

IMU e proprietà collettive

Profili fiscali

Ferrara, 24 ottobre 2012

I punti di interesse

1. IMU, fra continuità e discontinuità con l'ICI;
2. La proprietà collettiva nel diritto tributario;
3. Profili di criticità del sistema (casistica).



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

La “cronostoria” dell’IMU

- Art. 13 D.l. 201/11 anticipa l’entrata in vigore dell’IMU;
- Art. 8 D.lgs. 23/11 ha introdotto l’imposta;
- IMU sostituisce ICI e la componente immobiliare IRPEF per i beni sui quali insiste.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Fra IMU e ICI

- Non c'è una normazione “copia - incolla”;
- Non è vero che sia stata una sostituzione pedissequa (con solo cambiamento di aliquote e di criteri di calcolo dell'imponibile);
- Art. 13 D.l. 201/11 ha operato un richiamo selettivo alla disciplina ICI.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Segue: o meglio ...

- Art. 13, co. 1 D.l. 201/11 richiama gli artt. 8 e 9 del D. lgs. 23/11 (se compatibili) ...
- ... che a loro volta richiamano la legge “strutturale” dell’ICI (D. lgs. 504/92).



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Teoria o pratica ?

- Valenza anche pratica;
- Esenzioni ed esclusioni dall'assoggettamento all'ICI saranno :
 - Di stretta interpretazione;
 - Applicabili solo se espressamente richiamate dalla disciplina "sperimentale" dell'IMU;
- Analisi da condurre caso per caso.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Presupposto

- Art. 13, co. 2 D.l. 201/11:
- Possesso dell'immobile;
 - Di fatto rinvio alla disciplina ICI (art. 2 D. lgs. 504/92);
 - ...
 - Anche terreni agricoli adibiti alle attività di cui all'art. 2135 c.c.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Soggetto passivo

- Art. 13, co. 1 D.l. 201/11 richiama Art. 9, co. 1 D. lgs. 23/11:
 - Proprietario (o titolare di altro diritto reale minore);
 - Concessionario (per aree demaniali);
 - Locatario (nei casi di *leasing* finanziario).



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Base imponibile

- Importante, ma non trattata ai fini della corrente esposizione;
- Cfr. art. 13, co. 3 D.l. 201/11 che richiama:
 - Art. 5, co. 1, 3, 5 e 6 D.lgs. 504/92;
 - Art. 13, co. 4 e 5 del D.l. 201/11.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

La disciplina “di variazione” per il settore agricolo

- Variazioni per:
 - Coltivatore diretto;
 - Imprenditore agricolo professionale (IAP);
 - Anche in forma societaria / consortile.
 - Ulteriori requisiti sono richiesti (esempio: statuto societario che imponga l'esercizio esclusivo dell'attività agricola).



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

I vantaggi

- Moltiplicatore di 110 per la rendita catastale rivalutata;
- Per il terreno mantenimento dello status di “non fabbricabile” se sullo stesso persiste l’utilizzazione agro-silvo-pastorale (cfr. Cass. 1556/10), art. 13, co. 2 D.l. 201/11;
- Abbattimento a *scaglioni* dell’imposta dovuta, ex art. 13, co. 8 *bis* D.l. 201/11.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

... e i fabbricati (rurali) ?

- Inclusi tutti, per principio (*cf.* art. 13, co. 14, lett. (d), D.l. 201/11) nella base imponibile IMU, ma con distinzioni importanti:
 - **Fabbricati a uso abitativo:** tassazione ordinaria;
 - **Fabbricati strumentali:** tassazione ad aliquota ridotta a 0,2% (ulteriormente riducibile).



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Agevolazioni ed esenzioni

- Principio già enunciato: nessun automatismo traspositivo fra ICI e IMU;
- Le agevolazioni fiscali **non** sono suscettibili di applicazione analogica o interpretazione estensiva (Cass. 288 del 12 gennaio 2012).



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

La questione delle proprietà collettive

- Impatta dal punto di vista fiscale su diversi aspetti:
- La soggettività passiva come ente (esclusione da imposizione);
- La legittimazione attiva a beneficiare di possibili esenzioni ad hoc.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

E va risolta tenendo conto ...

- Della **natura** reale dell'imposta;
- Della **necessità** di ascrivere la stessa a un soggetto passivo (debitore del tributo);
- Del **fatto** che l'utilizzo del concetto di "possesso" permetta una lettura ampia.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Proprietà comune come soggetto passivo ?

- Situazione “anomala” in una prospettiva ICI / IMU;
- Necessità di tener conto dei diversi regimi degli usi civici;
- Diversi usi ? Diversi criteri di “possesso” ?
- Casistica ...



