

Guida al versamento dell'acconto IMU e TASI 2019 per gli immobili del gruppo catastale D

Premessa

Entro il prossimo 17 giugno 2019 (cadendo il giorno 16 di domenica) deve essere effettuato il versamento della prima rata dell'IMU e della TASI per l'anno 2019. L'acconto dovuto deve essere calcolato tenendo conto delle aliquote e delle agevolazioni stabilite dai Comuni per l'anno 2018. Si sottolinea che con la Legge di bilancio 2019¹ non è stato previsto il prolungamento del blocco degli aumenti dei tributi locali anche per l'anno 2019, con la conseguenza che i Comuni possono deliberare le aliquote in misura massima. Eventuali variazioni stabilite dagli stessi Comuni avranno rilevanza solamente in sede di versamento del saldo.

Normativa di riferimento

La disciplina dell'imposizione fiscale locale sul patrimonio immobiliare è stata riformata dalla Legge di stabilità 2014² che ha istituito, a partire dal 1° gennaio 2014, l'Imposta Unica Comunale (IUC). La norma si fonda su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore, l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione dei servizi comunali.

Nello specifico, la **IUC** si compone:

1. dell'Imposta Municipale Propria (**IMU**) di natura patrimoniale dovuta dal possessore di immobili con esclusione delle abitazioni principali;
2. del Tributo per i Servizi Indivisibili (**TASI**), che costituisce una componente riferita ai servizi ed è posta a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile;
3. della Tassa sui Rifiuti (**TARI**), che costituisce una componente riferita ai servizi, è destinata a finanziare integralmente i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti ed è posta a carico dell'utilizzatore.

Si sottolinea che l'imposizione comunale, anche se definita "unica", di fatto è regolata da una normativa articolata e complessa, di non facile applicazione e che non si può dire orientata verso la semplificazione fiscale.

Ogni immobile può essere contemporaneamente soggetto ad IMU, TASI e TARI.

Dall'anno 2019 non è più previsto il c.d. "blocco degli aumenti" dei tributi locali

Nella Legge di bilancio 2019³ non è stata prevista l'estensione della disposizione contenuta nella Legge di stabilità 2016⁴ che prevedeva che *"al fine di contenere il livello complessivo della pressione tributaria, in coerenza con gli equilibri generali di finanza pubblica, per gli anni 2016, 2017 e 2018 è sospesa l'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni degli enti locali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuiti alle regioni e agli enti locali con legge dello Stato rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015"*. Di conseguenza, mentre per gli anni dal 2016 al 2018 è stata sospesa l'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui prevedevano aumenti dei tributi e delle addizionali attribuite alle Regioni e agli Enti locali, rispetto ai livelli delle aliquote o delle tariffe applicabili per l'anno 2015, dall'anno in corso potranno avere efficacia le aliquote eventualmente deliberate fino a raggiungere gli importi massimi stabiliti dalla legge.

Inoltre, i Comuni che non avevano ancora raggiunto le aliquote massime di IMU e TASI potevano deliberare gli aumenti, nel limite consentito dalla norma, entro il termine di approvazione del bilancio di previsione per il 2019; termine prorogato al 28 febbraio 2019⁵.

In particolare, per quanto riguarda l'**IMU**, l'aliquota di base ("ordinaria") pari allo 0,76% può essere elevata sino all'1,06%. Si tratta, in generale, dall'aliquota applicabile a tutti quegli immobili che non beneficiano delle aliquote agevolate.

¹ Legge n.145 del 30 dicembre 2018;

² Legge n.147 del 27 dicembre 2013;

³ Legge n.145 del 30 dicembre 2018;

⁴ art.1, comma 26, della Legge n.208 del 28 dicembre 2015;

⁵ D.M. 7 dicembre 2018;



CONFINDUSTRIA EMILIA

AREA CENTRO: le imprese di Bologna, Ferrara e Modena

Per la **TASI**, invece, l'aliquota base pari all'1‰ potrebbe aumentare. Occorre tenere conto, però, del vincolo stabilito dalla Legge di stabilità 2014⁶ secondo cui *"Il Comune, con la medesima deliberazione di cui al comma 676, può determinare l'aliquota rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non sia superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile"*.

La Legge di bilancio 2019, inoltre, ha consentito ai Comuni di mantenere anche per l'anno 2019 la maggiorazione TASI nella stessa misura applicata per l'anno 2015. Pertanto, i Comuni che per gli anni 2016, 2017 e 2018 hanno confermato la maggiorazione TASI nella stessa misura applicata per l'anno 2015 (tale misura può arrivare fino allo 0,8‰) possono continuare a mantenerla anche per l'anno 2019, con espressa deliberazione del Consiglio comunale.

In conclusione, per l'anno 2019 la situazione che si presenta è la seguente:

- nei Comuni che confermano la maggiorazione della TASI dello 0,8‰, l'aliquota IMU sommata all'aliquota TASI non può superare l'11,4‰ (10,6‰ + 0,8‰);
- negli altri Comuni l'aliquota IMU sommata all'aliquota TASI non può superare il 10,6‰ per la generalità degli immobili.

In ogni caso, l'aliquota TASI prevista per i fabbricati rurali strumentali non può superare l'1‰, mentre quella prevista per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fino a che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, può variare dall'1‰ al 2,5‰.

Efficacia dei regolamenti e delle delibere comunali per l'applicazione delle aliquote

Si ricorda che per l'IMU e la TASI la pubblicazione sul sito INTERNET del MEF – Portale del federalismo fiscale⁷ costituisce condizione di efficacia dei regolamenti e delle delibere di approvazione delle aliquote.

In particolare, tali atti acquisiscono efficacia per l'anno di riferimento, se pubblicati entro il termine del **28 ottobre** dell'anno medesimo. Nel caso di mancata pubblicazione entro tale termine, occorre fare riferimento ai regolamenti e alle delibere adottate per l'anno precedente. Di conseguenza, ai fini della determinazione del tributo, non devono essere presi in considerazione i regolamenti e le delibere pubblicati successivamente al 28 ottobre di ciascun anno (fatte salve le ipotesi di esercizio, da parte del singolo Comune, del potere di autotutela amministrativa volto all'eliminazione di un vizio di legittimità o alla correzione di un errore materiale). Per la TARI⁸, invece, la pubblicazione sostituisce l'avviso in G.U. e svolge una finalità meramente informativa.

Decorrenza delle variazioni di aliquote e detrazioni

Si ricorda che le eventuali variazioni di aliquote e detrazioni deliberate dai Comuni, nel corso dell'anno 2019, rileveranno esclusivamente in sede di pagamento del saldo, con conguaglio sulla prima rata (acconto).

