

UNIVERSITÀ DEL PIEMONTE ORIENTALE

DIPARTIMENTO DI STUDI PER L'ECONOMIA E L'IMPRESA

CORSO DI LAUREA IN PROFESSIONISTA PER L'IMPRESA

TESI DI LAUREA MAGISTRALE

**LA GESTIONE DEI TRIBUTI LOCALI TRA INNOVAZIONE
E CRITICITÀ: LA NUOVA IMU E IL CONTRIBUTO DELLE
SOCIETÀ PRIVATE.**

Relatore:

Chiar.mo Prof. Ballancin Andrea



Candidato:

De Grossi Ginevra

Matricola: 20038898

ANNO ACCADEMICO 2024-2025

INDICE

INTRODUZIONE.....	4
CAPITOLO 1	6
L'EVOLUZIONE DELLA TASSAZIONE SUGLI IMMOBILI.....	6
1.1 LE ORIGINI DELLA TASSAZIONE IMMOBILIARE IN ITALIA: DALL'ISI ALL'ICI	6
1.2 L'ICI E IL SUO RUOLO NELL'AUTONOMIA FINANZIARIA COMUNALE.....	10
1.3 LA TRANSIZIONE DALL'ICI ALL'IMU: MOTIVAZIONE E IMPATTI ECONOMICI.	13
1.4 VERSO LA NUOVA IMU: PERCHÉ SI È GIUNTI ALLA RIFORMA DEL 2020? .	15
1.4.1 CRITICITÀ DELLA NUOVA COMPONENTE TASI.....	16
1.4.2 COMPLESSITÀ AMMINISTRATIVA E DIFFICOLTÀ DI RISCOSSIONE DELLA IUC.....	19
1.4.3 OBIETTIVI DELLA NUOVA IMU: SEMPLIFICAZIONE E MAGGIORE EFFICIENZA FISCALE	21
CAPITOLO 2.....	23
NUOVA IMU – IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA – LEGGE 27/12/2019 N.106.....	23
2.1 FONDAMENTI NORMATIVI: L'INCLUSIONE DELLA TASI	23
2.2 IL CONCETTO DI POSSESSO E LA SUA RILEVANZA AI FINI DELL' IMPOSTA	25
2.3: I SOGGETTI ATTIVI	28
2.4: SOGGETTI PASSIVI E GLI OBBLIGHI FISCALI	30
2.4.1 LA DICHIARAZIONE IMU	33
2.5 MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	38
2.5.1 BASE IMPONIBILE	40
2.5.2 LE ALIQUOTE	42
2.5.3 DELIBERAZIONE DELLE ALIQUOTE	46
2.5.4 AGEVOLAZIONI	48
2.5.5 PAGAMENTO DELL'IMPOSTA	50
CAPITOLO 3.....	53
CATEGORIE DI IMMOBILI E TRATTAMENTO FISCALE	53
3.1 TERRENI AGRICOLI.....	53
3.2 AREE FABBRICABILI	58
3.3 FABBRICATO E RELATIVE PERTINENZE	62
3.3.1 IMMOBILI LOCATI.....	65

3.4 TASSAZIONE DEGLI IMMOBILI ALL'ESTERO PER I CONTRIBUENTI ITALIANI: L'IVIE	68
CAPITOLO 4.....	70
L'IMU NEI PICCOLI COMUNI ITALIANI: EFFETTI E CRITICITÀ	70
4.1 CENNI SUL FEDERALISMO FISCALE.....	70
4.2 IL PESO DEI TRIBUTI LOCALI NEI BILANCI DEI PICCOLI COMUNI.....	73
4.3 PROBLEMATICHE LEGATE ALLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI LOCALI.....	75
4.4 PROCEDURA DI DEFINIZIONE DELL'INCARICO PER GLI ENTI.....	78
4.5 LA NASCITA DI SOCIETÀ TRIBUTARIE PRIVATE PER IL RECUPERO DEI TRIBUTI.....	80
4.6 SVOLGIMENTO DELLE ATTIVITÀ	84
4.7 PROSPETTIVE DI RIFORMA PER LA TASSAZIONE IMU E TARI.....	86
4.8 IMU 2026 – LEGGE DI BILANCIO 2026	92
CONCLUSIONE	95
BIBLIOGRAFIA	97
CIRCOLARI E LEGGI.....	100
ATTI NORMATIVI.....	105
IMMAGINI.....	105
TABELLE.....	105

INTRODUZIONE

Nel corso degli ultimi decenni, il sistema di tassazione immobiliare in Italia ha attraversato un profondo processo di trasformazione, frutto di esigenze sempre più pressanti di razionalizzazione fiscale, equità tributaria e rafforzamento dell'autonomia finanziaria degli enti locali. Le riforme che si sono susseguite, dall'ISI all'ICI, fino ad arrivare all'attuale imposta municipale propria (IMU), rappresentano non solo un'evoluzione normativa, ma anche un cambiamento strutturale nel rapporto tra Stato, Cittadini ed Enti nel territorio. La crescente complessità della gestione tributaria locale ha reso necessario un ripensamento continuo degli strumenti fiscali in uso, culminato con la riforma organica del 2020, introdotta con la legge di bilancio del 27 dicembre 2019 n. 160. Tale intervento ha segnato una svolta significativa nel panorama della fiscalità immobiliare: l'accorpamento dell'IMU e della TASI in un unico tributo più semplice, omogeneo e coerente con i principi di trasparenza e capacità contributiva, ha mirato a superare le criticità emerse negli anni precedenti, quali la frammentazione normativa, la complessità amministrativa e la difficoltà di riscossione da parte degli enti locali. In questo contesto, i comuni assumono un ruolo di primo piano: oltre a esercitare il potere impositivo in materia di tributi locali, sono anche gli attori istituzionali più prossimi ai cittadini, responsabili della determinazione delle aliquote, della gestione delle esenzioni e del recupero dell'evasione. La loro capacità di adattare il sistema fiscale alle specificità del territorio risulta determinante per garantire l'efficacia delle politiche pubbliche locali e per assicurare la sostenibilità dei bilanci comunali, soprattutto nei piccoli centri, dove l'incidenza dell'IMU è particolarmente rilevante. Accanto all'ente pubblico, si è progressivamente consolidata nel tempo anche la presenza di soggetti privati, come le società tributarie, che offrono supporto tecnico e operativo alle amministrazioni locali nella gestione e nella riscossione dei tributi. Queste realtà, come evidenziato dal caso di Tributaria SRL che sarà oggetto di compiuta analisi nel presente elaborato di tesi, rappresentano strumenti importanti per migliorare l'efficienza del sistema, ma sollevano allo stesso tempo interrogativi sul rapporto tra pubblico e privato nella gestione di funzioni fondamentali. La presente tesi si pone di analizzare l'evoluzione storica della tassazione immobiliare in Italia, soffermandosi in particolare sulla genesi e sulle finalità della nuova IMU, nonché sul trattamento fiscale delle diverse tipologie di immobili. Un'attenzione specifica sarà infine riservata all'impatto dell'IMU nei piccoli comuni, evidenziando criticità, potenzialità e prospettive di riforma, anche alla luce del coinvolgimento crescente delle società private nel processo di riscossione.

Attraverso il percorso di indagine delineato, l'elaborato mira a offrire una lettura organica aggiornata e criticamente orientata della fiscalità immobiliare locale, evidenziando come la stratificazione normativa, l'esercizio della potestà regolamentare comunale e l'interazione con operatori esterni costituiscano fattori determinanti per assicurare un'amministrazione dei tributi locali coerente con esigenze di modernità, equità ed effettività.

CAPITOLO 1

L'EVOLUZIONE DELLA TASSAZIONE SUGLI IMMOBILI

1.1 LE ORIGINI DELLA TASSAZIONE IMMOBILIARE IN ITALIA: DALL'ISI ALL'ICI

In Italia, le forme di tassazione sugli immobili sono rinvenibili sin dal 1864, quando la legge 14 luglio 1864, n. 1831, all'articolo 3 disciplinò l'imposta principale sui fabbricati urbani in misura del 12,5% delle rendite imponibili.

L'anno successivo, con la legge 26 gennaio 1865, n. 2136, recante *“Per l'unificazione dell'imposta sui fabbricati”*, si compì un passaggio decisivo verso la costruzione di un sistema fiscale nazionale uniforme. L'intervento istituì un'imposta diretta, reale e speciale destinata a colpire i fabbricati e, più in generale, ogni costruzione stabile, assumendo quale parametro il reddito netto. In particolare, l'art. 1 della legge stabiliva che tale imposta dovesse essere calcolata in proporzione al reddito netto generato dagli immobili, con un'aliquota uniforme da determinare successivamente. Il prelievo si estendeva a tutte le tipologie edilizie, comprese le strutture a destinazione industriale, fatta salva la previsione di specifiche esenzioni elencate all'art. 2, tra cui rientravano le abitazioni rurali utilizzate dai coltivatori diretti, gli edifici destinati al culto, i cimiteri e le relative pertinenze, nonché i fabbricati demaniali impiegati per finalità di difesa (ad esempio le fortificazioni). Un profilo distintivo della disciplina del 1865 era rappresentato dal metodo di accertamento del reddito, fondato sulla dichiarazione del contribuente, in controtendenza rispetto al tradizionale criterio catastale. La scelta normativa privilegiata, infatti, preferiva il reddito effettivamente prodotto dall'immobile, rendendo l'imposizione più aderente alla realtà economica del momento, sebbene con evidenti difficoltà di riscontro, anche in ragione dell'assenza di sistemi catastali aggiornati.

Nei decenni successivi, l'attuazione della disciplina mise tuttavia in evidenza significativi squilibri territoriali: il carico risultava più incisivo nelle aree a maggiore densità urbana e con popolazione concentrata, mentre appariva più contenuto nelle zone scarsamente popolate, anche in ragione della (erronea) convinzione che i comuni di minori dimensioni corrispondessero a realtà intrinsecamente poco redditizie¹.

¹ MEF dipartimento delle finanze 1865, *Imposta sui fabbricati*.

Un ulteriore sviluppo si ebbe con la legge 20 marzo 1865, n. 2248², attraverso cui furono introdotti i c.d. “centesimi addizionali”: maggiorazioni applicate in aggiunta all’imposta diretta, funzionali a colmare il fabbisogno finanziario statale e, al contempo, idonee a riconoscere ai comuni un primo spazio di autonomia nella determinazione del prelievo aggiuntivo, anticipando taluni tratti dei successivi assetti riconducibili al federalismo fiscale³. A partire dal 1939 venne introdotto il Nuovo Catasto Edilizio Urbano (NCEU), fondato sul concetto di unità immobiliari e tariffe d’estimo⁴, che divenne pienamente operativo solo nel 1962.

Nel corso del tempo, pur in presenza del meccanismo delle addizionali, l’autonomia comunale rimase comunque assoggettata a un controllo stringente da parte dello Stato, volto a contenere il carico fiscale locale. Tuttavia, tali restrizioni furono frequentemente superate, soprattutto nel periodo tra le due guerre. Inoltre, l’imposizione sui fabbricati venne progressivamente erosa da esenzioni e agevolazioni: in particolare le nuove abitazioni realizzate nelle zone di bonifica furono classificate come immobili rurali e, pertanto, considerate non imponibili.

Successivamente, la riforma fiscale del 1973 segnò un mutamento significativo: l’imposta sui fabbricati venne assorbita nell’IRPEF⁵, mentre le addizionali locali furono soppresse. Ne conseguì che, per circa vent’anni, l’ordinamento italiano non conobbe un’imposta patrimoniale immobiliare specifica. La base fiscale continuò a essere calcolata secondo lo schema previgente fino alla revisione delle tariffe catastali del 1990. Nel frattempo, i redditi da fabbricati inizialmente rappresentavano l’8-10% del reddito complessivo dichiarato, si ridussero fino al 4-5%, anche in conseguenza dell’esclusione dell’abitazione principale dalla base imponibile IRPEF⁶.

² Cfr. Art. 44, L. n. 2248/1865: “*Non potranno a tal titolo riscuotersi dai ricevitori e dai tesorieri comunali che cinque centesimi per ogni estratto di ruolo concernente il medesimo contribuente*”.

Art. 173, L. n. 2248/1865: “*alle spese provinciali, in causa d’insufficienza delle rendite e delle entrate ordinarie, si supplirà con centesimi addizionali alle imposte dirette, e colle altre rendite che saranno dalle leggi consentite*”.

³ Il Federalismo fiscale, introdotto con la riforma del Titolo V della Costituzione nel 2001, attribuisce maggiore autonomia finanziaria a Regioni ed enti locali (Comuni). L’art. 117 stabilisce la ripartizione delle competenze legislative tra Stato e Regioni, attribuendo alle autonomie territoriali ampi spazi di intervento pur garantendo l’equità territoriale tramite strumenti compensativi come il fondo perequativo (art. 119).

⁴ Cfr. art. 13 del decreto 8 ottobre 1931, n. 1572: “*la tariffa esprime, in moneta legale, la rendita imponibile di un ettaro per ciascuna qualità di classe. La rendita imponibile è quella parte del prodotto totale del fondo che rimane al proprietario, netta delle spese e perdite eventuali. Agli effetti attuali del catasto, le tariffe d’estimo rappresentano la parte dominicale del reddito medio, ordinario, continuativo ritraibile dai terreni al 1° gennaio 1914*”.

⁵ L’IRPEF è l’imposta sul reddito delle persone fisiche; il relativo presupposto è disciplinato dal TUIR (Testo unico delle imposte sui redditi – D.P.R. n. 917/1986), il quale, all’art. 1, individua quale fatto imponibile il possesso di redditi, in denaro o in natura, rientranti nelle categorie elencate all’art. 6. Quest’ultimo, in particolare, distingue le seguenti tipologie reddituali: redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi d’impresa e redditi diversi.

⁶ MANESTRA. S., *Breve storia dei tributi sugli immobili: i fabbricati*. fisco oggi (16 agosto 2013).

Negli anni Ottanta, la crisi della finanza pubblica riportò il patrimonio immobiliare al centro delle politiche di gettito. Dopo il fallimento della TASCO (tassa sui servizi comunali)⁷ e l'introduzione dell'ICIAP⁸ (1989) per i fabbricati strumentali, emerse l'idea di una vera imposta patrimoniale immobiliare. Tale percorso condusse, dapprima, all'applicazione dell'ISI (Imposta Straordinaria sugli Immobili) e, appena cinque mesi più tardi, alla nascita dell'ICI (Imposta Comunale sugli Immobili).

Infatti, l'imposizione sugli immobili in Italia assunse una configurazione organica nel 1992, in un contesto economico particolarmente complesso. In quell'anno, durante il governo guidato da Giuliano Amato e in una fase di crisi finanziaria caratterizzata da un'inflazione crescente, fu introdotta l'Imposta Straordinaria sugli Immobili, (ISI), definita "straordinaria" poiché applicata *una tantum*.

La sua istituzione avvenne tramite il D.L. n. 333/1992, il cui art. 7, comma 1, stabiliva quanto segue: *"per l'anno 1992 è istituita una imposta straordinaria immobiliare sul valore dei fabbricati e delle aree fabbricabili individuate negli strumenti urbanistici vigenti, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, posseduti alla data di entrata in vigore del presente decreto"*. Come si evince dall'impianto normativo, l'ISI colpiva gli immobili, indipendentemente dalla destinazione d'uso, includendo quindi anche le abitazioni principali, con l'obiettivo di incrementare il gettito fiscale, in quanto il tributo è straordinario all'IRPEF già gravante sulla rendita catastale. Il decreto fu poi convertito nella legge dell'8 agosto 1992, n. 359, con l'intento di rispondere rapidamente alle esigenze di bilancio dello Stato.

L'ISI prevedeva un'aliquota del 2 per mille per le abitazioni principali e del 3 per mille per gli altri immobili, applicata sulle rendite catastali rivalutate mediante un coefficiente pari a 100 per le abitazioni, sia principali che secondarie, e le relative pertinenze. Tale meccanismo consentiva un rapido calcolo del tributo, rendendo operativa la misura in tempi brevi.

Sotto il profilo soggettivo, erano tenuti al pagamento i proprietari degli immobili (fabbricati ed aree fabbricabili), nonché titolari di diritti reali, quali usufrutto, uso o abitazione⁹.

⁷ Si trattava di un tributo comunale, pensato per essere applicato sulla base della superficie degli immobili e delle aree presenti nel territorio comunale, tenendo conto anche della loro destinazione d'uso. Avrebbero dovuto pagarla gli occupanti o i conduttori di tali spazi, nonché coloro che svolgevano attività commerciali, industriali o artigianali all'interno del comune. Tuttavia, il decreto-legge del 30 dicembre 1985, n. 785, non venne convertito nei tempi previsti e lo stesso accadde ai due decreti successivi e quindi non vi fu l'inserimento della TASCO. Enciclopedia giuridica. <http://www.enciclopedia-juridica.com/it/d/tasco/tasco.htm>

⁸ ICIAP: imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni. Istituito dal decreto-legge del 2 marzo 1989 n. 66. I soggetti passivi comprendevano le persone fisiche, gli enti pubblici e privati, le società e altre organizzazioni di persone o di beni che esercitavano attività di impresa, arti o professioni.

⁹ VACCARO. S., *Dall'ISI alla IUC 20 anni di imposte sulla casa*. Pearson.

Tuttavia, non tutti gli immobili rientravano nel perimetro applicativo: risultavano esclusi dall'imposizione gli edifici adibiti a culto, gli enti e immobili appartenenti alla Santa Sede, quelli di proprietà degli Stati esteri e gli edifici utilizzati per finalità sociali e assistenziali.

Dal punto di vista finanziario, il gettito derivante dall'ISI fu significativo: complessivamente, lo Stato incassò circa 5,9 miliardi di euro. L'onere medio per i contribuenti italiani fu stimato in circa 91 euro, con valori più elevati nelle grandi città quali Roma (media di 214 euro) e Milano (circa 200 euro)¹⁰.

A distanza di appena cinque mesi dalla sua introduzione, l'ISI perse la sua natura di imposta straordinaria e fu sostituita da una versione strutturale e permanente: nacque così l'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), istituita dal D.lgs. n. 504/1992.

¹⁰La Repubblica, *due decenni di balzetti sulla casa, dal 1992 triplica il conto per gli italiani*. 12 gennaio 2013.

1.2 L'ICI E IL SUO RUOLO NELL'AUTONOMIA FINANZIARIA COMUNALE

Se l'ISI aveva rappresentato un prelievo straordinario e temporalmente circoscritto, concepito quale misura emergenziale per fronteggiare una situazione critica della finanza pubblica, l'introduzione dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), ad opera del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, segnò una tappa cruciale nel processo di riassetto dei rapporti finanziari tra lo Stato e gli enti territoriali. La nuova disciplina trovava il proprio fondamento nella legge delega 23 ottobre 1992, n. 421, la quale conferiva al Governo il potere di intervenire su diversi ambiti strategici, tra cui quello della finanza locale. In tale cornice, l'art. 1, comma 1, configurava l'ICI come uno strumento volto a rafforzare l'autonomia finanziaria dei Comuni mediante l'introduzione di un'imposta incentrata sul possesso di immobili, a prescindere dalla loro destinazione (residenziale, commerciale o agricola).

Nonostante l'enunciazione di un obiettivo orientato alla valorizzazione dell'autonomia impositiva comunale, l'assetto originario dell'ICI presentava limitazioni rilevanti. I Comuni, infatti, non disponevano di piena discrezionalità nella gestione del tributo: la facoltà di variare l'aliquota era circoscritta entro un intervallo rigidamente stabilito a livello centrale, dal 4 al 6 per mille, definito all'art. 4, comma 1, lettera A, numero 6 del D.L. n. 421/1992¹¹, e non era riconosciuto alcun potere di incidere sulla base imponibile né tantomeno di scegliere se istituire o meno l'imposta. Il D.lgs. n. 504/1992 delineava i tratti essenziali del nuovo prelievo:

- l'art. 1, comma 2, stabiliva che l'ICI si applicasse al possesso di fabbricati, aree edificabili e terreni agricoli, ubicati nel territorio dello Stato, indipendentemente dall'uso cui fossero destinati;
- l'art. 3 individuava quale soggetto passivo il titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul bene, senza rilevanza della residenza o della sede legale;
- l'art. 4 introduceva elementi di decentramento amministrativo, attribuendo ai Comuni la responsabilità per la liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta, esclusivamente per gli immobili situati nel proprio territorio, con esclusione di quelli di proprietà dell'ente stesso.

L'apparente riconoscimento dell'autonomia locale si scontrava, tuttavia, con quanto disposto dall'art. 18, comma 3, del D.lgs. n.504/1992, ai sensi del quale *“Per l'imposta comunale sugli*

¹¹Cfr. art. 4, comma 1, lettera A, numero 6, D.L. 421/1992: determinazione di un'aliquota unica da parte del Comune in misura variante dal 4 al 6 per mille, con applicazione della aliquota minima in caso di mancata determinazione e con facoltà di aumentare l'aliquota massima fino all'uno per mille per straordinarie esigenze di bilancio.

immobili dovuta per l'anno 1993, la liquidazione e la rettifica delle dichiarazioni, l'accertamento, l'irrogazione delle sanzioni e degli interessi, la riscossione delle somme conseguentemente dovute sono effettuati dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria dello Stato".

Tale disposizione, intesa come transitoria, sollevava interrogativi sotto il punto di vista costituzionale, considerando che la stessa legge delega, all'art. 4, comma 1, richiamava l'obiettivo di consentire a Regioni, Province e Comuni di provvedere a una parte rilevante del proprio fabbisogno mediante risorse proprie, senza un intervento statale.

Un chiarimento, seppur solo parziale, fu offerto dal decreto del Ministero delle Finanze 5 luglio 1993, che, pur senza attribuire esplicitamente funzioni operative ai Comuni, all'art. 2, comma 1, lettera c, evidenziò la necessità di definire modalità di riparto tra Stato e Comuni¹², suggerendo indirettamente un coinvolgimento comunale attivo nella gestione del tributo.

In assenza di un esplicito aggiornamento normativo, le necessità operative potrebbero aver reso indispensabile l'intervento degli uffici comunali nella gestione dell'imposta già a partire dal 1993. Un'indicazione in tal senso si rinviene nella circolare n. 20 del 12 luglio 1993, la quale, al comma 5 dell'art. 1, afferma che *"Ad eccezione del primo anno, la liquidazione e l'accertamento dell'ICI fanno capo ai comuni. La funzione appare assai delicata per l'importanza che il nuovo tributo andrà a prendere nell'ambito delle entrate dei comuni, che dipenderanno, mediamente, almeno per il 30 per cento dell'ICI"*¹³. La crescente importanza dell'ICI nella finanza locale impose quindi una profonda riorganizzazione degli uffici tributi, sempre più centrali nella strategia gestionale degli enti locali. In questo ambito si colloca anche l'art 18-bis del decreto-legge n. 8 del 18 gennaio 1993, che obbligava i comuni a comunicare al Ministero delle Finanze i nominativi dei funzionari responsabili dell'ICI. Un adempimento che conferma, indirettamente, la temporanea collaborazione tra Stato e Comuni per l'adempimento dell'ICI riferita all'anno 1993, e la contestuale necessità di predisporre strutture adeguate a un futuro in cui l'autonomia impositiva sarebbe stata rafforzata.

In sintesi, pur essendo il 1993 un anno di transizione, il nuovo tributo rappresentò un passo decisivo verso un sistema in cui i Comuni sarebbero divenuti protagonisti nella gestione delle risorse fiscali. A partire dagli anni successivi, infatti, la possibilità di intervenire, seppur entro

¹²Cfr. art. 2, comma 1, lettera c, Decreto 5 luglio 1993,: *"ripartire tale differenza fra lo Stato e quel determinato comune, secondo il seguente rapporto: aliquota comunicata sta al detto importo differenziale come aliquota del 4 per mille sta ad X (X rappresenta la parte di spettanza dello stato); per cui, ad esempio, se i totali di cui alle lettere a) e b) sono rispettivamente di 140 miliardi e 20 miliardi, e quindi l'importo differenziale è 120 miliardi, e l'aliquota comunicata dal comune ci si riferiscono i versamenti è del 6 per mille, si ha, applicando il predetto rapporto, che 80 miliardi spettano allo Stato e 40 miliardi al comune"*.

¹³Cfr. art. 1, comma 5, circolare 12 luglio 1993, n. 20. *Disposizioni di carattere fiscale.*

limiti prestabiliti, su aliquote e detrazioni segnò l'inizio di una più ampia autonomia locale, in coerenza con il disegno della legge delega iniziale.

Il passaggio dall'ISI all'ICI rappresentò quindi un'evoluzione profonda nella fiscalità immobiliare italiana, con l'obiettivo di rafforzare l'autonomia finanziaria degli enti locali. Mentre l'ISI era una misura emergenziale e temporanea a favore dello Stato, adottata nel 1992 per rispondere a esigenze straordinarie di bilancio, l'ICI fu pensata come un'imposta permanente comunale, con entrate destinate esclusivamente ai Comuni. Rimasta in vigore fino al 2011, l'ICI consolidò nel tempo il ruolo strategico degli enti locali all'interno dell'architettura fiscale nazionale.

Dopo quasi vent'anni di applicazione, caratterizzati da modifiche normative e dibattiti politici, l'ICI si avviava dunque verso una trasformazione profonda che avrebbe condotto alla nascita dell'IMU, destinata a ridefinire ulteriormente l'assetto della fiscalità immobiliare in Italia.

1.3 LA TRANSIZIONE DALL'ICI ALL'IMU: MOTIVAZIONE E IMPATTI ECONOMICI.

L'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), introdotta nel 1993 e terminata nel 2011, ha rappresentato per quasi due decenni una delle principali fonti di finanziamento per i Comuni italiani. Durante la sua vigenza, l'ICI fu oggetto di numerosi interventi legislativi, riflettendo le diverse orientazioni politiche e le esigenze fiscali dei governi succedutisi nel tempo.

Un primo rilevante cambiamento si verificò con il D.L. 4 febbraio 2006, n. 23, convertito in legge n. 86, del 3 marzo 2006, il quale conferì ai Comuni la facoltà di introdurre esenzioni o riduzioni dell'imposta in presenza di particolari condizioni sociali, come stabilito all'art. 2, comma 2, le agevolazioni potevano essere applicate a proprietari di immobili locati, a soggetti in condizioni di fragilità economica e familiare, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio comunale.

Con riferimento al 2006 è doveroso ricordare l'episodio emblematico della campagna elettorale che vide contrapposti Silvio Berlusconi e Romano Prodi. Nel corso del faccia a faccia televisivo del 3 aprile, Berlusconi avanzò come mossa conclusiva volta a incrementare il consenso elettorale, la proposta di abolire l'Imposta Comunale sugli immobili (ICI) relativa all'abitazione principale. Nonostante l'effetto mediatico tale annuncio non fu sufficiente a fargli vincere le elezioni, ma Romano Prodi, una volta insediato, non mancò di intervenire sul tema dell'ICI.

Nel 2008, sotto il secondo Governo Prodi (28 aprile 2006 – 6 febbraio 2008), fu approvata la legge finanziaria per il 2008 (legge del dicembre 2007, n.244). All'art. 1, comma 5, venne introdotta un'ulteriore detrazione pari all'1,33 per mille della base imponibile per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale, fino ad un massimo di 200 euro, applicabile salvo che per gli immobili appartenenti alle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (ville) e A/9 (castelli e palazzi di pregio storico e artistico). Tuttavia, nello stesso anno, l'orientamento fiscale subì un netto cambiamento con l'avvento del Governo Berlusconi. Il nuovo esecutivo approvò il D.L n. 93, 27 maggio 2008, convertito con modificazioni nella legge n. 126, 24 luglio 2008, (pubblicata in G.U n. 174, 26 luglio 2008), che decretò l'abolizione dell'ICI sull'abitazione principale, ad eccezione delle unità immobiliari classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9. La vera transizione tra vecchio e nuovo sistema si concretizzò con il decreto legislativo n. 23, 14 marzo 2011, pubblicato in G.U. n. 67, 23 marzo 2011. Tale provvedimento prevedeva l'introduzione, a partire dal 2014, dell'Imposta Municipale Propria (IMU) destinata a sostituire l'ICI. In origine, l'IMU avrebbe dovuto essere

applicata a partire dal 2014 e solo agli immobili diversi dall'abitazione principale. A causa della grave crisi economico-finanziaria che colpì l'Italia nel 2011, il Governo Monti intervenne anticipando l'entrata in vigore dell'IMU al 2012. Tale modifica venne formalizzata attraverso l'art. 13 de D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni nella legge n. 214, 22 dicembre 2011, (G.U: n. 300, del 27 dicembre 2011). Oltre ad anticiparne l'attuazione, la nuova normativa estese l'applicazione dell'IMU anche alle abitazioni principali, ponendo così fine all'esenzione introdotta dal Governo Berlusconi. Questa manovra venne molto criticata dai cittadini e successivamente, il Governo Letta introdusse nuove misure correttive. Con il D.L. 21 maggio 2013, n. 54, venne disposta la sospensione del versamento della prima rata IMU 2013, per alcune categorie di immobili, tra cui l'abitazione principale. Tale sospensione fu poi confermata e resa definitiva dal D.L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito con modificazioni nella legge 28 ottobre 2013, n. 124, (G.U n. 254, del 29 ottobre 2013), definendo la cancellazione della rata per queste tipologie di immobili.

