



Guida al versamento del saldo IMU e TASI 2018 per gli immobili di categoria catastale D

Premessa

Entro il prossimo 17 dicembre 2018 (cadendo il giorno 16 di domenica) deve essere effettuato il versamento della seconda rata dell'IMU e della TASI per l'anno 2018. Il saldo dovuto deve essere calcolato tenendo conto delle aliquote e delle agevolazioni deliberate dai Comuni per l'anno 2018.

Normativa di riferimento

La Legge di Stabilità 2014¹ ha riformato la disciplina dell'imposizione fiscale locale sul patrimonio immobiliare ed ha istituito, a partire dal 1° gennaio 2014, l'Imposta Unica Comunale (**IUC**) che 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, complessa e di non facile applicazione. Ogni immobile può essere contemporaneamente soggetto ad IMU, TASI e TARI.

Di seguito si illustrano brevemente le due imposte in esame.

L'IMU è il principale tributo con cui si finanzia ogni singolo Comune che si applica a tutti gli immobili posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale (usufrutto; comodato d'uso; abitazione; enfiteusi; superficie), ad esclusione dell'immobile adibito ad abitazione principale e degli immobili assimilati ad essa. Per i fabbricati di categoria catastale D, invece, il gettito del tributo è riservato allo Stato (con possibilità per i Comuni di aumentare l'aliquota "ordinaria" - pari al 7,6 per mille - e di incamerare la differenza).

La TASI è l'imposta destinata alla copertura dei servizi indivisibili offerti dai Comuni (manutenzione giardini, illuminazione pubblica, ecc.), è stata introdotta per integrare il gettito IMU e il suo l'incasso è interamente destinato ai Comuni. Tale imposta (la cui aliquota base è pari all'1 per mille) non può superare l'aliquota del 2,5 per mille² e, in ogni caso, la somma delle aliquote IMU e TASI non può superare il 6 per mille per le abitazioni principali (si ricorda che le abitazioni principali di lusso pagano l'IMU) e il 10,6 per mille per gli altri immobili³. Si sottolinea che i Comuni possono ridurre l'aliquota di base fino ad azzerarla.

L'aliquota massima TASI può essere aumentata dello 0,8 per mille, se il Comune ha stabilito detrazioni e riduzioni sulle abitazioni principali o sulle altre tipologie di immobili previste dalla Legge⁴.

La TASI è dovuta da chiunque possieda⁵ o detenga a qualsiasi titolo immobili, ad eccezione dei terreni agricoli (esempio: proprietari, titolari di diritti reali, utilizzatori). Nel caso in cui l'immobile sia occupato da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale, sia lo stesso titolare del diritto reale che l'occupante sono entrambi tenuti al pagamento del tributo secondo la ripartizione prevista dal Comune (esempio: 70% proprietario e 30% occupante). Se l'occupante detiene l'immobile per un periodo non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TASI è dovuta soltanto dal possessore dell'immobile a titolo di proprietà o di diritto reale di godimento.

L'IMU e la TASI si calcolano con lo stesso criterio.

¹ Legge n.147 del 27 dicembre 2013;

² art.1, comma 677 della Legge n.147/2013 e art.1, comma 28, della Legge n.208/2015 hanno previsto per gli anni 2014, 2015 e 2016 che l'aliquota massima TASI applicabile sia pari al 2,5 per mille;

³ in merito si veda anche il MEF, Risoluzione n.2/DF del 22 marzo 2016;

⁴ Legge n.208/2015 e art.1, comma 37, della Legge n.205/2017 che ha previsto l'estensione all'anno 2018;

⁵ la definizione di "possessore" può essere desunta dalle disposizioni sull'IMU (art.9, comma 1, del D.Lgs.n.23/2011);



Potendo ogni Comune deliberare su IMU e TASI, la situazione che si riscontra, ad oggi, è che le delibere ed i regolamenti comunali presentano una tale varietà di aliquote, agevolazioni e casi particolari che mettono a dura prova il contribuente. Il suggerimento, che la scrivente ritiene opportuno dare in tale situazione, è di controllare sempre cosa prevede la delibera ed il regolamento del proprio Comune e, nel caso in cui questi non siano di facile interpretazione (questo non è da escludere) di rivolgersi ai servizi comunali competenti.