In questa trattazione verranno prese in esame solamente l'IMU e la TASI con riferimento agli immobili del gruppo catastale D.

Presupposto impositivo dell'IMU e della TASI

Presupposto impositivo dell'IMU è il possesso di immobili ubicati in Italia a titolo di proprietà o di altro diritto reale.

Per la definizione di possesso occorre fare riferimento al del Codice civile⁹ che definisce il possesso come *"il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale. Si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona, che ha la detenzione della cosa"*

I diritti che fanno maturare in capo ad un soggetto il presupposto impositivo dell'IMU sono¹⁰:

⁶ art.1, comma 677, della Legge n.147 del 27 dicembre 2013;

⁷ art.13, comma 13-bis del D.L.n.201/2011 e art.1, comma 688 della Legge n.147/2013. I Comuni devono effettuare l'invio telematico delle deliberazioni entro il termine perentorio del 14 ottobre 2019. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 28 ottobre 2019, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente;

⁸ art.13, comma 15 del D.L.n.201/2011;

⁹ art.1140 del Codice civile;

¹⁰ art.9 del D.Lgs.n.23/2011;



CONFINDUSTRIA EMILIA

AREA CENTRO: le imprese di Bologna, Ferrara e Modena

- il diritto di proprietà (proprietario);
- il diritto reale di:
 - usufrutto (usufruttuario);
 - uso (usuario);
 - abitazione (abitatore);
 - enfiteusi (enfiteuta);
 - superficie (superficiario).

In deroga al principio che individua nel possesso dell'immobile il presupposto per l'applicazione dell'imposta, la soggettività passiva è riconosciuta anche in alcuni casi di mera detenzione dello stesso,¹¹ come, ad esempio, per gli immobili concessi in locazione finanziaria. In questo caso, infatti, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Per quanto riguarda il presupposto impositivo della **TASI**¹², quest'ultimo è rappresentato dal possesso o dalla detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati e di aree fabbricabili, così come definiti ai fini IMU.

Classificazione in Catasto degli immobili del gruppo D

Gli immobili sono classificati nel Catasto dei Fabbricati in gruppi ed all'interno di ciascun gruppo si dividono in categorie.

In generale, i fabbricati sono catalogati in tre grandi insiemi:

- I - Immobili a destinazione ordinaria;
- II - Immobili a destinazione speciale (quelli classificati nel gruppo "D");
- III - Immobili a destinazione particolare (quelli classificati nel gruppo "E").¹³

Il gruppo catastale "D" è articolato in dieci sottocategorie:

D/1 Opifici;

D/2 Alberghi e pensioni (con fine di lucro);

D/3 Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili (con fine di lucro);

D/4 Case di cura ed ospedali (con fine di lucro);

D/5 Istituto di credito, cambio e assicurazione (con fine di lucro);

D/6 Fabbricati e locali per esercizi sportivi (con fine di lucro);

D/7 Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni;

D/8 Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni;

D/9 Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio;

D/10 Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole.

I criteri di determinazione della rendita catastale per gli immobili delle categorie catastali del gruppo D

La Legge di Stabilità 2016¹⁴ ha disposto che, a decorrere dall'1 gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale dei fabbricati a destinazione speciale e particolare (immobili classificabili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E) deve essere fatta, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento.

Devono essere, tuttavia, esclusi dalla stessa stima diretta:

- i macchinari;
- i congegni;
- le attrezzature;
- gli altri impianti,

funzionali allo specifico processo produttivo (c.d. "*imbullonati*").

¹¹ art.9, comma 1, del D.Lgs.n.23/2011;

¹² art.1, comma 669 della Legge n.147/2013;

¹³ Circolare ministeriale n.5/T del 14 marzo 1992;

¹⁴ art.1, commi da 21 a 24 della Legge n.208 del 28 dicembre 2015;



Per quanto riguarda i fabbricati di categoria D già iscritti in Catasto, la Legge di Stabilità 2016 aveva dato la possibilità ai soggetti interessati di presentare, a decorrere dall'1 gennaio 2016, gli atti di aggiornamento per rideterminare la rendita catastale, nel rispetto dei criteri illustrati in precedenza, attraverso la procedura informatica DOCFA.¹⁵ Si ricorda che è sempre possibile, comunque, presentare la dichiarazione di variazione DOCFA per richiedere l'aggiornamento della rendita catastale delle unità immobiliari; tuttavia la rendita rideterminata produrrà effetti solamente a decorrere dall'1 gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione dell'atto di aggiornamento.

Con un'apposita Circolare¹⁶, l'Agenzia delle Entrate, ha fornito in merito diversi chiarimenti.

Le componenti immobiliari oggetto di stima diretta delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare

Secondo l'Agenzia, dalla lettura della norma¹⁷, si può evincere che le componenti costituenti "l'unità immobiliare urbana" possono essere sostanzialmente distinte in quattro categorie:

1. **il suolo** (si tratta della porzione di terreno su cui ricade l'unità immobiliare). Generalmente esso è rappresentato da aree coperte, sedime delle costruzioni costituenti l'unità immobiliare e da aree scoperte, accessorie e pertinenziali;
2. **le costruzioni** (rientrano in tale categoria i fabbricati, le tettoie, i pontili, le gallerie e le opere di fondazione, ecc.). Tale categoria si riferisce a qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, stabilità, consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo, realizzata mediante qualunque mezzo di unione, indipendentemente dal materiale con cui tali opere sono realizzate;
3. **gli elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità**. Si tratta di quelle componenti che, fissate al suolo o alle costruzioni con qualsiasi mezzo di unione (anche attraverso le sole strutture di sostegno), risultano caratterizzate da un'utilità trasversale ed indipendente dal processo produttivo svolto all'interno dell'unità immobiliare (sono da ricomprendere, ad esempio, gli impianti elettrici, idrico-sanitari, di areazione, di climatizzazione e condizionamento, di antincendio, di irrigazione, gli ascensori, i montacarichi, le scale, le rampe e i tappeti mobili. Vi rientrano anche i pannelli solari integrati sui tetti e nelle pareti, che non possono essere smontati senza rendere inutilizzabile la copertura o la parete cui sono connessi);
4. **le componenti impiantistiche**, di varia natura, funzionali ad uno specifico processo produttivo e che non conferiscono all'immobile un'utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo svolto al suo interno (si tratta dei macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti).

Le prime tre categorie devono essere incluse nella stima catastale, mentre per l'ultima, la Legge di Stabilità 2016, ha previsto l'esclusione a partire dall'1 gennaio 2016.