Le modifiche introdotte tra il 2006 e il 2013, culminate dall'anticipazione dell'IMU e nelle successive misure correttive, posero le basi per un assetto tributario complesso che avrebbe richiesto ulteriori interventi, fino a condurre alla riforma del 2020 con l'istituzione della "nuova IMU".

1.4 VERSO LA NUOVA IMU: PERCHÉ SI È GIUNTI ALLA RIFORMA DEL 2020?

A decorrere dal 2014 e fino al 2019, l'imposta municipale propria (IMU) è stata ricompresa all'interno dell'Imposta Unica Comunale (IUC), istituita dall'art. 1, legge 27 dicembre 2013, n. 147, (legge di stabilità del 2014), unitamente al Tributo per i servizi indivisibili (TASI) e alla Tassa sui rifiuti (TARI). Nel periodo di vigenza della IUC, la disciplina dell'IMU è stata oggetto di plurimi interventi modificativi rispetto agli anni precedenti, tra i quali si segnalano i seguenti profili di maggiore rilievo sistematico:

- Esenzione dell'abitazione principale: la modifica di maggior impatto ha riguardato l'esclusione dell'abitazione principale dall'ambito applicativo dell'imposta, con estensione dell'esenzione anche alle relative pertinenze. Permane, tuttavia, l'assoggettamento a imposizione per gli immobili classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per i quali continua a trovare applicazione un'aliquota agevolata pari allo 0,4%, accompagnata da una detrazione fissa di euro 200.
- Fabbricati rurali ad uso strumentale: i fabbricati rurali strumentali destinati allo svolgimento di attività agricole sono stati esentati dal pagamento dell'IMU, pur rimanendo assoggettati al tributo TASI.
- Terreni agricoli e soggetti qualificati: per i coltivatori diretti (CD) e per gli imprenditori agricoli professionali (IAP) è stata prevista una riduzione del moltiplicatore ai fini del calcolo della base imponibile dei terreni agricoli, che è passato da 110 a 75.
- Parziale deducibilità dell'imposta: l'IMU è divenuta parzialmente deducibile dal reddito di lavoro autonomo nella misura del 20%, segnando un significativo mutamento rispetto al precedente regime¹⁴¹⁵.

Le innovazioni sopra richiamate sono state ulteriormente integrate da successivi interventi normativi. In particolare, la legge di stabilità per il 2016 ha disposto l'abolizione della TASI per immobili adibiti ad abitazione principale dal proprietario, nonché per le relative pertinenze. Tale scelta legislativa ha determinato per alcune fattispecie immobiliari, la coesistenza di due tributi – IMU e TASI – gravanti sulla medesima base imponibile, con evidenti problemi di sovrapposizione impositiva.

Un riassetto organico della materia è stato successivamente realizzato con la legge 27 dicembre 2019, n. 160, (legge di bilancio 2020), la quale ha soppresso la IUC e, contestualmente, ha

¹⁴ Studio benedetti, *Dal 2014 modifiche a IMU, TASI e TARI (TARES e TARSU): subentra la IUC*, 9 gennaio 2014. <https://www.studiobenedetti.eu/iuc/>

¹⁵ BARUZZI. S., *Le modifiche Imu per il 2014*. Il Fisco, 2014, pagg. 428-437.

abrogato la TASI, lasciando in vigore esclusivamente l'IMU e la TARI. L'IMU è stata quindi oggetto di una complessiva riformulazione normativa, mediante la quale il legislatore ha ricompreso nel relativo presupposto impositivo anche l'ambito prima attribuito alla TASI. La disciplina della "nuova IMU" è stata conseguentemente tipizzata all'interno dell'art. 1, della citata legge n. 160/2019.

L'imposta così ridefinita trova applicazione su tutto il territorio nazionale, con l'eccezione dei regimi speciali previsti dagli Statuti della Regione Friuli-Venezia Giulia e delle Province autonome di Trento e Bolzano. In tali territori continuano a essere adottati tributi immobiliari propri: l'imposta immobiliare semplice (IMIS) nella Provincia autonoma di Trento e l'imposta Municipale Immobiliare (IMI) nella Provincia autonoma di Bolzano, come previsto dall'art. 1, comma 739, della legge n. 160/2019.

1.4.1 CRITICITÀ DELLA NUOVA COMPONENTE TASI

La TASI (Tassa sui Servizi Indivisibili), introdotta nel 2014 e rimasta in vigore sino al 31 dicembre 2019, costituiva una delle componenti dell'Imposta Unica Comunale (IUC). La finalità principale del tributo consisteva nel finanziamento dei cosiddetti *servizi indivisibili* erogati dai Comuni, vale a dire quelle prestazioni pubbliche quali, a titolo esemplificativo, l'illuminazione pubblica o la manutenzione della viabilità, che non possono essere ripartite tra i cittadini in funzione dell'utilizzo individuale.

Sotto il profilo strutturale, l'assetto impositivo della TASI ricalcava in larga parte quello dell'IMU, pur distinguendosi principalmente in relazione all'entità delle aliquote applicabili. La sua istituzione è avvenuta ad opera della legge 27 dicembre 2013, n. 147, (legge di stabilità 2014), il cui comma 669, stabiliva che *"Il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale come definita ai fini dell'imposta municipale propria, di aree scoperte nonché di quelle edificabili, a qualsiasi uso adibiti"*. In via originaria, pertanto, anche l'abitazione principale risultava assoggettata al tributo. Successivamente, la legge di stabilità per il 2016 è intervenuta sul medesimo comma 669, riformulandolo nei seguenti termini *"Il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati e di aree edificabili, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli e dell'abitazione principale, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 6*

dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9". È stata dunque prevista l'esenzione per le abitazioni non di lusso, mentre gli immobili appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 sono rimasti imponibili.

La disciplina originaria della TASI presentava tuttavia rilevanti lacune sistematiche, che il legislatore ha cercato di colmare mediante il D.L. 6 marzo 2014, n. 16, successivamente convertito nella legge 2 maggio 2014, n. 68. Con tale intervento sono state introdotte norme integrative, tra cui l'estensione a tutti i tributi locali delle procedure di rimborso già previste per l'IMU. Nonostante la denominazione, la TASI non configurava tecnicamente una "tassa", bensì un'imposta in senso proprio, poiché non correlata alla fruizione di un servizio divisibile, bensì riferita genericamente ai servizi indivisibili comunali. Tale impostazione ha alimentato dubbi di legittimità costituzionale in relazione all'art. 53 Cost., nella misura in cui il tributo, gravando anche sull'inquilino, poteva non riflettere la sua effettiva capacità contributiva, risultando invece parametrato su quella del proprietario.

Il meccanismo di determinazione della base imponibile ricalcava sostanzialmente quello dell'IMU. La rendita catastale dell'immobile veniva rivalutata del 5% e moltiplicata per specifici coefficienti, differenziati in relazione alla categoria catastale, come stabilito dall'art. 13, comma 4, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201:

- 160 per gli immobili appartenenti al gruppo catastale A (esclusi gli A/10) e per i C/2, C/6 e C/7;
- 140 per gli immobili del gruppo B e per le categorie C/3, C/4 e C/5;
- 80 per gli immobili in categoria D/5 e A/10;
- 65 per quelli appartenenti al gruppo catastale D;
- 55 per gli immobili classificati in categoria C/1.

La TASI rappresentava, senza dubbio, l'elemento maggiormente problematico all'interno della struttura dell'Imposta Unica Comunale (IUC). In primo luogo, essa era parametrata sul valore catastale degli immobili e, nella prassi applicativa, si configurava come una sorta di addizionale all'IMU, poiché le aliquote dei due tributi potevano concorrere sino al limite del 10,6%, risultante dalla sommatoria dell'aliquota IMU e di quella TASI.

In secondo luogo, la definizione del presupposto impositivo e della base imponibile si caratterizzava per un elevato grado di incertezza. Il legislatore avrebbe dovuto delineare con maggiore precisione l'ambito applicativo della TASI, circoscrivendo ai fabbricati e alle aree edificabili. La formulazione originaria del comma 669, tuttavia, comprendeva anche le

abitazioni principali e non forniva indicazioni univoche circa l'assoggettamento dei territori agricoli. Soltanto un'interpretazione logico-sistematica consentiva di ricondurre tali terreni alla categoria delle "aree scoperte", sino a quando il D.L. n. 16/2014, poi convertito nella legge n. 68/2014, intervenne esplicitamente per escluderli dall'ambito della base imponibile.

La legge di stabilità per il 2016 introdusse poi l'esenzione per le abitazioni principali, rendendo evidente la sovrapposizione funzionale tra IMU e TASI: due imposte formalmente distinte che, pur con aliquote differenti, finivano per colpire il medesimo presupposto e la medesima base imponibile. Dottrina e prassi applicativa hanno sin da subito evidenziato le numerose criticità insite nella disciplina della TASI. Tra queste, l'incertezza derivate dalla possibilità di aumenti del prelievo sulle abitazioni principali, poiché le detrazioni non erano obbligatorie e la loro introduzione era rimessa alla totale discrezionalità dei singoli Comuni. Tale elemento ha generato il rischio di un aggravio fiscale rilevante per le famiglie e ha prodotto significative disparità territoriali: contribuenti con identiche condizioni reddituali potevano sostenere carichi impositivi molto differenti a seconda del Comune di residenza.

Anche in relazione ai termini di versamento si registrarono marcate incertezze operative. Nel 2014, ad esempio, furono ipotizzate proroghe successive, mentre nei Comuni che avevano già deliberato le aliquote la scadenza rimaneva fissata al 16 giugno, determinando un quadro normativo non uniforme e, talvolta, contraddittorio.

La TASI comportava inoltre un rilevante aggravio fiscale per le seconde abitazioni, per gli immobili a destinazione commerciale e per le imprese, poiché il tributo si cumulava all'IMU, già caratterizzata da livelli elevati in numerosi Comuni. A ciò si aggiungeva la mancanza di agevolazioni specifiche per alcune categorie di contribuenti, quali gli anziani ricoverati in strutture e il personale delle Forze Armate, che invece beneficiavano di esenzioni nell'ambito dell'IMU.

Le incongruenze tra IMU e TASI risultavano particolarmente evidenti in fattispecie specifiche, come quella dell'immobile assegnato al coniuge in sede di separazione o divorzio: esente dall'IMU, ma qualificato come "seconda casa" ai fini TASI, con conseguente perdita delle detrazioni e possibile applicazione di aliquote più elevate. Analoghe criticità si riscontravano nelle ipotesi di comproprietà, quando solo uno dei titolari utilizzava l'immobile quale abitazione principale: la normativa non offriva indicazioni univoche circa le modalità di calcolo del tributo, generando ulteriore incertezza applicativa.

Infine, la TASI fu caratterizzata da una marcata instabilità normativa, dovuta ai frequenti interventi legislativi e alla possibilità di ulteriori aumenti delle aliquote. Nel 2014, ad esempio, vi era la concreta eventualità che l'aliquota relativa all'abitazione principale potesse

raggiungere il 6 per mille, con il rischio di trasformare la TASI in un tributo addirittura più oneroso dell'IMU.

1.4.2 COMPLESSITÀ AMMINISTRATIVA E DIFFICOLTÀ DI RISCOSSIONE DELLA IUC.

Tra le principali criticità amministrative emerse con l'introduzione della IUC vi era l'elevata complessità degli adempimenti richiesti ai contribuenti, i quali, secondo l'articolo 1, comma 639, legge 27 dicembre 2013, n. 147, erano tenuti a calcolare autonomamente e separatamente IMU, TARI e TASI, ciascuna caratterizzata da:

- Presupposti impositivi distinti:
 - il *possesso* di immobili per l'IMU;
 - il finanziamento dei *servizi indivisibili* comunali per la TASI;
 - la gestione del *servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti* per la TARI.
- Diversi soggetti obbligati:
 - il solo possessore per l'IMU;
 - possessore e l'utilizzatore per la TASI;
 - utilizzatore dell'immobile per la TARI.

In aggiunta, la facoltà riconosciuta ai Comuni di modulare autonomamente aliquote e detrazioni entro i limiti disposti dai commi 676 e 677 della medesima legge accentuava ulteriormente la frammentazione delle discipline applicative. Tale variabilità imponeva una valutazione caso per caso, particolarmente onerosa per i contribuenti titolari di immobili ubicati in Comuni diversi, caratterizzati da aliquote e regole difformi.¹⁶

L'introduzione della TASI determinò un notevole incremento dell'afflusso ai centri di assistenza (CAF). I contribuenti, spesso disorientati dalla complessità del quadro normativo, ricorrevano massivamente a tali strutture, generando costi ulteriori e un diffuso senso di incertezza¹⁷. Le organizzazioni sindacali, a loro volta, evidenziavano le difficoltà operative connesse alla molteplicità delle aliquote, alla varietà delle basi imponibili, al regime delle detrazioni e all'eterogeneità delle scadenze.

¹⁶ CAF-ACLI, *IUC-imposta unica comunale*. <https://www.cafaccli.it/it/servizi-fiscali/iuc/>

¹⁷ CAMPINI. N., *Assalto ai Caaf di sindacati e Acli, "Per la TASI non possiamo assistere tutti"*. 3 giugno 2014.

Un ulteriore profilo critico riguardava proprio la calendarizzazione dei versamenti caratterizzata da una evidente non uniformità:

- IMU: due rate fisse, con scadenza al 16 giugno e 16 dicembre;
- TASI: per il primo anno di applicazione, in assenza di delibera comunale entro il 23 maggio 2014, l'acconto fu differito al 16 ottobre; nei Comuni che avevano deliberato tempestivamente le aliquote, esso rimaneva fissato al 16 giugno; il saldo era comunque previsto per il 16 dicembre;
- TARI: la normativa richiedeva almeno due rate semestrali, lasciando ai Comuni la facoltà di articolare ulteriormente la periodicità.

Questa frammentazione temporale alimentava un diffuso disorientamento nei contribuenti, spesso incerti tanto sull'ammontare quanto sulle tempistiche dei versamenti.

Nel complesso, a partire dal 2014, la IUC ha determinato un significativo incremento della complessità fiscale, con ricadute pratiche rilevanti, quali:

- un maggiore onere complessivo per i contribuenti, sia sotto il profilo economico sia quanto al tempo necessario per adempiere correttamente agli obblighi tributari;
- l'aumento dei costi indiretti derivanti dal ricorso, spesso inevitabile, ai CAF per ottenere assistenza;
- una crescita del contenzioso e delle richieste di chiarimenti da parte delle rappresentanze sindacali nei confronti dei Comuni;
- potenziali disparità di trattamento tra contribuenti, riconducibili alla diversa tempestività delle delibere comunali;

In conclusione, sebbene la riforma della IUC del 2014 fosse stata presentata come un intervento organico finalizzato alla semplificazione del sistema di imposizione immobiliare, essa evidenziò sin dall'entrata in vigore marcati profili di inefficienza e una notevole complessità attuativa. Proprio in ragione delle criticità operative e della frammentazione regolatoria, si è resa necessaria una revisione complessiva della materia, culminata con la legge di bilancio 2020 che ha introdotto la “nuova IMU”, concepita quale strumento di semplificazione e di razionalizzazione del prelievo locale.

1.4.3 OBIETTIVI DELLA NUOVA IMU: SEMPLIFICAZIONE E MAGGIORE EFFICIENZA FISCALE

La Legge di Bilancio per il 2020 (legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, commi 738-783) ha introdotto un intervento di rilevante portata sul sistema della fiscalità locale, finalizzato a garantire una maggiore semplificazione e razionalizzazione dell'assetto impositivo. Il fulcro della riforma è rappresentato dalla soppressione dell'Imposta Unica Comunale (IUC), con la sola eccezione della TARI, mentre il tributo per i servizi indivisibili (TASI) è stato abrogato e il relativo gettito è confluito nella disciplina della cosiddetta “nuova IMU”, integralmente riformulata in un unico *corpus* normativo.

L'intervento legislativo ha così eliminato la sovrapposizione tra IMU e TASI, che incidevano sul medesimo presupposto impositivo, contribuendo a una sensibile semplificazione del sistema tributario locale. La nuova configurazione normativa risulta più compatta e meno frammentata, riducendo gli oneri applicativi sia per l'Amministrazione sia per i contribuenti. Sotto il profilo funzionale, la riorganizzazione del tributo ha generato benefici immediati. In particolare, la riduzione della complessità nella fase di determinazione e versamento dell'imposta ha favorito una maggiore chiarezza operativa e un alleggerimento degli adempimenti per i contribuenti.

In dottrina si è aperto un ampio dibattito circa la qualificazione giuridica della “nuova IMU”: se essa debba essere considerata un tributo radicalmente innovato oppure una mera evoluzione della disciplina previgente. L'art. 1, comma 780, della legge n. 160/2019 dispone l'abrogazione di tutte le norme incompatibili con la nuova disciplina, lasciando intendere una significativa discontinuità normativa. Tuttavia, la circolare n. 1/DF, 18 marzo 2020, del Ministero dell'Economia e delle Finanze ha chiarito che la nuova IMU “*si pone in linea di continuità con il precedente regime, del quale costituisce un'evoluzione normativa*”. Alla luce di tali considerazioni, la soluzione interpretativa maggiormente equilibrata consiste nel qualificare la nuova IMU come un tributo rinnovato e ristrutturato, risultante dall'accorpamento di IMU e TASI, ma non completamente estraneo dalla disciplina precedente.

Uno degli elementi centrali in termini di semplificazione riguarda l'individuazione del soggetto passivo. A differenza del modello previgente della TASI, che prendeva il coinvolgimento anche dell'utilizzatore dell'immobile, come nel caso dell'inquilino, la nuova IMU grava esclusivamente sul possessore del bene. Tale scelta legislativo ha ridotto sensibilmente le incertezze interpretative e ha semplificato la gestione operativa del tributo.

La riforma ha previsto ulteriori misure di semplificazione anche nella fase applicativa. Per il primo anno 2020, il legislatore ha stabilito che l’acconto dovesse essere determinato nella misura pari al 50% di quanto versato complessivamente nel 2019 a titolo di IMU e TASI. Questa scelta ha evitato complessità durante la fase transitoria, agevolando l’adeguamento dei contribuenti e degli intermediari. Inoltre, è stata reintrodotta una scadenza univoca per la presentazione delle dichiarazioni IMU, fissata al 30 giugno dell’anno successivo, ripristinando omogeneità e prevedibilità nel calendario fiscale.

Un profilo innovativo di rilievo è rappresentato dalla deducibilità progressiva dell’IMU relativa agli immobili strumentali ai fini della determinazione del reddito d’impresa. La percentuale di deducibilità è stata elevata al 60% per gli anni 2020 e 2021, fino a raggiungere il 100% a partire dal 2022¹⁸. Tale previsione costituisce un significativo incentivo per il settore produttivo, riducendo l’impatto del prelievo patrimoniale sugli immobili impiegati nello svolgimento di attività economiche.

Alla luce del complesso disegno riformatore, risulta dunque opportuno soffermarsi in modo puntuale sulla disciplina della nuova IMU, al fine di analizzare la struttura impositiva, le modalità applicative e gli effetti concreti prodotti sul sistema tributario locale.

¹⁸ Cfr. art. 1, commi 772-773, Legge di bilancio 2020, *bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022*.

CAPITOLO 2

NUOVA IMU – IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA – LEGGE 27/12/2019 N.106

2.1 FONDAMENTI NORMATIVI: L'INCLUSIONE DELLA TASI

La nuova IMU (Imposta Municipale Propria) è stata introdotta dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160, ed è disciplinata nell'articolo 1, commi 738 - 783. Il comma 738 ne fissa l'entrata in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2020, sancendo al contempo il superamento dell'impianto previgente fondato sulla IUC (Imposta Unica Comunale), fatta salva la TARI, rimasta autonoma sia sul piano strutturale sia su quello funzionale, in quanto correlata al servizio di gestione dei rifiuti.

Come già accennato, l'intervento legislativo risponde dichiaratamente a un'esigenza di semplificazione e razionalizzazione del prelievo immobiliare, mediante l'accorpamento in un'unica disciplina delle due componenti che, negli anni precedenti, avevano gravato sugli immobili: IMU e TASI. L'operazione di fusione è stata resa possibile dalla sostanziale sovrapponibilità della base imponibile e, in larga parte, del presupposto economico sotteso ai due prelievi, così da rendere difficilmente giustificabile la permanenza di due tributi distinti, seppur formalmente autonomi.

Il comma 739, inoltre, chiarisce l'ambito territoriale di applicazione dell'imposta, precisandone l'operatività su tutto il territorio nazionale, ferme restando specifiche eccezioni e fattispecie peculiari richiamate nella trattazione precedente.

Se la ratio della riforma appare, nel complesso, lineare e condivisibile, la tecnica normativa impiegata ha tuttavia sollevato interrogativi interpretativi, soprattutto sotto il profilo del coordinamento tra vecchio e nuovo assetto e della qualificazione giuridica dell'imposta risultante. In particolare, ci si è chiesti se il legislatore abbia introdotto un tributo realmente "nuovo", oppure se abbia proceduto a una riorganizzazione sistematica del prelievo già esistente. A sostegno della tesi della discontinuità viene richiamato l'art. 780 della L. n. 160/2019, ai sensi del quale: *"Sono altresì abrogate le disposizioni incompatibili con l'IMU disciplinata dalla presente legge"*, la disposizione, pur non elencando puntualmente le norme destinate a caducare, suggerisce l'intenzione di segnare un nuovo assetto organico, delimitando un diverso perimetro applicativo e una nuova cornice regolativa.

Di contro, la tesi della continuità trova argomenti nella scelta terminologica della legge, che non parla in modo espresso di “istituzione” di un’imposta nuova, ma di disciplina dell’IMU, recependo, con adattamenti, una parte significativa del contenuto sostanziale precedente. Tale impostazione risulta coerente con l’orientamento del Dipartimento delle finanze, che nella circolare 18 marzo 2020, n. 1, ha qualificato la nuova IMU come evoluzione del regime previgente, pur senza offrire una motivazione analitica delle ragioni sistematiche a sostegno di tale inquadramento¹⁹.

In ogni caso, al di là della lettura prescelta, l’opzione legislativa di superare formalmente la disciplina in vigore fino al 2019 risponde a una logica di semplificazione, poiché mira a ridurre la frammentazione normativa che aveva progressivamente caratterizzato l’IMU e i tributi collegati.

Con la riforma del 2019, gran parte di tali disposizioni è confluita nella legge di bilancio 2020. L’abrogazione degli art. 8 e 9 del D.lgs. n. 23/2011 non ha tuttavia riguardato il comma 1²⁰ del primo e il comma 9²¹ del secondo, che sono stati mantenuti in quanto disciplinano i rapporti tra IRPEF e IMU e non la struttura del tributo stesso. Sono state invece integralmente soppresse le disposizioni dell’art. 13 del D.L. n. 201/2011 e quelle relative alla IUC. Una parziale eccezione è costituita dal rinvio alla lettera i) dell’art. 7 del D.lgs. n. 504/1992, conservato esclusivamente per la definizione del perimetro soggettivo dell’esenzione spettante agli enti non commerciali.

Nel complesso, la riforma ha prodotto un effetto rilevante: una disciplina maggiormente unitaria, sistematica e leggibile, che consente oggi di affrontare con maggiore chiarezza i profili strutturali dell’imposta, a partire dall’elemento centrale del presupposto: il possesso.

¹⁹ Circolare N.1/DF, Roma, 18 marzo 2020. Pag.1 “*Alla luce di quanto appena affermato risulta che la disciplina dell’IMU, contenuta nei commi da 739 a 783, si pone in linea di continuità con il precedente regime poiché ne costituisce una mera evoluzione normativa*”.

²⁰ Cfr. Art. 8, comma 1, D.lgs. n. 23/2011 viene definito che l’imposta municipale propria è stata concepita come tributo sostitutivo: essa prende il posto, per la componente immobiliare, dell’IRPEF e delle relative addizionali dovute sui redditi fondiari degli immobili non locali, oltre che dell’imposta comunale sugli immobili (ICI). A partire dal 2014, le medesime disposizioni sono state estese anche all’imposta municipale delle provincie autonome di Trento e Bolzano. L’ambito di applicazione si è ulteriormente ampliato includendo l’imposta locale autonoma del Friuli-Venezia Giulia dal 2023.

²¹ Cfr. Art. 9, comma 9, D.lgs. n. 23/2011: restano soggetti alle imposte sui redditi e alle relative addizionali: il reddito agrario ex art. 32 TUIR, i redditi fondiari esclusi dalla cedolare secca (art. 3 TUIR), i proventi immobiliari di cui all’art. 43 TUIR e quelli derivanti da immobili posseduti da soggetti IRES. Restano imponibili anche gli immobili esenti IMU. Inoltre, per gli immobili abitativi non locati situati nello stesso comune dell’abitazione principale e soggetti a IMU, il reddito concorre alla base imponibile IRPEF e addizionali nella misura del 50%.

2.2 IL CONCETTO DI POSSESSO E LA SUA RILEVANZA AI FINI DELL' IMPOSTA

Il presupposto impositivo della nuova IMU è individuato dal comma 740 della L. n. 160/2019 nel possesso di immobili, in continuità con l'impostazione storica del prelievo patrimoniale sugli immobili, pur con le note esclusioni e agevolazioni connesse all'abitazione principale. Ne consegue che, per comprendere l'attuale disciplina, è necessario soffermarsi sull'evoluzione normativa e sulle principali linee interpretative che, nel tempo, sono state attribuite a tale concetto.

In origine, l'art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 504/1992 individuava il presupposto nel "*possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati*", includendo anche gli immobili strumentali e quelli collegati all'attività d'impresa. Lo stesso decreto, all'art. 2, forniva le definizioni delle categorie imponibili, distinguendo tra fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli.

Nel tempo, tali nozioni sono state oggetto di aggiustamenti e riformulazioni, fino alla revisione operata dalla legge di bilancio 2020. L'art. 1, comma 741, della L. n. 160/2019 ha infatti riscritto le definizioni rilevanti ai fini IMU, introducendo elementi di maggiore dettaglio e, in alcuni casi, ampliando l'ambito applicativo:

- **Fabbricato:** viene definito come unità immobiliare iscritta o iscrivibile in catasto edilizio urbano, dotata di rendita catastale, comprensiva dell'area occupata e delle pertinenze accatastate unitariamente. Per i fabbricati di nuova costruzione l'imponibilità decorre dall'ultimazione dei lavori o, se antecedente, dall'effettivo utilizzo.
- **Area fabbricabile:** è l'area suscettibile di edificazione in base agli strumenti urbanistici vigenti o attuativi, o comunque in relazione alle potenzialità edificatorie riconoscibili secondo i criteri utilizzati in materia di indennità di espropriazione. Rileva, inoltre, l'importante clausola di salvaguardia per le aree possedute e condotte da coltivatori diretti o IAP iscritti alla previdenza agricola (incluse le società agricole ex D.lgs. n. 99/2004), qualora utilizzate per attività agro-silvo-pastorali, che non vengono considerate edificabili ai fini dell'imposta.
- **Terreno agricolo:** viene ricondotto a una nozione a prevalente contenuto formale, essendo definito come terreno iscritto in catasto, a qualsiasi destinazione, compreso quello non coltivato.

Elemento di forte rilievo sistematico è poi l'inserimento espresso della definizione di abitazione principale, intesa come l'immobile nel quale il possessore e il suo nucleo familiare risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente, prevedendo inoltre limiti precisi per le pertinenze (una unità per ciascuna categoria C/2, C/6 e C/7). La disciplina contempla anche ipotesi di equiparazione, tra cui: gli alloggi delle cooperative edilizie a proprietà indivisa assegnati ai soci (inclusi studenti universitari, anche in assenza di residenza), gli alloggi sociali come definiti dal D.M. 22 aprile 2008, la casa familiare assegnata al genitore affidatario, l'immobile posseduto dal personale di particolari corpi (forze armate, polizia, vigili del fuoco, carriera prefettizia), nonché, su base regolamentare comunale, l'abitazione di anziani o disabili ricoverati stabilmente, se non locata.

L'evoluzione normativa rende centrale un approfondimento sul concetto di possesso, che in ambito tributario assume una funzione determinante: non come pura relazione materiale con il bene, ma come criterio selettivo dei soggetti passivi del tributo.