Novità introdotte a partire dall'anno 2016 ed ancora in vigore

Di seguito si riassumono le novità entrate in vigore a partire dall'anno 2016:

- con la Legge di Stabilità 2016,⁶ è stata introdotta l'esenzione dal pagamento della TASI per le abitazioni principali (nel caso di locazione: non è più dovuta la parte applicabile all'inquilino residente) e le relative pertinenze, fatta eccezione per le abitazioni accatastate nelle categorie A/1, A/8 e A/9;
- è stata prevista una riduzione dell'aliquota TASI gravante sugli immobili invenduti e non locati delle imprese costruttrici (beni merce), che potranno scontare un'aliquota d'imposta ordinaria dell'1 per mille (con facoltà per il Comune di azzerarla oppure di elevarla fino al 2,5 per mille);
- è stata introdotta l'esenzione IMU a favore dei terreni condotti da coltivatori diretti e IAP⁷ e la ridefinizione dei criteri di esenzione per i terreni che ricadono in aree montane e collinari;
- l'introduzione, ai fini IMU e TASI, di una riduzione del 25% delle imposte dovute per gli immobili locati a canone concordato⁸;
- ai fini IMU, per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado (genitori e figli), che le utilizzano come abitazione principale (a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente, nonché dimori abitualmente, nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato), è stata prevista una riduzione del 50% della base imponibile IMU. Il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso Comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, il soggetto passivo deve presentare la dichiarazione IMU attestante il possesso dei requisiti;
- la modifica dei criteri per la determinazione della rendita catastale degli immobili classificabili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, con esclusione dalla stima diretta dei c.d. "imbullonati".⁹

Anno 2018: nessun aumento dei tributi locali

Legge di Stabilità 2018¹⁰ ha confermato anche per l'anno 2018, la sospensione dell'efficacia degli aumenti dei tributi e delle addizionali deliberati dagli Enti locali¹¹, fermo restando che, se nell'anno 2016 sono state mantenute le maggiorazioni TASI previste dalla Legge di Stabilità 2014¹² nella misura applicata per l'anno 2015, è possibile mantenerle anche per l'anno 2018.

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 MEF¹³ 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 **TARI**¹⁴, invece, la pubblicazione sostituisce l'avviso in G.U. e svolge una finalità meramente informativa.

⁶ Legge n.208 del 28 dicembre 2015;

⁷ Risoluzione n.1/DF del 28 febbraio 2018;

⁸ Legge n.431/1998;

⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare n.2/E dell'1 febbraio 2016;

¹⁰ Legge n.205/2017;

¹¹ già per l'anno 2016 analoga disposizione era contenuta nella Legge di stabilità 2016;

¹² art.1, comma 677 della Legge n.147/2013;

¹³ art.13, comma 13-bis del D.L.n.201/2011 e art.1, comma 688 della Legge n.147/2013;

¹⁴ art.13, comma 15 del D.L.n.201/2011;



Decorrenza delle variazioni di aliquote e detrazioni

Si ricorda che le eventuali variazioni di aliquote e detrazioni deliberate dai Comuni, nel corso dell'anno 2018, rileveranno esclusivamente in sede di pagamento del saldo, con conguaglio sulla prima rata.

In questa trattazione verranno prese in esame i criteri di determinazione e le modalità di versamento dell'IMU e della TASI con riferimento agli immobili di categoria catastale D.

I criteri di determinazione della rendita catastale per gli immobili di categoria D a decorrere dall'1 gennaio 2016

La Legge di Stabilità 2016¹⁵ 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**").

Si ricorda che, 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.¹⁶

Con un'apposita Circolare¹⁷, l'Agenzia delle Entrate, ha fornito successivamente diversi chiarimenti in merito.