Nel documento di prassi, a titolo esemplificativo, l'Agenzia ha chiarito che ora sono esclusi dalla stima:

- per le centrali di produzione di energia e stazioni elettriche: le caldaie, le camere di combustione, le turbine, le pompe, i generatori di vapore a recupero, gli alternatori, i condensatori, i compressori, le valvole, i silenziatori e i sistemi di regolazione dei fluidi in genere, i trasformatori e gli impianti di sezionamento, i catalizzatori e i captatori di polveri, gli aerogeneratori (rotori e navicelle), gli inverter e i pannelli fotovoltaici, ad eccezione di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni;
- per le industrie manifatturiere: i macchinari, le attrezzature e gli impianti costituenti le linee produttive, indipendentemente dalla tipologia considerata (ad esempio i sistemi di automazione e propulsione, le pompe, i motori elettrici, i carriponte e le gru, le apparecchiature mobili e i sistemi robotizzati, le macchine continue, nonché i macchinari per la miscelazione, la macinazione, la pressatura, la formatura, il taglio, la tornitura, la laminazione, la tessitura, la cottura e l'essiccazione dei prodotti);
- per gli impianti di risalita: le funi, i carrelli, le sospensioni e le cabine, i motori che azionano i sistemi di trazione, anche se posti in sede fissa;
- per i parchi divertimento: le attrazioni costituite da strutture che integrano parti mobili.

¹⁵ D.M.n.701/1994. A questo fine è stato adeguato il software per la Docfa (versione 4.00.3);

¹⁶ Agenzia delle Entrate, Circolare n.2/E dell'1 febbraio 2016;

¹⁷ art.1, comma 21 della Legge n.208 del 28 dicembre 2015;



Impianti fotovoltaici

Come precisato dall'Agenzia, fra gli impianti da escludere dal calcolo della rendita catastale rientrano i **pannelli fotovoltaici**, ad eccezione, di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o chiusura verticale delle costruzioni¹⁸. Di conseguenza, sono inclusi nella stima catastale i pannelli fotovoltaici integrati architettonicamente.¹⁹

Secondo il decreto di riferimento, l'impianto fotovoltaico "*con integrazione architettonica è l'impianto fotovoltaico i cui moduli sono integrati, secondo le tipologie elencate in Allegato 3, in elementi di arredo urbano e viario, superfici esterne degli involucri di edifici, fabbricati, strutture edilizie di qualsiasi funzione e destinazione*".

Quanto alle Tipologie 2, 3 e 8 del menzionato Allegato 3 si tratta:

- **Tipologia 2:** pensiline, pergole e tettoie in cui la struttura di copertura è costituita dai moduli fotovoltaici e dai relativi sistemi di supporto;
- **Tipologia 3:** porzioni della copertura di edifici in cui i moduli fotovoltaici sostituiscono il materiale trasparente o semitrasparente atto a permettere l'illuminamento naturale di uno o più vani interni;
- **Tipologia 8:** finestre in cui i moduli fotovoltaici sostituiscono o integrano le superfici vetrate delle finestre stesse.

Riassumendo, per gli impianti fotovoltaici si possono presentare due situazioni:

- ***impianti dichiarati autonomamente:*** per questi la rendita catastale deve essere determinata considerando il suolo, se si tratta di impianti a terra, oppure l'elemento strutturale (solaio, copertura lastrico solare), nel caso in cui l'impianto sia realizzato sulle costruzioni. Quest'ultima fattispecie si può verificare quando l'impianto fotovoltaico è stato realizzato sopra il tetto di un fabbricato di proprietà altrui (in questo caso, di conseguenza, per il soggetto che ha realizzato l'impianto in forza di un diritto di superficie, la rendita catastale di sua competenza sarà solo quella relativa al lastrico solare);
- ***impianti fotovoltaici pertinenza di unità immobiliari censite nei gruppi D ed E:*** si tratta di installazioni realizzate sopra il tetto del fabbricato a cura del proprietario stesso dell'immobile. Per questi impianti, l'Agenzia del Territorio aveva precisato, in precedenza, che la variazione catastale doveva essere richiesta nel caso in cui il valore catastale dell'immobile avesse avuto un incremento del 15%.²⁰ Si sottolinea che, in questo caso, l'installazione fotovoltaica non è oggetto di un autonomo accatastamento, ma determina un incremento della rendita catastale dell'immobile su cui è installata.

Determinazione della base imponibile IMU e TASI degli immobili del gruppo D

Secondo quanto stabilito dal c.d. "Decreto salva Italia"²¹, per determinare la base imponibile IMU, è necessario fare riferimento a quanto disposto dalla normativa riguardante il riordino della finanza degli enti territoriali.²²

La normativa prevede modalità di determinazione della base imponibile differenti in funzione delle diverse tipologie di beni immobili interessate. In particolare:

- **per i fabbricati di categoria D iscritti in Catasto**, occorre moltiplicare la rendita catastale rivalutata per lo speciale moltiplicatore ("*valore catastale*");
- **per i fabbricati classificabili nella categoria catastale D, non ancora iscritti in Catasto, posseduti da imprese e distintamente contabilizzati**, è necessario moltiplicare il valore di bilancio per gli specifici coefficienti che vengono annualmente aggiornati da un apposito decreto ministeriale ("*valore contabile*");
- **per i fabbricati di categoria D non iscritti in Catasto, diversi dai precedenti**, occorre fare riferimento alla c.d. "*rendita proposta*" (procedura di classamento DOCFA).

Quanto illustrato in precedenza vale anche ai fini TASI²³.

¹⁸ Agenzia delle Entrate, Circolare n.2/E dell'1 febbraio 2016, punto 2.1 e Circolare n.36/E del 19 dicembre 2013;

¹⁹ art.2, comma 1, lett. b3) del decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 19 febbraio 2007 e riconducibili alle Tipologie specifiche 2, 3 e 8 di cui all'Allegato 3 dello stesso decreto;

²⁰ Agenzia del Territorio, Circolare n.10 del 4 agosto 2005 e Nota n.31892 del 22 giugno 2012;

²¹ art.13, comma 3, del D.L.n.201/2011;

²² art. 5, commi 1, 3, 5 e 6, del D.Lgs.n.504/1992;

²³ art. 1, comma 675, Legge n.147/2013;



CONFINDUSTRIA EMILIA

AREA CENTRO: le imprese di Bologna, Ferrara e Modena

Fabbricati di categoria D iscritti in Catasto

Come già anticipato, la base imponibile degli immobili in esame deve essere determinata moltiplicando la rendita risultante in Catasto alla data dell'1 gennaio dell'anno d'imposta (per l'anno 2019 occorre fare riferimento al valore della rendita che risulta in Catasto alla data dell'1 gennaio 2019), rivalutata del 5%, per lo speciale moltiplicatore previsto dall'apposita disposizione normativa²⁴:

- **80** per gli immobili di categoria D/5 (Istituti di credito, cambio e assicurazione);
- **65** per gli altri immobili appartenenti alla categoria D (esclusi quelli di categoria D/5).

