

Il MEF esclude le sanzioni per la mancata scelta in dichiarazione dell'abitazione principale esente IMU

di Luigi Lovecchio (*)

Dei diversi chiarimenti dati dal Dipartimento delle Finanze in materia di tributi comunali in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 27 gennaio 2022, particolare interesse riveste l'indicazione secondo cui la scelta dell'abitazione principale esente da IMU, in presenza di due case intestate a coniugi non separati, va fatta dal soggetto passivo in sede di dichiarazione annuale. Considerata l'incertezza interpretativa esistente in merito, il Dipartimento ha riconosciuto anche la disapplicazione delle sanzioni in caso di omessa indicazione della scelta in dichiarazione, senza tuttavia richiamare la più ampia tutela assicurata in tutte le ipotesi in cui il comportamento del contribuente sia stato indotto dall'Amministrazione finanziaria. Si è dell'avviso che, anche per il passato, la questione non può ritenersi chiusa, in vista del prossimo pronunciamento della Corte costituzionale.

1. Premessa

La scelta dell'abitazione principale esente da IMU, in presenza di **due case intestate a coniugi** non separati, va fatta dal soggetto passivo in sede di dichiarazione annuale. I controlli dei Comuni per le **annualità pregresse**, inoltre, dovrebbero avvenire senza irrogazione di **sanzioni**, in considerazione dell'obiettiva incertezza sull'ambito di applicazione della norma. Sempre in tema di IMU, si conferma altresì che per fruire delle **agevolazioni da COVID sugli immobili strumentali**, in caso di imprese individuali, non occorre che l'unità immobiliare sia contabilizzata tra gli immobili d'impresa. In materia di **tassa rifiuti**, inoltre, la **pubblicazione tardiva delle tariffe** del tributo determina la loro applicazione solo a partire dall'anno successivo. Sono alcuni dei chiarimenti proposti dal MEF in materia di tributi comunali, in occa-

sione dell'incontro con la stampa specializzata del 27 gennaio 2022.

Le indicazioni del Dipartimento delle Finanze hanno inoltre toccato alcune questioni sul nuovo canone unico sull'occupazione del suolo appartenente al patrimonio indisponibile di Comuni e Province e un quesito in materia di procedura di recupero coattivo, dopo la riforma recata nella Legge n. 160/2019. L'argomento di maggior interesse era ovviamente rappresentato dal trattamento delle abitazioni principali disgiunte dei coniugi, in ordine al quale è stata affermata la disapplicazione delle sanzioni a causa di incertezza interpretativa, senza tuttavia richiamare la più ampia tutela assicurata sempre dal medesimo art. 10, Legge n. 212/2000, in tutte le ipotesi in cui il comportamento del contribuente è stato indotto dall'Amministrazione finanziaria. Si è peraltro dell'avviso che, anche per il passato, la questione non può ritenersi

(*) Docente a contratto di Diritto tributario avanzato presso l'Università Roma Tre e Dottore commercialista in Bari.

Approfondimento

Tributi locali

chiusa, in vista del prossimo pronunciamento della Corte costituzionale.

2. L'esenzione IMU delle abitazioni disgiunte dei coniugi non separati

Il D.L. n. 146/2021 ha sostituito l'art. 1, comma 741, Legge n. 160/2019, prevedendo che l'**esenzione** per l'abitazione principale, in caso di **sdoppiamento delle residenze**, debba avere lo stesso trattamento, sia che le due case siano ubicate nello stesso Comune, sia che si tratti di Comuni diversi: l'agevolazione sarà sempre applicata per **una sola delle due abitazioni**. In questo modo, si è risolta l'infinita diatriba interpretativa che ha visto contrapporsi, da un lato, i contribuenti e il Dipartimento delle Finanze, dall'altro, i Comuni e la Corte di cassazione.