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

Secondo l'Agenzia, da una lettura della norma¹⁸, 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);
2. **le costruzioni** (rientrano in tale categoria i fabbricati, le tettoie, i pontili, le gallerie e le opere di fondazione);
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, 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.

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 non rientrano più nella 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;

¹⁵ art.1, commi da 21 a 24 della Legge n.208 del 28 dicembre 2015;

¹⁶ D.M.n.701/1994. A questo fine è stato adeguato il software per la Docfa (versione 4.00.3);

¹⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare n.2/E dell'1 febbraio 2016;

¹⁸ art.1, comma 21 della Legge n.208 del 28 dicembre 2015;



CONFINDUSTRIA EMILIA

AREA CENTRO: le imprese di Bologna, Ferrara e Modena

- 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.

Come precisato dalla stessa, dall'1 gennaio 2016, sono esclusi dalla stima catastale i **pannelli fotovoltaici**, ad eccezione, di quelli integrati nella struttura che costituiscono struttura di copertura o di chiusura verticale delle costruzioni¹⁹. Rimangono, invece, inclusi nella stima catastale i pannelli fotovoltaici integrati architettonicamente.²⁰

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 dell'immobile avesse avuto un incremento del 15%.²¹ 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 di categoria D

Secondo quanto stabilito dal c.d. "Decreto salva Italia"²², per determinare la base imponibile IMU, è necessario fare riferimento a quanto disposto dalla normativa riguardante il riordino della finanza degli enti territoriali.²³

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*");

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

²⁰ 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;

²¹ Agenzia del Territorio, Circolare n.10 del 4 agosto 2005 e Nota n.31892 del 22 giugno 2012;

²² art.13, comma 3, del D.L.n.201/2011;

²³ art. 5, commi 1, 3, 5 e 6, del D.Lgs.n.504/1992;

- 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 TASI²⁴.

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 2018 occorre fare riferimento al valore della rendita che risulta in Catasto alla data dell'1 gennaio 2018), rivalutata del 5%, per lo speciale moltiplicatore previsto dall'apposita disposizione normativa²⁵:

- **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.²⁶

Per questi fabbricati, la base imponibile²⁷ 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 Finanze²⁸ e di seguito riportati:

Aggiornamento coefficienti IMU e TASI 2018					
Anno 2018	1,01				
Anno 2017	1,01	Anno 2016	1,01	Anno 2015	1,02
Anno 2014	1,02	Anno 2013	1,02	Anno 2012	1,05
Anno 2011	1,08	Anno 2010	1,09	Anno 2009	1,10
Anno 2008	1,15	Anno 2007	1,19	Anno 2006	1,22
Anno 2005	1,26	Anno 2004	1,33	Anno 2003	1,37
Anno 2002	1,42	Anno 2001	1,46	Anno 2000	1,51
Anno 1999	1,53	Anno 1998	1,55	Anno 1997	1,59
Anno 1996	1,64	Anno 1995	1,69	Anno 1994	1,74
Anno 1993	1,78	Anno 1992	1,79	Anno 1991	1,83
Anno 1990	1,91	Anno 1989	2,00	Anno 1988	2,09
Anno 1987	2,26	Anno 1986	2,44	Anno 1985	2,61
Anno 1984	2,79	Anno 1983	2,96	Anno 1982 e precedenti	3,13

²⁴ art. 1, comma 675, Legge n.147/2013;

²⁵ art.13, comma 4, del D.L.n.201/2011;

²⁶ art.5, comma 3 del D.Lgs.n.504 del 30 dicembre 1992;

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

²⁸ D.M. 19 aprile 2018;



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".

Nota bene

La determinazione della base imponibile, con le modalità illustrate in precedenza, è applicabile anche ai fabbricati costituenti "rimanenze di magazzino", vale a dire i c.d. "beni merce" per le imprese di costruzione (che non usufruiscono dell'esenzione), nonché a quelli di interesse storico e artistico²⁹.

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 incrementative³⁰;
- 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 legge³¹;
- delle rivalutazioni effettuate dalle imprese di assicurazione³²;
- 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.

