



Approfondimento n. 1 – 20 gennaio 2022

DECRETO FISCALE E LEGGE DI BILANCIO 2022: LE DISPOSIZIONI IN MATERIA TRIBUTARIA

Simone Pellegrin, Michela Macalli



#AreaTributi
#AreaContabilità
#AreaPersonale
#AreaAziendePubbliche



Introduzione

Prima il D.L. 21 ottobre 2021 n. 146, convertito con modificazioni dalla L. 215/2021 (Decreto fiscale 2022), e poi la L. 30 dicembre 2021 n. 234 (Legge di bilancio 2022) hanno previsto numerose disposizioni rilevanti in ambito tributario, distribuite in modo sparso all'interno delle norme e non oggetto di un unico intervento, come avvenuto nel recente passato con la Legge di bilancio 2020 in merito ad IMU, riscossione coattiva e Canone unico patrimoniale.

In generale il Legislatore ha dimostrato particolare attenzione, da una parte alla normativa in merito all'emissione delle cartelle di pagamento e alla riscossione coattiva che, in forza di quanto stabilito nel D.L. 18/2020, ha subito una fase di arresto negli ultimi due anni per via delle conseguenze generate dalla crisi sanitaria da Covid-19, e dall'altra alla previsione di disposizioni agevolative per le categorie di soggetti maggiormente colpiti dalla situazione di emergenza tuttora in corso.

Nel presente approfondimento intendiamo raccogliere tutto quanto di interesse per gli Enti locali in ambito tributario, fornendo un breve commento, senza tralasciare eventuali aspetti critici che le norme in commento sollevano.

Si precisa che saranno tenuti in considerazione i seguenti documenti pubblicati sui siti delle Camere legislative:

- per il commento al D.L. 146/2021
 - Nota di lettura n. 267 dell'ottobre 2021;
 - Dossier Studi n. 468 del 1° dicembre 2021;
- per il commento alla L. Bilancio 2022:
 - Nota di lettura n. 274 del novembre 2021;
 - Dossier Vol. I del 17/11/2021;
 - Dossier Vol. II del 17/11/2021;
 - Dossier Vol. III del 23/12/2021

Le disposizioni contenute nel D.L. 146/2021

Art. 1 - Rimessione in termini per la Rottamazione-ter e saldo e stralcio

1. All'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, il comma 3 è sostituito dal seguente:

"3. Il versamento delle rate da corrispondere negli anni 2020 e 2021 ai fini delle definizioni agevolate di cui agli articoli 3 e 5 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, all'articolo 16-bis del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e all'articolo 1, commi 190 e 193, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, è

considerato tempestivo e non determina l'inefficacia delle stesse definizioni se effettuato integralmente, con applicazione delle disposizioni dell'articolo 3, comma 14-bis, del citato decreto-legge n. 119 del 2018, entro il 9 dicembre 2021".

La disposizione modifica (nuovamente¹) l'art. 68 D.L. 18/2020 il quale dispone la sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione. Più precisamente, l'articolo in esame, sostituendo il comma 3 dell'art. 68 citato, rimodula le scadenze per il pagamento delle rate della c.d. "rottamazione-ter"² e del "saldo e stralcio"³, rimettendo in termini i contribuenti che hanno beneficiato di alcuni istituti di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione.

Il nuovo art. 68 D.L. 18/2020 stabilisce dunque che il versamento delle rate, da corrispondere nell'anno 2020 e quelle da corrispondere il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio, ed il 31 luglio 2021, viene differito ed è considerato tempestivo se effettuato integralmente entro il 9 dicembre 2021, senza incorrere nell'efficacia della definizione. Resta ferma l'applicazione di quanto previsto dell'art. 3 co. 14 bis D.L. 119/2018, secondo il quale nei casi di tardivo versamento delle relative rate non superiore a 5 giorni, l'effetto di inefficacia della definizione non si produce e non sono dovuti interessi.