Volendo riassumere brevemente i termini del problema, si ricorderà che con l'**introduzione dell'IMU** (1) l'esenzione relativa all'abitazione principale è stata riformulata, regolando espresamente il caso in cui i due coniugi non separati abbiano disgiunto le residenze anagrafiche all'interno dello stesso Comune. In tale eventualità, in particolare, era esplicitamente stabilito che l'esonero competesse solo per una delle due unità, a scelta del contribuente. Nulla invece era contemplato nel diverso caso in cui lo sdoppiamento di residenze avveniva in **Comuni diversi**. Ciò aveva indotto il MEF (2) ad affermare che, in tale situazione, si potesse applicare una **doppia esenzione**, in considerazione di superiori esigenze, quali quelle lavorative dei due coniugi. Si badi che, nell'interpretazione delle Finanze, l'ipotesi delle necessità lavorative a sostegno della separazione delle residenze era citata a titolo meramente esemplificativo, e non certo esaustivo delle varie fattispecie che giustificavano il raddoppio dell'esenzione. Detto in altri termini, è certo che nell'ottica dell'interprete istituzionale tale raddoppio spettava sempre, alla sola condizione che sussistessero i presupposti di legge (3).

Di diverso avviso è stata la prassi di molti Comuni che hanno invece fatto leva sulle argomentazioni che, in vigore dell'ICI, erano già state accolte dalla **Corte di cassazione** per negare l'agevolazione in tutti i casi di residenze separate dei coniugi. Si è in sostanza osservato

che anche nell'IMU occorre che nell'unità interessata dall'esenzione ci sia **residenza e dimora dell'intero nucleo familiare**, di tal che in assenza di uno dei due coniugi l'agevolazione, difettando l'unitarietà del nucleo, non compete, in effetti, per nessuna delle abitazioni possedute. Questa tesi è stata ripetutamente confermata dalla Corte di cassazione (4) che pertanto è giunta alla totale **negazione del beneficio fiscale** in tutti i casi in cui, in sostanza, i due coniugi, per qualsiasi ragione, non vivano insieme. Ora, è chiaro come tale interpretazione si riveli totalmente irragionevole, sotto molteplici profili. In primo luogo, nella parte in cui si crea una evidente ed inammissibile **disparità di trattamento** rispetto alla condizione delle due **residenze nello stesso Comune**, in relazione alla quale, per l'appunto, al contribuente è garantita l'esenzione per uno dei due immobili. Inoltre, è chiaro come i soggetti maggiormente colpiti da tale singolare orientamento siano proprio quelli che hanno l'effettiva esigenza di residenze disgiunte, ad esempio, proprio per motivi di lavoro. A quest'ultimo riguardo, va peraltro segnalato un timido passo indietro del giudice di legittimità, forse finalmente consapevole dell'improponibilità della tesi "estrema", volta a negare *in toto* il diritto all'esenzione nella generalità dei casi in esame, rappresentato dall'ordinanza n. 17408/2021, in cui si legge "Invero, non può escludersi che i due coniugi, ad esempio per motivi di lavoro, fissino in due differenti, e magari distanti, Comuni la loro residenza e la loro dimora abituale. In siffatta evenienza (ed in assenza, ripetesi, di qualsivoglia deduzione e prova in ordine alla rottura del rapporto coniugale) dovrà accertarsi in quale di questi immobili si realizzi l'abitazione 'principale' del nucleo familiare, riconoscendo l'esenzione solo allo stesso.". Sembra quindi ammettersi la possibilità anche per le **residenze disgiunte in Comuni diversi** di riconoscere l'esenzione in esame almeno a una delle due unità immobiliari. In attesa di verificare la successiva evoluzione della lettura fornita dal giudice di legittimità, peraltro, sarà molto interessante vedere la posizione che assumerà la Consulta in ordine alle molteplici ordinanze di rimessione provenienti dalle Commissioni tributarie di merito di tutta Italia (5).