Determinazione della base imponibile:

(RC x1,05 x 80 oppure 65)

Fabbricati di categoria D non iscritti in Catasto e distintamente contabilizzati

I fabbricati che rientrano in questa tipologia sono quelli:

- classificabili nel gruppo catastale D;
- non iscritti in Catasto o comunque privi di rendita catastale;
- interamente posseduti da imprese;
- distintamente contabilizzati.²⁵

Per questi fabbricati, la base imponibile²⁶ è determinata alla data di inizio di ciascun anno solare oppure alla data di acquisizione, se successiva, fino (compreso) all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in Catasto con l'attribuzione della rendita, applicando al valore risultante dalle scritture contabili (al lordo delle quote di ammortamento per ciascun anno di formazione), i coefficienti stabiliti annualmente con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze²⁷ e di seguito riportati:

Aggiornamento coefficienti IMU e TASI 2019

per l'anno 2019 = 1,02;
per l'anno 2018 = 1,03;
per l'anno 2017 = 1,04;
per l'anno 2016 = 1,04;
per l'anno 2015 = 1,05;
per l'anno 2014 = 1,05;
per l'anno 2013 = 1,05;
per l'anno 2012 = 1,08;
per l'anno 2011 = 1,11;
per l'anno 2010 = 1,13;
per l'anno 2009 = 1,14;
per l'anno 2008 = 1,18;
per l'anno 2007 = 1,22;
per l'anno 2006 = 1,26;
per l'anno 2005 = 1,29;
per l'anno 2004 = 1,37;
per l'anno 2003 = 1,41;
per l'anno 2002 = 1,47;
per l'anno 2001 = 1,50;
per l'anno 2000 = 1,55;
per l'anno 1999 = 1,57;
per l'anno 1998 = 1,60;
per l'anno 1997 = 1,64;
per l'anno 1996 = 1,69;
per l'anno 1995 = 1,74;
per l'anno 1994 = 1,79;
per l'anno 1993 = 1,83;
per l'anno 1992 = 1,85;

²⁴ art.13, comma 4, del D.L.n.201/2011;

²⁵ art.5, comma 3 del D.Lgs.n.504 del 30 dicembre 1992;

²⁶ art.1, comma 675 della Legge n.147 del 27 dicembre 2013;

²⁷ D.M. 6 maggio 2019;

per l'anno 1991 = 1,88;
per l'anno 1990 = 1,97;
per l'anno 1989 = 2,06;
per l'anno 1988 = 2,15;
per l'anno 1987 = 2,33;
per l'anno 1986 = 2,51;
per l'anno 1985 = 2,69;
per l'anno 1984 = 2,87;
per l'anno 1983 = 3,05;
per l'anno 1982 e anni precedenti =
3,23.

Questa modalità di determinazione della base imponibile è vincolante e deve essere adottata fino alla fine dell'anno d'imposta nel corso del quale viene attribuita la rendita catastale o viene annotata negli atti catastali la "rendita proposta".

Individuazione dei costi

Per determinare la base imponibile è necessario individuare l'ammontare del costo di acquisto o di costruzione (compreso il terreno) e quello di eventuali interventi incrementativi, risultanti dalle scritture contabili alla data dell'1 gennaio, ai quali applicare il coefficiente corrispondente all'anno in cui sono stati sostenuti.

Il costo complessivo, di conseguenza, deve tenere conto:

- del costo originario di acquisto o di costruzione (compreso il terreno);
- delle spese incrementative²⁸;
- degli oneri diretti (imposte, prestazioni, ecc.).

Attenzione

Si mette in evidenza che, in caso di **fusione**, nella determinazione della base imponibile occorre considerare anche il periodo in cui il fabbricato apparteneva alla società fusa o incorporata, mentre in caso di **conferimento** è necessario fare riferimento all'anno in cui l'operazione è avvenuta.

Fabbricati oggetto di rivalutazione

Per i fabbricati oggetto di rivalutazione, nella determinazione della base imponibile, occorre tenere conto anche:

- delle rivalutazioni previste da specifiche disposizioni di legge²⁹;
- delle rivalutazioni effettuate dalle imprese di assicurazione³⁰;
- delle rivalutazioni economiche comunque effettuate;
- delle rivalutazioni effettuate in sede di fusione;

l'importo della rivalutazione costituisce spesa incrementativa riferita all'anno di iscrizione in bilancio.

²⁸ Circolare ministeriale n.73 del 27 maggio 1994, punto 8;

²⁹ Ad esempio: Legge n.576/1975; Legge n.72/1983; Legge n.408/1990; Legge n.413/1991; Legge n.342/2000 e successive proroghe; Legge n.448/2001; Legge n.266/2005; D.L.n.185/2008, convertito nella Legge n.2/2009; Legge n.147/2013; Legge n.208/2015; Legge n.232/2016. Con riferimento alla rivalutazione di cui alla Legge n.145/2018, analogamente alle precedenti, si ritiene che la stessa abbia effetto già a partire dalla determinazione dell'acconto per l'anno 2019, in quanto l'art.5, comma 3 del D.Lgs.n.504/1992 prevede, per gli immobili in esame, il calcolo della base imponibile "secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3, dell'art. 17 del decreto legge 11 luglio 1992, n. 333 ...". Il citato articolo stabilisce che "per le unità immobiliari classificate o classificabili nel gruppo D possedute nell'esercizio d'impresa il valore è costituito dall'ammontare ... che risulta dalle scritture contabili ...". Il differimento all'anno 2021 del maggior valore attribuito all'immobile riguarda le imposte dirette e l'IRAP (all'art. 1, commi da 940 a 946 della Legge n.145/2018).

³⁰ art. 36 della Legge n.295/1978;



Fabbricati costruiti in economia o in appalto

Per i fabbricati costruiti in economia o in appalto nel corso di più anni, nella determinazione della base imponibile, deve essere utilizzato il coefficiente relativo all'anno in cui il fabbricato è divenuto idoneo all'uso o è stato utilizzato dal possessore.

Momento di rilevanza delle spese incrementative

Per quanto riguarda il momento di rilevanza delle spese incrementative, la norma ha previsto uno "sfasamento" fra l'anno di sostenimento del costo e l'anno a partire dal quale le stesse devono essere considerate nella determinazione della base imponibile, come di seguito evidenziato:

- i costi incrementativi aggiuntivi a quello di acquisizione, contabilizzati nel corso dell'anno 2018, influiscono sull'ammontare del valore soltanto a decorrere dall'imposta dovuta per l'anno 2019;
- i costi incrementativi aggiuntivi a quello di acquisizione, contabilizzati nel corso dell'anno 2019, non influiscono sull'ammontare del valore sul quale calcolare l'imposta dovuta per l'anno 2019, ma influiranno solamente a partire dall'imposta dovuta per il 2020.