Sul piano civilistico, l'art. 1140 c.c. definisce il possesso come *“il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale”*, precisando che esso può essere esercitato direttamente o per mezzo di un detentore. Si tratta, dunque, di una situazione di fatto giuridicamente rilevante, distinta dalla proprietà e idonea, in taluni casi, a produrre effetti autonomi.

La dottrina civilistica distingue, tra le varie forme:

- possesso pieno, caratterizzato da *corpus* (disponibilità materiale) e *animus* (volontà di esercitare un potere corrispondente al diritto);
- possesso mediato, in cui il titolare conserva l'*animus* pur non detenendo materialmente il bene (ad esempio, il locatore rispetto all'immobile concesso in locazione);
- compossesso, quando il potere sulla cosa è esercitato congiuntamente da più soggetti secondo le regole della comunione.

Oltre al possesso riferibile al diritto di proprietà, è possibile esercitare possessioni legate ai diritti reali minori, come l'usufrutto o la servitù. Su uno stesso bene, quindi, possono coesistere più situazioni di possesso riconducibili ai titoli giuridici differenti²².

Tuttavia, la trasposizione del concetto civilistico in ambito IMU incontra limiti applicativi: nella disciplina dell'imposta, il “possesso” non coincide con la mera relazione di fatto con l'immobile, ma è ricondotto alla titolarità giuridica di un diritto reale. In tale direzione si

²² ANELLI F. GRANELLI C., *Manuale di diritto privato*, Milano: Giuffrè Francis Lefebvre 2019 pag. 345 – 352.

colloca già l'art. 8, comma 2, del D.lgs. n. 23/2011, il quale individua il presupposto nel possesso di immobili diversi dall'abitazione principale.²³

In concreto, possono verificarsi situazioni anomale: il proprietario può non avere la disponibilità materiale del bene (si pensi alla locazione), oppure chi gode di fatto di un immobile può non essere titolare di alcun diritto reale²⁴. Se si adottasse una lettura puramente fattuale, si rischierebbe di generare vuoti impositivi e fenomeni distorsivi. Per evitare tali esiti, l'interpretazione maggiormente accreditata individua il presupposto impositivo nella titolarità del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie), che costituisce il fondamento giuridico del potere sul bene.

Di conseguenza, ai fini IMU, il possesso assume una connotazione essenzialmente giuridico-formale, legata al titolo reale e non alla sola disponibilità materiale del bene, come confermato anche da pronunce²⁵ che valorizzano la centralità del diritto reale quale parametro di imputazione dell'obbligazione tributaria. Chiarito il presupposto, diviene necessario esaminare il profilo soggettivo opposto, ossia l'individuazione dei soggetti attivi, competenti alla gestione e alla titolarità del gettito.

²³ GALANTE A., *Imu: presupposto e base imponibile dopo il decreto Monit*, Azienditalia, 2/2012, p.151.

²⁴ Cfr. Cassazione civile, Sez. Trib., ordinanza 26 febbraio 2024, n. 5000 in cui si ribadisce che il comodatario è solo un detentore del bene, titolare di un diritto personale di godimento derivante dal contratto di comodato e non di un diritto reale. Di conseguenza, anche se percepisce materialmente canoni di locazione, non è lui il soggetto fiscalmente obbligato alla dichiarazione. Ai sensi dell'art. 26 TUIR, i redditi fondiari devono infatti essere imputati al proprietario (o comunque titolare di diritto reale), quale possessore giuridico del bene, e non al comodatario.

²⁵ A titolo esemplificativo si segnala la Sentenza del 06/03/2024 n. 307/2 - Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana: *“L'Imu è dovuta dal soggetto che sia “possessore di diritto dell'immobile” e, pertanto, tale imposta è sempre a carico del soggetto che risulti titolare dell'immobile al catasto o, meglio, presso la Conservatoria dei registri immobiliari. Di conseguenza, anche se gli accordi che pongono il carico tributario su un soggetto diverso dal proprietario, o titolare di altro diritto reale, non possono essere contra legem (Corte di Cassazione sent. n. 6882/2019), le imposte locali sugli immobili devono essere pagate dal proprietario ove non sia possibile ottenere il pagamento da parte del diverso soggetto individuato contrattualmente. Nel caso di specie, relativo a un contratto di leasing, in seguito alla risoluzione del contratto, è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, a dover versare l'imposta”*.

2.3: I SOGGETTI ATTIVI

L'individuazione del soggetto attivo dell'IMU ha rappresentato, per diversi anni, un profilo non privo di incertezze applicative. La disciplina istitutiva del 2011, infatti, pur riconoscendo nei Comuni l'ente impositore e destinatario del tributo, non offriva una regolazione puntuale delle ipotesi problematiche, a differenza della normativa ICI (art. 4. D.lgs. n. 504/1992), che prevedeva criteri espliciti per la determinazione della competenza impositiva²⁶.

Le criticità si manifestavano soprattutto in due circostanze: da un lato, gli immobili situati su territori appartenenti a Comuni differenti; dall'altro, le variazioni delle circoscrizioni territoriali comunali intervenute nel tempo.

Con riferimento al primo caso, nella disciplina ICI operava il criterio della prevalenza territoriale, in forza del quale era competente il Comune nel cui territorio ricadeva la parte più estesa dell'immobile. Quanto alla seconda ipotesi, veniva considerato soggetto attivo il Comune nel cui territorio l'immobile risultava ubicato al 1° gennaio dell'anno d'imposta, garantendo stabilità applicativa ed evitando conflitti di competenza.

Per colmare tali incertezze, le linee guida ministeriali avevano suggerito di inserire nei regolamenti comunali IMU le disposizioni già previste per l'ICI, chiarendo che, in caso di modifiche territoriali, il soggetto attivo restava al Comune nel cui territorio l'immobile risultava situato al 1° gennaio dell'anno d'imposta, ferma restando la necessità di evitare fenomeni di doppia imposizione.

La questione è stata definitivamente risolta con l'introduzione della nuova IMU del 2020: il comma 742, della L. n. 160/2019 stabilisce che il soggetto attivo è il Comune con riferimento agli immobili la cui superficie ricade interamente o prevalentemente nel proprio territorio. Inoltre, è espressamente previsto che l'imposta non si applica agli immobili di proprietà comunale (o sui quali il Comune vanta i diritti reali di godimento), purché ubicati interamente o prevalentemente nel territorio di competenza. Nei casi di variazione delle circoscrizioni comunali, viene confermata la regola secondo cui il soggetto attivo resta al Comune nel cui territorio l'immobile risulta ubicato al 1° gennaio dell'anno d'imposta.

²⁶ Cfr. Art. 4, D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ("Soggetto attivo"), *"L'imposta è liquidata, accertata e riscossa da ciascun comune per gli immobili di cui al comma 2 dell'articolo 1 la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul territorio del comune stesso. L'imposta non si applica per gli immobili di cui il comune è proprietario ovvero titolare dei diritti indicati nell'articolo precedente quando la loro superficie insiste interamente o prevalentemente sul suo territorio. In caso di variazioni delle circoscrizioni territoriali dei comuni, anche se dipendenti dalla istituzione di nuovi comuni, si considera soggetto attivo il comune nell'ambito del cui territorio risultano ubicati gli immobili al 1° gennaio dell'anno cui l'imposta si riferisce"*.

Sotto il profilo finanziario, l'IMU è qualificata come imposta municipale propria poiché il relativo gettito affluisce prevalentemente ai Comuni. Un'importante eccezione è rappresentata dagli immobili produttivi classificati nel gruppo catastale D, per i quali una quota del gettito è riservata allo Stato, determinando un'allocazione parzialmente mista delle entrate.

In tale contesto, il Comune assume un ruolo centrale non solo come soggetto attivo, ma anche quale ente titolare di funzioni determinanti nella gestione del tributo. Esso esercita infatti poteri rilevanti in materia di:

- determinazione delle aliquote, nei limiti stabiliti dalla normativa nazionale;
- eventuale previsione di agevolazioni e assimilazioni nei margini consentiti dalla legge;
- accertamento e riscossione, anche attraverso l'affidamento del servizio a soggetti esterni secondo la disciplina applicabile.

2.4: SOGGETTI PASSIVI E GLI OBBLIGHI FISCALI

Il comma 743 della L. n. 160/2019 individua i soggetti passivi dell'IMU, ossia coloro che sono obbligati al pagamento del tributo, riconducendoli alla fattispecie del possesso come definita precedentemente. La norma stabilisce testualmente che: *“I soggetti passivi dell'imposta sono i possessori di immobili intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi”*.

Rientrano pertanto nell'ambito soggettivo:

- i titolari del diritto di proprietà: categoria che include i proprietari di fabbricati, aree edificabili e terreni. Il diritto di proprietà attribuisce al titolare la piena ed esclusiva disponibilità del bene, entro i limiti imposti dalla legge;
- i titolari di diritti reali parziali sull'immobile, tra cui:
 - usufrutto: facoltà di godere del bene e di percepirne i frutti, senza alterarne la destinazione o la consistenza materiale;
 - diritto di abitazione: potere di abitare l'immobile, tipicamente riconosciuto, ad esempio, al coniuge superstite quale misura di protezione della casa familiare;
 - enfiteusi: diritto reale di godimento che attribuisce all'enfiteuta il potere di utilizzare un terreno (o, più raramente, un fabbricato) con l'obbligo di corrispondere un canone e migliorare il fondo;
 - diritto di Superficie: facoltà di edificare o mantenere una costruzione su suolo altrui; determina la scissione tra proprietà del suolo e proprietà della costruzione. Il superficiario è soggetto passivo dell'IMU è tenuto alla presentazione della dichiarazione. In assenza di locazione il reddito dell'immobile non è imponibile ai fini IRPEF, sostituita dall'IMU.

Il comma 743 contempla anche una serie di fattispecie peculiari:

- assegnazione della casa familiare al genitore affidatario: istituto volto a garantire la continuità dell'ambiente domestico ai figli. La L. n. 160/2019 ha qualificato tale assegnazione come *diritto di abitazione* ai fini IMU, equiparandola all'abitazione principale. La giurisprudenza ha precisato che il diritto persiste solo in presenza di figli

minorenni o maggiorenni non autosufficienti e cessa al venir meno delle condizioni previste dall'art. 337-*sexies* c.c.²⁷;

- concessione di aree demaniali: il soggetto passivo è il concessionario²⁸;
- immobili concessi in locazione finanziaria (*leasing*): l'obbligo tributario grava sul locatario, a partire dalla data di stipula e per l'intera durata del contratto;
- pluralità di soggetti passivi: quando più individui sono coobbligati sull'immobile, ciascuno è tenuto al pagamento in proporzione alla propria quota di possesso. Gli elementi soggettivi e oggettivi devono essere considerati ai fini del calcolo delle agevolazioni ed esenzioni.

Oltre a questa ipotesi, la giurisprudenza e la prassi amministrativa hanno progressivamente chiarito altre situazioni particolari.

- parti comuni condominiali: gli obblighi dichiarativi e di versamento sono posti a carico dell'amministratore per conto dei singoli condomini (art. 1, comma 768, L. n. 160/2019);
- immobili sottoposti a sequestro giudiziario: Il tributo rimane a carico del proprietario, poiché il sequestro non incide sulla titolarità del diritto. La Cassazione, con ordinanza 18 luglio 2016, n. 14678, ha confermato che la custodia non comporta soggettività passiva;
- successione ereditarie: gli eredi sono obbligati in proporzione alle rispettive quote; nel caso di eredità giacente, è il curatore a rispondere quale rappresentante *ex lege*. La rinuncia all'eredità esclude retroattivamente qualsiasi obbligo tributario, anche per il periodo tra l'apertura della successione e la rinuncia;
- procedure concorsuali: Il curatore o il commissario liquidatore è tenuto a presentare la dichiarazione IMU entro 90 giorni dalla nomina, informando il Comune dell'attivazione della procedura. (art. 10, comma 6, D.lgs. n. 504/1992, richiamato dall'art. 9, comma 7, D.lgs. n. 23/2011).

²⁷ Cfr. Art. 337 *sexies* c.c.: “il godimento della casa familiare è attribuito tenendo prioritariamente conto dell'interesse dei figli. Dell'assegnazione il giudice tiene conto nella regolazione dei rapporti economici tra i genitori, considerato l'eventuale titolo di proprietà. Il diritto al godimento della casa familiare viene meno nel caso che l'assegnatario non abiti o cessi di abitare stabilmente nella casa familiare o conviva more uxorio o contragga nuovo matrimonio. Il provvedimento di assegnazione e quello di revoca sono trascrivibili e opponibili a terzi ai sensi dell'articolo 2643”.

²⁸ Cfr. Art. 1, comma 743, L. n. 160, 27 dicembre 2019.

- trust: la Cassazione, con sentenza 20 giugno 2019, n. 16550, ha attribuito soggettività passiva al trust, individuando nel trustee il soggetto obbligato al versamento dell'IMU anche ai fini delle imposte patrimoniali;
- contratto di anticresi: Il creditore, che acquisisce il godimento del bene per soddisfare il proprio credito tramite i frutti, è coinvolto negli obblighi fiscali relativi al possesso;
- immobili abusivamente occupati: la temporanea perdita di disponibilità non integra, secondo la giurisprudenza (CTR Lazio, sent. 8 giugno 2021, N. 2858), causa di esenzione. Tuttavia, l'art. 1, comma 81, della L. n. 197/2022 ha introdotto un regime di esonero dall'IMU per gli immobili inutilizzabili o indisponibili in ragione di occupazione abusiva, previo obbligo di denuncia. Il MEF, con comunicato del 12 dicembre 2023, ha chiarito che l'esenzione opera dal 2023 anche in assenza del decreto attuativo.

2.4.1 LA DICHIARAZIONE IMU

Una volta individuati i soggetti passivi, occorre considerare l'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU, che rappresenta uno degli aspetti più delicati nell'applicazione dell'imposta municipale propria, poiché attiene agli oneri formali gravanti sui contribuenti e alla capacità dei Comuni di acquisire le informazioni necessarie a un corretto esercizio dell'attività accertativa. La dichiarazione costituisce, infatti, lo strumento mediante il quale il soggetto passivo comunica all'amministrazione il verificarsi di situazioni rilevanti ai fini impositivi, nonché l'inizio del possesso dell'immobile; essa non ha natura periodica, ma deve essere presentata ogni qualvolta intervengano circostanze idonee a incidere sull'imposta, secondo le modalità e nei termini stabiliti dalla normativa vigente. Con riferimento al modello attualmente in vigore (anno 2025), la dichiarazione deve essere presentata quando, nell'anno precedente, si siano verificate situazioni che comportano una diversa determinazione del tributo e il Comune non disponga già dei dati necessari al calcolo. L'obbligo dichiarativo si manifesta, in particolare, in due ambiti: da un lato, con riferimento agli immobili che danno diritto a riduzioni o agevolazioni, quali fabbricati di interesse storico o artistico, immobili inagibili o non utilizzati, abitazioni concesse in comodato a parenti di primo grado; dall'altro, in relazione agli immobili per i quali l'amministrazione non possiede informazioni sufficienti, come nel caso dei beni oggetto di leasing, concessioni su aree demaniali, interventi edilizi che incidono sulla natura del bene, aree divenute edificabili, immobili abusivamente occupati, immobili locati da IACP, terreni agricoli condotti da coltivatori diretti o fabbricati oggetto di operazioni societarie straordinarie. Analogo obbligo può ricorrere anche per gli immobili in condominio o in comunione, come accade per parti comuni censibili o multiproprietà.

Nel corso degli anni, i termini per la presentazione della dichiarazione IMU hanno subito molteplici modifiche, espressione della difficoltà del legislatore nel definire un modello stabile. In una prima fase, ai sensi del comma 12-ter, della legge 26 aprile 2012, n. 44, il termine era fissato in 90 giorni dall'evento che determinava l'obbligo dichiarativo; tale previsione è stata successivamente sostituita dal D.L. 8 aprile 2013, n. 35, che ha introdotto una scadenza fissa al 30 giugno dell'anno successivo, nel tentativo di assicurare maggiore semplificazione e certezza. L'assetto è stato poi ulteriormente modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34, (cosiddetto "decreto crescita"), il quale, intervenendo sull'art. 13, comma 12-ter, della legge n. 214/2011 e sull'art. 1, comma 684, della legge n. 147/2013, ha sostituito il termine del 30 giugno con quello del 31 dicembre. Tale intervento, tuttavia, si è rivelato incompleto, poiché il legislatore ha modificato solo la disposizione relativa alla dichiarazione iniziale, lasciando

invariato il comma 685²⁹ in materia di dichiarazioni di variazione; ne è derivato un potenziale disallineamento delle scadenze e una conseguente incertezza applicativa. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze è intervenuto con la risoluzione del 23 agosto 2019, n. 2/DF, chiarendo che il nuovo termine del 31 dicembre è riferito alle sole dichiarazioni IMU e TASI, mentre la TARI rimane ancorata al termine originario del 30 giugno. Nonostante ciò, alcune incertezze sono rimaste, soprattutto in relazione alla distinzione tra dichiarazioni iniziali e dichiarazione di variazione.

Un momento significativo nel processo di razionalizzazione della disciplina dichiarativa è rappresentato dal D.M. 24 aprile 2024, con il quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha approvato il nuovo modello di dichiarazione IMU e le relative istruzioni, nonché il modello IMU-ENC destinato agli enti non commerciali. Quest'ultimo ha introdotto regole specifiche non solo per la compilazione, ma anche in ordine alle modalità di versamento e alla durata delle agevolazioni, in ragione della particolare natura delle attività svolte da tali enti, che spesso si avvalgono dell'esenzione prevista dall'art. 1, comma 759, lettera g), della legge n. 160/2019, per attività assistenziali, previdenziali, educative, sportive e analoghe. Per gli enti non commerciali, diversamente dalle persone fisiche, rimane fermo l'obbligo di presentare la dichiarazione annualmente, anche in assenza di variazioni, al fine di consentire all'amministrazione un costante monitoraggio delle condizioni di spettanza delle agevolazioni fiscali.

La dichiarazione deve essere trasmessa al Comune nel quale è ubicato l'immobile; le modalità di presentazione comprendono la consegna diretta all'ufficio comunale, l'invio mediante servizio postale con raccomandata e la trasmissione telematica. Per gli enti non commerciali l'invio tramite posta elettronica è obbligatorio, in quanto garantisce tracciabilità e certezza della comunicazione e si inserisce nel più ampio processo di digitalizzazione degli adempimenti tributari.

Sotto il profilo contenutistico la dichiarazione si compone di più sezioni finalizzate a raccogliere le informazioni necessarie alla corretta determinazione dell'imposta: nella parte iniziale sono riportati i dati anagrafici del contribuente o del dichiarante, l'eventuale presenza

²⁹ Cfr. Art 1, comma 685, L. n.147 del 2013: *“La dichiarazione, redatta su modello messo a disposizione dal comune, ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni. Al fine di acquisire le informazioni riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, nella dichiarazione delle unità immobiliari a destinazione ordinaria devono essere obbligatoriamente indicati i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente”*.

di contitolari, la sottoscrizione e, se del caso, l'impegno alla trasmissione telematica da parte di un intermediario.

Il modello varia in base alla tipologia del contribuente:

- il modello IMU/IMPi comprende un quadro dedicato ai dati identificativi degli immobili e agli elementi utili per la determinazione dell'imposta, nonché uno riservato alle piattaforme marine e ai rigassificatori;
- il modello IMU-ENC, destinato agli enti non commerciali, è più articolato e prevede sezioni relative agli immobili imponibili o esenti, agli immobili parzialmente imponibili, al calcolo dell'imposta a debito o a credito e alle richieste di rimborso o compensazione.

Nel quadro dedicato agli immobili il dichiarante deve indicare gli estremi catastali, l'ubicazione, la tipologia del bene, il valore, la quota e il periodo di possesso, l'eventuale detrazione per abitazione principale o per alloggi IACP, nonché i codici relativi a riduzioni o esenzioni, incluse quelle riferite ai fabbricati storici, agli immobili inagibili, alle concessioni in comodato e ad altre fattispecie particolari. Sono inoltre previsti campi specifici per segnalare eventi quali l'acquisto o la cessione di diritti reali, l'estinzione di usufrutto o abitazione, l'occupazione abusiva, la classificazione catastale dei fabbricati d'impresa o la trasformazione di aree in edificazione. In tutti casi, il contribuente deve evidenziare le variazioni rilevanti ai fini dell'imposta, salvo che esse siano già atti aggiornati del catasto o siano state comunicate tramite sistemi telematici.

Figura 1³⁰: Quadro A del modello di dichiarazione IMU IMPi

³⁰ Modello IMU-IMPi 2022, <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Fiscality-locale/Modello-dichiarazione.pdf>.

IMMOBILI PARZIALMENTE IMPONIBILI O TOTALMENTE ESENTI											Quadro B
N. di ordine	TIPOLOGIA DI ATTIVITÀ SVOLTA (1)										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Progressivo immobile	Caratteristiche (2)		Indirizzo								
	1	2									
Dati catastali identificativi dell'immobile											
	Sezione 3	Foglio 4	Particella 5	Subalterno 6	Categoria/Qualità 7	Classe 8	T/U 8a	N. Protocollo 9	Anno 10		
	Valore 11			% Possesso 12							
	Riduzioni (3) 13	Esenzione 14	Acquisto 15	Cessione 16	Altro 17	Descrizione Altro 18					
	Data inizio/termine del possesso o variazione imposta giorno mese anno					AGENZIA DELLE ENTRATE DI		ESTREMI DEL TITOLO			
	19										
	Inizio/termine dell'agenziazione giorno mese anno					Comodato o Immobili strumentali					
	20										
	Tipo (4)										
	Denominazione dell'ENAC comodatario										
	21										22

Il quadro C è destinato alla sintesi delle informazioni riportate nei quadri precedenti e permette di definire l'imposta dovuta o l'eventuale credito maturato. Qualora da tale sezione emerga un credito, il quadro D consente al contribuente di optare alternativamente per il rimborso o per l'utilizzo in compensazione mediante modello F24³².

³²BORT G., *La dichiarazione IMU/IMU ENC 2025*, Trento: informativa fiscale n. 181 SEAC, del 19 giugno 2025.

DETERMINAZIONE DELL'IMU		Quadro C
1) IMU dovuta		€
2) Eccedenza IMU risultante dalla precedente dichiarazione		€
3) Eccedenza IMU risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel mod. F24		€
4) Rate versate		€
5) IMU a debito		€
6) IMU a credito		€

COMPENSAZIONI E RIMBORSI				Quadro D
1) IMU	IMU a credito risultante dalla presente dichiarazione	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione	
	1	2	3	
	,00	,00	,00	

Figura 3³³: Quadro C e D del modello IMU ENC

La compilazione della dichiarazione IMU richiede, dunque, un'attenta ricostruzione delle caratteristiche dell'immobile e delle modalità di utilizzo, poiché da tali elementi dipende la corretta applicazione delle esenzioni, delle riduzioni e, in generale, del regime impositivo. Per gli enti non commerciali tali adempimenti assumono un rilievo ancora maggiore, in quanto è necessario distinguere con precisione tra attività svolte con modalità commerciali, che comportano l'applicazione dell'imposta in proporzione all'utilizzo.

La dichiarazione IMU, correttamente compilata, consente di conciliare l'esigenza di semplificazione per i contribuenti con quella, altrettanto essenziale, di garantire ai Comuni un flusso informativo completo, accurato e tempestivo, indispensabile per lo svolgimento dell'attività accertativa e, quindi, per assicurare un gettito equo e stabile nel rispetto del principio di capacità contributiva.

³³ Modello IMU – ENC, https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Fiscalita-locale/IMU_ENC_Mod_24-Definitivo.pdf.

2.5 MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

L'Imposta Municipale Propria (IMU) si configura, nell'attuale architettura del prelievo patrimoniale immobiliare, quale elemento cardine del sistema tributario locale, rappresentando lo strumento attraverso il quale si realizza, in modo stabile e strutturato, la tassazione del patrimonio immobiliare. Introdotta originariamente, in via sperimentale, dall'art. 13, del D.L. n. 201/2011, l'imposta ha attraversato una fase evolutiva significativa, caratterizzata da interventi correttivi e stratificazioni normative che hanno progressivamente affinato l'assetto originario. Tale percorso ha trovato un assetto compiuto con la riforma organica operata dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160, la quale, mediante un processo di riordino sistematico, ha ridisegnato il tributo secondo linee di maggiore chiarezza, coerenza e razionalità. Il legislatore del 2020 ha perseguito una pluralità di finalità: da un lato, assicurare continuità ai principi già consolidati nella disciplina previgente; dall'altro, introdurre elementi di innovazione funzionali a un'applicazione più equa ed efficiente del prelievo. In tal senso, la nuova disciplina appare orientata a una più rigorosa attuazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Cost.³⁴, nonché al rafforzamento dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali ai sensi degli art. 117 e 119 della Cost., valorizzando il ruolo dei Comuni nella definizione del carico tributario gravante sul patrimonio immobiliare insistente sul proprio territorio. Il meccanismo di determinazione dell'IMU continua a impernarsi su due elementi strutturali: la base imponibile e l'aliquota. La base imponibile resta ancorata alla rendita catastale, rivalutata e moltiplicata mediante i coefficienti stabiliti dalla normativa statale, confermando la centralità del catasto quale strumento di qualificazione e quantificazione del valore imponibile dell'immobile. A tale parametro si innesta il potere regolativo dei Comuni, competenti a deliberare annualmente le aliquote, entro i limiti fissati dal legislatore e nel rispetto dei principi generali del sistema, attraverso un bilanciamento tra esigenze di gettito, sostenibilità del prelievo e coerenza economico-territoriale delle scelte impositive. La riforma del 2020 ha inoltre introdotto meccanismi di maggiore flessibilità nella modulazione del tributo, riconoscendo agli enti locali margini più ampi per differenziare le aliquote in relazione alle tipologie di immobili e alla destinazione d'uso, in attuazione di un modello evoluto di federalismo fiscale. Tale impostazione sottolinea il ruolo attivo dei Comuni, non più meri destinatari passivi del gettito, ma soggetti titolari di una responsabilità diretta nell'assetto e

³⁴ Cfr. Art. 53 della Costituzione: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*.

nella ripartizione del prelievo. In questo quadro, l'IMU assume una funzione non solo finanziaria, ma anche economico-sociale, permettendo di calibrare il carico impositivo in modo coerente con le peculiarità del tessuto urbano ed economico locale. Nel complesso, il sistema delineato dal legislatore del 2019-2020 si caratterizza per una maggiore organicità e leggibilità, mantenendo saldi i riferimenti tradizionali del tributo e al contempo rafforzando la capacità dell'imposta di aderire ai principi costituzionali di equità, progressività e adeguatezza finanziaria degli enti territoriali.

2.5.1 BASE IMPONIBILE

La determinazione della base imponibile dell'IMU costituisce uno degli elementi strutturali centrali del tributo, in quanto direttamente connessa al valore dell'immobile e alla capacità contributiva del possessore. L'art. 1, comma 745, della L. n. 160/2019 conferma, quale criterio generale, quello della rendita catastale rivalutata del 5%, in applicazione dell'art. 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662³⁵. Tale meccanismo di rivalutazione è stato oggetto di esame da parte della Corte costituzionale, la quale, con la sentenza n. 249/2017, ne ha affermato la piena legittimità, evidenziando come esso operi attraverso parametri oggettivi e razionalmente correlati al bene immobile, risultando coerente con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e non irragionevole ai sensi dell'art. 3 Cost.³⁶.

Una volta rivalutata, la rendita costituisce la base di calcolo sulla quale applicare i moltiplicatori stabiliti dal legislatore, differenziati in relazione alla categoria catastale dell'immobile. Il valore risultante integra il valore imponibile ai fini dell'imposta. Le modalità di determinazione della rendita catastale continuano a fondarsi su criteri tecnici predeterminati dal sistema estimativo:

- per le unità appartenenti alle categorie del gruppo A, rileva la consistenza in vani;
- per gli immobili rientranti nelle categorie B, il parametro utilizzato è la volumetria espressa in metri cubi;
- per gli immobili del gruppo C, la consistenza è determinata in metri quadrati;
- per gli immobili a destinazione speciale o particolare (gruppi D ed E), la rendita deriva da una stima diretta, correlata alla peculiare struttura e destinazione funzionale del bene.

Tali criteri continuano a essere integrati dalla disciplina delle tariffe d'estimo unitarie, stabilite all'art. 1, dal D.M. 27 settembre 1991, e successivamente modificate in riduzione dal D.lgs. 28 dicembre 1993, n. 568. Nonostante l'ampio dibattito sulla necessità di un aggiornamento complessivo del sistema catastale, dibattito che ha trovato riscontro nella previsione, dal 1° gennaio 2026, dell'adozione generalizzata del criterio dei metri quadrati in luogo di quello dei vani, le tariffe d'estimo continuano a costituire il parametro fondamentale per la

³⁵Cfr. Art.3 comma 48: "Fino alla data di entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo le vigenti rendite catastali urbane sono rivalutate del 5 per cento ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili e di ogni altra imposta".