(1) Avvenuta con l'art. 13, D.L. n. 201/2011.

(2) Circolare n. 3/2012.

(3) E cioè residenza anagrafica e dimora abituale nell'immobile posseduto.

(4) Tra le molte, si vedano Cass. civ. n. 4166/2020, n.

2194/2021, n. 2344/2021 e n. 15316/2021.

(5) Si vedano, ad esempio, Comm. trib. reg. Liguria, ord. n. 297/2020 e Comm. trib. prov. di Napoli, ord. 22 novembre 2021.

In tale contesto, dunque, si registra la norma innovativa introdotta con il Decreto “Fisco-lavoro” che afferma che, in caso di residenze disgiunte sia nello stesso Comune che in Comuni diversi, il contribuente ha diritto di scegliere una sola unità immobiliare cui applicare l'esenzione IMU. In proposito, è stato pertanto chiesto alle Finanze, in primo luogo, quali sono le modalità con cui i contribuenti possono esprimere la **scelta dell'unità abitativa esente**. Inoltre, è stato proposto il quesito in ordine alla possibilità per i Comuni di disapplicare le sanzioni per gli accertamenti delle annualità pregresse, in nome dell'obiettiva incertezza sull'ambito di applicazione della norma di legge (6).

Con riferimento al primo quesito, il Dipartimento delle Finanze ha correttamente rilevato che l'indicazione dell'unità esente deve essere espressa dal soggetto passivo (7) con la **dichiarazione IMU**, per il primo anno, relativa al 2022, e dunque da presentarsi entro il 30 giugno 2023, barrando il campo **“15 Esenzioni”** e riportando nelle **annotazioni** “Abitazione principale scelta dal nucleo familiare ex art. 1, comma 741, lettera b), della Legge n. 160 del 2019”. Si è peraltro nella convinzione che l'indicazione in dichiarazione non rappresenti un elemento constitutivo della fattispecie agevolativa, di tal che l'esonero compete anche laddove la denuncia sia omessa, fermo restando l'irrogazione della sanzione minima di 50 euro.

Passando alla seconda questione sollevata, il Dicastero ha confermato la sussistenza delle condizioni per la **disapplicazione delle sanzioni**, stante l'**incertezza normativa esistente**. In realtà, l'affermazione del MEF si pone in apparente contrasto con le stesse pronunce di Cassazione, pure citate nella risposta, relative alla delimitazione dell'ambito di applicazione della esenzione in oggetto, secondo cui il potere di accettare la sussistenza della condizione dell'obiettiva incertezza “è esclusivamente demandato al giudice e non può essere operato dall'Amministrazione” (8). Il responso delle Finanze, al contrario, presuppone che sia il Comune autonomamente ad avvalersi di tale potere, seppure indubbiamente confortato da un parere istituzionale (9). Sarebbe stato invece più semplice invocare, non già il comma 3 dell'art. 10, Legge n. 212/2000, bensì il comma 2 del medesimo arti-

colo che dispone chiaramente la disapplicazione di sanzioni e interessi in tutti i casi in cui il contribuente abbia adottato comportamenti conformi alle indicazioni dell'Amministrazione finanziaria, in virtù della tutela della **buona fede** e del principio dell'**affidamento**. È del tutto evidente come, in tale diverso contesto, l'esente non richieda alcuna intermediazione del giudice, essendo una diretta conseguenza della sussistenza dei presupposti di legge.

Da ultimo, una notazione sulla portata della nuova del Decreto “Fisco-lavoro”. Ai fini della configurazione della possibilità di scelta dell'abitazione principale, occorre comunque che su entrambe le unità siano riscontrabili la residenza anagrafica e la dimora abituale del possessore. Ne consegue che in presenza di residenze “fittizie”, e cioè prive di dimora abituale del proprietario, queste non potranno mai fruire di alcun esonero da IMU.

