di Cassazione, non coinvolge tributi diversi da quelli per i quali il legislatore ha

6 Solo per completezza si ricorda che ai sensi dell'articolo 8 del D.L.vo n. 472/1997 agli eredi non spetta in nessun caso l'obbligo del pagamento di sanzioni tributarie per violazioni imputabili al de cuius. Le sanzioni stesse vengono quindi disapplicate dall'Ente impositore (per l'IM.I.S. il Comune, vedi Paragrafo 1.3).

7 Ad esempio, l'usufruttuario rispetto al nudo proprietario, il titolare del diritto di abitazione rispetto all'usufruttuario.

introdotto nell'ordinamento giuridico una disposizione esplicita. In particolare, visto il divieto di analogia in materia tributaria affermato con giurisprudenza costante e pacifica della stessa Corte di Cassazione, l'assenza del Trust come pure del Trustee nell'elenco dei soggetti passivi I.C.I./I.MU.P. (e quindi IM.I.S. ex art. 2 comma 1) impone di procedere appunto in via interpretativa. La Corte di Cassazione si è espressa a più riprese su questo aspetto in relazione a contenziosi intervenuti in materia di I.C.I. e di I.MU.P. I principi enucleati che, vista la frequenza delle sentenze e la loro univocità, appaiono in fase di consolidamento, possono essere riassunti nei seguenti punti, contenuti tra l'altro puntualmente (ed in senso riassuntivo) dalla più recente di tali pronunce, e cioè l'Ordinanza n. 10405 dd. 21 aprile 2025 della VI Sezione Civile:

1. il Trust non è un soggetto giuridico fiscalmente rilevante se questo non è previsto espressamente da norme speciali tributarie relative a singoli cespiti;
2. il soggetto passivo I.C.I./I.MU.P. non può essere identificato né nei proprietari che hanno conferito i beni nel Trust, né nei beneficiari futuri dei beni né, appunto, nel Trust in quanto tale;
3. il Trustee è il soggetto, se ed in quanto individuato negli atti costitutivo del Trust (e, si aggiunge a rafforzamento di quanto sopra illustrato, se iscritto esplicitamente al Libro Fondiario), che deve essere considerato il "possessore" degli immobili (essendo a lui attribuiti tutti i poteri di amministrazione) e come tale il soggetto passivo dei tributi locali di natura immobiliare.

Si deve quindi concludere che, in base alle argomentazioni esposte, la Corte di Cassazione ha inteso, nel caso del Trust, identificare un soggetto passivo I.C.I./I.MU.P. (ed ai fini che qui rilevano IM.I.S.) non espressamente previsto dal legislatore ma derivante dall'interpretazione sistematica delle norme civilistiche di presupposto, e questo soggetto passivo è il Trustee. In base a questo elemento essenziale così individuato, ed alla luce delle premesse tavolari esposte (da considerare indispensabili ai fini tributari nel senso della rilevanza IM.I.S. del Trustee solo se lo stesso risulta iscritto al Libro Fondiario in relazione agli immobili confluiti nel Trust), si deve ritenere che al Trustee, identificato in questi termini e su questi presupposti come soggetto passivo IM.I.S., vanno applicati tutti gli istituti IM.I.S. riferiti alle persone fisiche tenute agli obblighi tributari. Si precisa che se invece il Trustee fosse una persona giuridica (ad esempio una società) e non una persona fisica, la soggezione IM.I.S. dovrebbe far riferimento agli istituti tipici della normativa relativa alle persone non fisiche. Si devono ritenere applicabili, ad esempio, la fattispecie "abitazione principale" di cui all'articolo 5 comma 2 lettera a) (vedi Paragrafi 2.1 e 2.1.1), le assimilazioni ad abitazione principale di cui all'articolo 8 comma 2 lettere b) ed e) (vedi Paragrafo 2.2.2.) e le aliquote ridotte di cui all'articolo 8 comma 2 lettere e ter) ed e ter-1) (vedi Paragrafo 1.6 lettera a-bis) nn. 3 e 4);

j) un caso particolare è costituito dalla vendita di immobile ai sensi dell'articolo 1523 e seguenti del Codice Civile, e cioè la c.d. "vendita con patto di riservato dominio". La compravendita realizzata in base a tali disposizioni civilistiche prevede il versamento del corrispettivo da parte dell'acquirente a rate (con frequenza e scadenza determinate nel contratto stesso). In base alla giurisprudenza del Consiglio di Stato[8], il perfezionamento del contratto di compravendita e quindi la modifica della proprietà si verificano solo con il versamento dell'ultima rata, e quindi "ex nunc" (cioè, dalla data dell'ultimo versamento" e senza effetto retroattivo alla data di stipula del contratto). Su questo presupposto civilistico, si deve desumere che il soggetto passivo IM.I.S. continua ad essere il venditore (che tra l'altro risulta ancora proprietario al Libro Fondiario durante il periodo temporale dei versamenti rateali) e non l'acquirente, e questo fino alla data del completo versamento del corrispettivo pattuito;

k) la L. n. 76/2016 ha istituito le c.d. "unioni civili" tra persone dello stesso sesso, equiparandole sotto vari aspetti al matrimonio. L'articolo 1 comma 20 della legge stessa è finalizzato a

8 In questo senso, da ultimo, le Sentenze n. 505/2014 e n. 1741/2016, entrambe Sez. IV.

garantire l'effettiva tutela dei diritti civili per le persone che scelgono questa forma di unione ed equipara gli effetti di questo istituto alle tutele garantite al matrimonio da testi di legge, regolamento, contratti collettivi ecc. laddove ricorrano le parole "matrimonio, "coniuge/i" o formulazioni equivalenti. Per quanto riguarda i tributi erariali questa equiparazione automatica è stata confermata dal M.E.F. con il Decreto che ha approvato il formato e le istruzioni del mod. 730/2017. Anche in sede di approfondimento da parte dei competenti Servizi della Provincia l'equiparazione è considerata automatica su tutti i testi normativi (di qualsiasi livello gerarchico). In materia di IM.I.S. quindi laddove nel testo normativo (o nei Regolamenti comunali) vi sia l'utilizzo dei termini richiamati dall'articolo 1 comma 20 della L. n. 76/2016, l'equiparazione è automatica. Si richiamano in proposito le disposizioni IM.I.S. di cui all'articolo 5 comma 2 lettera b) n. 2 ed all'articolo 8 comma 2 lettera a);

l) nel caso di sottoscrizione ed iscrizione al Libro Fondiario (intavolazione) di un preliminare di compravendita, tale atto, ancorché iscritto al Libro Fondiario stesso non modifica la titolarità dei diritti reali, compreso il diritto di proprietà ai fini IM.I.S. Infatti, il preliminare di compravendita iscritto al tavolare comporta solo l'impegno delle parti a concludere entro una determinata data la cessione dell'immobile con contratto definitivo. (Solo per inciso, si precisa che l'iscrizione tavolare del preliminare rende inefficaci tutte le eventuali annotazioni intermedie (ad esempio altre vendite, ipoteche e simili) che possano intervenire nel lasso di tempo intercorrente tra il preliminare ed il contratto definitivo ad esso riferito). La proprietà trasla solo con il contratto definitivo e, di conseguenza, ai sensi del combinato disposto degli articoli 2 comma 1 e 4, la soggezione IMIS rimane in capo al proprietario originario (il c.d. "promittente vendita") fino al contratto definitivo;

m) identiche conclusioni rispetto alla precedente fattispecie si devono trarre nel caso di atti traslativi di diritti reali che vengano intavolati (con GN) ma che contengono condizioni sospensive a loro volta annotate al Libro Fondiario. Al verificarsi della condizione sospensiva viene posto in essere un secondo atto, e solo dalla data del suo deposito ed iscrizione al Libro Fondiario (c.d. "GN2") viene costituito il nuovo diritto reale e, conseguentemente, cambia il soggetto passivo IM.I.S.;

n) si segnalano alcune fattispecie al verificarsi delle quali la data del "G.N." tavolare ha natura dichiarativa e non costitutiva degli effetti dell'atto intavolato. In questi casi, la modifica dei diritti reali derivanti dall'atto e quindi della soggezione passiva IM.I.S. (a tutti i fini), ovvero di elementi oggettivi che influiscono sul calcolo dell'imposta, decorre dalla data dell'atto in parola (o dichiarata nell'atto stesso) e non da quella del G.N.:
   - vendita di immobile ad asta fallimentare ovvero a seguito di realizzo di ipoteca: la data è quella del decreto d'asta (ovvero del contratto di vendita diretta);
   - sentenza di usucapione: la data è quella indicata nella sentenza stessa, e quindi retroattiva di dieci (usucapione in buona fede) o venti (usucapione in malafede) anni;
   - emissione del decreto di Espropriazione per pubblica utilità di un immobile: la data è quella del Decreto stesso;
   - l'annotazione del vincolo di uso civico derivante da provvedimento della Provincia o da Sentenza definitiva;
   - emissione del decreto di riconoscimento del vincolo storico culturale sul fabbricato ai fini dell'applicazione della riduzione della base imponibile nella misura del 50% di cui all'articolo 7 comma 3 lettera a) (vedi paragrafo 1.7 sezione lettera c)): la data per l'applicazione dell'agevolazione è quella del Decreto stesso.

1.5 La base imponibile

L'IM.I.S. non si discosta, in linea generale, per quanto concerne la determinazione della base imponibile, da quanto già in vigore per I.C.I. ed I.MU.P.. Le due grandi fattispecie sono confermate

nei fabbricati e nelle aree edificabili (vedi Paragrafo 1.2). Nello specifico delle due categorie di immobili è possibile fissare i seguenti elementi di novità o comunque di chiarimento:

a) *I fabbricati:* la base imponibile dei fabbricati è sempre costituita dalla rendita catastale, trasformata nel "valore catastale" (sul quale trova applicazione l'aliquota delle singole fattispecie di fabbricati) applicando i moltiplicatori specificamente previsti per ogni categoria catastale (articolo 5 comma 3). È importate sottolineare che i coefficienti risultano differenti rispetto a quelli in vigore per l'I.MU.P. (maggiori), in quanto in essi, ai soli fini IM.I.S., è già stato conglobato dal legislatore l'incremento del 5% della rendita catastale (incremento che quindi non va ulteriormente aggiunto alla rendita). La stessa norma stabilisce inoltre che sulle visure catastali viene evidenziato il valore ai soli fini IM.I.S. del fabbricato, ottenuto dalla moltiplicazione della rendita per i coefficienti predetti. Si sottolinea che il valore è inserito per consentire al contribuente una più agevole determinazione della base imponibile, ma che lo stesso non è evidenziato nello scarico periodico dei dati da Openkat effettuato dai Comuni[9]. Per quanto riguarda i fabbricati rientranti nel gruppo D10, ovvero per gli altri fabbricati strumentali all'attività agricola, il valore IM.I.S. viene evidenziato in visura catastale al netto della deduzione di cui all'articolo 5 comma 6 lettera d); se il risultato è negativo, il valore IM.I.S. viene riportato a zero. Infine, si rileva che contrariamente a quanto stabilito dall'articolo 5 comma 2 del D.L.vo n. 504/1992 (che costituiva presupposto normativo per l'ICI e per l'I.MU.P.), la normativa IM.I.S. non fissa la validità della rendita catastale al primo gennaio di ogni periodo d'imposta. Infatti, la norma di riferimento, e cioè l'articolo 5 comma 3, fa riferimento solo al "valore catastale", come ottenuto moltiplicando la rendita per i coefficienti delle singole categorie catastali di cui al medesimo articolo 5 comma 3. Nessuna indicazione temporale è prevista in merito alla decorrenza della validità tributaria della rendita per cui, anche alla luce dell'articolo 2 comma 4 che stabilisce che "per ciascun mese di possesso rilevano gli elementi oggettivi e soggettivi costitutivi dell'imposta" (vedi Paragrafo 1.2.1), si deve ritenere che la variazione in corso d'anno della rendita catastale trovi immediata applicazione secondo la regola della prevalenza nel mese;

b) *Le aree edificabili:* la base imponibile delle aree edificabili è costituita dal valore in commercio del terreno al primo gennaio di ogni periodo d'imposta (articolo 6 comma 4) con le stesse regole già in vigore per I.C.I. ed I.MU.P. (cui infatti la norma provinciale opera rinvio, in particolare ai criteri e parametri di cui all'articolo 5 comma 5 del D.L.vo n. 504/1992). Il valore, anche in caso di processo di edificazione iniziato, rimane solo quello del terreno, senza considerare l'aggiunta del fabbricato in corso di realizzazione[10]. Le novità in materia di IM.I.S. sono invece previste ai commi 5 e 6. Rinviando nel dettaglio al Paragrafo 4.2, si sottolinea che la previsione del comma 5 è del tutto derogatoria rispetto alla normale determinazione del valore del terreno edificabile, in quanto vi è una presunzione di legge non superabile (se non con comunicazione dopo tre anni) in ordine al valore dichiarato dal contribuente (ovvero accertato dall'Agenzia delle Entrate) in sede di dichiarazioni fiscali di ogni genere aventi per oggetto il terreno stesso, e questo senza effetto retroattivo. Per quanto riguarda invece il comma 6, sempre rinviando al Paragrafo 4.2 per il dettaglio, si sottolinea che il valore determinato periodicamente dal Comune costituisce limite per l'attività di accertamento, nei termini delineati dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione in vigenza di I.C.I. ed I.MU.P.. In altre parole, il Comune non può derogare da tale valore se il contribuente si è adeguato ad esso; in caso contrario, l'accertamento del Comune è libero (purché utilizzando valori motivati) ed il contribuente potrà instaurare il contraddittorio

9 Che quindi continueranno ad avere a disposizione la pura rendita, da riversare nei gestionali per le successive elaborazioni.

10 È appena il caso di precisare che durante i lavori di edificazione la superficie da considerare per il calcolo dell'imposta rimane sempre quella di cui all'articolo 6 comma 4 lettere a) e b), non quella del sedime del fabbricato in corso di realizzazione, visto che quest'ultima disposizione (articolo 6 comma 4 lettera c) trova applicazione solo alle fattispecie assimilate di cui all'articolo 6 comma 3 (vedi Paragrafi 4.2.4 e 4.3).

(anche nella modalità dell'accertamento con adesione se recepito dal Comune) per la verifica congiunta. Si ribadisce che il valore calcolato ai sensi del comma 5 supera sempre ogni altra determinazione effettuata anche ai sensi del comma 6;

c) *La fattispecie di cui all'articolo 5 comma 4:* rispetto alla definizione della base imponibile dei fabbricati e delle aree edificabili fin qui illustrata, si segnala che l'articolo 5 comma 4 prevede un caso particolare per i fabbricati privi di rendita ovvero non iscritti in catasto ma aventi le caratteristiche che li includono, ai fini IM.I.S., nella fattispecie "fabbricati". In questo caso, la norma richiede al Comune l'immediata attivazione della procedura di attribuzione della rendita catastale di cui all'articolo 1 commi 336 e 337 della L. n. 311/2004 (già applicata ad I.C.I. ed I.MU.P.). Nelle more dell'attribuzione della rendita il fabbricato deve comunque versare l'IM.I.S. secondo la fattispecie delle aree edificabili, ed in particolare ai sensi dell'articolo 6 comma 4 sia per quanto riguarda la quantificazione del valore che per quella della superficie (vedi Paragrafo 4.2.2). Si sottolinea in questo senso che l'eventuale retroattività della rendita attribuita dal Catasto può essere applicata solo in base alla comunicazione operata dal Comune ai sensi dell'articolo 1 comma 337 della L.P. n. 311/2004, con la quale, chiedendo l'attivazione della procedura, l'Amministrazione comunale fissa (se conosciuto) il momento temporale antecedente dal quale vi sono le prove giuridicamente certe dell'esistenza (o della modificazione intervenuta e non oggetto di riaccatastamento) del fabbricato[11], oppure in base alla dichiarazione DOCFA del contribuente che, sanando posizioni arretrate, indichi espressamente l'anno di esistenza del fabbricato. In questo secondo caso, infatti la dichiarazione DOCFA assume la valenza di dichiarazione tributariamente rilevante effettuata dal contribuente medesimo, con la conseguenza di poter procedere all'accertamento (nei termini di decadenza ordinari, articolo 10 comma 1) sul presupposto della sua tardività.

1.6 L'articolazione delle aliquote, delle detrazioni e delle deduzioni

Come sopra evidenziato, uno degli elementi di maggiore novità dell'IM.I.S. rispetto all'I.C.I. ed all'I.MU.P. è costituito dalla modifica dell'articolazione delle aliquote. Il concetto di "immobile" come individuato in modo innovativo al precedente Paragrafo 1.2 conduce automaticamente ad una articolazione delle aliquote molto più ampia rispetto ai previgenti tributi locali immobiliari, ed estende in modo molto significativo la potestà impositiva del Comune, consentendogli scelte autonome più mirate rispetto alla configurazione del proprio territorio ed alla realtà socio-economica di riferimento. In sostanza, mentre fino ad oggi le aliquote erano differenziabili solo per grandi fattispecie, con l'IM.I.S. le diverse definizioni di "fabbricato" consentono l'articolazione per categoria catastale oltre che per fattispecie. Questo consente al Comune, in linea di principio, di approvare un sistema di aliquote diversificato e personalizzato sulla propria realtà in modo da ripartire il carico tributario tra le varie categorie di immobili in funzione della complessiva politica fiscale e di bilancio che l'Amministrazione ritiene di porre in essere. Questa ampia autonomia impositiva si completa con la "forbice" di valori minimi e massimi nell'ambito della quale i Comuni possono modificare le aliquote standard. Il range è particolarmente ampio, fino al punto di consentire l'esenzione (per azzeramento dell'aliquota) dell'imposta anche per singole tipologie di immobili.

Analoghe considerazioni (che completano ulteriormente il quadro dell'autonomia impositiva fin qui descritto sul versante della quantificazione del tributo) si possono svolgere in materia di detrazioni e deduzioni d'imposta. La detrazione per abitazione principale (articolata, come meglio di seguito illustrato) per singolo Comune, è modificabile in aumento da parte del Comune, quale complemento eventuale della complessiva manovra tributaria. La deduzione di imponibile (prevista per i

11 Ad esempio: l'attivazione delle utenze diverse da quelle di cantiere, la dichiarazione di fine lavori, la richiesta di residenza.

fabbricati strumentali all'attività agricola) può essere anch'essa aumentata in funzione della considerazione fiscale che il Comune intende riservare a tale fattispecie di fabbricati.
Su questo presupposto generale, e con riferimento agli articoli 5, 6 e 14, si sintetizzano di seguito i margini di manovra in materia di aliquote, detrazioni e deduzioni riservate all'autonomia impositiva del Comune:

a) *le aliquote:* le aliquote sono fissate in centesimi rispetto al valore dell'immobile (vedi Paragrafo 1.5). L'aliquota standard per tutti gli immobili è pari allo 0,86%. Fanno eccezione l'abitazione principale, le fattispecie assimilate e le pertinenze, per le quali l'aliquota standard è dello 0,35%, ed i fabbricati strumentali all'attività agricola (aliquota standard 0,1%). Per il solo periodo d'imposta 2015 (articolo 14) le aliquote standard in vigore sono:
   1. lo 0,35% per le abitazioni principali, fattispecie assimilate e pertinenze;
   2. lo 0,1% per i fabbricati strumentali all'attività agricola;
   3. lo 0,79% per i fabbricati inclusi nelle categorie catastali C1, C3, D1, D2, D3, D4, D6, D7, D8 e D9;
   4. lo 0,895% per tutte le residuali fattispecie di immobili.

   Ai sensi dell'articolo 18 comma 7 lettera b) della L.P. n. 21/2015 (che ha novellato in tal senso l'articolo 14 comma 6bis), per i periodi d'imposta 2016 e 2017 le aliquote standard in vigore sono:
   1. lo 0,35% per le abitazioni principali, fattispecie assimilate e pertinenze se rientranti nelle categorie catastali A1, A8 ed A9;
   2. lo 0,00% per le abitazioni principali, fattispecie assimilate e pertinenze se rientranti in categorie catastali diverse da A1, A8 ed A9;
   3. lo 0,1% per i fabbricati strumentali all'attività agricola;
   4. lo 0,79% per i fabbricati inclusi nelle categorie catastali D1, D3, D4, D6, D7, D8 e D9;
   5. lo 0,55% per i fabbricati inclusi nelle categorie catastali A10, C1, C3 e D2;
   6. lo 0,895% per tutte le residuali fattispecie di fabbricati e di aree edificabili.

   Il quadro delle aliquote standard definito per il periodo d'imposta 2016 e 2017 è stato esteso senza modifiche ai periodi d'imposta 2018 e 2019 dall'articolo 14 comma 4 lettera b) della L.P. n. 20/2016, poi al periodo d'imposta 2020 dall'articolo 3 della L.P. n. 13/2019, al periodo d'imposta 2021 dall'articolo 3 della L.P. n. 16/2020, al periodo d'imposta 2023 dall'articolo 5 della L.P. n. 22/2021, al periodo d'imposta 2024 dall'articolo 4 della L.P. n. 9/2023, al periodo d'imposta 2025 dall'articolo 4 della L.P. n. 13/2024 e da ultimo fino al periodo d'imposta 2028 dall'articolo 5 della L.P. n. 11/2025 .
   Sempre dal periodo d'imposta 2016, l'articolo 18 comma 1 lettere a) e c) della L.P. n. 18/2015 introduce una nuova fattispecie di fabbricati collegata ad una specifica aliquota. Si tratta dei fabbricati strutturalmente destinati a "scuola paritaria", e nei quali l'attività didattica venga effettivamente svolta ai sensi dell'articolo 30 della L.P. n. 5/2006. In base a questa definizione, per tali fabbricati l'aliquota base è fissata nella misura dello 0,2%. Si tratta di una definizione di tipo oggettivo, che quindi prescinde dalla natura del soggetto passivo IMIS. I Comuni possono ridurre fino allo 0,00% l'aliquota base ma non aumentarla. La novella riguarda la definizione di "scuola paritaria" (inserita nell'articolo 5 comma 2 lettera f-bis)) e la determinazione dell'aliquota (inserita nell'articolo 5 comma 6 lettera d-bis)). Occorre precisare che la nuova fattispecie riguarda esclusivamente le "scuole paritarie" e non le "scuole equiparate"[12]. Per i periodi d'imposta 2018 e 2019 peraltro l'articolo 5 comma 1 della L.P. n. 18/2017 ha modificato tale quadro di riferimento introducendo all'articolo 14 comma 6-bis) la nuova lettera b-sexies). In particolare, l'aliquota standard è ora fissata (appunto per i soli anni 2018 e 2019) nella misura dello 0,00%. Poiché, come illustrato, il Comune relativamente a questa fattispecie ha la facoltà (art. 5 comma 6 lettera d-bis)) di diminuire ma non di aumentare l'aliquota base stessa, la determinazione ora normativamente introdotta di

12 Queste ultime continuano ad essere esenti come per il passato, in via interpretativa, ai sensi dell'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992, come richiamato dall'articolo 7 comma 1 lettera c).

un'aliquota pari allo 0,00% comporta il sostanziale venir meno della facoltà comunale, e l'applicazione automatica della norma. A partire dal periodo d'imposta 2021 la fattispecie è stata ulteriormente novellata in senso strutturale. L'articolo 3 della L.P. n. 16/2020 ha abrogato l'articolo 14 comma 6bis lettera b sexies) e modificato l'articolo 5 comma 6 lettera d bis). L'effetto di tali modifiche normative è che appunto dal periodo d'imposta 2021 l'aliquota relativa ai fabbricati destinati a scuola paritaria di cui all'articolo 5 comma 2 lettera f bis) è fissata per legge in senso stabile e permanente (e non quindi in via transitoria come in vigore dal 2018 al 2020) nella misura dello 0,00%. Decade quindi, nella nuova formulazione dello stesso articolo 5 comma 6 lettera d bis), ogni potere discrezionale in capo ai Comuni (già transitoriamente sospeso dal 2018 al 2020 come sopra illustrato).

Per i soli periodi d'imposta 2018 e 2019, l'articolo 5 comma 1 della L.P. n. 18/2017 ha introdotto ulteriori articolazioni delle aliquote standard come sopra illustrate, novellando ancora l'articolo 14 comma 6bis, in specie con l'aggiunta delle lettere b-bis), b-ter) e b-quinquies). L'articolo 3 della L.P. n. 13/2019 ha prorogato il quadro così delineato (sempre a mezzo di modifiche dell'articolo 14) anche al periodo d'imposta 2020, il successivo articolo 3 della L.P. n. 16/2020 ha esteso la proroga al periodo d'imposta 2021, l'articolo 5 della L.P. n. 22/2021 al periodo d'imposta 2023, l'articolo 4 della L.P. n. 9/2023 al periodo d'imposta 2024 l'articolo 4 della L.P. n. 13/2024 al periodo d'imposta 2025 e l'articolo 5 della L.P. n. 11/2025 fino al periodo d'imposta 2028. In particolare, per le categorie catastali D1, D7, D8 e per i fabbricati strumentali all'attività agricola (articolo 5 comma 2 lettera f), vedi nel dettaglio il Paragrafo 3.2), è stato introdotto il principio della "progressività per classi di rendita catastale". In sostanza, ai fabbricati la cui rendita catastale (prima della rivalutazione ai fini IM.I.S. conseguente all'applicazione dei moltiplicatori di cui all'articolo 5 comma 3, vedi Paragrafo 1.5 sezione lettera a)) risulta uguale o inferiore ad un determinato limite, si applica un'aliquota agevolata. È importante sottolineare che il limite di rendita così individuato non costituisce "scaglione" o "franchigia", ma semplice limite per l'applicazione o meno dell'aliquota agevolata (secondo appunto il principio tributario delle "classi"). Di conseguenza, per i fabbricati la cui rendita catastale supera il valore (specifico per singola categoria catastale) fissato per legge, l'aliquota ordinaria si applica sull'intera base imponibile (che quindi non viene ripartita in due parti distinte con applicazione di aliquote differenziate). Alla luce della formulazione delle norme in parola, che fanno riferimento unicamente alla "rendita catastale" quale presupposto per l'eventuale riconoscimento delle aliquote agevolate in riferimento alle singole fattispecie catastali dei fabbricati, ed al principio generale che vieta l'uso dell'analogia in materia tributaria, si deve ritenere che sia invece esclusa la loro applicazione ai fabbricati che per il calcolo dell'imposta dovuta continuano a utilizzare quale base imponibile il valore contabile ai sensi dell'articolo 5 comma 5.

Sempre con applicazione ai soli periodi d'imposta 2018 e 2019, l'articolo 5 comma 1 della L.P. n. 18/2017 ha introdotto la nuova lettera b-quater) all'articolo 14 comma 6bis, stabilendo l'applicazione dell'aliquota dello 0,00% per i fabbricati concessi in comodato gratuito a soggetti iscritti all'albo delle organizzazioni di volontariato o al registro delle associazioni di promozione sociale. Anche in questo caso l'articolo 3 della L.P. n. 13/2019 ha esteso la disposizione al periodo d'imposta 2020, l'articolo 3 della L.P. n. 16/2020 al periodo d'imposta 2021, l'articolo 5 della L.P. n. 22/2021 al periodo d'imposta 2023, l'articolo 4 della L.P. n. 9/2023 al periodo d'imposta 2024 e l'articolo 4 della L.P. n. 13/2024 al periodo d'imposta 2025. Si sottolinea che la fattispecie non è individuata all'articolo 5 commi 2 e 6, e quindi i Comuni non hanno alcun potere di incrementare l'aliquota medesima, che trova immediata ed automatica applicazione. La disposizione consente l'applicazione dell'esenzione dalla stessa prevista secondo i seguenti principi:

- il possesso dei fabbricati oggetto di comodato può essere in capo a qualsiasi soggetto passivo, mancando limitazioni in tal senso nella norma. Solo per completezza, si ricorda che in presenza di comodato sull'immobile oggetto dell'imposizione il soggetto passivo non cambia (vedi Paragrafo 1.4);
- il comodato può riguardare solo i fabbricati e non anche le aree edificabili, vista la formulazione restrittiva, in tal senso, della norma;
- il comodato deve essere concesso esclusivamente in favore di persone giuridiche iscritte negli albi (anche non provinciali vista la genericità della formulazione normativa) delle organizzazioni di volontariato o nei registri delle associazioni di promozione sociale. Si opera quindi rinvio, in tal senso, ai medesimi albi e registri, ed alle strutture provinciali competenti per materia se si rendesse necessaria una verifica;
- la norma non pone limiti tipologici all'utilizzo dei fabbricati medesimi da parte dei soggetti beneficiari. Peraltro, alla luce del principio generale che impone la lettura in senso stretto delle norme tributarie, soprattutto se di natura agevolativa, si deve ritenere che l'utilizzo del fabbricato concesso in comodato debba avvenire in via esclusiva da parte del comodatario, con esclusione di uso promiscuo da parte di terzi (compreso il possessore comodante);
- la norma non richiede in capo al contribuente, per la costituzione del diritto all'esenzione, la presentazione di alcuna dichiarazione o comunicazione obbligatoria. La formulazione dell'articolo 11 comma 2 (vedi Paragrafi 5.0 e 6.1) non consente al Comune, per questa fattispecie di esenzione, di introdurre obblighi dichiarativi o comunicativi in capo al contribuente, in quanto non si tratta di esercizio di una facoltà ma di previsione vincolante per legge;
- la norma non prevede che il contratto di comodato che costituisce presupposto della fattispecie di esenzione che qui rileva sia soggetto ad obbligo di registrazione.

In relazione al rapporto generale che deve intercorrere tra contribuente e Comune, ed ai poteri di accertamento di quest'ultimo, vista la particolarità dell'esenzione in parola si segnala che:

- è sempre possibile per il contribuente presentare comunicazioni volontarie al Comune ai sensi dell'articolo 11 comma 4 (vedi Paragrafo 6.1). In particolare, si deve ritenere che questa modalità di acquisizione da parte del Comune delle informazioni necessarie per la corretta applicazione dell'esenzione possa avvenire da parte del contribuente a seguito dell'inoltro (evidentemente con valorizzazione dell'imposta dovuta per gli eventuali fabbricati oggetto del comodato) del modello di versamento precompilato di cui all'articolo 9 comma 5, e dei conseguenti contatti tra l'Ufficio Tributi ed il contribuente stesso;
- in fase di "pre-accertamento", o comunque a seguito di controlli, segnalazioni mirate o acquisizione di dati che facciano ipotizzare l'esistenza del comodato (e quindi, potenzialmente, dell'esenzione), il Comune può sempre attivare, nel medesimo spirito di collaborazione preventiva, la procedura di cui all'articolo 10 comma 3 (vedi Paragrafo 7.1, in particolare la lettera c)).

In conseguenza delle novelle così introdotte, per i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027 e 2028 le aliquote standard in vigore risultano le seguenti ad eccezione della fattispecie di cui alla lettera h) la cui valenza è limitata al periodo d'imposta 2025:

a) lo 0,55% per i fabbricati inclusi nelle categorie catastali A10, C1, C3 e D2;
b) lo 0,55% per i fabbricati inclusi nella categoria catastale D1 la cui rendita catastale è uguale o inferiore ad € 75.000,00=;
c) lo 0,55% per i fabbricati inclusi nelle categorie catastali D7 e D8 la cui rendita catastale è uguale o inferiore ad € 50.000,00=;

d) lo 0,00% per i fabbricati strumentali all'attività agricola di cui all'articolo 5 comma 2 lettera f) la cui rendita catastale è uguale o inferiore ad € 25.000,00=;
e) lo 0,79% per i fabbricati inclusi nelle categorie catastali D1 la cui rendita catastale è superiore ad € 75.000,00=, D3, D4, D6, D7 la cui rendita catastale è superiore ad € 50.000,00=, D8 la cui rendita catastale è superiore ad € 50.000,00=, D9;
f) lo 0,1% per i fabbricati strumentali all'attività agricola diversi da quelli di cui alla precedente lettera d), e quindi con rendita catastale superiore ad € 25.000,00=. Per i medesimi fabbricati la deduzione della rendita catastale di cui al combinato disposto degli articoli 5 comma 6 lettera d) e 14 comma 6 è confermata in € 1.500,00=;
g) lo 0,35% per le abitazioni principali iscritte nella categoria catastali A1, A8 ed A9. Per i medesimi fabbricati la detrazione di cui all'articolo 5 comma 6 lettera a) è stabilita, per ciascun Comune, nella misura di cui all'Allegato A) come modificato da ultimo con la deliberazione n. 201 dd. 14 febbraio 2020 della Giunta Provinciale;
h) lo 0,00% per i fabbricati concessi in comodato gratuito a soggetti iscritti all'albo delle organizzazioni di volontariato o al registro delle associazioni di promozione sociale;
i) lo 0,895% per tutti gli altri fabbricati (tranne le abitazioni principali, fattispecie assimilate e relative pertinenze appartenenti a categorie catastali diverse da quelle della lettera g), per le quali l'aliquota è pari allo 0,00%);
j) lo 0,895% per le aree edificabili e le fattispecie assimilate.

In linea di principio e generale il Comune può modificare (anche per i periodi d'imposta 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027 e 2028) le aliquote standard fissando (entro i minimi e massimi di seguito illustrati) valori percentuali completamente liberi (e quindi non vincolati al numero di decimali), anche in modo differenziato per le singole fattispecie o categorie catastali (per i fabbricati diversi da quelli abitativi e relative pertinenze). Il Comune può diminuire l'aliquota per l'abitazione principale fino ad azzerarla, ma non aumentarla. Per i fabbricati strumentali all'attività agricola può variarla tra lo 0% e lo 0,2%. Per tutti gli altri immobili può fissarla tra lo 0% e l'1,31%.

a-bis) le aliquote agevolate facoltative: varie norme entrate in vigore successivamente alla L.P. n. 14/2014 hanno introdotto ulteriori fattispecie di possibile agevolazione e/o esenzione rimesse alla potestà impositiva e regolamentare del Comune. In particolare, si evidenziano:

1. ai sensi dell'articolo 3 commi 1 lettera b) e 2 della L.P. n. 9/2015 (che ha introdotto la lettera e-bis) all'articolo 8 comma 2), per il periodo d'imposta 2015 il Comune può prevedere (con deliberazione da adottare entro il 30 luglio 2015) un'aliquota agevolata (fino all'azzeramento) per i fabbricati iscritti nella categoria catastale D8 e destinati ad impianti di risalita comunque denominati. Questa facoltà è esercitabile anche per il periodo d'imposta 2016 (in sede di determinazione ordinaria annuale delle aliquote e nei termini previsti per legge, vedi Parte 5), in base alla novella apportata all'articolo 8 comma 2 lettera e-bis) dall'articolo 18 comma 4 lettera a) della L.P. n. 21/2015). L'articolo 14 comma 2 lettera b) della L.P. n. 20/2016 ha esteso la facoltà in parola ai periodi d'imposta dal 2017 al 2019, senza modificare i presupposti e le modalità di decisione ed applicazione di questa fattispecie. L'articolo 3 della L.P. n. 13/2019 ha ulteriormente reso applicabile questa facoltà anche al periodo d'imposta 2020. L'articolo 3 della L.P. n. 16/2020 stabilisce l'applicazione di questa disposizione anche al periodo d'imposta 2021, l'articolo 5 della L.P. n. 22/2022 ne conferma la vigenza al periodo d'imposta 2023, l'articolo 4 della L.P. n. 9/2023 al periodo d'imposta 2024, l'articolo 4 della L.P. n. 13/2024 al periodo d'imposta 2025 e l'articolo 5 della L.P. n. 11/2025 a tutti i periodi d'imposta fino al 2028;
2. dal periodo d'imposta 2017 l'articolo 8 comma 2 lettera e-bis) è stato ulteriormente modificato dall'articolo 14 comma 2 lettera c) della L.P. n. 20/2016, e prevede che i Comuni possono deliberare, per i periodi d'imposta dal 2017 al 2028 (ai sensi dell'articolo

5 della L.P. n. 11/2025), un'aliquota agevolata (fino all'azzeramento) per i fabbricati iscritti nella categoria catastale D8 destinati ad attività di campeggio. Questa facoltà, essendo prevista nella stessa norma relativa ai fabbricati D8 destinati ad impianti di risalita, va esercitata secondo le medesime regole previste per questi ultimi (vedi precedente punto 1), e quindi nei limiti della normativa europea in materia di aiuti di Stato;

3. dal periodo d'imposta 2016 i Comuni possono prevedere aliquote ridotte per i fabbricati abitativi locati a canone concordato ai sensi dell'articolo 2 comma 3 della L. n. 431/1998[13]. La facoltà è introdotta dall'articolo 18 comma 4 lettera b) della L.P. n. 21/2014 che ha istituito la nuova lettera e-ter) dell'articolo 8 comma 2. Poiché il riferimento è all'aliquota stabilita dall'articolo 5 comma 6 lettera a) dell'abitazione principale, il Comune può giungere anche all'esenzione (aliquota 0,00%), tranne che per i fabbricati delle categorie catastali A1, A8 ed A9, per i quali il limite minimo di aliquota è comunque pari allo 0,35%;
4. dal periodo d'imposta 2023 l'articolo 3 della L.P. n. 20/2022 ha inserito la nuova lettera e ter-1) all'articolo 8 comma 2 della L.P. n. 14/2014. La disposizione riconosce ai Comuni due nuove facoltà in materia di determinazione di aliquote agevolate con riferimento alla fattispecie "altri fabbricati abitativi" (seconde case). Trattandosi di fattispecie "chiuse" e completamente determinate in legge, il Comune non può introdurre alcuna modifica se non stabilire l'aliquota agevolata. Le due facoltà sono:
   - ✓ relativamente ai fabbricati di tipo abitativo concessi in locazione ai sensi della L. n. 431/1998. Si tratta di una fattispecie più ampia rispetto a quella di cui alla lettera e ter) del medesimo articolo 8 comma 2 (relativa ai soli contratti di locazione a canone concordato, per l'illustrazione della quale vedi il precedente n. 3), in quanto riguarda potenzialmente tutte le tipologie di contratto disciplinate dalla legge richiamata, e si affianca ad essa senza sovrapporvisi né sostituirsi. Il Comune può deliberare entrambe le aliquote (lettera e ter) e lettera e ter-1)) oppure una sola delle due o naturalmente nessuna di esse. La facoltà di cui alla lettera e ter-1) risulta tuttavia subordinata al vincolo in forza del quale se vengono istituite entrambe le aliquote agevolate quella di cui alla lettera e ter-1) non può risultare inferiore all'aliquota di cui alla lettera e ter). Poiché il riferimento è all'articolo 5 comma 6 lettera a), il Comune può giungere anche all'esenzione (aliquota 0,00%), tranne che per i fabbricati delle categorie catastali A1, A8 ed A9, per i quali il limite minimo di aliquota è comunque pari allo 0,35%;
   - ✓ relativamente ai fabbricati utilizzati a fini turistici ai sensi dell'articolo 37bis della L.P. n. 7/2002 (per i quali, cioè, sia attivato il c.d. "codice CIPAT"). Poiché il riferimento è all'aliquota stabilita dall'articolo 5 comma 6 lettera a), il Comune può giungere anche all'esenzione (aliquota 0,00%), tranne che per i fabbricati delle categorie catastali A1, A8 ed A9, per i quali il limite minimo di aliquota è comunque pari allo 0,35%;
5. ai sensi del nuovo articolo 8 comma 2 lettera g-ter) (introdotto dall'articolo 14 comma 2 lettera d) della L.P. n. 20/2016), dal periodo d'imposta 2017 i Comuni possono stabilire

13 Si tratta di contratti di locazione stipulati a canone concordato (che sono cosa diversa dai canoni sociali) in base agli accordi sottoscritti dalle Associazioni di categoria con la promozione dei Comuni, ai sensi appunto dell'articolo 2 comma 3 e dell'articolo 4 comma 1 della L. n. 431/1998. Analoga agevolazione (anch'essa rimessa alla facoltà dei Comuni) era stabilita in vigenza dell'I.C.I. Si rinvia nel dettaglio operativo ai D.M. 5 marzo 1999, 20 dicembre 2002 e 14 luglio 2004. La struttura degli articoli 2 commi 3, 4 e 5 della L. n. 431/1998 fa ritenere, in un'ottica di interpretazione complessiva e coordinata, che la facoltà IM.I.S. che qui rileva sia applicabile anche ai fabbricati locati a studenti universitari (art. 5 comma 3) ed a quelli locati per particolari esigenze (art. 5 comma 1, tipicamente a lavoratori temporanei, e comma 2 in quanto la fattispecie è, per espressa formulazione normativa, alternativa a quella del comma 1 e disciplinata dai medesimi principi costitutivi). Infatti, le fattispecie di cui all'articolo 5 commi 1, 2 e 3 rinviano alle disposizioni di cui all'articolo 2 comma 3 per la loro disciplina, anche in forza del D.M. di cui all'articolo 4 attuativo proprio dell'articolo 2 comma 3. L'unitarietà delle norme richiamate fa inoltre ritenere che, se il Comune sceglie di dare attuazione alla facoltà di stabilire l'aliquota agevolata, non lo possa fare in modo disgiunto per le tre tipologie di contratti a canone concordato ma solo in modo complessivo ed unitario per esse, visto che la fattispecie generale dipende comunque dall'articolo 2 comma 3.

un'aliquota ridotta, anche fino all'esenzione, per le aree edificabili per le quali non sia stata accolta l'istanza di trasformazione urbanistica in aree "non edificabili" ai sensi e secondo le procedure di cui all'articolo 45 comma 4 della L.P. n. 15/2015. La formulazione della norma fa ritenere che l'agevolazione abbia natura esclusivamente oggettiva poiché si riferisce unicamente all'area edificabile e non ad elementi soggettivi, per cui l'aliquota in parola trova applicazione anche agli eventuali soggetti passivi (contitolari) che non abbiano presentato l'istanza di modifica della destinazione urbanistica dell'area stessa. Si tratta quindi di un'aliquota agevolata (ovvero di un'esenzione) che può trovare applicazione dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale l'istanza di modifica della destinazione urbanistica è stata respinta. Si evidenzia tuttavia che, se il Comune al momento della conclusione negativa del procedimento di valutazione dell'istanza presentata dal contribuente aveva già adottato, per quel periodo d'imposta, la deliberazione ai sensi dell'articolo 8 comma 2 lettera g-ter), l'aliquota (in vigore) trova immediata applicazione (e non quindi dal periodo d'imposta successivo) ai sensi e con le modalità di cui all'articolo 2 commi 3 e 4 (vedi Paragrafo 1.2.1). La norma non pone limiti temporali relativamente al numero di periodi d'imposta (futuri) nei quali l'aliquota agevolata (ovvero l'esenzione) può trovare applicazione. Si segnala che la procedura di cui all'articolo 45 comma 4 della L.P. n. 15/2015 è stata modificata dall'articolo 46 commi 3 e 4 della L.P. n. 20/2016, con l'introduzione della data del 30 giugno per l'assunzione obbligatoria da parte del Comune delle decisioni in merito alle istanze presentate entro il 31 dicembre dell'anno precedente. Inoltre, ai sensi del nuovo comma 4bis della L.P. n. 15/2015, il Comune deve motivare il mancato accoglimento della domanda di modifica della destinazione urbanistica da edificabile a non edificabile, dandone comunicazione all'interessato. Queste novelle (vedi Paragrafi 4.2 e 4.2.1 sezione lettera b)) rendono certi i tempi per l'eventuale applicazione della nuova facoltà fin qui illustrata. Si conferma che per le istanze di "declassamento" accolte continuano a valere le regole di rimborso obbligatorio in vigore dall'1.1.2016 in base all'articolo 6 comma 2 lettera a) e quelle di rimborso facoltativo (ulteriore) di cui all'articolo 8 comma 2 lettera g);

6. ai sensi del nuovo articolo 8 comma 2 lettera e quater) (introdotto dall'articolo 21 comma 1 della L.P. n. 3/2020), originariamente a valere per il solo periodo d'imposta 2020 ma con successiva estensione ai periodi d'imposta 2021 (art. 3 della L.P. n. 16/2020) e 2022 (art. 5 della L.P. n. 22/2021) i Comuni possono stabilire aliquote agevolate (nei limiti di cui all'articolo 5 comma 6 lettera c), e quindi fino allo 0,00%) per i fabbricati iscritti in qualsiasi categoria catastale (tranne quelle nelle quali rientrano i fabbricati strumentali all'attività agricola di cui all'articolo 5 comma 2 lettera f)) in ordine ai quali risultino in essere contratti di locazione per destinazioni d'uso diverse da quelle di tipo abitativo o pertinenziali di abitazioni (quindi, sostanzialmente, finalizzati ad attività produttiva). La fattispecie (ed i conseguenti poteri dei Comuni) è articolata nei seguenti elementi:
   - nel corso del 2020 (o seguenti fino al 2022) il canone contrattuale di locazione deve essere modificato (in diminuzione) dalle parti in ragione dell'emergenza epidemiologica COVID-19;
   - nel fabbricato deve risultare in corso un'attività rilevante ai fini I.V.A.;
   - il locatore ed il locante devono sottoscrivere (adesione formale) un atto convenzionale secondo il testo approvato dal Comune, nel quale vengono stabiliti la percentuale di riduzione del canone ed il periodo temporale della sua applicazione nel corso del 2020, 2021 e 2022;
   - stante la presenza di elementi rimessi per legge all'autonomia impositiva IM.I.S., si deve ritenere che il Comune debba, prima di determinare le aliquote agevolate, modificare il proprio Regolamento completando la fattispecie agevolativa, ed in particolare stabilendo la percentuale di riduzione del canone di locazione ed i mesi di sua applicazione;

- l'aliquota agevolata deve avere carattere di proporzionalità rispetto ai due elementi costitutivi fin qui illustrati (percentuale di riduzione del canone di locazione e durata della riduzione stessa). Tuttavia, stante la formulazione della norma, le decisioni regolamentari possono essere "uniche" (a titolo di mero esempio: una riduzione del canone di locazione pari ad un minimo del 30% che si protragga per un periodo minimo di 5 mesi), con corrispondente aliquota agevolata singola (ad esempio: 0, 35%), ovvero articolate anche per classi tributarie, alle quali corrispondano differenti aliquote. Sempre a titolo di esempio: riduzione del canone tra il 10% ed il 30% per un periodo di almeno 3 mesi: aliquota dello 0,45%; riduzione del canone tra il 31% ed il 50% per almeno 5 mesi: aliquota dello 0,35%, e così via. I due elementi della fattispecie (percentuale di riduzione del canone di locazione e periodo temporale di sua applicazione) possono quindi essere articolati a scelta del Comune, con l'unico limite della loro ragionevolezza e congruità anche in senso costituzionale;
- il Comune può decidere se la (le) aliquota (aliquote) agevolata (agevolate) così stabilita (stabilite) trovi(no) applicazione per l'intero periodo d'imposta 2020 o dalla data decisa con la delibera di approvazione. Il rinvio all'articolo 5 comma 6 lettera c) consente la loro applicazione anche solo per singole categorie catastali, nonché con determinazione di aliquote differenziate tra le diverse categorie (vedi Paragrafi 1.6 e 3.1). Il Comune, tuttavia, non può stabilire ulteriori elementi di discriminazione tra i contribuenti (ad esempio in ragione della diminuzione di fatturato in conseguenza dell'epidemia). Si veda il Paragrafo 5.6.;

7. ai sensi del nuovo articolo 8 comma 2 lettera e sexies) (introdotto dall'articolo 1 comma 2 della L.P. n. 6/2020) i Comuni possono stabilire un'aliquota agevolata, fino allo 0,00%, per i c.d. "beni merce". Si tratta dei fabbricati realizzati (costruiti) da imprese di costruzione, dei quali le stesse risultano soggetto passivo IM.I.S. in qualità di possessore (vedi Paragrafo 1.4) e destinati alla vendita. La fattispecie prevede che l'aliquota agevolata non compete se i fabbricati stessi risultano locati, concessi in comodato a terzi o utilizzati direttamente dall'impresa. In sostanza, anche alla luce della giurisprudenza formatasi sull'analoga fattispecie prevista in materia di I.MU.P. fin dal 2013, i fabbricati devono risultare del tutto inutilizzati in quanto destinati per loro natura, in qualsiasi momento, esclusivamente alla vendita. Sussiste in capo al Comune la facoltà di stabilire l'obbligo di comunicazione ai sensi dell'articolo 11 comma 2 (vedi Paragrafo 6.1). La disposizione trova applicazione a partire dal periodo d'imposta 2020 e quindi con validità a regime (vedi Paragrafo 5.6);
8. ai sensi del nuovo articolo 8 comma 2 lettera c-bis) (introdotto dall'articolo 5 della L.P. n. 11/2025) a partire dal periodo d'imposta 2026 i Comuni possono stabilire aliquote ridotte (anche fino all'esenzione, aliquota dello 0,0%) per gli immobili posseduti dai soggetti di cui all'articolo 82 comma 7 del D.L.vo n. 117/2017, e cioè per gli iscritti nel registro del terzo settore che pur non avendo natura soggettiva commerciale svolgono in modo non principale attività commerciali. Da tale fattispecie rimangono comunque escluse le c.d. "imprese sociali", in quanto tali soggetti svolgono per loro natura attività commerciali in via esclusiva o principale). Questa nuova facoltà consegue all'abrogazione dell'articolo 8 comma 2 lettera c) e quindi dell'esenzione facoltativa in favore delle ONLUS prevista fino al 2025 (vedi paragrafi 1.7 e 5.1). Sussiste in capo al Comune la facoltà di stabilire l'obbligo di comunicazione ai sensi dell'articolo 11 comma 2 (vedi Paragrafo 6.1).
9. ai sensi del nuovo articolo 8 comma 2 lettera g quater) (introdotto dall'articolo 5 della L.P. n. 9/2023) a partire dal periodo d'imposta 2024 il Comune può deliberare un'aliquota ridotta, anche fino all'azzeramento, relativamente agli immobili soggetti a vincolo di uso civico nel caso in cui gli stessi vengano dati in concessione al Comune dal gestore dell'immobile stesso (la A.S.U.C. o soggetto assimilato). La fattispecie prevede i seguenti

elementi costitutivi della fattispecie, anche in relazione ai contenuti dell'eventuale deliberazione adottata dal Comune:

- ✓ l'aliquota si applica agli immobili gravati da vincolo di uso civico, e quindi potenzialmente sia fabbricati che aree edificabili;
- ✓ l'immobile al quale si applica l'aliquota deve costituire oggetto di concessione da parte del gestore in favore del Comune. La concessione deve avvenire con atto formalizzato ai sensi dell'articolo 15 della L.P. n. 6/2005, e quindi a titolo oneroso per il Comune;
- ✓ l'immobile deve essere destinato dal Comune all'esercizio di funzioni, servizi o attività pubbliche (anche nelle forme e modalità di affidamento esterno previste dall'ordinamento dei servizi comunali ai sensi della L.P. n. 3/2006);
- ✓ l'aliquota agevolata trova applicazione nel rispetto delle disposizioni della U.E. in materia di aiuti di Stato, e quindi del c.d. "de minimis";
- ✓ l'aliquota agevolata (anche fino allo zero) deve essere determinata in senso proporzionale rispetto all'onere finanziario previsto in capo al Comune in sede di concessione. La disposizione è finalizzata a calmierare il doppio onere che viene a gravare sul bilancio del Comune, e cioè il minor gettito derivante dall'applicazione dell'aliquota agevolata e la spesa prevista dalla concessione dell'immobile. La norma prevede quindi che il Comune effettui una valutazione di tipo economico-finanziario relativa a tale duplice aspetto, e che tale valutazione costituisca presupposto motivazionale nella delibera che approva l'aliquota (o le aliquote) agevolata. Il Comune quindi in base a tale analisi può:
  - ➢ stabilire una sola aliquota agevolata che trova applicazione solo nel caso in cui il valore economico-finanziario della concessione sia inferiore all'importo stabilito nella delibera attuativa della facoltà IM.I.S.;
  - ➢ stabilire una pluralità di aliquote per classi di valore della concessione, da applicarsi ciascuna entro i limiti di valore di ogni singola classe. Si tratta di una struttura di aliquote analoga a quella prevista nei periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022 per la fattispecie dei contratti di locazione di fabbricati non abitativi di cui all'articolo 8 comma 2 lettera e quater) della L.P. n. 14/2014 (vedi precedente n. 6 di questo Paragrafo). In senso concettuale la possibilità di strutturare le aliquote per classi in funzione del valore della concessione è collegata anche alla variabilità della base imponibile IM.I.S. degli immobili stessi oggetto di concessione (rendite molto differenziate a seconda della tipologia di fabbricato, valori delle aree edificabili per zona e per destinazione urbanistica, situazioni complessivamente diversificate nei singoli Comuni);

b) *la detrazione d'imposta:* la detrazione per l'abitazione principale, le fattispecie assimilate e le relative pertinenze non è più uguale ed indifferenziata, ma personalizzata per ogni singolo Comune, ed è stabilita, in attuazione dell'articolo 5 comma 6 lettera a), nell'importo della quarta colonna dell'Allegato A) della L.P. n. 14/2014[14]. Questa scelta risponde alla necessità di salvaguardare l'abitazione principale "standard" a prescindere dai valori d'estimo presenti nei singoli Comuni. Il Comune può aumentare (non ridurre) la detrazione fissata per legge fino alla concorrenza dell'imposta dovuta. Può anche articolare la manovra sull'abitazione principale con un mix tra aliquota e detrazioni, anche in questo caso in funzione delle rendite presenti nel proprio territorio, della ripartizione dei fabbricati tra le varie categorie "A" e della complessiva politica fiscale che intende porre in essere[15]. Si ribadisce, come illustrato alla

14 Come aggiornato, ai sensi dell'articolo 14 comma 3, dalle deliberazioni n. 358/2015, n. 2466/2015, n. 1275/2016, n. 72/2018, n. 183/2019 e n. 201/2020 della Giunta provinciale.