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:

²⁹ art.10 del D.Lgs.n.42/2004;

³⁰ Circolare ministeriale n.73 del 27 maggio 1994, punto 8;

³¹ 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. Con riferimento alla rivalutazione ai sensi della Legge n.232/2016, analogamente alle precedenti, si ritiene che la stessa abbia effetto già a partire dalla determinazione dell'acconto per l'anno 2018, 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 2019 del maggior valore attribuito all'immobile riguarda le imposte dirette e l'IRAP (art.1, comma 559 della Legge n.232/2016).

³² art. 36 della Legge n.295/1978;



- i costi incrementativi aggiuntivi a quello di acquisizione, contabilizzati nel corso dell'anno 2017, influiscono sull'ammontare del valore soltanto a decorrere dall'imposta dovuta per l'anno 2018;
- i costi incrementativi aggiuntivi a quello di acquisizione, contabilizzati nel corso dell'anno 2018, non influiscono sull'ammontare del valore sul quale calcolare l'imposta dovuta per l'anno 2018, ma influiranno solamente a partire dall'imposta dovuta per il 2019.

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 MEF³³, 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 2017, il valore sul quale calcolare l'imposta dovuta per l'anno 2018 deve essere determinata sulla base della rendita catastale;
- se la rendita catastale viene attribuita nell'anno 2018, il valore sul quale calcolare l'imposta dovuta per l'anno 2018 rimane quello contabile. Dall'anno 2019 quest'ultima dovrà essere assolta sulla base della rendita catastale.

Effetti derivanti dall'attribuzione della rendita catastale

L'attribuzione della rendita catastale implica sempre la determinazione della base imponibile utilizzando il "valore catastale", anche se la stessa rendita non risulta aggiornata (esempio: in caso di lavori effettuati sull'immobile).³⁴

Questo principio è stato riaffermato dalla Corte di Cassazione³⁵ con una sentenza nella quale la stessa 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, ossia 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 Cassazione³⁶ 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.

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 eccesso³⁷.

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.

³³ Direzione fiscalità locale, Risoluzione n.27/E del 9 aprile 1998;

³⁴ Circolare ministeriale n.138/E del 25 maggio 1996;

³⁵ Corte di Cassazione Sent.n.11435 del 12 maggio 2010;

³⁶ 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;

³⁷ si vedano anche: Corte di Cassazione Sent. n.9595/2016 e n.12323/2016;



Fabbricati in *leasing*: soggettività passiva

Come previsto dalla normativa che disciplina il federalismo fiscale municipale³⁸ “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”.

Per “durata del contratto”, ai fini **TASI**, la norma³⁹ ha individuato 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 una questione ancora dibattuta e 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.

Secondo le istruzioni ministeriali per la compilazione della dichiarazione IMU,⁴⁰ nel caso di risoluzione anticipata del contratto, la società di *leasing* diviene “nuovo soggetto passivo” con l'effettiva riconsegna dell'immobile, comprovata dal verbale di consegna⁴¹ (dell'opinione che rilevi l'effettiva riconsegna dell'immobile e anche ASSILEA).

In senso contrario, invece, si è espresso l'IFEL⁴² sostenendo che l'imposta è a carico della società di *leasing* anche se l'immobile non viene riconsegnato perché, in seguito alla risoluzione del contratto, l'ex conduttore non potrebbe più essere considerato possessore del bene, essendone solo un mero detentore.

La giurisprudenza che nel tempo si è espressa sul caso non ha preso posizione in modo univoco, parte di essa, infatti, ha ritenuto che la precisazione⁴³ data dal legislatore abbia natura interpretativa autentica nell'ambito della IUC e, di conseguenza, operi anche agli effetti dell'IMU, mentre un'altra parte si è pronunciata in senso opposto, sostenendo che tale definizione non può essere applicata all'IMU, in quanto essa riguarda un tributo strutturalmente diverso, pertanto, non può avere valenza di interpretazione autentica in materia di IMU. Si spera che la questione venga risolta in via definitiva con un intervento della Corte di Cassazione.