3. L'esenzione COVID per gli immobili strumentali

Una ulteriore problematica portata all'attenzione del Ministero ha riguardato l'**esenzione IMU**, riferita tanto all'anno **2020** che all'acconto **2021**, riconosciuta agli **immobili strumentali** appartenenti alle imprese che, avendo subito forti penalizzazioni dall'emergenza epidemiologica, sono state incluse in apposite previsioni agevolative (10). Si pensi ad esempio alle imprese che hanno diritto ai contributi a fondo perduto, di cui all'art. 1, D.L. n. 41/2021. Si è al riguardo chiesto conferma che, contrariamente a quanto sostenuto in alcune prassi locali, l'esenzione prescindeva totalmente dalla scelta dell'imprenditore individuale di non contabilizzare l'immobile tra i **beni relativi all'impresa**. Si ricorda, in proposito, che, ai sensi dell'art. 65 del T.U.I.R., sono immobili relativi all'impresa quelli **annotati nelle scritture contabili**, sulla base di una decisione rimessa al contribuente. Il Dipartimento delle Finanze ha risposto positivamente al quesito, rilevando come i requisiti per applicare l'agevolazione non contemplassero in alcun modo l'avvenuta contabilizzazione del bene, peraltro, non necessitata da alcuna disposizione normativa.

(6) Ex art. 10, comma 3, Legge n. 212/2000.

(7) E cioè il proprietario o il titolare di un diritto reale di godimento.

(8) Cass. civ. n. 4685/2012.

(9) Il che dovrebbe prevenire eventuali profili di responsabilità contabile in capo al dirigente comunale.

(10) Tra le varie, si veda l'art. 6-sexies del D.L. n. 41/2021.

Approfondimento

Tributi locali

4. Le regole sulle tariffe TARI

Un altro quesito ha riguardato il caso delle tariffe TARI pubblicate tardivamente rispetto al termine di legge del 28 ottobre dell'anno di competenza. Tale regola di pubblicità delle misure del prelievo si intreccia con l'altra regola, sancita nell'art. 13, comma 15-ter, D.L. n. 201/2011, a mente della quale i **pagamenti dei tributi comunali** diversi dall'imposta di soggiorno, dall'I-MU e dall'addizionale IRPEF aventi **scadenza anteriore al 1° dicembre** di ciascun anno sono effettuati con le **tariffe dell'anno precedente**. I versamenti a conguaglio, effettuati con applicazione delle tariffe dell'anno in corso a decorrere dal primo gennaio dell'anno di competenza, sono eseguiti in data successiva al primo dicembre. Si tratta con evidenza di disposizione posta a tutela delle esigenze di semplificazione del contribuente, il quale, venendo formalmente a conoscenza delle delibere comunali solo con la pubblicazione sul sito del MEF effettuata entro il 28 ottobre di ciascun anno, deve avere un congruo termine per applicarle ed effettuare i relativi conteggi.

È stato pertanto chiesto quando e come si applicano le **tariffe TARI pubblicate in ritardo**, rispetto alla suddetta scadenza del 28 ottobre. Il MEF ha correttamente rilevato che le suddette misure di tassa non possono che essere applicate dall'anno successivo, con la doverosa precisazione che relativamente alle scadenze di pagamento dell'anno successivo anteriori al primo dicembre, continuano ad applicarsi le tariffe dell'anno precedente che in realtà sono quelle del secondo anno precedente.

Un **esempio** chiarirà il caso. Si ipotizzi che le misure della TARI del 2021 siano state pubblicate dopo il 28 ottobre 2021. La tassa dell'anno scorso sarà stata quindi calcolata sulla base delle tariffe del 2020. Inoltre, le scadenze di pagamento riferite alla TARI 2022, antecedenti al 1° dicembre prossimo, dovranno essere determinate sulla base delle tariffe dell'anno scorso che in effetti sono quelle del 2020. La delibera tardivamente pubblicata troverà concreta applicazione solo a partire dalle scadenze successive al 1° dicembre 2022. Ovviamente, se il Comune entro il 28 ottobre 2022 dovesse pubblicare una nuova delibera relativa al 2022, i calcoli dovranno essere effettuati sulla base dei valori ivi adottati.