15 Questa doppia possibilità, utilizzabile sia disgiuntamente che congiuntamente, consente ad esempio di prevedere l'applicazione dell'aliquota standard ma aumentare contemporaneamente la detrazione, in modo da esentare i fabbricati con rendita inferiore e mantenere l'imposizione su quelli delle categorie a maggior estimo (A7, A8). Una manovra solo sull'aliquota potrebbe portare ad effetti diversi, e per questo si tratta di uno strumento che il Comune può valutare nella

lettera a) ed al Paragrafo 2.1, che dal periodo d'imposta 2016 l'abitazione principale, le fattispecie assimilate e le relative pertinenze sono esenti dall'IM.I.S. tranne i fabbricati inclusi nelle categorie catastali A1, A8 ed A9, per cui la detrazione risulta inapplicabile tranne che per queste fattispecie residuali di fabbricati;

c) *la deduzione d'imponibile:* per i fabbricati strumentali all'attività agricola è prevista una deduzione d'imponibile di € 550,00=, fissata per il 2015 in € 1.000,00= e per i periodi d'imposta dal 2016 al 2028 in € 1.500,00= (articolo 14 comma 6, come novellato da ultimo dall'articolo 5 della L.P. n. 11/2025). La deduzione si applica sulla rendita catastale prima del calcolo del valore (cioè, della base imponibile del fabbricato). Il Comune può aumentare la deduzione anche fino alla piena concorrenza dell'imposta dovuta per ogni singolo fabbricato (si tratta infatti di una deduzione oggettiva e non soggettiva, vedi Paragrafo 3.2). Infine, si precisa che la deduzione, contrariamente alla detrazione di cui alla precedente lettera b), in assenza di una specifica disposizione normativa non va commisurata ai mesi di possesso (o di sussistenza dei requisiti di ruralità del fabbricato), ma si applica semplicemente alla rendita catastale prima del calcolo dell'imposta.

1.7 Le esenzioni, le esclusioni dall'ambito di applicazione dell'imposta e le riduzioni

L'articolo 7 determina le fattispecie per le quali si applica in modo obbligatorio l'esenzione, l'esclusione dall'ambito di applicazione o la riduzione dell'IM.I.S.. Occorre sottolineare che in via generale vengono riprese le norme statali già in vigore in materia di I.C.I. ed I.MU.P., con alcune modifiche e novità di seguito illustrate. Si ricorda che su queste fattispecie il Comune non può operare in alcun modo nell'ambito della propria autonomia impositiva (vedi Parte 5), salve le fattispecie di cui alla sezione lettera a-ter) (aree edificabili "sature") e di cui all'articolo 7 comma 1 lettera c) (O.N.L.U.S.)[16].

a) *Le esenzioni:* vengono confermate tutte le esenzioni già applicate all'I.C.I. ed all'I.MU.P., in particolare con rinvio (art. 7 comma 1 lettera c)) alle disposizioni di cui all'articolo 7 comma 1 del D.L.vo n. 504/1992, che quindi in materia di IM.I.S. trova integrale applicazione (compresi i Decreti attuati, quale ad esempio il D.M. n. 200/2012 in materia di definizione della commercialità o meno degli immobili posseduti da soggetti non commerciali. Nello specifico, le esenzioni riferite a tale norma riguardano:
   1. i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
   2. i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni;
   3. i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
   4. i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810*;*
   5. i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
   6. i fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104 , limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette;

---

sua autonomia impositiva e conoscenza dell'articolazione delle sue basi imponibili (rendite) e distribuzione (numerosità e frequenza) dei fabbricati secondo le varie categorie A.

[16] Come illustrato al paragrafo 1.6 lettera a-bis) n. 8 ed al paragrafo 5.1, l'articolo 8 comma 2 lettera c) è stato abrogato a partire dal periodo d'imposta 2026 in conseguenza dell'abrogazione del D.L.vo n. 460/1997 susseguente all'entrata in vigore del nuovo regime fiscale del terzo settore di cui al D.L.vo n. 117/2017.

7. gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222[17].

Si segnala che nella normativa IM.I.S. vengono evidenziate specificamente le esenzioni per i terreni agricoli (comma 1 lettera a), vedi Paragrafo 4.1) e per gli immobili soggetti a vincolo di uso civico (comma 1 lettera d), vedi Paragrafo 1.7.1). Viene confermata[18] (comma 1 lettera

17 Con riferimento a questa fattispecie di esenzione l'articolo 1 comma 71 lettera b) della L. n. 213/2023 è intervenuto con interpretazione autentica. L'interpretazione concerne in senso rigoroso la fattispecie di esenzione I.MU.P. di cui all'articolo 1 comma 759 della L. n. 160/2019, ma comprende anche le norme richiamate da tale disposizione (il comma 759 appunto), tra le quali è compresa quella di cui all'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992. Ai sensi dell'articolo 12 comma 5 le esenzioni di cui all'articolo 7 comma 1 lettera c) che operano rinvio all'articolo 7 comma 1 del D.L.vo n. 504/1992 devono intendersi statiche, e quindi con riferimento al testo della norma statale in vigore all'1.1.2015 (vedi Paragrafo 8.1). Tuttavia in questo caso l'interpretazione autentica intervenuta con l'articolo 1 comma 71 della L. n. 213/2023 non costituisce nuova formulazione dell'articolo 7 comma 1 del D.L.vo n. 504/1992, ma sua interpretazione autentica, e come tale avente effetto retroattivo, per cui la stessa si applica alla fattispecie di esenzione IM.I.S. che qui rileva. Nello specifico, la stessa si riferisce al presupposto dell'"utilizzo" degli immobili (da parte dei soggetti di natura non commerciale – art. 73 del T.U.I.R. – con modalità non commerciali per le attività individuate dalla norma), termine questo interpretato fino ad oggi come "utilizzo effettivo", con conseguente perdita del diritto all'esenzione nel caso in cui l'immobile non venisse in concreto utilizzato per l'attività ma solo genericamente destinato ad essa. La norma di interpretazione autentica stabilisce invece che con il termine "utilizzo" si deve intendere la "strumentalità" dell'immobile alle destinazioni d'uso di cui all'articolo 7 comma 1 lettera i), anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, e comunque a condizione che l'assenza di esercizio dell'attività non comporti la cessazione definitiva della destinazione d'uso e della strumentalità. Il legislatore ha quindi affermato in via interpretativa che un immobile non utilizzato ma "destinato strutturalmente" all'attività stessa deve ritenersi compreso nella fattispecie di esenzione di cui all'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992 e quindi, ai fini IM.I.S., nell'esenzione di cui all'articolo 7 comma 1 lettera c) della L.P. n. 14/2014. Si evidenzia che l'interpretazione autentica di cui all'articolo 1 comma 71 lettera a) della stessa L. n. 213/2023 non trova applicazione all'IM.I.S. in quanto questa fattispecie è oggetto di specifica disposizione speciale IM.I.S. (articolo 7 comma 1 lettera e)). L'articolo 1 commi da 853 a 856 della L. n. 199/2025 è ulteriormente intervenuto in via interpretativa autentica con riferimento all'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992, ed esattamente sul DM n. 200/2012 che costituisce attuazione di tale norma. Ferme restando le considerazioni generali fin qui svolte in ordine all'applicabilità all'IM.I.S. di tale disposizione, nello specifico: a) Le attività assistenziali e quelle relative alle attività sanitarie si intendono effettuate con modalità non commerciali (e quindi concretizzano il presupposto oggettivo per l'esenzione di cui all'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992) se effettuate previo accredito, convenzione o contratto con i soggetti di cui all'articolo 1 comma 853 lettera a) della L. n. 199/2025 (Stato, Regioni, Enti locali), in senso integrativo o complementare rispetto al servizio pubblico e questo anche in presenza di richiesta di importi di compartecipazione agli utenti disciplinati dall'ordinamento per la copertura del servizio universale; b) Le medesime attività di cui alla lettera a) si intendono effettuate con modalità non commerciali se non accreditate, contrattualizzate o convenzionate ma erogate in forma gratuita, o con corrispettivo simbolico o inferiore alla metà dei corrispettivi medi richiesti nel medesimo ambito territoriale per attività analoghe effettuate in modo concorrenziale (art. 1 comma 853 lettera b)). Per la definizione di "attività svolta con modalità commerciale o meno" non ha alcuna rilevanza (in entrambi i casi) la categoria catastale attribuita agli immobili nei quali l'attività stessa viene svolta (art. 1 comma 855); c) Le attività didattiche si intendono effettuate con modalità non commerciali (e quindi concretizzano il presupposto oggettivo per l'esenzione di cui all'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992) se il corrispettivo medio percepito è inferiore al costo medio per studente come individuato annualmente dai Ministeri competenti (articolo 1 comma 856). Tale disposizione peraltro trova applicazione estremamente contenuta ai fini dell'IM.I.S., in quanto l'articolo 5 comma 2 lettera f bis) e l'articolo 5 comma 6 lettera d bis) prevedono fin dal periodo d'imposta 2018 l'esenzione dall'imposta dei fabbricati destinati a scuola paritaria (Paragrafo 1.6 lettera a)). La nuova interpretazione autentica può trovare eventualmente applicazione all'IM.I.S. unicamente per i contenziosi in sede giurisdizionale ancora non conclusi ed afferenti ad annualità antecedenti il 2018 stesso. La norma dispone in ogni caso che non si procede al rimborso di imposta versata dal contribuente, e questo principio si applica ai periodi d'imposta dal 2016 al 2017 nei quali era prevista non l'esenzione ma l'aliquota ridotta dello 0,2%, nonché ad importi versati a seguito di contenzioso concluso con la vittoria del Comune.

18 In quanto già prevista per l'I.MU.P. dall'articolo 8 della L.P. n. 25/2012.

e)) l'esenzione (derogatoria dell'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992) per gli immobili posseduti da soggetti non commerciali che non utilizzano direttamente gli immobili stessi ma li concedono in comodato gratuito ad altro soggetto non commerciale per usi riconducibili a quelli dello stesso articolo 7 comma 1 lettera i). L'esenzione relativa ai fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali (articolo 7 comma 1 lettera b), con rinvio per la fattispecie al D.M. 22 aprile 2008 del Ministero delle Infrastrutture) viene prevista anche per i periodi di mancato utilizzo di tali fabbricati (per i quali quindi, allo scopo di concretizzare la fattispecie esentiva, è sufficiente la destinazione e non l'uso materiale, comma 1 lettera b))[19]. È invece nuova l'esenzione di cui al comma 1 lettera f), relativa agli immobili, da chiunque posseduti, concessi in comodato gratuito (con contratto registrato che lo comprovi) ad enti pubblici per l'esercizio di funzioni, servizi o attività pubbliche[20]. Si sottolinea che questa esenzione non è soggetta a comunicazione da parte del contribuente perché esula dalla previsione dell'articolo 11 comma 2, trattandosi di esenzione obbligatoria per legge e non di esenzione introdotta autonomamente dal Comune con il regolamento (vedi Paragrafo 6.3 per una soluzione organizzativa ed applicativa). Per l'applicazione temporale delle esenzioni valgono le regole generali di cui al Paragrafo 1.2.1.

a-bis) *Le nuove esenzioni dal periodo d'imposta 2016:* nel periodo d'imposta 2016 entrano in vigore due nuove esenzioni automatiche ed obbligatorie:

1. nel caso di demolizione di fabbricati rientranti esclusivamente nelle fattispecie urbanistiche di cui all'articolo 111 della L.P. n. 15/2015 (edifici dismessi e degradati o incongrui), l'area risultante dalla demolizione è esente da IM.I.S. (anche se il PRG comunale ne sancisce l'edificabilità ai sensi dell'articolo 6 comma 1) fino al rilascio della concessione (o altro provvedimento edilizio) che autorizzi la riedificazione (articolo 6 comma 3 lettera c), vedi Paragrafo 4.3 lettera c)). La nuova esenzione, prevista dall'articolo 18 comma 3 lettera a) della L.P. n. 21/2015, è inserita nel neo istituito comma 1 lettera a-bis) dell'articolo 7, ed ha quindi natura stabile e senza limite temporale di applicazione;
2. l'articolo 18 comma 7 lettera b) della L.P. n. 21/2015, istituendo il nuovo comma 6ter dell'articolo 14, introduce, per il solo periodo d'imposta 2016, l'esenzione per gli immobili posseduti dalle "Cooperative Sociali" e dalle ONLUS (queste ultime se hanno stipulato convenzioni con la Provincia, i Comuni, le Comunità o le Aziende sanitarie). L'articolo 14 comma 4 lettera c) della L.P. n. 20/2016 ha esteso l'esenzione ai periodi d'imposta dal 2017 al 2019, senza modificare la normativa di seguito illustrata, l'articolo 3 della L.P. n. 13/2019 ha ulteriormente esteso anche al periodo d'imposta 2020 l'applicazione della normativa che qui rileva ed identica estensione è avvenuta, con riferimento al periodo d'imposta 2021 in forza dell'articolo 3 della L.P. n. 16/2021, al periodo d'imposta 2022 ai sensi dell'articolo 2 della L.P. n. 3/2022, al periodo d'imposta 2023 ai sensi dell'articolo 2 della L.P. n. 4/2023, al periodo d'imposta 2024 ai sensi dell'articolo 1 della L.P. n. 3/2024 ed al periodo d'imposta 2025 ai sensi dell'articolo 1 della L.P. n. 2/2025. I riferimenti normativi ed amministrativi per la puntuale identificazione di tali soggetti passivi sono pubblicati su questo sito, e rappresentano l'elemento soggettivo per l'applicazione

19 È opportuno sottolineare che nella maggioranza dei casi i fabbricati sono comunque esclusi dall'ambito di applicazione dell'IM.I.S. in quanto posseduti da una società strumentale della provincia, ITEA, ovvero dalla provincia stessa, come di seguito precisato. Questa fattispecie esentiva però trova applicazione a tutte le tipologie di fabbricati rientranti nelle disposizioni del D.M. citato, e quindi anche ad alloggi di soggetti privati riconducibili ad una destinazione d'uso come "alloggio sociale". ATTENZIONE: il riferimento all'esclusione dall'ambito di applicazione dell'IM.I.S. di ITEA ai sensi dell'articolo 7 comma 2 è superato a partire dal periodo d'imposta 2022 come illustrato alla lettera b) di questo Paragrafo. Da tale annualità gli Enti strumentali sono tornati in piena imposizione IMIS, e per ITEA continua a trovare applicazione, sussistendone i presupposti, l'esenzione di cui all'articolo 7 comma 1 lettera b) qui in commento.

20 In questa fattispecie di esenzione rientrano anche i fabbricati concessi in comodato ad Enti Pubblici (Provincia, Stato, Regioni, Comuni, Comunità) e da questi destinati all'accoglienza di rifugiati o profughi (come nel recente caso dei flussi migratori conseguenti al conflitto in Ucraina).

dell'esenzione. Per quanto riguarda gli ulteriori aspetti soggettivi ed oggettivi fissati dalla norma in parola per l'applicazione della fattispecie di esenzione, si fissano i seguenti punti:

A) l'esenzione spetta ai soggetti per natura commerciali (Cooperative Sociali od ONLUS costituite in Società di persone o di capitali[21]);
B) l'esenzione spetta anche per gli immobili gestiti (anche solo parzialmente) in forma commerciale[22];
C) l'esenzione è riconosciuta solo per gli immobili (posseduti e gestiti nei termini di cui alle lettere a) e b)) destinati alle attività di cui all'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992 (applicabile all'IM.I.S. ai sensi dell'articolo 7 comma 1 lettera c)). Quindi se i soggetti che qui rilevano possiedono immobili destinati ad attività diverse da quelle di cui all'articolo 7 comma 1 lettera i), agli stessi l'esenzione non spetta;
D) l'esenzione spetta solo se l'imposta dovuta non eccede il limite della normativa europea in materia di "de minimis"[23]. In sostanza, sommando i contributi e/o le altre esenzioni spettanti al soggetto passivo nel triennio precedente compreso il 2016, il soggetto stesso non deve aver ricevuto aiuti per un importo superiore ad € 200.000,00= (€ 300.000,00= dal periodo imposta 2024);
E) la circostanza di cui alla lettera d) deve essere comunicata dal contribuente al Comune ai sensi dell'articolo 11 comma 2 (Paragrafo 6.1). La comunicazione ha natura costitutiva del diritto all'esenzione, e deve essere presentata entro il termine perentorio del 31.12.2016[24]. Può essere presentata sia prima che dopo i termini di versamento dell'IM.I.S. 2016 come stabiliti dal Comune. Nel caso in cui venga presentata dopo il versamento, costituisce titolo per la richiesta di rimborso ordinaria (articolo 10 comma 9 e Paragrafo 7.4). Su questo sito è pubblicato uno modello tipo di comunicazione conforme alle caratteristiche necessarie per garantire il rispetto della normativa europea in materia di "de minimis";
F) il Comune invia il modello di versamento precompilato nel modo ordinario (articolo 9 comma 5, Paragrafo 6.3), a meno che non abbia ricevuto per tempo la comunicazione;
G) l'esenzione è del tutto alternativa rispetto a quella di cui all'articolo 7 comma 1 lettera c)[25] (con riferimento alla fattispecie di cui all'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992), in quanto attiene appunto a soggetti commerciali e ad immobili gestiti in forma commerciale;
H) nello specifico delle ONLUS, è comunque fatta salva la facoltà di esenzione soggettiva generale riconosciuta ai Comuni dall'articolo 8 comma 2 lettera c), in quanto la nuova esenzione che qui rileva riguarda solo le ONLUS commerciali che abbiano comunque sottoscritto convenzioni con gli Enti pubblici territoriali o con l'Azienda Sanitaria;

---

21 In via ordinaria la forma societaria commerciale impedisce invece l'applicazione dell'esenzione ordinaria di cui all'articolo 7 comma 1 lettera c) per carenza dell'elemento soggettivo

22 In via ordinaria l'esercizio in forma commerciale impedisce invece l'applicazione dell'esenzione ordinaria di cui all'articolo 7 comma 1 lettera c) per carenza dell'elemento oggettivo.

23 Dal periodo d'imposta 2024 la fonte comunitaria è il Regolamento UE n. 2023/2831, entrato in vigore l'1.1.2024 in sostituzione del Regolamento n. 1407/2013, che ha aumentato ad € 300.000,00= (fino al 2023 € 200.000,00=) il limite massimo cumulato, calcolato su tre anni, degli aiuti di Stato rientranti nel "de minimis".

24 L'intervenuta estensione temporale dell'esenzione fino al periodo d'imposta 2025 comporta che per ciascun anno vale la medesima regola prevista per il 2016 in materia di dichiarazione del contribuente e di prescrizione. In questo senso è intervenuta a chiarire univocamente tale aspetto la modifica apportata (con validità a partire dal periodo d'imposta 2017) all'articolo 14 comma 6ter dall'articolo 4 comma 5 della L.P. n. 9/2017. La nuova disposizione prevede espressamente l'obbligo della presentazione della comunicazione (quale presupposto costitutivo per l'esenzione) entro il 31 dicembre di ciascun periodo d'imposta. Chiarisce inoltre che i contenuti di ogni singola comunicazione hanno validità unicamente nel periodo d'imposta cui si riferiscono. Questo principio risulta coerente con la necessità che gli elementi costitutivi (in particolare il rispetto del limite "de minimis" degli aiuti di Stato) sussistano e siano verificabili separatamente per ciascun periodo d'imposta.

25 Che continua a trovare applicazione per i soggetti non commerciali e, con riferimento agli stessi, solo agli immobili destinati ad attività non commerciali ai sensi sempre dell'articolo 7 comma 1 lettera i) e del D.M. n. 200/2012.

I) l'esenzione stabilita per i periodi d'imposta dal 2016 al 2025, è stata estesa, dall'articolo 5 comma 2 della L.P. n. 18/2017, dall'articolo 3 della L.P. n. 13/2019, dall'articolo 3 della L.P. n. 16/2020, dall'articolo 2 della L.P. n. 3/2022, dall'articolo 2 della L.P. n. 4/2023, dall'articolo 1 della L.P. n. 3/2024 e dall'articolo 1 della L.P. n. 2/2025 agli anni 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024 e 2025, anche alle cooperative sociali (sempre di natura commerciale) che svolgono attività diverse da quelle di cui all'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992, con l'istituzione del nuovo comma 6-quater all'articolo 14. In particolare, le Cooperative che, nel rispetto dei presupposti e delle modalità di applicazione cui ai punti precedenti, possono dal 2018 potenzialmente accedere all'esenzione, sono quelle di cui all'articolo 1 comma 1 lettera b) della L. n. 381/1991, come attuato a più riprese dalla Giunta provinciale. Si tratta in specie delle c.d. "cooperative di inserimento lavorativo". Tranne la tipologia di attività svolta, gli altri elementi costitutivi della fattispecie sono identici a quelli già in vigore dal 2016 per le altre Cooperative. La norma è stata oggetto di interpretazione autentica ad opera dell'articolo 2 della L.P. n. 15/2018. La modifica nel testo dell'articolo 14 comma 6quater apportata da tale novella ha peraltro natura esclusivamente interpretativa e non varia sotto alcun aspetto la sostanza dell'esenzione né le sue modalità di applicazione come in vigore dal primo gennaio 2018 e qui illustrate[26].

a-ter) *L'esenzione per le Cooperative Sociali dal periodo d'imposta 2026:* l'esenzione di cui all'articolo 14 commi 6ter e 6quater illustrata al paragrafo precedente è cessata con il periodo d'imposta 2025. L'entrata in vigore, dall'1.1.2026 del nuovo regime tributario del c.d. "Terzo Settore" disciplinato dal D.L.vo n. 117/2017 (in conseguenza dell'articolo 8 del D.L. n. 82/2025) ha fatto venir meno i presupposti e gli elementi costitutivi della fattispecie di cui ai richiamati commi 6ter e 6quater. L'articolo 1 della L.P. n. 4/2026 è intervenuto sulla materia disponendo l'introduzione a regime del nuovo articolo 7 comma 1 lettera c-bis) che a partire dal periodo d'imposta 2026 istituisce una nuova fattispecie di esenzione su presupposti analoghi anche se non esattamente coincidenti rispetto a quelli di cui al cessato articolo 14 commi 6ter e 6quater. La disposizione stabilisce una nuova fattispecie di esenzione IM.I.S. per gli immobili posseduti dalle Cooperative Sociali a regime (non quindi in via transitoria come prevedevano i commi 6ter e 6quater dell'art. 14), si pone in continuità sostanziale rispetto agli elementi costitutivi della precedente fattispecie modificando solamente alcuni aspetti in funzione del nuovo quadro istituzionale e fiscale intervenuto nella disciplina del Terzo settore. Nello specifico, l'esenzione è costituita dai seguenti presupposti, che devono concorrere contemporaneamente:

1. I soggetti passivi interessati sono esclusivamente le Cooperative Sociali di natura tributaria commerciale (S.c. a r.l.) di cui all'articolo 1 comma 1 della L. n. 381 del 1991, e quindi le Cooperative di tipo A e di tipo B. Vista l'ampiezza della formulazione normativa, rientrano anche le cooperative di tipo "misto";
2. Sono esenti gli immobili nei quali vengono svolte da parte della Cooperativa le attività di cui all'articolo 7 comma 1 lettera i) del D.L.vo n. 504/1992, oppure le attività di cui all'articolo 1 comma 1 lettera b) della L. n. 381/1991 (attività diverse - agricole, industriali, commerciali o di servizi - finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate);
3. L'attività di cui al punto 2 deve essere effettuata in regime di convenzione con la Provincia, i Comuni, le Comunità, gli Enti del servizio sanitario o l'azienda sanitaria. Si evidenzia che la nuova disposizione non opera (come peraltro avveniva in vigenza dell'art. 14 commi 6ter e 6quater) un collegamento specifico tra singoli immobili e la convenzione che le Cooperative Sociali devono obbligatoriamente avere in atto con i

26 Si richiama anche, quale interpretazione del comma 6quater ed in particolare della sua applicabilità nei singoli periodi d'imposta, la nota n. Prot. 340188 del 18 maggio 2022 dell'UMST Enti locali.

sopraccitati enti pubblici: l'esenzione è prevista per gli immobili nei quali sono svolte le attività individuate nella norma e quale elemento ulteriore prescrive che tali attività siano svolte in regime di convenzione. Quindi può accadere, quale esempio interpretativo, che la Cooperativa X sia soggetto passivo IMIS per fabbricati nel Comune Y, ma la sua convenzione sia con il Comune Z o con la Comunità K (o con altri soggetti quali la Provincia e gli Enti del SSN) e non con il Comune Y. L'elemento tributariamente rilevante è che negli immobili si svolga una delle attività previste (vedi punto 2) e che questa attività sia svolta in convenzione con i soggetti pubblici enumerati nella norma stessa. Si deve ritenere che il termine "convenzione" vada riferito ad ogni tipologia di provvedimento e di atto negoziale intercorrente tra Ente pubblico e Cooperativa Sociale con il quale venga regolato lo svolgimento di attività e servizi volti a perseguire l'interesse generale appunto in termini di sussidiarietà. L'interpretazione va posta sul contenuto sostanziale degli atti e non sulla mera denominazione giuridica;

4. Il minor gettito IM.I.S. deve concorrere al rispetto del limite in materie di aiuti di stato "de minimis" ai sensi della normativa UE richiamata nella nuova lettera c bis) dell'art. 7 comma 1, e quindi entro il limite massimo di € 300.000,00= nel triennio precedente (calcolando anche il periodo d'imposta interessato all'esenzione);
5. Il contribuente deve presentare, entro il termine di prescrizione (quindi inderogabile) del 31 dicembre di ogni periodo d'imposta, una dichiarazione nella quale attesti questi elementi. La dichiarazione ha carattere costitutivo del diritto all'esenzione, per cui la sua omissione rende gli immobili soggetti in via ordinaria all'IM.I.S.

a-quater) *L'esenzione facoltativa "aree edificabili sature"*: a partire dal periodo d'imposta 2017 è stata introdotta una nuova fattispecie di esenzione non obbligatoria ma rimessa all'autonomia impositiva e regolamentare dei Comuni. Il nuovo articolo 8 comma 2 lettera g-bis), come introdotto dall'articolo 14 comma 2 lettera d) della L.P. n. 20/2016, prevede la facoltà per i Comuni di esentare le aree edificabili che, in base alle Norme di Attuazione del PRG comunale, consentono unicamente l'ampliamento di fabbricati esistenti. Si tratta delle c.d. aree "sature" o "consolidate", che in via generale sono soggette all'imposta in forza del presupposto di cui all'articolo 6 comma 1 (vedi Paragrafo 4.2 lettera d)). Si precisa che in base alla formulazione della nuova norma l'esenzione non è applicabile alle aree che comunque consentono, per previsione urbanistica, la realizzazione anche solo potenziale di nuovi fabbricati. Questo in quanto la disposizione fa riferimento alle "norme di attuazione del piano regolatore generale comunale che consentono **esclusivamente** l'ampliamento di fabbricati esistenti". Un'area edificabile la cui destinazione urbanistica stabilita dalle Norme di Attuazione stesse consenta anche la realizzazione di nuovi fabbricati pur se materialmente ciò risulta impossibile per la configurazione del terreno (ad esempio i c.d. "sfridi" di piccole dimensioni) rimane soggetta all'IM.I.S. e non rientra (proprio per la sua destinazione urbanistica estranea alla fattispecie normativa tributaria) tra le aree che il Comune può esentare.

a-quinquies) *L'esenzione 2020 per i fabbricati di tipo turistico, ricreativo e culturale*: l'articolo 1 della L.P. n. 10/2020, istituendo il nuovo articolo 14bis, ha introdotto, **con validità per il solo periodo d'imposta 2020**, una nuova fattispecie di esenzione per gli immobili ivi previsti e secondi i presupposti e le modalità disciplinate dallo spesso articolo 14bis. L'esenzione si applica automaticamente per legge senza che in capo ai Comuni vi sia alcuna necessità né competenza per l'assunzione di provvedimenti di recepimento o attuazione. La fattispecie (ed i conseguenti poteri dei Comuni) è molto articolata e complessa (vedi anche il Paragrafo 5.6 n. 3 lettera b)), ed è stata oggetto di specifici interventi interpretativi ed illustrativi con le Note del Servizio Autonomie Locali dd. 17 agosto, 10 settembre e 21 ottobre 2020. Nel rinviare quindi a tali fonti per l'illustrazione di dettaglio, si fissano sinteticamente i seguenti punti costitutivo:

1. i fabbricati ai quali si applica potenzialmente la deduzione sono quelli iscritti nella categoria catastale D2 (alberghi e pensioni) e D3 (Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili) e quelli, iscritti in qualsiasi categoria catastale, la cui destinazione d'uso coincida con le tipologie individuate ai commi 1 e 3 dell'articolo 14bis. In linea generale si tratta, per i fabbricati di tipo turistico, delle tipologie di cui agli articoli 30 e seguenti della L.P. n. 7/2002. La puntuale individuazione dei fabbricati, con molti esempi di casistica, è illustrata specificamente nelle Note Informative del 10 settembre e del 21 ottobre 2020;
2. costituisce presupposto indispensabile per l'applicazione della riduzione la coincidenza tra il soggetto passivo IM.I.S. (articolo 14bis commi 2 e 3) e gestore dell'attività esercitata nei fabbricati, ad eccezione delle tipologie di fabbricati di cui al comma 1 lettere b) e d) per le quali tale requisito non sussiste. Questo elemento evidenzia, in primis, che nei fabbricati deve svolgersi un'attività di tipo imprenditoriale (questo il senso del termine "gestione"), anche se temporaneamente sospesa ma validamente costituita ed esistente a fini amministrativi (autorizzazioni, Camera di Commercio e simili) e fiscali (partita IVA). Inoltre, il concetto di coincidenza previsto in legge va interpretato ed applicato in senso stretto, rigoroso e senza analogia, anche in relazione al disposto dell'articolo 4 comma 4 (vedi Paragrafo 1.4 sezione lettera h)). Anche in questo caso si rinvia per la casistica alla Nota Informativa del 10 settembre 2020;
3. costituisce ulteriore presupposto costitutivo indispensabile dell'esenzione la presentazione da parte del soggetto passivo di una comunicazione ai sensi dell'articolo 11 comma 4 (vedi Paragrafo 6.1). Con la comunicazione deve essere attestata la sussistenza degli elementi costitutivi della fattispecie, evidenziati i fabbricati interessati e, per ciascuno di essi, il numero di mesi (nel senso di cui all'articolo 2 comma 4, vedi Paragrafo 1.2.1) per i quali i presupposti sussistono. La comunicazione deve essere presentata entro il termine di prescrizione (e quindi perentorio) del 31 ottobre 2020. L'articolo 14bis comma 5 fa espressamente salve (se compatibili in senso oggettivo e soggettivo) le comunicazioni regolarmente presentate in termini (e quindi entro il 30 settembre 2020) ai fini della riduzione della base imponibile di cui all'articolo 7 comma 3 lettera b bis) ora abrogato (vedi questo Paragrafo sezione lettera d)). Stante la natura giuridica del termine stesso, la sua inosservanza non può costituire oggetto di ravvedimento operoso (articolo 13 del D.L.vo n. 472/1997, vedi Paragrafo 7.3.1). Il rinvio all'articolo 11 comma 4 fa ritenere che l'adempimento comunicativo possa avvenire anche senza l'utilizzo obbligatorio di modelli (eventualmente ed opportunamente) messi a disposizione dal Comune, e con qualsiasi strumento informativo giuridicamente certo (compresa la mail ordinaria) purché vengano evidenziati in modo univoco, nella comunicazione stessa, tutti i predetti elementi costitutivi. **ATTENZIONE**: l'articolo 6 della L.P. n. 13/2020, modificando in tal senso l'articolo 14bis ai commi 2 e 3, ha riaperto il termine per la presentazione della comunicazione da parte dei contribuenti fissandolo (sempre con valenza di prescrizione) al 31 dicembre 2020. Il comma 2 dello stesso articolo 6 della L.P. n. 13/2020 ha introdotto all'articolo 14bis il nuovo comma 5bis, con il quale sono fatte salve, in quanto compatibili (e cioè complete di tutti gli elementi costitutivi sopra illustrati) le comunicazioni presentate oltre il termine previgente del 31 ottobre 2020;
4. infine, il riferimento effettuato dal legislatore all'articolo 11 comma 4, fa rientrare la comunicazione di cui al punto 4 nella sfera di rilievo ai fini della predisposizione e dell'invio da parte del Comune del modello di versamento F24 precompilato (articolo 9 comma 5 e Paragrafo 6.3). In sostanza, per il periodo d'imposta 2020 il Comune deve, una volta acquisite le comunicazioni, riversarne i contenuti nella banca dati che costituisce presupposto per il calcolo dei modelli precompilati stessi. In questo senso, valgono le regole generali che disciplinano la valenza giuridica del precompilato e dell'attività di accertamento. In specie, se gli elementi indicati nella comunicazione dovessero variare dopo il 31 ottobre 2020 è onere per il contribuente (anche di concerto con l'Ufficio

comunale) procedere al ricalcolo degli importi dovuti (ad esempio per l'acquisizione di un ulteriore fabbricato che abbia i presupposti per la riduzione o, viceversa, la cessione, ovvero il cambio di modalità di gestione dell'attività). Questo anche in relazione alla scadenza particolare di versamento stabilita per il periodo d'imposta 2020 dall'articolo 1 della L.P. n. 2/2020 (vedi Paragrafo 6.2 sezione lettera a))

a-sexies) *L'esenzione 2021 per i fabbricati di tipo turistico, ricreativo e culturale*: l'articolo 4 comma 4 della L.P. n. 7/2021, istituendo il nuovo articolo 14ter, ha introdotto, **con validità per il solo periodo d'imposta 2021**, una nuova fattispecie di esenzione per gli immobili ivi previsti e secondo i presupposti e le modalità disciplinate dallo spesso articolo 14ter. L'esenzione (che in larga misura e salve le novità di seguito illustrate riprende l'analoga esenzione in vigore nel 2020 ai sensi dell'articolo 14bis, vedi la precedente lettera a-quater)) si applica automaticamente per legge senza che in capo ai Comuni vi sia alcuna necessità né competenza per l'assunzione di provvedimenti di recepimento o attuazione. **Rispetto alla vigenza dell'articolo 14bis, si segnala che la nuova esenzione riguarda non l'intero periodo d'imposta 2021, ma il debito d'imposta relativo ai mesi da gennaio a giugno 2021.** La fattispecie (ed i conseguenti poteri dei Comuni) è molto articolata e complessa (vedi anche il Paragrafo 5.7 n. 2), ed è stata oggetto di specifici interventi interpretativi ed illustrativi con la Nota del Servizio Autonomie Locali dd. 17 maggio 2021. Nel rinviare quindi a tale fonte per l'illustrazione di dettaglio, si fissano sinteticamente i seguenti punti costitutivi:

1. i fabbricati ai quali si applica potenzialmente la deduzione sono quelli iscritti nella categoria catastale D2 (alberghi e pensioni) e D3 (Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili) e quelli, iscritti in qualsiasi categoria catastale, la cui destinazione d'uso coincida con le tipologie individuate ai commi 1, 3, 4 e 5 dell'articolo 14ter. Rispetto alle tipologie di fabbricati di cui all'articolo 14bis, la nuova norma introduce nuove fattispecie, ed esattamente:
   A) i fabbricati del gruppo catastale D6 (impianti sportivi);
   B) i fabbricati appartenenti a qualsiasi categoria catastale destinati ad agenzia di viaggio e turismo;
   C) i fabbricati destinati ad alloggi turistici titolari di codice CIPAT ai sensi dell'articolo 37bis della L.P. n. 7/2002. Come espressamente previsto dalla nuova disposizione, anche per l'esenzione relativa a questi fabbricati si applicano tutti i presupposti generali stabiliti per le esenzioni di questa tipologia (vedi successivi punti 2 e 3). In aggiunta, con riferimento alla specifica tipologia di fabbricati che qui rileva, si evidenzia che il codice CIPAT deve essere posseduto dal soggetto passivo IM.I.S. (e gestore dell'attività) alla data di entrata in vigore della disposizione[27]. L'unica variante, disciplinata espressamente, è costituita dalla possibilità per i contribuenti, entro il 15 settembre 2021, di regolarizzazione la titolarità del codice CIPAT nel caso in cui durante il primo semestre 2021 per lo stesso risultasse un'intestazione in capo a soggetto diverso dal soggetto passivo IM.I.S. La regolarizzazione del codice CIPAT (procedura di natura non tributaria) disegna quindi una fattispecie tributaria originale (ed in questo senso in parte divergente da quelle dell'articolo 14ter commi 1, 3 e 4) che consente il riconoscimento dell'esenzione IM.I.S. (sempre sul presupposto della sussistenza dei rimanenti presupposti) in capo al soggetto passivo grazie all'esistenza

27 L'articolo 37 della L.P. n. 22/2021 ha introdotto l'interpretazione autentica (e quindi con efficacia retroattiva anche, di riflesso, ai fini IM.I.S.) dell'articolo 37bis della L.P. n. 7/2022 (norme in materia di turismo). La disposizione in parola chiarisce che nel solo caso di CIPAT rilasciato ad uno dei due coniugi comproprietari del fabbricato, il codice stesso si intende valido anche per l'altro coniuge laddove sia in vigore tra i due soggetti il regime legale della comunione dei beni. In tutti gli altri casi (quindi comproprietà ordinaria tra qualsiasi soggetto e comproprietà tra coniugi in regime di separazione dei beni) il CIPAT è valido solo in capo al richiedente. Ai fini IM.I.S. questo significa che l'esenzione prevista dall'articolo 14ter comma 5 si applica anche al coniuge in comunione dei beni col soggetto titolare del CIPAT se quest'ultimo ha presentato la dichiarazione IM.I.S. entro il 15 settembre 2021.

del codice CIPAT di cui risultava titolare il gestore alla data di entrata in vigore della norma e successivamente regolarizzato;

2. costituisce presupposto indispensabile (anche per i fabbricati titolari di codice CIPAT per l'applicazione della riduzione la coincidenza tra il soggetto passivo IM.I.S. (articolo 14ter commi 2, 3 4 e 5) e gestore dell'attività esercitata nei fabbricati, ad eccezione delle tipologie di fabbricati di cui al comma 1 lettere b) e d) per le quali tale requisito non sussiste. Si rinvia nel dettaglio alla precedente lettera a-quater) vista l'identità di presupposto tra articolo 14bis e articolo 14ter);
3. costituisce ulteriore presupposto costitutivo indispensabile dell'esenzione la presentazione da parte del soggetto passivo di una comunicazione ai sensi dell'articolo 11 comma 4 (vedi Paragrafo 6.1). Con la comunicazione deve essere attestata la sussistenza degli elementi costitutivi della fattispecie, evidenziati i fabbricati interessati e, per ciascuno di essi, il numero di mesi (nel senso di cui all'articolo 2 comma 4, vedi Paragrafo 1.2.1) per i quali i presupposti sussistono. La comunicazione deve essere presentata entro il termine di prescrizione (e quindi perentorio) del 15 settembre 2021. Stante la natura giuridica del termine stesso, la sua inosservanza non può costituire oggetto di ravvedimento operoso (articolo 13 del D.L.vo n. 472/1997, vedi Paragrafo 7.3.1). Il rinvio all'articolo 11 comma 4 fa ritenere che l'adempimento comunicativo possa avvenire anche senza l'utilizzo obbligatorio di modelli (eventualmente ed opportunamente) messi a disposizione dal Comune, e con qualsiasi strumento informativo giuridicamente certo (compresa la mail ordinaria) purché vengano evidenziati in modo univoco, nella comunicazione stessa, tutti i predetti elementi costitutivi;

a-septies) *L'esenzione 2021 per i fabbricati locati oggetto di sfratto esecutivo*: l'articolo 5 comma 11 della L.P. n. 22/2021, istituendo il nuovo comma 6bis all'articolo 14ter, ha introdotto la fattispecie di esenzione per i fabbricati abitativi di cui all'articolo 5 comma 2 lettera c) concessi in locazione e per i quali sia intervenuto, a causa dell'emergenza epidemiologica, un provvedimento di sospensione della convalida di sfratto per morosità già emessa dall'Autorità giudiziaria competente. La norma (che ricalca l'analoga disposizione statale in materia di I.MU.P. di cui all'articolo 4ter del D.L. n. 73/2021), è sintetizzabile nei seguenti punti:

- ✓ l'esenzione è applicabile ai soli fabbricati abitativi concessi in locazione con regolare contratto registrato;
- ✓ presupposto indispensabile per l'applicazione della riduzione è che la locazione sia stata oggetto di convalida dello sfratto per il solo caso di morosità, e che la convalida stessa risulti sospesa a causa dell'emergenza epidemiologica;
- ✓ presupposto necessario è costituito dal fatto che il soggetto passivo (e locante) IM.I.S. sia persona fisica e non persona giuridica;

✓ poiché l'esenzione trova applicazione per il solo periodo d'imposta 2021, e poiché la norma che l'ha introdotta è entrata in vigore dopo il termine del 16 dicembre 2021, sussiste titolo per i contribuenti alla presentazione di istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 10 comma 9.

a-octies) *L'esenzione dal 2024 per gli immobili occupati abusivamente*: l'articolo 5 comma 1 della L.P. n. 9/2022, istituendo la nuova lettera a ter) all'articolo 7 comma 1, ha introdotto la fattispecie di esenzione (automatica, obbligatoria e di immediata applicazione) per gli immobili occupati abusivamente ed oggetto di denuncia in sede penale da parte del soggetto passivo secondo le disposizioni del Codice Penale individuate nella norma stessa. La fattispecie discende dalla Sentenza n. 60/2024 della Corte Costituzionale che in materia di I.MU.P. ha dichiarato l'incostituzionalità della normativa statale (ora adeguata) nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'imposta per gli immobili che si trovano nella situazione giuridica di seguito illustrata. Pur se la Sentenza non ha riguardato la normativa IM.I.S., la stessa evidentemente ha posto un principio generale basato sulla materia penale che ha indotto il legislatore provinciale ad adeguare ad esso la normativa IM.I.S. La pronuncia della Corte è fondata sul principio dello spossessamento sostanziale del soggetto passivo rispetto

all'immobile nel caso di occupazione abusiva da parte di terzi se debitamente denunciata in sede penale. L'assoluta impossibilità, penalmente rilevante, dell'esercizio del diritto reale in capo al contribuente deve far presumere, secondo la Corte, che sia venuto meno, per il periodo di tempo nel quale tale situazione si protrae, il presupposto d'imposta per l'I.MU.P. e, conseguentemente, che l'imposta non sia dovuta. In base alla formulazione dell'articolo 7 comma 1 lettera a ter), il quadro applicativo è il seguente:

a) l'esenzione si applica dal periodo d'imposta 2024, e riguarda gli immobili non utilizzabili né disponibili da parte del soggetto passivo, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale. L'esenzione si concretizza al verificarsi dei seguenti elementi:
   - l'esistenza di un "immobile", e quindi, potenzialmente, sia fabbricati che aree edificabili, che non sia né utilizzato né nella disponibilità del soggetto passivo IM.I.S.;
   - l'immobile sia occupato abusivamente (cioè senza titolo giuridico giustificativo) da parte di persone fisiche o giuridiche diverse dal soggetto passivo;
   - il soggetto passivo abbia presentato denuncia in sede penale alle competenti autorità ai sensi e con le modalità di cui alla normativa richiamata nella norma;

b) l'esenzione inizia con la presentazione da parte del contribuente della denuncia in sede penale ovvero, comunque, dal momento nel quale sia iniziata (se antecedente o comunque avulsa dalla denuncia) azione giudiziaria penale per l'occupazione abusiva. Il calcolo del periodo di esenzione va effettuato a mese utilizzando le modalità di cui all'articolo 2 commi 3 e 4 (vedi Paragrafo 1.2.1);

c) un ulteriore adempimento indispensabile per l'esenzione e cioè la presentazione da parte del soggetto passivo interessato di una comunicazione (riconducibile alla configurazione giuridica di cui all'articolo 11 comma 4). Si veda il paragrafo 6.1.2.

b) *Le esclusioni dall'ambito di applicazione:* l'articolo 7 comma 2 prevede una nuova fattispecie rispetto al quadro delle esenzioni applicate ad I.C.I. ed I.MU.P. La norma dispone l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'imposta per gli immobili dei soggetti istituzionali ivi individuati. L'esclusione sta a significare che per questi immobili non si concretizza in nessun caso, ricorrendo l'elemento soggettivo del possesso in capo ai medesimi soggetti, il presupposto d'imposta IM.I.S., indipendentemente quindi dal loro utilizzo, dalla loro destinazione, ed in generale da qualsiasi elemento oggettivo ad essi riconducibile. Altra novità è data dall'inclusione in questa previsione degli "enti strumentali" dei soggetti pubblici territoriali individuati. Rientrano quindi ad esempio nell'esclusione tutti i soggetti di cui all'articolo 33 comma 1 lettere a), b) e c) della L.P. n. 3/2006, comprese le società pubbliche strumentali. Parimenti, vista la loro inclusione nell'Allegato A della L.P. n. 3/2006 che individua gli Enti di cui all'articolo 33 comma 1, sono esclusi dall'ambito di applicazione anche gli immobili posseduti dagli "Enti Parco". Per quanto riguarda invece l'individuazione degli "enti strumentali" degli Enti Locali, si segnala che l'articolo 18 comma 3 lettera b) della L.P. n. 21/2015 ha novellato l'articolo 7 comma 2. La nuova disposizione prevede che ai fini del riconoscimento dell'esclusione dall'ambito di applicazione dell'IMIS, per "ente strumentale" di Comuni, Comunità e loro Consorzi si applicano, se ed in quanto compatibili, le norme di cui all'articolo 33 comma 1 della L.P. n. 3/2006 e s.m. sopra richiamate. Si tratta di fatto di una norma che fornisce uno strumento interpretativo ai Comuni rispetto ai propri Enti strumentali, anche in relazione alle norme statutarie o regolamentari dei Comuni (o delle Comunità o dei loro consorzi) stessi, ai quali è rimessa l'interpretazione. Infine, alla luce della normativa (compresi i rispettivi Statuti) che le disciplina, degli orientamenti della Corte dei Conti e del tipo di attività svolta, è da ritenere che rientrino in questa fattispecie di esclusione dall'ambito di applicazione IM.I.S. anche le Agenzie fiscali (ad esempio l'Agenzia del Demanio) quali Enti Strumentali dello Stato. **ATTENZIONE**: con validità dal periodo d'imposta 2022 l'articolo 5 della L.P. n. 22/2021 ha sostituito integralmente l'articolo 7

comma 2. La novella riconduce all'imposizione ordinaria (eliminandoli dall'elenco dei soggetti esclusi dall'ambito di applicazione IM.I.S.) tutti gli immobili posseduti dagli Enti strumentali dei soggetti pubblici (questi ultimi invece continuano ad essere inclusi nella nuova formulazione dell'articolo 7 comma 2: Stato, Regioni, Comuni, Comunità, loro consorzi e Azienda Sanitaria). Tutti gli Enti strumentali sopra individuati diventano quindi soggetti passivi ordinari IM.I.S. dal 2022, compresa l'applicazione di altre eventuali fattispecie di esenzione o agevolazione soggettive e/o oggettive.

c) *Le riduzioni della base imponibile:* l'articolo 7 comma 3 riprende senza modifiche la riduzione del 50% (non modificabile dal Comune in sede regolamentare) prevista per l'I.MU.P. relativamente alle due fattispecie individuate, e cioè i fabbricati storico-culturali[28] e quelli inagibili o inabitabili. Per questa ultima fattispecie appare molto opportuna (ancorché la norma dia facoltà e non obbligo in questo senso) la regolamentazione da parte del Comune dei presupposti per l'individuazione delle caratteristiche di inagibilità o inabitabilità[29], esattamente come accadeva per l'I.C.I. e l'I.MU.P., nonché delle procedure amministrative per la loro evidenza da parte del contribuente. Con riferimento invece alla fattispecie dei fabbricati gravati da vincolo di tutela storico-culturale, si precisa che il rinvio normativo univoco e specifico previsto nella norma (e cioè l'articolo 10 del D.L.vo n. 42/2004[30]) limita l'agevolazione IM.I.S. ai soli fabbricati gravati da "vincoli diretti" di tutela. Infatti, i "vincoli indiretti", ancorché iscritti al Libro Fondiario, sono disciplinati dall'articolo 45 dello stesso D.L.vo n. 42/2004, e quindi non rientrano tra gli elementi costitutivi della fattispecie tributaria che qui rileva (anche alla luce del divieto, sancito con giurisprudenza costante dalla Corte di Cassazione, di utilizzare l'analogia in materia tributaria)[31];

d) *La riduzione per i fabbricati con destinazione d'uso turistica 2020:* l'articolo 1 comma 1 della L.P. n. 6/2020, istituendo la lettera b bis) all'articolo 7 comma 3, ha introdotto, **con validità per il solo periodo d'imposta 2020**, una nuova fattispecie alla quale corrisponde la riduzione della base imponibile (deduzione) del 50%, come disciplinata in via generale dallo spesso articolo 7 comma 3. Come illustrato al Paragrafo 5.6 n. 3 lettera a), la disposizione, entrata in vigore il 7 agosto 2020, è stata abrogata dall'articolo 1 comma 6 della L.P. n. 10/2020, in quanto sostituita dall'esenzione (che ne assorbe le fattispecie e di presupposti sia sotto il

28 Per questa fattispecie la norma prevede esplicitamente l'iscrizione al Libro fondiario della dichiarazione di rilievo storico-culturale ai sensi del D.L.vo n. 42/2004 quale elemento indispensabile e probatorio dell'esistenza di tale caratteristica dei fabbricati, codificando quindi una prassi già utilizzata per l'I.C.I. e l'I.MU.P., visto il particolare regime giuridico in vigore nella Provincia Autonoma di Trento. Dal periodo d'imposta 2016 è stata introdotta un'eccezione a tale principio ai sensi dell'articolo 18 comma 3 lettera c) della L.P. n. 21/2015. La nuova norma stabilisce l'applicazione della fattispecie di riduzione della base imponibile che qui rileva (articolo 7 comma 3 lettera a)) anche ad un ulteriore ristrettissimo numero di fabbricati (circa 50 su tutto il territorio provinciale) per i quali il vincolo sussiste ed è documentato ma non ancora iscritto al Libro Fondiario per problemi amministrativi con lo Stato, in quanto il suo riconoscimento risale a periodi storici molto arretrati. L'elenco di tali fabbricati è pubblicato su questo sito. In base alla giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenze n. 11794/2010 e n. 4244/2016) la dichiarazione di rilievo storico-culturale che riguarda solo una parte del fabbricato (ad esempio la facciata) è sufficiente ad estendere gli effetti tributari all'intero immobile.