La normativa riguardante il riordino della finanza degli enti territoriali⁴⁴, 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 territoriali⁴⁵, 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 Cassazione⁴⁶, riferendosi al *leasing* traslativo, ha affermato che, in tal caso, la base imponibile è costituita dalla somma dei seguenti addendi:

- 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 29/09/1973)”.

³⁸ art. 9, comma 1, del D.Lgs.n.23/2011;

³⁹ art.1, comma 672, della Legge n.147/2013;

⁴⁰ Istruzioni ministeriali – dichiarazione IMU pag.7;

⁴¹ sulle stesse posizioni ASSILEA nella Circolare del 2 novembre 2012;

⁴² IFEL nota del 4 novembre 2013;

⁴³ art.1, comma 672, della Legge n.147/2013;

⁴⁴ art. 5, comma 3, del D.Lgs.n.504/1992;

⁴⁵ art.13, comma 3 del D.L.n.201/2011 e art. 5, comma 3, del D.Lgs.n.504/1992;

⁴⁶ Corte di Cassazione, Sent.n.7332 del 26 marzo 2010;



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;⁴⁷
- per il terremoto in Emilia dell'anno 2012: fino alla definitiva ricostruzione/agibilità e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2018;⁴⁸
- 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;⁴⁹
- 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 2018.⁵⁰

Termini e modalità di versamento dell'IMU e della TASI

Per quanto riguarda il versamento dell'IMU, la Legge di stabilità 2014⁵¹ ha previsto, che si applichino anche agli anni successivi al 2014, le disposizioni⁵² 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).

Sia l'IMU⁵³ che la TASI⁵⁴ sono dovute:

- *“per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero”*⁵⁵;
- in due rate di pari importo (50%), rispettivamente:
 - la prima a titolo **d'acconto**, entro il 18 giugno 2018 (cadendo il giorno 16 di sabato);
 - la seconda a titolo **di saldo**, entro il **17 dicembre 2018** (cadendo il 16 di domenica).

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”⁵⁶ è previsto che:

- il versamento della prima rata dell'imposta dovuta, per l'anno 2018, sia effettuato sulla base delle aliquote e delle agevolazioni previste per l'anno 2017;
- 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.⁵⁷ In caso di mancata pubblicazione di tali delibere **entro il 28 ottobre 2018**⁵⁸, devono essere applicate le aliquote stabilite per l'anno 2017.

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.

⁴⁷ art.4, comma 5-octies del D.L.n.16/2012;

⁴⁸ termine così prorogato ad opera dell'art.1, comma 722 della Legge n.205/2017;

⁴⁹ art.48 del D.L.n.189/2016);

⁵⁰ art.2, comma 5-ter del D.L.n.148/2017;

⁵¹ art.1, comma 729 della Legge n.147/2013;

⁵² art.1, comma 380 della Legge n.228 del 24 dicembre 2012;

⁵³ art.9, comma 2 e 3 del D.Lgs.n.23/2011;

⁵⁴ Legge n.147 del 27 dicembre 2013;

⁵⁵ per la TASI si veda MEF risposta n.4 del 3 giugno 2014;

⁵⁶ art.13, comma 13-bis del D.L.n.201/2011;

⁵⁷ Circolare del MEF n.2/DF del 23 maggio 2013;

⁵⁸ le delibere devono essere inviate entro il 14 ottobre 2018 (art.1, comma 14, lett.e) della Legge n.208/2015);



Versamento IMU

Per effettuare il versamento del saldo dell'IMU, entro il prossimo **17 dicembre 2018**, è possibile utilizzare, alternativamente:

- il modello F24 "Ordinario"⁵⁹;
- 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"*⁶⁰.

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.

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"*⁶¹.

In mancanza di delibera in merito, *"l'importo minimo non può essere inferiore a 12 euro"*⁶² (l'ammontare si riferisce all'imposta complessivamente dovuta).