VNIVERSITÀ
DEGLI·STVDI
DI·FERRARA

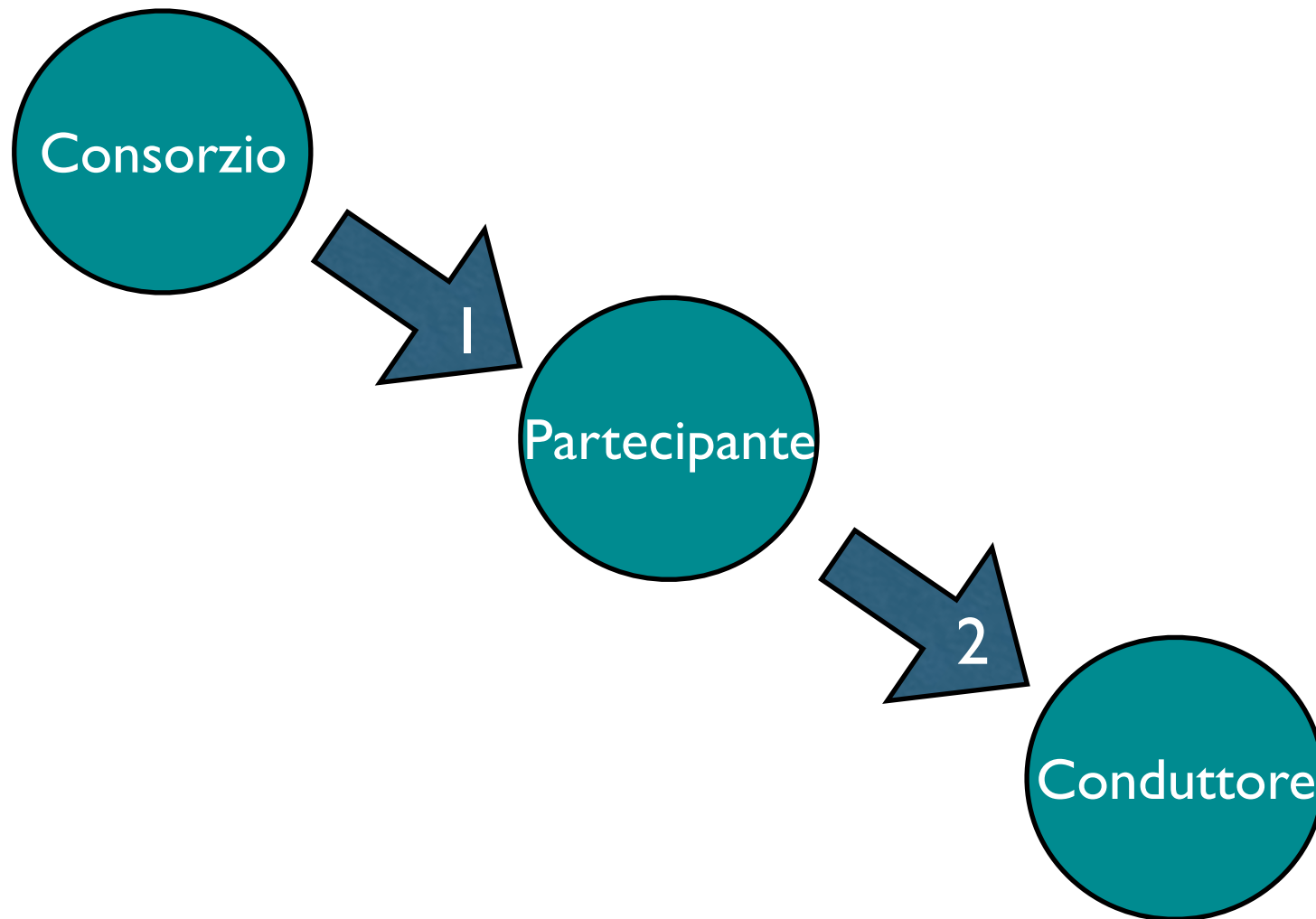
Caso I

- Cassazione 15496 del 30 giugno 2010;
- Consorzio dei partecipanti di S. Giovanni in Persiceto;
- I fatti di causa ...



VNIVERSITÀ
DEGLI·STVDI
DI·FERRARA

La struttura dell'operazione



VNIVERSITÀ
DEGLI·STVDI
DI·FERRARA

L'importanza dello schema attributivo

- Cosa è trasferito in (1) ?
- Cosa è trasferito in (2) ?
- Seguendo una logica di prossimità, su chi possiamo accertare la sussistenza del possesso ai fini ICI (e oggi, IMU) ?