29 Per quest'ultima fattispecie (fabbricati inagibili/inabitabili) si segnala che la giurisprudenza di fatto consolidata della Corte di Cassazione (n. 8592/2021, n. 35474/2021, n. 1016/2023) impone al contribuente, in senso costitutivo del diritto all'agevolazione, gli obblighi previsti dall'articolo 7 comma 3 lettera b) (dichiarazione o richiesta di perizia da parte dell'UT comunale) a meno che la situazione di degrado del fabbricato (nei limiti tecnici individuati dal regolamento comunale) non sia già a conoscenza del Comune in modo giuridicamente certo (ad esempio a seguito di verbali, ordinanze o provvedimenti analoghi). In questo caso l'applicazione della riduzione della base imponibile è automatica.

30 Nelle annotazioni presenti al Libro Fondiario accade che il riferimento sia effettuato agli articoli 12, 13 e 15 del D.L.vo n. 42/2004 anziché all'articolo 10 (cioè la norma rilevante ai fini IM.I.S.). Poiché tali disposizioni costituiscono unicamente applicazione procedurale dell'articolo 10 e non individuano fattispecie di vincoli autonome e diverse da quelle del medesimo articolo 10, le annotazioni che riportano gli articoli richiamati devono considerarsi del tutto valide ai fini dell'applicazione della riduzione della base imponibile che qui rileva. Analogamente, le annotazioni tavolari ancora riferite alla L. n. 1089/1939 devono intendersi applicabili automaticamente al D.L.vo n. 42/2004, che ha abrogato e sostituito la medesima L. n. 1089/1939 quale testo unico in materia di tutela dei beni culturali.

31 In senso identico, con riferimento alla normativa I.C.I. / I.MU.P., la Sentenza n. 111/2016 della Corte Costituzionale.

profilo soggettivo che sotto quello oggettivo) di cui all'articolo 14bis come introdotto dall'articolo 1 della stessa L.P. n. 10/2020 (per la cui illustrazione vedi la sezione lettera a-quater) di questo Paragrafo e il Paragrafo 5.6 n. 3 lettera b);

e) *La riduzione per varie tipologie di fabbricati 2020:* l'articolo 3 della L.P. n. 16/2020, istituendo la lettera b ter) all'articolo 7 comma 3, ha introdotto, **con validità per il solo periodo d'imposta 2020**, una nuova fattispecie alla quale corrisponde la riduzione della base imponibile (deduzione) del 50%, come disciplinata in via generale dallo stesso articolo 7 comma 3. I presupposti della riduzione in parola sono analoghi a quelli stabiliti dall'articolo 1 della L.P. n. 6/2020 (che aveva introdotto la lettera b bis) allo stesso articolo 7 comma 3 della L.P n. 14/2014, poi abrogata per l'entrata in vigore dell'esenzione, si veda la precedente lettera d) di questo Paragrafo) relativamente alle medesime fattispecie imponibili di cui all'articolo 14bis), e si possono riassumere nei seguenti punti:

- ✓ la riduzione della base imponibile (deduzione) è stabilita nella misura del 50%;
- ✓ le fattispecie di fabbricati potenzialmente interessate sono quelle di cui all'articolo 9 del D.L. n. 137/2020, e quindi quelli utilizzati per le attività riconducibili ai codici ATECO di cui all'Allegato del D.L. stesso e le relative pertinenze. **Come previsto espressamente dalla nuova disposizione IM.I.S. qui in commento, le tipologie di attività/fabbricati comprese nell'elenco di cui al richiamato Allegato già comprese nell'esenzione di cui all'articolo 14bis della L.P. n. 14/2014 non rientrano nella riduzione della base imponibile ora entrata in vigore. In sostanza, quindi, non può esserci sovrapposizione tra le due fattispecie (articolo 14bis e articolo 7 comma 3 lettera b ter)) ma solo alternatività;**
- ✓ presupposto indispensabile per l'applicazione della riduzione è che in relazione al fabbricato vi sia coincidenza tra soggetto passivo IM.I.S. e gestore dell'attività svolta nel fabbricato stesso (si veda la precedente lettera a quater) di questo Paragrafo) e riconducibile ad una delle tipologie di cui al punto precedente;
- ✓ l'ulteriore presupposto costitutivo della fattispecie di riduzione è costituito dalla presentazione da parte del soggetto passivo al Comune soggetto attivo di una comunicazione (ai sensi dell'articolo 11 comma 4) **entro il termine di prescrizione del 31 gennaio 2021,** nella quale vengano dichiarati la sussistenza dei presupposti, i fabbricati interessati, l'individuazione dei singoli fabbricati e la loro tipologia d'uso, ed i mesi del periodo d'imposta 2020 per i quali la fattispecie ha trovato concretizzazione;
- ✓ poiché la riduzione in parola trova applicazione per il solo periodo d'imposta 2020 (nella formulazione letterale della disposizione: *"per il solo periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente lettera*[32]*"*), ma i versamenti sono già stati effettuati dai contribuenti potenzialmente interessati all'agevolazione entro il 16 dicembre 2020, la norma stabilisce espressamente il diritto al rimborso ai sensi dell'articolo 10 comma 9 (e quindi su istanza). Ne consegue che il rimborso presuppone la verifica della comunicazione presentata, la sua correttezza e la sussistenza degli elementi in essa evidenziati. In altre parole: in questo caso la procedura di rimborso viene di fatto a coincidere con quella di accertamento (salva l'emersione successiva, nel termine ordinario previsto per l'accertamento, di elementi ulteriori che portino a non considerare corretta la comunicazione presentata).

1.7.1 In particolare: l'esenzione per gli immobili soggetti a vincolo di uso civico

In materia di immobili sui quali sussiste il vincolo di uso civico, la normativa IM.I.S. prevede disposizioni specifiche (articolo 7 comma 1 lettera d)), stabilendo l'esenzione in alcuni casi e l'obbligo di versare l'imposta in altri, e questo in relazione sia al profilo oggettivo (cioè, per

32 Ai sensi dell'articolo 39 della L.P. n. 16/2020, questa disposizione è entrata in vigore il 29 dicembre 2020, giorno successivo alla pubblicazione sul B.U.R. dell'intera medesima L.P. n. 16/2020. Di conseguenza, il periodo d'imposta IM.I.S. interessato alla riduzione che qui rileva è esclusivamente il 2020.

caratteristiche collegate alla tipologia di immobili ed alla destinazione d'uso degli stessi) sia a quello soggettivo (cioè, per caratteristiche collegate al proprietario).

A) Principi fondamentali dell'esenzione. L'articolo 7 comma 1 lettera d) prevede, in presenza delle condizioni di seguito illustrate, l'esenzione dall'IM.I.S. per gli immobili soggetti a vincolo di uso civico. L'identificazione degli immobili potenzialmente esenti, quindi, è esclusivamente di tipo giuridico, e perciò basata unicamente sull'esistenza del vincolo di uso civico come risulta dalle evidenze tavolari[33]. In presenza dell'annotazione stessa l'immobile può essere valutato secondo i requisiti oggettivi e soggettivi di seguito illustrati, e riconosciuto o meno come esente dall'IM.I.S. Se invece l'annotazione del vincolo non è presente l'immobile segue le regole ordinarie di applicazione dell'imposta, non potendo in nessun caso rientrare nell'esenzione prevista dall'articolo 7 comma 1 lettera d) per carenza del relativo presupposto. Si ricorda che i terreni agricoli privi della qualifica urbanistica di "edificabilità" sono sempre esenti, indipendentemente dalla presenza del vincolo di uso civico, e questo ai sensi dell'articolo 7 comma 1 lettera a) (vedi Parte 4).

B) L'elemento soggettivo dell'esenzione. L'articolo 7 comma 1 lettera d) non fissa alcun elemento soggettivo per il riconoscimento dell'esenzione. Ciò significa che in linea teorica e di principio l'esenzione può essere riconosciuta a qualsiasi immobile che possieda gli elementi oggettivi e di destinazione d'uso come di seguito individuati, indipendentemente dalle caratteristiche soggettive del suo possessore (vedi Paragrafo 1.4). Con riferimento alle Amministrazioni Separate di Uso Civico, è opportuno peraltro precisare che la ASUC si qualifica ai fini IM.I.S. come soggetto gestore e non come titolare dei diritti reali sui beni gravati da uso civico. La proprietà infatti può risultare, al Libro Fondiario, in capo al Comune o alla Frazione. Nel primo caso tutti gli immobili gravati da uso civico risultano soggettivamente esclusi dall'ambito di applicazione dell'IM.I.S. ai sensi dell'articolo 7 comma 2 indipendentemente dalla loro destinazione d'uso; nel secondo caso, invece, l'esenzione spetta unicamente per gli immobili ai quali siano applicabili gli elementi oggettivi e di destinazione d'uso. Quindi in caso di gestione del Comune (in assenza cioè della ASUC) i beni soggetti a vincolo di uso civico di proprietà frazionale non utilizzati esclusivamente ai fini istituzionali sono soggetti ad IM.I.S., in quanto non si verifica confusione tra Comune "soggetto attivo" e Comune "gestore", in considerazione del fatto che la proprietà rimane comunque in capo alla Frazione anche in assenza di ASUC, ed il Comune è tenuto (per gli immobili non esenti) a versare l'IM.I.S. utilizzando i proventi derivanti dalla gestione patrimoniale di uso civico messi in evidenza in apposito allegato al bilancio comunale ai sensi dell'articolo 4 comma 6 della L.P. n. 6/2005. Solo per completezza si precisa che un immobile di proprietà della Frazione (come risultante al Libro Fondiario) ma non gravato da uso civico è comunque escluso dall'ambito di applicazione dell'IM.I.S. in quanto rientrante nella previsione dell'articolo 7 comma 2. Le medesime considerazioni trovano applicazione, relativamente agli elementi soggettivi di cui alla presente lettera B), anche agli immobili di proprietà di soggetti diversi dai Comuni o dalle Frazioni (Magnifica Comunità di Fiemme, Regole di Spinale e Manez, Consortele riconosciute come associazioni agrarie di diritto pubblico).

C) L'elemento oggettivo dell'esenzione – La destinazione d'uso degli immobili. Il requisito oggettivo fondamentale per il riconoscimento dell'esenzione da IM.I.S. per gli immobili sui quali persista il vincolo di uso civico è la loro destinazione in via esclusiva ai fini istituzionali del possessore. Con il termine "istituzionale" si deve intendere, in un quadro interpretativo coordinato con la normativa di settore (L.P. n. 6/2005):

a) la destinazione dell'immobile ad una fruizione collettiva e generalizzata e non destinata ad uso esclusivamente personale;

33 È comunque fatta salva la possibilità per il contribuente di dimostrare l'esistenza del vincolo di uso civico anche in assenza dell'annotazione al Libro Fondiario, se basata su documenti amministrativi certi (ad esempio i Decreti commissariali) ancorché non registrati.

b) la destinazione ad uno scopo in conseguenza del quale non vi sia una distrazione dell'immobile dalla sua funzione propria collegata all'esistenza ed all'esercizio dell'uso civico ai sensi della L.P. n. 6/2005.

Questa interpretazione dell'articolo 7 comma 1 lettera d), porta alle seguenti conseguenze applicative ed operative sotto il profilo tributario:

1. l'esistenza giuridicamente provata del vincolo di uso civico comporta in linea di principio il riconoscimento all'immobile che ne è gravato dell'esenzione dall'IM.I.S. ai sensi all'articolo 7 comma 1 lettera d);
2. la sospensione del vincolo di uso civico operata secondo le modalità di legge comporta sempre l'applicazione all'immobile dell'IM.I.S. Poiché la sospensione non sempre viene annotata al Libro Fondiario, il Comune può chiedere all'ASUC la relativa documentazione ai sensi dell'articolo 10 comma 3 (vedi Paragrafo 7.1 lettera c)), e l'ASUC può sempre presentare una comunicazione ai sensi dell'articolo 11 comma 4 (vedi Paragrafo 6.1);
3. nel caso in cui, sia in base alla documentazione acquisita, sia alla luce di altri elementi di fatto o di diritto dei quali abbia conoscenza, il Comune dubiti legittimamente della compatibilità dell'attività svolta nell'immobile rispetto all'esercizio dell'uso civico ai sensi della L.P. n. 6/2005, e cioè se la stessa non necessiti di preventivo sgravio o sospensione dell'uso civico stesso, può in ogni momento chiedere la verifica al Servizio competente in materia di finanza locale per la corretta applicazione dei principi tributari sopra esposti;
4. l'esenzione spetta ai fabbricati utilizzati dai titolari dell'uso civico per l'esercizio delle funzioni ed attività di cui alla LP. n. 6/2005 e comunque compatibili con tale normativa.

In estrema sintesi, quanto fin qui illustrato presuppone che in linea generale e di principio la presenza (iscritta al Libro Fondiario) del vincolo di uso civico su un fabbricato costituisce elemento di presunzione in merito all'uso istituzionale dello stesso ed alla conseguente esenzione dall'IM.I.S. La sussistenza dell'elemento oggettivo come sopra esposto risulta elemento indispensabile e strettamente collegato all'obbligo o meno di sospensione o estinzione del vincolo di uso civico in presenza di utilizzo non compatibile con la natura giuridica dell'uso civico medesimo. In questo senso, spetta:

a) all'amministrazione competente alla gestione dell'uso civico procedere alla sospensione o all'estinzione del vincolo;
b) al Comune, in sede di controllo tributario, la verifica (anche utilizzando le procedure dell'articolo 10 comma 3, vedi Paragrafo 7.1 lettera c)) della effettiva natura dell'attività svolta nell'immobile e della necessità o meno dell'adozione, da parte del soggetto gestore, dei coerenti provvedimenti di sospensione o estinzione del diritto di uso civico secondo le procedure di cui alla L.P. n. 6/2005, nonché l'applicazione delle relative conseguenze sull'imposta.

D) <u>Casistica esemplificativa</u>. Ferma restando l'esenzione dall'I.M.I.S. nel caso di uso civico non sospeso e, nel contempo, la sopra evidenziata necessità di valutare la necessità di sospendere o meno l'uso civico in relazione all'uso che viene fatto dei beni gravati, a titolo meramente esemplificativo, si individuano - in modo non esaustivo - i seguenti indici di esenzione o soggezione (a seguito di sospensione o estinzione dell'uso civico) ad IM.I.S.:

- la sede dell'ASUC è esente;
- i fabbricati di tipo rurale non abitativo ma strumentale all'attività agro-silvo-pastorale di cui all'articolo 2135 del Codice Civile sono esenti se utilizzati dai frazionisti (o dall'ASUC stessa) per l'ordinario esercizio del diritto di uso civico[34]. Diventano soggetti invece se concessi secondo modalità e finalità diverse dall'esercizio dell'uso civico da parte dei titolari. Si ricorda che ai fabbricati di questo tipo si applicano, se la ruralità è prevista al Catasto con apposita annotazione, o se il fabbricato è iscritto nella categoria catastale D10, una deduzione dalla rendita catastale e l'aliquota agevolata dello 0,1% (vedi Paragrafo

34 Ad esempio: legnatico, sfalcio di erba o estrazione di sabbia e sassi.

3.2);

- i fabbricati destinati ad attività non rientranti nelle finalità proprie dell'uso civico di cui alla L.P. n. 6/2005 (ad esempio esercizi commerciali di ogni genere, impianti sportivi e simili) sono soggetti a prescindere dalle modalità di gestione[35];
- i fabbricati sottratti all'uso collettivo e destinati in modo permanente all'uso di terzi, anche se a titolo gratuito, sono soggetti (per le eccezioni si veda il Paragrafo 1.7 lettera a));
- i fabbricati per l'uso dei quali sia previsto, a qualsiasi titolo ed anche solo per una parte dell'anno, il versamento di un corrispettivo da parte di terzi, anche se le somme percepite vengono utilizzate per i fini propri dell'ASUC, sono soggetti;
- i fabbricati nei quali si svolga un'attività di tipo commerciale (non necessariamente di lucro) in forma indiretta (ad esempio tramite la partecipazione a persona giuridica commerciale, ovvero a seguito di contratto di locazione o affitto di azienda), sono soggetti.

Per quanto riguarda infine i terreni qualificati urbanisticamente come "aree edificabili", si deve ritenere che gli stessi siano da considerarsi sempre soggetti, in quanto la qualifica di "edificabile" sottrae il terreno stesso all'esenzione di cui all'articolo 7 comma 1 lettera a) (terreno agricolo) e, mutandone in modo sostanziale la natura giuridica, lo fa rientrare nelle previsioni generali della fattispecie "aree edificabili" (articolo 6 e Parte 4 di questa Guida). Per completezza, si ricorda che, se un terreno è qualificato dal P.R.G. come "agricolo" (e quindi su di esso è consentita unicamente la realizzazione di fabbricati strumentali all'attività di cui all'articolo 2135 del Codice Civile), come accade molto frequentemente per i terreni gravati da uso civico, lo stesso non è soggetto ad IM.I.S. fino alla data di validità del provvedimento che autorizza i lavori di edificazione (articolo 6 comma 3 lettera c), vedi Paragrafi 4.2 e 4.3).

35 Si segnala in ogni caso che la concessione in comodato gratuito ad Ente pubblico di tali immobili per l'uso istituzionale da parte di quest'ultimo comporta l'esenzione dall'IM.I.S. ai sensi dell'articolo 7 comma 1 lettera f). Ugualmente, l'esenzione è riconosciuta se l'immobile viene concesso in comodato ad altro soggetto avente natura non commerciale che lo utilizzi per finalità non commerciali, ai sensi dell'articolo 7 comma 1 lettera e).

PARTE 2: I FABBRICATI DI TIPO ABITATIVO

2.0 Principi generali in materia di fabbricati

La definizione di "fabbricato" ai fini IM.I.S. è data dall'articolo 5 comma 1, ed è definizione di tipo oggettivo riferita alla minima unità immobiliare urbana (u.i.u.) iscrivibile o che deve essere iscritta nel catasto fabbricati. Quindi, in concreto, si tratta della particella edificiale o, se suddivisa e parcellizzata, del subalterno della p.ed. stessa. Questa definizione vale per tutte le tipologie di "fabbricato" indipendentemente dalla loro destinazione d'uso[36]. Nel rinviare a quanto espresso al Paragrafo 1.2 per l'analisi dettagliata del concetto di fabbricato e della linea divisoria tributaria tra le fattispecie "fabbricato" e "area edificabile", si sottolinea che lo stesso comma 1 dell'articolo 5 afferma esplicitamente che il terreno pertinenziale del fabbricato è da considerarsi incluso nel fabbricato stesso anche se lo stesso risulta urbanisticamente edificabile. La pertinenzialità ricorre sempre in caso di graffatura catastale del terreno[37] (con estinzione della p.f. nella p.ed. e conseguente eventuale rideterminazione in aumento della rendita catastale), mentre in caso diverso si applicano le interpretazioni della Corte di Cassazione maturate in materia di I.C.I. ed I.MU.P., per le quali si rinvia alla Parte 4.
Su questo presupposto generale, si sottolinea che per "fabbricato abitativo" deve intendersi ogni u.i.u. inserita in Catasto nelle categorie da A1 ad A11, esclusa la A10 (che è strutturalmente e funzionalmente destinata ad attività non abitative).

Con specifico riferimento alla fattispecie "abitazione principale" (che nel merito viene tratta nei successivi Paragrafi 2.1 e 2.1.1) si evidenzia in via preliminare che, come già illustrato al Paragrafo 1.7 lettere a) e b), dal periodo d'imposta 2016 l'abitazione principale stessa, le fattispecie assimilate (sia obbligatoriamente – articolo 5 comma 2 lettera b) Paragrafo 2.2.1) – che per scelta facoltativa dei Comuni – articolo 8 comma 2 lettere a), b) e d) Paragrafo 2.2.2) – e le relative pertinenze (articolo 5 comma 2 lettera d), paragrafo 2.3) sono esenti, essendo prevista per tali fabbricati (con modifica dell'articolo 5 comma 6 lettera a) operata dall'articolo 18 comma 1 lettera b) della L.P. n. 21/2015) l'aliquota dello 0,00% (non aumentabile dai Comuni, e quindi obbligatoria). L'esenzione non si applica ai fabbricati delle categorie catastali A1, A8 ed A9 ed alle relative pertinenze, per i quali trova applicazione la normativa IMIS "abitazione principale" in vigore nel 2015. Occorre inoltre precisare che rimangono inalterate le facoltà riconosciute ai Comuni dall'articolo 8 comma 2 lettere a), b) e d) (assimilazione ad abitazione principale delle tipologie di abitazioni ivi previste che quindi, se non rientranti nelle categorie A1, A8 ed A9, diventano esenti) e dall'articolo 8 comma 2 lettera e) (aliquota agevolata, alternativa all'assimilazione, per le fattispecie di cui alle lettere a) e b)).

---

36 In base al principio generale di cui all'articolo 5 comma 1, si deve ritenere che la locazione parziale di una u.i.u. (e cioè limitata ad alcuni vani) non faccia mutare la destinazione d'uso generale e la fattispecie imponibile IM.I.S. del fabbricato. Ad esempio, un'abitazione principale (vedi paragrafo 2.1) nella quale venga posto in essere un contratto di locazione per una o più stanze, non cessa la propria soggezione all'imposta come "abitazione principale" se continuano a sussistere i presupposti di cui all'articolo 5 comma 2 lettera a) (in particolare la residenza anagrafica e la dimora abituale del contribuente). In questo senso sia il MEF (Circolare n. 3/2012) che la Corte di Cassazione (Ordinanza n. 8236/2026). Questo, appunto in applicazione del principio di cui all'articolo 5 comma 1 e dell'intangibilità del dato catastale da parte del Comune (ad esempio nell'ipotesi, appunto illegittima, di creare autonomamente due u.i.u. distinte scindendo la rendita dell'unica u.i.u.) come sancito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 18656/2009. Si rinvia al Paragrafo 1.5 lettera c) per l'eventuale attivazione della procedura di cui all'articolo 1 commi 336 e 337 della L. n. 311/2004.
37 In questo senso la Corte di Cassazione con Ordinanza n. 10176/2014.

2.1 La fattispecie abitazione principale fino al 2022

La definizione di "abitazione principale" di cui all'articolo 5 comma 2 lettera a) ricalca in modo identico la previsione già in vigore per l'I.MU.P.. È confermata quindi l'obbligatorietà del doppio requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale[38] del possessore (o dei comproprietari possessori) e del suo nucleo familiare per potersi avere "abitazione principale" con conseguente applicazione dell'aliquota agevolata e della detrazione (vedi Paragrafo 1.6). L'articolo 5 comma 6 lettera a) precisa che in caso di comproprietà la detrazione si applica in parti uguali a tutti i soggetti passivi che destinano il fabbricato ad abitazione principale, indipendentemente dalle rispettive quote di possesso (previsione identica ad I.C.I. ed I.MU.P.). Due sono invece le novità intervenute in base alla normativa provinciale su questa fattispecie:

a) analogamente a quanto già illustrato al Paragrafo 1.3 per il caso di fabbricati edificati a cavallo tra due Comuni amministrativi, viene risolto normativamente il problema (emerso in vigenza di I.C.I. ed I.MU.P.) di un fabbricato inteso in senso strutturalmente unitario e destinato nella sua complessità ad uso esclusivamente abitativo e come tale utilizzato, che però, per i più vari motivi, è catastalmente articolato in più u.i.u.. Il soggetto passivo destina il fabbricato unitariamente e complessivamente inteso ad abitazione principale ma la sua abitazione è paradossalmente riferita solo ad una u.i.u. (un subalterno) dovendosi considerare come "altro fabbricato abitativo" le restanti u.i.u. che funzionalmente costituiscono l'intera abitazione. In applicazione della normativa I.C.I. ed I.MU.P., in questa situazione una parte del fabbricato veniva (in modo normativamente corretto) assoggettata al tributo con aliquota ordinaria e senza detrazione, ed una parte invece come abitazione principale (aliquota agevolata e detrazione o addirittura esenzione). La formulazione del comma 1 dell'articolo 5 risolve il paradosso creando una fattispecie specifica nei seguenti termini e modi applicativi:
   - il fabbricato deve risultare edificato unitariamente ma articolato in più u.i.u. possedute dallo stesso soggetto passivo (o contitolari) e deve essere destinato ad esclusivo uso abitativo. In sostanza, l'uso abitativo ordinario deve risultare impossibile senza l'intera composizione catastale delle u.i.u. che costituiscono il fabbricato;
   - se il fabbricato (unitario) è destinato ad abitazione principale del contribuente, trova applicazione la sola fattispecie dell'abitazione principale;
   - se ricorrono questi presupposti, le singole u.i.u. vengono tra di loro unificate ai soli fini tributari IM.I.S. e la base imponibile è data dalla somma delle rendite delle singole u.i.u. In sostanza, viene creato un fabbricato tributariamente "nuovo" che non ha riscontro in Catasto. Alla somma delle rendite si applicano le modalità ordinarie di determinazione del valore catastale IM.I.S. dell'immobile per la fattispecie dei fabbricati (e quindi, come di seguito illustrato, con l'applicazione dei coefficienti moltiplicativi delle categorie catastali "abitative");
   - il fabbricato così rideterminato diventa soggetto nella sua totalità all'IM.I.S. per la fattispecie dell'abitazione principale. Le eventuali pertinenze (come specificato nel

38 Intesa come centro degli interessi del soggetto passivo: lavoro, studio, risultanze delle utenze dei servizi pubblici che facciano emergere un utilizzo continuo e costante, ed elementi analoghi di valutazione induttiva. Si ricorda che la verifica della residenza compete all'Ufficio Anagrafe nell'ambito della disciplina normativa della materia, anche su eventuale segnalazione o richiesta di verifica del Funzionario Responsabile IM.I.S.. In questo senso si deve ritenere che il fabbricato destinato ad abitazione principale del contribuente, ma oggetto di locazione turistica temporanea, perda, per il lasso temporale di durata della locazione stessa, la sua qualifica di "abitazione principale" e ricada, per lo stesso periodo, nella fattispecie "altri fabbricati abitativi" (vedi Paragrafo 2.4). In vigenza del contratto, infatti, si deve presumere legalmente la mancanza della dimora abituale in capo al proprietario, e quindi il venir meno del requisito indispensabile per il riconoscimento della "abitazione principale". Una volta cessata la locazione turistica, la situazione pregressa si ripristina sussistendone i presupposti. Uguale interpretazione deve essere applicata ai fabbricati per i quali il soggetto passivo presenta la dichiarazione ai fini dell'attribuzione del "codice CIPAT" di cui all'articolo 37bis della L.P. n. 7/2002, e cioè un'attestazione che evidenzia come l'utilizzo a titolo principale del fabbricato sia di tipo turistico e non di tipo "residenziale per abitazione principale" del contribuente stesso. In questo caso la fattispecie "abitazione principale" non può trovare applicazione per l'intera durata di validità del codice CIPAT indipendentemente dalle effettive locazioni poste in essere dal titolare soggetto passivo.

Paragrafo 2.3) seguono l'abitazione principale così creata visto il collegamento funzionale che le stesse hanno con l'abitazione principale ai sensi degli articoli 817 e 818 del Codice Civile (articolo 5 comma 2 lettera d));

- si sottolinea che la disposizione qui in esame ha natura straordinaria e derogatoria rispetto al principio secondo il quale ogni singola u.i.u. costituisce presupposto autonomo dell'imposizione IM.I.S., e la stessa non assume quindi alcun rilievo rispetto alle risultanze catastali e tavolari. Il senso della norma va identificato esclusivamente nella salvaguardia tributaria che il legislatore riconosce a situazioni eccezionali, di fatto rientranti nella fattispecie "abitazione principale" ma per le quali motivi legittimi impediscono la coincidenza tra la situazione effettiva e le evidenze giuridiche del Libro Fondiario e del Catasto. Questi elementi di presupposto fanno quindi ritenere indispensabile, prima di decidere l'applicazione o meno della fattispecie di cui all'articolo 5 comma 1, una verifica preventiva da parte dei soggetti passivi presso il Libro Fondiario ed il Catasto stessi, per accertare la possibilità di procedere alla fusione delle u.i.u. ovvero di costituire legittimamente l'annotazione di "unica unità immobiliare a fini fiscali" (per la definizione delle regole tecniche di tale istituto si veda la Circolare del Servizio Catasto dd. 31 maggio 2018, come integrata con nota dd. 17 luglio 2018: entrambi i documenti sono pubblicati sul sito del Servizio Autonomie Locali). Solo se tali verifiche risultassero negative sarebbe possibile considerare l'applicazione dell'articolo 5 comma 1, in stretta applicazione dei presupposti illustrati nei punti precedenti;

b) in vigenza di I.C.I. ed I.MU.P. si è verificato un fenomeno di carattere elusivo, e precisamente il caso di un nucleo familiare anagrafico derivante da matrimonio i componenti del quale possiedono due fabbricati di tipo abitativo e, pur non intervenendo la separazione legale o la cessazione degli effetti civili del matrimonio, pongono la residenza anagrafica nei due fabbricati in modo scisso, allo scopo di fruire per entrambe le u.i.u. dell'applicazione agevolata secondo la fattispecie "abitazione principale". La Corte di Cassazione ha ritenuto nel 2010 tale comportamento come non legittimo[39]. In materia di I.MU.P. invece il legislatore (articolo 13 del D.L. n. 201/2011) ha previsto, per il caso in parola, l'applicazione delle agevolazioni "abitazione principale" ad un solo fabbricato, ma esplicitando tale concetto solo nel caso in cui entrambe le u.i.u. siano site nello stesso Comune, senza specificare quale debba essere l'applicazione del tributo nel caso di due immobili siti in Comuni diversi. L'articolo 5 comma 2 lettera a) disciplina ora ex novo ai fini IM.I.S. questa fattispecie, nei seguenti termini:

- nell'ambito del territorio provinciale una sola u.i.u. può fruire dell'applicazione dell'imposta secondo la fattispecie dell'abitazione principale, sempre nel caso in cui vi sia una scissione della residenza nei termini sopra individuati;
- se nel nucleo familiare sono presenti figli, la u.i.u. da considerarsi abitazione principale è quella nella quale i figli stessi pongono la residenza. In caso di assenza di figli valgono le regole in vigore per l'I.MU.P. (come enucleate dalla giurisprudenza che si sta via via formando), e quindi occorre procedere alla verifica della dimora abituale effettiva dei soggetti (coniugi) che hanno posto la residenza in fabbricati distinti, con conseguente applicazione della fattispecie "abitazione principale" solo ad uno dei fabbricati stessi;
- si sottolinea che il legislatore provinciale non ha competenza per disciplinare questa fattispecie nel caso di fabbricati posizionati esternamente al territorio della provincia;
- a solo titolo di esempio, si prospetta il caso di due coniugi, non separati (A e B), che pongono la residenza anagrafica in due fabbricati diversi (X ed Y), ciascuno in comproprietà nella misura del 50% , In questo caso, il coniuge A residente nel fabbricato X ha diritto all'applicazione della fattispecie "abitazione principale" sul proprio 50%, mentre il coniuge B, sempre sul fabbricato X, deve versare l'imposta per la fattispecie "altri

39 Si veda la Circolare n. 16/2010 del Servizio Autonomie Locali.

fabbricati abitativi", mancando per esso il requisito della residenza nel fabbricato X medesimo[40]. Per quanto riguarda il fabbricato Y invece, lo stesso non riveste in nessun caso (tranne la fattispecie della nota n. 28) la qualifica di "abitazione principale": non per il contribuente A che non risiede in esso, non per il contribuente B perché l'abitazione principale è già stata usufruita dal coniuge A nel fabbricato X.

c) L'evoluzione giurisprudenziale intervenuta successivamente e fino al 2021 in materia di I.MU.P. ha generato ulteriore incertezza in merito alla fattispecie di cui alla lettera b), con interpretazione oscillante tra la negazione del riconoscimento dell'abitazione principale ad entrambi i fabbricati nei quali i coniugi pongono la residenza in modo separato, ed il riconoscimento per uno di essi. Tale giurisprudenza non ha avuto effetto sull'IM.I.S. visto che, come fin qui illustrato, la normativa provinciale riconosce il principio della fattispecie "abitazione principale" per uno dei due fabbricati, ponendosi quindi sulla linea interpretativa più avanzata fissata dalla Corte di Cassazione. Al fine di chiarire ulteriormente la materia, e di risolvere il caso di due fabbricati dei quali uno solo localizzato in un Comune della Provincia di Trento, l'articolo 5 della L.P. n. 22/2021 ha sostituito integralmente l'articolo 5 comma 2 lettera a) con applicazione dal periodo d'imposta 2022, novellando quindi la definizione della fattispecie "abitazione principale". Al di là del dato formale gli elementi costitutivi di questa tipologia di fabbricati come in vigore fino al 2021 vengono in larga parte mantenuti invariati. Le novità si appuntano, in specie, proprio sul caso di residenze scisse tra coniugi in costanza di matrimonio (anche alla luce della nuova formulazione normativa I.MU.P. per tale fattispecie di cui all'articolo 5decies del D.L. n. 146/2021):

- Rimane invariato il presupposto della residenza anagrafica e della dimora abituale[41] nel fabbricato "abitazione principale" (e relative pertinenze) da parte del soggetto passivo **E** contemporaneamente del proprio nucleo familiare;
- È confermato che, se i coniugi in costanza di matrimonio pongono la residenza in due fabbricati diversi, (solo) uno dei due può essere soggetto all'IM.I.S. per la fattispecie "abitazione principale". È altresì confermato che tra i due fabbricati viene obbligatoriamente ed automaticamente considerato abitazione principale quello nel quale pongono la residenza anagrafica e la dimora abituale i figli presenti nel nucleo familiare;
- Viene invece precisato, rispetto alla formulazione precedente, che i due fabbricati nei quali i coniugi pongono la residenza separata devono essere entrambi soggetti ad IM.I.S. in capo ai coniugi stessi, con riferimento al presupposto di cui agli articoli 2 e 4 della L.P. n. 14/2014[42]. Diversamente, il riconoscimento dell'abitazione principale non può avvenire. Si illustrano relativamente a questo profilo alcune fattispecie di interesse generale emerse in fase di prima applicazione della norma:
  1. La ratio delle disposizioni di cui all'articolo 5 comma 2 lettera a) è quella, anche alla luce dell'ampia giurisprudenza della Corte di Cassazione formatasi sulla materia che qui rileva (ancorché con riferimento alla normativa I.C.I./I.MU.P.), di prevenire ed evitare comportamenti elusivi derivanti dall'artificiosa scissione del nucleo familiare attuata

40 L'unica eccezione può essere costituita dalla presenza di parenti o affini entro il secondo grado nel fabbricato X, se il Comune ha proceduto all'assimilazione ai sensi dell'articolo 8 comma 2 lettera b), Paragrafo 2.2.2. In questo caso il 50% del fabbricato X posseduto dal contribuente B diventa assimilato ad abitazione principale.

41 La Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 29505/2021 ha ribadito che i due presupposti debbono coesistere, e che quello della dimora abituale va valutato in base ad una serie di elementi indicatori probatori (ad esempio l'entità dei consumi dei servizi pubblici) compatibili o meno con un utilizzo costante del fabbricato. In altre parole: la residenza anagrafica è elemento necessario ma non sufficiente per l'identificazione dell'abitazione principale, dovendo trovare conferma nella sussistenza della dimora abituale.

42 In altre parole: occorre che i coniugi siano titolari dei diritti reali di cui all'articolo 2 comma 1, in modo congiunto o disgiunto, sui due fabbricati. Se la residenza è posta in un fabbricato per il quale è soggetto passivo un terzo, la fattispecie non ricorre neppure per l'unico fabbricato di proprietà nel quale risiede uno dei due coniugi, in quanto viene a mancare il presupposto base della residenza e dimora abituale del nucleo familiare. Questa nuova formulazione della norma ricalca l'interpretazione già espressa in questo senso, e non costituisce quindi novità applicativa.

con la scelta dei coniugi di stabilire residenze separate, in costanza di matrimonio, allo scopo di fruire dell'agevolazione "abitazione principale" su più fattispecie, in fase di applicazione dell'IM.I.S. Ma la formulazione della norma deve ritenersi, sia in senso letterale che in senso interpretativo, rivolta a delimitare e reprimere i comportamenti volontari in tal senso finalizzati. Il legislatore ha utilizzato i termini *"se i coniugi stabiliscono la residenza separata"*, ed appare evidente che il riconoscimento di uno dei due fabbricati come "abitazione principale" va collegato ad una scelta dei coniugi stessi. Da ciò consegue che laddove questa scelta non si concretizzi nello stabilire la residenza in due fabbricati comunque soggetti a tributo locale di natura immobiliare in capo ai coniugi, la fattispecie "abitazione principale" non può essere riconosciuta. Ma da questo presupposto interpretativo generale consegue che, se la residenza disgiunta dei due coniugi non deriva da una scelta degli stessi, ma un atto imperativo, tale provvedimento esclude ogni elemento volontaristico alla base della nuova organizzazione del nucleo familiare che preveda due residenze scisse da parte dei coniugi e senza che uno dei due fabbricati sia soggetto all'imposta. A titolo di casistica si evidenziano le seguenti situazioni:

A. provvedimento dell'Autorità Giudiziaria a tutela della famiglia (in particolare i figli minori). Seguendo ed applicando coerentemente l'interpretazione logica ed orientata dell'articolo 5 comma 2 lettera a) sopra esposta consegue che il fabbricato posseduto dal coniuge non oggetto di provvedimento di allontanamento, e nel quale lo stesso è residente anagraficamente e dimorante abitualmente (con o senza figli) costituisca abitazione principale ai fini IM.I.S. Ad ulteriore rafforzamento di questa interpretazione occorre rilevare che, sotto il profilo giuridico, un atto imperativo dell'Autorità Giudiziaria emanato in via straordinaria a tutela della sicurezza delle persone assume una valenza derogatoria rispetto a norme tributarie che disciplinano situazioni ordinarie;
B. in base al medesimo principio generale interpretativo, si deve ritenere che continui a sussistere la fattispecie "abitazione principale" nel caso in cui la residenza anagrafica dei coniugi venga scissa per ordine dell'Autorità militare che, per disposizione di servizio, imponga ad uno dei due coniugi (rientrante nelle fattispecie di cui all'articolo 5 comma 2 lettera b) n. 4) e quindi tra l'altro potenzialmente titolare di assimilazione ad abitazione principale, vedi Paragrafo 2.2.1) di porre la residenza presso la caserma di assegnazione o struttura analoga. Anche in questo caso, infatti, la scissione della residenza anagrafica da parte dei coniugi non dipende da una scelta ma da un atto imperativo della Pubblica Amministrazione;
C. ad analoghe conclusioni si perviene nel caso di un fabbricato il cui soggetto passivo rimanga residente nello stesso mentre il coniuge viene ricoverato in istituto di riposo o sanitario a titolo permanente ed assuma la residenza anagrafica nell'istituto stesso. Il caso opposto è disciplinato dall'articolo 8 comma 2 lettera a) e, se il Comune applica la facoltà ivi prevista, l'assimilazione ad abitazione principale permane (vedi Paragrafo 2.2.2 sezione lettera a). Nel caso che qui rileva invece, formalmente, la residenza anagrafica dei coniugi viene scissa e quindi in capo al coniuge soggetto passivo che rimane residente nel fabbricato la fattispecie "abitazione principale" verrebbe a cessare. Tuttavia, appunto, da approfondimenti posti in essere emerge che il ricovero permanente in istituto sanitario o di riposo e il conseguente spostamento della residenza anagrafica del ricoverato non costituisce, risetto alle procedure sanitarie ed assistenziali, scelta autonoma, ma è dettato da precise disposizioni dell'autorità sanitaria che rileva l'impossibilità per il soggetto interessato di proseguire la normale vita (anche assistita) nella propria abitazione di residenza. Inoltre, accade che al momento del ricovero il soggetto sottoscriva l'impegno contrattuale a porre la propria residenza presso l'istituto, e questo sempre allo scopo

di facilitare le procedure sanitarie. Anche in questo caso si tratta di una scelta non autonoma ma sostanzialmente obbligata sul piano amministrativo, e come tale non rientrante, per quanto sopra esposto, nei motivi che fanno cessare il diritto all'abitazione principale ai fini IM.I.S. per il coniuge soggetto passivo che rimane residente nel proprio fabbricato abitativo.

2. La disposizione, nella sua interpretazione complessiva, va letta nel senso che entrambi i fabbricati nei quali i coniugi pongono la residenza separata devono rientrare nella soggezione passiva dei coniugi, e deve intendersi rispettata (con riconoscimento della fattispecie "abitazione principale" ad uno dei due) anche nel caso in cui soggetto passivo di entrambi gli immobili sia in via esclusiva lo stesso coniuge. Questo in quanto la norma fa esclusivo riferimento al "nucleo familiare" dei coniugi quale criterio interpretativo di base, non ai singoli coniugi;

- Rispetto alla precedente formulazione viene inoltre estesa (e quindi riconosciuta) l'abitazione principale per uno dei due fabbricati anche se per uno dei due sussiste la localizzazione in Comune esterno alla Provincia di Trento. Questa novità è strettamente correlata alla già richiamata evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia ed alla segnalata modifica normativa I.MU.P. Laddove quindi venisse riconosciuto come "abitazione principale" ai fini I.MU.P. il fabbricato localizzato fuori provincia, il fabbricato che insiste sul territorio provinciale non potrà godere della stessa fattispecie;
- Questa configurazione giuridico-tributaria presuppone un interscambio di informazioni e dati tra i due Comuni interessati. Al fine di facilitare questa attività di controllo, la nuova formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) riconosce ai Comuni, nell'ambito della propria autonomia regolamentare IM.I.S., la possibilità di introdurre in capo ai contribuenti/coniugi l'obbligo di presentare una comunicazione ai sensi dell'articolo 11 comma 2 con la quale far conoscere quale dei due fabbricati sia "abitazione principale" a loro valutazione, fermo restando il principio dell'automatismo di legge (sottratto quindi all'opzione dei contribuenti) in caso di presenza di figli nel nucleo familiare. Il riferimento all'articolo 11 comma 2 implica anche la possibilità per il Comune, col proprio Regolamento, di disciplinare le modalità e le tempistiche per la presentazione della comunicazione (vedi Paragrafi 5.1 e 6.1);
- Il riferimento all'articolo 144 del Codice Civile presente nella nuova formulazione della norma sottolinea che in ogni caso la comunicazione presentata dai contribuenti deve essere valutata ed accertata dal Comune in base ai sopra richiamati principi della "dimora abituale". La comunicazione, cioè, ha valenza di espressione di volontà da parte dei soggetti passivi ma non è costitutiva di alcun diritto, lasciando inalterato in capo al Comune ogni potere di accertamento sostanziale. Inoltre, i presupposti dello stesso articolo 144 fanno ritenere che nel momento in cui i figli ponessero la residenza disgiuntamente nei due fabbricati, l'unitarietà del nucleo familiare verrebbe scissa in modo non riconducibile ad unità, per cui nessuno dei due fabbricati potrebbe vedersi riconoscere la fattispecie "abitazione principale".

ATTENZIONE: quanto fin qui illustrato deve intendersi interamente superato a seguito della nuova formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) e dell'introduzione dell'articolo 14 comma 7bis ad opera dell'articolo 2 della L.P. n. 20/2022 a seguito della Sentenza n. 209/2022 della Corte Costituzionale. Si veda il Paragrafo 2.1.1.

2.1.1 La fattispecie abitazione principale dal 2022 in poi

La definizione della fattispecie imponibile "abitazione principale" di cui all'articolo 5 comma 2 lettera a) (già oggetto di modifica dal periodo d'imposta 2022 come illustrato al Paragrafo 2.1) risulta completamente novellata nella propria formulazione normativa ad opera dell'articolo 2 comma 2 della L.P. n. 20/2022 e del nuovo comma 7bis dell'articolo 14, come introdotto

dall'articolo 2 comma 3 della L.P. n. 20/2022 (quest'ultimo per la regolazione delle posizioni pregresse). L'origine della modifica risiede nei principi di natura civilistica fissati dalla Corte Costituzionale con la Sentenza n. 209 del 13 ottobre 2022. La pronuncia ha dichiarato l'incostituzionalità delle norme in materia di I.MU.P. (in particolare - anche se non esclusivamente - l'articolo 13 comma 2 del D.L. n. 201/2011) che definivano la fattispecie "abitazione principale". La Corte con tale sentenza di natura normativa (in forza della quale, cioè, non è intervenuta solo la declaratoria di incostituzionalità, ma è stato sostituito automaticamente il testo normativo senza intervento del legislatore) ha affermato che l'applicazione dell'imposta (l'I.MU.P.) non può avvenire collegando il "soggetto passivo" al proprio "nucleo familiare". Si tratta, cioè di un aspetto strettamente civilistico le cui conseguenze tributarie discendono da esso in modo consequenziale.
Occorre ricordare che sia la norma I.MU.P. che la norma IM.I.S. prevedevano che per "abitazione principale" si dovesse considerare il fabbricato utilizzato dal soggetto passivo (il possessore) E dal suo nucleo familiare come residenza anagrafica E dimora abituale. Come illustrato al Paragrafo 2.1, questo significa che per aversi "abitazione principale" dovevano sussistere contemporaneamente due elementi soggettivi (il soggetto passivo E il suo nucleo familiare) e due oggettivi (la residenza anagrafica E la dimora abituale). La Sentenza n. 209/2022 ha dichiarato l'incostituzionalità (per violazione dei principi civilistici) dell'obbligo di sussistenza contemporanea dei due elementi soggettivi, mentre ha confermato e rafforzato il presupposto della contemporanea presenza dei due elementi oggettivi (la residenza anagrafica e la dimora abituale).
Sotto il profilo strettamente formale la normativa IM.I.S. non è stata coinvolta nella declaratoria di incostituzionalità, ma l'orientamento assunto dalla Corte Costituzionale, fondato su un presupposto non tributario ma civilistico, si è posto come elemento essenziale anche per l'articolo 5 comma 2 lettera a), identico, come detto, nei suoi presupposti soggettivi e oggettivi alla norma I.MU.P. dichiarata incostituzionale. Di conseguenza, anche per prevenire possibili ricorsi innanzi la Corte Costituzionale con riferimento alle disposizioni IM.I.S., il legislatore provinciale è intervenuto riformulando la fattispecie che qui rileva. E' essenziale evidenziare che la Sentenza se da un lato scinde la posizione tributaria del soggetto passivo da quella dei restanti componenti del nucleo familiare (con la conseguenza che potenzialmente i due coniugi possono entrambi applicare la fattispecie "abitazione principale" ai due fabbricati distinti nei quali ciascuno pone disgiuntamente la residenza anagrafica) dall'altro ha rimarcato che per ciascun contribuente devono sussistere contemporaneamente i due elementi oggettivi, e cioè la residenza anagrafica e la dimora abituale. Con specifico riferimento a questo secondo elemento il legislatore provinciale è intervenuto allo scopo di dare attuazione all'orientamento interpretativo formulato dalla Corte che evidenzia la sussistenza, in capo ai Comuni, degli strumenti giuridici idonei a determinare l'esistenza dei presupposti per il riconoscimento o meno della dimora abituale e, conseguentemente, della fattispecie "abitazione principale". L'intervenuta previsione di un obbligo di comunicazione in capo ai contribuenti (vedi Paragrafo 6.1.1.) va interpretato proprio come l'introduzione di uno strumento finalizzato a fornire al Comune un elemento di verifica rispetto alla posizione del contribuente in materia di "dimora abituale". Come illustrato al Paragrafo 6.1.1 la comunicazione ha valenza giuridica costitutiva (e quindi indispensabile) per la potenziale sussistenza e verifica della fattispecie "abitazione principale". Tale istituto, peraltro, si applica al solo caso di coniugi che scindono la residenza anagrafica fino a quel momento congiunta. Il medesimo principio viene inoltre previsto (a seguito dell'introduzione del nuovo comma 7bis all'articolo 14) anche per la definizione delle posizioni ancora giuridicamente suscettibili di valutazione (rimborso, accertamento, contenzioso) relative a periodi d'imposta pregressi. Su questi presupposti generali, si fissano gli elementi costitutivi della fattispecie "abitazione principale" come disciplinata dalla novella normativa intervenuta nella formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a), nonché della valenza per gli anni pregressi della norma transitoria di cui al nuovo comma 7bis dell'articolo 14:

a) <u>L'applicazione cronologica del nuovo articolo 5 comma 2 lettera a)</u>: il combinato disposto della nuova formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) e del nuovo comma 7bis

dell'articolo 14 trova applicazione dal primo gennaio 2022. Questo in quanto, per espressa previsione dello stesso comma 7bis, entrambe le disposizioni sono entrate in vigore durante il periodo d'imposta 2022 (ed esattamente il 29 dicembre 2022). Di conseguenza la formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) introdotta dalla L.P. n. 22/2021 (vedi Paragrafo 2.1) risulta abrogata e sostituita dalla nuova versione, e la stessa non può trovare alcuna applicazione. Tutti gli atti (versamento ordinario, ravvedimento operoso, accertamento, richieste di rimborso) relativi al 2022 posti in essere dal Comune e dai contribuenti devono essere letti e valutati esclusivamente alla luce della nuova formulazione normativa delle predette disposizioni.

b) Gli elementi costitutivi della nuova fattispecie "abitazione principale": la formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) risulta ora costituita da due parti, tra di loro coordinate e sequenziali:

- ✓ in stretto recepimento di quanto stabilito dalla Corte Costituzionale con la Sentenza n. 209/2022, per "abitazione principale" ai fini IM.I.S. si intende il fabbricato (vedi Paragrafo 2.0) nel quale il contribuente pone la residenza anagrafica e la dimora abituale. Rispetto alla precedente versione è escluso ogni riferimento alla residenza ed alla dimora abituale del nucleo familiare, per cui la posizione tributaria IM.I.S. di ciascun contribuente va valutata ed applicata con riferimento ai soli elementi soggettivi ed oggettivi allo stesso riferibili, senza alcun collegamento con il nucleo familiare (coniuge e/o figli). La fattispecie "abitazione principale" trova applicazione se il contribuente (inteso singolarmente) pone la residenza anagrafica e la dimora abituale (presupposti che come già evidenziato devono sussistere contemporaneamente) nel fabbricato del quale è soggetto passivo;
- ✓ La seconda parte della disposizione si occupa **esclusivamente** del caso di coniugi in costanza di matrimonio che pongono la residenza anagrafica in fabbricati diversi scindendo l'unitarietà del nucleo familiare. In questa situazione, ferma restando la sussistenza dei due elementi oggettivi in capo a ciascuno dei coniugi (vedi punto precedente), l'applicazione della fattispecie "abitazione principale" per il coniuge che pone la residenza anagrafica in un fabbricato diverso da quello che costituiva oggetto della convivenza coniugale è subordinata ai soli fini IM.I.S.[43] alla presentazione di una comunicazione da parte dello stesso (vedi Paragrafo 6.1.1.).

c) I poteri dei Comuni: non è prevista per il Comune alcuna facoltà in ordine alla modifica della definizione della fattispecie "abitazione principale". L'articolo 5 comma 2 lettera a) prevede solo la possibilità per il Comune di modificare il termine perentorio del 30 giugno dell'anno successivo per la presentazione della comunicazione, purché in senso più favorevole al contribuente. Restano confermati i poteri generali in materia di accertamento con particolare riguardo alla "dimora abituale", come pure la facoltà di chiedere al contribuente documentazione o chiarimenti sia per le fasi dell'accertamento (art. 10 comma 3) che per quelle dei rimborsi (art. 10 comma 9). Vedi i Paragrafi 7.1.1. e 7.4.2 in relazione alla nuova formulazione degli articoli 5 comma 2 lettera a) e 14 comma 7bis.