Attribuzione della rendita catastale in corso d'anno

Il metodo contabile di determinazione della base imponibile deve essere utilizzato fino al termine dell'anno nel corso del quale viene attribuita al fabbricato la rendita catastale.

Con un'apposita risoluzione, la Direzione fiscalità locale del MEF³¹, infatti, ha precisato che, per i fabbricati di categoria catastale D posseduti da imprese, il valore imponibile deve essere determinato sulla base della rendita catastale, a partire dall'anno successivo a quello di attribuzione della stessa (o di annotazione della rendita proposta in Catasto). Di conseguenza:

- se la rendita catastale è stata attribuita nell'anno 2018, il valore sul quale calcolare l'imposta dovuta per l'anno 2019 deve essere determinata sulla base della rendita catastale attribuita;
- se la rendita catastale viene attribuita nell'anno 2019, il valore sul quale calcolare l'imposta dovuta per l'anno 2019 rimane quello contabile. Dall'anno 2020 quest'ultima dovrà essere assolta sulla base della rendita catastale attribuita.

Effetti derivanti dall'attribuzione della rendita catastale

L'attribuzione della rendita catastale implica sempre che la determinazione della base imponibile debba essere effettuata utilizzando il "valore catastale", anche se la stessa rendita non è stata aggiornata (esempio: in caso di lavori effettuati sull'immobile).³²

Questo principio è stato riaffermato dalla Corte di Cassazione³³ con una sentenza nella quale quest'ultima ha ribadito che l'imposta, per un fabbricato di categoria D di proprietà di un'impresa e dotato di rendita catastale, non può essere determinata sul "valore contabile", anche nel caso in cui la rendita non risulti aggiornata.

Si ricorda, inoltre, che nella stessa sentenza la Cassazione ha sottolineato che:

- l'attribuzione *ex novo* della rendita ad un immobile che ne è privo ha valore costitutivo, vale a dire che non può avere effetto per la determinazione dell'imposta per i periodi precedenti;
- per un immobile già censito, invece, la variazione della relativa rendita "per effetto di modifiche materiali debitamente denunciate," ha valore ricognitivo – dichiarativo "e quindi va riferita all'epoca della variazione materiale che l'ha determinata, dovendosi commisurare l'imposta alla rendita catastale attribuita «tempo per tempo», sia pure *ex post*, dal competente ufficio erariale".

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione³⁴ hanno affermato che la rendita catastale produce effetti a partire dalla data in cui l'impresa ne ha chiesto l'attribuzione, aderendo così alla tesi della natura dichiarativa della rendita.

³¹ Direzione fiscalità locale, Risoluzione n.27/E del 9 aprile 1998;

³² Circolare ministeriale n.138/E del 25 maggio 1996;

³³ Corte di Cassazione Sent.n.11435 del 12 maggio 2010;

³⁴ Sezioni Unite della Corte di Cassazione Sent.n.3160 del 9 febbraio 2011, richiamata anche dalla Circolare MEF n.3/DF del 18 maggio 2012;



Di conseguenza, fino al momento dell'attribuzione, il fabbricato è assoggettato all'imposta in modo provvisorio in base ai valori contabili. Tali valori, successivamente, saranno eventualmente conguagliati dal Comune oppure il titolare del diritto sull'immobile potrà richiedere a rimborso quanto in precedenza versato in eccesso³⁵.

Fabbricati in corso di costruzione, ricostruzione, ristrutturazione

Si sottolinea che per i fabbricati in corso di costruzione, ricostruzione, ristrutturazione l'imposta deve essere determinata sul valore dell'area edificabile fino alla data di ultimazione dei lavori oppure, se precedente, fino alla data in cui il fabbricato inizia ad essere utilizzato.

Fabbricati in *leasing*: soggettività passiva

Come previsto dalla normativa che disciplina il federalismo fiscale municipale³⁶ *“per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo (IMU) è il locatario (utilizzatore), a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto”*.

La normativa che disciplina la TASI precisa che per *“durata del contratto”*³⁷ si deve intendere il periodo intercorrente dalla data della stipula del contratto di locazione finanziaria alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna.

Ai fini IMU, invece, è stato un tema molto dibattuto che ha generato, fra Comuni e società di *leasing*, una spinosa questione giuridica sulla corretta individuazione del soggetto passivo IMU, nel periodo compreso fra la data di cessazione o di risoluzione del contratto di locazione finanziaria e quella della materiale riconsegna dell'immobile.

Sull'argomento la giurisprudenza di merito si è espressa nel tempo non in modo univoco, ora la Corte di Cassazione si è definitivamente pronunciata³⁸ aderendo alla tesi dell'IFEL³⁹, favorevole ai Comuni, che aveva sostenuto che la soggettività passiva ritorni in capo alla società di *leasing* con la risoluzione del contratto, anche se l'immobile non viene riconsegnato. La Corte, partendo dalla norma IMU controversa,⁴⁰ ha rilevato che *“in concreto è il titolo (contratto di leasing stipulato) che determina la soggettività passiva del locatario finanziario e non certo la disponibilità materiale del bene”*.

La normativa riguardante il riordino della finanza degli enti territoriali⁴¹, inoltre, con riferimento agli immobili concessi in *leasing* ha stabilito che:

- il locatore o il locatario, tramite la procedura DOCFA, possono determinare il valore del fabbricato sulla base della rendita *“proposta”* a decorrere dall'1 gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali;
- in mancanza della rendita *“proposta”*, il valore deve essere determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è tenuto a fornire tempestivamente al locatario i dati necessari per il calcolo dell'imposta dovuta.

Fabbricati in *leasing* riscattati dal conduttore

Secondo quanto previsto dal c.d. “Decreto salva Italia” e dalla normativa riguardante il riordino della finanza degli enti territoriali⁴², per gli immobili non iscritti in Catasto e sprovvisti di rendita, distintamente contabilizzati e classificabili nel gruppo D, acquistati dall'impresa locataria a seguito dell'esercizio del riscatto previsto dal contratto di *leasing*, la base imponibile sia costituita dal prezzo di riscatto, unico costo che viene rilevato nelle scritture contabili (nel registro dei beni ammortizzabili).