³⁶Cfr. Art. 3 della Costituzione: "Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese".

determinazione della rendita. Con l'introduzione dell'IMU sperimentale ad opera del D.L. n. 201/2011, il legislatore ha superato il riferimento ai coefficienti previsti per l'imposta di registro, sostituendoli con moltiplicatori più elevati e maggiormente aderenti alla struttura del prelievo immobiliare. La riforma del 2020 ha confermato tali coefficienti, apportando tuttavia interventi selettivi, in particolare per i fabbricati appartenenti al gruppo D. Per tali immobili, il moltiplicatore è stato innalzato da 60 a 65, con l'intento di assicurare una migliore correlazione tra valore imponibile e capacità contributiva potenziale del bene. Per le altre categorie catastali, i moltiplicatori sono rimasti invariati, riflettendo una chiara scelta di continuità normativa.

La seguente tabella comparativa consente di apprezzare l'evoluzione dei moltiplicatori:

Categoria catastale	Moltiplicatore ICI	Moltiplicatore IMU 2011	Moltiplicatore IMU 2020
A escluso (A/10), C/2, C/6, C/7.	100	160	160
B caserme comunità e edifici pubblici.	140	140	140
C3, C/4, C/5 laboratori artigianali.	100	140	140
A/10 e D/5 uffici e istituti finanziari.	50	80	80
D (escluso il D/5) edifici industriali e commerciali.	50	60	65 (già elevato dal 2013)
C/1 negozi.	34	55	55
E immobili a destinazione particolare.	esenti	esenti	esenti
Terreni agricoli.	75	135 (riduzione 110 - 75 dal 2014)	135

Tabella 1³⁷: evoluzione dei moltiplicatori.

Per alcune fattispecie specifiche, in particolare per i fabbricati del gruppo D non iscritti in catasto e posseduti interamente da imprese, il valore imponibile continua a essere determinato

³⁷ Tabella 1, fonte: “guida pratica fiscale – tributi locali” del gruppo 24 ore, pag. 130 e integrata con le aliquote della nuova IMU 2020.

mediante l'applicazione dei coefficienti aggiornati annualmente con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. In tale ipotesi, fino all'attribuzione della rendita catastale, il valore è calcolato con riferimento alla data di inizio dell'anno solare o, se successiva, alla data di acquisizione. Per le aree edificabili, il criterio di riferimento resta quello del valore venale in comune commercio, determinato secondo parametri oggettivi quali la localizzazione, l'indice edificatorio, la destinazione urbanistica e le caratteristiche di mercato. I Comuni possono integrare tali criteri mediante la fissazione di valori medi di riferimento, a conferma del rafforzamento delle prerogative attribuite agli enti locali dalla riforma del 2020.

Per i terreni agricoli, la base imponibile è calcolata sulla base del reddito dominicale rivalutato del 25%, moltiplicato per coefficienti differenziati:

- 110 per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti alla previdenza agricola;
- 135 per gli altri soggetti.

Dal 2012, l'art. 8-*bis* del D.L. 26 marzo 2012, n. 44, ha introdotto un regime agevolativo per i terreni posseduti e condotti direttamente da coltivatori diretti o IAP, prevedendo l'esenzione fino a 6.000 euro di valore e riduzioni progressive sulla parte eccedente:

- riduzione del 70% per la fascia tra 6.000 e 15.500 euro;
- riduzione del 50% per la fascia tra 15.500 e 25.500 euro;
- riduzione del 25% per la fascia tra 25.500 e 32.000 euro.

Si tratta di un meccanismo volto ad attenuare il prelievo sui piccoli e medi produttori agricoli, preservando la sostenibilità economica delle attività agricole e la funzione sociale riconosciuta al settore primario

2.5.2 LE ALIQUOTE

Una volta determinata la base imponibile, il secondo momento strutturale del meccanismo impositivo dell'IMU riguarda l'applicazione delle aliquote, disciplinate in modo articolato dal legislatore statale e rimesse, entro margini definiti, alla potestà regolamentare dei Comuni. La disciplina originaria introdotta dal D.L. n. 201/2011 prevedeva un'aliquota ordinaria dello 0,76%, suscettibile di variazioni in aumento o in diminuzione entro un margine di 0,3 punti percentuali. Per l'abitazione principale e le relative pertinenze, l'aliquota era fissata allo 0,4%, anch'essa modulabile entro 0,2 punti percentuali, in un sistema completato da una detrazione di 200 euro, maggiorata di 50 euro per ogni figlio convivente di età inferiore ai 26 anni. Una

disciplina peculiare era, inoltre, prevista per i fabbricati rurali strumentali, per i quali l'aliquota era fissata allo 0,2%, con possibilità di riduzione sino allo 0,1%.

Con la riforma organica introdotta dalla L. n. 160/2019, il legislatore ha confermato l'aliquota ordinaria dello 0,76%, ma ha ampliato in modo significativo gli spazi di intervento degli enti locali, riconoscendo ai Comuni la facoltà di ridurre, fino anche all'azzeramento, le aliquote relative a specifiche categorie di immobili. Tale facoltà trova fondamento nei commi 750, 751, 752 e 754 dell'art. 1 della L. n. 160/2019 e costituisce un elemento particolarmente significativo del nuovo impianto, volto a rafforzare la capacità degli enti locali di calibrare il prelievo sulla base delle caratteristiche socioeconomiche del territorio. Resta tuttavia ferma, per i fabbricati appartenenti alla categoria catastale D, la riserva statale dello 0,76% (comma 753), non modificabile dai Comuni, i quali possono intervenire esclusivamente sulla quota di loro spettanza mediante l'introduzione di una maggiorazione. Tale scelta appare coerente con l'obiettivo statale di assicurare un livello minimo garantito di gettito derivante dagli immobili produttivi, connesso alla loro elevata capacità contributiva potenziale. La riforma del 2020 ha ulteriormente ampliato il raggio di flessibilità attribuito agli enti locali introducendo, a decorrere dal 2021, la facoltà di differenziare le aliquote in relazione a fattispecie individuate mediante apposito decreto ministeriale. Il comma 756 dell'art. 1, L. n. 160/2019³⁸ prevede, infatti, una deroga all'art. 52 del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, consentendo ai Comuni di modulare le aliquote IMU in base a criteri ulteriori rispetto a quelli tradizionali, purché rientranti nelle ipotesi tipizzate dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, adottato previa acquisizione del parere della Conferenza Stato-Città ed autonomie locali. Si tratta di un'innovazione significativa, che estende la capacità regolatoria comunale pur mantenendola all'interno di un perimetro definito, così da evitare eccessi di discrezionalità in contrasto con il principio di uniformità del prelievo sul territorio nazionale.

Contestualmente, l'art. 1, comma 769, della medesima legge ha reintrodotto il termine del 30 giugno per la presentazione della dichiarazione IMU, ripristinando così un assetto coerente con la logica di un'imposta periodica fondata su un obbligo dichiarativo tendenzialmente stabile e

³⁸Cfr. Art. 1, comma 756, delle L. 160/2019: “A decorrere dall'anno 2021, i comuni, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, possono diversificare le aliquote di cui ai commi da 748 a 755 esclusivamente con riferimento alle fattispecie individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, che si pronuncia entro quarantacinque giorni dalla data di trasmissione. Decorso il predetto termine di quarantacinque giorni, il decreto può essere comunque adottato. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, possono essere modificate o integrate le fattispecie individuate con il decreto di cui al primo periodo”.

uniforme. Si è posto, in tale contesto, il quesito circa l'ampiezza del potere comunale di differenziare le aliquote oltre quanto stabilito dal legislatore statale. L'art. 8, comma 7, del D.lgs. n. 23/2011³⁹ autorizza i Comuni a diversificare le aliquote per immobili delle imprese appartenenti a categorie individuate, facoltà che, secondo parte della dottrina, potrebbe estendersi anche, ad esempio, alle abitazioni locatate a canone concordato, per le quali sarebbe ammissibile un'aliquota ridotta fino allo 0,4%, mentre per le abitazioni tenute a disposizione si potrebbe arrivare sino all'1,06%.

Diversamente, non risulta consentita la differenziazione delle aliquote sulla base delle categorie catastali, poiché tale intervento inciderebbe indirettamente sui moltiplicatori della base imponibile, violando il principio (sancito dall'art. 52 del D.lgs. n. 446/1997), secondo cui la potestà regolamentare tributaria dei Comuni non può alterare gli elementi strutturali del tributo, tra cui rientrano, appunto, i criteri di determinazione della base imponibile.

Per una migliore lettura d'insieme, si riporta sinteticamente la disciplina delle principali aliquote:

³⁹Cfr. Art 8, comma 7, del D.lgs. n. 23/2011 *“I comuni possono, con deliberazione del consiglio comunale, adottata entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione, prevedere che l'aliquota di cui al comma 5, primo periodo, sia ridotta fino alla metà anche nel caso in cui abbia ad oggetto immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ovvero nel caso in cui abbia ad oggetto immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società. Nell'ambito della facoltà prevista dal presente comma, i comuni possono stabilire che l'aliquota ridotta si applichi limitatamente a determinate categorie di immobili”*.

Categoria	Regola generale	Aliquota 2011	Aliquota 2020	comma
Aliquota base	0,76%	0,46 – 1,06%		
Abitazione principale di lusso A/1, A/8 e A/9			0,5% (min 0% - max 0,6%), detrazione 200 euro.	c.748
Abitazione principale e pertinenze. coniuge assegnatario della ex casa coniugale (diritto di abitazione)	0,4%	0,2 – 0,6%	Esclusa salvo A/1, A/8, A/9.	
Fabbricati rurali strumentali	0,2%	Riduzione non possibile per il D/10, dal 2014 esenti.	0,1% (min 0%)	c.750
Cooperative edilizie indivise – alloggi IACP/Ater	0,76%	Detrazione abitazione principale		
Anziani o disabili in istituti di ricovero	0,76%	0,4%		
Immobili non produttivi di reddito fondiario	0,76%	Fino 0,4%		
Immobili posseduti da imprese	0,76%	Fino 0,4%	esenti	
Immobili ad uso produttivo D			0,86% (min statale 0,76% - max 1,06%)	c. 753
Fabbricati “merce”	0,76%	Fino 0,38%	0,1% - 0,25%	c. 751
Immobili locati	0,76%	Fino 0,4%		
Altri immobili			0,86% (min 0% - max 1,06%)	c. 754
Terreni agricoli			0,76% (min 0% - max 1,06%)	c. 752

Tabella 2: tabella riassuntiva delle principali aliquote.⁴⁰

Nel complesso, la disciplina IMU risultante dalla riforma del 2020 si presenta più matura e sistematica rispetto al modello sperimentale del 2011. La rendita catastale resta il fulcro della determinazione del tributo; i moltiplicatori già introdotti vengono in larga parte confermati; le aliquote vengono rese più flessibili, nell’ottica di una maggiore integrazione tra esigenze di

⁴⁰ Tabella 2, fonte: “guida pratica fiscale – tributi locali” del gruppo 24 ore, pag. 130-131 e integrata con le aliquote della nuova IMU 2020: <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita/fiscalita-regionale-e-locale/Imposta-municipale-propria-IMU/disciplina-del-tributo/aliquote/>.

gettito e principi di equità e ragionevolezza. L'attribuzione di un ruolo più incisivo ai Comuni nella modulazione delle aliquote rappresenta uno degli elementi qualificanti del nuovo impianto, in coerenza con una concezione evoluta del federalismo fiscale, nella quale le entrate immobiliari non assolvono più una funzione meramente finanziaria, ma costituiscono uno strumento di equilibrio tra autonomia locale e unità del sistema tributario nazionale.

2.5.3 DELIBERAZIONE DELLE ALIQUOTE

Un elemento di particolare rilievo nella riforma IMU del 2020 è costituito dal procedimento di deliberazione delle aliquote da parte dei Comuni, disciplinato all'art. 1, comma 757, della L. n. 160/2019. La disposizione stabilisce che, a prescindere dalla scelta dell'ente locale di modificare o di confermare le aliquote rispetto a quelle previste nei commi 748 - 755, la deliberazione annuale deve essere obbligatoriamente predisposta utilizzando l'applicazione informatica disponibile nel Portale del federalismo fiscale⁴¹. Tale piattaforma, resa operativa dal Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, consente ai Comuni di selezionare le fattispecie impositive rilevanti, individuate dal decreto attuativo previsto dal comma 756, e di elaborare il prospetto delle aliquote, il quale costituisce parte integrante e sostanziale della deliberazione. La centralità giuridica del prospetto emerge dal fatto che la deliberazione approvata in sua assenza non è idonea a produrre gli effetti previsti dai commi 761-771, tra cui la validità ed efficacia delle aliquote ai fini dell'applicazione dell'imposta. La pubblicazione sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze rappresenta, inoltre, condizione necessaria affinché la deliberazione sia efficace nei confronti dei contribuenti. In tal senso, il comma 780 ribadisce l'obbligo, in capo agli enti locali, di utilizzare un modello standardizzato predisposto dal MEF per la compilazione del prospetto delle aliquote, modello che assume natura vincolante al fine di assicurare uniformità e comparabilità delle informazioni su tutto il territorio nazionale. Una volta definito e trasmesso il prospetto, la disciplina richiede il rispetto di precise scansioni temporali per la pubblicazione delle aliquote e dei regolamenti comunali. L'art. 1, comma 767, stabilisce infatti che tali atti hanno effetto solo se inseriti nel Portale del federalismo fiscale entro il 14 ottobre ed effettivamente pubblicati entro il 28 otto-

⁴¹Portale del federalismo fiscale – <https://www.portalefederalismofiscale.gov.it>.

bre. In caso di inadempimento, trovano applicazione le aliquote e i regolamenti dell'anno precedente. Tale meccanismo, pur avendo conosciuto deroghe in alcuni esercizi finanziari, costituisce un presidio essenziale di certezza del diritto, poiché impedisce modifiche retroattive delle condizioni tributarie e garantisce ai contribuenti la conoscibilità anticipata del carico impositivo. Il sistema delineato dal legislatore del 2020 configura pertanto un procedimento deliberativo caratterizzato da un elevato grado di formalizzazione, che si applica anche nei casi in cui il Comune non intenda modificare le aliquote vigenti. Si tratta di un adempimento che risponde a esigenze di chiarezza, uniformità e trasparenza, oltre che di corretta imputazione del tributo, evitando situazioni di incertezza applicativa.

La procedura rappresenta altresì uno strumento di modernizzazione amministrativa: la trasmissione telematica del prospetto delle aliquote favorisce infatti un più efficiente flusso di dati tra amministrazione centrale ed enti locali e consente ai contribuenti di accedere direttamente alla documentazione ufficiale tramite il sito del MEF. La mancata compilazione del prospetto comporta l'inapplicabilità delle aliquote deliberate, con conseguenze rilevanti sia per i Comuni, che vedrebbero priva di effetti la propria attività regolatoria, sia per i contribuenti, esposti a un quadro impositivo incerto e potenzialmente disallineato rispetto alla normativa statale. Ne deriva che il rispetto delle modalità procedurali previste dalla legge assume un valore sostanziale e non meramente formale, incidendo direttamente sull'efficacia della disciplina tributaria e sulla tenuta del sistema impositivo locale. I riferimenti ufficiali, disponibili presso il Portale del federalismo fiscale⁴² e sul sito del Dipartimento delle Finanze⁴³, costituiscono le fonti istituzionali primarie per la consultazione delle delibere comunali e dei relativi prospetti. Nel loro complesso, le disposizioni delineate dalla L. n. 160/2019 configurano un sistema orientato alla razionalizzazione del procedimento impositivo, che coniuga esigenze di certezza, trasparenza e omogeneità, contribuendo alla costruzione di un quadro complessivamente più organico, chiaro e accessibile nel contesto della fiscalità municipale italiana.

⁴² Decreto attuativo aliquote IMU – Portale del federalismo fiscale.

⁴³ Dipartimento delle Finanze – Sezione IMU – <https://www.finanze.gov.it>

2.5.4 AGEVOLAZIONI

L'Imposta municipale propria (IMU), pur configurandosi come un tributo cardine per il finanziamento delle funzioni fondamentali dei Comuni, presenta un complesso sistema di agevolazioni ed esenzioni, espressione della volontà del legislatore di bilanciare le esigenze di reperimento delle risorse con principi di equità, tutela del patrimonio e sostegno alle categorie meritevoli di protezione. A partire dalla riforma del 2020 e attraverso successive integrazioni, il quadro normativo si è progressivamente arricchito, delineando un sistema articolato che risulta confermato e, in alcuni aspetti, ampliato anche per l'anno 2025 secondo le più recenti indicazioni ministeriali⁴⁴.

La principale agevolazione è rappresentata dall'esenzione per l'abitazione principale, fatte salve le unità rientranti nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, le quali restano soggette a imposta con applicazione della detrazione fissa di 200 euro prevista dal comma 749. Tale disciplina, che si fonda sul riconoscimento dell'abitazione principale quale bene primario ad alta valenza sociale, consente di coniugare il principio di capacità contributiva con forme di protezione delle esigenze abitative del nucleo familiare. Rilevanza sistematica assumono inoltre le riduzioni del 50% della base imponibile previste dal comma 747, applicabili:

- ai fabbricati di interesse storico o artistico;
- agli immobili dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati;
- alle unità immobiliari concesse in comodato gratuito a parenti in linea retta entro il primo grado che le adibiscano ad abitazione principale, con esclusione degli immobili di lusso.

Tali misure rispondono a finalità diversificate:

- la tutela del patrimonio storico-artistico;
- la salvaguardia dei contribuenti nei casi di inutilizzabilità del bene;
- la promozione della solidarietà familiare e intergenerazionale.

Di particolare rilievo è altresì la riduzione al 75% dell'imposta per gli immobili locati a canone concordato, che si inserisce in un più ampio disegno di politica abitativa volto a favorire la calmierazione dei canoni e ad ampliare l'accesso al mercato della locazione.

Un articolato complesso di esenzioni riguarda il comparto agricolo. Il comma 758 prevede, infatti, l'esenzione per i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali regolarmente iscritti alla previdenza agricola, nonché per quelli ubicati in aree

⁴⁴ DEL PIDIO, P., *Agevolazioni Imu 2025, tutti gli sconti e chi ne ha diritto*, 13 maggio 2025.

montane o collinari delimitate e per i terreni a destinazione agro-silvo-pastorale a uso collettivo. Si tratta di misure riconducibili alla funzione strategica del settore primario e all'obiettivo di contrastare il progressivo spopolamento delle aree interne. Non meno significativo è l'insieme delle esenzioni per immobili destinati allo svolgimento di funzioni istituzionali, politiche, culturali o religiose, previste dal comma 759. Rientrano in tale ambito:

- gli immobili dello Stato, delle Regioni e degli enti territoriali utilizzati per fini istituzionali;
- le unità catastalmente classificate nelle categorie E/1 ed E/9;
- gli immobili destinati al culto o appartenenti alla Santa Sede o a Stati esteri in virtù di accordi internazionali;
- gli immobili degli enti non commerciali destinati allo svolgimento non lucrativo di attività assistenziali, sanitarie, didattiche, culturali o sportive.

A tali ipotesi si è aggiunta, con la legge di bilancio 2023, l'esenzione per gli immobili oggetto di occupazione abusiva, sempre ai sensi del comma 759, a condizione che il proprietario abbia presentato denuncia all'autorità giudiziaria. Tale misura risponde a un principio di giustizia sostanziale, evitando che un contribuente sia tenuto a corrispondere un'imposta su un bene sottratto al suo godimento per cause indipendenti dalla sua volontà. In un'ottica di completamento del quadro agevolativo, il legislatore ha confermato anche per gli esercizi più recenti l'esenzione per gli immobili danneggiati dagli eventi sismici nelle aree colpite, prorogando l'agevolazione fino al 2025. Il sistema IMU contempla inoltre un margine di discrezionalità riconosciuto ai Comuni attraverso la facoltà di applicare una maggiorazione fino allo 0,08%, in sostituzione della precedente TASI, con il vincolo di non poter incrementare ulteriormente tale aliquota negli anni successivi. Tale scelta evidenzia il tentativo di bilanciare l'autonomia finanziaria con l'esigenza di contenimento della pressione fiscale. Nel suo complesso, l'insieme delle agevolazioni previste dall'ordinamento non costituisce una semplice riduzione del prelievo, ma rappresenta un articolato sistema di interventi selettivi di politica economica e sociale. Le misure adottate rispecchiano scelte valoriali che spaziano dalla tutela del patrimonio storico-artistico alla promozione della coesione familiare, dal sostegno al settore agricolo alla salvaguardia delle funzioni pubbliche e religiose, fino alla protezione delle categorie più vulnerabili, delineando un impianto coerente con i principi costituzionali di capacità contributiva e solidarietà.

2.5.5 PAGAMENTO DELL'IMPOSTA

Il sistema di calcolo e versamento dell'imposta municipale propria (IMU) è disciplinato da un complesso di norme volte a garantire uniformità, certezza e trasparenza nell'applicazione del tributo. Come già illustrato nei paragrafi precedenti, la determinazione dell'imposta si fonda sul criterio della proporzionalità temporale del possesso. Il comma 761 stabilisce che l'imposta è dovuta per anni solari ed è calcolata in proporzione alla quota e ai mesi di possesso, computando per intero il mese in cui il possesso si è protratto per almeno quindici giorni. Il giorno del trasferimento del possesso è imputato all'acquirente, con la conseguenza che, in caso di esatta parità di giorni, il mese è integralmente attribuito a quest'ultimo. Tale meccanismo, apparentemente tecnico, svolge una funzione essenziale di certezza del diritto, consentendo l'individuazione precisa del soggetto passivo in ogni fase dell'anno. Il pagamento dell'IMU avviene secondo le modalità stabilite dal comma 762, che prevede due rate semestrali, con scadenza al 16 giugno e al 16 dicembre, salvo facoltà di versamento in un'unica soluzione entro il 16 giugno. La prima rata è calcolata sulla base delle aliquote dell'anno precedente, mentre la rata di saldo applica le aliquote deliberate e pubblicate entro il 28 ottobre ai sensi del comma 767, preservando così la prevedibilità del carico fiscale e assicurando ai Comuni un flusso costante di entrate. Il comma 765 disciplina le modalità operative del pagamento, prevedendo l'utilizzo degli strumenti ordinari: modello F24, bollettino postale e, in coerenza con il processo di digitalizzazione della pubblica amministrazione, la piattaforma pagoPA, introdotta dall'art. 5 del Codice dell'amministrazione digitale (D.lgs. n. 82/2005). Successivi decreti attuativi hanno ulteriormente specificato le procedure di tracciabilità dei pagamenti, consentendo ai Comuni di acquisire tempestivamente i dati relativi al gettito senza oneri aggiuntivi per lo Stato. In continuità con tale processo, il comma 766 prevede lo sviluppo di un'applicazione informatica disponibile sul Portale del federalismo fiscale, attraverso la quale i contribuenti possono consultare gli elementi utili al calcolo e al versamento dell'imposta, integrando i dati provenienti da altre amministrazioni pubbliche. Si tratta di uno strumento che accresce la trasparenza e facilita l'adempimento, in un'ottica di modernizzazione amministrativa. Il modello F24 rappresenta nella prassi lo strumento principale di versamento.

- 3930 IMU per immobili a uno produttivo classificati nel gruppo catastale D (quota Comune);
- 3939 IMU per fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (quota Comune).

Un utilizzo inesatto dei codici può comportare lo scarto del pagamento, l'imputazione a un tributo diverso o addirittura la mancata registrazione del versamento, con potenziali conseguenze sanzionatorie. Ciò evidenzia come la corretta compilazione del modello F24 non sia un adempimento meramente formale, ma rappresenti un elemento essenziale per il buon funzionamento del sistema tributario. Non di rado, tuttavia, i contribuenti incontrano difficoltà nella gestione di tali adempimenti, circostanza che ha favorito, come sarà approfondito nell'ultimo capitolo, la diffusione di servizi di assistenza specializzata offerti da operatori privati o da addetti ai tributi comunali.

CAPITOLO 3

CATEGORIE DI IMMOBILI E TRATTAMENTO FISCALE

3.1 TERRENI AGRICOLI

Il D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, costituisce la fonte istitutiva dell'Imposta comunale sugli immobili (ICI) e segna, in prospettiva sistematica, l'avvio della regolazione dell'imposizione immobiliare nel periodo contemporaneo. Nell'ambito di tale impianto, l'art. 2, comma 1, lettera c) del citato decreto individuava il terreno agricolo in termini funzionali, definendolo come: *“il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del Codice civile”*. Ne discendeva una nozione fondata su un criterio oggettivo e sostanziale, incentrato non sulla mera qualificazione formale del bene, bensì sul suo impiego effettivo nell'esercizio delle attività tipiche dell'impresa agricola (coltivazione del fondo, allevamento e attività connesse). In altri termini, la qualificazione “agricola” rilevante ai fini ICI e, in una fase successiva, in parte anche ai fini IMU, presupponeva quale elemento essenziale la sussistenza di un requisito di concreta utilizzazione agricola.

Nei primi anni di applicazione dell'ICI, l'elemento operativo della conduzione e dell'uso reale del fondo, da parte dell'imprenditore agricolo, secondo lo schema dell'art. 2135 c.c.: assumeva il ruolo di presupposto sostanziale del trattamento fiscale: l'inquadramento catastale non esauriva, da solo, la verifica della natura “agricola” del bene, dovendo risultare coerente con la sua destinazione economico-produttiva.

Ciò nondimeno, la disciplina ICI presentava margini di adattamento locale, in quanto gli enti comunali, entro il perimetro tracciato dal legislatore, potevano intervenire sulla modulazione delle aliquote e introdurre misure agevolative o ipotesi di esenzione riferite ai terreni agricoli, contribuendo a una prassi applicativa non sempre uniforme sul territorio.

Con il D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, venne introdotta l'IMU, concepita in chiave sostitutiva dell'ICI e orientata a ricomprendere nel campo impositivo un insieme più ampio di cespiti, incluse aree edificabili e fabbricati

Benché l'assetto originario ne collocasse l'entrata in vigore al 2014, il D.L. n. 201/2011 ne anticipò l'operatività già al 2012, innestando una fase di transizione caratterizzata da continuità concettuali con il precedente tributo.

In tale prima stagione applicativa, l'IMU recepì infatti definitorie dell'ICI, tra cui le diverse categorie in cui vi era il “terreno agricolo”. In particolare, l'art.13, comma 2, del D.L. n.

201/2011⁴⁶ operava un rinvio alle definizioni del D.lgs. n. 504/1992, con la conseguenza che, almeno in origine, la qualificazione ai fini IMU rimase sostanzialmente ancorata alla concezione tradizionale: centralità dell'uso agricolo effettivo e riferimento alle attività civilistiche tipiche dell'impresa agricola. In questo contesto transitorio emersero aree di frizione applicativa, soprattutto nei casi in cui terreni censiti come "agricoli" risultassero, nella realtà, non coltivati o non stabilmente inseriti in un ciclo produttivo agricolo. Ne derivò, in vari contesti, la necessità per i Comuni di precisare, anche mediante regolamenti IMU, i requisiti di conduzione e utilizzo rilevanti per l'accesso alle esenzioni ovvero per l'assoggettamento a imposta.

Tra gli interventi successivi, la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), incise in modo significativo sul trattamento dei terreni agricoli. In particolare, l'art. 1, comma 13, rimodulò il perimetro delle agevolazioni e dei casi di esenzione, confermando l'esenzione per i terreni ubicati in aree montane o di collina⁴⁷ e introducendo ulteriori ipotesi di esclusione dall'IMU. L'esenzione venne infatti riconosciuta anche ai terreni:

- posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, a prescindere dall'ubicazione;
- ubicati nei Comuni delle isole minori;
- aventi immutabile destinazione agro-silvo-pastorale, a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

Con successivi chiarimenti ministeriali richiamati in relazione alla sentenza n. 20535 del 23 maggio 2016, sono state fornite indicazioni applicative sull'esenzione dei terreni detenuti e coltivati da coltivatori diretti (CD) e imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti alla previdenza agricola, con specifico riguardo alla figura del familiare coadiuvante. In tale ricostruzione, la posizione del coadiuvante risulta idonea a integrare i presupposti dell'esenzione ove concorrano:

- un requisito oggettivo, ravvisabile quando il coadiuvante sia proprietario o comproprietario dei terreni che risultano effettivamente coltivati dall'impresa agricola condotta da un componente del medesimo nucleo familiare;

⁴⁶ Cfr. Art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011: "*L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ivi compresa l'abitazione principale e le pertinenze della stessa*".