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.⁶³

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.⁶⁴

Nota bene

Riguardo all'invio, da parte dei Comuni, dei modelli di pagamento della TASI precompilati, l'IFEL⁶⁵ ha precisato che il Comune ha la facoltà e non l'obbligo di inviarli.

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

Nel caso in cui 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

⁵⁹ Agenzia delle Entrate, risoluzione n.35/E del 12 aprile 2012;

⁶⁰ Agenzia del Territorio, Circolare n.3/DF del 18 maggio 2012;

⁶¹ art. 1, comma 168, della Legge n. 296/2006;

⁶² art.25, comma 4, della Legge n.289/2002;

⁶³ approvato con il D.M. 23 maggio 2014;

⁶⁴ MEF, Circolare n.3/DF del 18 maggio 2012;

⁶⁵ IFEL, Nota 12 maggio 2015;

Compensazione

Per il versamento dell'IMU e della TASI,⁶⁷ effettuato con il modello F24, è possibile utilizzare in compensazione i crediti tributari o previdenziali a disposizione.⁶⁸

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

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”, si ricorda che a decorrere dal 24 aprile 2017⁶⁹, i crediti tributari (IVA, IRPEF, IRES, IRAP, ecc.) possono essere utilizzati in compensazione secondo le seguenti regole⁷⁰:

- **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**⁷¹ annui:
 - l'utilizzo in compensazione del credito IVA può essere effettuato solo dal giorno 10 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA oppure dell'istanza trimestrale (Mod.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 Mod.TR (nel caso di credito IVA trimestrale) rechi l'apposizione del visto di conformità⁷² da parte di un soggetto abilitato (esempio: dottore commercialista) oppure la sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale;⁷³
- **è fatto divieto**, fino a concorrenza dell'importo dei debiti, l'utilizzo in compensazione “orizzontale” di crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti⁷⁴:
 - 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 Mod.F24 con compensazioni “a rischio”

La Legge di Stabilità 2018⁷⁵ 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 pagamento⁷⁶. A decorrere dal **29 ottobre 2018** l'Agenzia può sospendere l'esecuzione delle deleghe di pagamento (Mod.F24) “*contenenti compensazioni che presentano profili di rischio*”. L'ambito di

⁶⁶ art.1, comma 722 della Legge n.147/2013;

⁶⁷ art.1 del D.L.n.16 del 6 marzo 2014;

⁶⁸ 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;

⁶⁹ art.3 del D.L.n.50/2017;

⁷⁰ si veda in merito anche: Agenzia delle Entrate, risoluzione n.68/E del 9 giugno 2017;

⁷¹ 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;

⁷² art.35, comma 1, lett.a) del D.Lgs.n.241/1997;

⁷³ art.2409-bis del Codice civile;

⁷⁴ art.31, comma 1, del D.L.n.78/2010;

⁷⁵ 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;

⁷⁶ art.17 e ss. del D.Lgs.n.241/1997;

applicazione riguarda potenzialmente tutti i crediti in compensazione. Con un apposito Provvedimento⁷⁷ l'Agenzia ha individuato i criteri e le modalità di attuazione della nuova disposizione normativa⁷⁸.

Tabella 2 – Modalità di versamento con l'utilizzo del Mod.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 omissio, 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 operoso⁷⁹. Tale istituto è stato modificato dalla Legge di stabilità 2015⁸⁰ che ha aggiunto nuove tipologie di ravvedimento.

Per sanare gli omissi 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 **0,3%** annuo (a partire dall'1 gennaio

⁷⁷ Agenzia delle Entrate, Provvedimento prot.n.195385 del 28 agosto 2018;

⁷⁸ 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;

⁷⁹ art.13 del D.Lgs.n.472/1997;

⁸⁰ Legge n.190/2014;

Ravvedimento “*sprint*” e breve⁸¹

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 unitamente all'imposta dovuta utilizzando il codice tributo dell'imposta stessa e barrando la casella "Ravvedimento".

Aggiornato novembre 2018

⁸¹ art.13 del D.Lgs.n.471/1997; Agenzia delle Entrate Circolare n.41 del 5 agosto 2011, par.10;