---

43 Nella nuova formulazione normativa non è più presente alcun riferimento ai tributi locali di natura immobiliare diversi dall'IM.I.S., coerentemente con il principio generale fissato dalla Corte Costituzionale (valutazione del singolo contribuente unicamente alla luce della sola propria situazione personale in relazione alla residenza anagrafica ed alla dimora abituale), e questo rende del tutto ininfluente il tributo al quale fosse eventualmente soggetto l'altro coniuge. Ne consegue, ai soli fini IM.I.S., che il coniuge che ritiene sussistano i presupposti per la fattispecie "abitazione principale" con riferimento al fabbricato nel quale pone la residenza anagrafica, deve presentare la comunicazione solo se il fabbricato è localizzato in un Comune della Provincia Autonoma di Trento. Il fabbricato ricadente nel territorio di un Comune nel quale non è in vigore l'IM.I.S. non assume alcun rilievo, neppure se in esso è residente anagraficamente l'altro coniuge.

Si segnalano in merito a questa fattispecie, ed anche in relazione alle procedure di cui ai Paragrafi 6.1.1, 7.1.1 e 7.4.2, le risposte FAQ pubblicate sul sito del Servizio Autonomie Locali in data 3 aprile 2023.

2.2 Le fattispecie assimilate all'abitazione principale

Come già avvenuto in materia di I.C.I. ed I.MU.P. (ancorché in modo ondivago e disomogeneo nel tempo), il legislatore IM.I.S. ha ritenuto di riservare una forma di tutela ad alcune fattispecie di fabbricati abitativi destinati ad un utilizzo analogo a quello delle abitazioni principali, garantendone quindi un trattamento tributario agevolato. In specie, ha previsto l'assimilazione ad abitazione principale per tali fabbricati, e la conseguente applicazione dell'IM.I.S. con aliquota agevolata e detrazione nei termini sopra illustrati. Si tratta di un'assimilazione mista soggettiva ed oggettiva, come di seguito analiticamente specificato, a seconda delle fattispecie, e comprensiva in ogni caso anche dei fabbricati pertinenziali. La normativa peraltro prevede due distinte tipologie di assimilazione, obbligatorie (articolo 5 comma 2 lettera b)) e facoltative (rimesse alla potestà regolamentare del Comune, articolo 8 comma 2 lettere a), b) e d), oltre alla facoltà alternativa all'assimilazione di cui alla lettera e)).

2.2.1 Le assimilazioni obbligatorie per legge

L'articolo 5 comma 2 lettera b) stabilisce le fattispecie per le quali l'assimilazione ad abitazione principale è obbligatoria ed automatica (e basata su un presupposto oggettivo e non soggettivo). Si tratta delle medesime fattispecie già in vigore per l'I.MU.P.[44], con l'eccezione del n. 3) della lettera b) stessa. Tale norma estende l'assimilazione ad abitazione principale anche al caso di un nucleo familiare non derivante da matrimonio, nel quale si sia verificata una scissione con affidamento giudiziale dei figli (se presenti) e del fabbricato abitativo ad uno solo dei genitori (che continua ad utilizzarlo come abitazione principale). In ogni caso, vista la natura speciale della disposizione, si precisa che la sua applicazione può concretizzarsi anche in costanza di matrimonio visto che il presupposto della previsione di assimilazione è costituito dall'esistenza di un provvedimento giudiziario di affidamento dei figli (e del fabbricato) ad uno dei genitori, evento questo possibile appunto anche in costanza di matrimonio. La fattispecie, cioè, risulta diversa rispetto a quella dell'articolo 5 comma 2 lettera a), che disciplina invece le conseguenze IM.I.S. in caso di scissione delle residenze anagrafiche all'interno del nucleo familiare in assenza di provvedimento giudiziario (e quindi su base esclusivamente volontaria). La norma di assimilazione sia per questa ultima fattispecie che per quella precedente (n. 2), e cioè l'assegnazione della casa coniugale ad uno dei coniugi a seguito di separazione, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio) ha natura oggettiva e non soggettiva. Ciò significa che, anche in relazione a quanto disposto dall'articolo 2 comma 1, l'abitazione rientra tributariamente (IM.I.S.) nella fattispecie delle "abitazioni principali" (per assimilazione obbligatoria) ma i soggetti passivi rimangono i titolari dei diritti reali, senza che venga creato il diritto di abitazione fittizio previsto dalla normativa I.MU.P. in favore del coniuge assegnatario. In altre parole: se comproprietari, entrambi i coniugi continuano ad essere soggetto passivo dell'IM.I.S., ma entrambi per la fattispecie dell'abitazione principale, anche se uno dei due non risulta più residente nel fabbricato, con conseguente applicazione dell'aliquota agevolata ad entrambi e suddivisione della detrazione secondo la regola sopra illustrata. In assenza di ulteriori disposizioni si deve ritenere che l'assimilazione trovi applicazione per il coniuge non residente anche in presenza di altro fabbricato abitativo che lo stesso utilizza come abitazione principale, proprio perché si tratta di assimilazione oggettiva e non soggettiva.

---

44 Per quanto riguarda la fattispecie dei fabbricati posseduti da soggetti passivi di cui all'articolo 5 comma 2 lettera b) n. 4) (forze dell'ordine ed altre analoghe fattispecie ivi individuate), vista l'identità tra la norma IM.I.S. e quella in vigore per IM.U.P. si deve aderire all'interpretazione fornita dal M.E.F. con nota 4 giugno 2014 (risposte FAQ), e quindi ritenere che l'assimilazione trovi applicazione solo se il contribuente possiede un unico fabbricato abitativo sul territorio nazionale.

Nello specifico della fattispecie di assimilazione ad abitazione principale di cui all'articolo 5 comma 2 lettera b) n. 2)[45], si segnala che la stessa ha trovato estensione con l'entrata in vigore dell'articolo 4 comma 1 della L.P. n. 9/2017. Tale norma (che appunto ha novellato l'articolo 5 comma 2 lettera b) n. 2)) costituisce adeguamento del concetto di "fabbricato assimilato ad abitazione principale" alle nuove modalità di cessazione degli effetti civili del matrimonio disciplinate dell'articolo 12 del D.L. n. 132/2014. La formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera b) n. 2 in vigore fino alla novella assimilava ad abitazione principale la casa coniugale assegnata ad uno dei due (ex) coniugi, ma prescriveva l'esistenza di un *"provvedimento di assegnazione"*, identificato con la sentenza del Giudice (che provvede anche alla disciplina patrimoniale dei rapporti fra gli ex coniugi). Con la nuova possibilità riconosciuta ai coniugi di sciogliere il matrimonio senza necessità di una sentenza (che costituisce appunto di norma il "provvedimento" previsto dalla norma IM.I.S.), disciplinata dal citato articolo 12 del D.L. n. 132/2014, il provvedimento in parola, necessario ai fini IM.I.S. per costituire il presupposto tributario dell'assimilazione, esiste (essendo rappresentato dell'atto formato e presentato al Comune dai coniugi ed acquisito dall'Ufficiale di Stato Civile), ma per interpretazione ministeriale (Circolare n. 6/2015 del Ministero dell'Interno) tale atto non può contenere elementi patrimoniali, compresa la volontà di assegnazione del fabbricato. In base a tale quadro, il fabbricato "assegnato" ad uno dei coniugi con la procedura di cui al citato articolo 12 comma 6 non poteva quindi essere assimilato ad abitazione principale ai fini IM.I.S. per carenza di uno degli elementi costitutivi della fattispecie (il provvedimento appunto). La nuova previsione ora aggiunta all'articolo 5 comma 2 lettera b) n. 2 garantisce l'assimilazione in parola, in presenza:

a) dell'atto presentato dai due (ex) coniugi all'Ufficiale di Stato Civile, se lo stesso
b) viene accompagnato, ai fini specificamente ed esclusivamente IM.I.S., da una comunicazione (presentata dal proprietario non assegnatario del fabbricato) ai sensi dell'articolo 11 comma 4 (vedi Paragrafo 6.1). La comunicazione integra, ai fini tributari IM.I.S., gli effetti patrimoniali dell'atto di cessazione degli effetti civili del matrimonio depositato innanzi l'Ufficiale di Stato Civile; ha natura costitutiva del diritto all'assimilazione; deve essere ripresentata in caso di variazione della situazione pattuita tra i due (ex) coniugi (ed in caso di mancata presentazione

45 In merito a questa norma si deve osservare che il legislatore ha utilizzato, per la fattispecie ordinaria di "abitazione principale" (art. 5 comma 2 lettera a)), il termine "nucleo familiare", imponendo la coincidenza della residenza e della dimora abituale del contribuente e del nucleo stesso, composto evidentemente anche dal coniuge. Nel prosieguo della norma, per definire i presupposti dell'applicabilità ad uno dei fabbricati della fattispecie "abitazione principale" al caso delle residenze disgiunte, utilizza il termine "coniugi" e da questo può nasce il dubbio della sussistenza della scissione o meno del nucleo familiare in caso di separazione dei coniugi e non di divorzio. Il dubbio, cioè, può riguardare, in caso di separazione, l'applicazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) o dell'articolo 5 comma 2 lettera b) n. 2. Occorre rilevare che l'istituto della separazione legale (artt. 150 e seguenti del Codice Civile) prevede sì espressamente che il vincolo matrimoniale non si scioglie in presenza appunto di separazione, ma introduce, per i fini che qui rilevano, un'eccezione sostanziale ai doveri reciproci dei coniugi. Ci si riferisce al venir meno dell'obbligo di convivenza tra i coniugi stessi, sancito dalla richiamata norma civilistica. Questo elemento appare dirimente per l'intera interpretazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) e quindi della definizione di "abitazione principale" ai fini IMIS. Infatti, se il presupposto civilistico del nucleo familiare congiunto tra i coniugi della residenza comune viene meno (in forza dell'articolo 150 del Codice Civile) con la separazione, appare evidente che anche la definizione di "nucleo familiare" ai fini IMIS di cui all'articolo 5 comma 2 lettera a) viene modificato. In altre parole: se il Codice Civile, in caso di separazione, fa cessare l'obbligo di convivenza, e quindi di residenza anagrafica e dimora abituale comuni tra i coniugi, consegue a livello tributario che con la separazione si creano due nuovi e distinti nuclei familiari. E quindi, di conseguenza, in capo a ciascun coniuge vengono a crearsi i presupposti (scissi) della fattispecie "abitazione principale". La seconda parte dell'articolo 5 comma 2 lettera a) e cioè la disciplina nel caso di residenze disgiunte dei due coniugi, non trova più applicazione perché è venuto meno, con la separazione, l'obbligo di convivenza e quindi l'unitarietà del nucleo familiare, che va individuato singolarmente e separatamente in capo ai due coniugi per ciascuno di essi. La presenza o meno di figli non assume alcun rilievo perché la stessa trova applicazione solo nel caso di cui alla seconda parte dell'articolo 5 comma 2 lettera a). **ATTENZIONE**: la modifica della fattispecie "abitazione principale" dal 2022 conseguente alla nuova formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) rende sostanzialmente superflua (se non per i periodi d'imposta fino al 2021) questa nota, in quanto dal concetto di "abitazione principale" è stato espunto ogni riferimento al "nucleo familiare", rimanendo unicamente come rilevante la situazione oggettiva e soggettiva del contribuente singolo (vedi Paragrafi 2.1.1, 6.1.1, 7.1.1 e 7.4.2).

della variazione si applicano le sanzioni di cui all'articolo 11 comma 3, vedi Paragrafi 6.1 e 7.2). Si sottolinea che la norma non prevede un termine di prescrizione per la sua presentazione (né il Comune può fissarlo con il Regolamento, non trattandosi di assimilazione decisa in via facoltativa dal Comune stesso, vedi Paragrafi 2.2.2 e 6.1), ma alla luce della natura costitutiva che la contraddistingue l'assimilazione non interviene fino alla sua presentazione.

Il presupposto dell'assimilazione ad abitazione principale per questa specifica fattispecie è quindi costituito dalla presenza contemporanea e reciprocamente complementare del provvedimento dei coniugi di cui all'articolo 12 del D.L. n. 132/2014 e della comunicazione costitutiva di cui all'articolo 11 comma 4.

2.2.2 Le assimilazioni facoltative

L'articolo 8 comma 2 prevede per alcune fattispecie la facoltà in capo al Comune di assimilare ad abitazione principale talune tipologie di fabbricati abitativi. Si tratta, nello specifico, della u.i.u. posseduta (a titolo di proprietà, usufrutto o abitazione) da soggetti che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari (comma 2 lettera a)); della u.i.u. concessa in comodato gratuito a parenti o affini entro il secondo grado (comma 2 lettera b)); dell'unica u.i.u. (posseduta a titolo di proprietà o usufrutto) da cittadini italiani residenti all'estero ed iscritti all'AIRE. È appena il caso di precisare che queste fattispecie di assimilazione sono fra di loro autonome, alternative e non cumulabili, in quanto caratterizzate ciascuna da una definizione normativa specifica e "chiusa", senza cioè alcun collegamento tributario fra di loro (né esplicito né implicito), per cui l'applicazione ad un fabbricato di una di esse preclude l'applicabilità delle altre.

Fermo restando che il minor gettito per tali assimilazioni ricade interamente sul bilancio del Comune (articolo 14 comma 2), e che, ai sensi dell'articolo 11 comma 2, la fruizione di tali assimilazioni (che comportano anche in questo caso l'applicazione agevolata dell'IM.I.S. secondo la fattispecie dell'abitazione principale) può essere subordinata alla presentazione di una comunicazione (vedi Paragrafo 6.1), nel dettaglio delle singole fattispecie si specifica che:

a) per la fattispecie del comma 2 lettera a), a partire dal periodo d'imposta 2017 l'articolo 14 comma 2 lettera a) della L.P. n. 20/2016 ha modificato (completamente sostituito) la norma. La nuova formulazione, se non innova sul piano sostanziale né i presupposti né le modalità di applicazione dell'assimilazione ad abitazione principale ivi prevista rispetto alla previsione in vigore fino al 2016, ne definisce però più puntualmente la portata, anche alla luce di alcuni dubbi interpretativi emersi. Viene chiarito, in particolare, che:
   1. l'assimilazione si applica solo se il fabbricato posseduto da soggetto che acquisisce la residenza in casa di riposo o istituto sanitario era qualificato, al momento del cambio della residenza stessa, come "abitazione principale" dello stesso soggetto (e quindi con riferimento all'articolo 5 comma 2 lettera a), vedi Paragrafo 2.1);
   2. l'assimilazione si applica in ogni caso ai fabbricati di cui al punto 1. nei quali continuino a risiedere anagraficamente il coniuge o i parenti o gli affini entro il secondo grado del soggetto ricoverato (e possessore);
   3. l'assimilazione si applica ai fabbricati di cui al punto 1 comunque utilizzati (quindi anche tenuti a disposizione) purché l'utilizzo stesso, da parte di chiunque, avvenga a titolo non oneroso (e quindi non solo in caso di locazione ma in base a qualsiasi presupposto giuridico, anche atipico, dal quale derivi un utile economico per il possessore ora ricoverato);

b) per la fattispecie del comma 2 lettera b) l'assimilazione è riconosciuta per una sola u.i.u. nel caso in cui il proprietario conceda in comodato più fabbricati. Inoltre, il Comune può scegliere se riconoscere l'assimilazione sia ai parenti che agli affini, oppure ad una sola di queste due tipologie di soggetti. Le due fattispecie, partendo da una lettura complessiva e coordinata della norma, risultano identiche nell'individuazione dei presupposti. In particolare, per l'individuazione sia dei parenti che degli affini valgono la limitazione al "secondo grado"

e quella relativa alla "linea retta" di parentela o affinità. Il testo originario della norma fissava l'assimilazione al primo grado di parentela o di affinità. Con l'articolo 3 comma 1 lettera a) della L.P. n. 9/2015, che ha modificato in tal senso l'articolo 8 comma 2 lettera b), la facoltà è stata estesa ai parenti e/o affini di secondo grado[46]. In ogni caso il comodatario deve utilizzare il fabbricato secondo i presupposti dell'abitazione principale (residenza anagrafica e dimora abituale). È appena il caso di precisare che soggetto passivo, in caso di comodato, rimane il possessore (comodante), che applica l'imposta per la u.i.u. data in comodato secondo le modalità dell'abitazione principale anche in aggiunta alla propria abitazione principale. In caso di decesso del comodante soggetto passivo, in base alla formulazione letterale della disposizione che qui rileva si deve ritenere che l'assimilazione ad abitazione principale o l'aliquota agevolata (articolo 8 comma 2 lettera e), vedi di seguito) cessino automaticamente. Infatti la norma stabilisce che è il soggetto passivo a porre in essere il comodato, con atto di volontà soggettiva, per cui al variare (per successione) del soggetto passivo stesso tale volontà non può intendersi automaticamente traslata sul nuovo possessore. Se sussistono i presupposti della fattispecie, dovrà quindi essere il nuovo soggetto passivo, per propria scelta, a porre in essere il nuovo contratto di comodato ed a fruire dell'assimilazione o dell'aliquota ridotta, ma questo proprio in forza di una decisione assunta nel proprio status di possessore ai fini IM.I.S. Infine, come meglio illustrato al Paragrafo 5.1, il Comune deve prevedere in Regolamento le modalità giuridiche per la dimostrazione della sussistenza effettiva del comodato[47];

c) per la fattispecie del comma 2 lettera d), ai fini del riconoscimento dell'assimilazione il fabbricato non deve risultare locato né concesso in comodato a soggetti terzi. Inoltre, il beneficiario deve risultare pensionato nel Paese straniero di residenza (pensione quindi straniera). Poiché la norma in esame è identica a quella in vigore a livello statale, si rinvia all'illustrazione della materia contenuta nella Risoluzione M.E.F. n. 6/DF del 26 giugno 2015 pubblicata sul sito del Servizio Autonomie Locali, come integrata dalla Risoluzione n. 10/DF del 5 novembre 2015[48]. A partire dal periodo d'imposta 2017 questa fattispecie di assimilazione risulta estesa (se esercitata dal Comune) anche alle eventuali pertinenze del fabbricato abitativo. Questo alla luce della modifica intervenuta all'articolo 5 comma 2 lettera b) ad opera dell'articolo 14 comma 1 della L.P. n. 20/2016. La formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera b) in vigore fino al 31.12.2016 non consentiva l'assimilazione delle pertinenze, visto il suo riferimento testuale solo alle fattispecie di assimilazione di cui alle lettere a) (soggetti ricoverati in istituti di ricovero o sanitari) e b) (comodato a parenti e/o affini entro il secondo grado). **ATTENZIONE**: questa fattispecie di assimilazione non è più in vigore a partire dal periodo d'imposta 2022 in base alla novella introdotta dall'articolo 5 della L.P. n. 22/2021 che ha abrogato l'articolo 8 comma 2 lettera d) e l'articolo 5 comma 2 lettera b) (quest'ultimo nella sola parte in cui si operava rinvio allo stesso articolo 8 comma 2 lettera d)). Il Regolamento comunale IM.I.S. quindi non può più disporre questa fattispecie di assimilazione, ed eventuali norme regolamentari in vigore si devono ritenere automaticamente

46 La nuova facoltà è esercitabile fin dal periodo d'imposta 2015 con deliberazione eventualmente adottata entro il 30 luglio 2015 ai sensi dell'articolo 9bis della L.P. n. 36/1993.

47 Si segnala che la Corte di Cassazione con la sentenza n. 37346/2022 ha affermato, in materia di I.MU.P., la non applicabilità delle agevolazioni tributarie derivanti da comodato se il contratto viene posto in essere tra comproprietari "pro quota" del fabbricato. Fermo restando che si tratta di un primo intervento, e quindi suscettibile di possibili future oscillazioni interpretative, si evidenzia peraltro che la materia è di natura civilistica (attenendo a profili contrattuali e relativi alla titolarità dei diritti reali), mentre le conseguenze tributarie sono di derivazione da tale principio. Se quindi questo orientamento venisse confermato, si deve ritenere che lo stesso sia applicabile anche all'IM.I.S. per le fattispecie di assimilazione di cui all'articolo 8 comma 2 lettera b) e lettera e), in considerazione della competenza esclusiva dello Stato in materia civilistica.

48 In particolare, con questa seconda pronuncia si precisa che il cittadino italiano iscritto all'A.I.R.E. può essere proprietario, nel territorio nazionale, di più fabbricati abitativi, e che però ad uno solo di essi si applica l'eventuale assimilazione ad abitazione principale (più la pertinenza) ricorrendo gli altri presupposti di legge (in particolare il godimento di pensione nello Stato di residenza).

decadute per sopravvenuta inesistenza della disposizione normativa che le autorizzava (pur rimando opportuna la loro abrogazione formale).

Si ritiene che gli elementi sottesi alla sussistenza ed alla corretta fruizione delle assimilazioni facoltative possano essere richiesti al contribuente con la comunicazione di cui all'articolo 11 comma 2.

L'articolo 8 comma 2 lettera e) prevede una facoltà alternativa in capo al Comune rispetto all'assimilazione ad abitazione principale per le due fattispecie di cui alle lettere a) e b). L'alternativa si concretizza nella previsione di una aliquota agevolata senza applicazione della detrazione. Alla luce della nuova formulazione dell'articolo 5 comma 6 lettera a), e della più volte ricordata aliquota pari allo 0,00% per le abitazioni principali, fattispecie assimilate e pertinenze tranne i fabbricati delle categorie catastali A1, A8 ed A9, si deve ora ritenere che la facoltà del Comune di istituire un'aliquota agevolata alternativa all'assimilazione possa arrivare fino all'esenzione (aliquota dello 0,00% per tutti fabbricati abitativi rientranti in questa fattispecie, tranne che per i fabbricati A1, A8 ed A9 che continuano a mantenere la soglia minima di aliquota (ai fini di questa facoltà) dello 0,35%). Appare opportuno che il Comune, in sede di Regolamento effettui tale opzione se ritiene di procedere comunque all'agevolazione di queste fattispecie. Si sottolinea che la normativa nel suo complesso non consente facoltà intermedie tra l'assimilazione di queste fattispecie ad abitazione principale e la previsione di aliquota agevolata.

2.3 I fabbricati pertinenziali

L'articolo 5 comma 2 lettera d) fornisce la definizione di fabbricato pertinenziale. Tale definizione trova applicazione IM.I.S. per il collegamento delle pertinenze all'abitazione principale o alle fattispecie assimilate, in quanto a tali fabbricati (pertinenziali) si applica l'aliquota agevolata delle abitazioni principali e l'eventuale parte di detrazione non utilizzata per la u.i.u. abitativa (articolo 5 comma 6 lettera a)). In sede interpretativa è possibile fissare i seguenti punti rilevanti:

a) la pertinenza è individuata con esclusivo riferimento agli articoli 817 e 818 del Codice Civile, non essendo prevista alcuna specifica definizione tributaria. Allo stesso modo, l'eventuale presenza di clausole contrattuali in fase di costituzione di diritti reali sul fabbricato, o l'iscrizione di "pertinenzialità" al Libro Fondiario non assume alcun rilievo a livello tributario. È quindi necessario sia un elemento oggettivo (e cioè che il fabbricato pertinenziale sia a servizio dell'abitazione, anche se non direttamente collegato ad esso[49]) che uno soggettivo (il titolare dei diritti reali sull'abitazione deve coincidere con il titolare dei diritti reali sulla pertinenza[50]).
b) il numero massimo di fabbricati riconoscibili come pertinenziali è di 2 (mentre per l'I.MU.P. era di 3), rientranti nelle categorie catastali C2, C6 o C7. La novità rispetto all'I.MU.P. è che non vi è più limite catastale per le due pertinenze, nel senso che le stesse possono rientrare anche nella stessa categoria (ad esempio C6). La norma inoltre non prevede la fattispecie delle "pertinenze conglobate nell'abitazione" (come accadeva nel caso dell'I.MU.P.), per cui la

49 La giurisprudenza e l'interpretazione amministrativa hanno ammesso che la pertinenza ai fini I.C.I./IM.U.P. (ed ora IM.I.S. vista la sostanziale coincidenza di normativa su questo aspetto) possa essere fisicamente "separata" dalla cosa principale (l'appartamento). In altre parole: non è necessario che il garage sia conglobato nello stesso fabbricato o sia comunque adiacente al fabbricato abitativo del quale costituisce pertinenza. L'elemento essenziale è che sia dimostrabile univocamente che quel garage è ad esclusivo servizio dell'appartamento. Di volta in volta questo principio deve essere verificato nei casi concreti. Ad esempio, un garage posto in un Comune diverso da quello dell'appartamento, oppure destinato ad un uso promiscuo (ad esempio anche come deposito agricolo), oppure locato a terzi, non potrà essere "pertinenziale", mancando il vincolo oggettivo. Viceversa, una distanza anche non marginale (qualche centinaio di metri) non preclude, se si dimostra l'uso funzionale all'appartamento, il riconoscimento della pertinenzialità.

50 In caso di contitolarità parziale (ad esempio un coniuge proprietario nella misura del 100% dell'abitazione ma solo del 50% della pertinenza), sulla quota della pertinenza posseduta dall'altro coniuge si applica la fattispecie IM.I.S. degli "altri fabbricati", mancando il collegamento soggettivo tra questa quota di pertinenza e l'abitazione. In questo senso, ad esempio, le Sentenze n. 4599/2006 e n. 24104/2009 della Corte di Cassazione.

scelta delle due (eventuali) pertinenze va sempre effettuata con riferimento a fabbricati autonomamente censiti in Catasto;

c) è facoltà (e non obbligo) del contribuente comunicare al Comune l'identificazione delle pertinenze. Come meglio specificato nel Paragrafo 6.3, in sede di primo invio del modello precompilato di versamento il Comune può utilizzare i dati già in suo possesso, relativamente alle pertinenze, delle banche dati formate in vigenza dell'I.MU.P.. Sarà cura del contribuente, una volta ricevuto il quadro dei propri fabbricati come determinato dal Comune, collaborare per la corretta definizione delle effettive pertinenze nei nuovi termini voluti dal legislatore IM.I.S.. Diversamente, il Comune potrà procedere in sede di verifica ed accertamento.

2.4 Gli altri fabbricati abitativi

Nell'ambito della fattispecie generale dei "fabbricati abitativi" la categoria degli "altri fabbricati abitativi" assume carattere di residualità. Infatti, l'articolo 5 comma 2 lettera c) fornisce la definizione in senso negativo, e cioè come la u.i.u. catastalmente rientrante nelle categorie A (eccetto la A10, vedi Paragrafo 2.1) nella quale il possessore non risiede anagraficamente. Quindi, in concreto, una volta identificate le u.i.u. appartenenti alla tipologia delle "abitazioni principali" o delle fattispecie assimilate, tutte le altre u.i.u. abitative sono da considerarsi, anche ai fini dell'aliquota e della manovra tributaria del Comune, come "altri fabbricati" (e loro pertinenze, che seguono peraltro la stessa modalità di applicazione dell'IM.I.S. prevista per gli "altri fabbricati abitativi" dei quali costituiscono appunto pertinenza[51]).

2.4.1 I fabbricati utilizzati come B&B

Come più volte illustrato, la normativa IM.I.S. si caratterizza per una impostazione generale volta a distinguere in modo il più netto e certo possibile le diverse fattispecie impositive (vedi in particolare il Paragrafo 1.2). Su questo presupposto, per il corretto inquadramento dei fabbricati destinati all'uso come B&B, si deve rilevare che alla luce dell'articolo 5 comma 1 tutte le fattispecie impositive disciplinate dai successivi commi dello stesso articolo 5 devono essere interpretate alla luce del principio per il quale (come illustrato nelle premesse della presente Parte 2) il concetto di "fabbricato" va identificato nella minima unità immobiliare urbana (u.i.u.) iscrivibile (o che deve essere iscritta) in Catasto e quindi, concretamente, nel subalterno della p.ed. (se esistente) ovvero nella p.ed. stessa. Nel caso dei B&B quindi la u.i.u. iscritta in Catasto con propria p.ed. o proprio subalterno in categoria abitativa, nella quale il soggetto passivo abbia posto la propria residenza anagrafica e la dimora abituale, dovrà essere considerata come rientrante nella fattispecie IM.I.S. "abitazione principale" ai sensi dell'articolo 5 comma 2 lettera a), e questo anche se una parte del fabbricato (cioè del sub.) è destinata ad attività di B&B. Viceversa, se l'attività di B&B è svolta in altra u.i.u. (diversa cioè da quella nella quale il proprietario ha posto la residenza anagrafica), tale fabbricato è da considerarsi ai fini IM.I.S. "altro fabbricato abitativo" se rientrante nelle categorie catastali "A" (articolo 5 comma 2 lettera c)) oppure "altro fabbricato" se rientrante in altra categoria catastale (articolo 5 comma 2 lettera e)). Con riferimento ad entrambi i casi, si segnala peraltro che l'articolo 5 comma 4 richiama l'applicabilità, all'IM.I.S., dell'articolo 1 commi 336 e 337 della L. n. 311/2004. Come illustrato al Paragrafo 1.5 lettera c), questo significa che il Comune, se ritiene che il quadro degli accatastamenti come riportato nelle visure non sia più adeguato all'effettiva realtà dell'immobile, può darne segnalazione al Catasto per le verifiche e per l'eventuale revisione. Tale principio, alla luce di quanto fin qui illustrato, si applica anche ai locali destinati a B&B. Se il Comune ha il dubbio che gli stessi possano, in linea teorica, trovare una propria autonomia catastale

51 La distinzione può avere rilievo nell'evoluzione temporale del fabbricato. Ad esempio, una seconda casa (cioè, "altro fabbricato abitativo" dotata di pertinenza come definita al Paragrafo 2.3) può diventare "abitazione principale" se il possessore ed il suo nucleo familiare fissano in essa la residenza e la dimora abituale. In questo caso la pertinenza, già qualificata come tale in regime tributario di "altro fabbricato abitativo", diventa automaticamente pertinenza dell'abitazione principale, con le conseguenze del caso in materia di aliquota e detrazione.

(cioè, con attribuzione di uno specifico subalterno) vista la loro configurazione, e quindi rientrare in autonoma fattispecie impositiva diversa dall'abitazione principale o, al limite (vista l'attività di tipo commerciale in essi svolta), in diversa categoria catastale rispetto al gruppo "A", può chiedere la verifica al competente Ufficio territoriale del Catasto.

PARTE 3: I FABBRICATI DI TIPO PRODUTTIVO

3.1 I fabbricati di tipo produttivo in generale

L'articolo 5 comma 2 lettera e) fornisce una definizione residuale degli "altri fabbricati". In sostanza, è "altro fabbricato" ai fini IM.I.S. ogni edificio che non rientri nelle definizioni di "fabbricato abitativo" (o pertinenziale, o assimilato) come illustrato nella Parte 2. È opportuno sottolineare che la normativa IM.I.S. non opera ulteriori distinzioni entro questa tipologia di fabbricati, in quanto viene utilizzata la formula "destinato a qualunque finalità o utilizzo". Fanno eccezione unicamente i fabbricati strumentali all'attività agricola, per i quali il legislatore ha predisposto (articolo 5 comma 2 lettera f)) una specifica definizione, e per i quali si rinvia al Paragrafo 3.2.

Questa definizione ampia e residuale rispetto alle altre tipologie di fabbricati assume rilevanza in materia di aliquote. Se in senso ordinario l'aliquota è fissata per questi fabbricati nella misura dello 0,86% (articolo 5 comma 6 lettera c), aumentabile fino all'1,31% e riducibile fino a zero, senza applicazione di detrazioni o deduzioni), per i periodi d'imposta dal 2015 al 2028 l'articolo 14 stabilisce una diversa articolazione (anche nei singoli anni) delle aliquote per i fabbricati rientranti nelle categorie catastali ivi individuate (vedi Paragrafo 1.6). Questa statuizione, ancorché derogatoria per alcuni periodi d'imposta, appare coerente con l'impostazione generale del sistema di aliquote per questa tipologia di fabbricati. L'articolo 5 comma 6 lettera c) infatti consente al Comune di diversificare l'aliquota (nei limiti minimo e massimo sopra individuati) anche per singola categoria catastale. Questa facoltà, che non è applicabile ai fabbricati di tipo abitativo proprio perché costituisce norma speciale riferita unicamente agli "altri fabbricati" come qui definiti, costituisce una delle innovazioni più importanti dell'IM.I.S. rispetto ai precedenti tributi immobiliari, in quanto consente al Comune di articolare la propria politica fiscale in senso puntuale ed orientato, potenzialmente, alla ripartizione del carico fiscale in rapporto alla composizione economica e catastale del proprio territorio. E quindi, in questo senso, la previsione del legislatore di aliquote agevolate dal 2015 al 2028 (salva la facoltà riconosciuta comunque al Comune di operare ulteriori scelte, ma fermo restando il vincolo fissato dai Protocolli in materia di Finanza Locale per i medesimi esercizi in ordine all'impegno di non aumentare per le attività produttive l'aliquota ordinaria) solo per alcune categorie catastali di "altri fabbricati" e non per tutte, rientra in questa impostazione normativa di fondo.

La base imponibile dei fabbricati di tipo produttivo è costituita dalla rendita catastale moltiplicata per i coefficienti previsti per ciascuna categoria catastale dall'articolo 5 comma 3. Fanno eccezione i fabbricati appartenenti al gruppo D ancora privi di rendita per i quali, ai sensi dell'articolo 5 comma 5, si applica la regola di determinazione della base imponibile di cui all'articolo 5 comma 3 del D.L.vo n. 504/1992, e cioè il valore derivante dalle scritture contabili aziendali rivalutato con i coefficienti approvati ogni anno con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Si tratta comunque di fattispecie ormai residuale, e ulteriormente riducibile nella sua consistenza con la richiesta esplicita da parte del Comune al Catasto di procedere all'attribuzione della rendita. Solo per inciso, si ricorda che i fabbricati di tipo produttivo rientranti nel gruppo catastale D e temporaneamente inseriti nel gruppo F11 in attesa di attribuzione (o variazione) della rendita catastale continuano ad essere soggetti all'IMIS ai sensi dell'articolo 5 comma 5[52].

Dal periodo d'imposta 2016 l'articolo 1 commi da 21 a 24 della L. n. 208/2015 modifica le modalità catastali di calcolo della rendita dei fabbricati iscritti nelle categorie D ed E (produttivi). In

52 E quindi con determinazione dell'imposta in via provvisoria e salvo conguaglio, a partire dalla data di richiesta di attribuzione o modifica della rendita, secondo il principio fissato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la Sentenza n. 3160/2011, interpretativa dell'articolo 5 comma 3 del D.L.vo n. 504/1992.

sintesi, da tale data viene esclusa dal calcolo della rendita la componente riferita al valore dei macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti funzionali al processo produttivo (cioè, la quota dei c.d. "imbullonati"). Questo si tradurrà, presumibilmente, nell'attribuzione di rendite inferiori a quelle fin qui determinate per i nuovi fabbricati. Relativamente ai fabbricati dei gruppi D ed E già iscritti in Catasto con rendita propria (nella quale evidentemente è presente anche la componente di valore riferita agli "imbullonati"), i commi 22 e 23 prevedono la possibilità per i contribuenti di presentare entro il 15 giugno 2016 al Catasto una richiesta di revisione della rendita stessa per scorporare anche per essi la quota tecnologica del valore. La nuova rendita attribuita ai fabbricati in parola a seguito di tali istanze trova applicazione tributaria (e quindi anche all'IM.I.S.) con effetto retroattivo dall'1.1.2016. Si deve ritenere invece che le richieste presentate successivamente al 15 giugno 2016 porteranno alla modifica della rendita solo per il futuro (ai sensi dell'articolo 2 comma 4 dal mese successivo, vedi Paragrafo 1.2.1).
Si segnala inoltre che l'articolo 18 comma 5 della L.P. n. 21/2015, introducendo il nuovo comma 9quater nell'articolo 10, stabilisce che per i fabbricati compresi nella categoria catastali D1 che nel corso del 2016 venissero riaccatastati in categoria C3 su istanza del proprietario (presentata entro il termine perentorio del 31.12.2016), la rendita attribuita in categoria C3 acquisisce efficacia retroattiva dall'1.1.2016, e quindi per l'intero periodo d'imposta 2016.
Per entrambe le fattispecie, in caso di versamenti effettuati dal contribuente utilizzando una rendita catastale diversa da quella definitivamente attribuita dopo il riaccatastamento, il contribuente stesso ha diritto al rimborso ovvero il Comune ha titolo per il recupero della maggiore imposta in sede di accertamento (senza sanzioni ed interessi) secondi i principi sopra illustrati (in particolare la nota n. 51). Si vedano in questo senso le procedure ordinarie di rimborso e di accertamento applicabili a questi due casi come illustrate ai Paragrafi 7.1 e 7.4.

3.2 I fabbricati strumentali all'attività agricola

Nell'ambito dei fabbricati diversi da quelli abitativi (e definiti genericamente come "produttivi" in questa sezione), una fattispecie particolare è rappresentata dai fabbricati strumentali all'attività agricola. Questa fattispecie è stata oggetto, in vigenza dell'I.C.I. e dell'I.MU.P., di numerosi interventi legislativi ed interpretativi, che hanno generato una stratificazione complessa e frequente contenzioso. L'articolo 5 comma 2 lettera f) fornisce una definizione univoca per questa tipologia di fabbricati, superando quindi tutta l'evoluzione precedente. In sostanza, l'identificazione dei "fabbricati strumentali all'attività agricola" ai fini IM.I.S. è effettuata solo ed esclusivamente con riferimento al dato catastale, e quindi su un piano unicamente oggettivo. Se quindi il fabbricato risulta catastalmente qualificato come "rurale strumentale", l'applicazione dell'IM.I.S. avverrà secondo l'aliquota e la deduzione d'imponibile di cui all'articolo 5 comma 6 lettera d) (aliquota dello 0,1%, aumentabile allo 0,2% o riducibile a zero, e deduzione pari ad € 550,00=, per il solo 2015 pari ad € 1.000,00= e per i periodi d'imposta dal 2016 al 2028 pari ad € 1.500,00= ai sensi dell'articolo 14 comma 6), e perciò senza la necessità di ulteriori verifiche sulle caratteristiche soggettive del possessore. Si fissano i seguenti punti applicativi:

a) l'identificazione catastale è effettuata o con riferimento all'inclusione del fabbricato nella categoria D10 (sempre) o, se il fabbricato è incluso in altra categoria, alla presenza della dizione che attesta (in base alla normativa statale succedutasi nel tempo) la ruralità strumentale (non abitativa) del fabbricato medesimo[53]. Si tratta quindi di una fattispecie speciale (tributariamente agevolativa, vista l'aliquota ridotta e la previsione di una deduzione) individuata solo sul piano oggettivo;

53 È opportuno precisare che la presenza nell'annotazione sulla visura catastale della parola "RESPINTO" in riferimento al fabbricato strumentale all'attività agricola, indica che il Catasto, a seguito dei controlli effettuati, non ha accolto l'istanza del proprietario volta al riconoscimento del carattere di ruralità strumentale del fabbricato. Tale annotazione negativa equivale all'inesistenza della strumentalità agricola anche con effetto retroattivo (e con conseguente legittimazione del Comune all'accertamento per gli anni pregressi).

b) la deduzione è applicata sulla rendita catastale, e quindi prima della rivalutazione con il coefficiente moltiplicatore 68,25 (articolo 5 comma 3 lettera d)) che fissa il valore sul quale si calcola l'imposta. La previsione letterale dell'articolo 5 comma 6 lettera d) ("dalla rendita catastale del fabbricato è dedotto") impedisce ogni interpretazione contraria, visto il riferimento alla "rendita catastale" e non al "valore catastale" di cui all'articolo 5 comma 3 (base imponibile dei fabbricati). Analogamente, la quantificazione della deduzione per il 2015 in € 1.000,00= ed in € 1.500,00= per i periodi d'imposta dal 2016 al 2028 viene effettuata dall'articolo 14 comma 6 in relazione alla fattispecie dell'articolo 5 comma 6 lettera d), e quindi sempre alla rendita e non al valore. Come già evidenziato al Paragrafo 1.6 lettera c), la deduzione si applica alla rendita catastale senza alcun suo frazionamento in funzione dei mesi di possesso o di sussistenza dei requisiti di strumentalità agricola del fabbricato;

c) l'utilizzo della deduzione come sopra definita evita anche ogni problema applicativo in caso di comproprietà con percentuali di possesso diversificate. Infatti, il calcolo della base imponibile va effettuato, come detto, riducendo preventivamente la rendita dell'importo di deduzione stabilito per legge e applicando sulla quota residua (se ne residua) il normale procedimento di calcolo dell'imposta e quindi, solo in questa fase, le percentuali di possesso dei comproprietari;

d) si deve evidenziare che in relazione all'aliquota dello 0% applicabile per i periodi d'imposta dal 2018 al 2028 nel caso di rendita catastale del fabbricato strumentale all'attività agricola fino ad € 25.000,00= (vedi Paragrafo 1.6 sezione lettera a)), tale limite va calcolato sulla rendita come determinata **dopo** l'applicazione della deduzione di cui al combinato disposto degli articoli 5 comma 6 lettera d) e 14 comma 6. Infatti, lo stesso articolo 5 comma 6 lettera d) stabilisce che *"dalla rendita catastale"* va dedotto l'importo ivi indicato. Di conseguenza, la rendita catastale applicabile a questa fattispecie non è quella presente nella visura, ma quella calcolata togliendo dal valore evidenziato sulla visura stessa l'ammontare della deduzione d'imponibile. La conseguente individuazione dell'aliquota corretta (tra 0,1% e 0,0% in funzione del limite di rendita di € 25.000,00=) deve essere effettuata in base al valore così ottenuto;

e) è opportuno sottolineare che in caso di deduzione superiore alla rendita catastale (e quindi con una base imponibile negativa), nessun credito d'imposta viene generato, ma ne consegue solo l'azzeramento dell'IM.I.S. dovuta per quel fabbricato;

f) infine, si ricorda che se da un lato è normativamente fissato il principio del riferimento univoco alle risultanze catastali per identificare il fabbricato strumentale all'attività agricola (vedi sopra lettera a), è altrettanto vero che il Comune è tenuto segnalare al competente Ufficio del Catasto (per l'eventuale verifica) la presenza di elementi che possano far ritenere dubbio il permanere degli elementi soggettivi ed oggettivi che hanno portato all'accatastamento del fabbricato come rurale. Si vedano in questo senso le disposizioni dell'articolo 9 comma 3bis del D.L. n. 557/1993[54].

54 Ai sensi dell'articolo 12 comma 5 il rinvio all'articolo 9 comma 3bis del D.L. n. 557/1993 è in senso dinamico. Ciò significa che, se in futuro verrà modificata dal legislatore statale la definizione di "fabbricato strumentale all'attività agricola", anche le risultanze catastali verranno modificate ai fini IM.I.S..

PARTE 4: I TERRENI AGRICOLI E LE AREE EDIFICABILI

4.1 I terreni agricoli

L'articolo 7 comma 1 lettera a) stabilisce l'esenzione per i terreni agricoli. In base alla formulazione normativa, si tratta di esenzione oggettiva (e quindi senza riferimento a qualità soggettive, anche professionali, del possessore), urbanisticamente determinata (e cioè esclusivamente in base alla qualificazione data dal PRG al terreno, e senza distinzione tra le varie tipologie di terreno comunque a destinazione d'uso agricolo previste nello strumento urbanistico), indipendente da ogni altro elemento vigente per I.C.I. ed I.MU.P. (ad esempio la qualificazione di "montanità" del terreno) e senza riferimento all'effettivo utilizzo agricolo effettivo (per cui sono esenti anche i terreni incolti). La medesima norma prevede una sola eccezione all'esenzione, e cioè il periodo temporale durante il quale sul terreno viene posto in essere un processo edificatorio. In questo caso il terreno cambia fattispecie tributaria, venendo assimilato ad area edificabile e diventando quindi imponibile IM.I.S. secondo le modalità di cui all'articolo 6 comma 3 lettera c) ed all'articolo 6 comma 4 lettera c) (nel dettaglio vedi il Paragrafo 4.3).

4.2 Le aree edificabili

L'articolo 6 comma 1 fornisce la definizione del presupposto d'imposta per quanto riguarda le "aree edificabili", e si tratta di una definizione ampia ed onnicomprensiva, basata unicamente sul dato urbanistico oggettivo. Per area edificabile, prevede la norma, si deve intendere "l'area utilizzabile a qualsiasi scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale comunale". Il comma prosegue poi precisando che "per scopo edificatorio s'intende la possibilità, anche solo potenziale, di realizzare fabbricati o ampliamenti di fabbricati, destinati a qualsiasi uso, per i quali sussiste l'obbligo di iscrizione o di modifica dell'iscrizione catastale". Questa duplice statuizione supera in modo univoco molte delle incertezze interpretative sorte su questa fattispecie impositiva in vigenza dell'I.C.I. e dell'I.MU.P.. In particolare, appare nettamente distinto, a livello interpretativo ed applicativo, il concetto di "presupposto d'imposta" da quello di "determinazione della base imponibile". Si fissano i seguenti punti:

a) la definizione del presupposto "area edificabile" va ricercata nella cartografia del PRG e nelle relative norme di attuazione comunali[55]. La necessità di una pianificazione di dettaglio (ad esempio un piano di lottizzazione) non incide sul presupposto d'imposta ma solo sulla determinazione del valore della base imponibile;
b) la previsione ampia ed onnicomprensiva della norma sposta ogni prospettiva interpretativa unicamente sul dato oggettivo di "edificabilità" e non su quello della destinazione d'uso dell'area. In particolare, si sottolinea che qualsiasi area che consenta la realizzazione di fabbricati o ampliamento di fabbricati già esistenti è soggetta al tributo, senza ulteriori distinzioni (vedi di seguito per le eccezioni). Di conseguenza, le aree soggette ad espropriazione per pubblica utilità sono soggette all'IM.I.S. se lo strumento urbanistico prevede, su di esse, la possibilità di realizzare fabbricati, e viceversa;

55 L'uso da parte del legislatore del termine "strumento urbanistico generale comunale" esclude ogni altra fonte normativa o amministrativa urbanistica per l'individuazione dell'edificabilità o meno di un terreno. Peraltro, si segnala che laddove la normativa urbanistica stabilisca, per specifiche fattispecie, che dall'approvazione di uno strumento territoriale diverso (ad esempio il Piano Territoriale di Comunità) consegue automaticamente (per legge) la modifica al P.R.G. senza necessità di recepimento da parte del Comune, ovvero con recepimento a valenza meramente formale, l'imponibilità del terreno ai fini IM.I.S. cambia dal momento dell'entrata in vigore del Piano Territoriale diverso dal P.R.G. Questo non costituisce deroga al principio della valenza esclusiva del P.R.G. in quanto, appunto, è proprio lo strumento urbanistico comunale a variare automaticamente, per legge, dal momento dell'entrata in vigore del diverso strumento pianificatorio, per cui ai fini urbanistici (e quindi tributari ai sensi dell'articolo 6 comma 1) è comunque il P.R.G. a modificarsi.

c) la possibilità edificatoria viene strettamente correlata alla potenzialità giuridica del terreno alla realizzazione di nuovi fabbricati o ampliamenti di fabbricati esistenti. È importante sottolineare che il legislatore ha posto il presupposto non sul piano dell'effettiva possibilità edificatoria, ma su quello della previsione normativa (cartografica e regolamentare), e quindi della mera possibilità anche solo potenziale. In altre parole: la qualificazione data dal PRG ad un terreno che lo faccia rientrare tra le fattispecie urbanistiche che consentono in astratto l'edificazione fa concretizzare il presupposto dell'IM.I.S.;

d) la previsione correlata alla realizzazione di fabbricati o ampliamento di fabbricati, letta in combinato disposto con quanto illustrato nella lettera c), porta a considerare soggette ad IM.I.S. le aree che consentono unicamente ampliamenti di fabbricati (le c.d. "aree sature o consolidate"), anche in assenza, a livello territoriale limitrofo all'area, di edifici ampliabili. La prima recente giurisprudenza delle Commissioni Tributarie di Trento conferma questa interpretazione[56]. Questo naturalmente può incidere anche in modo molto significativo sul valore del terreno (vedi Paragrafi successivi di questa Parte), ma non sul presupposto d'imposta[57];

e) la medesima interpretazione trova applicazione anche alle c.d. "aree bianche". Si tratta dei terreni per i quali il PRG prevede, in origine, l'ordinaria capacità edificatoria, ma subordinata all'attuazione di strumenti urbanistici di dettaglio (ad esempio un piano di lottizzazione o strumento analogo). Tali aree, se non attuate, "decadono" dopo un lasso temporale predeterminato da norma di legge o Regolamento (spesso 10 anni), e si trasformano appunto in "aree bianche": per esse gli strumenti urbanistici prevedono di norma una capacità edificatoria residuale estremamente ridotta (0,01/mc per metro quadrato). La giurisprudenza della Corte di Cassazione, consolidata e costante nel tempo fin dal 2008, ha stabilito (in relazione all'I.C.I. ed all'I.MU.P., ma il principio è applicabile all'IM.I.S. vista l'identità del quadro normativo di riferimento tributario ed urbanistico) che queste aree continuano ad essere edificabili in senso tributario poiché, risultando ancora dotate di una potenziale capacità edificatoria, per esse persiste il presupposto d'imposta. Peraltro, ai sensi dell'articolo 6 comma 4, è evidente che il valore della base imponibile risulta ridotto in modo sostanziale, e di questo è necessario tenere debito conto sia in fase di determinazione dell'imposta che di approvazione della deliberazione di cui all'articolo 6 comma 6 (vedi Paragrafi 4.2.2 e 4.2.3);

f) l'eccezione a questa previsione è data dai terreni qualificati dal PRG come agricoli (o comunque non rientranti in categorie urbanistiche edificabili, ad esempio il verde privato[58]) anche se gli stessi consentono la possibilità di edificare o ampliare fabbricati. Si veda il Paragrafo 4.3 per l'assimilazione di tali terreni alle aree edificabili durante l'edificazione effettiva;

g) per quanto concerne il concetto di "pertinenzialità" di un terreno edificabile rispetto ad un fabbricato, l'ultimo periodo dell'articolo 6 comma 1 rinvia alla definizione già in vigore per l'I.C.I. e l'I.MU.P. (articolo 817 del Codice Civile, con rinvio confermato anche dall'articolo

---

56 Ci si riferisce in particolare alle Sentenze n. 203/2016 (depositata in data 31 agosto 2016) e n. 240/2016 (depositata in data 18 ottobre 2016) della Commissione Tributaria di Primo Grado – rispettivamente Sezioni 1 e 2, ed alla n. 44/02/2019 (depositata in data 8 aprile 2019) e n. 13/2022 (depositata in data 29 marzo 2022) della Commissione tributaria di Secondo Grado Sezione 2. Le pronunce si riferiscono all'I.C.I., e quindi l'orientamento, se confermato, potrà trovare a maggior ragione applicazione all'IM.I.S. vista la diversa formulazione normativa dei due tributi. In materia di l'I.C.I. infatti la norma statale (articolo 2 comma1 lettera b) del D.L.vo n. 504/1992) non opera alcun riferimento esplicito alle aree che consentono unicamente l'ampliamento volumetrico di fabbricati esistenti, ma la Commissione Tributaria ha incluso (in via interpretativa) nel presupposto d'imposta anche le aree aventi questa destinazione urbanistica. Viceversa, per l'IM.I.S. l'articolo 6 comma 1 afferma esplicitamente l'imponibilità delle aree che consentono solo ampliamenti volumetrici, per cui l'orientamento giurisprudenziale appare a maggior ragione applicabile alla nuova imposta.