⁴⁷ Cfr. Art. 7, comma 1, lettera h) del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

- un requisito soggettivo, consistente nella regolare iscrizione del coadiuvante nei registri previdenziali come coltivatore diretto, quale componente del nucleo familiare del titolare dell'impresa.⁴⁸

Il principale momento di discontinuità sistematica nella disciplina dei terreni agricoli ai fini IMU è rappresentato dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), che ha inciso in modo rilevante sulla struttura dell'imposta e, soprattutto, sulla nozione di terreno agricolo. In particolare, l'art. 1, comma 741, lett. e), ridefinisce il concetto nei seguenti termini: *“per terreno agricolo si intende il terreno iscritto in catasto, a qualsiasi uso destinato, compreso quello non coltivato”*.

Con questa scelta normativa, il legislatore ha operato un vero e proprio ribaltamento: la qualificazione del terreno come agricolo non dipende più dall'uso effettivo o dalla destinazione reale (come accadeva nella definizione del 1992), bensì unicamente dal dato catastale.

Ne consegue che un'area iscritta in catasto come “terreno” deve essere considerata agricola ai fini IMU anche qualora non sia, in fatto, coltivata. Tale impostazione determina uno spostamento della valutazione dal piano sostanziale a quello meramente formale, con ricadute applicative significative e con l'apertura di nuove aree di confronto in dottrina e giurisprudenza. Accanto alla ridefinizione concettuale, la L. n. 160/2019 ha riorganizzato il quadro normativo dell'imposta, intervenendo sulle aliquote, sui poteri regolamentari dei Comuni e sulle regole generali di funzionamento del tributo. In particolare, l'art. 1, comma 752, fissa per i terreni agricoli un'aliquota base pari allo 0,76%, modulabile dai Comuni mediante riduzione fino a zero ovvero incremento fino all'1,06%.

La riforma ha inoltre previsto uno specifico regime di esenzione (art. 1, comma 758) fondato su requisiti soggettivi e oggettivi, relativi al possesso, alla conduzione e all'ubicazione del fondo. Rientrano tra le ipotesi di esenzione:

- i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti alla previdenza agricola, indipendentemente dall'ubicazione;
- i terreni ubicati nei Comuni delle isole minori;
- i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale, appartenenti a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile;

⁴⁸ Ministero dell'economia e delle finanze, Roma 23 maggio 2016, protocollo n. 20535/2016 con oggetto: “imposta municipale propria (IMU) – terreni agricoli – esenzione ex art.1, comma 13 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) – familiare coadiuvante del coltivatore diretto – conferma delle agevolazioni per IAP e CD che abbiano costituito una società di persone”.

- i terreni ricadenti in aree montane o di collina, secondo le delimitazioni previste dalla normativa.

Va precisato che l'art. 1, comma 13, della L. 208/2015, sopra richiamato, continua talvolta a essere utilizzato in sede regolamentare come norma di raccordo, soprattutto con riferimento alla disciplina delle esenzioni; tuttavia, a decorrere dal 2020, la L. n. 160/2019 costituisce il testo normativo centrale di riferimento.

La riforma del 2019 ha introdotto elementi che, pur semplificando formalmente la definizione di terreno agricolo, hanno aperto spazi interpretativi e contenziosi:

- Terreni concessi ad altri agricoltori: un'importante questione concerne i terreni posseduti da coltivatori o IAP che, però, li concedono in affitto o in compartecipazione agricola ad altri imprenditori agricoli. In questi casi, ci si interroga se rimangono i requisiti di conduzione che giustificano l'esenzione. Il MEF, in alcuni chiarimenti, ha affermato che contratti di rete agricoli o di compartecipazione non dovrebbero pregiudicare il regime agevolato, purché la gestione del fondo risulti condivisa e nel contesto delle norme agricole⁴⁹;
- Pensionati agricoltori: con l'art 78 *bis*, comma 3, del D.L. n. 104/2020, norma interpretativa, è stato stabilito che i pensionati che mantengono l'iscrizione alla gestione previdenziale agricola possono continuare a essere considerati coltivatori diretti o IAP ai fini dell'IMU anche se l'attività effettiva è ridotta⁵⁰. In una decisione del 2024, la Corte di cassazione (ordinanza n. 20563/2024)⁵¹ ha ritenuto che, ai fini dell'agevolazione, sia sufficiente la semplice iscrizione previdenziale, senza dover dimostrare ogni anno l'effettività agricola rispetto al reddito;
- Terreno agricolo edificabile: Con la riforma il legislatore ha esplicitato che un terreno agricolo, pur risultando "edificabile" nello strumento urbanistico o nel piano regolatore deve essere trattato come agricolo se la destinazione è stata attribuita dalle risultanze del certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal comune, ribadito dalla sentenza

⁴⁹ LAMBERTI, M., Cos'è la compartecipazione agraria, 16 luglio 2022.

⁵⁰ Cfr. Art. 78-*bis*, comma 3, del D.L. n. 104/2020: "*Le disposizioni in materia di imposta municipale propria si interpretano, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola*".

⁵¹ SCAPPINI, L., Per l'esenzione IMU dei coltivatori diretti "sufficiente" la regolare iscrizione all'Inps, 2 settembre 2024, Euroconference news

n. 4544/2024, depositata il 08/07/2024 dalla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12⁵².

Pur essendo ancora recente, l'evoluzione del regime IMU continua a registrare aggiornamenti, specialmente con delibere comunali e aggiornamenti di aliquote o esenzioni per l'anno 2025.

Alcuni punti da rilevare:

- elenco aggiornato dei comuni montani per esenzione 2025: per l'anno 2025, le pubblicazioni fiscali segnalano che i terreni agricoli situati nei comuni montani continuano a essere esenti, con l'elenco aggiornato dei comuni interessati;
- i regolamenti comunali possono deliberare aliquote 2025 per i terreni e le modalità operative in conformità con la legge 160/2019 e successive modifiche;
- la disciplina delle esenzioni 2019 (comma 758) resta fondamentalmente la stessa nel 2025, e i soggetti che non rientrano nei requisiti continuano ad essere soggetti all'IMU;
- alcune questioni interpretative restano vive, in particolare per i casi di conduzione associata o affitto tra agricoltori, e la giurisprudenza continua a presidiare i requisiti soggettivi di possesso e conduzione.

Il cambiamento normativo relativo ai terreni agricoli e la scelta di basare la qualificazione su dati catastali piuttosto che sull'uso effettivo spingono inevitabilmente a riflettere su un tema connesso e più problematico: la distinzione tra terreni agricoli e terreni edificabili. Nel regime IMU, un terreno edificabile viene trattato in maniera diversa e la normativa italiana e comunale ha dovuto stabilire criteri di transizione, criteri di conversione e modalità per evitare conflitti tra disciplina urbanistica e disciplina fiscale.

Nel prossimo paragrafo si analizzerà come la normativa ha dovuto disciplinare l'imposizione delle aree edificabili, la metamorfosi da terreno agricolo a edificabile, i criteri di riqualificazione e le modalità con le quali il legislatore ha cercato di armonizzare la fiscalità immobiliare con gli strumenti urbanistici.

⁵² Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12, Sentenza n. 4544/2024, depositata l'08/07/2024 – Pres. Maio, Rel. Lupi. Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Applicabilità dell'imposta – Terreno Agricolo – Edificabile secondo il Piano Regolatore Generale non ancora definitivo – Certificato di destinazione Urbanistica attestante la inedificabilità dell'aerea - Prevalenza – Non applicabilità dell'imposta. Sintesi della sentenza: “*Un terreno agricolo non può essere considerato edificabile per la sola presenza come aerea edificatoria nel piano regolatore generale ancorché questo non sia stato approvato o attuato. Ai fini dell'applicazione dell'IMU sull'area, infatti, rileva la capacità edificatoria del terreno così come desumibile dal certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal comune*”.

3.2 AREE FABBRICABILI

La definizione di area fabbricabile ai fini dell'imposizione immobiliare costituisce uno degli ambiti più complessi della fiscalità locale, poiché la qualificazione del terreno come edificabile non si esaurisce in un mero criterio catastale, ma incide in maniera diretta sulla determinazione della base imponibile ai fini IMU e, conseguentemente, sull'onere fiscale in capo al contribuente. L'analisi dell'evoluzione normativa evidenzia come il legislatore abbia oscillato, nel corso del tempo, tra un'imposizione di tipo formale, fondata esclusivamente sull'inquadramento urbanistico, e una concezione maggiormente sostanziale, attenta alla concreta possibilità di edificazione e all'effettiva destinazione economica del suolo.

Con il D.lgs. n. 504/1992, istitutivo dell'ICI, è stata introdotta per la prima volta una definizione normativa di area fabbricabile. Ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. b)⁵³, era considerata tale l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, nonché sulla base delle possibilità effettive di edificazione desumibili dai criteri fissati per la determinazione dell'indennità di esproprio. Tale impostazione privilegiava nettamente il criterio formale, poiché la mera inclusione del terreno nel piano regolatore⁵⁴ comunale risultava sufficiente a determinarne la qualificazione fiscale, anche in assenza di una concreta possibilità di edificazione. In tal modo, la destinazione urbanistica si traduceva automaticamente in un aggravio fiscale, indipendentemente dall'esistenza delle condizioni materiali, giuridiche o economiche per procedere alla realizzazione dell'intervento edilizio.

⁵³ Cfr. Art. 2 comma 1, lettera b) del D.lgs. n. 504/1992: *“per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera”*.

⁵⁴ Il piano regolatore generale (PRG) rappresenta lo strumento urbanistico fondamentale per l'organizzazione del territorio comunale, la cui adozione è prevista come obbligatoria dalla normativa vigente. La sua funzione principale consiste nel definire l'assetto complessivo del Comune, orientando la crescita e lo sviluppo delle diverse aree, urbane e rurali, in coerenza con le direttive fissate dal piano territoriale di coordinamento.

Esso individua:

- La rete delle infrastrutture di collegamento comprende strade, ferrovie e vie d'acqua
- La suddivisione del territorio in zone omogenee, ciascuna caratterizzata da specifiche destinazioni d'uso;
- Le norme tecniche e regolamentari necessarie per l'attuazione delle previsioni urbanistiche
- Le aree destinate a funzioni pubbliche e a servizi collettivi;
- I vincoli di natura paesaggistica, ambientale e storico-culturale da tutelare

La loro concreta attuazione avviene attraverso i piani attuativi, strumenti di dettaglio per tradurre le previsioni generali in interventi specifici e operativi.

Un'ulteriore significativa evoluzione si è avuta con l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006⁵⁵, il quale ha stabilito che un'area deve considerarsi edificabile già al momento dell'adozione dello strumento urbanistico generale da parte del Comune, senza che sia necessario attendere l'approvazione regionale o l'adozione di strumenti attuativi. Se da un lato tale disposizione ha semplificato il procedimento di individuazione delle aree imponibili, dall'altro ha accentuato l'approccio formalistico, ampliando il perimetro impositivo anche a terreni che, pur astrattamente edificabili, non risultavano concretamente utilizzabili, con conseguente rischio di un'imposizione non proporzionata alla reale capacità contributiva.

Con la legge n. 160/2019, che ha istituito la “nuova IMU”, il legislatore ha sostanzialmente confermato la definizione del 1992, recependo i principi desumibili dal D.L. del 2006. La norma considera fabbricabile l'area destinata all'edificazione in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, nonché alle possibilità effettive di edificazione. L'elemento di maggiore innovazione è rappresentato dal riconoscimento della destinazione agricola effettiva quale criterio idoneo a escludere l'assoggettamento all'IMU come area edificabile: i terreni condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola e utilizzati a fini agro-silvo-pastorali continuano a essere considerati terreni agricoli, anche se inseriti in strumenti urbanistici che ne prevedano teoricamente l'edificabilità. Si tratta di un correttivo significativo, volto a restituire centralità alla funzione economica e sociale del fondo, evitando che terreni con vocazione agricola siano gravati da un'imposizione sproporzionata rispetto alla loro effettiva utilizzabilità.

Tanto il D.lgs. n. 504/1992 quanto la legge n. 160/2019 stabiliscono che la base imponibile delle aree fabbricabili deve essere determinata facendo riferimento al valore venale in comune commercio alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione, tenendo conto della zona territoriale di ubicazione, dell'indice di edificabilità, della destinazione d'uso consentita, degli eventuali oneri di urbanizzazione o di adattamento del terreno e dei prezzi medi di mercato di aree analoghe. Tuttavia, un impianto così strutturato lascia inevitabilmente un ampio margine di discrezionalità valutativa, che frequentemente conduce a contenziosi tra contribuenti e amministrazioni locali.

⁵⁵ Cfr. Art. 36, comma 2, D.L. n.223/2006: *“Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”*.

Un ulteriore elemento critico, rimasto immutato nel tempo, riguarda la previsione secondo cui il terreno mantiene la qualifica di area edificabile sino all'ultimazione dei lavori di costruzione, demolizione o ristrutturazione. Ciò comporta che, anche in presenza di un fabbricato in corso d'opera, l'imposta continui a essere calcolata come se il bene fosse costituito da un terreno libero edificabile. Tale disciplina, pur giustificata dall'esigenza di semplificazione, si traduce spesso in un'imposizione economicamente non coerente con la reale natura del bene.

La giurisprudenza della Corte di cassazione ha tuttavia introdotto importanti correttivi all'approccio rigidamente formalistico del legislatore. Con sentenza n. 21127/2022, la Corte ha stabilito che un terreno originariamente edificabile ma successivamente assoggettato a un vincolo di inedificabilità assoluta non può più considerarsi edificabile ai fini IMU. Tale pronuncia valorizza la situazione sostanziale del bene e riduce il peso dell'automatismo derivante dalla sola classificazione urbanistica.

Ulteriori difficoltà applicative derivano dalla presenza delle cosiddette categorie catastali "fittizie" (da F/1 a F/7), attribuite per finalità transitorie o inventariali: aree urbane, fabbricati collabenti, immobili in corso di costruzione, lastrici solari o infrastrutture pubbliche. Queste categorie, pur essendo prive di rendita catastale, permangono spesso per lunghi periodi, generando incertezza circa la loro assoggettabilità all'IMU. Il caso emblematico è costituito dagli immobili collabenti (F/2). Alcuni Comuni li assimilano alle aree edificabili, assoggettandoli a imposizione, mentre il MEF, con la risoluzione n. 4/DF del 2023, ha escluso tale possibilità, affermando che solo i fabbricati dotati di rendita catastale rientrano nel perimetro dell'imposta. Tale interpretazione, tuttavia, si scontra con la stessa definizione di fabbricato contenuta nella legge n. 160/2019, che richiede l'iscrizione con rendita, determinando una evidente disarmonia sistematica.

Nel complesso, l'evoluzione normativa rivela una tensione costante tra esigenze contrapposte: da un lato, l'interesse dei Comuni ad ampliare la base imponibile per assicurare entrate certe; dall'altro, il principio costituzionale di capacità contributiva, che impone di commisurare l'imposta all'effettiva utilità economica del bene. Le discipline del 1992 e del 2006 hanno privilegiato approcci formali, spesso penalizzanti per i proprietari, mentre la riforma del 2019 ha introdotto miglioramenti senza tuttavia superare del tutto le contraddizioni strutturali dell'impianto vigente.

Permangono, in particolare, tre criticità:

- la finzione giuridica che qualifica come area edificabile i terreni sui quali insistono fabbricati in corso d'opera;

- l'uso esteso e non regolamentato delle categorie catastali fittizie, che genera incertezza impositiva;
- la mancata armonizzazione tra disciplina normativa e orientamenti giurisprudenziali, con conseguenti divergenze interpretative in relazione a terreni soggetti a vincoli o interessati da meccanismi di perequazione urbanistica⁵⁶.

Per rendere il sistema più equo ed efficiente sarebbero auspicabili alcuni interventi:

- ancorare la definizione di edificabilità anche alla concreta possibilità di edificazione;
- disciplinare in modo chiaro e definitivo il regime delle categorie fittizie, fissando termini certi e criteri stabili di imponibilità;
- introdurre meccanismi di riduzione dell'imposta per le aree formalmente edificabili ma non immediatamente utilizzabili;
- recepire normativamente gli orientamenti giurisprudenziali che riconoscono la perdita di edificabilità quale causa di esclusione dall'imposizione.

Solo in tal modo si potrebbe realizzare una disciplina più coerente con i principi costituzionali e più aderente alla realtà economica, con conseguente riduzione del contenzioso e maggiore equità del sistema tributario locale.

⁵⁶ GAROFOLI, R., *La perequazione urbanistica: nozione e compatibilità con il principio di legalità, l'art. 42 cost., i criteri di riparto tra Stato e regioni della potestà legislativa*, Fondazione italiana del Notariato.

“La perequazione urbanistica è uno strumento che assegna un valore edificatorio uniforme alle proprietà coinvolte in interventi di trasformazione urbana, indipendentemente dalla loro posizione o dai vincoli di inedificabilità presenti. Questo meccanismo permette una distribuzione equa di diritti edificatori e oneri tra i proprietari, superando le disuguaglianze tipiche della zonizzazione. In tal modo, il comune può ottenere gratuitamente aree per opere pubbliche, mentre i proprietari, pur avendo diritto a edificare, devono spesso aggregare diritti edificatori da altre aree per realizzare i propri progetti”.

3.3 FABBRICATO E RELATIVE PERTINENZE

Secondo l'art 2, comma 1, lett. a) del D.lgs. n. 504/1992, *“per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere riscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato”*. Da tale formulazione emerge un'impostazione ampia e flessibile della nozione di pertinenza, non subordinata alla qualificazione urbanistica né all'accatastamento unitario. In tale contesto, la giurisprudenza aveva progressivamente elaborato criteri integrativi di matrice civilistica, valorizzando elementi quali l'uso materiale, il collegamento funzionale e la destinazione effettiva dell'area al servizio del fabbricato principale, allo scopo di ricomprendere nella nozione di pertinenza fattispecie non rigidamente inquadrare a livello catastale.

Con la riforma del 2019, la legge n. 160 all'art.1, comma 741, lett. a) ha profondamente innovato tale definizione, stabilendo che: *“per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, alla data di cui è comunque utilizzato”*.

Rispetto al testo del 1992 si rilevano due innovazioni decisive: in primo luogo, l'attribuzione della rendita catastale diviene requisito necessario affinché l'immobile possa qualificarsi come “fabbricato”; in secondo luogo, la pertinenza deve essere espressamente qualificata come tale ai fini urbanistici ed essere accatastata unitariamente al fabbricato principale.

Questi interventi determinano effetti pratici particolarmente rilevanti, soprattutto con riferimento agli immobili collabenti o privi di rendita catastale, nonché alle aree pertinenziali non formalmente annesse sotto il profilo catastale. La nuova formulazione, infatti, ha di fatto neutralizzato l'orientamento della Corte di cassazione che, nel regime ICI, aveva ritenuto imponibili anche i ruderi o le unità in condizioni di degrado, classificati nella categoria F/2, sulla base di criteri civilistici relativi all'uso e alla destinazione del bene. Con l'introduzione della nuova disciplina, l'assenza della rendita catastale esclude automaticamente la qualificazione come fabbricato, con la conseguenza che l'IMU deve essere applicata non sulla base della rendita, ma valorizzando l'area sottostante come terreno edificabile.

La circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020 del Ministero dell'economia e delle finanze ha ulteriormente chiarito che, a decorrere dal 1° gennaio 2020, non è più possibile ricorrere alla nozione civilistica di pertinenza. Per essere qualificata come tale, la pertinenza deve rispettare i requisiti introdotti dal comma 741, lett. a)⁵⁷, ossia risultare qualificata urbanisticamente e accatastata unitariamente al fabbricato principale. In precedenza, in coerenza con gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità, erano richiesti ulteriori elementi:

1. la dichiarazione nel modello IMU/ICI;
2. l'effettiva destinazione a servizio dell'unità immobiliare principale;
3. la mancanza di un utilizzo autonomo o diverso.

Con la nuova disciplina, tali criteri sostanziali sono irrilevanti: è sufficiente l'unità catastale coincidente e la qualificazione urbanistica, con un sensibile irrigidimento dell'impianto normativo e una drastica riduzione della discrezionalità interpretativa.

Questa revisione normativa, se da un lato ha ridotto incertezze e contenziosi, dall'altro ha determinato potenziali esclusioni dall'ambito dell'IMU di beni che, secondo il precedente impianto, avrebbero potuto essere considerati fabbricati imponibili. In particolare, gli immobili collabenti e i beni privi di rendita catastale rischiano ora di essere assoggettati a imposta come aree edificabili; le pertinenze non accatastate unitariamente o prive di formale qualificazione urbanistica non possono essere considerate tali, anche qualora risultino funzionalmente collegate al fabbricato; infine, l'aumento della formalizzazione richiede, sia ai contribuenti sia ai Comuni, un'attività di verifica e di adeguamento catastale più complessa e puntuale.

Nel corso dell'evoluzione normativa, la disciplina degli immobili non utilizzabili, ovvero inagibili, inabitabili o deteriorati, ha rappresentato una costante area di attenzione. Nel regime ICI era prevista una riduzione del 50%⁵⁸ della base imponibile per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e non utilizzati, con la possibilità per i Comuni di definire criteri più o meno rigorosi per accertare la fatiscenza sopravvenuta. Tale facoltà trovava fondamento

⁵⁷ Circolare n. 1/DF, 18 marzo 2020, ministero dell'Economia e delle Finanze, Imposta municipale propria (IMU). Art. 1, commi da 738 a 782 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020). Chiarimenti, pp. 8, punto 8, area fabbricabile pertinenza del fabbricato.

⁵⁸ D.L. 2 marzo 2012, n. 16 convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 (in SO n. 85, relativo alla G.U. 28/04/2012, n. 99). (Ultimo aggiornamento all'atto pubblicato il 26/03/2025).

Cfr. Art. 4, lettera b): *“per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. L'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente. Agli effetti dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione”*.

nell'art. 59 del D.lgs. n. 446 del 1997. Successivamente, la legge n. 44 del 2012 ha modificato l'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, introducendo in via espressa la riduzione del 50% per tali fabbricati, subordinandola all'accertamento dell'inagibilità tramite perizia dell'ufficio tecnico comunale o dichiarazione sostitutiva dell'interessato. La riduzione si applicava per il solo periodo dell'anno durante il quale sussistevano le condizioni di inagibilità o inabitabilità e l'immobile era effettivamente non utilizzato.

Nel regime IMU successivo al 2019, la riduzione non è più prevista automaticamente a livello nazionale. La legge statale non impone alcuna riduzione obbligatoria e lascia ai Comuni, tramite regolamenti e delibere locali, la facoltà di prevedere agevolazioni o esenzioni per immobili in condizioni particolari. L'applicabilità della riduzione dipende dunque dalla regolamentazione comunale, che può stabilire criteri propri, anche restrittivi, e richiedere specifici accertamenti tecnici. Ne deriva un rafforzamento del ruolo dei Comuni, che non solo determinano le aliquote ma incidono in modo significativo anche sull'estensione delle agevolazioni.

3.3.1 IMMOBILI LOCATI

La disciplina degli immobili locati ha conosciuto, nel corso degli anni, un'evoluzione non lineare, caratterizzata da un'alternanza tra regimi di riduzione obbligatoria dell'aliquota e facoltà regolamentare riconosciuta ai Comuni. Il D.lgs. n. 23/2011 aveva introdotto una riduzione automatica dell'IMU fino allo 0,4% per gli immobili concessi in locazione; successivamente, la legge n. 214/2011 (cosiddetta "IMU anticipata") aveva previsto che i Comuni potessero applicare, mediante propria delibera, una riduzione facoltativa sino al medesimo limite dello 0,4%. Tuttavia, l'art. 4, comma 2, della legge n. 431/1998, che disciplinava i contratti a canone agevolato, non è stato reiterato, con la conseguenza che i Comuni non possono oggi stabilire aliquote inferiori alla soglia minima prevista dalla legge statale. Pertanto, anche in presenza di locazioni a canone concordato o agevolato, non è consentito applicare aliquote inferiori allo 0,4%. Sotto il profilo degli adempimenti dichiarativi, l'obbligo di presentare la dichiarazione IMU permane esclusivamente per i contratti di locazione o di affitto registrati prima del 1° luglio 2010, a meno che i dati catastali dell'immobile non siano stati già comunicati in occasione della registrazione, della cessione, della risoluzione o della proroga del contratto. I Comuni, peraltro, possono rendere più semplice l'adempimento richiedendo unicamente la consegna del contratto di locazione o di una autocertificazione, senza imporre formalità ulteriori. L'evoluzione normativa più recente ha comportato l'abolizione dell'Imposta Unica Comunale (IUC), comprendente IMU e TASI, con decorrenza dal 1° gennaio 2020, contestualmente all'introduzione della nuova IMU. L'imposta ha natura patrimoniale e trova il suo presupposto nel possesso di immobili. A seguito dell'eliminazione della TASI, l'IMU sugli immobili locati grava esclusivamente sul locatore, mentre il conduttore è esonerato da qualunque obbligo impositivo. I soggetti passivi sono i possessori dell'immobile, ossia il proprietario o il titolare di un diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie⁵⁹.

Il quadro normativo attuale prevede specifiche agevolazioni per gli immobili locati secondo particolari tipologie contrattuali: per le abitazioni concesse in locazione a canone concordato, ai sensi della legge n. 431/1998, è prevista una riduzione del 25% dell'imposta, corrispondente all'applicazione del 75% dell'aliquota deliberata dal Comune; tale riduzione si applica sia ai nuovi contratti sia a quelli già in essere a partire dal periodo d'imposta 2016. La locazione parziale dell'abitazione principale non incide sul possesso dell'immobile e, pertanto, non comporta la perdita delle agevolazioni riconosciute ai fini dell'esenzione IMU; al contrario, una

⁵⁹ Delibera del consiglio comunale 28 maggio 2020, n. 6: Regolamento per la disciplina della nuova I.M.U. imposta municipale sugli immobili.

locazione integrale potrebbe determinare la decadenza dall'agevolazione⁶⁰. L'opzione per la cedolare secca, altresì, non esonera il proprietario dal pagamento dell'IMU.

Nonostante l'obbligo dichiarativo generale di presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo alla variazione, tale obbligo non ricorre per le informazioni già acquisite mediante strumenti telematici, quali la registrazione degli atti presso l'Agenzia delle Entrate, la compravendita o la dichiarazione di successione⁶¹. Tuttavia, per beneficiare delle agevolazioni, come la riduzione del 25% per il canone concordato, il contribuente deve attestare il possesso dei requisiti e indicare gli identificativi catastali degli immobili interessati nel modello di dichiarazione IMU, pena la decadenza dal beneficio.

Analogo regime dichiarativo si applica alla riduzione della base imponibile del 50% per gli immobili concessi in comodato d'uso gratuito a parenti in linea retta entro il primo grado, purché il contratto sia registrato e sussistano precise condizioni relative alla residenza e al possesso di altri immobili. Il proprietario deve presentare apposita dichiarazione IMU indicando gli estremi della registrazione del contratto, pena la perdita dell'agevolazione. L'obbligo dichiarativo è stato pienamente confermato, nonostante in alcune sedi si fosse ipotizzata una sua attenuazione in seguito alla legge di conversione del cosiddetto "Decreto Crescita"⁶²; la registrazione del contratto, infatti, non rende automaticamente noto al Comune il diritto all'agevolazione⁶³.

Un'ulteriore e rilevante esenzione riguarda i cosiddetti fabbricati merce, ossia i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, purché tale destinazione permanga e gli immobili non siano in alcun modo locati. A decorrere dal 1° gennaio 2022, tali immobili sono esenti dall'IMU. Fino al 2021 si applicava un'aliquota di base pari allo 0,1%, che i Comuni potevano aumentare fino allo 0,25% o ridurre fino all'azzeramento. È opportuno ricordare che un'esenzione per i fabbricati merce era già prevista, in via temporanea, a partire dal 2014. Per fruire dell'esenzione l'impresa costruttrice deve presentare apposita

⁶⁰ BALDINI, A., *Prima casa parzialmente locata: si paga l'IMU?*, 19 marzo 2025.

⁶¹ deliberazione del consiglio comunale del 28.5.2020, n. 6., Regolamento per la disciplina della nuova I.M.U. imposta municipale sugli immobili.

⁶² D.L. 30 aprile 2019, n. 34. Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi. Entrata in vigore del provvedimento: 01 maggio 2019. D.L. convertito con modificazioni dalla L. 28 giugno 2019, n. 58 (in S.O. n. 26, relativo alla G.U. 29/06/2019, n. 151). Art. 3-*quarter*, comma 1, lett. b) "*al comma 6-bis è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente comma, il soggetto passivo è esonerato dall'attestazione del possesso del requisito mediante il modello di dichiarazione indicato all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, nonché da qualsiasi altro onere di dichiarazione o comunicazione"*.

⁶³ Riduzione immobili concessi in comodato.

dichiarazione IMU, attestando il possesso dei requisiti e indicando gli identificativi catastali degli immobili interessati.