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Per il Comune (ente impositore)

- Soggetto passivo è il **conduttore**;
- L'operazione è ascrivibile alla cessione di un diritto di usufrutto (a sua volta attribuito al partecipante) che porta con sé anche l'applicazione dell'ICI.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Per la Cassazione

- Conferma CTP e CTR;
- Centralità dello strumento negoziale;
- Inequivocabile il riferimento all'affittanza agraria;
- Efficacia obbligatoria, non traslativa di diritto reale minore;
- **Ne deriva che sicuramente il conduttore non è soggetto passivo ai fini ICI (IMU).**



VNIVERSITÀ
DEGLI·STVDI
DI·FERRARA

Segue: e il rapporto (I) ?

- La Cassazione intenzionalmente non prende parola in merito alla partecipazione agraria;
- Non chiarisce se la soggettività passiva ICI sia da attribuire al Consorzio o ai singoli partecipanti allo stesso (*pro quota* ?).



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Chi lo ha fatto ?

- Commissario agli usi civici (Toscana, Umbria, Lazio) sentenza del 6 giugno 2003;
- Proprietà comuni sono enti “**trasparenti**” dal punto di vista ICI;
- Sentenza poi cassata (difetto di giurisdizione) da Cass. SS.UU. 22056 del 22 ottobre 2007.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

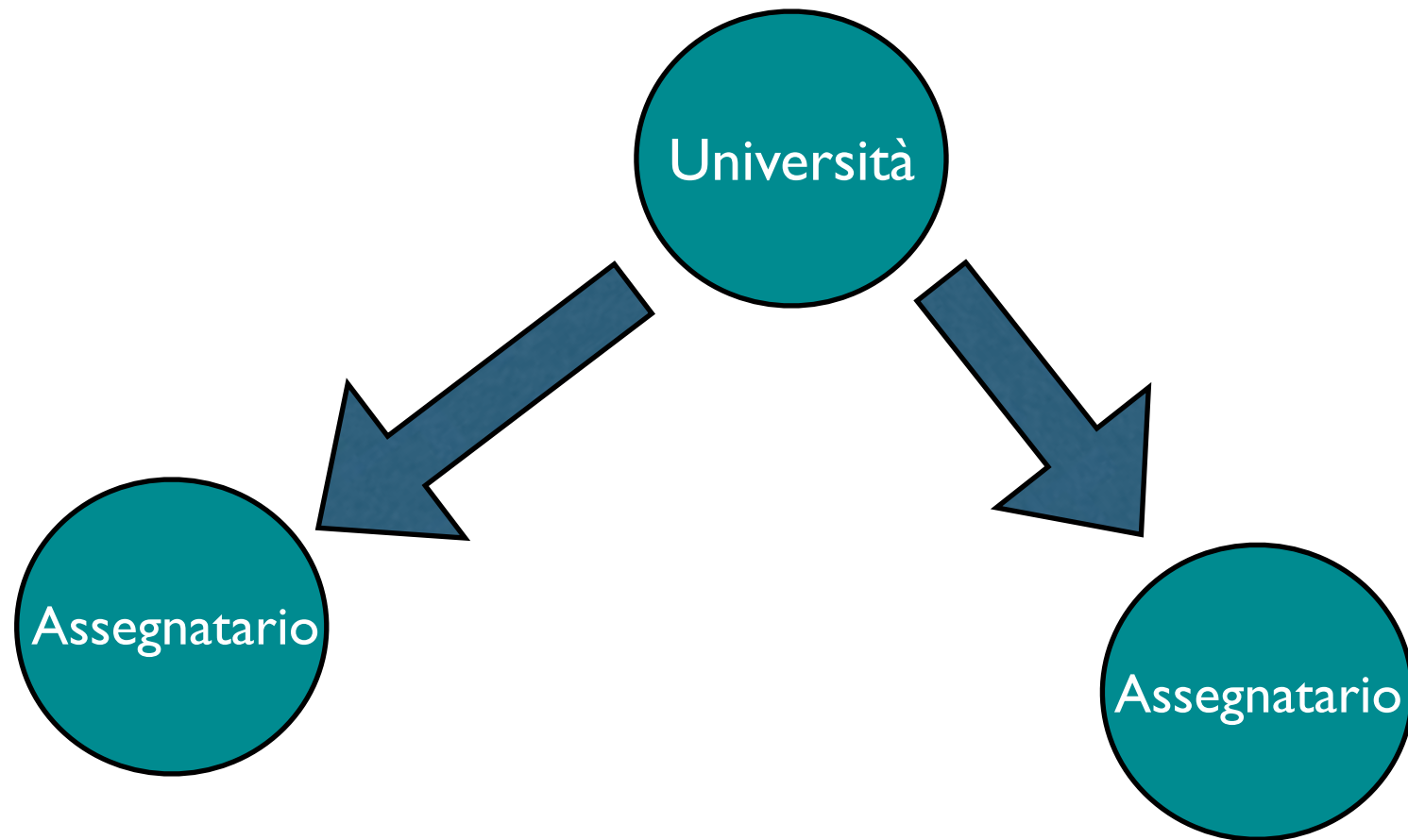
Caso 2

- Cassazione 15452 del 2 luglio 2009;
- Università agraria di Tarquinia;
- I fatti di causa ...