57 Si rinvia al paragrafo 1.7 sezione lettera a-ter) per l'illustrazione della facoltà riconosciuta ai Comuni a partire dal periodo d'imposta 2017 di prevedere l'esenzione per questa tipologia di aree edificabili.

58 La destinazione urbanistica "aree a verde privato" non consente, normativamente, la realizzazione di fabbricati o di ampliamenti volumetrici su fabbricati esistenti.

6 comma 2 lettera c)). In particolare, quindi, basandosi sulla giurisprudenza attualmente consolidata della Corte di Cassazione, si deve ritenere "pertinenziale" un'area edificabile (come sopra definita) "catastalmente graffata" al fabbricato (in qualunque presupposto d'imposta IM.I.S. rientrante) del quale costituisce pertinenza, ovvero modificata in modo stabile ed irreversibile per impedirne l'utilizzo edificatorio. Il riferimento all'articolo 817 del Codice Civile richiede inoltre l'elemento soggettivo, e cioè la coincidenza tra possessore del fabbricato e possessore del terreno.

Il riferimento univoco ed esclusivo operato dal legislatore provinciale al presupposto urbanistico fa inoltre ritenere applicabile l'articolo 2 comma 1 lettera b) del D.L.vo n. 504/1992, nella parte in cui afferma che l'edificabilità dell'area è attestata dal competente ufficio comunale. Viceversa, la disposizione di cui all'articolo 31 comma 20 della L. n. 289/2002, che impone al Comune di dare comunicazione al proprietario dell'intervenuta edificabilità dei terreni a seguito di approvazione di un nuovo strumento urbanistico generale, deve intendersi ora sostituita ai fini IM.I.S. dall'articolo 40 della L.P. n. 15/2015. Tale norma conferma l'obbligo di inviare al contribuente la comunicazione in parola, ma rispetto alla disciplina statale introduce due novità:

- comma 1: la comunicazione non deve avvenire necessariamente ed esclusivamente a mezzo di Raccomandata A/R (come previsto dalla normativa statale richiamata), ma il Comune la può effettuare con qualsiasi mezzo che ne garantisca la conoscenza giuridica certa (notifica, PEC). La norma, quindi, risulta "aperta" anche a future nuove modalità;
- comma 3: viene esplicitamente fissato in legge il principio della disapplicazione di sanzioni ed interessi in caso di mancato o tardivo versamento dell'IM.I.S. da parte del contribuente in presenza dell'omessa o intempestiva comunicazione da parte del Comune dell'intervenuta edificabilità dell'area, mentre l'imposta è comunque dovuta (anche a seguito di accertamento). Questo principio era stato enucleato dalla giurisprudenza in vigenza dell'I.C.I.

Inoltre, sempre con riferimento alla L.P. n. 15/2015, si richiama la disposizione di cui all'articolo 45 comma 4. La norma non riveste un immediato riflesso tributario IM.I.S., ma costituisce un elemento potenzialmente utile per il contribuente nel caso in cui lo stesso non abbia un interesse al mantenimento della qualifica di "edificabile" del terreno e della conseguente soggezione all'imposta[59]. In sostanza, si tratta comunque di procedimento urbanistico, non tributario, ma che può essere utile portare a conoscenza dei contribuenti. Si sottolinea che la domanda di declassamento dell'area prevista dalla norma in analisi non costituisce diritto per il contribuente alla cessazione della qualifica di "edificabile" dell'area, in quanto in ogni caso spetta al Comune (nei termini temporali indicati dalla norma) adottare o meno il relativo provvedimento nel quadro dell'interesse pubblico generale. È altresì importante evidenziare il vincolo decennale di non edificabilità previsto sull'area in caso di accoglimento della domanda di declassamento. Inoltre, si precisa che decorso il decennio l'area non riacquista automaticamente la propria qualifica di "edificabile", ma che da quel momento torna nella possibilità di riacquisirla purché a seguito degli ordinari procedimenti urbanistici di variazione del PRG.
Come già segnalato al Paragrafo 1.6 sezione lettera a-bis) n. 4, i commi 3 e 4 dell'articolo 46 della L.P. n. 20/2016 hanno modificato il comma 4 dell'articolo 45 della L.P. n. 15/2015 ed hanno introdotto il nuovo comma 4bis al medesimo articolo 45. Anche in questo caso si tratta di norme di natura urbanistica, che hanno riflesso sull'applicazione dell'IM.I.S. in relazione all'articolo 6 comma 2 lettera a) (vedi Paragrafo 4.2.1 lettera b)) ed alla facoltà di introduzione di un'aliquota agevolata di cui al nuovo articolo 8 comma 2 lettera g-ter) (Paragrafo 1.6 sezione lettera a-bis) n. 4). In sintesi, le nuove disposizioni urbanistiche prevedono che il Comune entro il 30 giugno di ogni anno deve valutare le istanze di modifica della destinazione urbanistica (da edificabile a non

59 Si veda peraltro al Paragrafo 4.2.1 lettera b) n. 1 per l'illustrazione delle conseguenze tributarie intervenute a partire dal periodo d'imposta 2016 a seguito della modifica dell'articolo 6 comma 2 lettera a) riguardante proprio la cessazione dell'imponibilità delle aree edificabili con effetto retroattivo dalla domanda di declassamento del contribuente.

edificabile) pervenute entro il 31 dicembre dell'anno precedente, ed assumere i provvedimenti conseguenti (articolo 45 comma 4 della L.P. n. 15/2015 nella sua nuova formulazione). Se l'istanza non viene accolta, il Comune deve darne comunicazione motivata al soggetto che ha formulato la richiesta. In questo secondo caso l'area continua ad essere soggetta all'IM.I.S. in modo ordinario, salva la facoltà agevolativa (aliquota) illustrata appunto al Paragrafo 1.6 sezione lettera a-bis) n. 4. Se l'istanza viene accolta, l'IM.I.S. continua a trovare applicazione fino all'approvazione definitiva della variante urbanistica che trasforma l'area da edificabile a non edificabile, secondo quanto previsto dall'articolo 6 comma 2 lettera b) (vedi Paragrafo 4.2.1 sezione lettera b). Si sottolinea che il termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello nel quale viene presentata l'istanza riguarda esclusivamente il limite cronologico vincolante per fornire la risposta al contribuente, non la conclusione dell'eventuale iter urbanistico di variante al PRG in caso di accoglimento dell'istanza stessa, iter che continua ad essere soggetto unicamente alle disposizioni della L.P. n. 15/2015 con riferimento ai termini ed alle procedure.

4.2.1 I limiti temporali per l'identificazione delle aree edificabili

Come illustrato al Paragrafo 1.2, tra le fattispecie "fabbricato" ed "area edificabile" non vi è mai sovrapposizione ma sempre alternatività su base temporale sequenziale. Si rende quindi indispensabile determinare il momento di inizio e quello di conclusione della qualifica di "area edificabile" impressa ad un terreno dallo strumento urbanistico generale comunale. L'articolo 6 comma 2 fornisce univocamente le definizioni per la fissazione di tali limiti temporali (inizio e fine del presupposto d'imposta "area edificabile"), nei seguenti termini:

a) *L'inizio dell'area edificabile:* il legislatore, recependo un orientamento consolidato nella giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia di I.C.I. ed I.MU.P., ha fissato la data di inizio della soggezione di un terreno ad IM.I.S. per la fattispecie "area edificabile". Il riferimento è all'articolo 31 della L.P. n. 1/2008 (legge provinciale urbanistica), e quindi alla prima adozione da parte del Comune del PRG o della sua variante. La norma, più esattamente, prevede il termine "adozione preliminare", e tale formulazione va intesa come "la prima fase della variante urbanistica nella quale un terreno assuma la qualifica di edificabile ai fini IM.I.S.". Può trattarsi quindi anche della seconda adozione o dell'ultima. In funzione del calcolo su base mensile dell'imposta (articolo 2 comma 4, vedi Paragrafo 1.2.1) il terreno può quindi, in corso d'anno, transitare da una situazione di esclusione ad una di soggezione all'IM.I.S., e viceversa. Si sottolinea a questo proposito la necessità, in sede di determinazione del valore delle aree, di procedere ad una calmierazione dei valori stessi in funzione dell'evoluzione del procedimento urbanistico (vedi paragrafo 4.2.3), e l'opportunità, almeno per questa fattispecie, di prevedere il rimborso per le aree divenute inedificabili (tra una fase e l'altra del procedimento di approvazione del PRG, vedi Paragrafo 7.4.1). Si richiama inoltre l'obbligo di invio, dopo la prima adozione (cioè, come sopra illustrato, la prima in senso cronologico a seguito della quale il terreno assume la natura di "edificabile"), della comunicazione relativa alla intervenuta edificabilità dell'area come sopra illustrato (Paragrafo 4.2). A questo riguardo, sotto il profilo operativo, si precisa che la comunicazione formale ex art. 40 della L.P. n. 15/2015 va inviata dopo l'approvazione definitiva da parte della Giunta provinciale del nuovo PRG (o variante del PRG in vigore) che sancisce l'edificabilità dell'area, mentre a seguito della "prima adozione" va inviato il modello F24 precompilato con calcolo dell'imposta e nota informativa (articolo 9 comma 5, vedi Paragrafo 6.3). Si suggerisce questa procedura in quanto, come illustrato, l'imponibilità interviene con la prima fase urbanistica, ma può essere soggetta a modifiche (anche nel senso della retrocessione dell'area a non edificabile in seconda o definitiva approvazione) durante il procedimento di variazione del PRG. L'IM.I.S. è, cioè, dovuta fin dalla prima adozione dello strumento urbanistico (come sopra esposto), e quindi è necessario darne notizia al contribuente, mentre

la formalizzazione definitiva avviene dopo la conclusione dell'iter di approvazione o variazione del P.R.G.

b) *La cessazione dell'area edificabile:* il comma 2 fissa tre eventi giuridicamente rilevanti al verificarsi (in alternativa e con precedenza temporale al primo di essi che si concretizza) dei quali l'area edificabile cessa e subentra o l'esenzione o l'imposizione secondo la fattispecie "fabbricato". Nello specifico si ha:

1. la modifica della destinazione urbanistica del terreno a seguito di nuovo PRG o variante, e secondo gli stessi presupposti sopra descritti (paragrafo 4.2). La differenza temporale tra inizio e fine dell'assoggettamento del terreno ad IM.I.S. sta nel fatto che l'inizio è dato dalla approvazione in prima lettura del PRG o della variante al PRG stesso, mentre la cessazione temporale della soggezione è costituita dal momento di approvazione definitiva[60] dello strumento urbanistico che qualifica l'area come non edificabile. Su questo aspetto peraltro occorre rilevare che a partire dal periodo d'imposta 2016 l'articolo 18 comma 2 della L.P. n. 21/2015, novellando in tal senso l'articolo 6 comma 2 lettera a) qui in illustrazione, ha modificato in modo sostanziale il quadro fin qui delineato, che continua a trovare validità per il periodo d'imposta 2015. Dal 2016 invece la nuova disciplina prevede:
   A) la cessazione della soggezione IM.I.S. non è più fissata al momento dell'approvazione definitiva del nuovo PRG (o variante), ma alla prima adozione del nuovo strumento urbanistico da parte del Comune;
   B) per le aree edificabili declassate a "non edificabili" su richiesta del proprietario ai sensi dell'articolo 45 comma 4 della L.P. n. 15/2015 (vedi Paragrafo 4.2), la cessazione della soggezione ad IMIS del terreno è fissata alla data di presentazione dell'istanza di declassamento accolta;
   C) nel periodo intercorrente tra la prima adozione (o la domanda del proprietario) e l'approvazione definitiva del nuovo strumento urbanistico, l'IM.I.S. è dovuta e deve essere versata (ancorché con un valore commerciale ridotto, Paragrafo 4.2.3). L'effettivo declassamento (solo se ed in quanto confermato in via definitiva) derivante dall'approvazione finale del nuovo strumento urbanistico fa retroagire la cessazione della soggezione IM.I.S. ad uno dei due termini delle lettere a) e b), e costituisce titolo per la richiesta di rimborso (ordinaria, Paragrafo 7.4) da parte del contribuente relativamente all'IM.I.S. versata appunto nel periodo di perfezionamento dell'iter urbanistico. Tale richiesta di rimborso deve trovare obbligatorio accoglimento, pur non avendo natura di rimborso d'ufficio, in quanto in capo al Comune non vi è, per questa fattispecie e nei limiti temporali qui illustrati, alcuna discrezionalità, e quindi senza la necessità di una specifica previsione regolamentare (ferma restando la sua opportunità per motivi di trasparenza)[61];

60 L'utilizzo da parte del legislatore del termine "provvedimento definitivo" ha come conseguenza interpretativa che si tratta, ai sensi della normativa in materia urbanistica, della delibera della Giunta provinciale che approva i provvedimenti comunali di adozione o variazione del PRG.

[61] Occorre sottolineare che i "5 anni dal versamento" di cui all'articolo 10 comma 9 vanno letti, interpretati ed applicati alla luce dell'articolo 1 comma 164 della L. n. 296/2006, norma che trova applicazione all'IMIS ai sensi dell'articolo 12 comma 3 lettera b) e che in ogni caso costituisce principio generale dell'ordinamento tributario. Tale disposizione stabilisce che il termine perentorio di decadenza di 5 anni si applica a partire dalla data del versamento dell'imposta, ovvero (oppure) dalla data nella quale è stato accertato il diritto alla restituzione. Nel caso dell'intervenuta inedificabilità di cui all'articolo 6 comma 2 lettera a), il diritto al rimborso non è accertato né certo fino all'approvazione definitiva da parte della Giunta provinciale della variante urbanistica (o del nuovo PRG) che il Comune ha posto in essere a seguito dell'accettazione (ai sensi dell'articolo 45 commi 4 e 4bis della L.P. n. 15/2015) della domanda di declassamento ad una destinazione di inedificabilità dell'area. Solo da quel momento il diritto al rimborso diventa certo e quindi esercitabile dal contribuente ai sensi dell'articolo 1 comma 164 della L. n. 296/2006. Infatti, paradossalmente, se l'iter urbanistico si protraesse oltre i 5 anni dal versamento, nessun rimborso sarebbe riconoscibile (comunque sempre su istanza del contribuente), e questo per inadempienza della P.A. Si deve quindi ritenere che i 5 anni di cui all'articolo 10 comma 9,

D) la nuova data di cessazione della soggezione IM.I.S. costituisce anche nuovo termine di inizio per il riconoscimento del rimborso spettante al contribuente se il Comune si è avvalso della facoltà di cui all'articolo 8 comma 2 lettera g) (Paragrafo 7.4.1). Questo secondo rimborso (se previsto nel regolamento comunale IM.I.S.) è aggiuntivo a quello sopra illustrato (come detto obbligatorio) e si riferisce al numero di periodi d'imposta stabiliti dal Comune (nel Regolamento appunto), il cui calcolo parte ora dalla data di approvazione in prima lettura della delibera urbanistica o dalla data di richiesta di declassamento dell'area presentata dal contribuente;

E) infine, si precisa che la nuova formulazione dell'articolo 6 comma 2 lettera a) non ha efficacia retroattiva e trova applicazione, trattandosi di norma tributaria soggetta ad applicazione ed interpretazione strette, dall'1.1.2016. Le eventuali domande di declassamento delle aree presentate ai sensi dell'articolo 45 comma 4 della L.P. n. 15/2015 trovano applicazione tributaria (nei termini fin qui illustrati) solo da tale data ai fini del diritto al rimborso IM.I.S., anche per procedimenti urbanistici già in corso;

2. il completo utilizzo della volumetria potenziale del terreno, anche se il terreno stesso continua a presentare una destinazione urbanistica formalmente edificabile. L'interpretazione organica delle norme di riferimento (articolo 6 commi 1, 2 lettera b), 4 e 6) fa ritenere che anche la completa cessione per via negoziale (contratto, donazione, permuta ecc.) della capacità di realizzazione volumetrica prevista su una particella fondiaria in favore di altra particella fondiaria concretizzi il venir meno del presupposto d'imposta IM.I.S., in quanto il terreno che cede la volumetria in parola perde ogni possibilità edificatoria anche solo potenziale, avendola quindi, in senso formale, "esaurita"[62]. Questa norma conferma il passaggio operato dal legislatore provinciale dal piano formale a quello sostanziale dell'imposizione tributaria;
3. la realizzazione del fabbricato, da intendersi secondo l'avverarsi di una delle tre circostanze giuridicamente rilevanti descritte al Paragrafo 1.2 (articolo 5 comma 1). Per l'eventuale terreno edificabile residuale dal processo di edificazione (purché lo stesso mantenga autonoma configurazione catastale come p.f.) valgono i criteri di pertinenzialità sopra illustrati, visto il rinvio esplicito operato anche in questo caso dal legislatore all'articolo 817 del Codice Civile.

4.2.2 Il calcolo della base imponibile delle aree edificabili

Come per I.C.I. ed I.MU.P., la base imponibile delle aree edificabili è costituita dal valore in commercio dell'area stessa al primo gennaio di ciascuna periodo d'imposta (articolo 6 comma 4). Questa è la definizione base e generale, che genera evidentemente un valore imponibile non predeterminato per legge (come accade invece per i fabbricati con la rendita catastale), ma invece subordinato ad una valutazione soggettiva del contribuente (con correlato potere di accertamento del Comune) riferita anche alla zona territoriale di allocazione del terreno, alle sue caratteristiche fisiche e giuridiche, ad elementi comunque rilevanti sul piano della "fruibilità commerciale" (articolo 5 comma 5 del D.L.vo n. 504/1992 cui fa rinvio esplicito l'articolo 6 comma 4). In questo senso la norma non innova rispetto all'I.C.I. ed all'I.MU.P., ma questa disposizione generale prevede due eccezioni esplicite, codificate ai commi 5 e 6. In particolare, nel rinviare al Paragrafo 4.2.3 per l'illustrazione della previsione del comma 6, si sottolinea che il comma 5 stabilisce una deroga normativa alla presunzione del valore commerciale dell'area. Il riferimento (vincolate in

---

letti in coordinamento con l'articolo 1 comma 164 della L. n. 296/2006, vadano calcolati dalla data di definitività della variante del PRG e quindi dell'inedificabilità giuridica del terreno.

62 Sotto il profilo sostanziale, peraltro, si evidenzia che l'area che acquisisce la volumetria dalla p.f. cedente vede aumentare in modo significativo e puntualmente quantificabile il proprio valore commerciale, e cioè la base imponibile ai sensi dell'articolo 6 comma 4 (vedi Paragrafo 4.2.2). Il nuovo valore della particella fondiaria che acquisisce la volumetria è quindi costituito dal valore preesistente, comunque quantificato, al quale va aggiunto, ai sensi dell'articolo 6 comma 5, per un triennio, il corrispettivo contrattualmente definito ai fini dell'applicazione dei tributi erariali in sede di acquisto della volumetria.

quanto speciale) è quello alla dichiarazione presentata dal contribuente ai fini fiscali relativi a tributi erariali collegati all'area edificabile stessa e quindi, materialmente, in fase di alienazione, acquisizione o modifica dei diritti reali collegati al terreno stesso. Si tratta quindi di atti di compravendita, successione, donazione, costituzione o estinzione di diritti reali, o anche di dichiarazioni di valore a fini fiscali prodromiche a tali atti giuridici[63]. In questo caso, e con valenza solo dal giorno della loro formalizzazione e conseguente validità fiscale[64], queste dichiarazioni (ovvero i provvedimenti di accertamento tributario operati su di essi dall'Agenzia delle Entrate) fissano il valore del terreno edificabile per un triennio[65]. Dopo tale lasso temporale il contribuente può presentare, facoltativamente, una comunicazione con l'evidenza di un nuovo valore (articolo 11 comma 4), da verificare da parte del Comune secondo la regola generale dell'articolo 6 comma 4 (vedi sopra) ed alla luce della deliberazione di cui all'articolo 6 comma 6. Si precisa che il valore dichiarato dal contribuente per i fini fiscali predetti può essere superiore o inferiore al valore stabilito dal Comune con la propria deliberazione, ma esso è comunque valido e vincolante (con durata come minimo triennale) per prescrizione di legge.
Per quanto riguarda l'eventuale determinazione congiunta del valore dell'area edificabile tra contribuente e Funzionario Responsabile IM.I.S. (anche alla luce dell'articolo 6 comma 6 – vedi Paragrafo 4.2.3), è opportuno evidenziare che tale situazione si verifica nel momento in cui il contribuente ritiene di non utilizzare il valore deliberato dal Comune (ai sensi appunto dell'articolo 6 comma 6), ritenendo che il reale valore commerciale dell'area sia inferiore. In questo caso la verifica congiunta (comunque eventuale, in quanto il Comune può in ogni caso ritenere congruo d'ufficio il valore utilizzato dal contribuente in sede di autoliquidazione dell'imposta, ad esempio rilevando l'esistenza di elementi oggettivi di natura giuridica riconducibili all'articolo 6 comma 4 ed ai parametri fissati nella delibera) può avvenire sia (come più frequentemente accade) in sede di procedura di accertamento con adesione (preventiva o successiva all'emissione dell'Avviso di Accertamento, secondo la disciplina regolamentare stabilita dal Comune stesso in attuazione del D.L.vo n. 218/1997), sia prima del versamento ordinario. In questo secondo caso, evidentemente su richiesta del contribuente, è comunque necessario venga formalizzato un provvedimento (ai sensi dello Statuto dei Diritti del Contribuente) che, rimanendo agli atti, dia evidenza degli elementi

63 La formulazione letterale della norma fa ritenere che se nell'atto rilevante ai fini dell'applicazione dei tributi erariali (ad esempio la successione) è coinvolta la cessazione o la costituzione di un diritto di nuda proprietà, il valore in tale sede determinato non assume alcun rilievo ai fini IM.I.S. e che quindi l'articolo 6 comma 5 non risulta applicabile. Infatti la dichiarazione fiscalmente rilevante (sia in caso di atto inter vivos che mortis causa) riguarda (tanto per l'estinzione che per la costituzione) un diritto reale, la nuda proprietà, che non ha rilievo per l'identificazione del soggetto passivo IM.I.S. ai sensi dell'articolo 2 comma 1. Mancando l'elemento soggettivo, anche l'elemento oggettivo, cioè la quantificazione della base imponibile ex art. 6 comma 5, diventa ininfluente ai fini dell'applicazione dell'IM.I.S., con la conseguenza che la fattispecie di cui al medesimo articolo 6 comma 5 non si concretizza.
64 La validità della successione in senso civilistico (e quindi anche ai fini dell'individuazione dei soggetti passivi e degli obblighi di versamento, vedi Paragrafi 1.4 lettera e) e 6.2 lettera b)) è fissata alla data di morte del de cuius, ma l'applicazione dei valori di cui all'articolo 6 comma 5 interviene sempre, trattandosi di norma speciale e derogatoria, dalla data della dichiarazione fiscale relativa alla successione, e quindi senza efficacia retroattiva IMIS (che tra l'altro potrebbe risultare spesso del tutto inapplicabile, visto l'obbligo di versamento degli eredi fin dal momento del decesso – sia pure entro il termine speciale dell'articolo 9 comma 3 – e non dal momento della successione che può intervenire anche anni più tardi).
65 L''interpretazione coordinata delle varie norme fa ritenere che i tre anni (quelli che l'art. 6 comma 5 definisce "i tre periodi d'imposta successivi") vadano calcolati dalla data della dichiarazione fiscalmente rilevante di cui al medesimo articolo 6 comma 5 e non dal primo gennaio dell'anno successivo. Infatti, l'art. 2 comma 2 fissa il periodo d'imposta nell'anno solare; tuttavia, il comma 3 individua nel mese solare il periodo minimo di possesso per la soggezione passiva IMIS, e stabilisce le regole tecniche per l'individuazione del mese solare stesso in caso di sovrapposizione, nel corso del mese, di più soggetti passivi o di più fattispecie imponibili. Il successivo comma 4 del medesimo articolo 2 stabilisce che per ciascun mese rilevano gli elementi oggettivi e soggettivi costitutivi dell'imposta. Infine, lo stesso comma 4 stabilisce che "l'imposta annuale [cioè il periodo d'imposta] si computa sommando il calcolo relativo a ogni mese". Di conseguenza, i tre periodi d'imposta di cui all'articolo 6 comma 5 interpretati alla luce dei commi da 2 a 4 dell'articolo 2 fanno ritenere che il periodo di validità del valore dichiarato dal contribuente secondo i presupposti di cui allo stesso articolo 6 comma 5 vada calcolato partendo dal giorno della dichiarazione fiscalmente rilevante e computando i mesi (36) fino a raggiungere i tre anni.

tecnici di oggettivi che hanno condotto al riconoscimento di un valore inferiore a quello deliberato come limite massimo di accertamento. Tali elementi vanno sempre ricondotti ai contenuti della deliberazione attuativa dell'articolo 6 comma 6 o, in carenza (come peraltro non dovrebbe accadere), ai principi generali di cui all'articolo 6 comma 4, e quindi all'articolo 5 comma 5 del D.L.vo n. 504/1992. Eventuali documenti o perizie di parte prodotte dal contribuente vanno anch'esse valutate alla luce di tali elementi oggettivi e non trovano quindi mai automatica applicazione. Trattandosi di procedura informale, la mancata determinazione congiunta preventiva del valore (ed il conseguente versamento dell'imposta secondo un valore autonomamente stabilito dal contribuente) non impedisce naturalmente il successivo eventuale instaurarsi della procedura formale dell'accertamento con adesione, che rimane comunque un diritto per il soggetto passivo se il Comune ha recepito tale istituto nel proprio ordinamento tributario (vedi Paragrafo 7.3.3).

4.2.3 La deliberazione comunale per la determinazione dei valori delle aree edificabili

Quella che era per i Comuni, ai sensi dell'articolo 59 comma 1 del D.L.vo n. 446/1997, una facoltà in materia di determinazione del valore di riferimento per l'attività di accertamento delle aree edificabili, è diventata ora un obbligo ai sensi dell'articolo 6 comma 6. Questo cambiamento è finalizzato a rendere il più certo ed univoco possibile il procedimento di determinazione della base imponibile, anche nella prospettiva della collaborazione tra Comune e contribuente sopra illustrata e dell'invio del modello precompilato di versamento (vedi Paragrafo 6.3). Come già precisato, i valori stabiliti dal Comune con la deliberazione in parola costituiscono limite all'attività di accertamento se il soggetto passivo vi si adegua esattamente, salva l'eccezione di cui all'articolo 6 comma 5 (vedi Paragrafo 4.2.2). Se il contribuente viceversa utilizza un valore inferiore a quello fissato con la deliberazione, potrà instaurarsi (anche preventivamente, ovvero in sede di accertamento e di accertamento con adesione se tale istituto viene previsto nel regolamento) una verifica congiunta alla luce dei criteri di "personalizzazione" del valore inseriti obbligatoriamente nella deliberazione.
Su questo adempimento si fissano i seguenti elementi interpretativi ed applicativi:

a) la deliberazione è adottata dall'organo individuato nel Regolamento IM.I.S.. Il termine per la sua adozione non è predeterminato in legge (che utilizza un limite temporale generico ("congruo anticipo rispetto alle scadenze dei versamenti", articolo 8 comma 4), ma può essere fissato nel Regolamento. L'adozione prima del bilancio di previsione appare la scelta più coerente in quanto la determinazione generale dei valori costituisce elemento importante per la complessiva quantificazione del gettito IM.I.S.. Analogamente, appare opportuno che il regolamento fissi la periodicità minima per l'adozione del provvedimento;
b) la deliberazione deve essere adeguatamente motivata in merito ai criteri utilizzati per la determinazione dei valori delle aree e dei criteri (desumibili in via generale dall'articolo 5 comma 5 del D.L.vo n. 504/1992) per la valutazione delle singole posizioni (terreni) rispetto ai valori generali. Può risultare utile, in questo senso, la predisposizione di una relazione tecnica complessiva e dettagliata da parte degli uffici comunali interessati, approvata e fatta propria dall'organo deliberante;
c) la determinazione dei valori deve avvenire ripartendo il territorio (se la struttura geografica del Comune lo richiede) in più zone aventi valori commerciali omogenei. Appare inoltre obbligatoria la suddivisione dei valori per destinazione urbanistica dei terreni[66] e per fattispecie imponibili. In particolare, questa suddivisione analitica risulta molto opportuna per le diverse destinazioni delle aree residenziali (espansione, completamento, sature/consolidate) cui corrispondono diversi indici di edificabilità e quindi una valutazione commerciale di mercato anche marcatamente differenziata. Analogamente, come meglio illustrato nel Paragrafo 4.3, i valori dovranno essere previsti specificamente per le fattispecie assimilate ad area edificabile;

66 Residenziali, produttivi, commerciali, alberghieri, destinati ad espropriazione per pubblica utilità e simili, in funzione delle previsioni del PRG e delle relative Norme di Attuazione.

d) si sottolinea il richiamo effettuato dal legislatore, quale parametro essenziale nell'adozione della deliberazione, al valore dichiarato dai contribuenti in sede di versamento dei tributi erariali ai sensi dell'articolo 6 comma 5 (vedi Paragrafo 4.2.2)[67];

e) per quanto riguarda i criteri di "personalizzazione" del valore dei terreni, il rinvio è all'articolo 5 comma 5 del D.L.vo n. 504/1992, potendosi peraltro prevedere anche fattispecie molto dettagliate, con un valore minimo ed uno massimo (percentuale) di riduzione o aumento del valore base deliberato, allo scopo di permettere al Funzionario Responsabile l'effettiva valutazione dei singoli casi (ad esempio, tra il minimo ed il massimo di riduzione percentuale in funzione della graduazione dell'indice di edificabilità dei vari terreni rientranti in astratto nella stessa tipologia urbanistica, ad esempio "area residenziale di completamento"). Naturalmente il Comune, nell'ambito della propria autonomia impositiva e della struttura del proprio territorio ed in funzione delle risultanze degli strumenti urbanistici, può scegliere modalità di determinazione dei valori e dei parametri di personalizzazione diversi rispetto a quelli fin qui illustrati, purché coerenti con la previsione dell'articolo 6 comma 6. Si ricorda inoltre che l'attività di accertamento e di accertamento con adesione già realizzata in materia di I.C.I. ed I.MU.P. sulle singole aree edificabili, e conclusa con la definizione di un valore specifico dell'area, può costituire elemento utilizzabile, a parità di condizioni, ai fini IM.I.S. anche per l'invio del modello precompilato di versamento;

f) si evidenzia che per giurisprudenza costante e consolidata della Corte di Cassazione, la delibera con la quale il Comune determina i valori massimi di accertamento (e quindi il valore che se rispettato dal contribuente per il calcolo dell'imposta dovuta impedisce ogni attività di accertamento rispetto al valore stesso) non ha natura strettamente tributaria ma costituisce elemento e parametro per la verifica (in sede di accertamento) da parte dell'Ente impositore. Le conseguenze di questo orientamento (consolidatosi in applicazione dell'I.C.I. e dell'I.MU.P. ma applicabile, vista l'identità di presupposto, anche all'IM.I.S.), sono:
   - ✓ la possibilità di adottare il provvedimento che determina i valori anche dopo l'approvazione del bilancio di previsione (vedi precedente lettera a));
   - ✓ la possibilità (con adeguata motivazione) di adottare la delibera anche con riferimento a periodi d'imposta antecedenti (per i quali ancora non siano intervenuti i termini di prescrizione e decadenza dell'attività di accertamento né l'attività stessa sia iniziata) nei quali o il provvedimento non era stato a suo tempo adottato (mancando quindi i valori di riferimento per l'accertamento) o gli stessi non siano risultati corretti per la mancata considerazione di elementi oggettivi (ad esempio una modifica al PRG intervenuta). Questa apparente "retroattività" è motivata dalla Cassazione[68] con il fatto che i valori così determinati (come pure quelli deliberati in via ordinaria per il futuro) non costituiscono elemento di presupposto assoluto per l'applicazione dell'imposta (come invece accade per le rendite dei fabbricati iscritte al Catasto), ma sono sempre opponibili da parte del contribuente con gli ordinari strumenti deflativi del contenzioso (vedi Paragrafi 7.3 e seguenti). Questo elemento conferma la natura della delibera come sopra illustrata.

Si rimarca infine la necessità che i valori deliberati siano coerenti con gli effettivi livelli commerciali medi di mercato, ancorché calmierati rispetto ai massimi commerciali esistenti, in quanto le decisioni assunte ai sensi dell'articolo 6 comma 6 non costituiscono esplicazione di una libera autonomia impositiva, ma concretizzano uno strumento operativo per il contribuente e per l'Ufficio tributi, ma entro il vincolo normativo imperativo di cui all'articolo 6 comma 4 (valore effettivo in commercio delle aree edificabili).

---

67 Si suggerisce inoltre l'utilizzo dei valori di espropriazione per procedimenti conclusi, nonché le stime effettuate dal Comune in caso di acquisizione o alienazione di aree edificabili.

68 Giurisprudenza costante, uniforme e pacifica. Si veda la Sentenza n. 24589/2023, confermativa dell'orientamento e che contiene anche i riferimenti giurisprudenziali precedenti.

4.2.4 La superficie imponibile delle aree edificabili

L'articolo 6 comma 4 introduce una novità rispetto ad I.C.I. ed I.MU.P., chiarendo in modo univoco la superficie da utilizzare per il calcolo della base imponibile delle aree edificabili. Per le varie fattispecie rientranti nel concetto di area edificabile (comprese le fattispecie assimilate di cui al Paragrafo 4.3), la norma stabilisce quale sia la superficie imponibile da moltiplicare per il valore unitario a metro quadrato. Si precisa unicamente che:

a) la superficie catastale delle particelle interamente edificabili non è modificabile dal Comune ma solo dal Catasto[69];
b) la "superficie effettiva" delle particelle solo parzialmente edificabili (o con più destinazioni urbanistiche cui corrispondono valori differenti) viene determinata in linea di principio dall'ufficio tecnico comunale, anche in contraddittorio con il contribuente;
c) la superficie di sedime del fabbricato assimilato ad area edificabile (ovvero dell'area sulla quale è in corso l'edificazione per i casi assimilati) è costituita dalla proiezione al suolo del perimetro esterno del fabbricato stesso. Questa statuizione si applica anche alla fattispecie di cui all'articolo 5 comma 4 (vedi Paragrafo 1.2). Si sottolinea che poiché l'assimilazione ad area edificabile parte dall'esistenza e dalla configurazione catastale del "fabbricato", la superficie di sedime è quella di ogni singola u.i.u. oggetto dei lavori o rientrante nelle categorie F2 (dal periodo d'imposta 2022, vedi Paragrafo 4.3 sezione lettera a)) F3/F4 (vedi anche Paragrafo 4.3 lettera b). Nessuna rilevanza tributaria ha l'eventuale articolazione su più "piani fisici" della u.i.u. (identificata appunto ai fini tributari con la minima unità immobiliare iscritta al catasto, e cioè il subalterno – vedi Paragrafo 2.0), per cui l'area di sedime va computata una volta sola; viceversa, se ogni singolo "piano fisico" è individuato catastalmente con autonome e plurime u.i.u., ciascuna di esse, in quanto rientrante nelle fattispecie di assimilazione ad area edificabile, va calcolata singolarmente e separatamente per la determinazione dell'area di sedime.

4.3 Le fattispecie assimilate ad area edificabile

L'articolo 6 comma 3[70] prevede (in senso innovativo per alcune fattispecie) l'assimilazione ad area edificabile di terreni normalmente non edificabili (in senso tributario IM.I.S.) e di fabbricati. La norma, sempre in ossequio al principio sopra illustrato della alternatività del presupposto d'imposta "area edificabile" rispetto al presupposto "fabbricato", fissa il momento di soggezione all'IM.I.S. come aree edificabili per queste fattispecie assimilate al rilascio del provvedimento in materia edilizia che autorizza l'intervento edificatorio. Fa eccezione solo la fattispecie di cui alla seguente lettera a), per la quale il momento è evidentemente fissato, secondo la regola generale, a quello di iscrizione catastale del fabbricato F2, F3 o F4, essendo indipendente, per propria natura, dall'esistenza di qualsiasi provvedimento di natura edilizia o urbanistica di presupposto per la concretizzazione della fattispecie stessa (che paradossalmente, in caso di interpretazione diversa non si realizzerebbe mai, vanificando l'intento del legislatore e svuotando di qualsiasi significato la norma). Le fattispecie sono le seguenti:

a) *I fabbricati categoria catastale F2, F3 ed F4 (comma 3 lettera a)):* Come già in vigore per l'I.MU.P. ai sensi dell'articolo 4 comma 5 della L.P. n. 1/2014 (per i soli F3), i fabbricati iscritti al Catasto nelle categorie F3 ed F4 sono soggetti ad IM.I.S. come aree edificabili fino alla realizzazione del fabbricato compiuto (vedi Paragrafo 1.2). E' opportuno che il Comune, come illustrato al Paragrafo 4.2.3, preveda un valore specifico per questa fattispecie. Solo per completezza, si ricorda che la più recente[71] giurisprudenza della Corte di Cassazione ha

69 In questo senso la Corte di Cassazione rispetto alla generalità dei dati catastali.
70 Si veda anche la fattispecie di cui all'articolo 5 comma 3.
71 Sentenza n. 11694/2017 per l'imponibilità dei fabbricati F3 secondo la fattispecie "area edificabile"; Sentenze n. 17815/2017 e n. 23801/2017 per l'inapplicabilità della fattispecie "area edificabile" ai fabbricati F2.

escluso, ai fini I.C.I. ed I.MU.P., l'imponibilità dei fabbricati compresi nella categoria F2, giungendo invece a sancire l'assimilazione automatica ad area edificabile (interpretando in tal senso la normativa statale, non esplicita sul punto) per i fabbricati della categoria F3. In base alla normativa IM.I.S., ed al divieto di interpretazione analogica o estensiva esistente in materia tributaria, consegue che i fabbricati F1 ed F2 (entrambi iscritti al Catasto urbano con rendita zero, ed il cui debito d'imposta per la fattispecie "fabbricati" si annulla)) non possono essere assimilati ad area edificabile, non essendo previsti esplicitamente dalla norma qui in commento (art. 6 comma 3 lettera a), a meno che non intervengano su di essi lavori di ristrutturazione (F2) o nuova edificazione (F1) riconducibili alle successive lettere b) e c), e quindi con applicazione dell'imposta per fattispecie diverse di assimilazione ad area edificabile. **ATTENZIONE**: a partire dal periodo d'imposta 2022 l'articolo 5 della L.P. n. 22/2021 ha modificato le fattispecie dei fabbricati assimilati ad area edificabile, introducendo anche la categoria catastale F2 (edifici collabenti). Di conseguenza, a questa tipologia di fabbricati si applicano (appunto dal 2022) tutti i principi illustrati in questo paragrafo relativamente ai fabbricati F3 ed F4, risultando superata, per novella normativa sostanziale, la giurisprudenza qui richiamata che escludeva dall'imposizione i fabbricati F2.
A titolo di interpretazione complessiva in ordine ai presupposti impositivi di queste tipologie di fabbricati assimilati ad area edificabile, si evidenzia che l'assimilazione stessa comporta automaticamente l'applicazione di tutti gli elementi costitutivi ed applicativi stabiliti per legge (in particolare dall'articolo 6, ed ancor più nello specifico dal comma 1 per quanto attiene all'individuazione del presupposto d'imposta) per la determinazione degli elementi costitutivi della fattispecie "area edificabile" (vedi Paragrafo 4.2). Questo significa che i fabbricati F2, F3 ed F4 sono soggetti ad IM.I.S. come "aree edificabili" solo se rientranti in una previsione urbanistica del PRG che ne preveda una qualche possibilità edificatoria, nel rispetto appunto dell'articolo 6 comma 1. Analogamente, eventuali motivi di riduzione del valore deliberato ai sensi dell'articolo 6 comma 6 per le aree edificabili potranno trovare applicazione (ancorché l'ipotesi risulti teoricamente molto improbabile vista la natura intrinseca di questi immobili, non legata ad elementi oggettivi o soggettivi del terreno) anche a queste fattispecie assimilate[72];

b) *I fabbricati in ristrutturazione (comma 3 lettera b)):* si tratta della medesima fattispecie già in vigore per I.C.I. ed I.MU.P. ai sensi dell'articolo 5 comma 6 del D.L.vo n. 504/1992, ma ora il rinvio (più ampio e dettagliato nelle fattispecie urbanistiche ed edilizie) è effettuato nei confronti della normativa urbanistica provinciale (articolo 99 della L.P. n. 1/2008[73]) al dettaglio della quale si rinvia. Si sottolinea unicamente che l'utilizzo del termine "fabbricati" evidenziato nella norma IM.I.S. qui in esame costituisce richiamo univoco alla definizione di fabbricato di cui a questa Guida[74]. Anche in questo caso appare opportuna la fissazione di un valore specifico per questa fattispecie;

c) *Le aree sulle quali viene effettuata l'edificazione (comma 3 lettera c):* si tratta della codifica espressa di un principio oggetto di interpretazione non univoca in vigenza di I.C.I. ed I.MU.P.. In sostanza, la norma prevede che qualsiasi terreno, con qualsiasi destinazione urbanistica (anche esclusa quindi dalla definizione generale di "area edificabile", ovvero esente), rientra nell'applicazione dell'imposta durante il tempo dell'edificazione comunque posta in essere e a qualsiasi fine edilizio. Il valore, in questo caso, si ritiene possa essere quello generale stabilito dal Comune con la propria deliberazione in riferimento alla tipologia di fabbricato in corso di realizzazione.

72 Più ampiamente su questo aspetto si rinvia alla Nota informativa 8 febbraio 2022 del Servizio Autonomie Locali.
73 La norma opera rinvio a tale disposizione urbanistica, ma si tratta di rinvio dinamico e non statico. Il riferimento attuale corretto è l'articolo 77 della L.P. n. 15/2015, che ha sostituito la L.P. n. 1/2008 in materia urbanistica.
74 E quindi la u.i.u. minima, il subalterno catastale.

4.4 Le aree edificabili "destinate alla realizzazione di attrezzature e servizi pubblici" (precedente definizione: "con vincolo di espropriazione per pubblica utilità")

Dal periodo d'imposta 2016, con l'introduzione dei nuovi commi 9bis e 9ter dell'articolo 10 ad opera dell'articolo 18 comma 5 della L.P. n. 21/2015, cambiano le modalità di applicazione dell'IM.I.S. alle aree edificabili soggette a vincolo di espropriazione per pubblica utilità (ma si veda di seguito l'illustrazione della nuova definizione della fattispecie ai sensi dell'articolo 4 commi 2, 3, 4 e 6 della L.P. n. 9/2017) così qualificate in base alla normativa provinciale in materia di urbanistica. Fermo restando che queste aree continuano ad essere soggette ad IM.I.S. secondo le modalità generali riferite alla fattispecie "aree edificabili" come illustrate nella presente Parte 4, la nuova normativa prevede due casi nei quali il Comune ha l'obbligo di effettuare il rimborso dell'IM.I.S. versata senza che vi debba essere richiesta in tal senso da parte del contribuente (e quindi secondo la fattispecie del rimborso d'ufficio):

a) nel caso in cui il vincolo di espropriazione rimanga in vigore, urbanisticamente, per 10 anni senza che nel frattempo vi sia stata l'acquisizione (con qualunque strumento giuridico) del terreno da parte dell'Ente pubblico. Il rimborso compete per 10 anni, e dall'undicesimo l'IM.I.S. riprende ad essere dovuta. È questa la fattispecie di cui all'articolo 10 comma 9bis;
b) nel caso in cui, prima dello scadere dei 10 anni di cui alla fattispecie precedente, il Comune con un nuovo provvedimento urbanistico attribuisca all'area una destinazione "non edificabile" senza averla acquisita alla sua proprietà. In questo caso il rimborso compete per tutti gli anni nei quali è stata versata IM.I.S. (appunto inferiori a 10, in quanto in caso contrario si ricadrebbe nella prima fattispecie, lettera a)). È questa la fattispecie di cui all'articolo 10 comma 9ter[75];
c) i termini per il calcolo delle due fattispecie di rimborso IMIS iniziano dall'1.1.2015, anche se il vincolo di espropriazione fosse stato apposto in anni antecedenti. Alle due nuove fattispecie di rimborso si applicano le norme ordinarie (tranne appunto la necessità di richiesta da parte del contribuente) di cui all'articolo 10, compreso il riconoscimento degli interessi, come illustrate al Paragrafo 7.4. Dal periodo d'imposta 2017 l'articolo 14 comma 3 della L.P. n. 20/2016 ha parzialmente modificato la formulazione dell'articolo 10 comma 9bis, allo scopo di chiarire un dubbio interpretativo sorto in vigenza della norma. Nello specifico, non interviene alcuna variazione sostanziale rispetto al quadro interpretativo fin qui illustrato, ma la nuova formulazione precisa in modo univoco che il rimborso decennale IM.I.S. stabilito per la fattispecie delle aree soggette ad espropriazione per pubblica utilità al trascorrere di dieci anni senza che sia intervenuta la loro acquisizione da parte dell'Ente Pubblico, si applica solo all'IM.I.S. e la decorrenza del diritto al rimborso stesso si concretizza dopo 10 anni di versamento dell'Imposta. I dieci anni quindi si calcolano partendo dall'1.1.2015 ovvero dalla data (comunque successiva all'1.1.2015) alla quale è stato introdotto il vincolo di espropriazione sul terreno edificabile.

ATTENZIONE: come sopra anticipato la fattispecie di rimborso di cui ai commi 9bis e 9ter come fin qui illustrata è stata oggetto di sostanziale modifica (con specifico riferimento al presupposto costitutivo della fattispecie) ad opera dell'articolo 4 commi 2, 3, 4 e 6 della L.P. n. 9/2017. La novella scaturisce dalla riscontrata difficoltà di rinvenire, a livello urbanistico, una definizione

75 Solo per completezza si precisa che, se un'area ha destinazione urbanistica "edificabile" e su di essa è apposto un vincolo di espropriazione, e la variante al PRG (o il nuovo PRG) toglie il vincolo di espropriazione senza mutare la destinazione urbanistica di "edificabilità" (articolo 6 comma 1 - vedi Paragrafo 4.2, in specie la lettera b)) ovvero prevede una nuova destinazione ma sempre rientrante nel presupposto dell'edificabilità, il rimborso non spetta. Infatti, l'articolo 10 comma 9ter stabilisce l'obbligo del rimborso "in caso di **intervenuta inedificabilità** delle aree medesime". Negli esempi illustrati invece l'inedificabilità non interviene in alcuna fase del procedimento urbanistico e quindi il rimborso non è dovuto.

univoca del concetto di "vincolo di espropriazione per pubblica utilità", elemento questo che, come sopra evidenziato, identifica le aree edificabili oggetto dei potenziali rimborsi e forma il presupposto del rimborso in parola. Le nuove disposizioni, quindi, ridisegnano la fattispecie sostituendo il concetto di **"aree gravate da vincolo di espropriazione per pubblica utilità"** con quello di **"aree edificabili destinate alla realizzazione di attrezzature e servizi pubblici"**. Questa nuova definizione (univocamente prevista dalla normativa urbanistica) costituisce quindi il nuovo presupposto per l'individuazione dei terreni edificabili ai quali si applicano il rimborso decennale o quello infra-decennale di cui ai commi 9bis e 9ter. Nel dettaglio, e con riferimento ai singoli commi dell'articolo 10 come ora novellati, è possibile fissare i seguenti elementi di applicazione, con la precisazione che, per quanto non evidenziato continuano a valere gli elementi interpretativi esposti nella prima parte di questo Paragrafo:

d) *comma 9bis*: il rimborso ivi disciplinato riguarda le aree edificabili sulle quali il PRG comunale prevede la realizzazione di attrezzature e servizi pubblici (e non più le aree gravate da vincolo di espropriazione per pubblica utilità, ancorché la nuova definizione comprenda anche le aree soggette ad esproprio). Il rimborso continua a mantenere natura di obbligatorietà e viene disposto d'ufficio. Viene meglio precisato il calcolo temporale (dieci anni) che ne costituisce presupposto (vedi successiva lettera c)). La nuova formulazione stabilisce che i dieci anni si compiono se nell'arco degli stessi non viene emesso il provvedimento definitivo di espropriazione o se comunque l'area continua ad essere posseduta (vedi Paragrafi 1.2 e 1.4) da uno dei soggetti passivi di cui all'articolo 4 (e quindi non è stata acquisita dall'Ente Pubblico con qualsiasi strumento giuridico a ciò finalizzato). Può quindi accadere che nel corso dei dieci anni sull'area si alternino più soggetti passivi per periodi diversi (ad esempio in caso di successione o donazione), ma il decennio in questo caso non si interrompe e l'elemento essenziale del rimborso è costituito dal permanere, alla scadenza cronologica, della proprietà in capo ad un soggetto passivo. La sussistenza del presupposto urbanistico ("aree edificabili destinate alla realizzazione di attrezzature e servizi pubblici") concretizza il diritto al rimborso. La norma tuttavia prevede un'eccezione, ed esattamente il caso nel quale le aree che qui rilevano ricadano in una zona gravata da obbligo urbanistico di piano attuativo e le opere in parola debbano essere realizzate, nell'ambito di tale piano, dal soggetto passivo o comunque da un soggetto diverso da quelli di cui all'articolo 7 comma 2 (vedi Paragrafo 1.7 sezione lettera b)). In altre parole: se l'area sulla quale si devono realizzare le attrezzature ed i servizi pubblici è compresa in un piano di attuazione e l'onere della realizzazione spetta al soggetto passivo, il rimborso non spetta;

e) *comma 9ter*: anche per il rimborso disciplinato per questa fattispecie è intervenuta la modifica del presupposto urbanistico, in senso identico a quanto stabilito per la fattispecie del comma 9bis. In particolare, la destinazione urbanistica delle aree interessate viene sostituita con "destinate alla realizzazione di attrezzature e servizi pubblici" rispetto al previgente "vincolo di espropriazione per pubblica utilità". Si rinvia quindi all'illustrazione di cui alla precedente lettera a);

f) *comma 9ter-1*: con l'istituzione di questo nuovo comma viene determinato in modo univoco e certo il momento (evento giuridicamente rilevante) iniziale al verificarsi del quale parte il calcolo dei periodi temporali sottesi alla concretizzazione delle due fattispecie di rimborso dei commi 9bis e 9ter. La norma dispone che il termine iniziale sia rappresentato dalla data di adozione preliminare del provvedimento amministrativo che, ai sensi dell'articolo 37 della L.P. n. 15/2015, vincola la destinazione urbanistica del terreno alla realizzazione di attrezzature e servizi pubblici. In particolare, la previsione del comma 9bis richiama esplicitamente questa indicazione di inizio del calcolo dei 10 anni con rinvio al comma 9ter-1) qui in illustrazione. Dalla formulazione complessiva dei due commi (ed automaticamente questo vale anche per la fattispecie del comma 9ter) risulta confermato e rafforzato, come già illustrato nella lettera c) della prima parte di questo Paragrafo, che, se la destinazione

urbanistica in parola è intervenuta prima dell'entrata in vigore dell'imposta, il calcolo dei 10 anni parte comunque dall'1.1.2015.