La giurisprudenza ha adottato un'interpretazione rigorosa della nozione di fabbricato costruito dall'impresa costruttrice. La Corte di cassazione ha chiarito che l'esenzione non si applica ai fabbricati acquistati e successivamente ristrutturati dall'impresa al fine della vendita: l'agevolazione è circoscritta ai soli immobili effettivamente costruiti dall'impresa stessa, rimanendo esclusi quelli provenienti dal mercato immobiliare e solo successivamente oggetto di interventi edilizi, anche significativi⁶⁴.

⁶⁴ Redazione fisco e tasse, *IMU 2025: esenzione immobili merce*, 11 giugno 2025.

3.4 TASSAZIONE DEGLI IMMOBILI ALL'ESTERO PER I CONTRIBUENTI ITALIANI: L'IVIE

L'imposizione patrimoniale sugli immobili detenuti all'estero da contribuenti fiscalmente residenti in Italia è disciplinata da un tributo specifico, distinto dall'IMU, denominato IVIE (Imposta sul Valore degli Immobili situati all'Estero). Tale imposta è stata introdotta dall'art. 19, commi da 13 a 17, del decreto-legge n. 201 del 2011, noto come "Decreto Salva Italia", con decorrenza dal periodo d'imposta 2012, allo scopo di assicurare un trattamento fiscale coerente tra immobili detenuti in Italia e immobili detenuti all'estero, in un'ottica di contrasto all'evasione e di armonizzazione del prelievo patrimoniale. L'IVIE si applica a tutti gli immobili situati fuori dal territorio nazionale, indipendentemente dalla loro destinazione (fabbricati, aree edificabili, terreni), ed è dovuta dalle persone fisiche fiscalmente residenti in Italia. A partire dal 2020, l'ambito soggettivo è stato ampliato, comprendendo anche enti non commerciali, società semplici, società in nome collettivo e in accomandita semplice residenti in Italia, purché soggetti agli obblighi di monitoraggio fiscale previsti dall'art. 4 del D.L. n. 167/1990. L'imposta grava su coloro che detengono l'immobile all'estero a titolo di proprietà o altro diritto reale. Sono soggetti passivi, pertanto, i proprietari di fabbricati, terreni e aree edificabili, i titolari di diritti reali quali usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie, i concessionari di aree demaniali e i locatari in caso di leasing immobiliare, anche qualora l'immobile sia in corso di costruzione. L'imposta è determinata in proporzione alla quota di possesso e va rapportata ai mesi dell'anno nei quali la titolarità è sussistita, considerando come mese intero la frazione pari o superiore a quindici giorni. Per la determinazione della base imponibile, il valore di riferimento varia a seconda del Paese in cui è ubicato l'immobile. Per gli immobili situati in Stati membri dell'Unione Europea e nei Paesi dello Spazio Economico Europeo (SEE) che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, quali Norvegia e Islanda, si assume come base imponibile prioritariamente il valore catastale determinato secondo la normativa del Paese estero. Qualora tale valore non sia previsto o non sia disponibile, si applica il costo risultante dall'atto di acquisto, oppure, in ultima istanza, il valore di mercato dell'immobile nel luogo in cui esso è situato. L'aliquota ordinaria dell'IVIE è pari allo 0,76%⁶⁵. È prevista una misura ridotta pari allo 0,4% per gli immobili adibiti ad abitazione principale e relative pertinenze, in analogia con la disciplina interna dell'IMU. L'imposta non

⁶⁵ Circolare del 2 luglio 2012, n.28 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa “*imposta sul valor degli immobili situati all'estero e sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero. Articolo 19, commi da 13 a 23, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n.201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e successive modificazioni. Provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate 5 giugno 2012*”.

è dovuta qualora l'importo complessivamente risultante, prima dell'applicazione delle detrazioni, non superi i 200 euro annui.

Uno dei profili maggiormente rilevanti è il rapporto tra IVIE e IRPEF. Il citato art. 19 del D.L. n. 201/2011 prevede che i redditi fondiari generati dagli immobili detenuti all'estero e non locati non siano imponibili ai fini IRPEF, con un meccanismo sostitutivo analogo a quello previsto in Italia tra IMU e IRPEF per gli immobili tenuti a disposizione. L'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 12/E del 2013, ha chiarito che l'IVIE assolve una funzione equivalente a quella dell'IMU per gli immobili ubicati sul territorio nazionale, determinando pertanto l'effetto sostitutivo IVIE/IRPEF anche per gli immobili posseduti all'estero e non locati⁶⁶.

Per i contribuenti residenti in Italia, oltre al versamento dell'IVIE sussiste l'obbligo di monitoraggio fiscale, da adempiere mediante la compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi (Modello Redditi Persone Fisiche), nel quale devono essere indicati il valore dell'immobile, la quota di possesso e la durata del possesso stesso. Il quadro RW⁶⁷, oltre alla finalità di monitoraggio, consente di liquidare l'eventuale IVIE dovuta e di scomputare, entro i limiti dell'imposta calcolata, l'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato estero, meccanismo che evita fenomeni di doppia imposizione.

In sintesi, mentre l'IMU assolve alla funzione di imposta patrimoniale interna sugli immobili situati in Italia, l'IVIE costituisce lo strumento attraverso cui viene tassato il patrimonio immobiliare detenuto all'estero da soggetti fiscalmente residenti in Italia. Entrambe le imposte condividono la logica dell'effetto sostitutivo nei confronti dell'IRPEF sui redditi fondiari relativi agli immobili non locati: l'IMU per gli immobili situati in Italia, l'IVIE per quelli all'estero. Tale parallelismo assicura uniformità di trattamento e coerenza con il principio di capacità contributiva, evitando squilibri tra contribuenti che possiedono immobili in Italia e contribuenti titolari di immobili all'estero.

⁶⁶ Circolare del 3 luglio 2014, n. 178., *Effetto sostitutivo IMU/Ivie per gli immobili situati all'estero*, Forlì, consulenza agricola.it.

⁶⁷ Il quadro RW della dichiarazione dei redditi è dedicato alla comunicazione di investimenti di natura patrimoniale o finanziaria detenuti all'estero da soggetti residenti in Italia, tale obbligo rientra nell'ambito del cosiddetto monitoraggio fiscale, previsto dalla normativa italiana (art. 4 del D.L. n. 167/1990). Il valore da riportare nella colonna 8 del quadro RW è determinato secondo i criteri stabiliti dal provvedimento del 5 giugno 2012 n.2012/72442 e commentati nella circolare dell'agenzia delle entrate n.28/E del 2012. Il criterio generale prevede l'indicazione del costo storico documentato dell'immobile; in mancanza di tale documentazione, si utilizza il valore di mercato risultante da perizia.

Fondazione nazionale dei commercialisti, *Il monitoraggio fiscale delle attività estere nel quadro RW: casi particolari e punti di attenzione* - 28 ottobre 2024.

CAPITOLO 4

L'IMU NEI PICCOLI COMUNI ITALIANI: EFFETTI E CRITICITÀ

4.1 CENNI SUL FEDERALISMO FISCALE

Il concetto di federalismo fiscale rappresenta un elemento cardine nel processo di evoluzione del regionalismo italiano, configurandosi quale strumento volto a riequilibrare la distribuzione dei poteri pubblici tra i diversi livelli di governo. Il principio ispiratore di tale modello risiede nel decentramento delle funzioni e dei servizi pubblici, inclusa la potestà impositiva, dallo Stato centrale agli enti territoriali, quali Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. Tale processo mira, da un lato, ad avvicinare il momento decisionale al cittadino, assicurando una maggiore aderenza tra bisogni locali e scelte pubbliche; dall'altro, a rafforzare la responsabilizzazione degli amministratori territoriali, chiamati a disporre di risorse e competenze idonee a sostenere la gestione diretta delle proprie funzioni.

Per lungo tempo l'Italia ha operato secondo un modello di “finanza derivata”, nel quale lo Stato centrale provvedeva alla raccolta delle risorse e alla loro successiva redistribuzione agli enti territoriali secondo criteri spesso legati alla spesa storica. Tale assetto, sviluppatosi parallelamente alla progressiva espansione dello Stato sociale, ha determinato rilevanti criticità: da una parte, ha privato gli enti locali di un effettivo potere impositivo, comprimendone l'autonomia finanziaria; dall'altra, ha incentivato comportamenti inefficienti, poiché la ripartizione dei trasferimenti statali, basata sulle spese sostenute negli anni precedenti, ha finito con il premiare l'inefficienza gestionale⁶⁸ e il disincentivare politiche virtuose di bilancio. Si è così consolidato un sistema caratterizzato da una marcata asimmetria tra potere impositivo e potere di spesa, sintetizzabile nella nota espressione di *representation without taxation*⁶⁹.

⁶⁸ Il criterio in questione tendeva a favorire gli enti con livelli di spesa più elevati, al fine di non penalizzare le amministrazioni con ampie entrate proprie e servizi già strutturati. Tuttavia, tale approccio poteva generare delle distorsioni: da un lato, poteva riflettere un maggiore sforzo fiscale sostenuto in passato; dall'altro, poteva semplicemente derivare da un contesto territoriale più ricco a causa della presenza di contribuenti con patrimoni elevati o aventi enti caratterizzati da spese elevate, ma questo non è sinonimo di un'adeguatezza nei servizi offerti. Opencivitas, *I criteri per finanziare i comuni, dalla spesa storica ai fabbisogni standard*.

⁶⁹ *Un sistema di finanza derivata, con ripiani a piè di lista alle amministrazioni inefficienti o con criteri basati sulla spesa storica finisce quindi per premiare chi ha più creato disavanzi, favorisce una politica dell'inefficienza, consacrando il principio per cui chi più ha speso in passato può continuare a farlo, mentre chi ha speso meno, perché è stato più efficiente, deve continuare a spendere meno.*

ANTONINI, L., *La rivincita delle responsabilità* – A proposito della nuova legge sul federalismo fiscale. I quaderni della sussidiarietà, n. 7 Milano, 2009, pag.8.

Il punto di svolta è stato rappresentato dalla riforma costituzionale del Titolo V del 2001, che ha introdotto nel nuovo art. 119 Cost. il principio dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti territoriali. Tale autonomia comprende la facoltà di stabilire e applicare tributi ed entrate proprie, nel rispetto della Costituzione e dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario⁷⁰. Tuttavia, la riforma costituzionale necessitava di un intervento attuativo organico. A tal fine è stata approvata la legge 5 maggio 2009, n.42, che ha conferito al Governo la delega per la piena attuazione del federalismo fiscale. Tra gli obiettivi principali della riforma si collocano il superamento del criterio della spesa storica, la progressiva sostituzione dei trasferimenti statali con risorse proprie, l'introduzione dei costi e fabbisogni standard e il rafforzamento della responsabilizzazione finanziaria degli enti territoriali.

Nonostante l'impianto riformatore, la concreta attuazione del federalismo fiscale ha incontrato difficoltà significative, legate in parte alla complessità del sistema tributario locale e in parte alla struttura amministrativa degli enti territoriali, spesso non adeguata a sostenere processi di gestione e riscossione tributaria particolarmente articolati. L'introduzione dell'IMU in via sperimentale nel 2012, pur rappresentando un ampliamento della potestà tributaria locale, ha inizialmente mantenuto un'evidente componente di compartecipazione statale, poiché il gettito dell'imposta era suddiviso tra Stato e Comuni, mostrando come il trasferimento delle funzioni non si accompagnasse automaticamente a piena autonomia finanziaria.

Le difficoltà operative, in particolare nei Comuni di dimensioni più ridotte, hanno evidenziato la necessità di disciplinare in modo puntuale la gestione e la riscossione dei tributi locali. La legge n. 42/2009 aveva già previsto che i decreti attuativi definissero le modalità di gestione dei tributi e delle compartecipazioni, riconoscendo agli enti locali autonomia organizzativa nella scelta delle forme di gestione. In tale prospettiva si inserisce l'art. 59 del D.lgs. n. 446/1997, espressamente richiamato anche ai fini della nuova IMU. Tale norma attribuisce ai Comuni la potestà regolamentare in materia di entrate, comprendendo la possibilità di delegare a soggetti terzi, anche distintamente, le attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi.

La soluzione a quest'annosa problematica è stata individuata nel passaggio dal sistema finanza derivata a quello di finanza propria, attraverso l'abolizione di gran parte dei trasferimenti statali ed il superamento del criterio della spesa storica a favore "di un sistema di forte autonomia locale, che valorizzi a qualità dell'azione amministrativa e la responsabilità degli amministratori.

FERRI A., PICIONE DE LUCA G., *Federalismo Municipale*, Direzione scientifica IFEL (a cura di), Roma, 2010, pag. 9.

⁷⁰ MANGIAMELI, S., *Il federalismo fiscale e l'evoluzione del regionalismo italiano*, ottobre 2011.

È in questo quadro di decentramento delle competenze impositive e di insufficienza strutturale o organizzativa degli enti locali che si è consolidato il ruolo delle società private specializzate nella gestione dei tributi. L'affidamento a soggetti esterni consente di sopperire alla carenza di professionalità interne e di garantire un supporto tecnico-operativo idoneo ad affrontare la complessità normativa e procedurale connessa alla gestione del prelievo locale. Tale supporto risulta particolarmente rilevante anche in funzione degli obiettivi di contrasto all'evasione, obiettivi la cui rilevanza è stata via via rafforzata dalla normativa. Il ricorso a operatori qualificati costituisce pertanto una risorsa fondamentale per garantire l'efficace funzionamento del sistema tributario municipale e la sostenibilità finanziaria degli enti, assicurando una gestione più efficiente, coerente e trasparente del ciclo impositivo locale.

4.2 IL PESO DEI TRIBUTI LOCALI NEI BILANCI DEI PICCOLI COMUNI

Nel contesto della finanza pubblica locale, i tributi propri costituiscono una componente essenziale per il funzionamento dei Comuni italiani, ma nei Comuni di dimensioni ridotte, generalmente al di sotto dei 5.000 abitanti, essi assumono caratteristiche peculiari, spesso critiche. La limitata base imponibile, la debole capacità di riscossione e la conseguente dipendenza dai trasferimenti statali determinano fragilità strutturali che incidono sulla sostenibilità finanziaria di tali enti.

La struttura delle entrate comunali è tradizionalmente articolata in tre macro-categorie:

- tributi propri;
- trasferimenti statali e regionali;
- entrate extratributarie.

Nei Comuni di minori dimensioni, la prima categoria risulta generalmente compressa dalla bassa densità abitativa, dall'esiguità del tessuto economico locale e dalla presenza di un patrimonio immobiliare caratterizzato da valori catastali modesti. L'imposta municipale propria (IMU) assume un rilievo significativo solo nei Comuni con elevate presenze turistiche o con una consistente quota di seconde case; nei Comuni rurali, invece, il relativo gettito è notoriamente ridotto.

Secondo le elaborazioni dell'IFEL (Fondazione ANCI), nel 2023 i tributi propri rappresentavano mediamente circa il 42% delle entrate correnti dei Comuni italiani, ma tale percentuale si riduceva al di sotto del 35% nei Comuni più piccoli, evidenziando una forte dipendenza da fonti esterne che limita l'autonomia finanziaria e, soprattutto, la capacità programmatica degli enti territoriali. Tale situazione è stata ulteriormente aggravata dal blocco delle aliquote imposto dal legislatore negli ultimi anni, che ha ridotto gli spazi di manovra fiscale delle amministrazioni locali. A ciò si aggiunga la sostanziale abolizione dell'IMU sull'abitazione principale per la gran parte dei contribuenti, misura che ha comportato un'ulteriore contrazione del gettito disponibile.

Il livello di capacità fiscale dei Comuni è strettamente correlato al reddito medio dei residenti e alla presenza di attività economiche sul territorio. I Comuni montani o rurali, caratterizzati da popolazioni anziane, bassi livelli di sviluppo economico e fenomeni di spopolamento, incontrano difficoltà strutturali nel generare risorse tributarie adeguate. Ne derivano divari territoriali significativi, che il sistema di perequazione finanziaria mira a compensare attraverso il Fondo di Solidarietà Comunale (FSC). Tale fondo, in particolare nei Comuni del

Mezzogiorno, rappresenta una quota rilevante delle entrate comunali. Tuttavia, secondo le analisi dell'Osservatorio sui Conti Pubblici Italiani, il meccanismo di riparto del FSC non sempre garantirebbe piena equità, finendo talvolta per penalizzare i Comuni con maggiore efficienza fiscale e minore capacità di spesa storica⁷¹.

L'autonomia finanziaria, intesa come capacità dell'ente di finanziare le proprie funzioni e i propri servizi mediante risorse proprie, risulta pertanto fortemente compromessa nei Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti. La ridotta possibilità di manovra sulle aliquote, la dipendenza da trasferimenti vincolati e le difficoltà nella programmazione pluriennale limitano significativamente la capacità di garantire servizi pubblici adeguati e di intraprendere investimenti strutturali. Secondo le stime IFEL, nel 2023 soltanto il 28% dei Comuni al di sotto dei 5.000 abitanti presentava un bilancio in equilibrio senza ricorrere ai trasferimenti statali. Tale circostanza comporta un inevitabile depotenziamento della capacità amministrativa e un rallentamento nell'erogazione dei servizi essenziali, con ricadute dirette sulla qualità della vita e sulla competitività dei territori.

⁷¹ BORDIGNON, M., CIPULLO, D., VALPREDA I., VIRGADAMO, L., *La riscossione dei tributi municipali*, Osservatorio sui conti pubblici italiani, 31/01/2024.

4.3 PROBLEMATICHE LEGATE ALLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI LOCALI

La riscossione dei tributi locali costituisce una delle attività più delicate e complesse nella gestione finanziaria degli enti comunali, soprattutto nei territori di piccole dimensioni, dove le risorse amministrative e strumentali risultano particolarmente limitate. Nonostante l'importanza strategica che tali entrate rivestono per l'equilibrio di bilancio e per l'erogazione dei servizi essenziali, la loro effettiva acquisizione è frequentemente ostacolata da molteplici fattori, che spaziano dalla carenza di personale qualificato alla insufficiente digitalizzazione, dalla debolezza della cultura fiscale locale a criticità normative e organizzative. In numerosi casi, il divario tra quanto accertato e quanto effettivamente riscosso determina una perdita di risorse che incide in maniera significativa sulla capacità dell'ente di garantire adeguati livelli di servizi pubblici.

Uno dei principali ostacoli alla riscossione è rappresentato dal fenomeno diffuso dell'evasione e della morosità. Nei piccoli Comuni, caratterizzati da relazioni dirette e personali tra cittadini e amministratori, si registra una tendenza a percepire l'obbligazione tributaria come un onere attenuabile o negoziabile, indice di una cultura fiscale non pienamente sviluppata. Tale atteggiamento si traduce in una bassa propensione al pagamento spontaneo. Secondo l'Osservatorio CPI, mediamente i Comuni italiani incassano il 78% dei tributi accertati, ma circa il 10% dei Comuni non raggiunge il 55%, evidenziando una forte disomogeneità territoriale: accanto a enti virtuosi, capaci di garantire un'efficiente riscossione, vi sono Comuni strutturalmente in difficoltà, nei quali la capacità di incasso risulta fortemente compromessa.

Le cause di tale inefficienza sono molteplici. In primo luogo, si deve considerare la carenza di personale qualificato negli uffici tributi. Nei Comuni di piccole dimensioni è frequente l'assenza di un ufficio dedicato esclusivamente alla gestione fiscale; le competenze sono spesso distribuite tra pochi dipendenti cui sono affidate mansioni eterogenee, con inevitabili ripercussioni sulla qualità e sistematicità delle attività di accertamento, notifica e recupero dei crediti. L'insufficienza di risorse umane specializzate impedisce, inoltre, l'adozione di procedure programmate e continuative, generando un accumulo di arretrati e riducendo l'efficacia dell'azione amministrativa.

Un ulteriore elemento critico riguarda la distinzione tra riscossione spontanea e riscossione coattiva. La riscossione spontanea presuppone l'adempimento volontario da parte del contribuente entro i termini prescritti; la riscossione coattiva, invece, interviene in caso di inadempimento e richiede l'attivazione di procedure esecutive, quali ingiunzioni fiscali,

pignoramenti o iscrizioni ipotecarie. Nei piccoli Comuni, la riscossione coattiva risulta spesso sottoutilizzata, sia per ragioni finanziarie, essendo le procedure esecutive onerose e complesse, sia per ragioni politiche e sociali: l'avvio di azioni esecutive nei confronti di cittadini residenti può generare conflitti e malcontento, soprattutto in contesti dove la prossimità tra amministratori e contribuenti è elevata e il consenso politico è fragile.

A complicare ulteriormente il quadro interviene la frammentazione normativa. La disciplina della riscossione dei tributi locali è contenuta in una pluralità di fonti, dal Testo Unico degli Enti Locali (TUEL) al D.lgs. n. 446/1997, dalle leggi di bilancio ai decreti attuativi, determinando un corpus normativo complesso e di difficile interpretazione per gli uffici comunali. Tale complessità, unita alla necessità di rispettare termini e formalità particolarmente stringenti, espone l'ente al rischio di decadenze, annullamenti per vizi procedurali e contenziosi, compromettendo ulteriormente la capacità di riscossione.

La digitalizzazione rappresenta, in questo contesto, una leva potenzialmente decisiva per migliorare l'attività amministrativa. Sebbene i Comuni dispongano, in linea teorica, di banche dati digitali, catastali, anagrafiche, tributarie, l'utilizzo effettivo di tali strumenti risulta spesso limitato dalla mancanza di adeguata formazione del personale. L'accesso integrato alle banche dati dell'Agenzia delle Entrate, dell'Anagrafe nazionale, dell'INPS e del Catasto consentirebbe di effettuare un'attività di accertamento più precisa, tempestiva ed efficace, riducendo i margini di evasione e omessa dichiarazione.

Un ulteriore profilo di criticità concerne la comunicazione con i contribuenti. Nei piccoli Comuni, le campagne informative sui tributi sono generalmente sporadiche e poco incisive. Molti cittadini non hanno piena consapevolezza delle modalità di calcolo delle imposte, delle scadenze, delle procedure di rateizzazione o delle conseguenze del mancato pagamento. Tale carenza informativa alimenta confusione, sfiducia verso l'ente e, spesso, contenziosi. Una comunicazione più chiara, accessibile e continua, anche mediante strumenti digitali, potrebbe favorire un incremento della compliance fiscale e una riduzione dell'evasione.

Infine, un ruolo significativo è svolto dalle società esterne incaricate della gestione e della riscossione dei tributi. Molti Comuni, soprattutto quelli con scarse risorse interne, ricorrono a soggetti terzi, pubblici o privati, per garantire un supporto tecnico-operativo adeguato alla complessità dell'attività. Sebbene tale scelta possa determinare un incremento di efficienza, essa implica anche rischi, legati ai costi della delega, alla necessità di tutelare i diritti dei contribuenti e alla necessità di garantire trasparenza e correttezza nel rapporto tra Comune e soggetto affidatario. Il ricorso a società esterne richiede pertanto una disciplina contrattuale

rigorosa, accompagnata da controlli puntuali e meccanismi di verifica delle performance, come sarà analizzato nel paragrafo successivo.

4.4 PROCEDURA DI DEFINIZIONE DELL'INCARICO PER GLI ENTI

La concessione amministrativa viene tradizionalmente definita come il provvedimento mediante il quale la Pubblica Amministrazione attribuisce a un soggetto determinati diritti o facoltà che questi non possedeva nemmeno in astratto, configurando una posizione giuridica nuova e ampliata rispetto all'ordinario esercizio della capacità privata. Nell'ambito delle diverse tipologie di concessione, quella avente ad oggetto la riscossione dei tributi locali rientra nel novero delle concessioni traslative, in quanto finalizzata al trasferimento, per un periodo determinato, dell'esercizio di funzioni pubbliche essenziali⁷².

Storicamente, l'offerta di beni e servizi pubblici alla collettività era assicurata direttamente dagli enti pubblici, i quali ne curavano tanto l'erogazione quanto la responsabilità amministrativa e finanziaria. L'evoluzione del sistema amministrativo, influenzata da fattori quali la crescente complessità gestionale, lo sviluppo economico, l'affermazione del principio di sussidiarietà e la crisi della gestione diretta da parte degli enti territoriali, ha progressivamente favorito il ricorso allo strumento concessorio quale modalità indiretta di esercizio delle funzioni pubbliche. In tale scenario, la concessione per la riscossione dei tributi locali costituisce uno degli esempi più significativi di esternalizzazione funzionale: il Comune, quale ente concedente, attribuisce a un soggetto privato l'esercizio di attività di rilevanza pubblicistica, quali accertamento, controllo e riscossione, che, per ragioni organizzative, finanziarie o di efficienza amministrativa, l'ente non è in grado di svolgere autonomamente con adeguata efficacia⁷³.

Attraverso la concessione, l'ente privato (ad esempio, una società come Tributaria S.r.l.) viene investito dell'esercizio di funzioni pubbliche, mantenendo tuttavia la propria forma societaria di diritto privato. L'attività svolta dal concessionario non perde, però, la sua connotazione pubblicistica: l'erogazione del servizio di riscossione risponde a interessi pubblici primari e viene esercitata attraverso procedure e poteri che, sebbene attribuiti a un soggetto privato, conservano natura autoritativa. L'oggetto dell'affidamento, l'accertamento e la riscossione dei

⁷²Per concessione amministrativa si intende il provvedimento della P.A. che fa sorgere nei destinatari nuovi diritti che in precedenza non possedevano nemmeno astrattamente. Vi possono essere concessioni: traslative, per l'esercizio di pubbliche funzioni (es. concessione a privati di piani di risanamento, con poteri di promuovere l'esproprio o l'occupazione temporanea di immobili); costitutive, che fanno nascere in capo al privato diritti reali o personali su beni pubblici (es. occupazione permanente di area stradale per attività di edicola); di esercizio di una determinata attività (come quella di farmacia) che per legge può essere esercitata solo da un numero determinato di soggetti; di attribuzione di uno status (es. cittadinanza).
<https://www.brocardi.it/dizionario/2053.html>

⁷³ FICARI, V., *L'attribuzione di "funzioni pubbliche" a soggetti privati tra concessioni amministrative e creazioni di soggetti ad hoc: profili tributari*, Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2280-1332, Giappichelli.

tributi locali, è considerato infatti un servizio essenziale per il funzionamento dell'ente territoriale, strettamente connesso alla sua autonomia finanziaria.

La natura privatistica del concessionario è mitigata dalla cornice regolamentare e contrattuale che disciplina il rapporto concessorio, configurando un modello ibrido nel quale l'attività imprenditoriale è subordinata alle finalità pubbliche e ai vincoli imposti dal Comune concedente. L'elemento centrale nella qualificazione giuridica del concessionario risiede nel fatto che l'esercizio dei poteri autoritativi, necessari per le attività di accertamento e riscossione coattiva, presuppone un trasferimento di pubbliche potestà, espressamente riconosciuto dall'ordinamento. Ciò ha condotto dottrina e giurisprudenza a interrogarsi sulla possibilità di superare il "velo" della forma giuridica societaria per qualificare tali soggetti come organismi di diritto pubblico in relazione all'attività esercitata.

La giurisprudenza ha, in più occasioni, riconosciuto che l'attribuzione di funzioni e poteri amministrativi incide sulla qualificazione dell'ente concessionario, il quale può essere considerato soggetto equiparabile a un organismo di diritto pubblico qualora sussistano elementi di "dominanza pubblica" nel rapporto con l'ente concedente. Tali elementi includono il controllo sulla gestione, l'ingerenza nella nomina degli organi societari, la responsabilità diretta per la continuità del servizio e la prevalenza degli obiettivi pubblici rispetto allo scopo lucrativo. L'orientamento più moderno tende a ritenere che la forma privatistica dell'ente non sia di per sé ostativa alla qualificazione pubblica della sua attività: ciò che rileva è la funzione svolta, la sua "vocazione pubblica" e il grado di integrazione nel sistema dei poteri amministrativi. In quest'ottica, la natura di "ente pubblico funzionale" non costituisce un presupposto necessario preesistente, bensì una qualifica che deriva dalla concreta attività svolta e dal tipo di poteri esercitati.

Di conseguenza, il concessionario incaricato della riscossione non agisce come un soggetto meramente privato, ma come un operatore che esercita poteri amministrativi delegati, rispondendo al Comune e operando secondo i principi di legalità, imparzialità, trasparenza ed efficienza propri dell'azione amministrativa. Tale assetto accentua la necessità di prevedere meccanismi di controllo stringenti, di garantire la corretta esecuzione del servizio e di preservare l'equilibrio tra esigenze di efficienza imprenditoriale e tutela dei diritti dei contribuenti.