5. Quesiti in materia di canone unico di occupazione

È stata inoltre rivolta alle Finanze una pluralità di domande afferenti al **nuovo canone unico di occupazione** delle aree appartenenti al patrimonio indisponibile di Comuni e Province, che, a decorrere **dal 1° gennaio 2021**, sostituisce il TOSAP/COSAP e l'imposta sulla pubblicità.

Un quesito attiene all'applicazione del canone in caso di occupazioni realizzate su tratti di **strade che attraversano centri abitati** con popolazione non superiore a **10.000 abitanti**, sui quali si sovrappongono le competenze provinciali, ex art. 2, comma 7, del Codice della strada. In proposito, è stato innanzitutto precisato che il **limite di popolazione** cui si riferisce la norma non riguarda l'intero territorio comunale, ma solo quella porzione che possa qualificarsi propriamente come centro abitato, ai sensi del Codice della strada. Sostiene altresì il Ministero che le occupazioni effettuate su tali aree, essendo di competenza della Provincia, non sono soggette al pagamento della quota di canone aferente all'imposta sulla pubblicità, qualora, ovviamente, siano collegate ad impianti pubblici-tari.

Una ulteriore tematica di carattere sistematico ha investito la **natura giuridica del canone**, in bilico tra entrata patrimoniale e tributo. Sul punto, le Finanze non potevano che confermare quanto indicato nella lettera della disciplina di riferimento che ne dichiara la **natura patrimoniale**. In realtà, la questione è molto più complessa, atteso che, come ricavabile in plurime pronunce della Corte costituzionale (11), allo scopo di accertare la natura di un'entrata non è sufficiente fermarsi alla qualificazione formale data dal legislatore, dovendosi invece indagare sugli elementi strutturali della stessa. E nel caso del suddetto canone unico i profili critici sono plurimi. Si pensi alla quota dovuta in relazione alla **diffusione di messaggi pubblicitari** che esclude la parte rappresentativa dell'occupazione di suolo pubblico. In tale fattispecie, non è in alcun modo configurabile una utilità di tipo para commutativo nei rapporti tra il privato e l'ente impositore, ancor più nelle ipotesi in cui si tratti di pubblicità effettuata su suolo privato, in quanto percepibile da luoghi pubblici. Sembra per vero indubitabile che nella situazione in esame il prelievo dovuto dal soggetto passivo sia accostabile ad un'imposta e non già a un ca-

(11) Si veda ad esempio la sentenza n. 238/2009.

none patrimoniale. Laddove così fosse acclarato dai giudici di vertice, le conseguenze sarebbero molto invasive sotto l'aspetto della limitazione dei poteri normativi dei Comuni, a partire dall'attuale assenza del limite massimo delle tariffe applicabili che non potrebbe ovviamente essere conservato in un ambito tributario.

In tema di poteri deliberativi degli enti, il MEF ha confermato che gli enti possono prevedere che il pagamento del canone non sia effettuato anticipatamente rispetto all'ottenimento dell'autorizzazione all'occupazione ma successivamente ad esso.

6. Intimazione di pagamento per somme non superiori a 10.000 euro

L'ultima tematica interessata dalle risposte del Dipartimento delle Finanze è quella delle procedure di **riscossione coattiva**, dopo la riforma della Legge di bilancio 2020, entrata in vigore dal 1° gennaio 2020. Tale riforma, si ricorderà, è intervenuta introducendo l'**accertamento esecutivo nel comparto dei tributi comunali** e prevedendo che le procedure di riscossione coattiva, svolte sia con l'accertamento esecutivo che con l'ingiunzione fiscale, siano eseguite sulla base delle disposizioni del Titolo II del D.P.R. n. 602/1973.