A chiusura del nuovo quadro normativo di riferimento è infine intervenuto l'articolo 4 comma 6 della L.P. n. 9/2017, il quale stabilisce che le modifiche ai commi 9bis e 9ter, e l'istituzione del nuovo comma 9ter-1 trovano applicazione dall'1.1.2016, e quindi in completo coordinamento con istituzione originaria delle fattispecie di rimborso che in questa sede rilevano, che quindi assumono effetto retroattivo nell'applicazione delle nuove definizioni dei presupposti. In altre parole: l'effetto retroattivo delle nuove norme è quello di rendere applicabile ai rimborsi che qui rilevano esclusivamente le nuove previsioni e definizioni contenute nei commi 9bis, 9ter e 9ter-1, e non quelle previste dalle formulazioni normative in vigore fino alla L.P. n. 9/2017.

4.5 Le aree edificabili destinate alla lavorazione di materiali inerti

È stata evidenziata una fattispecie particolare in riferimento ai terreni sui quali viene svolta l'attività (imprenditoriale) di lavorazione, riciclaggio e recupero dei materiali inerti (terra, sassi, ghiaia, sabbia, residui di demolizione e simili). Tali superfici possono rientrare urbanisticamente nelle più varie destinazioni, anche non edificabili ai fini IM.I.S. (articolo 6 comma 1, Paragrafo 4.2) ma, per disposizioni normative provinciali urbanistico-ambientali (D.P.G.P. n. 1-41/Legisl./1987), al fine del rilascio dell'autorizzazione allo svolgimento dell'attività in parola è necessaria una "localizzazione" che si sovrappone alla destinazione urbanistica originaria e ne costituisce variante. Questa sovrapposizione comporta la costituzione di una "edificabilità speciale" dell'area stessa per il tempo strettamente necessario all'esercizio dell'autorizzazione per il recupero del materiale inerte, con conseguente concretizzazione del presupposto di imponibilità IM.I.S. per la fattispecie "aree edificabili". Proprio in ragione di questa particolarità strutturale, i terreni in parola risultano assoggettati in modo non sempre omogeneo da parte dei singoli Comuni interessati. Allo scopo di uniformare l'applicazione dell'IM.I.S. si conferma, in base a quanto fin qui illustrato, la concretizzazione in capo a questa tipologia di terreni del presupposto d'imposta per la fattispecie "aree edificabili", ai sensi dell'articolo 6 comma 1. Peraltro, la natura di tali aree e la loro estremamente ridotta valenza commerciale (presentando le stesse natura transitoria ed essendo finalizzate ad un'attività che comporta solo in modo marginale ed eventuale la realizzazione di fabbricati), appare imprescindibile da parte dei Comuni valutare l'opportunità (anche a fini di equità) di procedere alla determinazione, in riferimento alla tipologia di aree "edificabili" che qui rileva, di un valore specifico che tenga conto appunto dei rilevanti vincoli d'uso esistenti e della temporaneità della loro speciale destinazione urbanistica. Il valore così determinato potrebbe risultare anche molto significativamente ridotto rispetto ai valori ordinari delle aree edificabili di tipo produttivo. In alternativa, e sempre in attuazione dell'articolo 6 comma 6 (vedi Paragrafo 4.2.3), il Comune in sede di deliberazione può stabilire una tipologia di riduzione percentuale specifica (rispetto agli importi standard) del valore per questa fattispecie di aree edificabili.

PARTE 5: LA POTESTA' REGOLAMENTARE E DELIBERATIVA DEL COMUNE E LE DECISIONI IN RELAZIONE ALLA MANOVRA DI BILANCIO 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026 E STRAORDINARIA 2020/2021.

5.0 Principi generali

L'articolo 8 disciplina l'ambito nel quale il Comune può esercitare la propria autonomia impositiva. In sostanza, il Comune articola, con scelta facoltativa e discrezionale, la propria potestà in materia di IM.I.S. in due momenti rilevanti: l'approvazione del Regolamento da un lato; l'approvazione della manovra tributaria (aliquote, detrazioni, deduzioni) dall'altro. I due aspetti vengono illustrati in dettaglio nei successivi paragrafi 5.1 e 5.2, ma in linea generale si rileva che si tratta di provvedimenti non indispensabili per l'applicazione del tributo (che può avvenire anche solo in base alle norme di legge, articolo 2 comma 2) ma opportuni (anche per l'esplicazione piena dell'autonomia comunale in materia di entrate tributarie), e che gli stessi vanno tra di loro attentamente coordinati. Si pensi, a tale proposito, alle scelte in materia di assimilazione dei fabbricati ad abitazione principale, operata nel Regolamento, dalla quale dipende in misura rilevante l'articolazione delle aliquote e delle detrazioni vista l'incidenza di tale fattispecie sul gettito complessivo (e quindi sulla manovra di bilancio). Si conferma inoltre che i provvedimenti in materia di IM.I.S. devono essere assunti prima dell'approvazione del bilancio di previsione, ai sensi dell'articolo 8 comma 3, in coerenza e continuità con i principi generali dell'ordinamento fissati su tale aspetto da numerose norme statali[76]. L'articolo 8 comma 4 pone una deroga a tale principio per la delibera di approvazione dei valori delle aree edificabili (vedi Paragrafo 4.2), per la quale è fissato un termine più generico che il Comune può adattare alle proprie esigenze organizzative ("con congruo anticipo rispetto alle scadenze dei versamenti") e comunque con la necessità di mettere il contribuente nella condizione di poter adempiere al proprio obbligo di versamento con anticipo temporale ed in modo semplice ed informato, e, parallelamente, il Comune di predisporre il modello precompilato con adeguato anticipo. È comunque evidente che, laddove possibile, anche questa delibera risulta opportunamente approvata prima del bilancio, in modo da consentire una determinazione il più puntuale possibile del gettito da inserire nel documento contabile di programmazione comunale.

5.1 Il Regolamento (procedimenti, esenzioni, assimilazioni)

La potestà regolamentare del Comune, come già accennato, si articola in varie facoltà collegate da un lato alla determinazione del tributo (esenzioni, assimilazioni, agevolazioni), dall'altro alla definizione dei procedimenti tributari applicativi. Si ribadisce che questi ultimi, nella prospettiva di fondo della normativa IM.I.S. incentrata sulla massima collaborazione reciproca tra contribuente e Comune, assumono una rilevanza nuova ed accentuata, anche allo scopo di ridurre i tempi operativi ed i contrasti interpretativi. Sotto questo profilo, e rinviando agli specifici Paragrafi per la trattazione analitica delle singole disposizioni, si fissano i seguenti punti rilevanti per i contenuti del Regolamento[77]:

a) le esenzioni sono determinate per legge. Fino al periodo d'imposta 2016 la sola fattispecie che il Comune poteva introdurre è quella dell'esenzione in capo alle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), ai sensi dell'articolo 8 comma 2 lettera c). Si precisa che tale esenzione, nel complesso delle norme, riguarda, se deliberata, le ONLUS costituite in forma di società di capitali (ad esempio cooperative) e gli immobili posseduti dalle ONLUS

76 Vedi art. 54 del D.L.vo n. 446/1997; art. 53 comma 16 della L. n. 388/2000; art. 1 comma 169 della L. n. 296/2006; art. 1 comma 683 della L. n. 147/2013; art. 9bis della L.P. n. 36/1993.
77 Si verifichi anche lo schema di Regolamento tipo pubblicato sul sito del Servizio Autonomie Locali.

non costituite in società di capitali destinati però ad attività commerciale (non coperti dall'esenzione ai sensi dell'articolo 7 comma 1 lettera c))[78]. **ATTENZIONE**: a partire dal periodo d'imposta 2026 l'articolo 8 comma 2 lettera c) è stato abrogato dall'articolo 5 della L.P. n. 11/2025, e questo in conseguenza dell'intervenuta abrogazione del D.L.vo n. 460/1997 in coincidenza con l'entrata in vigore, anche a fini fiscali, del D.L.vo n. 117/2017 che disciplina il c.d. "Terzo settore". Il medesimo articolo 5 della L.P. n. 11/2025 ha istituito il nuovo articolo 8 comma 2 lettera c bis), che riconosce ai Comuni la facoltà di prevedere aliquote ridotte, anche fino allo zero (esenzione) per gli immobili posseduti dai soggetti di cui all'articolo 82 comma 7 del richiamato D.L.vo n. 117/2017, e quindi gli iscritti nel registro del Terzo Settore che non hanno natura giuridica commerciale ma svolgono attività commerciale in modo non principale. Si vedano i Paragrafi 1.6 lettera a-bis) n. 8 e 1.7 lettera a-octies). A partire dal periodo d'imposta 2017 il Comune può prevedere anche l'esenzione per le aree edificabili che in base alle Norme di Attuazione al P.R.G. consentono esclusivamente l'ampliamento di fabbricati esistenti (vedi più ampiamente il Paragrafo 1.7 sezione lettera a-ter);

b) le assimilazioni ad abitazione principale (quelle a natura facoltativa, vedi Paragrafo 2.2.2) possono essere deliberate tra di loro disgiuntamente, come pure l'aliquota ridotta alternativa all'assimilazione. A questo proposito si rileva che l'articolo 8 comma 2 lettera e) nel prevedere la facoltà dell'aliquota ridotta quale scelta alternativa rispetto all'assimilazione, non stabilisce una fattispecie diversa rispetto a quelle di cui all'articolo 8 comma 2 lettere a) e b), ma opera un semplice rinvio ad esse, per cui si devono ritenere applicabili alla facoltà "aliquota ridotta" tutti i limiti ed i criteri stabiliti per l'assimilazione dalle medesime lettere a) e b) (ad esempio la limitazione ad un solo fabbricato);

c) i procedimenti tributari che il Comune può disciplinare sono quelli relativi alla determinazione del valore delle aree edificabili (articolo 6 comma 6); ai criteri per la definizione dell'inagibilità ed inabitabilità dei fabbricati (articolo 7 comma 3 lettera b)); alla determinazione di termini di versamento diversi da quelli di legge (articolo 8 comma 2 lettera f)); alla previsione del rimborso per le aree divenute inedificabili ed alla disciplina del relativo procedimento (articolo 8 comma 2 lettera g)); alla determinazione di strumenti di riscossione e versamento alternativi a quelli di legge (articolo 9 comma 4); alla personalizzazione del modello precompilato di versamento (articolo 9 comma 5); alla disciplina del rapporto tributario con il contribuente in fase di controllo ed accertamento (articolo 10 comma 3); alla modifica della sanzione per omesso versamento (articolo 10 comma 5) ed alla modifica del ravvedimento operoso (articolo 10 comma 7); all'introduzione dell'accertamento con adesione (articolo 10 comma 8); alla regolamentazione generale del procedimento di rimborso (articolo 10 commi 9 e 10); alla disciplina della comunicazione IM.I.S. eventualmente introdotta (articolo 11 comma 2).

5.2 Aliquote, detrazioni e deduzioni

Nel precedente Paragrafo 1.6 è stata illustrata la potestà ed autonomia impositiva del Comune in materia di aliquote, detrazioni e deduzioni. Nella prospettiva dell'adozione dei provvedimenti IM.I.S. finalizzati al bilancio di previsione 2015, appare opportuno fissare i seguenti ulteriori punti:

a) la manovra tributaria 2015 si basa sulle aliquote, detrazioni e deduzioni standard fissate per legge dall'articolo 14 commi 4, 5 e 6. È importante sottolineare che le medesime norme consentono comunque al Comune di esercitare tutte le facoltà in materia di articolazione delle aliquote, detrazioni e deduzioni previste in via ordinaria dagli articoli 5 e 6, compreso l'aumento o la diminuzione nei limiti illustrati al Paragrafo 1.6. Si richiamano peraltro, in ogni caso, i contenuti del Protocollo d'Intesa in materia di finanza locale per il 2015 e le

78 Si rinvia al Paragrafo 1.7 sezione lettera a-bis) per l'illustrazione dell'esenzione prevista in capo alle ONLUS commerciali dal periodo d'imposta 2016 al periodo d'imposta 2021.

scelte di ordine politico ivi assunte in merito al contenimento della pressione fiscale su talune tipologie di immobili;

b) se il Comune non adotta alcuna deliberazione in materia di manovra fiscale IM.I.S., il tributo trova piena ed esaustiva applicazione, per tutte le fattispecie, in base agli elementi previsti per legge (articolo 8 comma 1 che richiama e rende applicabile l'articolo 1 comma 169 della L. n. 296/2006, da interpretare, per il primo periodo d'imposta IM.I.S. – e quindi in assenza di decisioni assunte per il 2014 – come applicazione automatica dei parametri normativi).

5.3 La manovra per il 2016

Ferme restando le indicazioni generali in ordine alle modalità di esercizio dell'autonomia impositiva e regolamentare da parte dei Comuni previste in materia di IM.I.S. ed illustrate nella presente Parte 5, le nuove norme illustrate nelle parti modificate di questa Guida Operativa trovano tutte immediata applicazione tranne quelle rimesse alla eventuale scelta discrezionale del Comune (scuole paritarie, impianti di risalita e locazioni a canone concordato, vedi Paragrafo 1.6 lettera a)). Anche le altre norme introdotte (ad esempio in materia di intervenuta inedificabilità delle aree) non necessitano né di modifiche regolamentari né di specifica deliberazione da parte del Comune. Naturalmente, sotto il profilo della conoscibilità da parte dei contribuenti e della corretta informazione, il Comune può valutare se inserirle nei propri strumenti amministrativi (in particolare il Regolamento IM.I.S.), mentre la loro evidenza sulle informative è obbligatoria ai sensi della L. n. 212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente, Paragrafo 6.5).
Occorre peraltro ricordare che ai sensi dell'articolo 1 comma 169 della L. n. 296/2006, applicabile all'IM.I.S. ai sensi dell'articolo 8 comma 1, se il Comune non adotta alcuna deliberazione per il periodo d'imposta 2016 si intendono automaticamente prorogate le decisioni assunte per il 2015, salve le modifiche obbligatorie ed automatiche intervenute per legge. In questo senso, si sottolinea che, mentre per il 2015 in caso di mancata adozione della delibera relativa alle aliquote, alle detrazioni ed alle deduzioni da parte del Comune, trovavano automatica applicazione le misure base fissate in legge (trattandosi del primo periodo di applicazione della nuova imposta), per il 2016 la mancata adozione della delibera conferma invece le decisioni assunte per il 2015. Questo assume particolare rilevanza per quanto riguarda le aliquote base agevolate ora previste per alcune tipologie di attività produttive (Paragrafo 1.6 lettera a)). Tali aliquote sono state oggetto di accordo tra la Giunta provinciale ed il Consiglio delle Autonomie Locali in sede di Protocollo d'Intesa in materia di Finanza Locale 2016, rientrando nella più ampia manovra fiscale territoriale. In attuazione del citato impegno i Comuni sono chiamati ad adottare per i fabbricati in questione specifiche decisioni nell'ambito della deliberazione relativa alle aliquote 2016. Si ribadisce che in caso di mancata adozione del provvedimento troveranno applicazione per questi fabbricati le aliquote deliberate per il 2015, e non le aliquote base dello 0,55% concordate.
Infine, si segnala che l'articolo 1 comma 26 della L. n. 208/2015 sospende la potestà tributaria dei Comuni per il 2016, vietando ogni incremento di pressione fiscale. La disposizione peraltro non trova applicazione all'IM.I.S. in quanto si riferisce ai tributi locali (o alle addizionali) attribuiti agli Enti Locali con legge dello Stato, mentre l'IM.I.S. è istituita e disciplinata da normativa provinciale.

5.4 La manovra per il 2017

Ferme restando le indicazioni generali in ordine alle modalità di esercizio dell'autonomia impositiva e regolamentare da parte dei Comuni previste in materia di IM.I.S. ed illustrate nella presente Parte 5, le nuove norme in vigore dal 2017 ed evidenziate nelle parti modificate di questa Guida Operativa trovano tutte immediata applicazione tranne quelle rimesse alla eventuale scelta discrezionale del Comune (impianti di risalita, campeggi, aree edificabili "sature", aree edificabili per le quali è stata respinta l'istanza di declassamento a "non edificabili", vedi Paragrafi 1.6 e 1.7). Anche le altre norme introdotte non necessitano né di modifiche regolamentari né di specifica

deliberazione da parte del Comune. Naturalmente, sotto il profilo della conoscibilità da parte dei contribuenti e della corretta informazione, il Comune può valutare se inserirle nei propri strumenti amministrativi (in particolare il Regolamento IM.I.S.), mentre la loro evidenza sulle informative è obbligatoria ai sensi della L. n. 212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente, vedi Paragrafo 6.5).
Occorre peraltro ricordare che ai sensi dell'articolo 1 comma 169 della L. n. 296/2006, applicabile all'IMIS ai sensi dell'articolo 8 comma 1, se il Comune non adotta alcuna deliberazione per il periodo d'imposta 2017 si intendono automaticamente prorogate le decisioni assunte per il 2016, salve le modifiche obbligatorie ed automatiche. Questo assume particolare rilevanza per quanto riguarda le aliquote base agevolate previste per alcune tipologie di attività produttive (vedi Paragrafo 1.6 sezione lettera a)). Tali aliquote sono state oggetto di accordo tra la Giunta provinciale ed il Consiglio delle Autonomie Locali in sede di Protocollo d'Intesa in materia di Finanza Locale 2017, rientrando nella più ampia manovra fiscale territoriale. In attuazione del citato impegno i Comuni sono chiamati ad adottare per i fabbricati in questione specifiche decisioni nell'ambito della deliberazione relativa alle aliquote 2017, se necessitanti di adeguamento rispetto alle decisioni assunte per il 2016 (vedi Paragrafo 5.3).
Infine, si segnala che l'articolo 1 comma 42 della L. n. 232/2016 (legge di bilancio dello Stato per il 2017) ha esteso anche al 2017 la sospensione della potestà tributaria dei Comuni già stabilita per il 2016 (vedi Paragrafo 5.3), vietando quindi ogni incremento di pressione fiscale. La disposizione, peraltro, come già nel 2016, non trova applicazione all'IMIS in quanto fa riferimento ai tributi locali (o alle addizionali) attribuiti agli Enti Locali con legge dello Stato, mentre l'IMIS è istituita e disciplinata dalla normativa provinciale.

5.5 La manovra per il 2018, il 2019, il 2020, il 2021, 2022, il 2023, il 2024, il 2025 e il 2026.

Ferme restando le indicazioni generali in ordine alle modalità di esercizio dell'autonomia impositiva e regolamentare da parte dei Comuni previste in materia di IM.I.S. ed illustrate nella presente Parte 5, le nuove norme in vigore dal 2018 ed evidenziate nelle parti modificate di questa Guida Operativa trovano immediata applicazione per l'estensione dell'esenzione, fino al periodo d'imposta 2025, ad ulteriori tipologie di Cooperative Sociali (articolo 14 comma 6quater, vedi Paragrafo 1.7 sezione a-bis) n. 2), e per l'aliquota dello 0,00% applicata automaticamente senza possibilità di decisioni diverse da parte dei Comuni in favore dei fabbricati destinati a "scuola paritaria" ed a quelli concessi in comodato gratuito a soggetti iscritti nell'albo delle organizzazioni di volontariato o al registro delle associazioni di promozione sociale (articolo 14 comma 6bis lettere b-sexies) e b-quater), vedi Paragrafo 1.6 sezione lettera a)). Naturalmente, sotto il profilo della conoscibilità da parte dei contribuenti e della corretta informazione, il Comune può valutare se inserire tali nuove disposizioni (che formalmente non necessitano di recepimento) nei propri strumenti amministrativi (in particolare il Regolamento IM.I.S.), mentre la loro evidenza sulle informative è obbligatoria ai sensi della L. n. 212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente, vedi Paragrafo 6.5).
Occorre peraltro ricordare che ai sensi dell'articolo 1 comma 169 della L. n. 296/2006, applicabile all'IMIS ai sensi dell'articolo 8 comma 1, se il Comune non adotta alcuna deliberazione per il periodo d'imposta 2018 si intendono automaticamente prorogate le decisioni assunte per il 2017, salve le modifiche obbligatorie ed automatiche. **Questo principio assume particolare rilevanza per quanto riguarda le nuove aliquote base agevolate previste per alcune tipologie di attività produttive (vedi Paragrafo 1.6 sezione lettera a)).** Tali aliquote sono state oggetto di condivisione strategica tra la Giunta Provinciale ed il Consiglio delle Autonomie Locali (anche sotto il profilo della copertura finanziaria del minor gettito, si veda per questo aspetto il Protocollo d'Intesa in materia di Finanza Locale 2018 e anni seguenti), rientrando nella più ampia manovra fiscale territoriale. **In attuazione del citato impegno programmatico condiviso, i Comuni sono chiamati quindi ad adottare per i fabbricati in questione specifiche decisioni nell'ambito della**

deliberazione relativa alle aliquote 2018, se necessitanti di adeguamento rispetto alle decisioni assunte per il 2017 (vedi Paragrafo 5.4).
Infine, si segnala che l'articolo 1 comma 37 della L. n. 205/2017 (legge di bilancio dello Stato per il 2018) ha esteso anche al 2018 la sospensione della potestà tributaria dei Comuni già stabilita per il 2016 ed il 2017 (vedi Paragrafi 5.3 e 5.4), vietando quindi ogni incremento di pressione fiscale. La disposizione, peraltro, come già nei due anni precedenti citati, non trova applicazione all'IMIS in quanto fa riferimento ai tributi locali (o alle addizionali) attribuiti agli Enti Locali con legge dello Stato, mentre l'IMIS è istituita e disciplinata dalla normativa provinciale. Dal 2019 non sono più in vigore norme statali che prevedano la predetta sospensione della potestà comunale sui tributi locali.
Con riferimento ai periodi d'imposta 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027 e 2028 la normativa IM.I.S. è rimasta invariata, per cui le considerazioni svolte in questo Paragrafo relative alla manovra 2018 trovano applicazione anche al 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027 e 2028 medesimi[79]. L'unica eccezione è costituita dalla trasformazione dell'aliquota transitoria (fino al 2020) dello 0,00% relativa alla fattispecie delle "scuole paritarie" in aliquota permanente (dal 2021), come illustrato al Paragrafo 1.6 sezione lettera a).

5.6 La manovra straordinaria per il 2020

La situazione straordinaria venutasi a creare nel corso del 2020 a seguito della pandemia dovuta al virus COVID-19 ha indotto il legislatore provinciale ad ampliare lo spettro delle facoltà riconosciute ai Comuni in materia di IM.I.S. Inoltre, sono state anche introdotte norme di diretta ed immediata applicazione per le quali non vi è né la necessità né la competenza in capo ai Comuni ad intervenire con propri provvedimenti. Il quadro delle novelle introdotte è il seguente:

1. per quanto concerne le facoltà decisionali riconosciute ai Comuni nel quadro della propria autonomia impositiva **con applicabilità al solo periodo d'imposta 2020**:
   a) articolo 8 comma 2 lettera e quater) come introdotta dall'articolo 21 comma 1 della L.P. n. 3/2020. La norma prevede la possibilità di determinare aliquote agevolate, nei limiti di cui all'articolo 5 comma 6 lettera c) in favore dei fabbricati iscritti in qualsiasi categoria catastale (esclusi i fabbricati strumentali all'attività agricola di cui all'articolo 5 comma 2 lettera f)), locati con destinazioni di tipo non abitativo o pertinenziali di abitazioni, e per i quali interviene una riduzione del canone di locazione. Per l'illustrazione di merito vedi Paragrafo 1.6 sezione lettera a-bis) n. 5;
   b) articolo 8 comma 2 lettera e quinquies) come introdotta dall'articolo 21 comma 1 della L.P. n. 3/2020. La norma prevede la possibilità di modificare la manovra IM.I.S. già adottata dai Comuni per il periodo d'imposta 2020, con determinazione in sola diminuzione delle aliquote relative ai fabbricati di tipo non abitativo o pertinenziali di abitazioni (esclusi i fabbricati strumentali all'attività agricola di cui all'articolo 5 comma 2 lettera f)), nei limiti di cui all'articolo 5 comma 6 lettera c). Nella sostanza, la previsione ricalca esattamente le facoltà previste in via ordinaria dall'articolo 5 comma 6 lettera c), con la differenza che le eventuali aliquote agevolate (fino appunto all'esenzione) possono essere approvate anche dopo l'adozione del bilancio di previsione, visto il rinvio espresso all'articolo 9bs della L.P. n. 36/1993. Per l'illustrazione di merito si veda e la Nota Informativa 17 agosto 2020;
2. per quanto concerne le norme di diretta applicazione non rimesse alla scelta discrezionale autonoma dei Comuni **con applicazione nel solo periodo d'imposta 2020**:
   a) articolo 7 comma 3 lettera b bis) come introdotta dall'articolo 1 comma 1 della L.P. n. 6/2020. La norma prevede una riduzione del 50% della base imponibile (deduzione della

79 Si segnala unicamente che l'articolo 15 commi 2 e 4 della L.P. n. 5/2019, istituendo il comma 6 quinquies all'articolo 14, ha introdotto la facoltà, per il solo Comune di Dimaro Folgarida e limitatamente al periodo d'imposta 2019, di prevedere l'esenzione in favore degli immobili rientranti nelle zone colpite dagli eventi atmosferici eccezionali dell'ottobre 2018, secondo i presupposti e le modalità stabiliti dalla norma medesima.

rendita catastale) per i fabbricati della categoria D2 e per gli altri ivi individuati, iscritti in qualsiasi categoria, destinati ad attività produttiva di tipo turistico, sui presupposti e con le modalità disciplinati dalla norma stessa. Per l'illustrazione di merito vedi Paragrafo 1.7 sezione lettera d). **ATTENZIONE**: **l'articolo 1 comma 2 della L.P. n. 10/2020 ha abrogato la lettera b bis) al comma 3 dell'articolo 7 qui in illustrazione, stabilendone la sua assoluta inapplicabilità per l'intero periodo d'imposta 2020. Questo perché la riduzione della base imponibile da essa prevista è stata assorbita, sia sotto il profilo soggettivo che sotto quello oggettivo dall'esenzione recata dal nuovo articolo 14bis come introdotto dall'articolo 1 comma 1 della stessa L.P. n. 10/2020 come di seguito illustrato;**

b) articolo 7 comma 3 lettera b ter) come introdotta dall'articolo 3 comma 3 della L.P. n. 16/2020. La norma prevede una riduzione del 50% della base imponibile (deduzione della rendita catastale) per i fabbricati di cui all'articolo 9 del D.L. n. 137/2020 e relative pertinenze, sui presupposti e con le modalità disciplinati dalla norma stessa. Per l'illustrazione di merito vedi Paragrafo 1.7 sezione lettera e);

c) articolo 14bis come introdotto dall'articolo 1 comma 1 della L.P. n. 10/2020. La norma prevede l'esenzione per i fabbricati delle categorie catastali D2 e D3 e per gli altri ivi individuati, iscritti in qualsiasi categoria, destinati ad attività produttiva di tipo turistico, ricreativo e culturale, sui presupposti e con le modalità disciplinati dalla norma stessa. La disposizione sostituisce integralmente la fattispecie di riduzione della base imponibile richiamata nella precedente lettera a) (articolo 7 comma 3 lettera b bis)). Per l'illustrazione di merito vedi Paragrafo 1.7 sezione lettera a-quater).

Poiché le nuove facoltà di cui al precedente punto 1 sono entrate in vigore dopo l'approvazione del bilancio di previsione 2020, per l'esercizio (eventuale) delle stesse trova applicazione l'articolo 9bis della L.P. n. 36/1993[80].

5.7 La manovra straordinaria per il 2021

La situazione straordinaria venutasi a creare nel corso del 2020 a seguito della pandemia dovuta al virus COVID-19 e protrattasi anche nei primi mesi del 2021, ha indotto il legislatore provinciale ad ampliare lo spettro delle facoltà riconosciute ai Comuni in materia di IM.I.S. come illustrate al paragrafo 5.6 anche per il periodo d'imposta 2021. Analogamente, anche per tale periodo d'imposta sono state in parte confermate ed in parte integrate norme di diretta ed immediata applicazione per le quali non vi è né la necessità né la competenza in capo ai Comuni ad intervenire con propri provvedimenti. Il quadro delle novelle introdotte è il seguente:

1. per quanto concerne le facoltà decisionali riconosciute ai Comuni nel quadro della propria autonomia impositiva **con applicabilità ai soli periodi d'imposta 2020 e 2021 per la fattispecie di cui alla lettera b), ed invece anche per il 2022 relativamente alla fattispecie di cui alla lettera a)**:
   a) l'articolo 4 commi 1 e 2 della L.P. n. 7/2021 ha reiterato senza modifiche anche al periodo d'imposta 2021 la facoltà di cui all'articolo 8 comma 2 lettera e quater), come illustrata al Paragrafo 5.6 n. 1 lettera a). Per l'illustrazione di merito vedi Paragrafo 1.6 sezione lettera a-bis) n. 5;
   b) l'articolo 4 comma 3 della L.P. n. 7/2021 ha reiterato senza modifiche anche al periodo d'imposta 2021 la facoltà di cui all'articolo 8 comma 2 lettera e quinquies) come illustrata

80 Naturalmente per i Comuni che alla data di entrata in vigore delle singole disposizioni richiamate non avevano ancora adottato il bilancio di previsione la facoltà è risultata liberamente esercitabile assieme alla complessiva manovra tributaria IM.I.S. 2020, nei limiti e con le modalità di cui al Paragrafo 5.0

al Paragrafo 5.6 n. 2 lettera b). Per l'illustrazione di merito vedi Paragrafo 1.6 sezione lettera a-bis) n. 5;

2. per quanto concerne le norme di diretta applicazione non rimesse alla scelta discrezionale autonoma dei Comuni **con applicazione ai soli periodi d'imposta 2020 e 2021**:
   a) **NON** è stata reiterata nel periodo d'imposta 2021 la disposizione di cui all'articolo 7 comma 3 lettera b ter) (vedi Paragrafo 5.6 n. 1 lettere a) e b));
   b) L'articolo 4 comma 4 della L.P. n. 7/2021 ha introdotto il nuovo articolo 14ter. La norma, che in larga misura conferma le disposizioni di cui all'articolo 14bis (vedi Paragrafo 5.6 n. 2 lettera c)) prevede l'esenzione nei primi sei mesi del periodo d'imposta 2021 per i fabbricati delle categorie catastali D2, D3 e D6 e per gli altri ivi individuati, iscritti in qualsiasi categoria, destinati ad attività produttiva di tipo turistico, ricreativo e culturale, sui presupposti e con le modalità disciplinati dalla norma stessa. La sola esenzione di cui al comma 6bis trova applicazione per l'intero periodo d'imposta 2021. Per l'illustrazione di merito vedi Paragrafo 1.7 sezioni lettere a-quinquies) e a-sexies).

Poiché le nuove facoltà di cui al precedente punto 1 sono entrate in vigore dopo l'approvazione del bilancio di previsione 2021, per l'esercizio (eventuale) delle stesse trova applicazione l'articolo 9bis della L.P. n. 36/1993. Si rinvia alla nota n. 64 del Paragrafo 5.6.

PARTE 6: VERSAMENTI E COMUNICAZIONI: GLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI E QUELLI DEL COMUNE

6.1 La comunicazione (adempimento eventuale e residuale)

Una delle innovazioni più rilevanti dell'IM.I.S. rispetto all'I.C.I. ed all'I.MU.P. è costituita dall'abrogazione di ogni obbligo dichiarativo in capo al contribuente. Questa scelta è motivata dalla necessità di spostare concettualmente l'applicazione del tributo da un piano formale ad uno sostanziale e, parallelamente, di prendere atto che nella maggior parte dei casi le tecnologie esistenti a livello informatico e le banche dati esistenti consentono l'applicazione dei tributi di natura immobiliare senza la necessità che il contribuente comunichi dati o informazioni all'Ente impositore. Si tratta evidentemente di un nuovo modo di intendere il rapporto tra i due soggetti (attivo e passivo) del tributo, e quindi con la necessità di procedere ad una fase di assestamento (tranne che nei Comuni che già in vigenza dell'I.MU.P. avevano autonomamente abrogato ogni obbligo dichiarativo). In ogni caso, l'applicazione dell'IM.I.S. si focalizza, in questo modo, sull'elemento finanziario, e cioè sul corretto adempimento dell'obbligazione tributaria da parte del contribuente. Corollario indispensabile di questa impostazione è rappresentato dall'obbligo per il Comune di inviare ai contribuenti il modello precompilato di pagamento, inteso nel medesimo senso sostanziale e con le specifiche che vengono illustrate nel Paragrafo 6.3, da analizzare in stretta connessione con il presente.

Su questo presupposto metodologico di base, si inserisce l'eventuale presenza di obblighi comunicativi residuali previsti, nell'ambito della potestà regolamentare ed impositiva del Comune, per fattispecie che per loro natura sfuggono ad una conoscenza istituzionale del Comune. L'articolo 11 comma 2 infatti prevede la facoltà per il Comune di introdurre l'obbligo di comunicazione da parte del contribuente nei casi in cui i contenuti della comunicazione stessa costituiscano presupposto per la fruizione di agevolazioni tributarie, e che tali elementi non siano appunto conosciuti o conoscibili da parte del Comune stesso, ma siano rimessi alla sfera di conoscenza esclusiva del contribuente. Pur trattandosi appunto di una facoltà (nel senso che il Comune potrebbe anche non prevedere, per le fattispecie agevolative autonomamente introdotte nel proprio regolamento, l'obbligo di comunicazione), appare evidente che per un corretto adempimento dell'obbligo dell'invio del modello precompilato il Comune deve esser emesso nella condizione di conoscere tutti gli elementi presupposti all'obbligazione tributaria, e se uno o più di tali elementi è conosciuto solo dal contribuente, la mancata comunicazione porterà sempre ed inevitabilmente ad un deficit nella correttezza dei dati contenuti nel precompilato.

Si precisa che l'unico caso di comunicazione obbligatoria per il contribuente è la fattispecie dell'articolo 4 comma 3, e cioè il caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa, con obbligo in capo al curatore fallimentare[81].

La comunicazione quindi, se introdotta nel regolamento come obbligo, riguarda, ai sensi dell'articolo 11, le seguenti fattispecie:

- le assimilazioni facoltative ad abitazione principale, ed in particolare il momento di inizio e di cessazione dei relativi presupposti (vedi Paragrafo 2.2);

81 Si rinvia al Paragrafo 1.7 sezione lettera a-bis) per l'illustrazione della valenza costitutiva della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che le Cooperative Sociali e le ONLUS devono presentare per poter accedere all''esenzione stabilita per i periodi d'imposta dal 2016 al 2019. Si rinvia al Paragrafo 2.2.1 per l'illustrazione della valenza costitutiva, in materia di assimilazione automatica del fabbricato ad abitazione principale, della comunicazione presentata dagli (ex) coniugi che decidono di utilizzare la procedura di cui all'articolo 12 del D.L. n. 132/2014 per stabilire la cessazione degli effetti civili del matrimonio. Si rinvia al Paragrafo 1.7 lettere a-quater) ed e) per l'illustrazione della valenza costitutiva delle comunicazioni relative alle riduzioni ed esenzioni straordinarie 2020 e 2021 relative a varie tipologie e fattispecie di fabbricati.

- le aliquote agevolate di cui all'articolo 8 comma 2 lettere e-ter) (contratti di locazione a canone concordato), e ter-1) (contratti di locazione di cui alla L. n. 431/1998 e locazioni turistiche "CIPAT"), e-sexies) (c.d. "beni merce") e g quater) (immobili gravati da vincolo di uso civico concessi in convenzione al Comune): vedi Paragrafo 1.6 sezione lettera a-bis) nn. 3, 4, 7 e 9;
- l'esenzione di cui all'articolo 8 comma 2 lettera c-bis) (soggetti del terzo Settore di natura soggettiva non commerciale ma che svolgono attività commerciale in modo non prevalente): vedi Paragrafo 1.6 lettera a-bis) n. 8;
- il versamento unitario da parte di uno dei contitolari anche del debito tributario di competenza degli altri (articolo 9 comma 2).

La comunicazione avviene utilizzando il modello predisposto dal Comune, ma il contribuente può scegliere forme alternative, purché dotate di certezza giuridica e di contenuto sostanziale analogo. Parallelamente, sempre nello spirito di collaborazione continua da soggetto attivo e soggetto passivo del tributo, il contribuente può sempre ed in ogni momento fornire spontaneamente altri dati o elementi utili all'applicazione corretta dell'IM.I.S., in particolare per consentire al Comune il puntuale ed esatto invio del modello precompilato (articolo 11 comma 4). In particolare, risultano facoltative le comunicazioni relative ai fabbricati pertinenziali dell'abitazione principale (vedi Paragrafo 2.3). In particolare, si rinvia a quanto illustrato ai Paragrafi 1.5 e 4.2 in merito alla presentazione di una comunicazione relativa al valore delle aree edificabili oggetto di modifica dei diritti reali, ai sensi dell'articolo 6 comma 5.
Nella disciplina regolamentare della Comunicazione il Comune deve fissare il termine ultimo per la regolare presentazione da parte del contribuente, nonché la decorrenza degli effetti della comunicazione stessa. Al Paragrafo 7.2 è illustrato un esempio applicativo di tale principio.
Si sottolinea che, ai sensi dell'articolo 11 comma 1, tutti i contenuti delle banche dati comunque formate in materia di I.C.I., I.MU.P. e TA.S.I. sono utilizzabili dal Comune anche in assenza di comunicazione da parte del contribuente, ricorrendo la medesima fattispecie[82]. In questo senso, ed in linea generale, tutti gli elementi già conosciuti dal Comune in applicazione dei medesimi tributi ora abrogati che consentivano l'applicazione di agevolazioni vanno utilizzati automaticamente da parte del Comune (se la fattispecie non è cambiata) senza la presentazione di ulteriori comunicazioni da parte del contribuente (da presentare o per le nuove situazioni o per la modifica di quelle già dichiarate a suo tempo).
Per l'illustrazione delle sanzioni applicabili alle infrazioni collegate alla comunicazione si rinvia al Paragrafo 7.2.

6.1.1 La comunicazione di cui agli articoli 5 comma 2 lettera a) e 14 comma 7bis

Come illustrato al Paragrafo 2.1.1 la formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) (in combinato disposto con l'articolo 14 comma 7bis) in vigore dal periodo d'imposta 2022 ha modificato in senso sostanziale la fattispecie "abitazione principale". **Per il solo presupposto di coniugi che in costanza di matrimonio scindono la loro residenza anagrafica** ponendola in due fabbricati abitativi dei quali ciascuno di essi risulta (anche parzialmente) soggetto passivo IM.I.S., è prevista la presentazione di una comunicazione riconducibile ai seguenti elementi giuridici e procedurali:

a) La valenza giuridica della comunicazione: sotto il profilo giuridico-tributario la comunicazione costituisce pre-requisito costitutivo indispensabile per la potenziale applicazione della fattispecie "abitazione principale", e solo in sua presenza il Comune verifica la sussistenza dei due elementi oggettivi (la residenza anagrafica e la dimora abituale). Se il contribuente interessato (il coniuge che scinde la residenza anagrafica rispetto a quella del nucleo familiare) non presenta la comunicazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello nel quale l'evento si verifica, il fabbricato nel quale pone la residenza

82 Ad esempio, in caso di comodato gratuito, se tale fattispecie era già prevista ai fini I.MU.P. con la stessa disciplina ora stabilita a livello regolamentare dal Comune per l'IM.I.S., e il contribuente aveva presentato dichiarazione in tal senso, tale dichiarazione è valida ai fini IM.I.S. automaticamente.

anagrafica continua ad essere soggetto all'IM.I.S. come "altro fabbricato abitativo" ai sensi dell'articolo 5 comma 2 lettera c). La norma non pone un obbligo di comunicazione assoluto, ma stabilisce che la comunicazione costituisce per tale soggetto un adempimento indispensabile se lo stesso ritenga sussistente la fattispecie "abitazione principale" per il fabbricato nel quale pone la nuova residenza anagrafica e la dimora abituale. Per espressa disposizione normativa (l'ultimo periodo dell'articolo 5 comma 2 lettera a)) il coniuge che mantiene la residenza anagrafica nel fabbricato già riconosciuto come "abitazione principale" (perché costituiva residenza anagrafica e dimora abituale del nucleo familiare congiunto) non è tenuto a presentare la comunicazione: per tale fabbricato (salve eventuali verifiche) rimane confermata automaticamente la fattispecie "abitazione principale". L'obbligo comunicativo (relativo e volontario) è previsto solo in capo al coniuge che sposta la propria residenza anagrafica in un fabbricato del quale sia soggetto passivo IM.I.S.[83]. In caso di convivenza extramatrimoniale non sussiste alcun obbligo comunicativo per carenza di presupposto (lo status di coniugi): per ciascun convivente si applicano le ordinarie modalità di accertamento della fattispecie "abitazione principale". Uguale orientamento deve essere assunto per il caso di coniugi che dopo il matrimonio non abbiano mai posto la residenza congiunta nel medesimo fabbricato: per essi non vi è obbligo di comunicazione perché il nucleo familiare non si è mai formato e quindi non interviene alcuna scissione.

b) I termini temporali della comunicazione ed i suoi contenuti: la valenza giuridica costitutiva della comunicazione è confermata dai termini fissati per la sua presentazione. Alla luce del combinato disposto degli articoli 5 comma 2 lettera a) e 14 comma 7bis, in caso di modifica della residenza anagrafica da parte di uno dei due coniugi la comunicazione da parte del soggetto che pone la residenza in un diverso fabbricato deve essere presentata entro il termine perentorio del 30 giugno dell'anno successivo a quello nel quale la scissione delle residenze anagrafiche si è verificata. Oltre a questo termine ordinario a regime valido per il futuro il legislatore, allo scopo di disciplinare le posizioni divenute potenzialmente dubbie alla luce della Sentenza n. 209/2022 della Corte Costituzionale, ha stabilito che per le situazioni intervenute nel 2022 e negli anni precedenti (ed ancora rilevanti in quanto aperte, vedi Paragrafi 7.1.1 per l'accertamento e 7.4.2 per i rimborsi) il termine per la presentazione della comunicazione è il 30 giugno 2023. Tale termine è perentorio: questo significa che, se il contribuente non lo rispetta la fattispecie "abitazione principale" ai fini dell'accertamento o del rimborso non potrà in ogni caso essere riconosciuta a prescindere dalla sussistenza della residenza anagrafica e dalla dimora abituale. Ad esempio: la comunicazione per il 2022 presentata il 20 giugno 2023 dà diritto all'applicazione teorica della fattispecie "abitazione principale" per il nuovo fabbricato nel quale il coniuge pone la residenza (salve le verifiche), mentre la comunicazione presentata il 2 luglio 2023 trova applicazione solo dall'1.1.2023. Con riferimento invece ai contenuti della comunicazione, l'articolo 5 comma 2 lettera a) non pone in capo ai contribuenti obblighi specifici, ma rinvia unicamente alla facoltà generale già prevista dall'articolo 11 comma 4 di indicare elementi o presupposti a supporto della sussistenza della "dimora abituale". La comunicazione presentata per uno specifico periodo d'imposta vale anche per i successivi se non mutano i presupposti. In questo caso sussiste in capo al contribuente l'obbligo (sanzionato, vedi Paragrafo 7.2) di comunicare la cessazione della "abitazione principale".

83 Di conseguenza, in stretta interpretazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) se uno dei coniugi pone la residenza in un fabbricato per il quale non è soggetto passivo IM.I.S. (occupandolo, ad esempio, a titolo di locazione o comodato) non interviene l'obbligo di comunicazione. Viceversa, se entrambi i coniugi (sempre in costanza di matrimonio) spostano la residenza in due fabbricati distinti (e diversi da quello nel quale erano residenti congiuntamente), tutti e due sono tenuti alla presentazione della comunicazione se intendono far rilevare la fattispecie "abitazione principale" in riferimento ad essi. In questo unico senso va interpretata la formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) che utilizza il termine "ai rispettivi Comuni soggetti attivi dell'imposta".

6.1.2 La comunicazione di cui all'articolo 7 comma 1 lettera a ter)

Come illustrato al Paragrafo 1.7 lettera a-septies), a partire dal periodo d'imposta 2024 è stata introdotta una nuova fattispecie di esenzione in base ai presupposti illustrati nel medesimo Paragrafo. Tra gli elementi costituiti per l'applicazione dell'esenzione è prevista la presentazione di una comunicazione da parte del contribuente riconducibile ai seguenti elementi giuridici e procedurali:

a) La valenza giuridica della comunicazione: sotto il profilo giuridico-tributario la comunicazione costituisce pre-requisito costitutivo indispensabile per la potenziale applicazione dell'esenzione. Se il contribuente interessato non presenta la comunicazione, l'immobile continua ad essere soggetto all'IM.I.S. per la fattispecie ordinaria ad esso applicabile.

b) I termini temporali della comunicazione ed i suoi contenuti: la comunicazione deve essere presentata entro il termine perentorio del 30 giugno dell'anno successivo a quello nel quale si verifica il presupposto della fattispecie di esenzione. In particolare:

- la comunicazione ha natura costitutiva del diritto all'esenzione, e deve esser presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello nel quale si verificano i presupposti della fattispecie. **Il termine del 30 giugno è di prescrizione e quindi non derogabile né sanabile con ravvedimento operoso.** Il Comune non ha la facoltà regolamentare di modificare tale termine in senso più favorevole per il contribuente;
- la comunicazione non è atto obbligatorio per il contribuente, nel senso che non è sanzionabile se non presentata, ma la sua omissione impedisce l'applicazione dell'esenzione, eventualmente anche in fase di accertamento se il contribuente decidesse di auto-applicarsi l'esenzione non versando l'imposta pur non presentando la comunicazione;
- se la comunicazione viene presentata entro il termine, la sua efficacia retroagisce al momento del verificarsi dei presupposti dell'esenzione (vedi Paragrafo 1.7 lettera a-septies);
- ogni periodo d'imposta può essere oggetto della comunicazione. Se ad esempio l'occupazione abusiva si verifica nel 2024 ed il contribuente non presenta la comunicazione entro il 30 giugno 2025, l'esenzione non compete per il 2024 ma la comunicazione può essere presentata (sempre per l'occupazione abusiva verificatasi nel 2024) entro il 30 giugno 2026 e trova applicazione per il periodo d'imposta 2025;
- la norma non prevede l'obbligo (ma solo la facoltà, ai sensi dell'articolo 11 comma 4) per il contribuente di allegare alla comunicazione la documentazione probatoria dell'occupazione abusiva. Tale documentazione potrà essere richiesta dal Comune in fase di accertamento tributario ai sensi dell'articolo 10 comma 3;
- al cessare degli elementi costitutivi della fattispecie di esenzione è obbligo per il soggetto passivo, entro lo stesso termine del 30 giugno dell'anno successivo, presentare comunicazione di cessazione del diritto all'esenzione. In caso di omessa comunicazione di cessazione trovano applicazione le sanzioni di cui all'articolo 11 comma 3 (vedi Paragrafo 7.2).