4.5 LA NASCITA DI SOCIETÀ TRIBUTARIE PRIVATE PER IL RECUPERO DEI TRIBUTI

Nei piccoli Comuni, dove la struttura amministrativa risulta fisiologicamente più debole e frammentata, la capacità di riscossione dei tributi locali risulta compromessa in modo significativo. L'IMU, ad esempio, presenta un tasso di evasione stimato intorno al 22% del gettito potenziale, con effetti negativi non solo in termini di mancato introito diretto, ma anche in termini indiretti, traducendosi in servizi non erogati, investimenti rinviati e indebolimento della fiducia istituzionale. A fronte di tali criticità si è progressivamente sviluppata, negli ultimi anni, una rete articolata di società tributarie private che operano in convenzione con gli enti locali, fornendo supporto tecnico, operativo e strategico lungo l'intero ciclo tributario.

Tali società non si limitano alle attività di riscossione, ma intervengono in tutte le fasi del procedimento: dalla costruzione, aggiornamento e integrazione delle banche dati, all'attività di accertamento e controllo, alla gestione dei ravvedimenti operosi, fino alla predisposizione degli atti regolamentari e delle delibere comunali in materia tributaria, nonché alla rappresentanza o collaborazione nella gestione del contenzioso tributario. Esse svolgono, pertanto, una funzione determinante per garantire la tenuta finanziaria dei Comuni e per evitare che l'assenza di competenze interne si traduca in inefficienza amministrativa, riduzione delle entrate e conseguente incapacità di assicurare servizi essenziali alla collettività.

In questo contesto si inserisce l'esperienza di Tributaria S.r.l., che rappresenta un esempio virtuoso di collaborazione pubblico-privato nella gestione integrata dei tributi locali, con particolare riferimento ai Comuni di piccole dimensioni. La società, operante prevalentemente nel territorio biellese, si distingue per un modello operativo fondato sulla presenza fisica e continuativa presso i Comuni convenzionati, sulla formazione costante del personale e sulla personalizzazione dei servizi in funzione delle esigenze specifiche di ciascun ente. L'elemento caratterizzante è la scelta di mantenere sportelli fisici aperti al pubblico all'interno dei Comuni aderenti, presso i quali personale qualificato assiste direttamente i contribuenti nella comprensione della normativa applicabile, nella risoluzione di problematiche pratiche e nella gestione di procedimenti complessi quali successioni, cambi di residenza, identificazione delle pertinenze e ravvedimenti. Lo sportello diviene così non solo un punto di assistenza, ma un presidio di educazione fiscale e di mediazione tra amministrazione e cittadino.

Accanto all'attività di *front-office*, un ruolo centrale è svolto dalla gestione delle basi informative e dall'aggiornamento costante delle banche dati. I collaboratori di Tributaria S.r.l. operano attraverso la piattaforma "NUVOLAcumuni", un sistema gestionale integrato

sviluppato da SISCOM S.p.A. e appositamente progettato per gli enti locali. “NUVOLAcumuni” si presenta come un’infrastruttura cloud in modalità SaaS, interamente *web-based*, dotata di architettura modulare e pensata per favorire l’interconnessione tra i diversi servizi comunali, eliminando ridondanze e incrementando l’efficienza amministrativa. Tale piattaforma copre in modo completo le funzioni essenziali di un ente locale:

- 1) gestione documentale e amministrativa: include la scrivania digitale, la gestione documentale completa, il protocollo informatico e la conservazione documentale. Gestisce l’intero iter dei provvedimenti ufficiali, come delibere di consiglio e di giunta, determine, ordinanze, decreti e contratti, assicurando la protocollazione automatica e la gestione dei fascicoli digitali. Inoltre, supporta la trasparenza, l’anticorruzione e il whistleblowing⁷⁴;
- 2) servizio economico finanziario: supporta la contabilità finanziaria, in conformità con il D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, la contabilità economica e patrimoniale, la contabilità IVA, la gestione dell’economato, l’inventario del patrimonio, i mutui e l’elaborazione del referto di gestione e del controllo di gestione. È integrata con la fatturazione elettronica, l’ordinativo SIOPE+⁷⁵ e la gestione dell’esigibilità;
- 3) servizi demografici: comprende la gestione dell’anagrafe, l’elettorato, lo stato civile, eccetera. Un elemento cruciale è l’interfacciamento diretto con i sistemi centrali come l’ANPR (Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente) e l’ANSC (Anagrafe Nazionale dello Stato Civile). Gestisce inoltre i cimiteri, incluse le strutture e le concessioni;
- 4) servizi tributari: quest’area è fondamentale per la fiscalità locale e si occupa della gestione di tributi maggiori (quali IMU, TARI, ICI) e tributi minori (come Tosap, Cosap, Imposte sulla pubblicità e pubbliche affissioni, imposta di soggiorno e canone unico patrimoniale). La piattaforma supporta la riscossione diretta dei tributi, il

⁷⁴ Il *whistleblowing* indica la segnalazione, da parte di un membro di un’organizzazione, di condotte illegali o non etiche riscontrate nell’ambiente di lavoro. La normativa internazionale lo tutela tramite il *sarbanes-oxley act* (USA, 2002) e la convenzione ONU contro la corruzione. In Europa, la Direttiva UE 2019/1937 ha imposto regole comuni per la protezione dei segnalanti, recepite in Italia con il D.lgs. 24/2023, che garantisce riservatezza, divieto di ritorsioni e canali sicuri di segnalazione sia nel pubblico che nel privato.

MARTORANA, M., *Whistleblowing*. Altalex, 26 Novembre 2024.

⁷⁵ SIOPE+ è il Sistema evoluto per la gestione dei flussi finanziari delle pubbliche amministrazioni italiane, è una piattaforma che raccoglie e gestisce in modo digitale tutti gli ordinativi di pagamento e incasso degli enti pubblici, sostituendo i vecchi modelli cartacei o locali. Ha l’obiettivo di garantire trasparenza e tracciabilità dei movimenti finanziari, monitorare i tempi di pagamento verso i fornitori e semplificare la trasmissione dei dati. Gli enti emettono ordinativi informatici (OPI) secondo uno standard nazionale definito AgID. Questi flussi passano attraverso l’infrastruttura SIOPE+, gestita dalla Banca d’Italia, che li rende disponibili per il monitoraggio da parte della Ragioneria Generale dello Stato.

MEF, Ragioneria Generale Dello Stato, SIOPE+.

contenzioso, il monitoraggio delle posizioni dei contribuenti e il controllo dell'evasione immobiliare;

- 5) urbanistica e edilizia privata: supporta l'urbanistica e l'edilizia privata, le pratiche SUE (sportello unico edilizia), l'archivio e l'iter delle opere pubbliche con trasmissione al Bdap (Banca Dati Amministrazioni Pubbliche). Include, inoltre, il sistema informativo territoriale per la gestione della cartografia catastale del piano regolatore;
- 6) interazioni con cittadino e pagamenti digitali: offre sportelli ai cittadini e un portale per il contribuente e le utenze. La piattaforma gestisce i pagamenti digitali tramite PagoPA ed è nativamente integrata con SEND (Servizio Notifiche Digitali) per l'invio innovativo delle comunicazioni a valore legale. Inoltre, i servizi del Comune sono resi disponibili attraverso piattaforme di front end come il Sito Web (aggiornato al Modello Comuni PNRR) e l'interazione con l'App IO⁷⁶.

Dal punto di vista della sicurezza e della conformità normativa, “NUVOLAcumuni” si distingue per il deployment in Public Cloud accreditato presso l'Agenzia per la Cybersicurezza Nazionale (ACN) come Cloud Service Provider di livello 1, nonché per il conseguimento delle principali certificazioni ISO, ISO 9001, ISO 27001, ISO 27017, ISO 27018 e ISO/IEC 20000, che garantiscono qualità, sicurezza informatica, protezione dei dati e conformità nella gestione dei servizi IT⁷⁷. Tali qualificazioni sono essenziali per assicurare la sicurezza, l'integrità e l'opponibilità a terzi dei documenti gestiti, soprattutto in materia di conservazione digitale a norma⁷⁸.

Un aspetto distintivo dell'operatività di Tributaria S.r.l., rispetto ad altre società abilitate alla gestione e riscossione dei tributi locali, è la scelta di utilizzare la piattaforma “NUVOLAcumuni” senza ricorrere a software proprietari esterni. Tale soluzione consente di mantenere tutte le banche dati e le informazioni rilevanti all'interno del sistema informatico comunale, evitando duplicazioni, esportazioni e frammentazioni e garantendo la continuità operativa anche al termine del rapporto contrattuale con il Comune. L'integrazione dei flussi informativi consente un incrocio sistematico tra dati catastali, anagrafici e tributari, assicurando una maggiore accuratezza nel calcolo dei tributi, nella redazione degli avvisi di pagamento e nella prevenzione degli errori che potrebbero generare contenzioso. L'affidabilità nella gestione delle banche dati rappresenta, pertanto, uno dei pilastri dell'efficienza del modello

⁷⁶ NUVOLAcumuni - <https://www.siscom.eu/comuni/>.

⁷⁷ Agenzia per la cybersicurezza nazionale ACN – NUVOLAcumuni – elenco delle certificazioni. <https://www.acn.gov.it/portale/w/sa-143>.

⁷⁸ Al fianco degli Enti Locali nella gestione delle entrate – Maggioli editore.

gestionale adottato da Tributaria S.r.l., contribuendo in modo significativo all'incremento della compliance fiscale e alla riduzione dell'evasione tributaria nei Comuni convenzionati.

4.6 SVOLGIMENTO DELLE ATTIVITÀ

Dalla presa in carico di un nuovo incarico da parte di un Comune, Tributaria S.r.l. avvia le attività mediante un'analisi approfondita delle banche dati anagrafiche e catastali, finalizzata all'aggiornamento, alla bonifica e alla verifica della correttezza delle informazioni già presenti nei sistemi informativi dell'ente. Tale fase preliminare risulta essenziale per garantire l'affidabilità degli archivi e per individuare eventuali discordanze tra situazione reale e risultanze documentali. In tale ambito, viene effettuato un controllo puntuale volto a verificare che ciascun soggetto residente abbia correttamente dichiarato l'abitazione principale e le relative pertinenze, che i terreni agricoli risultino correttamente classificati e che a ciascun immobile sia applicata l'aliquota appropriata.

Il secondo passaggio, richiesto dai Comuni che prevedono l'erogazione del servizio, riguarda la predisposizione e l'invio di lettere informative personalizzate ai contribuenti. Tali comunicazioni, elaborate sulla base dei dati presenti nelle banche dati comunali, contengono il dettaglio degli importi dovuti e i modelli F24 precompilati per il pagamento. Questo strumento favorisce la comprensione da parte del contribuente della propria posizione tributaria, indicando in modo chiaro l'imposta dovuta, le scadenze e gli eventuali riferimenti catastali. La redazione delle lettere presuppone verifiche anagrafiche, controlli catastali e incroci con gli atti notarili di trasferimento, assicurando elevati standard di precisione e riducendo drasticamente il rischio di errori che potrebbero generare contenzioso. Tale attività rappresenta un valore aggiunto non sempre garantito da altre società, contribuendo a rafforzare il rapporto di fiducia tra amministrazione comunale e cittadino.

Il servizio risulta inoltre particolarmente utile per i contribuenti privi delle competenze tecniche necessarie per effettuare autonomamente i calcoli IMU o TARI, operazioni che richiedono conoscenze specifiche e che sono spesso suscettibili di errori. La predisposizione delle lettere informative consente di evitare costi aggiuntivi legati al ricorso a CAF o professionisti, poiché l'assistenza è fornita tramite il Comune e finanziata nell'ambito del bilancio comunale, senza ulteriori oneri per il contribuente.

Tributaria S.r.l. supporta inoltre i Comuni nella predisposizione dei regolamenti tributari, delle delibere e della documentazione richiesta dagli organi di controllo, attività svolta da consulenti esperti che assicurano il rispetto delle normative vigenti e riducono il rischio di impugnazioni o annullamenti. Il caricamento, la verifica e la corretta trasmissione delle delibere comunali costituiscono passaggi imprescindibili per garantire la validità degli atti e l'efficace applicazione delle aliquote e delle tariffe.

Secondo il rapporto IFEL 2024, presentato nel corso del convegno “*La riscossione dei comuni italiani: sfide attuali e prospettive future*”, la collaborazione con soggetti esterni rappresenta una delle strategie più adottate dagli enti locali per fronteggiare le difficoltà organizzative, amministrative e normative che ostacolano una gestione efficiente delle entrate⁷⁹⁸⁰. L’indagine ha evidenziato come la carenza di personale qualificato, la complessità delle procedure e la frammentazione normativa costituiscano le principali cause di inefficienza. In tale contesto, le società tributarie svolgono un ruolo di “supplenza amministrativa”, garantendo continuità operativa, sostenibilità finanziaria e un supporto altamente specializzato.

L’affidamento della gestione tributaria a operatori esterni qualificati come Tributaria S.r.l. costituisce, per i piccoli Comuni, una soluzione concreta ed efficace per superare le criticità strutturali che impediscono un’adeguata gestione del ciclo tributario. La presenza costante sul territorio, la competenza del personale, l’approccio integrato e la capacità di personalizzazione dei servizi in funzione delle specificità locali rendono il modello operativo di Tributaria S.r.l. un esempio virtuoso di collaborazione pubblico-privato. In un contesto nel quale la sostenibilità finanziaria degli enti locali dipende sempre più dalla capacità di garantire una gestione puntuale ed efficiente delle entrate tributarie, il ruolo di operatori strutturati, affidabili e tecnologicamente avanzati non rappresenta soltanto un’opportunità, ma un elemento indispensabile per la salvaguardia dell’autonomia finanziaria e dell’equilibrio dei bilanci comunali.

⁷⁹ FOGLIA, F., *L’evoluzione della riscossione locale: strategie, criticità e prospettive future per i comuni italiani*, accademia tributaria, 26/02/2025.

⁸⁰ IFEL Fondazione ANCI, *la riscossione dei Comuni Italiani: la Fondazione fa il punto della situazione in un dibattito tra esperti del settore*, 10/12/2024.

4.7 PROSPETTIVE DI RIFORMA PER LA TASSAZIONE IMU E TARI

La tassazione locale, ed in particolare l'IMU (Imposta Municipale Propria), costituisce uno degli strumenti fondamentali per il finanziamento dei Comuni italiani. Tuttavia, come evidenziato nei paragrafi precedenti, la gestione dei tributi locali presenta numerose criticità, che emergono con particolare intensità nei Comuni di piccole dimensioni. La limitata capacità fiscale, le difficoltà operative connesse alla riscossione, la carenza di personale adeguatamente formato e la complessità normativa rappresentano fattori che rendono necessaria una revisione strutturale dell'intero sistema. In tale prospettiva, negli ultimi anni il legislatore ha avviato una serie di interventi volti a semplificare e razionalizzare il prelievo locale, con l'obiettivo di rafforzare l'autonomia finanziaria degli enti ed elevare la qualità del rapporto tra amministrazione e contribuente.

Tra il 2020 e il 2025 sono state introdotte modifiche significative nel sistema della fiscalità municipale, orientate a un progressivo consolidamento delle funzioni tributarie in capo ai Comuni, al fine di superare la frammentazione gestionale e promuovere l'adempimento spontaneo. La legge di bilancio 2021 ha previsto l'adozione di un modello unico di dichiarazione IMU, al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti e ridurre l'incidenza di errori formali. Sono stati inoltre introdotti strumenti di "compliance collaborativa", quali avvisi bonari e lettere di sollecito, che consentono ai Comuni di invitare i contribuenti a regolarizzare la propria posizione prima dell'avvio delle procedure correttive o coattive.

Nel 2023, un decreto attuativo della riforma fiscale ha previsto per gli enti locali la possibilità di introdurre forme di definizione agevolata delle cartelle esattoriali relative ai tributi locali, mediante la riduzione di sanzioni e interessi, riproducendo su scala municipale la logica delle "rottamazioni" già sperimentate a livello statale. Tale strumento ha consentito ai Comuni di recuperare crediti di difficile esazione, riducendo il contenzioso e accelerando l'acquisizione delle risorse dovute. Come riportato da fonti di settore, "gli enti locali potranno autonomamente concedere la definizione agevolata di cartelle di pagamento riguardanti debiti locali, ad esempio in materia di IMU, TARI e bollo auto", consentendo così un allineamento delle politiche fiscali comunali alle più recenti evoluzioni normative nazionali⁸¹.

Un intervento particolarmente rilevante è stato introdotto nel triennio 2025-2027 attraverso l'adozione di un meccanismo premiale che attribuisce ai Comuni il 100% delle somme

⁸¹ FABI, A., Riforma Tributi Locali: cosa cambia per IMU, TARI e bollo auto, PMI.it, 13/05/2025.

accertate e riscosse in eccedenza rispetto alle previsioni di bilancio. Tale incentivo, finalizzato a promuovere una gestione più attiva e responsabile del ciclo tributario, si pone in continuità con gli obiettivi di razionalizzazione del sistema. L'incentivo risulta particolarmente efficace nei Comuni che si avvalgono del supporto di società esterne qualificate, come Tributaria S.r.l., le quali assicurano un miglioramento complessivo delle banche dati, l'aggiornamento delle delibere e la gestione del contenzioso, con un impatto diretto sulla performance fiscale.

In prospettiva futura, la riforma fiscale prevista per il 2026 introduce ulteriori innovazioni destinate a modificare radicalmente il rapporto tra cittadini ed enti locali. Secondo le anticipazioni di stampa, la riforma prevede l'estensione ai tributi locali degli strumenti di pagamento agevolato finora riservati ai debiti tributari statali, consentendo ai contribuenti in difficoltà economica di ottenere riduzioni sugli importi dovuti⁸² o piani di definizione agevolata. Tale misura rappresenta una svolta significativa soprattutto per le piccole imprese e per i contribuenti economicamente più fragili, che potranno così evitare azioni esecutive invasive quali pignoramenti o iscrizioni ipotecarie, consentendo allo stesso tempo ai Comuni di recuperare almeno una parte dei crediti insoluti.

Sempre a decorrere dal 2026, ai Comuni sarà attribuita maggiore autonomia nel modulare politiche fiscali flessibili, con la possibilità di stabilire scadenze variabili, prevedere incentivi per i pagamenti digitali e introdurre sconti premiali fino al 20% per i contribuenti che optano per l'addebito diretto sul conto corrente, sconto che potrà essere incrementato fino a un ulteriore 5% in presenza di criteri determinati⁸³. Il nuovo assetto prevede, inoltre, una sensibile riduzione dei tempi di avvio delle procedure di recupero, che potranno essere attivate già dopo 60 giorni dal mancato pagamento, rispetto ai tempi attuali che possono raggiungere i 180 giorni. Sarà altresì rafforzato il ricorso agli strumenti di prevenzione, quali comunicazioni preventive e solleciti bonari, destinati a favorire l'adempimento volontario.

Per quanto concerne l'IMU, la riforma introduce un modello unico telematico di dichiarazione, volto a semplificare e uniformare i flussi informativi, riducendo il rischio di errori e rendendo più lineare la comunicazione tra contribuente e amministrazione. Le sanzioni assumono carattere più equo e proporzionato, calibrato in relazione alla gravità dell'inadempimento e al comportamento del contribuente. Saranno inoltre introdotti criteri di modulazione tariffaria basati su elementi ambientali e sociali, incentivando comportamenti virtuosi.

⁸² BELLANZA, S., *Riforma IMU, Tari e bollo auto 2026: cosa cambia e chi ne beneficia*, Tag24, 23/08/2025.

⁸³ DE GREGORIO, M., *Sconti per i contribuenti e nuove regole su IMU, Tari e riscossione 2026*, lentepubblica.it, 22/05/2025.

Affinché tali riforme possano tradursi in un effettivo miglioramento della gestione fiscale locale, sarà però necessario investire in modo significativo nella formazione del personale, nella digitalizzazione dei processi e nella collaborazione con soggetti esterni dotati di competenze specialistiche. Come evidenziato nei paragrafi precedenti, società come Tributaria S.r.l. possono svolgere un ruolo decisivo nell'accompagnare i Comuni in questo processo di trasformazione, grazie alla presenza territoriale, al supporto personalizzato e alla capacità di fungere da intermediari qualificati nel rapporto tra ente e cittadino.

L'efficacia del lavoro svolto da tali società private ha indotto il Governo a valutare la creazione di un nuovo ente pubblico dedicato specificamente al recupero della fiscalità locale. Nell'ambito della legge di bilancio 2026 è stata delineata l'ipotesi di istituire una struttura centrale, potenzialmente in affiancamento o in parziale sostituzione dell'attuale Agenzia delle Entrate-Riscossione (ADER), dedicata esclusivamente alla gestione e al recupero dei tributi locali. L'iniziativa si inserisce in un più ampio disegno di riforma finalizzato a uniformare le procedure di riscossione sul territorio nazionale, a migliorare l'efficienza dell'incasso e a ridurre la frammentarietà dei carichi tributari che caratterizza l'attività degli enti locali⁸⁴.

Elemento chiave di questa proposta è l'ingresso di AMCO (Asset Management Company), società partecipata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, la quale, a seguito dell'acquisizione dell'80% del Gruppo Exacta⁸⁵ nel febbraio 2025, ha acquisito competenze specifiche nella gestione dei crediti deteriorati della pubblica amministrazione locale. Il nuovo polo pubblico, immaginato dal Ministro dell'Economia, si configurerebbe come ente specializzato con personale dedicato, incaricato di intervenire nei casi in cui gli enti territoriali dimostrino incapacità strutturale nella riscossione. La collaborazione con AMCO sarebbe facoltativa per gli enti efficienti, ma obbligatoria per quelli inadempienti.

Il nuovo polo pubblico, ipotizzato dal Ministro Giorgetti, si configurerebbe come ente di specializzato con personale dedicato, incaricato di intervenire nei casi in cui gli enti territoriali dimostrino incapacità strutturale nella riscossione. La collaborazione con AMCO sarebbe facoltativa per gli enti efficienti, ma obbligatoria per quelli inadempienti. La finalità principale

⁸⁴ PIZZANO, S., Enti locali: in arrivo un nuovo ente per la riscossione, l'ingresso di AMCO e l'acquisizione di Exatra ridefiniscono il perimetro della gestione coattiva di Comuni, Province e Regioni, 20/10/2025.

⁸⁵ Exacta è un gruppo specializzato nel Public Credit Management, ossia nel recupero stragiudiziale e giudiziale dei tributi non riscossi da parte della pubblica amministrazione locale (comuni, province e analoghi enti). Fondato nel 1994, operava anche nell'acquisto e nella gestione di portafogli di crediti deteriorati (NPL) e offre servizi di consulenza amministrativa, finanziaria, legale e formazione per le amministrazioni locali. Utilizza tecnologie evolute, tra cui piattaforma ERICA, per gestire interamente il ciclo di vita delle posizioni debitorie, supportando gli enti anche nel dialogo con sistemi di pagamento digitale come PagoPA. <https://www.exactaspa.it/>.

è migliorare la capacità di incasso e, parallelamente, uniformare le pratiche di riscossione sul territorio nazionale.⁸⁶

La necessità di tale riforma deriva dalle caratteristiche peculiari della riscossione delle entrate locali: l'elevata frammentarietà dei carichi tributari e la modesta entità degli importi da recuperare nella maggior parte dei casi. Tali peculiarità rendono l'organizzazione dell'attività di recupero complessa e spesso diseconomica sia per gli enti locali che per gli attuali riscossori. Di conseguenza, i soggetti incaricati tendono a concentrarsi su entrate più certe, trascurando le aree di recupero più problematiche.

Per superare tali criticità, il nuovo ente è progettato per sfruttare le economie di scala a livello nazionale e utilizzare il patrimonio informativo a disposizione dell'Agenzia Delle Entrate, rafforzando l'interoperabilità delle banche dati. Per garantire maggiore efficacia, il nuovo ente statale adotterà procedure di recupero già sperimentate con successo nel settore privato, con l'obiettivo di ridurre l'ingente volume di crediti non riscossi che gravano sui bilanci pubblici. Dal punto di vista organizzativo, la struttura sarà dotata di un sistema informatico avanzato, capace di integrare e incrociare le informazioni necessarie sia per la determinazione delle posizioni debitorie sia per il monitoraggio degli incarichi delle attività operative.

Il modello di intervento previsto per il nuovo soggetto è duplice: la collaborazione con AMCO, il nuovo ente statale, sarà facoltativa per gli enti territoriali che dimostrano efficienza nella riscossione, ma diventerà obbligatoria nei casi di accertata inefficienza gestionale. Tale meccanismo è finalizzato a garantire flussi di cassa più stabili per gli enti locali e a ridurre la loro dipendenza dalle anticipazioni di tesoreria.

La prospettiva di un nuovo ente pubblico non si pone necessariamente in contrasto con il ruolo degli operatori privati, che hanno storicamente svolto lavoro significativo nell'ambito della riscossione. Il Ministro Giorgetti ha infatti delineato due strategie di intervento normativo potenzialmente complementari:

- rafforzamento dei riscossori privati: attraverso l'incentivazione delle attività e la razionalizzazione della disciplina relativa all'albo dei riscossori. La riforma mira a superare la logica del controllo meramente successivo e repressivo, introducendo regole innovative che definiscono contenuti minimi per gli atti di concessione e di basano sull'attività di indirizzo degli enti territoriali per un corretto affidamento dei servizi esterni;

⁸⁶GIORGETTI, G., Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 09/07/2025.

- creazione del nuovo ente pubblico: istituzione di un soggetto specializzato, dedicato alla gestione delle peculiarità della riscossione locale.

La sinergia tra il nuovo ente pubblico e gli operatori privati può essere osservata a diversi livelli:

- integrazione istituzionale: il nuovo soggetto dovrà operare in stretta connessione con l'attuale struttura di ADER, beneficiando delle esperienze maturate. Inoltre, sarà previsto il collegamento con partner tecnologici come Sogei e PagoPA per garantire l'efficacia dell'integrazione dei processi e delle banche dati esistenti;
- acquisizione di competenze private: l'acquisizione di Exacta da parte di AMCO (società MEF) dimostra l'intenzione di internalizzare il Know-how e procedure già consolidate nel settore privato, ponte essenziale tra i due mondi operativi.

In sintesi, mentre la riforma rafforza la vigilanza e la regolamentazione sull'albo dei riscossori privati per migliorare l'affidabilità ed efficacia, il nuovo polo pubblico si configura come soluzione strategica per affrontare le inefficienze strutturali, in particolare quelle legate alla frammentarietà dei crediti minori.

L'impatto di questo nuovo ente si proietta in diverse direzioni per il futuro della gestione tributaria:

- 1) miglioramento dell'efficienza e stabilizzazione finanziaria: l'obiettivo primario è incrementare la capacità di incasso dei tributi locali. La standardizzazione delle pratiche e l'adozione di procedure efficienti dovrebbero ridurre significativamente il volume dei crediti non riscossi, garantendo flussi di cassa più stabili per gli enti locali;
- 2) ribilanciamento del ruolo di ADER: la creazione di un ente specializzato per la riscossione locale implica una ridefinizione strategica delle competenze dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione;
- 3) questioni di autonomia locale: l'introduzione di un polo nazionale con poteri di intervento obbligatorio negli enti inefficienti solleva interrogativi sul grado di autonomia che resterà ai comuni nella gestione delle proprie finanze. Il modello impone, di fatto, una collaborazione forzata nei casi di inefficienza, limitando la discrezionalità degli enti locali nella scelta del gestore della riscossione coattiva.

In conclusione, la riforma del sistema di riscossione locale delineata nella legge di bilancio 2026 rappresenta un intervento ambizioso, destinato a incidere profondamente sulla gestione delle entrate municipali. Essa prefigura un futuro in cui operatori privati qualificati e un nuovo

polo pubblico potranno interagire in modo complementare, contribuendo alla stabilità finanziaria degli enti locali, al miglioramento della capacità di incasso e alla costruzione di un sistema fiscale più efficiente, trasparente e vicino ai cittadini.

4.8 IMU 2026 – LEGGE DI BILANCIO 2026

La riforma dell'IMU introdotta dalla legge di bilancio 2026 (L. 30 dicembre 2025, n. 199) segna un momento di significativa trasformazione del sistema di imposizione locale, orientandosi verso un modello ispirato ai principi di progressività, tipizzazione normativa e razionalizzazione degli istituti esistenti. Tale intervento normativo, collocato in un più ampio disegno di riequilibrio territoriale e di sostegno ai piccoli comuni, mira a ridurre il contenzioso, a fornire certezze applicative e a modulare il prelievo immobiliare in funzione delle reali capacità contributive dei soggetti passivi.