Tra le peculiarità delle **regole comunali**, rispetto all'analogia procedura vigente per i tributi erariali, si segnala la norma contenuta nell'art. 1, comma 795, Legge n. 160/2019, a mente della quale, in caso di recupero di **somme non superiori a 10.000 euro**, le operazioni di riscossione devono essere precedute dall'invio dell'**intimazione a pagare** gli importi dovuti, entro 30 giorni. Si tratta, si ritiene, di una disposizione volta a prevenire il rischio che errate notifiche di atti da parte degli enti locali si risolvano poi in azioni di aggressione dirette sul patrimonio del debitore. Ai sensi del precedente comma 785 della stessa Legge di bilancio 2020, inoltre, in caso di **affidamento dei carichi all'agente della riscossione**, trovano applicazione unicamente le regole indicate nel successivo comma 792, dunque non anche la previsione sull'obbligo di inviare l'intimazione suddetta. Si è pertanto chiesto se, in tale eventualità (12), l'agente della riscossione sia o meno tenuto a tale adempimento.

La risposta del MEF è stata negativa, sulla scorta del fatto che l'operato dell'AdER deve rispet-

tare unicamente le prescrizioni del suddetto comma 792, non anche quelle del comma 795. Fin qui, nulla da obiettare. Prosegue tuttavia il Dipartimento che l'**intimazione** in questione, dovendo precedere le operazioni di recupero, dovrà comunque essere **notificata dal Comune, prima dell'affidamento** del carico all'agente della riscossione. La tesi non appare condivisibile, atteso che la ridetta intimazione deve essere notificata dopo che l'accertamento è diventato esecutivo, e quindi decorso il termine per la proposizione del ricorso, ma senza che sia in alcun modo fissata una scadenza finale per tale adempimento. Nell'ottica del Ministero, invece, se si tiene conto del fatto che la trasmissione del carico può già avvenire dal novantunesimo giorno dalla notifica dell'atto, vi sarebbe un arco temporale di soli 30 giorni per inviare il sollecito, che tuttavia non appare ricavabile dal dettato legislativo. Ciò che conta è che l'invio avvenga **prima dell'avvio delle azioni di recupero**, ma non è detto affatto che ciò debba accadere anche prima della trasmissione del flusso dell'accertamento. Induce a tale conclusione anche l'ulteriore parallelo con l'ipotesi della notifica dell'**ingiunzione fiscale**, che continua ad essere applicabile per gli atti di accertamento ordinari emessi fino al 31 dicembre 2019. Ai sensi dell'art. 1, comma 804, Legge n. 160/2019, infatti, i commi da 794 a 803 trovano applicazione anche alle ingiunzioni emesse dal 1° gennaio 2020, fino a quando andrà a regime l'accertamento esecutivo. Ne deriva che anche in caso di riscossione tramite ingiunzione dovrà essere inviata l'intimazione relativa alle somme non superiori a 10.000 euro. Se però la fase della riscossione coattiva è affidata a terzi, diversi dall'AdER, allora l'ingiunzione sarà emessa a nome del concessionario privato, al quale solo incomberà l'obbligo di trasmettere il sollecito, dopo l'avvenuta notifica dell'ingiunzione. Ne deriva, anche sotto tale indiretto profilo, l'infondatezza della tesi secondo cui l'intimazione di pagamento, di cui al su citato art. 1, comma 795, Legge n. 160/2019, sia atto precedente l'affidamento del carico al terzo riscosso.

Sembra allora che l'interpretazione più corretta sia quella secondo cui, in caso di riscossione coattiva gestita dall'AdER, la suddetta intimazione non debba mai essere inviata, trattandosi di previsione che non trova ingresso in tale contesto operativo.

(12) E cioè, in caso di affidamento della pretesa ad Agenzia delle entrate - Riscossione.