6.2 Il versamento – la riscossione ordinaria e coattiva

L'IM.I.S. è tributo ad autoliquidazione, esattamente come I.C.I. ed I.MU.P., e quindi deve essere versato a cura del soggetto passivo. Su questo presupposto giuridico (anche in termini di responsabilità del contribuente) vanno svolte le considerazioni relative alle modalità, alle opzioni ed agli strumenti di pagamento, compresa la valenza del modello precompilato inviato (obbligatoriamente) dal Comune (per l'analisi del quale si rinvia al Paragrafo 6.3). La normativa IM.I.S. (in specie l'articolo 9), fermo restando l'impianto normativo statale generale in materia di riscossione ordinaria dei tributi locali in autoliquidazione (l'articolo 1 commi 161 e seguenti della L. n. 296/2006), ha introdotto alcune peculiarità, volte alla semplificazione del rapporto tra

contribuente e Comune da un lato, ed all'ampliamento delle facoltà operative per il Comune stesso dall'atro. Analiticamente, si ha:

a) *I termini temporali di versamento:* l'IM.I.S. è versata in due rate annuali, corrispondenti al debito d'imposta del primo e del secondo semestre calcolato a mese (vedi Paragrafo 1.2.1), con scadenza tassativa al 16 giugno ed al 16 dicembre di ciascun periodo d'imposta. Il Comune può deliberare, anche per ogni singolo periodo d'imposta (quindi annualmente in sede di approvazione della manovra tributaria IM.I.S.), l'eliminazione dell'obbligo di versamento della prima rata (articolo 9 comma 1). In questo caso rimane valido solo il termine (sanzionato in caso di ritardo) del 16 dicembre. Ai sensi dell'articolo 8 comma 2 lettera f), il Comune può inoltre stabilire termini di versamento più favorevoli per il contribuente (e quindi posposti) rispetto alle scadenze ordinarie del 16 giugno e del 16 dicembre, anche in modo disgiunto per una sola di esse. Può inoltre prevedere il differimento del versamento per situazioni particolari (eccezionali e motivate), in aggiunta alla fattispecie di cui alla successiva lettera b), disciplinandone il presupposto, l'identificazione della fattispecie ed il termine temporale nel Regolamento. Il contribuente è comunque libero (ferme restando le scadenze obbligatorie del 16 giugno e/o del 16 dicembre) di effettuare versamenti in numero maggiore, anche mensili o comunque a scadenza non pre-definita, e di importo a scelta, a condizione che alle scadenze di legge il debito tributario relativo al periodo sia stato correttamente ed interamente versato. Come sopra ricordato, ogni soggetto passivo è responsabile autonomamente ed in via esclusiva del proprio debito d'imposta e della relativa scadenza di pagamento. L'articolo 1 della L.P. n. 2/2020, **a valere per il solo periodo d'imposta 2020**, ha introdotto una modifica al quadro generale così delineato. Nello specifico, la norma (extra-testuale rispetto alla normativa IM.I.S.) prevede che la rata di acconto in scadenza al 16 giugno 2020 non è collegata ad un obbligo di versamento, ma che i relativi importi dovuti vengono cumulati nel versamento della seconda rata, e quindi entro il 16 dicembre 2020. In altre parole: la rata di acconto IM.I.S. 2020 viene sospesa (non abrogata) e posposta al 16 dicembre 2020. Rimane salva la facoltà per i contribuenti (sia ai sensi dell'articolo 9 comma 1 che dell'articolo 1 comma 2 della L.P. n. 2/2020) di effettuare versamenti autonomamente determinati (sia nel quantum che nella data di pagamento) antecedenti il termine della seconda (unica nel 2020) rata al quale è collegata la sanzione per tardivo/omesso versamento (articolo 10 comma 5, vedi Paragrafo 7.2). Trattandosi di norma imperativa, eventuali deliberazioni assunte dai Comuni ai sensi dell'articolo 9 comma 1 o 8 comma 2 lettera f) (vedi sopra) che abbiano stabilito termini di versamento della prima rata successivi al 16 giugno 2020 ma antecedenti il 16 dicembre 2020 sono inefficaci. L'articolo 3 della L.P. n. 7/2021 (norma extratestuale) ha reiterato anche al periodo d'imposta 2021 la disposizione di cui all'articolo 1 della L.P. n. 2/2020, con le medesime modalità di applicazione sopra descritte. Relativamente alla sola rata di acconto del periodo d'imposta 2023 si segnala che ai sensi dell'articolo 1 del D.L. n. 61/2023 i soggetti passivi residenti o aventi sede legale nei Comuni compresi nell'elenco allegato al D.L. stesso sono autorizzati ad effettuare il versamento IM.I.S. entro il 20 novembre 2023 senza applicazione di sanzioni e di interessi;

b) *Casi particolari dei termini e del cumulo di versamento:* il comma 2 dell'articolo 9 prevede la possibilità per un contitolare di effettuare il versamento (considerato a quel punto regolare in senso cumulativo) dell'obbligazione tributaria prevista per gli altri contitolari dei diritti reali sui medesimi immobili. Questa possibilità riconosciuta al contribuente (ora prevista per legge mentre era discrezionale, su scelta del Comune, ai sensi dell'articolo 59 comma 1 del D.L.vo n. 446/1997 per I.C.I. ed I.MU.P.), è però subordinata alla presentazione di specifica comunicazione da parte del contribuente che si assume l'onere del versamento anche per conto degli altri, in quanto in assenza di una comunicazione che precisi per quali contribuenti e per quali immobili deve considerarsi il versamento cumulativo sarebbe impossibile per il Comune ricostruire le singole posizioni (vedi Paragrafo 6.1). È appena il caso di ricordare che

il versamento cumulativo deve derivare comunque dal calcolo dell'imposta in base agli elementi oggettivi e soggettivi di ogni singolo soggetto passivo rientrante nel cumulo di versamento. Il comma 3 invece pospone obbligatoriamente[84] di 12 mesi il termine di versamento ordinario non sanzionato per tardività nel caso di decesso del soggetto passivo, e questo per gli immobili rientranti nell'asse ereditario. Lo spostamento del termine di versamento vale sia per l'obbligazione tributaria del deceduto che per quella degli eredi (vedi Paragrafo 1.4)[85]. Infine, si ricorda che ai sensi dell'articolo 4 comma 3 in caso di attivazione degli strumenti giuridici previsti da tale norma il versamento relativo a ciascun periodo d'imposta è fissato al termine perentorio di tre mesi successivi alla data del decreto che stabilisce il trasferimento dei diritti reali sull'immobile oggetto dell'IM.I.S.. Responsabile d'imposta in questo caso è il curatore o il commissario fallimentare[86];

c) *Gli strumenti per il versamento:* il comma 4 stabilisce la facoltà per il contribuente di utilizzare comunque il Modello F24[87] per il versamento dell'IM.I.S.. Fermo questo strumento, il Comune, valutata attentamente la propria organizzazione ed i profili di economicità e semplificazione (per sé stesso e per il contribuente), può liberamente predisporre ogni altro strumento di riscossione, anche utilizzando i canali telematici e informatici interbancari. Anche a seguito di verifica presso l'Agenzia delle Entrate, si evidenzia che non sono utilizzabili per il versamento IM.I.S. i bollettini postali (alternativi al modello F24) approvati con specifici D.M. in materia di IM.U.P. e di TA.S.I.. Nessuna norma IM.I.S. infatti consente tale utilizzo, in quanto l'articolo 9 comma 4 fa riferimento unicamente al modello F24. Non esiste inoltre alcun bollettino postale "generico" alternativo all'F24 utilizzabile per i tributi locali non specificamente previsti dai già menzionati D.M. Infine, anche la Convenzione (attuativa dello stesso articolo 9 comma 4 e sottoscritta il 15 maggio 2015) che disciplina i rapporti tra Comuni e Agenzia delle Entrate in materia di utilizzo del modello F24 ai fini IM.I.S. (vedi Paragrafo 6.2.1) non prevede il bollettino postale alternativo;

d) *Il versamento minimo:* il comma 7 fissa il versamento minimo IM.I.S. in € 15,00=, calcolato sul complessivo debito d'imposta annuale di ogni singolo soggetto passivo. Il Comune può

---

84 Anche per questa fattispecie in vigenza dell'I.C.I. e dell'I.MU.P. lo spostamento del termine di versamento era facoltativo per il Comune ai sensi dell'articolo 59 comma 1 del D.L.vo n. 446/1997.

85 Appare opportuno precisare che nel caso in cui il soggetto passivo muoia dopo il termine di versamento del 16 dicembre la proroga di un anno di cui all'articolo 9 comma 3 non trova applicazione. La norma infatti si riferisce necessariamente, ai sensi dell'articolo 2 comma 2 (vedi Paragrafo 1.2.1), al solo periodo d'imposta nel corso del quale si verifica il decesso del soggetto passivo. Di conseguenza, l'obbligazione tributaria del de cuius risulta, alla data della morte, già completa a suo nome per l'intero periodo d'imposta, e l'eventuale omesso versamento da parte del soggetto passivo stesso, riguardando il periodo antecedente la morte, va gestito secondo le normali regole dell'accertamento (con disapplicazione delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 6 del D.L.vo n. 472/1997). Per quanto riguarda invece gli eredi, agli stessi nel medesimo caso la proroga non si applica in quanto non si concretizza in capo ad essi, per il medesimo periodo d'imposta, alcun obbligo di versamento, visto che l'obbligazione tributaria risulta appunto già completa in capo al de cuius. Infine, il successivo periodo d'imposta, nel quale il possesso degli immobili è già in capo agli eredi, non rientra nella previsione di proroga dell'articolo 9 comma 3, che si riferisce appunto unicamente all'anno ed all'obbligazione tributaria ad esso correlata nel quale avviene il decesso (articolo 2 comma 2).

86 Un caso analogo è quello degli immobili sottoposti a sequestro giudiziale e confisca non definitiva. Ai sensi dell'articolo 51 comma 3-bis del D.L.vo n. 159/2011 (come modificato dall'articolo 32 del D.L.vo n. 175/2014), durante il periodo di applicazione dei predetti provvedimenti della Magistratura il versamento dei tributi il cui presupposto si basi sulla proprietà o sul possesso (vedi Paragrafo 1.4 sezione lettera a)) è sospeso. Al termine della procedura, l'imposta relativa al periodo di sospensione è dovuta o dal soggetto passivo originario tornato nel pieno possesso dell'immobile, o dall'Amministratore giudiziario in caso di alienazione dell'immobile stesso. La disposizione è applicabile all'IM.I.S. sia per l'assenza nella normativa provinciale di una disciplina specifica per tale fattispecie, sia per la valenza generale della norma statale qui in commento, che riguarda appunto tutti i tributi (anche non locali).

87 Per completezza si ricorda che in base alle istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate (consultabili sul sito dell'Agenzia stessa) in materia di presupposti e modalità di utilizzo e compilazione del Modello F24, un debito relativo a tributi locali può essere sempre compensato con un credito derivante da tributi erariali comunque denominati e quantificati nella relativa dichiarazione (ad esempio il Quadro I del mod. 730). Viceversa, il credito relativo a tributi locali non può mai essere compensato con debiti relativi a tributi erariali. L'IM.I.S., stante la sua natura di tributo locale, ricade in queste previsioni generali.

aumentare liberamente tale importo minimo con il Regolamento, ferme restando le necessarie valutazioni in ordine ai profili di economicità di tale operazione anche in rapporto alla diminuzione di gettito conseguente.

Si precisa, solo per completezza, che i commi 8 e 9 confermano esplicitamente anche per l'IM.I.S. la possibilità per il Comune di esternalizzare, in tutto o in parte, le fasi di riscossione ordinaria e coattiva, ai sensi della normativa ivi richiamata e secondo le modalità disciplinate dalla stessa. In particolare, per la riscossione coattiva valgono in materia di IM.I.S. i medesimi strumenti previsti per gli altri tributi locali (ruolo coattivo o ingiunzione fiscale). Si segnala a tale riguardo la revisione sostanziale della materia intervenuta a partire dal 2020 in forza dell'articolo 1 commi da 784 a 815 della L. n. 160/2019, nonché le ulteriori modiche intervenute in forza del D.L.vo n. 110/2024. La disciplina della riscossione coattiva è stata infine riunificata (con abrogazione delle fonti normative previgenti) nel T.U. approvato con il D.L.vo n. 33/2025 che trova applicazione formale dall'anno 2026 anche ai fini della formulazione dei provvedimenti tributari ad esso riferiti

6.2.1 I codici tributo IM.I.S. per il versamento con il modello F24

Ai sensi dell'articolo 9 comma 4 i codici tributo IM.I.S. da utilizzare sul modello F24 sono stati attribuiti dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 51/E del 21 maggio 2015[88]. Per lo specifico della Convenzione che regola i rapporti tra Agenzia delle Entrate e Comuni in materia di gestione dei modelli F24 si rinvia a quanto illustrato su tale materia nella Circolare n. 9 dd. 15 maggio 2015 del Servizio Autonomie Locali nonché alla successiva documentazione di aggiornamento pubblicata sul sito del Servizio Autonomie Locali stesso, anche a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 2bis del D.L. n. 193/2016 e s.m. I codici tributo sono[89]:

- **3990: abitazione principale, fattispecie assimilate e pertinenze;**
- **3991: altri fabbricati abitativi;**
- **3992: altri fabbricati;**
- **3993: aree edificabili;**
- **3994: sanzioni da accertamento;**
- **3995: interessi da accertamento;**
- **3996: sanzioni ed interessi da ravvedimento operoso.**

6.3 Il modello di pagamento precompilato

L'invio al contribuente, da parte del Comune, di un modello di versamento precompilato costituisce una novità che non trova riscontro nella normativa statale dei tributi locali, e completa il quadro innovativo dei rapporti tra Ente impositore e soggetto passivo che sta alla base dell'IM.I.S. nei termini sopra illustrati. Proprio perché innovativo, l'invio del modello precompilato sarà presumibilmente soggetto ad un processo di evoluzione e perfezionamento nel tempo, sia interpretativo che operativo, al quale dovrà concorrere, per rendere questo strumento realmente efficace, l'attività congiunta e reciprocamente collaborativa del Comune e del contribuente[90]. Sul

88 Si veda anche la Risoluzione n. 42/E del 25 maggio 2016 per l'estensione dei codici IM.I.S. anche al modulo di versamento F24EP (che gli Enti Pubblici devono utilizzare obbligatoriamente per i pagamenti di loro competenza).

89 L'utilizzo alternativo dei codici 3991 e 3992 per gli altri fabbricati abitativi, per le relative pertinenze e per gli altri fabbricati dipende in via esclusiva dall'organizzazione della banca dati comunale. Infatti, pur se la previsione letterale dell'articolo 5 comma 2 lettera c) fa tendenzialmente ritenere che le pertinenze degli altri fabbricati abitativi rientrino nel codice 3991, l'eventuale versamento (quantitativamente corretto) da parte del contribuente con utilizzo di codice potenzialmente non corretto non comporta in nessun caso l'applicazione di sanzioni, trattandosi comunque di violazione (eventuale) meramente formale (articolo 10 comma 3 della L. n. 212/2000).

90 È particolarmente importante, in questo senso, la formula utilizzata dal legislatore all'articolo 9 comma 5 primo periodo, per qualificare la valenza giuridica dell'invio del precompilato: "per semplificare il versamento". Quindi il versamento rimane obbligo in capo al contribuente, ma nello spirito ed in attuazione della L. n. 212/2000 il Comune è tenuto a semplificare al massimo l'adempimento del soggetto passivo.

piano strettamente normativo, si ribadisce che come illustrato al Paragrafo 6.2 l'IM.I.S. è tributo ad autoliquidazione, per cui, secondo i principi e nei limiti di seguito analizzati, l'invio del modello precompilato non sostituisce l'adempimento del contribuente, anche in caso di omissione da parte del Comune. Peraltro, le conseguenze anche in termini sanzionatori volute dal legislatore portano alla conclusione che il modello precompilato costituisce in ogni caso adempimento obbligatorio a carico del Comune che sposta il livello di responsabilità (sempre nei termini di seguito evidenziati) e quindi di applicabilità o meno delle sanzioni in sede di accertamento, dal soggetto passivo al Comune, laddove il contribuente abbia adempiuto correttamente ai propri obblighi. Nello specifico dell'articolo 9 comma 5, e su questo presupposto, si fissano quindi i seguenti punti:

a) il modello precompilato deve essere inviato ai contribuenti entro un termine che garantisca un congruo anticipo rispetto alla scadenza di versamento, anche per consentire una fase di verifica congiunta dei dati se richiesta dal contribuente. Ai sensi dell'articolo 6 comma 3 della L. n. 212/2000, come modificato dall'articolo 4 septies del D.L. n. 34/2019 (vedi anche il Paragrafo 6.5), a partire dal periodo d'imposta 2020 si deve ritenere che all'invio del precompilato si applichi il termine di 60 giorni antecedenti la data di versamento come previsto dalla norma statale. La norma in ogni caso non è corredata da sanzioni specifiche, e si suggerisce di valutarne la portata (anche organizzativa) in senso equilibrato rispetto alle peculiarità del modello precompilato e della sua valenza (anche per quanto concerne l'aggiornamento dei dati) voluta dal legislatore per garantire al contribuente la fruibilità dell'informativa con l'ottimizzazione dei dati sottesi al calcolo dell'imposta dovuta. Si suggerisce la formalizzazione dell'avvenuta consegna dei plichi a Poste Italiane (o soggetto alternativo) con un numero di protocollo che attesti la data di spedizione (anche per le successive conseguenze), nonché la data di elaborazione dei dati da parte del Comune, da fissare anche in senso molto prudenziale nei confronti del contribuente (e ovviamente antecedente a quella di invio)[91];

b) il modello precompilato deve contenere tre sezioni distinte:
   1. l'evidenza degli immobili rilevati dal Comune (ad una determinata data) per l'effettuazione del calcolo teorico dell'imposta e degli elementi oggettivi e soggettivi collegati in possesso del Comune stesso (ad esempio la qualifica del fabbricato come "abitazione principale" o come "pertinenza", ovvero come "strumentale all'attività agricola");
   2. la tabella di calcolo analitico dell'IM.I.S. per ciascun immobile con evidenza dei mesi di applicazione del tributo, della base imponibile e delle relative aliquote, detrazioni e deduzioni applicate. Per quanto riguarda le aree edificabili, la base imponibile sarà quella del valore standard della deliberazione comunale modificata, nei termini illustrati al precedente Paragrafo 4.2, in base agli elementi di personalizzazione del valore del singolo terreno già determinati nel tempo con il contribuente in sede di accertamento;
   3. l'illustrazione (completa ancorché in linguaggio per quanto possibile semplice) della valenza giuridica del precompilato e delle conseguenze a livello di accertamento e di sanzioni. Ai sensi dello Statuto dei Diritti del contribuente è altresì necessario riportare un quadro sintetico degli elementi costitutivi dell'IM.I.S. e delle modalità di applicazione anche in base alle decisioni assunte dal Comune. In questa sezione è molto opportuno che venga effettuato l'invito al contribuente di voler contattare immediatamente l'Ufficio Tributi del Comune per segnalare eventuali elementi erronei o comunque non corrispondenti alla realtà giuridica degli immobili[92];

91 Si suggerisce, laddove possibile, l'uso dell'invio a mezzo PEC per i soggetti che ne facciano richiesta, anche evidenziando questa possibilità nelle informazioni collegate al modello precompilato.

92 Questo appare importante per consentire il progressivo affinamento della banca dati sottesa all'invio del precompilato. Particolare rilievo (vedi Paragrafo 6.1) rivestono le comunicazioni facoltative del contribuente, quali ad esempio l'indicazione dei fabbricati pertinenziali all'abitazione principale o l'evidenza di esenzioni obbligatorie per legge (fattispecie per le quali non è previsto alcun obbligo di comunicazione, vedi ad esempio il caso di immobili

c) in linea di principio se il contribuente versa l'imposta in base agli elementi inviati dal Comune, non si rendono applicabili (proprio per il principio dell'affidamento e dell'adesione del contribuente alle informazioni fornite dall'Ente impositore espresso dalla L. n. 212/2000) le sanzioni relative all'omesso o infedele versamento (vedi Paragrafo 7.2). Il Comune quindi se accerterà un versamento inferiore a quanto effettivamente dovuto, potrà recuperare la maggiore imposta e gli interessi ma senza applicazione di sanzioni;

d) il principio di cui alla lettera c) non trova attuazione (e quindi le sanzioni risultano applicabili) se l'errore nel calcolo dell'imposta effettuato con l'invio del modello precompilato discende da un comportamento non corretto del contribuente collegato al quadro degli immobili (in ogni loro caratteristica giuridica e di fatto) o alle situazioni soggettive ed oggettive collegate all'applicazione dell'imposta. In particolare, si presentano i seguenti casi (non esaustivi).
   1. tra la data indicata nel precompilato[93] sopra illustrata e la scadenza di versamento muta il quadro (secondo qualunque elemento giuridico rilevante) degli immobili posseduti dal contribuente. In questo caso spetta al contribuente stesso ricalcolare l'imposta dovuta (principio di autoliquidazione), ovvero contattare immediatamente l'Ufficio Tributi per la segnalazione ed il ricalcolo;
   2. nello stesso lasso temporale del punto 1 cambiano elementi soggettivi influenti sul calcolo dell'imposta (esempio: modifica della residenza), oppure elementi conseguenti ad un obbligo di comunicazione (esempio: l'inizio di un comodato a parente di primo grado). Anche in questo caso spetta al contribuente ricalcolare l'imposta;
   3. il quadro catastale rilevato dal Comune risulta non corretto per omesse variazioni obbligatorie del contribuente rispetto agli obblighi tavolari e catastali (ad esempio omesso accatastamento di nuovo fabbricato o di fabbricato strutturato);

e) nel caso in cui il modello precompilato (che evidentemente verrà inviato con posta ordinaria e non notificato o trasmesso con raccomandata R/R) non pervenga in tempo al contribuente, ovvero venga inviato a soggetto errato, la norma prevede un arco temporale di 30 giorni nei quali in ogni caso le sanzioni collegate al versamento non trovano applicazione (neppure nella modalità del ravvedimento operoso). Oltre tale termine invece il versamento verrà considerato comunque omesso e si applicano le relative sanzioni. Questo a conferma che da un lato l'IM.I.S. è tributo ad autoliquidazione, e dall'altro che la collaborazione tra Comune e soggetto passivo deve concretizzarsi su un piano dinamico e non statico. Il contribuente, infatti, che non ricevesse il precompilato (il cui invio si ricorda nuovamente è comunque obbligatorio da parte del Comune), oppure che lo ricevesse oltre il termine di versamento, può usufruire di un intervallo (30 giorni appunto) nel quale viene messo in condizione di ottemperare al proprio obbligo tributario senza sanzioni, proprio perché è mancata (o è giunta tardivamente) la necessaria comunicazione del Comune. Oltre tale termine dilazionato, la responsabilità rimane interamente a suo carico. Di questo è importante che venga data la massima evidenza nella comunicazione o nelle informative generali obbligatorie (vedi Paragrafo 6.5).

Come illustrato al paragrafo 3.1, la L. n. 208/2015 ha previsto l'esclusione della componente "imbullonati" nel calcolo della rendita dei fabbricati gruppi D ed E. Visto il regime transitorio per il 2016 stabilito relativamente a questa tipologia di fabbricati, l'articolo 18 comma 8 della L.P. n. 21/2015 prevede che per evitare versamenti cui poi potrebbero far seguito istanze di rimborso, **per il solo periodo d'imposta 2016** i Comuni non dovranno inviare il modello di pagamento IMIS

---

concessi in comodato gratuito dal contribuente ad Ente pubblico, Paragrafo 1.7, se il dato non è reperibile a livello informativo dal sistema SIATEL). Analoghe considerazioni si devono svolgere in merito al valore delle aree edificabili.

93 Si segnala, anche in base all'esperienza acquisita nei primi due periodi d'imposta di applicazione dell'IM.I.S., che in funzione dell'attività del Catasto (dipendente anche da oggettivi problemi in relazione a determinate pratiche), possono intercorrere anche alcuni mesi tra la presentazione della domanda di accatastamento (o revisione, o modifica della titolarità) di un fabbricato e la conseguente messa in atti. Lo scarico della banca dati catastale da parte del Comune finalizzato all'emissione dei precompilati quindi può determinare in taluni casi uno sfasamento temporale che, per le conseguenze tributarie descritte in questo Paragrafo, appare opportuno segnalare ai contribuenti.

precompilato relativamente ai fabbricati gruppi catastali D. I contribuenti dovranno quindi calcolare autonomamente l'imposta in base alla rendita in loro possesso alla data del versamento.

6.4 Il calcolatore[94]

L'articolo 9 comma 6 stabilisce l'obbligo per i Comuni di predisporre un sistema di calcolo automatico dell'IM.I.S. da mettere a disposizione dei contribuenti on line. Si tratta in sostanza della codifica normativa di una prassi già in uso in quasi tutti i Comuni in vigenza dell'I.C.I., dell'I.MU.P. e della TA.S.I.. Si sottolinea che la norma non impone che il Comune predisponga un proprio sistema autonomo (software) ma che metta a disposizione del contribuente un sistema di calcolo automatico comunque accessibile. In questo senso, si ritiene che la previsione sul sito Internet del Comune di un link di facile ed immediato utilizzo che colleghi ad un sistema di calcolo esterno costituisca adempimento dell'obbligo normativo, fermo restando che il calcolatore deve comunque garantire una semplice utilizzabilità da parte del contribuente e la possibilità di stampa del documento di pagamento (F24 o altro mezzo di pagamento predisposto autonomamente dal Comune, vedi Paragrafo 6.2). Il calcolatore dovrà comunque evidenziare se il calcolo richiede l'inserimento da parte del contribuente dei dati di sua competenza (rendite catastali, valori delle aree edificabili, mesi di possesso ecc.) o se consente anche l'accesso ad una banca dati aggiornata che contiene tali informazioni. Mentre la prima opzione appare obbligatoria, la seconda risulta facoltativa (e comunque solo aggiuntiva rispetto alla prima) anche in funzione dell'aggiornamento della banca dati sottesa e delle modifiche che il contribuente può apportare al modello precompilato inviato dal Comune (vedi paragrafo 6.3).

6.5 L'informativa

L'articolo 12 comma 3 lettera a) stabilisce l'applicabilità all'IM.I.S. della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente). In questo senso, quindi, continuano a trovare applicazione gli obblighi informativi che il Comune deve effettuare per mettere il contribuente nella condizione di adempiere al proprio obbligo tributario nel modo più semplice ed immediato possibile. La valutazione concreta di quali strumenti attuare è evidentemente rimessa al Comune, anche in funzione della propria struttura territoriale e dell'organizzazione dell'Ufficio tributi. Si segnala unicamente che l'informazione on line appare ormai imprescindibile, come pure la predisposizione di un opuscolo cartaceo da mettere a disposizione dei contribuenti presso gli uffici comunali o in punti di libero accesso nelle frazioni, opuscolo che possa dare informazioni sintetiche ma complete circa i diritti e doveri del contribuente in materia di IM.I.S.. Si suggerisce inoltre di allegare al precompilato, oltre alle informazioni obbligatorie collegate al precompilato stesso come illustrate al precedente paragrafo 6.3, un foglio informativo che sintetizzi ulteriormente la materia. Si ribadisce che quanto esposto in questo paragrafo ha natura di suggerimento orientativo per l'esplicazione dell'obbligo di informazione previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente, ma che ogni Comune ha la massima libertà di predisporre gli strumenti a ciò finalizzati ed idonei.
Dal periodo d'imposta 2020 l'articolo 4 septies del D.L. n. 34/2019 ha in parte sostituito ed in parte integrato l'articolo 6 della L. n. 212/2000. Le nuove disposizioni accentuano la necessità di garantire al contribuente la massima informazione in relazione agli obblighi tributari e questo con specifico riferimento, nel quadro dell'attività del soggetto impositore, alla tempestività delle comunicazioni, alla semplicità della loro formulazione, alla minimizzazione dei costi economici e dell'impiego di tempo per lo svolgimento degli adempimenti (compresa la messa a disposizione immediata della modulistica necessaria). Fermo restando che questi elementi sono già previsti in senso sostanziale dalla normativa IM.I.S. ed illustrati nella presente Parte 6, si sottolinea come le nuove disposizioni (non specificamente sanzionate in caso di loro inadempimento, ma sicuramente di natura programmatica e di valenza generale anche in caso di contenzioso) implichino la necessità di verificare, da parte del Comune, la conformità delle procedure e della documentazione fin qui

94 Si tratta comunque di strumento residuale nel rapporto tra Comune e contribuente, visto l'obbligo di invio del modello di pagamento precompilato.

predisposte rispetto ai principi in parola. Con riferimento alla tempistica dell'invio del modello di calcolo e versamento precompilato (comprensivo anche delle informative), si veda il Paragrafo 6.3.

PARTE 7: L'ACCERTAMENTO, IL REGIME SANZIONATORIO E GLI ISTITUTI COLLEGATI (ANCHE DEFLATIVI) – I RIMBORSI

7.1 L'attività di controllo ed accertamento tributario

L'articolo 10, dal comma 1 al comma 6, disciplina la fase di verifica, controllo ed accertamento (tributario) dell'IM.I.S. In linea generale le norme (anche in relazione all'applicabilità delle disposizioni statali in materia di accertamento dei tributi locali di cui all'articolo 1 commi 161 e seguenti della L. n. 296/2006, sancita dall'articolo 13 comma 2 lettera b)) non derogano dall'impianto di questo procedimento come già conosciute ed applicate ai fini I.C.I. ed I.MU.P.[95]. A questo rinvio generalizzato fanno eccezione i seguenti elementi:

a) il comma 2 dell'articolo 10 vieta l'emissione di avvisi di accertamento per importi inferiori ad € 15,00=. Tale importo va interpretato come "complessivo" derivante dall'accertamento, e quindi comprensivo di imposta, sanzioni ed interessi. Non rientra tra le facoltà riconosciute al Comune l'aumento di tale limite monetario;
b) il comma 6 stabilisce che alla maggiore imposta accertata si applicano gli interessi nella misura legale. La formulazione della norma costituisce deroga alle disposizioni del primo periodo dell'articolo 1 comma 165 della L. n. 296/2006, per cui il Comune non può aumentare la misura degli interessi rispetto alla quantificazione legale. Si rinvia per una trattazione più dettagliata al successivo Paragrafo 8.2;
c) il comma 3 introduce una novità procedurale nella fase dell'accertamento. La normativa I.C.I. ed I.MU.P. consentiva al Comune, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, di chiedere al contribuente documentazione o chiarimenti, evidentemente allo scopo di evitare la notifica di provvedimenti privi di fondamento. Questa facoltà ora, in materia di IM.I.S., viene rimessa al Regolamento comunale per la sua disciplina procedurale puntuale. Anche in questo caso si tratta di una applicazione diretta dei principi dello Statuto dei Diritti del contribuente, ed in particolare del principio di collaborazione. Si ritiene che la regolamentazione del Comune possa riferirsi in particolare alla determinazione dei tempi di richiesta da parte del Comune e di risposta da parte del contribuente, ma anche, liberamente, alla determinazione degli strumenti e mezzi per queste comunicazioni tra i due soggetti;
d) per completezza di esposizione si richiama il comma 4 che consente, ai sensi dell'articolo 52 del D.L.vo n. 446/1997, l'esternalizzazione (anche disgiuntamente per le singole fasi) del procedimento di accertamento, secondo le modalità ivi disciplinate anche in merito alle modalità di scelta del soggetto affidatario.

ATTENZIONE: La materia dell'accertamento dei tributi (anche) locali risulta innovata in senso sostanziale sia con l'introduzione del c.d. "accertamento esecutivo" (art. 1 commi 785 e seguenti della L. n. 160/2019, con decorrenza applicativa ai provvedimenti di accertamento notificati dall'1.1.2020) sia, a partire dai provvedimenti di accertamento notificati dal 30 aprile 2024, con l'entrata in vigore dell'articolo 6bis nella L. n. 212/2000 ad opera del D.L.vo n. 219/2023 (termine così modificato dal D.L. n. 39/2024 rispetto all'entrata in vigore originaria prevista per il 18 gennaio 2024). In particolare, tale ultima disposizione ha introdotto nell'ordinamento dei tributi locali l'istituto del "contraddittorio preventivo", e quindi l'obbligo (in violazione del quale è prevista l'annullabilità dell'accertamento) per le procedure di accertamento non automatizzate o comunque non basate su elementi certi ed inoppugnabili, di una fase preliminare di confronto con il contribuente oggetto dell'attività di controllo rispetto alla notifica dell'avviso di accertamento esecutivo. Trattandosi di modifica della L. n. 212/2000, la stessa trova automatica applicazione

95 L'articolo 5 della L.P. n. 22/2021 ha modificato l'articolo 10 comma 1 introducendo esplicitamente nel testo la dizione "termine di decadenza" finalizzato ad individuare l'effetto giuridico del limite temporale fissato per l'esercizio dell'attività di accertamento. Si tratta unicamente di modifica formale che non innova rispetto al quadro in vigore, visto che il nuovo testo era già applicabile per il rinvio all'articolo 1 commi 161 e seguenti della L. n. 296/2006 operato dall'articolo 12 comma 3 lettera b).

all'IM.I.S. ai sensi dell'articolo 12 comma 3 lettera a) (vedi Paragrafi 8.1 e 8.1.1) vista la natura di rinvio dinamico operato dal legislatore provinciale rispetto a questa normativa statale. L'ampiezza dell'innovazione rende necessario l'approfondimento specifico sia rispetto alle fonti interpretative ministeriali che alla dottrina, e questo con particolare riferimento ai limiti tipologici dei provvedimenti interessati in fase di applicazione del nuovo istituto, alla nuova articolazione dei termini di accertamento (che vengono dilazionati oltre la decadenza strutturale in caso di applicazione del contraddittorio), ai rapporti con altri istituti (ad esempio l'accertamento con adesione, Paragrafo 7.3.3), alla facoltà per i Comuni di disciplinare autonomamente il contraddittorio preventivo nel proprio Regolamento attuativo della L. n. 212/2000.

7.1.1 L'attività di accertamento per la fattispecie "abitazione principale" – art. 14 comma 7bis

Come illustrato al Paragrafo 2.1.1 la formulazione della fattispecie "abitazione principale" è stata novellata sia a partire dal 2022 che con riferimento a periodi d'imposta pregressi per i quali sussistano posizioni non ancora giuridicamente definite, e questo, comunque, limitatamente al caso di scissione della residenza del nucleo familiare. L'articolo 14 comma 7bis regolamenta questa seconda situazione. In particolare, anche per le annualità pregresse il principio generale è quello dell'impulso da parte del contribuente potenzialmente interessato ad evidenziare la sussistenza della fattispecie "abitazione principale" in relazione all'attività di accertamento (in itinere o già formalizzata) del Comune. Per questi casi il legislatore ha confermato l'obbligo di comunicazione in capo al contribuente con la stessa valenza giuridico-tributaria già illustrata al Paragrafo 6.1.1.
Occorre ricordare che per giurisprudenza costante della Corte Costituzionale le modifiche normative e le pronunce di incostituzionalità in materia tributaria non trovano applicazione alle posizioni giuridicamente chiuse[96]. Se quindi il Comune ha posto in essere provvedimenti di accertamento IM.I.S. relativi a periodi d'imposta pregressi relativamente alla fattispecie di residenze scisse dei coniugi in costanza di matrimonio in applicazione delle varie formulazioni dell'articolo 5 comma 2 lettera a) succedutesi fino al 2022, e se tali accertamenti risultano definitivi (per versamento da parte del contribuente, mancata impugnazione, contenzioso conclusosi in favore del Comune con sentenza definitiva), tali posizioni non possono essere oggetto di riapertura né di richiesta di rimborso da parte dei contribuenti. Per quanto riguarda invece posizioni ancora in sospeso conseguenti ad accertamento:

a) se il contenzioso risulta già instaurato innanzi la Corte di Giustizia tributaria (indifferentemente di primo o secondo grado) è necessario sollevare in giudizio la questione relativa all'accertamento (con onere probatorio a carico del ricorrente) della sussistenza della dimora abituale (utilizzando gli strumenti processuali delle controdeduzioni, memorie integrative e atti simili ai sensi del D.L.vo n. 546/1992);
b) se l'iter cronologico dell'avviso di accertamento risultasse ancora ad uno stadio antecedente all'instaurazione del contenzioso, la verifica della "dimora abituale" avviene in contraddittorio tra contribuente e Comune. In particolare, se il ricorso è già stato presentato la verifica verrà posta in essere in sede di mediazione. Se invece l'iter si trovasse ancora entro i 60 giorni dalla data di notifica dell'accertamento esecutivo e quindi prima della definitività dell'atto o della presentazione del ricorso, risultano praticabili (anche in funzione del tempo residuale prima della definitività del provvedimento) le opzioni del contraddittorio informale (con eventuale autotutela o, di contro, conferma dell'accertamento a seconda della sussistenza e fondatezza delle prove della dimora abituale) o dell'accertamento con adesione (istituto utilizzabile per questa fattispecie in quanto la verifica della dimora abituale concretizza l'esistenza di materia discrezionale valutabile, vedi Paragrafo 7.3.3). Essendo già stato notificato l'avviso di accertamento esecutivo il contribuente non deve presentare la comunicazione ma solo la documentazione che ritiene opportuna a comprovare la dimora abituale negli anni accertati.

96 Si segnala la Sentenza n. 10/2015 tra le più recenti, che riassume le precedenti e fissa il principio.

Si sottolinea che nel caso in cui il contribuente non avesse presentato la comunicazione relativa agli anni pregressi entro il 30 giugno 2023, l'attività di accertamento può essere realizzata su questo unico presupposto (vista la natura costitutiva della comunicazione come illustrato al Paragrafo 6.1.1), ma appare comunque opportuno formulare una articolata motivazione dei presupposti nel provvedimento di accertamento.

7.2 Le sanzioni applicabili anche in rapporto all'ordinamento statale ed il processo tributario.

Il sistema sanzionatorio dell'IM.I.S. è modellato quasi interamente sulla disciplina statale, ai sensi dell'articolo 10 commi 5 ed 8 e dell'articolo 11 comma 3. In particolare, sono applicabili (costituendo principi generali dell'ordinamento) tutti i principi e gli istituti dei Decreti Legislativi n. 471, 472 e 473 del 1997 (modificati in modo sostanziale, con particolare riferimento al D.L.vo n. 471/1997, in specie l'art. 13, ed al D.L.vo n. 472/1997, ad opera del D.L.vo n. 87/2024 la cui portata necessita di specifici approfondimenti specialistici), e quindi, solo per fare qualche esempio, i motivi di non applicazione delle sanzioni, l'intrasmissibilità delle stesse agli eredi, la loro traslazione sul tutore o sull'Amministratore delle persone giuridiche. Per questi aspetti si rinvia quindi alla consolidata prassi della giurisprudenza che regola la materia a livello statale[97]. Si segnala inoltre che il D.L.vo n. 173/2024 ha approvato il Testo Unico in materia di sanzioni tributarie ed amministrative, con entrata in vigore dall'1 gennaio 2026. Da tale data quindi tutte le fonti previgenti risulteranno abrogate e dovranno essere citate, nei provvedimenti tributari rilevanti in senso sanzionatorio, solo le norme del D.L.vo n. 173/2024 medesimo.

Con specifico riferimento alla sanzione del 30% per omesso, tardivo o infedele versamento di cui all'articolo 13 del D.L.vo n. 471/1997, la stessa risulta ridotta al 25% per le violazioni commesse a partire dal 1 settembre 2024. L'articolo 5 del D.L.vo n. 87/2024 sancisce l'irretroattività di tale nuova misura sanzionatoria, derogando quindi al principio generale del "favor rei" (art. 3 comma 2 del D.L.vo n. 472/1997). Si segnala che la Corte di Cassazione con le sentenze n. 1274/2025 e n. 17113/2025 ha affermato la legittimità di tale deroga, ma la questione è stata comunque rimessa al vaglio della Corte Costituzionale con la sentenza n. 2950/2025 della stessa Corte di Cassazione.

Sotto il profilo strettamente sanzionatorio, la struttura dell'IM.I.S. esclude l'applicazione delle sanzioni relative alla dichiarazione, essendo stato abrogato tale adempimento. Per i casi residuali di comunicazione obbligatoria (vedi Paragrafi 6.1 e 6.1.1), ovvero di mancata collaborazione alla richiesta di dati, documenti o risposte formulata nella fase di accertamento (vedi Paragrafo 7.1), gli articoli 10 comma 3 e 11 comma 3[98] rinviano all'applicazione delle sanzioni (scollegate dal versamento) di cui all'articolo 14 comma 3 del D.L.vo n. 504/1992, e quindi determinate tra un minimo di € 51,67= ed un massimo di € 258,23=[99]. **ATTENZIONE**: a partire dal primo gennaio

97 E quindi identica per applicazione anche in vigenza di I.C.I. ed I.MU.P..

98 L'articolo 1 della L.P. n. 4/2023 ha novellato l'articolo 11 comma 3 prevedendo l'applicazione delle sanzioni ivi individuate anche ai casi di comunicazioni obbligatorie per legge e non rimesse alla scelta discrezionale del Comune ai sensi dell'articolo 11 comma 2. È il caso della comunicazione di cui agli articoli 5 comma 2 lettera a) e 14 comma 7bis laddove le verifiche poste in essere facciano emergere l'infedeltà della comunicazione in relazione alla sussistenza dei requisiti della "dimora abituale". La sanzione, per queste fattispecie, non si applica in caso di istanza di rimborso, mentre trova applicazione se la comunicazione iniziale è finalizzata ad evitare l'accertamento o se viene omessa la sua presentazione al momento della cessazione del presupposto "abitazione principale" (vedi in questo paragrafo il caso analogo correlato al comodato ex art. 8 comma 2 lettera b)). In base al principio generale dell'irretroattività delle sanzioni collegate ad infrazioni tributarie, la nuova disposizione di legge trova applicazione dalla sua entrata in vigore (pubblicazione sul B.U.R., vedi paragrafo 1.0) e quindi alle comunicazioni presentate dopo tale data

99 Le sanzioni così quantificate fanno riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 14 del D.L.vo n. 504/1992, relativo all'I.C.I./I.MU.P. La nuova disciplina dell'I.MU.P. in vigore dal periodo d'imposta 2020 prevede, all'articolo 1 comma 775 della L. n. 160/2019, una diversa e maggiore determinazione delle sanzioni stesse. Il rinvio operato dagli articoli 10 comma 3 ed 11 comma 3 ha natura dinamica e non statica (vedi Paragrafo 8.1 per l'illustrazione di dettaglio di tali principi), ma non essendo stato esplicitamente abrogato l'articolo 14 del D.L.vo n. 504/1992, si deve ritenere ad oggi che le sanzioni applicabili all'IM.I.S. per le fattispecie qui in illustrazioni continuino ad essere quelle evidenziate prima dell'introduzione dell'articolo 1 comma 775 della L. n. 160/2019, riferite solo alla "nuova I.MU.P.". In ogni caso,

2022 il rinvio alla normativa statale contenuto negli articoli 10 comma 3 e 11 comma 3 è stato novellato ad opera dell'articolo 5 della L.P. n. 22/2021. Da tale data in sede di formazione e notifica dei provvedimenti sanzionatori collegati a violazioni in materia di comunicazione e dichiarazione IM.I.S. relativi al periodo d'imposta 2022 le sanzioni applicabili non sono più quelle di cui all'articolo 14 del D.L.vo n. 504/1992 ma quelle stabilite all'articolo 1 comma 775 della L. n. 160/2019 (nuova disciplina dell'I.MU.P.[100]). Si sottolinea che per la determinazione delle sanzioni applicabili ad irregolarità commesse fino a tutto il periodo d'imposta 2021 si applica il previgente sistema sanzionatorio, se ed in quanto più favorevole, in attuazione del principio di legalità e "favor" verso il contribuente di cui all'articolo 3 comma 3 del D.L.vo n. 472/1997.

Dalla lettura complessiva della normativa IM.I.S. si deve ritenere che questa sanzione trova applicazione in caso di omissioni da parte del contribuente che abbiano garantito allo stesso un vantaggio tributario non spettante ed abbiano ostacolato l'attività di controllo (o quella di normale gestione, si pensi alla corretta predisposizione dei modelli pre-compilati) del Comune. Solo in questo caso la sanzione in parola si cumula con quella relativa all'omesso o infedele o tardivo (non sanato con ravvedimento operoso) versamento, fissata comunque nella misura del 30% ai sensi dell'articolo 10 comma 5 per rinvio all'articolo 13 del D.L.vo n. 471/1997. Ad illustrazione di questo principio si porta il seguente esempio:

- il contribuente concede in comodato a parente di primo grado un fabbricato abitativo in data primo settembre 2015 (utilizzando in tal senso la facoltà esercitata dal Comune con il Regolamento). In sede di autoliquidazione dell'IM.I.S. a saldo entro il 16 dicembre 2015 il contribuente stesso calcola l'imposta dovuta per il periodo 1.9.2015 – 31. 12.2015 secondo la fattispecie dell'abitazione principale (per assimilazione);
- il Comune fissa la data per la presentazione obbligatoria della comunicazione relativa al comodato gratuito al 30 giugno 2016. Il contribuente presenta tardivamente la comunicazione (esempio: 10 luglio 2016);
- in questo caso, come previsto dall'articolo 11 comma 2, l'applicazione dell'imposta secondo la fattispecie agevolata dell'abitazione principale non compete fino al 31.12.2015[101], e quindi l'accertamento verrà attuato per il recupero della minore imposta versata con l'applicazione della sanzione del 30% per insufficiente versamento. Viceversa, la sanzione di cui all'articolo 11 comma 3 non si applica perché il contribuente con la ritardata presentazione della comunicazione non ha reso difficoltoso il controllo da parte del Comune;
- nel caso opposto invece (omessa comunicazione di cessazione del comodato), trovano applicazione entrambe le sanzioni (sul versamento e sulla comunicazione) perché il Comune ha continuato ad inviare i modelli precompilati secondo la fattispecie dell'abitazione principale (assimilazione) ed il contribuente ha tratto un indebito vantaggio tributario dalla propria omissione (comunicazione obbligatoria in quanto costitutiva della cessazione del diritto all'agevolazione, trattandosi, la cessazione del comodato, di un elemento non conosciuto né conoscibile dal Comune).

---

ai sensi dell'articolo 3 del D.L.vo n. 472/1997 (principio di legalità tributaria), alle violazioni collegate ad obblighi di comunicazione IM.I.S. commesse prima del primo gennaio 2020 sono sicuramente applicabili le sanzioni di cui all'articolo 14 del D.L.vo n. 504/1992, in quanto la loro quantificazione è inferiore a quella delle nuove disposizioni I.MU.P. ATTENZIONE: il contenuto di questa nota trova applicazione solo fino al 31 dicembre 2021, come illustrato nel testo successivo.

100 L'articolo 1 comma 775 della L. n. 160/2019 stabilisce che: *"In caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di infedele dichiarazione, si applica la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario, si applica la sanzione da euro 100 a euro 500; in caso di risposta oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica, il comune può applicare la sanzione da 50 a 200 euro. Le sanzioni di cui ai periodi precedenti sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi. Resta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale."*

101 In quanto in base a tale normativa la comunicazione assume valenza costituiva del diritto all'agevolazione.

Si segnala che i Decreti Legislativi da 156 a 160 del 2015 hanno apportato numerose e significative modifiche al processo tributario, alle procedure di accertamento e di relazione tra Ente impositore e contribuente, ed al sistema sanzionatorio tributario, applicabile come sopra ricordato anche all'IM.I.S.). Fermo restando che la materia è riservata alla competenza normativa statale, e quindi per i necessari approfondimenti si rinvia alle istruzioni ministeriali in corso di progressiva emanazione[102], nonché alla dottrina interpretativa, si segnala che l'articolo 1 comma 133 della L. n. 208/2015 (modificando in tal senso l'articolo 32 del D.L.vo n. 158/2015) ha anticipato all'1.1.2016 (al posto dell'1.1.2017) l'applicazione della nuova misura delle sanzioni per omesso o tardivo versamento di cui all'articolo 13 del D.L.vo n. 471/1997. Conseguentemente, sempre dall'1.1.2016 risulta modificato in modo molto significativo il calcolo delle sanzioni in caso di utilizzo da parte del contribuente del "ravvedimento operoso" (vedi Paragrafo 7.3.1). In sintesi, e ribadendo il rinvio alle fonti ministeriali per gli altri istituti modificati[103], il nuovo quadro sanzionatorio prevede che in caso di tardivo od omesso versamento senza che il contribuente abbia utilizzato il ravvedimento operoso per regolarizzare la propria irregolarità, la sanzione applicabile in fase di accertamento è pari al 30% dell'imposta non versata o tardivamente versata, come per il passato. Tuttavia, nel caso in cui il contribuente abbia appunto versato tardivamente l'imposta dovuta **senza avvalersi del ravvedimento operoso**, **ma entro 90 giorni** dal termine ordinario di pagamento, la sanzione è ridotta del 50% (diventando quindi del 15%). Se il ritardo è inferiore a 15 giorni, la sanzione è pari all'1% per ogni giorno di tardività nel versamento (sempre effettuato senza utilizzo del ravvedimento). **ATTENZIONE**: con decorrenza applicativa dal 4 gennaio 2024 il processo tributario è stato oggetto di ulteriore novella normativa ad opera del D.L.vo n. 220/2023. Le modifiche attengono sia agli istituti applicabili (in particolare l'abrogazione del reclamo-mediazione – art. 17bis del D.L.vo n. 546/1992 – e l'estensione della possibilità di conciliazione giudiziale), sia alle fasi procedurali del processo stesso, sia alla tipologia dei provvedimenti impugnabili (nuova formulazione dell'articolo 19 del D.L.vo n. 546/1992 in relazione alle modifiche apportate all'istituto dell'autotutela – i cui provvedimenti risultano ora impugnabili – di cui all'articolo 10 e seguenti della L. n. 212/2000). Vista l'ampiezza della riforma, si rinvia alle indicazioni ministeriali ed a momenti formativi specificamente dedicati.

7.3 Gli istituti deflativi del contenzioso - La personalizzazione dei relativi procedimenti

L'articolo 10 comma 8 stabilisce esplicitamente l'applicabilità all'IM.I.S. dei c.d. "istituti deflativi del contenzioso". Si tratta, come noto, di una serie di strumenti tecnico-tributari posti in essere nel tempo dal legislatore statale per rendere il ricorso giurisdizionale in materia di tributi un'ipotesi estrema. La finalità degli istituti deflativi, infatti, è quella di favorire al massimo (anche in armonia con lo Statuto dei Diritti del contribuente) la composizione della vertenza (ancorché sempre nel massimo rispetto delle norme) prevedendo per il contribuente che intende regolarizzare la propria posizione l'applicazione di sanzioni ridotte nelle varie fattispecie. Di seguito si analizzano nel dettaglio i vari istituti deflativi, con particolare evidenza delle possibili deroghe (comunque più favorevoli al contribuente, anche alla luce dell'art. 52 comma 1 del D.L.vo n. 446/1997) che il Comune può apportare con proprio Regolamento.

7.3.1 Il ravvedimento operoso

L'articolo 13 del D.L.vo n. 472/1997 disciplina, come noto, l'istituto del "ravvedimento operoso" in materia tributaria, quale previsione generale per tutti i tributi, compresi quelli locali. In materia di IM.I.S. l'articolo 10 comma 7 stabilisce (ne potrebbe essere diversamente disposto) l'applicazione anche a questa imposta del ravvedimento operoso, prevedendo peraltro una facoltà di ampliamento

102 Per il processo tributario si segnala la Circolare n. 38/E dd. 29 dicembre 2015 dell'Agenzia delle Entrate.

103 Ad esempio, in materia di reiterazione delle irregolarità e di cumulo giuridico delle sanzioni, di mediazione antecedente l'instaurazione del contenzioso giurisdizionale, di nuova valenza giuridica dell'Interpello.

del campo di applicazione per i Comuni. Occorre premettere che il ravvedimento operoso è articolato, ai sensi dell'articolo 13 del D.L.vo n. 472/1997, per i tributi locali, in quattro fattispecie. A partire dal periodo d'imposta 2016, alla luce delle modifiche introdotte dall'articolo 1 comma 133 della L. n. 208/2015[104], il quadro di riferimento operativo è il seguente:

a) entro 14 giorni dalla violazione, sanzione dello 0,1% per ogni giorno fino all'1,4% in quattordicesimo giorno (1/10 della sanzione applicabile per ritardi fino a 14 giorni);
b) dal 15° al 30° giorno sanzione dell'1,5%% (1/10 del 15%, violazione agevolata applicabile per tardivi versamenti entro 90 giorni);
c) dal 31° al 90° giorno sanzione dell'1,67% (1/9 del 15%);
d) dal 91° al 365°: sanzione del 3,75% (1/8 del 30%).

Si ricorda che la sanzione così ridotta è calcolata rispetto alla sanzione ordinaria collegata al versamento, pari al 30% dell'importo non versato o tardivamente versato (articolo 13 del D.L.vo n. 471/1997), ovvero al 15% se il tardivo versamento (senza l'utilizzo da parte del contribuente del ravvedimento operoso) avviene entro 90 giorni dal termine ordinario (vedi Paragrafo 7.2). Si ricorda altresì che il ravvedimento è effettuato a cura del contribuente e comunque prima che sia iniziato (con una qualche comunicazione formalmente rilevante) il procedimento di accertamento da parte del Comune.