E' necessario segnalare, però, che la Corte di Cassazione⁴³, riferendosi al *leasing* traslativo, ha affermato che, in tal caso, la base imponibile è costituita dalla somma dei seguenti addendi:

³⁵ si vedano anche: Corte di Cassazione Sent. n.9595/2016 e n.12323/2016;

³⁶ art. 9, comma 1, del D.Lgs.n.23/2011;

³⁷ art.1, comma 672, della Legge n.147/2013;

³⁸ Corte di Cassazione, sentenza n.13793 del 22 maggio 2019;

³⁹ IFEL nota del 4 novembre 2013;

⁴⁰ art.9 del D.Lgs.n.23/2011;

⁴¹ art. 5, comma 3, del D.Lgs.n.504/1992;

⁴² art.13, comma 3 del D.L.n.201/2011 e art. 5, comma 3, del D.Lgs.n.504/1992;

⁴³ Corte di Cassazione, Sent.n.7332 del 26 marzo 2010;



- il prezzo di riscatto iscritto in bilancio;
- la quota capitale compresa nelle rate (maxicanone incluso) pagate dal locatario in pendenza di contratto, desunta dal contratto di *leasing*.

Per giustificare tale interpretazione la Corte ha ritenuto di poter fare riferimento non solo al valore rilevabile dalla contabilità o dal libro dei beni ammortizzabili, ma anche da quanto si desume dal contratto di locazione finanziaria, essendo lo stesso annotato nelle *“scritture dell'imprenditore, elencate dall'art. 2214 c.c. (in materia tributaria il riferimento è all'art. 14 del D.P.R.n.600 del 29 settembre 1973)”*.

Nota bene

Le Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6882 del 8 marzo 2019, in tema di **locazione immobiliare**, con riferimento alla questione *“...se sia valida la clausola di un contratto di locazione che attribuisca al conduttore (locatario) di farsi carico di ogni tassa, imposta ed onere relativo ai beni locati ed al contratto, tenendone conseguentemente manlevato il locatore”* hanno affermato che la clausola del contratto di locazione che attribuisca al conduttore l'obbligo di farsi carico di ogni tassa, imposta ed onere relativi ai beni locati e al contratto, tenendone di conseguenza manlevato il locatore, non è nulla per violazione di norme imperative, nè in particolare per violazione del dettato dell'art.53 della Costituzione, nel caso in cui la stessa sia stata considerata dalle parti come componente integrante dell'ammontare del canone di locazione e non preveda che il tributo debba essere pagato da un soggetto diverso dal contribuente (locatore), trattandosi in tal caso di pattuizione da ritenersi consentita in mancanza di una specifica diversa disposizione di legge. In sostanza, la Cassazione, con questa sentenza, ha ritenuto legittima la clausola sottoscritta dalle parti che preveda che il proprietario dell'immobile (soggetto che rimane comunque obbligato al pagamento dell'imposta) possa chiedere il rimborso di quanto versato al Comune a titolo d'imposta.

Fabbricati interessati da eventi sismici

I fabbricati distrutti, inagibili a seguito di eventi sismici sono esenti da IMU:

- per il terremoto in Abruzzo dell'anno 2009: fino alla definitiva ricostruzione/agibilità;⁴⁴
- per il terremoto in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto dell'anno 2012: fino alla definitiva ricostruzione/agibilità e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2019;⁴⁵
- per il terremoto in Centro Italia dell'anno 2016: l'esenzione decorre dalla rata in scadenza il 16 dicembre 2016 e fino alla definitiva ricostruzione/agibilità e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2020;⁴⁶
- per il terremoto nell'isola di Ischia dell'anno 2017: l'esenzione decorre dalla rata in scadenza dopo il 21 agosto 2017 e fino alla definitiva ricostruzione/agibilità e, comunque, fino al 2020.⁴⁷

Termini e modalità di versamento dell'IMU e della TASI

Per quanto riguarda il versamento dell'IMU, la Legge di stabilità 2014⁴⁸ ha previsto, che si applichino le disposizioni⁴⁹ che stabiliscono:

- che rimane riservato allo Stato il gettito dell'imposta derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato con l'aliquota dello 7,6 per mille;
- la possibilità per i Comuni di aumentare l'aliquota base degli immobili ad uso produttivo del gruppo catastale D fino all'10,6 per mille (tale maggior gettito è destinato all'ente locale).

⁴⁴ art.4, comma 5-octies del D.L.n.16/2012;

⁴⁵ art.8, comma 3, del D.L.n.74 del 6 giugno 2012: *“I fabbricati distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero adottate entro il 30 novembre 2012 sono esenti dall'applicazione dell'imposta municipale propria a decorrere dall'anno 2012 e fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi e comunque non oltre il 31 dicembre 2019”*. Comma così come modificato dall'art.1, comma 985, della Legge n.145 del 30 dicembre 2018;

⁴⁶ art.48 del D.L.n.189/2016);

⁴⁷ art.2, comma 5-ter del D.L.n.148/2017;

⁴⁸ art.1, comma 729 della Legge n.147/2013;

⁴⁹ art.1, comma 380 della Legge n.228 del 24 dicembre 2012;

Sia l'**IMU**⁵⁰ che la **TASI**⁵¹ sono dovute:

- *“per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell’anno nei quali si è protrato il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protrato per almeno quindici giorni è computato per intero”*⁵². Nel caso di possesso iniziato o cessato in corso d’anno l’imposta deve essere calcolata su base annua ed il 50% versato come acconto. Esempio: immobile acquistato il 4 marzo 2019, l’imposta deve essere calcolata per il periodo da marzo a dicembre (10 mesi) e versato il 50% dell’importo ottenuto come acconto per l’anno 2019. Nel caso in cui, invece, si sia in presenza di una vendita di un immobile effettuata nella stessa data, l’imposta deve essere calcolata prendendo come periodo di riferimento i mesi di gennaio e febbraio e deve essere versato il 50% dell’importo ottenuto come acconto per l’anno 2019;
- in due rate di pari importo (50%), rispettivamente:
 - la prima a titolo **d’acconto**, entro il **17 giugno 2019** (cadendo il giorno 16 di domenica);
 - la seconda a titolo di saldo, entro il 16 dicembre 2019.

Le rate possono risultare di importo differente in caso di variazione della situazione dell’immobile oppure del diverso trattamento previsto dal Comune per l’anno d’imposizione rispetto al periodo precedente.

E’ consentito effettuare il pagamento anche in un’unica soluzione.

Sulla base di quanto disciplinato dal c.d. “Decreto salva Italia”⁵³ è previsto che:

- il versamento della prima rata dell’imposta dovuta, per l’anno 2019, sia effettuato sulla base delle aliquote e delle agevolazioni previste per l’anno 2018;
- eventuali variazioni deliberate dai Comuni (che devono essere pubblicate sul sito informatico del Ministero delle Finanze nell’apposita sezione del Portale del Federalismo fiscale) hanno rilevanza solamente in sede di versamento del saldo, con eventuale conguaglio sulla prima rata.⁵⁴ In caso di mancata pubblicazione di tali delibere **entro il 28 ottobre 2019**⁵⁵, devono essere applicate le aliquote stabilite per l’anno 2018.