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

La struttura dell'operazione



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Il punto di vista dell'ente impositore

- Soggetto passivo è senz'altro l'Università agraria vista l'intestazione catastale che non lascia spazio ad alternative;
- La sussistenza degli usi non è comunque tale da scindere questo rapporto di “possesso”;
- Conforme CTR del Lazio.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

La posizione del contribuente (in Cassazione)

- Carenza di soggettività passiva (ai fini ICI dell'Università agraria);
- Quindi **esclusione** dall'imposizione;
- In ogni caso sussistenza dei requisiti ex art. 7, co. 1, lett. (d), D.lgs 504/92 ai fini ICI (ma valido anche ai fini IMU, art. 9, co. 8 D.l. 201/11);
- Quindi **esenzione** dall'imposizione.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

I due profili di criticità dell'imposizione patrimoniale

- Carenza di soggettività passiva ai fini ICI (oggi, IMU) delle Proprietà comuni (esclusione dall'imposta);
- Meritevolezza di esenzione da imposizione in ragione della natura non commerciale e della destinazione esclusiva degli immobili *de quibus* a finalità assistenziali, previdenziali, sanitarie,



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

La prima (non) risposta

- Punto 5.1.2. della sentenza: la carenza di soggettività passiva non è stata eccepita in ricorso (ma solo in appello): inammissibilità del motivo;
- Si tratta del secondo caso in cui la Cassazione omette di decidere in merito (... neanche un *obiter dictum*).



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

La seconda risposta (l'esenzione)

- L'Università non ha diritto all'esenzione in quanto l'assegnazione in coltivazione del terreno non risponde a logiche **esclusivamente** assistenziali;
- Osta a questo la previsione di un corrispettivo da versare all'Università da parte del conduttore (per le spese di amministrazione e sorveglianza);
- In ogni caso, l'onere di provare lo status di “ente assistenziale” spetta al contribuente.



VNIVERSITÀ
DEGLI·STVDI
DI·FERRARA

Lo stato dell'arte, quindi ...

- Tassazione in capo all'ente (esempio, l'Università) ...
- ... ad aliquota piena (il caso di Tarquinia, con un'IMU allo 0,76 %);
- Effetto *paraespropriativo* dell'imposta : prelievo tributario o fenomeno ablativo di ricchezza ?



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

La soggettività tributaria della proprietà

- Pare difficilmente discutibile;
- *Cfr.* regime fiscale (ICI) del *Trust* presenta problematiche simili (*cfr.* Studio ODCEC 2010);
- Soggettività passiva del *Trust* e perdita dei benefici soggettivi legati al beneficiario effettivo.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Un esempio

- Costituzione di un Trust e attribuzione dell'abitazione principale / prima casa allo stesso;
- Il beneficiario dell'immobile tramite trust perde i benefici "prima casa";
- **Recte: il Trust non ne beneficia.**



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Quale lezione per la proprietà comune ?

- Difficile sostenere, *de iure condito*, un approccio “per trasparenza”;
- La giurisprudenza tuttavia non ha mai espressamente negato questa possibilità;
 - Vedi Cassazione prima citata.
- **Valorizzazione** del rapporto “contrattuale” con i membri della Comunanza;
- **Enfatizzazione** della specificità del rapporto (forse non sufficientemente compreso negli altri casi).



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Quali strategie per il futuro ?

- Difficile rivendicare forme di esenzione da tassazione (o esclusione in toto) dall'assoggettamento ad IMU:
 - *Clima "politico" ostile (no tax expenditures);*
 - Tendenziale approccio **restrittivo** nel testo provvisorio dell'IMU.
- Possibile rivendicare un trattamento fiscale non distortivo avuto riguardo:
 - Al regime del coltivatore diretto;
 - Al regime dell'Imprenditore Agricolo Professionale.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

Quali argomenti ?

- D. lgs. 228/01 (Circ. DF. 3/DF 18 maggio 2012): regime di favore per i terreni concessi alle società ma coltivati direttamente dai soci:
- In questo caso i benefici del coltivatore possono essere esteri all' "ente" *sovraordinato* (vedi circolare);
- Caso diverso da quello qui in esame, ma con molti punti di contatto.



VNIVERSITÀ
DEGLI-STVDI
DI-FERRARA

In sintesi

- Nessun effetto distorsivo sulla Proprietà comune;
- Salvaguardia di un livello di tassazione accettabile per tutti.
- Nessun salto d'imposta.



VNIVERSITÀ
DEGLI·STVDI
DI·FERRARA

Grazie

marco.greggi@unife.it



VNIVERSITÀ
DEGLI·STVDI
DI·FERRARA