ATTENZIONE! Il quadro normativo di riferimento relativo alla disciplina del ravvedimento operoso applicabile ai tributi locali è stato modificato in modo sostanziale dall'articolo 10bis comma 1 del D.L. n. 124/2019. Dalla data di entrata in vigore della L. n. 157/2019 (di conversione) e quindi dal 24 dicembre 2019, il richiamato articolo 10 bis ha abrogato il comma 1-bis dell'articolo 13 del D.L.vo n. 472/1997. La conseguenza è che il ravvedimento operoso nell'articolazione prevista per i tributi erariali è ora integralmente applicabile anche ai tributi locali, per cui il nuovo quadro operativo di riferimento (appunto dal 24 dicembre 2019[105]) è il seguente:

a) entro 14 giorni dalla violazione: sanzione dello 0,1% per ogni giorno di ritardo nel versamento fino all'1,4% in quattordicesimo giorno (1/10 della sanzione applicabile per ritardi fino a 14 giorni);
b) dal 15° al 30° giorno: sanzione dell'1,5% (1/10 del 15%, violazione agevolata applicabile per tardivi versamenti entro 90 giorni);
c) dal 31° al 90° giorno: sanzione dell'1,67% (1/9 del 15%);
d) dal 91° al 365°: sanzione del 3,75% (1/8 del 30%);
e) dal 365° al 730° giorno: sanzione del 4,29% (1/7 del 30%);

---

104 Il ravvedimento operoso è previsto e disciplinato anche per altre fattispecie con un arco temporale più ampio, relative tuttavia ai soli tributi erariali ("amministrati" dall'Agenzia delle Entrate) ed ai relativi procedimenti (art. 13 comma 1-bis) del D.L.vo n. 472/1997), per cui in questa sede si evidenzia solo quanto, di tale istituto, è riferibile ai tributi locali compresa l'IM.I.S. **ATTENZIONE: quanto fin qui illustrato è superato dalle nuove disposizioni in vigore dal 24 dicembre 2019 illustrate di seguito nel testo del Paragrafo.** Identica considerazione, per espressa previsione normativa, deve essere svolta con riferimento all'istituto del "ravvedimento frazionato" di cui all'articolo 13bis del D.L.vo n. 472/1997, come introdotto dall'articolo 4 decies del D.L. n. 34/2019, che appunto, al comma 2, limita l'applicazione anche di questa tipologia di ravvedimento ai tributi "amministrati" dall'Agenzia delle Entrate, escludendo quindi i tributi locali. **ATTENZIONE:** con riferimento all'istituto del "ravvedimento frazionato" l'estensione ai tributi locali non è intervenuta, in quanto l'articolo 13bis del D.L.vo n. 472/1997 non è stato abrogato.

105 Si ritiene, **salva diversa interpretazione del MEF al momento non formalizzata**, che gli omessi versamenti IM.I.S. 2018 ed anni precedenti non possano essere oggetto di applicazione del nuovo ravvedimento operoso in quanto alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 124/2019, e cioè il 24 dicembre 2019, il termine massimo del 16 dicembre 2019 per il ravvedimento operoso 2018 era già trascorso e le relative posizioni definitivamente consolidate (1 anno dall'omissione del versamento secondo la normativa in vigore a quella data, mentre non vi è termine ulteriore – come avviene per l'I.MU.P. – in quanto lo stesso per sussistere dovrebbe essere collegato all'omessa dichiarazione: in materia di IM.I.S. ai sensi dell'articolo 11 comma 1 ogni obbligo dichiarativo è stato eliminato, salva la previsione dell'articolo 11 comma 2). L'articolo 57bis, infatti, si limita ad abrogare l'articolo 1 comma 1-bis del D.L.vo n. 472/1997, senza disporre alcuna riapertura o sanatoria di termini già trascorsi e chiusi.

f) oltre il 730° giorno: sanzione del 5% (1/6 del 30%).

ATTENZIONE! Il quadro normativo risulta ulteriormente innovato a partire dalle violazioni commesse dal primo settembre 2024 (senza effetto retroattivo) in forza del D.L.vo n. 87/2024 che, come già evidenziato al Paragrafo 7.2, novellando in modo sostanziale la materia delle sanzioni tributarie e delle modalità per la loro applicazione, ha modificato tra l'altro la sanzione del 30% per omesso, parziale o tardivo versamento di cui all'articolo 13 del D.L.vo n. 471/21997, riducendola al 25%. Con riferimento al ravvedimento operoso il calcolo delle sanzioni ridotte viene quindi effettuato sulla nuova base del 25% anziché del 30%, ed il quadro di calcolo risulta sostanzialmente uguale a quello sopra illustrato ma con la base per il calcolo delle percentuali determinata al 25% anziché al 30%. Il nuovo quadro complessivo di riferimento è quindi il seguente, applicabile appunto alle sole violazioni commesse dal contribuente dall'1 settembre 2024:

- a 1/10 del minimo, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data di scadenza;
- a 1/9 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore;

In via esemplificativa e riassuntiva quindi, caso di omesso/parziale versamento il ravvedimento operoso si calcola:

- Entro 15 giorni dalla scadenza del pagamento è possibile effettuare il ravvedimento operoso "sprint": la sanzione ordinaria, pari allo 0,83% giornaliero dell'imposta da versare, è ridotta allo 0,08% giornaliero per ogni giorno di ritardo (1/10 della sanzione ordinaria)
- Entro 30 giorni dalla scadenza del pagamento: la sanzione ordinaria, pari al 12,50% dell'imposta da versare, è ridotta all'1,25% (1/10 della sanzione ordinaria);
- Entro 90 giorni dalla scadenza del pagamento: la sanzione ordinaria, pari al 12,50% dell'imposta da versare, è ridotta all'1,39% (1/9 della sanzione ordinaria);
- Entro 1 anno dalla scadenza del termine per il versamento: la sanzione ordinaria, pari al 25,00% dell'imposta da versare, è ridotta all'3,13% (1/8 della sanzione ordinaria);
- Oltre 1 anno dalla scadenza del termine per il versamento: la sanzione ordinaria, pari al 25,00% dell'imposta da versare, è ridotta all'3,57% (1/7 della sanzione ordinaria).

Sempre in materia di ravvedimento operoso si segnala l'introduzione della possibilità dell'utilizzo di tale istituto deflativo da parte del contribuente in caso di emissione di fonti interpretative (ad esempio circolare) anche se l'attività di accertamento tributario è già iniziata. In questo senso è novellato l'art. 13 del D.L.vo n. 472/1997.

La normativa IM.I.S. (articolo 10 comma 7) prevede che il Comune può, con Regolamento, modificare ulteriormente l'applicazione del ravvedimento operoso in senso più favorevole al contribuente. In sostanza la facoltà del Comune può esplicarsi nella modifica dei termini temporali entro i quali il contribuente, per i diversi casi sopra individuati, può porre in essere il ravvedimento operoso, nonché nella previsione di ulteriori riduzioni della sanzione. In conseguenza delle nuove modalità di applicazione del ravvedimento a partire dal 24 dicembre 2019 sopra illustrate, risulta evidente che la portata della facoltà di cui all'articolo 10 comma 7 viene ridimensionata nella sua portata, vista l'ampiezza delle possibilità di ravvedimento (sia in termini temporali che di determinazione della sanzione ridotta) prevista ora per legge. In base al principio di legalità (articolo 3 del D.L.vo n. 472/1997 in materia tributaria) le nuove disposizioni normative superano automaticamente eventuali previsioni regolamentari meno favorevoli per il contribuente, e viceversa.
È appena il caso di ricordare che non sussistendo obbligo di dichiarazione, il ravvedimento operoso non è applicabile in linea generale a tale fattispecie mancando il relativo regime sanzionatorio. L'unica eccezione è costituita dalle sanzioni collegate all'omessa comunicazione e fattispecie assimilate (articolo 11) nei termini sopra descritti (paragrafo 7.2), calcolate non come percentuale sul tributo non versato ma in misura fissa tra il minimo ed il massimo (articolo 14 comma 3 del D.L.vo n. 504/1992, da € 51,65= ad € 258,23=). In questo caso se il contribuente presenta spontaneamente la comunicazione e versa contestualmente la sanzione nella misura percentuale suddetta rispetto al ritardo calcolata sulla sanzione minima, il ravvedimento è applicabile.

7.3.2 L'adesione all'accertamento (acquiescenza)

Gli articoli 16 e 17 del D.L.vo n. 472/1997 prevedono la riduzione delle sanzioni ad 1/3 nel caso in cui il contribuente rinunci al ricorso giurisdizionale contro il provvedimento di accertamento che irroga la sanzione stessa e versi l'importo dovuto (imposta, interessi e sanzione ridotta) entro 60 giorni dalla notifica. Tale riduzione però, ai sensi dello stesso articolo 17, non è applicabile alla sanzione collegata al versamento (30%). In materia di IM.I.S. tuttavia l'articolo 10 comma 5 prevede la facoltà per i Comuni di introdurre nel Regolamento la riduzione della sanzione collegata al versamento (e non sanata dal contribuente con il ravvedimento operoso) fino alla misura massima del 50%, e quindi fissandola in concreto tra il 15 ed il 29% della sanzione edittale ordinaria (il 30% appunto ai sensi dell'articolo 13 del D.L.vo n. 471/1997). Come illustrato al paragrafo 7.2, per le violazioni commesse dall'1 settembre 2024 collegate agli obblighi di versamento si applica la nuova sanzione del 25% in base alle fonti normative ivi riportate, per cui anche il ricalcolo della sanzione di cui a questo paragrafo va effettuato secondo le nuove disposizioni.

7.3.3 L'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione, disciplinato dal D.L.vo n. 218/1997 ed applicabile potenzialmente ai tributi locali ai sensi dell'articolo 50 della L. n. 449/1997, trova applicazione facoltativa (cioè, a seguito di scelta espressa del Comune) anche all'IM.I.S. ai sensi dell'articolo 10 comma 8, senza alcuna innovazione specifica prevista dalla norma provinciale. In questo senso, si sottolinea che, se il Comune ha già adottato un regolamento generale[106] che disciplina l'accertamento con adesione per tutti i propri tributi, lo stesso trova applicazione automatica anche all'IM.I.S.. Viceversa, se l'accertamento con adesione era compreso nel Regolamento I.C.I. o I.MU.P., è necessario (se questa è la scelta del Comune) estenderne l'applicazione anche all'IM.I.S.. Appare comunque opportuno, in linea generale, che l'accertamento con adesione sia disciplinato con apposito

106 Il regolamento comunale sostituisce la disciplina normativa statale (salvi i principi generali della materia) relativa all'accertamento con adesione riferito ai tributi erariali, proprio in virtù del fatto che l'applicazione è facoltativa e quindi "originale" da parte del Comune. Risulta comunque opportuno, per evitare che trovi automatica applicazione (salva volontà di recepimento) prevedere nel Regolamento l'esclusione della disciplina integrativa di questo istituto di cui all'articolo 4octies del D.L. n. 34/2019.

regolamento e non con norme regolamentari inserite nella disciplina dei singoli tributi, trattandosi di istituto generale che, per i casi ammissibili[107], trova applicazione a tutti i tributi locali. Questa prospettiva è ulteriormente avvalorata dalle modifiche all'istituto dell'accertamento con adesione intervenute con l'entrata in vigore del D.L.vo n. 13/2024 che ha modificato in varie parti il D.L.vo n. 218/1997. Appare necessario il recepimento da parte del Comune (se intende applicare l'accertamento con adesione) con apposito regolamento o sostituzione del previgente regolamento. Occorre sottolineare inoltre la necessità del raccordo, in sede regolamentare, tra l'accertamento con adesione ed il nuovo istituto del contraddittorio preventivo (vedi Paragrafo 7.1), e questo soprattutto per coordinare le due procedure (che insistono spesso sul medesimo presupposto d'imposta, in particolare la fattispecie delle aree edificabili) e le rispettive scadenze cronologiche.

7.4 I rimborsi. Personalizzazione del procedimento

La normativa dell'IM.I.S. (in specie l'articolo 10 commi da 9 ad 11) non prevede particolari modifiche alla struttura generale dei rimborsi come applicata in vigenza dell'I.C.I. e dell'I.MU.P.. Sussistono tuttavia alcuni elementi di novità sintetizzabili nei seguenti punti, fermo restando che in assenza di specifiche diverse trovano applicazione le norme statali:

a) il termine massimo per la conclusione del procedimento di risposta alla domanda di rimborso è fissato in 120 giorni. Si tratta di un termine che il Comune può ridurre (ma non aumentare) con il Regolamento. Si ricorda che dopo lo scadere del termine in parola interviene l'istituto del silenzio diniego (artt. 18 e 19 del D.L.vo n. 546/1992 in materia di contenzioso tributario), autonomamente impugnabile da parte del contribuente, ma che alla luce dello Statuto dei Diritti del contribuente e del principio di affidamento appare doverosa l'emissione di un provvedimento esplicito anche per il rigetto dell'istanza di rimborso;
b) viene codificata l'interruzione dei 120 giorni del procedimento in caso di necessità per il Comune di acquisire elementi di valutazione ulteriori o documentazione rispetto all'istanza presentata dal contribuente. Il Regolamento disciplina la durata di tale interruzione e le modalità applicative. L'interruzione deve intendersi nel senso che i giorni nei quali al contribuente vengono chiesti chiarimenti o documentazione non si computano nel totale del tempo entro il quale il Comune deve concludere il procedimento;
c) il rimborso non compete, in ogni caso, per importi inferiori al versamento spontaneo minimo (€ 15.00=) di cui all'articolo 9 comma 7. La norma va interpretata nel senso che il rimborso non compete se il suo ammontare complessivo è inferiore ad € 15,00= e quindi calcolato sulla somma di imposta ed interessi. Sempre in parallelo con la facoltà riconosciuta dall'art. 9 comma 7, si ritiene che il Comune possa aumentare l'importo minimo rimborsabile, ma non oltre la quota di versamento minimo eventualmente stabilita in deroga agli € 15,00=;
d) al rimborso si applicano gli interessi nella misura legale, non derogabile dal Comune (si veda nel dettaglio di tale aspetto il successivo Paragrafo 8.2);
e) si evidenzia la portata innovativa del comma 10 nel rapporto con il contribuente. Se il Comune in sede di verifica (o, comunque, con documentazione o informazioni acquisite nel procedimento tributario) riscontra l'ipotesi di un potenziale versamento in eccesso da parte del contribuente, è tenuto ad informare di tale situazione il contribuente stesso. La ratio della norma è in stretta correlazione con il principio di collaborazione tra Ente impositore e contribuente codificato dallo Statuto dei Diritti del contribuente. La norma, ancorché obbligatoria nel principio fissato, appare comunque "aperta" a livello applicativo, consentendo quindi al Comune di determinare autonomamente nel Regolamento le fasi procedurali correlate a tale adempimento;
f) si ricorda che ai sensi dell'articolo 1 comma 167 della L. n. 296/2006 il Comune può inserire anche in materia di IM.I.S. la previsione della compensazione del rimborso (reso effettivo solo con il provvedimento del Funzionario responsabile che accoglie l'istanza del

107 Cioè, laddove nella struttura del tributo vi siano una o più fattispecie per la determinazione della base imponibile delle quali sussista un margine di discrezionalità. Il caso tipico è quello del valore delle aree edificabili.

contribuente) con futuri versamenti. La previsione regolamentare in parola è facoltativa (per cui se il Comune non recepisce l'articolo 1 comma 167 della L. n. 296/2006 la compensazione non è mai applicabile) ma se la norma viene inserita nel Regolamento, la scelta tra il rimborso monetario e la compensazione è rimessa esclusivamente al contribuente.

7.4.1 Il rimborso delle aree divenute inedificabili

L'articolo 8 comma 2 lettera g) reintroduce espressamente la facoltà per il Comune di procedere al rimborso per la fattispecie delle aree edificabili divenute inedificabili per modifica del P.R.G.[108] Tale facoltà era prevista espressamente in materia di I.C.I. ed I.MU.P. fino al 2012 dall'articolo 59 comma 1 lettera c) del D.L.vo n. 446/1997, poi abrogato (dal D.L. n. 16/2012 in materia di IM.U.P.)[109]. La fattispecie ora reintrodotta è la medesima di quella rilevante in passato, con le seguenti specificazioni:

a) si tratta di una facoltà e non di un obbligo per il Comune, da esercitare eventualmente in sede regolamentare. Si fa notare peraltro che con l'inizio della soggezione passiva dei terreni a far data dalla prima adozione del PRG (o variante) da parte del Consiglio Comunale (vedi precedente Paragrafo 4.2.1), potrebbe verificarsi il caso di un terreno che in seconda (o definitiva) adozione perda la qualifica di edificabile assunta con la prima adozione. In questo caso la mancanza della scelta della rimborsabilità comporterebbe un possibile elemento di disequità tributaria[110];
b) se il Comune decide di avvalersi di questa facoltà, deve disciplinarne l'applicazione nel Regolamento. La norma di riferimento (l'articolo 8 comma 2 lettera g)) lascia ampia facoltà al Comune in merito alla determinazione del numero dei periodi d'imposta rimborsabili (anche in modo diversificato per le varie fattispecie urbanistiche di aree, con particolare riguardo a quelle soggette ad espropriazione per pubblica utilità[111]); al termine temporale entro il quale il contribuente può presentare la relativa istanza; alla previsione di eventuale comunicazione informativa preventiva del Comune sull'intervenuta inedificabilità;
c) la norma stabilisce peraltro un vincolo per i Comuni relativamente alla fattispecie di area edificabile divenuta inedificabile per richiesta esplicita del proprietario/contribuente. In questo caso il rimborso (se riconosciuto nel Regolamento in via generale) non può comunque riferirsi a più di tre periodi d'imposta (da considerarsi limite massimo, comunque, riducibile con il Regolamento). L'interpretazione complessiva fa ritenere che nel silenzio del Regolamento per questa fattispecie si applichi il limite di tre anni. Si sottolinea in ogni caso che appare irragionevole una previsione regolamentare di rimborso ordinario (cioè, per le

108 Naturalmente il concetto di "edificabilità" e di "inedificabilità" dei terreni va ricondotto sempre alle definizioni illustrate nel precedente Paragrafo 4.2 con esclusivo riferimento all'IM.I.S..

109 Si ricorda, per completezza, che a fronte dell'abrogazione di tale disposizione una parte della dottrina ha sostenuto che la facoltà si doveva ritenere comunque sussistente in capo al Comune nell'ambito della propria autonomia regolamentare di cui all'articolo 52 comma 1 del D.L.vo n. 446/1997. Senza entrare nel merito di tali opposti orientamenti, si rinvia alle decisioni assunte (o confermate dopo la prima adozione, anche tacitamente) nei singoli Regolamenti comunali, ed alla loro interpretazione, per valutare l'esistenza o meno di un diritto al rimborso per i periodi d'imposta 2012, 2013 e 2014.

110 Il contribuente infatti avrebbe versato l'IM.I.S. per tutti i periodi d'imposta intercorrenti tra la prima adozione e quella definitiva, pur se con base imponibile ridotta, ma non avrebbe potuto esercitare l'effettiva edificazione per il regime di salvaguardia urbanistica. In questo caso il rimborso, in quanto dipendente non da norma tributaria ma dall'evoluzione delle scelte urbanistiche nel corso del perfezionamento del procedimento di adozione del PRG (o variante), appare coerente con l'impostazione complessiva dell'imposta.

111 In vigenza dell'I.C.I. molti Comuni avevano previsto una rimborsabilità di 5 periodi d'imposta per le aree edificabili ordinarie, e di 10 per quelle soggette ad espropriazione per pubblica utilità. In linea di principio il rimborso comunque eccedente i 10 anni appare non coordinato con la prescrizione civilistica ordinaria fissata appunto in 10 anni, mentre, come detto, la diversificazione per fattispecie urbanistica risulta legittima.

fattispecie normali) per un numero di periodi d'imposta inferiore a quello stabilito per questa fattispecie speciale[112];

d) al procedimento di rimborso per le aree edificabili, se non diversamente ed esplicitamente disposto nel Regolamento, si applicano le norme, sia di merito che procedurali, sopra illustrate per la generalità dei rimborsi. A tale riguardo si precisa che non appare mai dovuto il rimborso per le sanzioni e gli interessi derivanti da attività di accertamento in merito ad omessi versamenti relativamente ai terreni poi divenuti inedificabili. Infatti la sanzione ha trovato applicazione in sede di accertamento a motivo di un'omissione tributaria in relazione ad un presupposto d'imposta legittimamente in vigore nel momento nel quale la violazione stessa è stata commessa, e la sua funzione sanzionatoria/repressiva rispetto al comportamento antigiuridico del contribuente non ha nulla a che vedere con il rimborso dell'imposta per fatti successivamente sopravvenuti ai quali l'articolo 6 comma 2 lettera a) (e le eventuali ulteriori norme regolamentari del Comune ai sensi dell'articolo 8 comma 2 lettera g)) attribuisce ai soli fini monetari (il rimborso) effetto retroattivo rispetto alla base imponibile. L'imposta quindi (sussistendone i presupposti) è oggetto di rimborso ma l'intervenuta inedificabilità dell'area non cancella la sussistenza del presupposto d'imposta relativamente al periodo d'imposta oggetto dell'accertamento e quindi l'applicabilità della sanzione per violazione di un obbligo all'epoca giuridicamente rilevante. L'intervenuta inedificabilità non può essere letta come una sanatoria o un condono. L'imposta è oggetto di rimborso non perché all'epoca non fosse dovuta, ma perché successivi elementi giuridicamente rilevanti (la modifica del PRG) consentono la restituzione finanziaria delle somme versate. La sanzione, vista la sua natura afflittiva rispetto ad una condotta antigiuridica, non ha alcuna attinenza con il meccanismo normativo e finanziario del rimborso di cui all'articolo 6 comma 2 lettera a);

e) infine, si rinvia a quanto esposto al paragrafo 4.2.1 lettera b) n. 1 relativamente alle nuove modalità, a partire dal periodo d'imposta 2016, di determinazione della data di cessazione della qualifica di "edificabile" delle aree anche in relazione al calcolo degli anni di rimborso in applicazione della facoltà regolamentare di cui al presente Paragrafo. Analogamente, si rinvia al Paragrafo 4.4 per l'illustrazione della nuova fattispecie e disciplina dei rimborsi d'ufficio relativamente alle aree edificabili destinate alla realizzazione di attrezzature e servizi pubblici (nuova definizione rispetto alla previgente "aree soggette a vincolo urbanistico di espropriazione per pubblica utilità"). Infine, vista la complessità della materia derivata dalla successione normativa intervenuta sia nella disciplina IM.I.S., sia in relazione ai periodi d'imposta ancora potenzialmente oggetto di rimborso (obbligatorio e/o facoltativo) I.C.I. ed I.MU.P., si comunica che è stato predisposto uno specifico documento analitico di riassunto dettagliato, con illustrazione di interpretazione ed ampia casistica riferita a fattispecie concrete e reali. La pubblicazione è avvenuta in questa stessa sezione del sito in data 16 maggio 2018.

7.4.2 Le procedure di rimborso per la fattispecie "abitazione principale" – art. 14 comma 7bis

Come illustrato al Paragrafo 2.1.1 la formulazione della fattispecie "abitazione principale" è stata novellata sia a partire dal 2022 che per i periodi d'imposta pregressi per i quali sussistano posizioni non ancora giuridicamente definite. L'articolo 14 comma 7bis regolamenta questa seconda situazione. In specie, il principio generale è quello dell'impulso da parte del contribuente potenzialmente interessato a far rilevare la sussistenza della fattispecie "abitazione principale" e quindi ad ottenere il rimborso per imposta versata e non dovuta. Il legislatore ha stabilito l'obbligo di comunicazione in capo al contribuente con la stessa valenza giuridico-tributaria illustrata al Paragrafo 6.1.1, fissando tuttavia un termine diverso per la sua presentazione, in quanto coordinato con i termini ordinari previsti per il procedimento di rimborso (vedi Paragrafo 7.4).

112 Ad esempio, un rimborso per due periodi d'imposta relativamente alla generalità delle aree divenute inedificabili, e di tre anni per le aree divenute inedificabili su richiesta del proprietario/contribuente.

La nuova formulazione dell'articolo 5 comma 2 lettera a) può generare ipotesi di sussistenza dei presupposti per il rimborso dell'imposta versata dal coniuge che ha scisso la residenza in costanza di matrimonio e che, in base alla formulazione pregressa della medesima norma, ha versato l'IM.I.S. per la fattispecie "altro fabbricato abitativo". In questo caso, il nuovo articolo 14 comma 7bis prevede l'obbligo di comunicazione in capo al contribuente che intende chiedere il rimborso. Il termine per la comunicazione (obbligatoria e costitutiva) coincide, in base al dettato normativo, con il termine di prescrizione per la presentazione dell'istanza di rimborso (cinque anni dalla data del versamento - art. 10 comma 9). Si tratta perciò di un termine a scorrimento nei vari anni interessati e non vincolato al 30 giugno 2023. In questo caso, a differenza della comunicazione ordinaria di cui all'articolo 5 comma 2 lettera a), il contribuente è obbligato a motivare la propria richiesta e a documentarla, in quanto la conseguenza della comunicazione è un'istanza di rimborso (i due atti possono coincidere), e quindi, come previsto dall'articolo 10 comma 9 stesso, la motivazione è indispensabile. L'iter del rimborso è quello ordinario. Il presupposto per l'accoglimento è costituito dalla sussistenza della dimora abituale nel fabbricato di residenza da parte del coniuge relativamente ai periodi d'imposta interessati.

7.4.3 Le procedure di rimborso per la fattispecie di esenzione di cui all'art. 7 comma 1 lettera a ter)

La fattispecie di esenzione di cui all'articolo 7 comma 1 lettera a ter) illustrata ai Paragrafi 1.7 lettera a-septies) e 6.1.2 prevede l'effetto retroattivo dei suoi presupposti, e quindi ai fini dell'eventuale riconoscimento del rimborso IM.I.S. La norma infatti stabilisce che trova applica l'articolo 10 comma 9, e cioè la procedura ordinaria di presentazione dell'istanza di rimborso da parte del contribuente che abbia effettuato il versamento negli anni pregressi per la fattispecie di immobili che costituisce presupposto dell'esenzione stessa. La norma trova applicazione secondo i seguenti principi:

a) il rimborso avviene solo su istanza del contribuente e non d'ufficio;
b) è rimborsabile (sussistendone i presupposti) l'imposta versata entro il termine di cinque anni dalla data del versamento, ai sensi dell'articolo 10 comma 9;
c) contrariamente alla comunicazione preventiva relativa a questa esenzione (vedi Paragrafo 6.1.2), all'istanza di rimborso deve esser obbligatoriamente allegata da parte del contribuente la documentazione che prova l'occupazione abusiva fatta rilevare in sede penale. Questo perché l'articolo 10 comma 9 stabilisce che l'istanza di rimborso deve essere motivata, e per questa fattispecie l'unica motivazione giuridicamente rilevante è la documentazione in parola, salva richiesta di integrazione ai sensi dell'articolo 10 comma 3;
d) l'istanza di rimborso può riguardare solo i periodi nei quali sussistono i presupposti per l'esenzione. Ad esempio, il periodo rimborsabile può riguardare due o tre anni entro i cinque, visto che le condizioni non necessariamente devono permanere nel momento della presentazione dell'istanza;
e) rispetto alla fattispecie di istanza di rimborso di cui al Paragrafo 7.4.2 non deve essere presentata alcuna comunicazione retroattiva. Infatti in questo caso il presupposto per l'esenzione (e quindi per il rimborso) è esclusivamente oggettivo, basato cioè sulla documentazione penalmente rilevante sopra illustrata, senza alcun profilo soggettivo. Di conseguenza, il rimborso segue le modalità ordinarie di cui all'articolo 10 comma 9 senza necessità di ulteriori adempimenti, essendo basato sull'effetto retroattivo della norma.

PARTE 8: ALTRE DISPOSIZIONI RESIDUALI

8.1 L'IM.I.S. in rapporto alle norme statali

Pur trattandosi di un tributo istituito e disciplinato con normativa provinciale nell'ambito della potestà legislativa di cui all'articolo 80 comma 2 dello Statuto (e quindi esclusiva), l'IM.I.S. deve necessariamente rispettare i principi generali dell'ordinamento tributario, sia complessivo che specificamente riferito ai tributi locali. L'articolo 12 commi 3 e 4 enumerano le norme statali che trovano diretta ed immediata applicazione all'IM.I.S. e, come specificato nel paragrafo seguente, si tratta di norme di carattere ordinamentale. La normativa provinciale pone poche deroghe a questa applicazione automatica, e nello specifico al calcolo degli interessi sui procedimenti tributari (vedi paragrafo 8.2). In linea generale quindi si deve rilevare che gli istituti giuridici generali già applicabili (ed applicati) all'I.C.I., all'I.MU.P. ed alla TA.S.I. trovano applicazione anche all'IM.I.S..

Qualche chiarimento appare peraltro opportuno in merito alla disposizione dell'articolo 12 comma 5. Nella normativa IM.I.S. vengono effettuati frequenti riferimenti e rinvii a norme statali, ma tali rinvii possono, giuridicamente, essere intesi come statici (cioè, con il testo normativo statale "bloccato" all'entrata in vigore dell'IM.I.S., e quindi senza che in futuro si debba tener conto di eventuali modifiche che possano essere introdotte dal legislatore statale) o dinamici (e quindi tali da seguire, nel tempo, le modifiche eventualmente apportate alla norma statale richiamata). Il comma 5 enumera le disposizioni IM.I.S. che contengono rinvii a norme statali che devono intendersi come statici, mentre tutte quelle non citate devono intendersi come rinvii dinamici, e quindi soggette a modifiche nel tempo. Le norme IM.I.S. per le quali vi è un rinvio statico sono:

a) l'articolo 1 (norme in materia di rapporti finanziari tra Stato, provincia e Comuni, con particolare riguardo all'articolo 13 comma 17 del D.L. n. 201/2011, anche in relazione all'Accordo di garanzia sottoscritto tra Stato e Provincia nell'ottobre 2014 e trasfuso poi nella L. n. 190/2014);
b) l'articolo 5 commi 4 e 5 (il riferimento in questo caso è rispettivamente alla procedura di segnalazione al catasto di fabbricati non accatastati di cui all'art. 1 commi 336 e 337 della L. n. 311/2004, ed alla determinazione della base imponibile dei fabbricati gruppi D in assenza di rendita, basata sulle risultanze contabili d'azienda ai sensi dell'articolo 5 comma 3 del D.L.vo n. 504/1992);
c) l'articolo 6 commi 4 e 6 (riferimento ai criteri e parametri di determinazione del valore delle aree edificabili di cui all'articolo 5 comma 5 del D.L.vo n. 504/1992);
d) l'articolo 7 (e quindi tutte le norme statali che prevedono esenzioni I.C.I./I.MU.P., si veda il Paragrafo 1.7).

8.1.0 La "nuova I.MU.P." in vigore dal periodo d'imposta 2020

L'articolo 1 commi da 738 a 783 della L. n. 160/2019 ha abrogato a partire dal periodo d'imposta 2020 la TA.S.I. e riformato profondamente l'I.MU.P. Sotto il profilo strettamente giuridico la normativa non trova alcuna applicazione nei Comuni della Provincia di Trento, in quanto l'articolo 1 comma 739 stabilisce espressamente che continua a trovare applicazione la disciplina IM.I.S., senza eccezioni. Tale norma appare tra l'altro perfettamente coordinata con l'articolo 12 comma 2. Sotto il profilo sostanziale, le norme ora abrogate del D.L.vo n. 504/1993, e del D.L.vo n. 23/2011 e della L. n. 147/2013 per le quali l'articolo 12 comma 5 stabilisce il rinvio statico (vedi paragrafo 8.1) continuano a trovare applicazione. Per quanto riguarda il nuovo sistema sanzionatorio (per le sole parti collegate a violazioni in materia di dichiarazione) previsto per la nuova I.MU.P. dall'articolo 1 comma 775 della L. n. 160/2019, si rinvia al Paragrafo 7.2.

8.1.1 Norme statali applicabili

Come rilevato, i commi 3 e 4 dell'articolo 12 fissano le norme statali immediatamente applicabili all'IM.I.S. In alcuni casi si tratta di un richiamo esplicito (Statuto dei diritti del contribuente, "mini-testo unico dei tributi locali" di cui all'art. 1 commi da 161 a 171 della L. n. 296/2006, norme in materia di rimborsi e regolazioni tra Comuni di cui all'articolo 1 commi da 722 a 727 della L. n. 147/2013). In altri casi il riferimento è generico alla normativa statale, come per la disciplina dei ricorsi e del contenzioso e quella alle norme in materia di pubblicità legale e conoscitiva dei provvedimenti tributari dei Comuni (ad oggi l'articolo 13 del D.L. n. 201/2011, in particolare i commi 13bis e 15[113]).

Per quanto riguarda la pubblicità legale e conoscitiva dei provvedimenti tributari, la materia viene modificata in modo sostanziale a partire dal periodo d'imposta 2020 ad opera dell'articolo 15bis del D.L. n. 34/2019 che ha sostituito ovvero introdotto ex novo i commi 15, 15bis e 15ter all'articolo 13 del D.L. n. 201/2011. Nello specifico, si segnala:

a) l'invio al Ministero dell'Economia e delle Finanze delle deliberazioni dei Comuni relative ai tributi (sia di natura regolamentare che afferenti ad aliquote, tariffe ecc.) dovrà avvenire in via esclusiva a mezzo di pubblicazione telematica sul portale del federalismo fiscale, effettuata a cura diretta del Comune in base alle specifiche tecniche stabilite con decreto interministeriale del M.E.F. stesso e del Ministero dell'Interno[114]. In conseguenza di tali disposizioni, viene abrogato, ad opera dell'articolo 15bis comma 2 del D.L. n. 34/2019, il comma 2 dell'articolo 52 del D.L.vo n. 446/1997[115];
b) il nuovo comma 15ter dell'articolo 13 del D.L. n. 201/2011 stabilisce termini di validità delle delibere relative ai tributi diversi da quelli ivi enumerati in funzione della loro pubblicazione

---

113 Su questo specifico aspetto, collegato anche al perfezionamento dell'efficacia e esecutività dei provvedimenti IM.I.S., si segnala che il Consorzio dei Comuni Trentini ha inviato una Circolare confermando l'attivazione da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze di una sezione "IM.I.S." sul suo portale. In questa sezione i Comuni inseriranno le loro deliberazioni (inserimento appunto obbligatorio anche se non vincolato ad un termine di legge, ma ragionevolmente prima dell'invio dei precompilati). Si segnala che l'articolo 1 commi 10, 14 e 708 della L. n. 208/2015 hanno modificato i termini di invio delle delibere in parola, senza che questo però abbia una conseguenza diretta, per i motivi illustrati nella Circolare, sulla validità ed esecutività dei provvedimenti adottati dai Comuni in materia di IM.I.S. **ATTENZIONE**: Le modalità di inserimento dei dati sono state parzialmente innovate a partire dal periodo d'imposta 2022, con la creazione da parte del M.E.F. di un unico portale "Gestione IMU" all'interno del quale il sistema riconosce automaticamente l'appartenenza del Comune alla Provincia Autonoma di Trento e quindi alla vigenza dell'IM.I.S. Si rinvia più ampiamente alla Circolare del Consorzio dei Comuni Trentini del 23 maggio 2022. Anche a seguito dell'entrata in vigore del D.M. 7 luglio 2023 del MEF (per l'illustrazione del quale si rinvia alla successiva nota) queste modalità di pubblicazione specifiche per l'IM.I.S. risultano confermate, in quanto il sistema informatico impedisce ai Comuni della Provincia di Trento di accedere alle nuove specifiche tecniche previste per l'I.MU.P.

114 La norma è stata attuata dal D.M. 7 luglio 2023 del MEF. Il provvedimento prevede un prospetto standard per l'articolazione delle aliquote da utilizzare per la pubblicazione. Stabilisce inoltre all'articolo 7 che in caso di mancata pubblicazione trovano applicazione le aliquote I.MU.P. previste in legge e non quelle deliberate ed applicate dal Comune nel precedente periodo d'imposta. Tuttavia si evidenzia che anche queste nuove disposizioni del DM, come già illustrato nella nota precedente, trovano applicazione alle delibere IM.I.S. unicamente a fini conoscitivi ed informativi e non sostanziali. Infatti, il Decreto costituisce attuazione dell'articolo 1 comma 756 della L. n. 160/2019 che, come illustrato al paragrafo 8.1.0, non trova applicazione ai fini IM.I.S. Di conseguenza, come illustrato in questo Paragrafo, permane l'obbligo per i Comuni di procedere alla pubblicazione della propria delibera IM.I.S. annuale, ovvero, in caso di conferma tacita, senza pubblicazione di alcuna informativa sul sito del MEF, delle aliquote in vigore nel precedente periodo d'imposta (art. 8 comma 1), ma non trovano applicazione le conseguenze relative alle aliquote di cui all'articolo 7 del D.M. Solo per completezza si conferma, per il medesimo motivo relativo all'inapplicabilità all'IM.I.S. delle norme I.MU.P., che le facoltà di articolazione delle aliquote di cui al medesimo D.M. non sono utilizzabili per le delibere annuali IM.I.S.: le stesse infatti, come tutto il D.M. che qui rileva, costituiscono attuazione dell'articolo 1 comma 756 della L. n. 160/2019, norma che, appunto, non è in vigore nella Provincia Autonoma di Trento. Si segnala che l'articolo 6ter comma 1 del D.L. n. 132/2023 ha spostato l'entrata in vigore del D.M. qui in illustrazione al periodo d'imposta 2025, e che il M.E.F. con il proprio comunicato dd. 30 novembre 2023 ha confermato espressamente, in conformità all'interpretazione qui esposta, che il D.M. stesso non trova applicazione nei Comuni nei quali è in vigore l'IM.I.S.

115 L'abrogazione di tale norma non comporta alcun effetto sul termine per l'adozione delle deliberazioni comunali in materia di tributi, compresa l'IM.I.S., in quanto rimangono in vigore le disposizioni segnalate in nota al Paragrafo 5.0.

ai sensi del precedente comma 15 (come illustrato alla lettera a)). In sintesi, le delibere adottate trovano applicazione al periodo d'imposta cui si riferiscono se pubblicate sul portale del federalismo fiscale entro il 28 ottobre del medesimo anno (invio per la pubblicazione entro il termine perentorio del 14 ottobre). L'IM.I.S. non è compresa tra i tributi che la norma esclude da tale nuova disciplina, ma allo stato attuale e salvi approfondimenti si deve ritenere che l'imposta non rientri nell'obbligo perentorio in parola, in quanto ai sensi dell'articolo 12 comma 1 l'IM.I.S. sostituisce l'I.MU.P. e la TA.S.I. (vedi Paragrafo 8.1.2) e quindi va considerata come compresa, per sostituzione, nell'elenco dei tributi esentati dalle nuove disposizioni. In ogni caso, come già in altre occasioni chiarito, la pubblicazione dei provvedimenti IM.I.S. costituisce specifico obbligo informativo, per cui, anche in relazione alla funzione dei modelli precompilati e del calcolatore automatico (vedi Paragrafi 6.3 e 6.4) si conferma la necessità di procedere tempestivamente a tale adempimento;

c) infine, l'interpretazione di cui alla precedente lettera b) viene avvalorata dall'ulteriore disposizione contenuta nel nuovo comma 15ter del D.L. n. 201/2011. La norma dispone che in attesa della pubblicazione delle delibere relative a tributi diversi da quelli ivi individuati, il versamento da parte dei contribuenti relativamente a scadenze fissate dal Comune antecedentemente al primo ottobre del periodo d'imposta di riferimento avvenga in base agli elementi costitutivi del tributo in vigore nell'anno precedente. Ma in materia di IM.I.S. la scadenza del 16 giugno per il versamento dell'imposta relativa al primo semestre non è fissata con decisione del Comune, ma stabilita dall'articolo 9 comma 1, per cui la norma statale non sembra comunque trovare applicazione per mancanza di presupposto.

Per tutte le disposizioni di cui all'articolo 12 commi 3 e 4 il rinvio è dinamico e non statico. Solo per fare un esempio: se lo Stato deciderà di modificare le modalità di notifica degli avvisi di accertamento o il termine per la loro emissione (articolo 1 comma 161 e seguenti della L. n. 296/2006), o la disciplina del contenzioso (D.L.vo n. 546/1992[116]), o qualche principio dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000) l'IM.I.S. si adeguerà automaticamente alle nuove norme statali. Si veda anche il paragrafo 8.1.1.1.
Infine, si precisa che mancando ogni riferimento in tal senso sia nella normativa provinciale che in quella statale, non è dovuto in materia di riscossioni IM.I.S. il contributo in favore dell'I.F.E.L. previsto in materia di I.C.I. ed I.MU.P. In via breve l'Agenzia delle Entrate ha confermato tale interpretazione ed infatti in sede di riversamento degli importi IM.I.S. ai Comuni non effettua alcuna trattenuta a questo titolo.

116 Come avvenuto a più riprese e da ultimo con la L. n. 130/2022.

8.1.1.1 I nuovi testi Unici tributari e fiscali.
Come già illustrato in precedenti paragrafi, la complessiva riforma tributaria e fiscale iniziata nel 2023 con la legge delega n. 111 si è esplicata in una pluralità di decreti legislativi che hanno innovato in modo sostanziale vari aspetti, istituti e procedure. Il legislatore, allo scopo di riordinare in modo organico il settore, ha emanato alcuni Testi Unici che dall'1 gennaio 2026 sostituiscono le fonti previgenti. Poiché la novella normativa incide in particolare su istituti giuridici generali che trovano applicazione anche ai tributi locali (sanzioni, contenzioso, riscossione, istituti deflativi del contenzioso), da tale data i riferimenti normativi che i Comuni sono tenuti ad utilizzare nelle varie fasi di applicazione delle entrate tributarie e nei provvedimenti correlati sono unicamente quelli dei medesimi Testi Unici. Con specifico riferimento all'IM.I.S., in relazione alle fonti di seguito elencate si ricorda che le stesse trovano immediata ed automatica applicazione, poiché i rinvii previsti nella disciplina dell'imposta hanno natura dinamica e non statica (art. 12 comma 5, vedi paragrafo 8.1.1) e seguono quindi l'evoluzione della normativa statale. Nello specifico, le nuove fonti normative sono:

- ✓ Il D.L.vo n. 173 dd. 5 novembre 2024 (Testo Unico in materia di sanzioni tributarie, comprensivo anche delle nuove norme in materia di ravvedimento operoso, vedi Paragrafi 7.2 e 7.3.1), in sostituzione dei decreti Legislativi n. 471, 472 e 473/1997. Per l'IM.I.S. il riferimento è all'art. 9 commi 5, 7 e 8;
- ✓ Il D.L.vo n. 175 dd. 14 novembre 2024 (Testo Unico in materia di contenzioso tributario), in sostituzione del D.L.vo n. 546/1992. Per l'IM.I.S. il riferimento è all'art. 12 comma 4 (vedi paragrafo 7.2);
- ✓ Il D.L.vo n. 33 dd. 24 marzo 2025 (testo Unico in materia di riscossione ordinaria e coattiva), in sostituzione della pluralità di Decreti scaturiti dalla legge delega n. 23/2014. Per l'IM.I.S. il riferimento è all'art. 9 comma 9 (vedi Paragrafo 6.2).

ATTENZIONE: L'articolo 4 del D.L. n. 200/2025 ha posposto all'1 gennaio 2027 l'entrata in vigore dei Testi Unici che qui rilevano. Di conseguenza, per il 2026 continuano a trovare applicazioni le previgenti fonti normative, e le considerazioni fin qui svolte si applicano a partire dal 2027.

8.1.2 Norme statali abrogate ma dotate di ultrattività
L'articolo 12 comma 1 abroga, a partire dal periodo d'imposta 2015, tutte le disposizioni normative statali che disciplinano l'I.MU.P. e la TA.S.I., ad eccezione (per espressa deroga stabilita dall'articolo 1 comma 3) dell'articolo 13 comma 17 del D.L. n. 201/2011. Questa deroga si rende necessaria allo scopo di salvaguardare il meccanismo di recupero, da parte dello Stato, del maggior gettito I.MU.P. (ora IM.I.S.) rispetto all'I.C.I. nel quadro della finanza locale (si vedano anche, quale attuazione nel rapporto tra Provincia e Comuni, l'articolo 13 e le previsioni annuali del Protocollo d'Intesa in materia di Finanza Locale), ai sensi dell'articolo 80 dello Statuto di Autonomia.
Si sottolinea che l'abrogazione delle disposizioni in materia di I.MU.P. e di TA.S.I. non comporta la cessazione degli adempimenti previsti in capo ai Comuni collegati a tali tributi per i quali non siano ancora trascorsi i termini di prescrizione. In particolare, si fa riferimento all'attività di accertamento (compresa l'eventuale riscossione coattiva) ed a quella di rimborso, per le quali le norme abrogate trovano applicazione in regime di ultrattività. La stessa applicazione dell'art. 1 commi da 161 a 171 della L. n. 296/2006 disposta dall'articolo 12 comma 3 lettera b) conferma tale interpretazione (vedi Paragrafo 8.1.1).

8.1.3 L'IM.I.S. in rapporto ai tributi erariali
a) In rapporto all'I.RE.S.: ai sensi dell'articolo 14 comma 1 del D.L.vo n. 23/2011, come modificato dall'articolo 1 comma 9ter del D.L. n. 4/2015 (convertito dalla L. n. 34/2015), l'IM.I.S.,

esattamente come accadeva con l'I.MU.P., è deducibile dall'I.RE.S. nella misura del 20%. Tale percentuale di deduzione è rimasta in vigore fino al periodo d'imposta I.RE.S. 2018. Ai sensi dell'articolo 1 comma 12 della L. n. 145/2018, poi modificato dall'articolo 3 del D.L. n. 34/2019 (che ha novellato l'articolo 14 comma 1 del D.L.vo n. 23/2013) ed infine dall'articolo 1 commi 4, 772 e 773[117] della L. n. 160/2019, la deduzione è ora fissata nella misura del 50% per il 2019, del 60% per il 2020 e 2021 e del 100% dal 2022.
b) In rapporto all'I.R.Pe.F: per quanto concerne l'effetto sostitutivo previsto per l'IM.U.P. rispetto all'I.R.Pe.F. dall'articolo 8 comma 1 del D.L.vo n. 23/2011, l'articolo 1 comma 12 della L. n. 208/2015 (che modifica appunto l'articolo 8 comma 1 del D.L.vo n. 23/2011) ha sancito (a partire dal periodo d'imposta 2015) a livello normativo l'equivalenza dell'IM.I.S. (e dell'I.M.I. in vigore nella Provincia Autonoma di Bolzano) all'I.MU.P. in materia di rapporti con l'I.R.Pe.F. In specie, il pagamento dell'IM.I.S. per un fabbricato abitativo non destinato ad abitazione principale comporta l'esenzione dall'I.R.Pe.F. se il fabbricato non è situato nello stesso Comune di residenza del contribuente, e la riduzione al 50% della base imponibile se il fabbricato è situato nello stesso Comune di residenza (articolo 9 comma 9 del medesimo D.L.vo n. 23/2011)[118]. La norma conferma l'interpretazione già fornita in questo senso dal M.E.F. con nota n. prot. 10643 dd. 22 aprile 2015.

8.2 In particolare: gli interessi legali

Come illustrato al Paragrafo 8.1.1 le norme di cui al c.d. "mini-testo unico dei tributi locali (art. 1 commi da 161 a 171 della L. n. 296/2006) trovano integrale applicazione all'IM.I.S. se non diversamente disposto dalla normativa IM.I.S. stessa. Costituisce in questo senso eccezione il calcolo degli interessi nei procedimenti tributari rilevanti IM.I.S. che lo prevedano, e perciò in materia di accertamento e di rimborso. In questi due casi, ai sensi degli artt. 10 comma 6 (accertamento) e 1 comma 165 della L. n. 296/2006 (rimborso – applicabile ai rimborsi IM.I.S. ai sensi dell'art. 12 comma 3 lettera b)), agli importi accertati o rimborsati si applicano gli interessi nella misura legale. Lo stesso art. 1 comma 165 della L. n. 296/2006 facoltizza i Comuni ad aumentare o diminuire di tre punti percentuali la misura degli interessi legali di cui all'articolo 1284 del Codice Civile, modificato periodicamente con D.M., e da ultimo fissato:

- dall'1.1.2015 nella misura dello 0,5%,
- dall'1.1.2016 nella misura dello 0,2%,
- dall'1.1.2017 nella misura dello 0,1%,
- dall'1.1.2018 nella misura dello 0,3%,
- dall'1.1.2019 nella misura dello 0,8%,
- dall'1.1.2020 nella misura dello 0,05%,
- dall'1.1.2021 nella misura dello 0,01%,
- dall'1.1.2022 nella misura dell'1,25%,
- dall'1.1.2023 nella misura del 5,00%,
- dall'1.1.2024 nella misura del 2,50%,
- dall'1.1.2025 nella misura del 2,00%,
- dall'1.1.2026 nella misura dell'1,60%

ma vincola tale determinazione ad un'applicazione identica per entrambe le fattispecie (accertamento e rimborso). Tale facoltà invece non può trovare applicazione all'IM.I.S. Infatti, l'articolo 9 comma 6 stabilisce che gli interessi sul procedimento di accertamento sono fissati nella misura legale, e tale norma ha natura speciale e derogatoria rispetto a quella del primo periodo dell'articolo 1 comma 165 della L. n. 296/2006. La stessa misura legale degli interessi (fissa e non derogabile dal Comune) si applica ai procedimenti di rimborso proprio alla luce della previsione

117 Il comma 773 conferma esplicitamente l'applicabilità all'IM.I.S. delle nuove percentuali di deduzione I.RE.S.
118 L'articolo 1 comma 780 della L. n. 160/2019 nel riformare in senso sostanziale l'I.MU.P. (vedi Paragrafo 8.1.0) ha mantenuto esplicitamente in vigore gli articolo 8 comma 1 e 9 comma 9 del D.L.vo n. 23/2011 che continuano quindi a trovare applicazione per il rapporto IM.I.S./I.R.Pe.F. nei termini qui illustrati.

dell'articolo 1 comma 165 ultimo periodo, che vincola la stessa quantificazione degli interessi per entrambi i procedimenti (di accertamento e di rimborso).

8.3 Il Funzionario responsabile IM.I.S.

L'articolo 8 comma 5 prevede, analogamente a quanto avveniva per I.C.I., I.MU.P. e TA.S.I., la nomina da parte della Giunta Comunale di un Funzionario Responsabile IM.I.S.. La formulazione normativa ricalca in senso letterale quella dei tributi ora abrogati, per cui a tale figura vengono riconosciuti tutti i poteri già previsti in passato, compresa la sottoscrizione di tutti gli atti e provvedimenti rilevamenti nei procedimenti di applicazione dell'imposta. Lo stesso articolo 8 comma 5 contiene alcune disposizioni che chiariscono alcuni aspetti collegati alla scelta del Funzionario responsabile che erano stati oggetto di dubbio interpretativo in vigenza dei precedenti tributi immobiliari. In particolare:

a) viene affermata la possibilità di nominare quale Funzionario Responsabile IM.I.S. il dipendente preposto quale massima figura apicale di una struttura sovracomunale (Ufficio o gestione associata), anche se naturalmente tale soggetto non è dipendente funzionale del Comune che lo nomina;
b) viene prevista esplicitamente la nomina di un Funzionario sostituto del titolare (e quindi con gli stessi poteri) in caso di assenza o impedimento anche temporaneo del Funzionario responsabile;
c) viene affermata esplicitamente la possibilità di demandare la nomina del Funzionario responsabile ad una società esterna "in house" se le funzioni in materia di IM.I.S. sono state affidate dal Comune alla società stessa. È il caso di precisare che la norma, per consentire tale procedura, utilizza il termine "funzioni" e non di "affidamento di attività", per cui solo l'affidamento integrale di tutta la gestione dell'IM.I.S. alla società "in house" consente tale traslazione nella scelta del Funzionario responsabile, e non il semplice affidamento di attività di supporto più o meno articolate (si veda l'articolo 52 del D.L.vo n. 446/1997).

Mancando ogni riferimento normativo in tal senso, si deve ritenere che la delibera di nomina del Funzionario Responsabile IM.I.S. non debba essere inviata al Ministero dell'Interno o al Ministero dell'Economia e delle Finanze. Tale orientamento è ulteriormente avvalorato dall'eliminazione generale di tale obbligo di invio della delibera, come chiarito in via interpretativa dal MEF con la nota n. prot. 7812 dd. 15 aprile 2014 relativa alla I.U.C.