Una delle innovazioni più rilevanti riguarda la disciplina applicabile ai cittadini iscritti all'AIRE, per i quali viene superato il precedente sistema di riduzioni forfettarie e introdotto un meccanismo agevolativo basato su scaglioni di rendita catastale. L'agevolazione, applicabile a una sola unità immobiliare ad uso abitativo non locata o non concessa in comodato, è riservata ai Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti e richiede, quali presupposti soggettivi, la residenza in Italia per almeno cinque anni prima dell'espatrio e la localizzazione dell'immobile nel comune di origine o di iscrizione AIRE. Il nuovo sistema prevede l'esenzione totale per immobili con rendita imponibile fino a 200 euro, una riduzione dell'imposta al 40% per rendite comprese tra 201 e 300 euro e al 67% per quelle tra 301 e 500 euro, mentre oltre tale soglia si applica l'imposizione ordinaria. La misura esprime chiaramente la volontà del legislatore di concentrare la tutela fiscale sul patrimonio immobiliare di modesto valore situato in aree a rischio spopolamento⁸⁷.

Parallelamente, la riforma introduce una norma di interpretazione autentica relativa agli enti non commerciali (ENC) operanti nei settori sanitario, assistenziale e didattico, volta a definire parametri oggettivi di valutazione della “non commercialità” dell'attività al fine dell'applicazione dell'esenzione. Per le strutture sanitarie, viene confermato il regime agevolato per gli enti accreditati e contrattualizzati con il servizio sanitario nazionale, chiarendo che l'eventuale compartecipazione alla spesa da parte dell'utenza non preclude il beneficio. Per le strutture non accreditate, invece, il requisito di gratuità è parametrato a un valore soglia non superiore alla metà del prezzo medio di mercato, così da evitare fenomeni elusivi. Nel settore didattico, l'elemento discriminante è rappresentato dal costo medio per studente (CMS), pubblicato annualmente dai ministeri competenti: l'attività si considera non

⁸⁷ MEO, I., Tasse, imposte e normative – IMU 2026: nuove agevolazioni per gli iscritti all'AIRE con casa in Italia nei piccoli borghi, 10/12/2025.

commerciale solo se il corrispettivo percepito è inferiore a tale parametro. La norma esclude espressamente la possibilità di rimborsi per gli anni precedenti, garantendo stabilità ai bilanci comunali⁸⁸.

Sul piano amministrativo, il ruolo dei Comuni risulta rafforzato ma al contempo maggiormente vincolato a procedure formali. A partire dal 2026 diviene infatti obbligatorio l'utilizzo del prospetto digitale ministeriale per la diversificazione delle aliquote tramite il portale del federalismo fiscale; l'omessa adozione di tale schema determina la nullità delle delibere comunali e l'applicazione automatica delle aliquote statali di base. Tale obbligo, se da un lato riduce i margini di errore, dall'altro impone agli enti territoriali un significativo adeguamento tecnologico. A compensazione delle minori entrate derivanti dalle agevolazioni per i contribuenti AIRE, è istituito un fondo di ristoro dedicato ai piccoli Comuni; contestualmente, il fondo di solidarietà comunale viene rideterminato con misure perequative specifiche per i Comuni a vocazione agricola e con norme dedicate alla Capitale⁸⁹.

La posizione del contribuente risulta ridefinita nella direzione di una maggiore equità, soprattutto per i piccoli proprietari di immobili a basso valore nei centri soggetti a spopolamento, i quali beneficiano anche di una riduzione automatica del 50% della TARI, elevabile fino a due terzi dai Comuni. Viceversa, il nuovo sistema si rivela meno favorevole per i possessori di immobili con rendite superiori a 500 euro o situati in aree urbane più popolate, che non possono più godere delle precedenti agevolazioni. Un effetto negativo si registra anche per gli enti didattici che, pur rientrando ora nei criteri di esenzione, non possono recuperare le somme versate negli anni precedenti.

La riforma conferma inoltre la particolare attenzione rivolta alle aree colpite da eventi sismici, prorogando sino al 31 dicembre 2026 l'esenzione IMU per i fabbricati inagibili nelle zone interessate dai terremoti del 2016-2017 e degli eventi calamitosi che hanno colpito Marche e Umbria nel biennio 2022-2023. Tale misura si inserisce in un più ampio progetto di ricostruzione territoriale e di protezione civile, riconoscendo l'impatto economico e sociale dei disastri naturali e la necessità di affiancare al sostegno edilizio un adeguato supporto fiscale. Nel complesso, la riforma dell'IMU del 2026 si configura come un tentativo di conciliare esigenze di sostenibilità finanziaria degli enti locali con obiettivi di maggiore semplificazione e prevedibilità degli adempimenti tributari, secondo la logica della compliance by design. La

⁸⁸ Tutto tributi, *IMU 2026: tutte le novità della legge di bilancio*, 03/01/2026.

⁸⁹ Ivi nota 88.

codificazione di parametri certi e verificabili, infatti, è destinata a ridurre la litigiosità storica connessa alla qualificazione delle attività istituzionali e all'uso promiscuo degli immobili.

In chiave sistematica, la nuova IMU può essere metaforicamente rappresentata come un sistema di irrigazione intelligente che sostituisce il precedente modello a getto uniforme: se in passato il beneficio fiscale veniva distribuito indistintamente, ora il legislatore ha adottato una logica selettiva, erogando l'agevolazione in modo mirato nelle aree caratterizzate da maggiore fragilità territoriale e da minore capacità contributiva, lasciando ai territori più dinamici o con patrimonio immobiliare di maggior valore l'onere di sostenersi mediante risorse ordinarie.

CONCLUSIONE

L'analisi condotta nel presente elaborato ha consentito di ricostruire in chiave sistematica l'evoluzione della fiscalità immobiliare in Italia, mettendo in luce come il passaggio dall'ISI all'ICI, fino alla nuova IMU, non rappresenti una mera successione di interventi normativi, bensì un processo di trasformazione profonda del rapporto tra Stato, enti territoriali e contribuenti. La riforma del 2020, culminata nell'accorpamento di IMU e TASI, si inserisce in una traiettoria di semplificazione e razionalizzazione ispirata all'esigenza di ridurre la frammentazione normativa, accrescere la certezza del diritto e rendere la struttura del prelievo maggiormente coerente con i principi di efficienza ed equità enunciati dall'art. 53 della Costituzione. Tale intervento ha segnato una cesura con il passato, superando l'eterogeneità delle discipline stratificate nel tempo e delineando un assetto più organico, benché non esente da criticità applicative. L'approfondimento dei capitoli precedenti conferma, tuttavia, che le difficoltà operative persistono, soprattutto nei Comuni di piccole dimensioni, dove la limitata capacità fiscale e la difficoltà di reperire risorse umane e tecnologiche adeguate impediscono un'efficace gestione dell'intero ciclo tributario. Le complessità procedurali, unite a un elevato tasso di evasione e morosità, conducono a un significativo divario tra quanto accertato e quanto effettivamente riscosso, mettendo a rischio la stessa autonomia finanziaria degli enti locali. In tale contesto, emerge con evidenza come la struttura delle entrate comunali sia sempre più dipendente dai trasferimenti statali e dai meccanismi perequativi, che, pur assumendo una funzione compensativa, non riescono sempre a colmare le asimmetrie territoriali né a promuovere un effettivo equilibrio tra bisogni e risorse. Alla luce di ciò, il ruolo delle società tributarie private assume una valenza strategica, come evidenziato dal caso di Tributaria S.r.l., il cui contributo si rivela essenziale nel colmare la distanza tra doveri normativi e capacità gestionale degli enti locali. Attraverso servizi integrati di supporto tecnico, analitico e operativo, tali società favoriscono l'aggiornamento e la bonifica delle banche dati, assistono i Comuni nella predisposizione della regolamentazione fiscale e nella gestione del contenzioso, supportano l'attività di riscossione e garantiscono una presenza territoriale in grado di rafforzare il rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente. In un contesto in cui la digitalizzazione e l'interoperabilità delle banche dati costituiscono prerequisiti fondamentali per una fiscalità moderna, il contributo di operatori qualificati appare indispensabile per superare le inefficienze strutturali e garantire la continuità amministrativa. Le prospettive di riforma delineate per il triennio 2025-2027 e per il 2026 introducono ulteriori elementi di innovazione destinati a incidere profondamente sulla fiscalità locale: dall'adozione di modelli

unici telematici di dichiarazione all'introduzione di sconti e riduzioni per i contribuenti che optano per sistemi di pagamento digitali; dall'estensione delle definizioni agevolate ai tributi locali alla creazione di un nuovo ente nazionale per la riscossione, il quale potrà intervenire nei casi di inefficienza strutturale degli enti e uniformare le pratiche sul territorio. Questi interventi, se attuati in modo coerente e accompagnati da investimenti adeguati nella formazione del personale e nella digitalizzazione dei processi, potranno contribuire a rafforzare la capacità di incasso degli enti locali, a stabilizzare i flussi di cassa e a ridurre il rischio di squilibri finanziari derivanti dalla gestione irregolare delle entrate. Tuttavia, la riuscita di tali riforme dipenderà dalla capacità di attuare un equilibrio delicato tra centralizzazione delle funzioni critiche, necessaria per garantire uniformità e standardizzazione, e salvaguardia dell'autonomia decisionale dei Comuni, che costituisce uno dei cardini del sistema delineato dall'art. 119 della Costituzione. Il rischio, non trascurabile, è che un'eccessiva verticalizzazione della riscossione possa compromettere la responsabilizzazione fiscale degli enti locali, rendendoli più dipendenti dall'intervento centrale e meno incentivati a sviluppare politiche fiscali virtuose. In conclusione, la sostenibilità del sistema tributario locale richiede un approccio integrato, capace di coniugare semplificazione normativa, digitalizzazione dei processi amministrativi, rafforzamento della capacità organizzativa degli enti e responsabilizzazione degli attori pubblici e privati coinvolti. Solo attraverso tale sinergia sarà possibile costruire un modello di fiscalità equo, trasparente, moderno e orientato alla collaborazione, in grado di rispondere alle sfide economiche e sociali del futuro e, al contempo, di garantire la tenuta finanziaria degli enti locali e la fiducia dei cittadini nel sistema fiscale. In tale prospettiva, la riforma dell'IMU del 2026 rappresenta non un punto di arrivo, ma una tappa significativa di un percorso più ampio verso una fiscalità locale realmente efficiente, sostenibile e coerente con i principi costituzionali che la sorreggono.

BIBLIOGRAFIA

Manuali, monografie e articoli

ANELLI F., GRANELLI C., *Manuale di diritto privato*, Milano: Giuffrè Francis Lefebvre 2019.

ANTONINI, L., *La rivincita delle responsabilità, A proposito della nuova legge sul federalismo fiscale*, I quaderni della sussidiarietà, n. 7 Milano, 2009, p.8.

AMENDOLAGINE, V., *Il convivente more uxorio affidatario della casa familiare con prole minorenni diventa il soggetto passivo dell'Imu*, Corriere giur., 2020, pag. 173.

ATTANASI, F., *Imu, le novità fiscali 2020, presupposto dell'imposta, soggetto passivo, base imponibile, aliquote, esenzioni, versamento, dichiarazione, deducibilità dell'imposta in ipotesi di immobili strumentali e poteri regolamentari dei Comuni*, altalex, 2020.

AVENALE, F., *Revisione e modernizzazione del catasto fabbricati: principi e criteri direttivi per la riforma*, IPSOA Quotidiano, 28 gennaio 2022.

BALDINI, A., *Prima casa parzialmente locata: si paga l'IMU?*, 19 marzo 2025.

BELLANZA, S., *Riforma IMU, Tari e bollo auto 2026: cosa cambia e chi ne beneficia*, Tag24, 23/08/2025.

BIANCHI, R., *Sì alla riduzione per gli immobili dati in uso gratuito ai parenti se il contratto è registrato*, Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020.

BIARELLA, L., *Riforma Catasto: nuove regole entro il 2026, i metri quadri sostituiranno i vani, per ciascun immobile dovrà essere determinato il valore patrimoniale e una rendita calcolata sui parametri del mercato*, altalex, 09 marzo 2022.

BORDIGNON, M., CIPULLO, D., VALPREDI I., VIRGADAMO, L., *La riscossione dei tributi municipali*, osservatorio sui conti pubblici italiani, 31/01/2024.

BORT G., *La dichiarazione IMU / IMU ENC 2025*, Trento: informativa fiscale n. 181 SEAC, del 19 giugno 2025.

CAF-ACLI, *IUC-imposta unica comunale*.

CAMPINI, N., *Assalto ai CAAF di sindacati e Acli, "per la Tasi non possiamo assistere tutti"*, 3 giugno 2014.

CAPUTO, A. e VALENTI, M., *Esenzione Imu per i terreni della società agricola con soci coltivatori diretti*, Il sole 24 ore, 17 maggio 2021.

DEBENEDETTO, G., *Guida pratica fiscale: tributi locali*. Lavis: Gruppo 24 ore, aprile 2024.

DE GREGORIO, M., *Sconti per i contribuenti e nuove regole su IMU, Tari e riscossione 2026*, lentepubblica.it, 22/05/2025.

DEL PIDIO P., *Agevolazioni Imu 2025, tutti gli sconti e chi ne ha diritto*, money.it, 13 maggio 2025.

FANTOZZI, A., *diritto tributario*, UTET, 2013.

FERRARI, G. *Codice civile e leggi complementari*. Lavis: Ulrico Hoepli Editore, 2020

FERRI, A., PICIONE DE LUCA, G., *Federalismo Municipale*, Direzione scientifica IFEL, Roma, 2010, p. 9.

FICARI, V., *L'attribuzione di "funzioni pubbliche" a soggetti privati tra concessioni amministrative e creazioni di soggetti ad hoc: profili tributari*, *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2280-1332, Giappichelli.

FABI, A., *Riforma Tributi Locali: cosa cambia per IMU, TARI e bollo auto*, PMI.it, 13/05/2025.

FOGLIA, F., *L'evoluzione della riscossione locale: strategie, criticità e prospettive future per i comuni italiani*, *accademia tributaria*, 26 febbraio 2025.

Fondazione nazionale dei commercialisti, *il monitoraggio fiscale delle attività estere nel quadro RW: casi particolari e punti di attenzione*. 28 ottobre 2024.

GALANTE, A., *Imu: presupposto e base imponibile dopo il decreto Monit*, *Azienditalia*, 2/2012, p.151.

GAROFOLI, R., *la perequazione urbanistica: nozione e compatibilità con il principio di legalità, l'art. 42 cost., i criteri di riparto tra Stato e regioni della potestà legislativa*, Fondazione italiana del Notariato.

GIORGETTI, G., *Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale*, 09/07/2025.

IFEL Fondazione ANCI, *la riscossione dei Comuni Italiani: la Fondazione fa il punto della situazione in un dibattito tra esperti del settore*, 10/12/2024.

LAMBERTI, M., *Cos'è la compartecipazione agraria*, 16 luglio 2022.

LA REPUBBLICA, *Due decenni di Balzetti sulla casa, dal 1192 triplica il conto per gli italiani*. 12 gennaio 2013.

LUPINI, C., *Il federalismo fiscale municipale*, tesi di laurea specialistica in consulenza aziendale, università Ca' Foscari, anno 2011/2012, pp. 9.

MANESTRA. S., *Breve storia dei tributi sugli immobili: i fabbricati, fisco oggi*, 16 agosto 2013.

MANGIAMELI, S., *Il federalismo fiscale e l'evoluzione del regionalismo italiano*, ottobre 2011.

MARONGIU G., *storia dei tributi degli enti locali (1861 – 2000)*, CEDAM, 1° gennaio 200.

MARTORANA, M., *Whistleblowing*. Altalex, 26 novembre 2024.

MEF dipartimento delle finanze, *1865 - imposta sui fabbricati*.

MEF Ragioneria Generale Dello Stato, *SIOPE+*.

MEO, I., *Tasse, imposte e normative IMU 2026: nuove agevolazioni per gli iscritti all'AIRE con casa in Italia nei piccoli borghi*, 10/12/2025.

MIRTO, P., *IMU. Imposta Municipale Propria. Manuale operativo*, Maggioli, 2020.

OPENCIVITAS, *I criteri per finanziare i comuni, dalla spesa storica ai fabbisogni standard*.

ORSI C. *Dottore commercialista esame di stato 2024*. Santarcangelo di Romagna: Maggioli, Gennaio 2024.

PIZZANO, S., *Enti locali: in arrivo un nuovo ente per la riscossione, l'ingresso di AMCO e l'acquisizione di Exatra ridefiniscono il perimetro della gestione coattiva di Comuni, Province e Regioni*, 20/10/2025.

RABBENO, A., *perequazione fondiaria (commento alla legge 3682/1886)*, Verona, 1887.

Redazione fisco e tasse, *IMU 2025: esenzione immobili merce*, 11 giugno 2025.

SI.GE.RI.CO, *IMU riduzione immobili concessi in comodato*.

SCAPPINI, L., *Per l'esenzione IMU dei coltivatori diretti "sufficiente" la regolare iscrizione all'Inps*, Euroconference news, 2 settembre 2024.

STUDIO BENEDETTI, *dal 2014 modifiche a IMU, TASI e TARI (TARES e TARSU): subentra la IUC*, 9 gennaio 2014.

Studio CARBONE & ASSOCIATI - *Il reddito di locazione va dichiarato dal proprietario del bene o da altro titolare di diritto reale e non il comodatario, mero detentore della cosa comodata*.

Tasco, *Enciclopedia giuridica*.

TG24, *Riscossione tributi locali a società MEF, nasce nuovo ente: la novità in legge di bilancio*, 17/10/2025.

Tutto tributi, *IMU 2026: tutte le novità della legge di bilancio*, 03/01/2026

VACCARO. S., *Dall'ISI alla IUC 20 anni di imposte sulla casa*. Pearson.

CIRCOLARI E LEGGI

Agenzia delle Entrate, *Il sistema catastale*.

TUIR, *Testo unico delle imposte sui redditi*, 22 dicembre 1986, n.917.

CODICE CIVILE.

Legge 14 luglio 1864, n. 1831, *Pel conguaglio dell'imposta fondiaria fra le diverse provincie dello Stato*.

Legge 26 gennaio 1865, n. 2136, *Per l'unificazione dell'imposta sui fabbricati*.

Legge 20 marzo 1865, n. 2248, *Per l'unificazione amministrativa del Regno d'Italia*.

Decreto 8 ottobre 1931, n. 1572, *Approvazione del testo unico delle leggi sul nuovo catasto*.

D.L. del 2 marzo 1989, n. 66, *Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale*.

D.L. 28 giugno 1990, n. 167, *Rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori*.

D.M. 27 settembre 1991, *Determinazione delle tariffe di estimo delle unità immobiliari urbane per l'intero territorio nazionale*.

D.L. 11 luglio 1992, n. 333, art 7, *istituzione dell'ISI*.

Legge 8 agosto 1992, n.359, *Conversione del D.L. 333/1992*.

Legge delega del 23 ottobre 1992, n. 421. *Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale*.

D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, *Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421*.

Decreto-legge del 18 gennaio 1993, n. 8, *Disposizioni urgenti in materia di finanza derivata e di contabilità pubblica*.

D.M. 5 luglio 1993, *Disposizioni per il riparto tra Stato e comuni delle somme riscosse dai concessionari per imposta comunale sugli immobili (ICI) relativa all'anno 1993*.

CIRCOLARE 12 luglio 1993, n. 20, *Provvedimenti di finanza territoriale*.

D. lgs. 28 dicembre 1993, n.568, *Modifiche alle tariffe d'estimo a norma dell'articolo 2 della legge 24 marzo 1993, n. 75*.

Legge 23 dicembre 1996, n. 662, *Misure di Razionalizzazione della finanza pubblica*.

D. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, *Istituzione d'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali*.

Legge 9 dicembre 1998, n. 431, *Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo*.

D.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, *Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera d), f), g), l), ee), della legge 7 marzo 2003, n.38*.

D.lgs. 7 marzo 2005, n. 82, *Codice dell'amministrazione digitale*.

D.L. 4 febbraio 2006, n. 23 convertito in legge n.86 del 3 marzo 2006. *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 1° febbraio 2006, n. 23, recante misure urgenti per i conduttori di immobili in condizioni di particolare disagio abitativo, conseguente a provvedimenti esecutivi di rilascio in determinati comuni*.

Legge del 3 marzo 2006 n.86, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 1° febbraio 2006, n. 23, recante misure urgenti per i conduttori di immobili in condizioni di particolare disagio abitativo, conseguente a provvedimenti esecutivi di rilascio in determinati comuni*.

D.L. 4 luglio 2006, n. 223, *Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale*.

Legge 24 dicembre 2007, n. 244, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)*.

D.M. 22 aprile 2008, *Definizione di alloggio sociale ai fini dell'esenzione dall'obbligo di notifica degli aiuti di Stato, ai sensi degli articoli 87 e 88 del Trattato istitutivo della Comunità europea*.

D.L. 27 maggio 2008, n. 93, convertito con modificazioni nella legge n.126 del 24 luglio 2008 (publicata in G.U n.174 del 26 luglio 2008), *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, recante disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie*.

Legge del 24 luglio 2008 n. 126, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, recante disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie*.

Legge 5 maggio 2009, n. 42, *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*.

D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*.

D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118. *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*.

D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, *Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*.

Legge del 22 dicembre 2011 n. 214, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, recante disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici.*

Risoluzione 12 aprile 2012, n. 35/E, *Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello "F24", dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto legge del 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Ricodifica dei codici tributo per il versamento dell'imposta comunale sugli immobili.*

Legge 26 aprile 2012, n. 44, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, recante disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento.*

Cass. Civ., Sez. 3, 29 maggio 2012 n. 8554, *in tema di detenzione o possesso.*

Circolare del 2 luglio 2012, n.28 – *agenzia delle entrate – direzione centrale normativa “imposta sul valor degli immobili situati all'estero e sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero. Articolo 19, commi da 13 a 23, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n.201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e successive modificazioni. Provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate 5 giugno 2012”.*

Decreto 30 ottobre 2012, *Approvazione del modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria (IMU) e delle relative istruzioni.*

D.L. 8 aprile 2013, n. 35, *Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali.*

Circolare del 3 maggio 2013, n. 12/E, *Commento alle novità fiscali - Decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della Legge 17 dicembre 2012, n. 221 recante “Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese”, nonché Legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)”. Primi chiarimenti.*

Risoluzione 21 maggio 2013, n. 33/E, *Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello “F24” e “F24 EP”, dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativa agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - articolo 1, comma 380, lettere f) e g), della legge 24 dicembre 2012, n. 228. Agenzia Delle Entrate.*

D.L. 21 maggio 2013, n. 54, *Interventi urgenti in tema di sospensione dell'imposta municipale propria, di rifinanziamento di ammortizzatori sociali in deroga, di proroga in materia di lavoro a tempo determinato presso le pubbliche amministrazioni e di eliminazione degli stipendi dei parlamentari membri del Governo.*

D.L. 31 agosto 2013, n. 102, conv. L. 124/2013, *cancellazione rata IMU.*

Legge del 28 ottobre 2013 n. 124, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102, recante disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici.*

Legge 27 dicembre 2013, n. 147, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)*

D.L. 6 marzo 2014, n. 16, conv. L. 68/2014, *correttivi TASI.*

Legge 2 maggio 2014, n. 68, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, recante disposizioni urgenti in materia di finanza locale, nonché misure volte a garantire la funzionalità dei servizi svolti nelle istituzioni scolastiche.*

Circolare del 3 luglio 2014, n. 178., *Effetto sostitutivo IMU/Ivie per gli immobili situati all'estero*, Forlì. consulenza agricola.it

Legge 28 dicembre 2015, n. 208, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016).*

Sentenza del 23 maggio 2016, n. 20535 – corte costituzionale, “*imposta municipale propria (IMU) – terreni agricoli- esenzione ex art. 1, comma 13 della legge n.28 dicembre 2015, n.208 (legge di stabilità 2016) – familiare coadiuvante del coltivatore diretto – conferma delle agevolazioni per IAP e CD che abbiano costituito una società di persone.*

Cassazione ordinanza del 18 luglio 2016, n. 14678.

Sentenza del 1° dicembre 2017, n. 249, *Imposte ipotecarie e catastali - Tributi speciali catastali - - Revisione, su richiesta del Comune, del classamento di immobili privati siti in microzone comunali per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato quello medio catastale registri un significativo scostamento dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone - Ordinanza di rimessione promossa dalla Commissione Tributaria Regionale per il Lazio per profili di irragionevolezza del dettato normativo - Infondatezza.*

D.L. 30 aprile 2019, n. 34, *Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi. Entrata in vigore del provvedimento: 01 maggio 2019.*

Cassazione, sentenza 20 giugno 2019 n. 16550, *ICI – Immobili di proprietà del Trust deve assolvere agli oneri gravanti sulla proprietà.*

Risoluzione, 6 agosto 2019, n. 2/DF, ministero dell'economia e delle finanze: *Termini per la presentazione della dichiarazione dell'imposta municipale propria (IMU) e della tassa per i servizi indivisibili (TASI) - Art. 3-ter del D. L. 30 aprile 2019 n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge di conversione 28 giugno 2019, n. 58.*

Legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, commi 738 – 783, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022.*

Circolare del 18 marzo 2020, n.1/DF, del ministero dell'economia e delle finanze Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale, *Imposta municipale propria (IMU). Art. 1, commi da 738 a 782 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020). Chiarimenti.*

Delibera del consiglio comunale 28 maggio 2020, n. 6, *Regolamento per la disciplina della nuova I.M.U. imposta municipale sugli immobili.*

Risoluzione 29 maggio 2020, n. 29/E, *Istruzioni per il versamento, tramite i modelli "F24" e "F24 Enti pubblici" (F24 EP), dell'imposta municipale propria (IMU), di cui all'articolo 1, commi da 739 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Istituzione del codice tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'IMU relativa ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita di cui all'articolo 1, comma 751, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, Agenzia Delle Entrate.*

D.L.14 agosto 2020, n. 104, *Misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia.*

sentenza del 22 luglio 2021 n.16550, *ICI – Immobili di proprietà del Trust deve assolvere agli oneri gravanti sulla proprietà*

Commissione tributaria regionale del Lazio, 8 giugno 2021, n. 2858, *Finanza locale - IMU - ICI - Soggetto passivo - Possessore individuato tra i titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento - Occupazione abusiva - Perdita del possesso in favore di semplici occupanti - Non costituisce causa atipica di esenzione.*

Corte di Cassazione sentenza del 4 luglio 2022, n. 21127, *In tema di ICI, un'area già edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta, ove sia inserita in un programma di "compensazione urbanistica" non è assoggettabile ad imposta, atteso che il diritto edificatorio compensativo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso.*

Legge 29 dicembre 2022, n. 197, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.*

Risoluzione del 16 novembre 2023, n. 4/DF, *Imposta municipale propria (IMU) – Richiesta di chiarimenti in merito all'applicabilità dell'imposta ai fabbricati collabenti, ai fabbricati rurali strumentali e alla conduzione associata di terreni – Quesiti.*

Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza depositata il 26 febbraio 2024, n. 5000, *IRPEF-redditi fondiari – locazione a terzi da parte del comodatario.*

Sentenza del 6 marzo 2024, n. 307/2, della corte di giustizia tributaria di secondo grado della toscana, *IMU a carico di soggetto diverso dal proprietario.*

D. M. del 24 aprile 2024, *Approvazione del modello di dichiarazione IMU/IMPi e della dichiarazione IMU ENC.*

Sentenza depositata l'8 luglio 2024, n. 4544, corte di giustizia tributaria di II grado del lazio, sezione 12, *Finanza locale - IMU ICI TASI –Applicabilità dell'imposta – Terreno Agricolo – Edificabile secondo il Piano Regolatore Generale non ancora definitivo – Certificato di*

destinazione Urbanistica attestante la inedificabilità dell'aerea - Prevalenza – Non applicabilità dell'imposta – Conseguenze.

Ordinanza del 24 luglio 2024, n. 20563.

L. 30 dicembre 2025, n. 199, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2026 e bilancio pluriennale per il triennio 2026-2028.*

ATTI NORMATIVI

D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917: Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Gazzetta ufficiale n.302, 31 dicembre 1986.

Costituzione della Repubblica, 27 dicembre 1947. Gazzetta ufficiale n.298 del 27 dicembre 1947.

IMMAGINI

Dipartimento delle finanze – Ministero dell'Economia e delle Finanze, *modello di dichiarazione IMU*, disponibile su: -> www.finanze.gov.it

Dipartimento delle finanze – Ministero dell'Economia e delle Finanze, *modello di dichiarazione IMU ENC*, disponibile su: -> www.finanze.gov.it

Agenzi Delle Entrate, *modello di versamento F24*, disponibile su: -> www.finanze.gov.it

TABELLE

Tabella 1-2, fonte: “*guida pratica fiscale – tributi locali*” del gruppo 24 ore, pag. 130. Integrata con le aliquote della nuova IMU 2020: <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita/fiscalita-regionale-e-locale/Imposta-municipale-propria-IMU/disciplina-del-tributo/aliquote/>