Giova precisare che quanto qui stabilito è rilevante solo rispetto alla riscossione coattiva effettuata da Agenzia delle Entrate-Riscossione, dato che gli artt. 3 e 5 D.L. 119/2018, l'art. 16-bis D.L. 34/2019 e l'art. 1 commi 190-193 L. 145/2018 riguardano propriamente i carichi affidati all'agente della riscossione. Si rileva inoltre che il menzionato art. 68 non precisa che il comma 3 così come modificato vale anche con riguardo alle altre modalità di riscossione coattiva messe in atto dagli enti pubblici⁴.

Art. 2 - Estensione del termine di pagamento per le cartelle di pagamento notificate nel periodo dal 1° settembre 2021 al 31 dicembre 2021

1. Con riferimento alle cartelle di pagamento notificate dall'agente della riscossione dal 1° settembre al 31 dicembre 2021, il termine per l'adempimento dell'obbligo risultante dal ruolo, previsto dall'articolo 25, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è fissato, ai fini di cui agli articoli 30 e 50, comma 1, dello stesso decreto, in centottanta giorni.

L'art. 2 estende da 60 a 180 giorni il termine per l'adempimento dell'obbligo risultante dal ruolo per le cartelle notificate dal 1° settembre al 31 dicembre 2021. A riguardo deve essere ricordato che il 31 agosto 2021 è terminato il periodo di sospensione dell'attività di riscossione previsto dall'art. 9 co. 1 D.L. 73/2021. A partire dal 1° settembre 2021, era dunque possibile riprendere l'attività di notifica delle cartelle di pagamento da parte di Agenzia delle Entrate-Riscossione,

¹ Come si ricorderà, l'art. 68 D.L. 18/2020 è stato oggetto di ripetuti interventi legislativi, da ultimo operati dagli artt. 1 sexies e 9 co. 1 D.L. 73/2021, conv. con modificazioni dalla L. 106/2021 (c.d. Decreto Sostegni bis).

² Di cui agli articoli 3 e 5 del D.L. n. 119 del 2018 e successive modifiche, e all'articolo 16-bis del D.L. n. 34 del 2019.

³ Di cui all'articolo 1, commi da 184 a 197 della L. n. 145 del 2018.

⁴ Si evidenzia infatti che quanto previsto ad es. al comma 1 dell'art. 68 D.L. 18/2020 veniva esteso anche agli accertamenti esecutivi e alle ingiunzioni fiscali per esplicita previsione del comma 2 del medesimo articolo.

nonché le ordinarie procedure di riscossione messe in atto anche dagli Enti locali, nel rispetto delle tempistiche previste all'art. 1 co. 792 L. 160/2019.

Tuttavia, il Legislatore non chiarisce se l'articolo in commento debba essere applicato anche alla riscossione coattiva promossa - senza affidamento ad AdE-R - dai Comuni. La norma in commento fa riferimento infatti solo l'Agente della Riscossione, alle cartelle di pagamento e agli obblighi risultanti dal ruolo, lasciando supporre che essa valga esclusivamente in questi casi.

A ciò si deve aggiungere che la disciplina in materia di riscossione coattiva delle entrate comunali prevede termini specifici rispetto a quelli dell'articolo qui in commento. Più precisamente, l'art. 2 R.D. 639/1910 stabilisce che il procedimento di coazione comincia con la notifica dell'ingiunzione, la quale consiste nell'ordine, emesso dal competente ufficio dell'ente creditore, di pagare entro 30 giorni. L'art. 1 co. 792 lett. b) L. 160/2019 prevede che gli avvisi di accertamento acquistano efficacia di titolo esecutivo trascorsi 60 giorni dalla notifica dell'atto e che, passati ulteriori 30 giorni (periodo minimo necessario per poter organizzare il passaggio di consegne), la riscossione è avviata dal Comune ovvero affidata in carico al soggetto legittimato a procedere. Nel caso degli avvisi di accertamento esecutivi quindi, diversamente dall'ingiunzione, non è previsto dunque alcun termine di pagamento ulteriore e successivo rispetto a quello già previsto per l'accertamento stesso.