L’imposta è dovuta separatamente per ciascun Comune nel cui territorio sono situati gli immobili, in relazione ai quali sussista il presupposto impositivo. Con riferimento a ciascun Comune occorre, di conseguenza, fare un distinto versamento.

Versamento IMU

Per effettuare il versamento del saldo dell’IMU, entro il prossimo **17 giugno 2019**, è possibile utilizzare, alternativamente:

- il modello F24 “Ordinario”⁵⁶;
- l’apposito bollettino di c/c/p.

Si sottolinea che l’imposta deve essere versata *“con arrotondamento all’euro per difetto, se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso, se superiore a detto importo”*⁵⁷.

In particolare, l’arrotondamento deve essere effettuato:

- per difetto, anche se la frazione risulta uguale a 49 centesimi;
- con riferimento a ciascun rigo del modello F24, vale a dire con riferimento ciascun codice tributo.

L’arrotondamento deve essere effettuato per ciascun rigo del modello F24 e del bollettino di c/c/p, in quanto a ciascuna tipologia di immobile è associato un diverso codice tributo.

⁵⁰ art.9, comma 2 e 3 del D.Lgs.n.23/2011;

⁵¹ Legge n.147 del 27 dicembre 2013;

⁵² per la TASI si veda MEF risposta n.4 del 3 giugno 2014;

⁵³ art.13, comma 13-bis del D.L.n.201/2011;

⁵⁴ Circolare del MEF n.2/DF del 23 maggio 2013;

⁵⁵ le delibere devono essere inviate entro il 14 ottobre 2018 (art.1, comma 14, lett.e) della Legge n.208/2015);

⁵⁶ Agenzia delle Entrate, risoluzione n.35/E del 12 aprile 2012;

⁵⁷ Agenzia del Territorio, Circolare n.3/DF del 18 maggio 2012;



Attenzione

"gli Enti locali ... stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi"⁵⁸.

In mancanza di delibera del Comune in merito, *"l'importo minimo (da versare) non può essere inferiore a 12 euro"⁵⁹* (l'ammontare si riferisce all'imposta complessivamente dovuta e non alla singola rata).

In alternativa al modello F24, per il versamento dell'IMU, può essere utilizzato l'apposito bollettino di conto corrente postale:

- che riporta il numero di conto corrente "1008857615", valido indistintamente per tutti i Comuni del territorio nazionale; può essere presentato sia in forma cartacea che utilizzando il canale telematico di Poste spa;
- obbligatoriamente intestato a "PAGAMENTO IMU".

Versamento TASI

Analogamente a quanto previsto per l'IMU, il versamento della TASI deve essere fatto tramite:

- il modello F24;
- l'apposito bollettino di c/c/p.⁶⁰

Il modello di bollettino di conto corrente postale che può essere utilizzato in alternativa al modello F24:

- deve riportare il numero di conto corrente "1017381649", valido indistintamente per tutti i Comuni del territorio nazionale; può essere presentato sia in forma cartacea che utilizzando il canale telematico di Poste spa;
- obbligatoriamente intestato a "PAGAMENTO TASI".

Con riguardo all'importo minimo di versamento, pari a 12 euro, ogni singolo Comune può deliberare diversamente.⁶¹

Nota bene

Riguardo all'invio, da parte dei Comuni, dei modelli di pagamento della TASI precompilati, l'IFEL⁶² ha precisato che il Comune ha la facoltà e non l'obbligo di inviarli.

L'imposta dovuta (IMU e TASI) non può essere rateizzata.

Si sottolinea che è necessario prestare attenzione nell'indicare sul modello F24 il corretto codice catastale del Comune. Nel caso in cui, però, ci si accorga di avere effettuato il pagamento ad un Comune sbagliato, per sanare l'errore, è sufficiente inviare una comunicazione sia al Comune competente a ricevere il pagamento, sia a quello sbagliato. Nella comunicazione devono essere indicati gli estremi del versamento, l'importo versato, i dati catastali dell'immobile a cui si riferisce il versamento, il Comune destinatario delle somme e quello che ha ricevuto erroneamente il versamento⁶³.

Compensazione

Per il versamento dell'IMU e della TASI,⁶⁴ effettuato con il modello F24, è possibile utilizzare in compensazione i crediti tributari o previdenziali a disposizione.⁶⁵

L'utilizzo del bollettino, invece, non consente la compensazione.

⁵⁸ art. 1, comma 168, della Legge n. 296/2006;

⁵⁹ art.25, comma 4, della Legge n.289/2002;

⁶⁰ approvato con il D.M. 23 maggio 2014;

⁶¹ MEF, Circolare n.3/DF del 18 maggio 2012;

⁶² IFEL, Nota 12 maggio 2015;

⁶³ art.1, comma 722 della Legge n.147/2013;

⁶⁴ art.1 del D.L.n.16 del 6 marzo 2014;

⁶⁵ art.17 del D.Lgs.n.241/1997; art.3 del D.L.n.50 del 24 aprile 2017 e Agenzia delle Entrate, Risoluzione n.57/E del 4 maggio 2017;

L'Agenzia delle Entrate ha istituito i seguenti codici tributo per i versamenti con il modello F24 dei due tributi:

Tabella 1 - Codici tributo per il versamento

CODICE TRIBUTO	IMU – IMMOBILI CAT.D	DESTINATARIO
3925	Aliquota 7,6 per mille	Stato
3930	Incremento deliberato dal Comune	Comune
CODICE TRIBUTO	TASI - IMMOBILI CAT.D	DESTINATARIO
3961	Altri fabbricati	Comune

Con riguardo alla compensazione “orizzontale”⁶⁶, si ricorda che i crediti tributari (IVA, IRPEF, IRES, IRAP, ecc.) possono essere utilizzati in compensazione secondo le seguenti regole⁶⁷:

- **fino all'importo di 5.000 euro** annui, per ciascun tipo di imposta, il credito può essere compensato senza alcun vincolo;
- **per importi superiori a 5.000 euro**⁶⁸ annui:
 - l'utilizzo in compensazione del credito IVA può essere effettuato solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA oppure del modello IVA TR;
 - inoltre, l'utilizzo in compensazione di crediti relativi all'IVA, alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e relative addizionali, all'IRAP, alle ritenute alla fonte e alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi comporta anche l'obbligo che la dichiarazione annuale dalla quale emerge il credito oppure il modello TR (nel caso di credito IVA trimestrale) rechi l'apposizione del visto di conformità⁶⁹ da parte di un soggetto abilitato (esempio: dottore commercialista) oppure la sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale;⁷⁰
- **è fatto divieto**, fino a concorrenza dell'importo dei debiti, l'utilizzo in compensazione “orizzontale” di crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti⁷¹:
 - iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori;
 - di ammontare superiore a 1.500 euro;
 - per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

Blocco dei modelli F24 con compensazioni “a rischio”

La Legge di Stabilità 2018⁷² ha introdotto un'ulteriore limitazione riguardante le compensazioni “orizzontali” con l'attribuzione all'Agenzia delle Entrate della facoltà di sospendere fino a trenta giorni l'esecutività delle deleghe di pagamento⁷³. A decorrere dal **29 ottobre 2018** l'Agenzia può sospendere l'esecuzione delle deleghe di pagamento (modello F24) “*contenenti compensazioni che presentano profili di rischio*”. L'ambito di applicazione riguarda potenzialmente tutti i crediti in compensazione. Con un apposito Provvedimento⁷⁴ l'Agenzia ha individuato i criteri e le modalità di attuazione della nuova disposizione normativa⁷⁵.

⁶⁶ art.3 del D.L.n.50/2017;

⁶⁷ si veda in merito anche: Agenzia delle Entrate, risoluzione n.68/E del 9 giugno 2017;

⁶⁸ l'importo è elevato a 50.000 euro per le start up innovative di cui all'art.25 del D.l.n.179/2012, come previsto dall'art.4, comma 11-novies del D.L.n.3/2015;

⁶⁹ art.35, comma 1, lett.a) del D.Lgs.n.241/1997;

⁷⁰ art.2409-bis del Codice civile;

⁷¹ art.31, comma 1, del D.L.n.78/2010;

⁷² art.1, comma 990, della Legge n.205/2017 che ha previsto l'inserimento del comma 49-ter all'art.37 del D.L.n.223/2006, convertito con modificazioni, nella Legge n.248/2006;

⁷³ art.17 e ss. del D.Lgs.n.241/1997;

⁷⁴ Agenzia delle Entrate, Provvedimento prot.n.195385 del 28 agosto 2018;

⁷⁵ per ulteriori approfondimenti si vedano anche le Circolari di Confindustria Emilia prot.88060/2018 del 3/9/2018 e prot.88284/2018 del 4/10/2018;

Tabella 2 – Modalità di versamento con l'utilizzo del modello F24

Tipo di versamento	Soggetto obbligato	Modalità di pagamento
Mod.F24 a debito <u>senza</u> compensazione	Persona fisica (privato)	Mod.F24 cartaceo, servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) oppure servizi bancari (remote/home banking)
	Titolare di partita IVA	Servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) oppure servizi bancari (remote/home banking)
Mod.F24 "a zero"	Persona fisica (privato) e Titolare di partita IVA	Servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline)
Mod.F24 a debito <u>con</u> compensazione	Persona fisica (privato)	Servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) oppure servizi bancari (remote/home banking)
Mod.F24 a debito con compensazione "orizzontale" di crediti tributari	Titolare di partita IVA	Servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline)
Mod.F24 a debito con compensazione solamente di altri crediti	Titolare di partita IVA	Servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) oppure servizi bancari (remote/home banking)

Sanzioni IMU e TASI

In caso di omissivo, insufficiente o ritardato versamento dell'IMU e della TASI la sanzione amministrativa applicabile è pari al **30%** dell'importo non versato o versato in ritardo (**15%** dell'importo "per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni").

Ravvedimento operoso IMU e TASI

Il mancato o insufficiente versamento degli importi in esame può essere sanato mediante l'istituto del ravvedimento operoso⁷⁶. Tale istituto è stato modificato dalla Legge di stabilità 2015⁷⁷ che ha aggiunto nuove tipologie di ravvedimento.

Per sanare gli omissivi o tardivi versamenti dell'IMU e della TASI i contribuenti dispongono di quattro tipologie di ravvedimento che vengono illustrate nella tabella sottostante.

Tabella 3 – Ravvedimento operoso IMU e TASI

Ravvedimento operoso	Termine per la regolarizzazione	Sanzione
Sprint	Entro 14 giorni dalla scadenza	0,1% per ogni giorno di ritardo
Breve	Regolarizzazione effettuata dal quindicesimo giorno fino al trentesimo giorno dalla scadenza	1,5% (1/10 del 15%)
Entro 90 giorni	Regolarizzazione effettuata dal trentunesimo giorno fino al novantesimo giorno dalla scadenza	1,67% (1/9 del 15%)
Lungo o annuale	Regolarizzazione effettuata dal novantunesimo giorno dalla scadenza fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	3,75% (1/8 del 30%)

In sede di regolarizzazione, oltre al versamento dell'importo dovuto e della sanzione, devono essere corrisposti anche gli interessi moratori, calcolati al tasso legale pari allo **0,8%** annuo (a partire dall'1 gennaio 2019), con maturazione giorno per giorno.

⁷⁶ art.13 del D.Lgs.n.472/1997;

⁷⁷ Legge n.190/2014;

Ravvedimento “*sprint*” e breve⁷⁸

Per i versamenti tardivi che sono effettuati nei 14 giorni successivi alla scadenza:

1. le sanzioni ordinarie variano, in funzione dei giorni di ritardo, dall'1% (per un giorno di ritardo => 1/15 del 15%) al 14% (per 14 giorni di ritardo => 14/15 del 15%);
2. nel caso in cui entro i 30 giorni successivi alla scadenza ci si avvalga del ravvedimento operoso tali sanzioni sono ulteriormente ridotte ad un decimo divenendo pari allo 0,1% per ogni giorno di ritardo (1/15 del 15%: 10) e all'1,4% per 14 giorni di ritardo (14/15 del 15%: 10).

Tabella 4 – Ravvedimento “*sprint*” e breve

Giorni di ritardo	Sanzione applicabile (1/15 del 15%)	Sanzione ridotta per effetto del ravvedimento “ <i>sprint</i> ” e breve (1/15 del 15%: 10)
1	1%	0,1%
2	2%	0,2%
3	3%	0,3%
4	4%	0,4%
5	5%	0,5%
6	6%	0,6%
7	7%	0,7%
8	8%	0,8%
9	9%	0,9%
10	10%	1%
11	11%	1,1%
12	12%	1,2%
13	13%	1,3%
14	14%	1,4%
15 - 30	15%	1,5%

La regolarizzazione deve essere effettuata versando, tramite il modello F24, le sanzioni, gli interessi di mora (calcolati a giorni nella misura dello 0,8%) unitamente all'imposta dovuta utilizzando il codice tributo dell'imposta stessa e barrando la casella "Ravvedimento".

Aggiornato maggio 2019

⁷⁸ art.13 del D.Lgs.n.471/1997; Agenzia delle Entrate Circolare n.41 del 5 agosto 2011, par.10;