In conclusione quindi sarebbe opportuno un chiarimento da parte del Legislatore al fine di capire se la proroga del termine disposta dall'art. 2 D.L. 146/2021 debba essere estesa anche agli atti promossi in economia dai Comuni. E ciò almeno con riguardo agli atti di accertamento esecutivi post riforma che, essendo stati modellati sugli atti di accertamento emessi dall'Agente della Riscossione, hanno con essi diversi tratti comuni.

Art. 3 - Estensione della rateazione per i piani di dilazione

1. All'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, al comma 2-ter, dopo la parola: "rateazione,» sono inserite le seguenti: «rispettivamente, di diciotto e».

2. I debitori che, alla data di entrata in vigore del presente decreto, siano incorsi in decadenza da piani di dilazione di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in essere alla data dell'8 marzo 2020 sono automaticamente riammessi ai medesimi piani, relativamente ai quali il termine di pagamento delle rate sospese ai sensi dell'articolo 68, commi 1, 2 e 2-bis, del decreto-legge n. 18 del 2020 è fissato al 31 ottobre 2021, ferma restando l'applicazione a tali piani delle disposizioni del comma 1 del presente articolo.

3. Con riferimento ai carichi ricompresi nei piani di dilazione di cui al comma 2:

a) restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e gli adempimenti svolti dall'agente della riscossione nel periodo dal 1° ottobre 2021 alla data di entrata in vigore del presente decreto e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base dei medesimi;

b) restano acquisiti, relativamente ai versamenti delle rate sospese dei predetti piani eventualmente eseguiti nello stesso periodo, gli interessi di mora corrisposti ai sensi dell'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973,

nonché' le sanzioni e le somme aggiuntive corrisposte ai sensi dell'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46.

Ancora in ambito di riscossione coattiva, la disposizione citata interviene in merito alle rateizzazioni di importi iscritti a ruolo prima dell'inizio delle sospensioni della riscossione dovute all'emergenza Covid-19, e dunque ancora in essere alla data dell'8 marzo 2020. Per tali piani di rateizzazione, il Legislatore ha previsto, al comma 1, una decadenza "lunguissima" dal beneficio della dilazione, la quale si verifica in caso di mancato pagamento di 18, anziché 10, rate anche non consecutive.

Il comma 2 consente ai debitori, incorsi al 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del D.L. 146/2021) nella decadenza dai piani di dilazione esistenti all'inizio del periodo di sospensione della riscossione, di essere automaticamente riammessi ai medesimi piani. Il versamento delle somme contenute nei ruoli sospesi ai sensi dei provvedimenti emergenziali doveva essere effettuato entro il 31 ottobre 2021, in luogo del 30 settembre 2021, come previsto dalle altre somme oggetto di sospensione.

Infine, il comma 3 stabilisce che restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e gli adempimenti svolti da Agenzia delle Entrate-Riscossione nel periodo dal 1° - 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del decreto), facendo salvi gli effetti e i rapporti giuridici già sorti.

Dal tenore letterale della norma e tenuto conto che l'art. 68 co. 3 D.L. 18/2020 non riguardava gli atti di accertamento esecutivo e le ingiunzioni fiscali⁵, si può concludere che l'articolo in commento si riferisca solo alle rateizzazioni, anche dei tributi comunali, la cui riscossione è però stata affidata ad AdE-R, e non anche per quelle concesse a seguito di atti di riscossione coattiva emessi direttamente dall'Ente impositore.

Art. 5 - Disposizioni urgenti in materia fiscale

[...] 2-bis. La tassa sui rifiuti di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, non è dovuta per gli immobili indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato fra la Santa Sede e l'Italia dell'11 febbraio 1929, reso esecutivo dalla legge 27 maggio 1929, n. 810.

2-ter. La disposizione di cui al comma 2-bis si applica per i periodi d'imposta per i quali non è decorso il termine di accertamento del tributo nonché ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato. [...]

14-quinquies. Il comma 831 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, si interpreta nel senso che:

a) per le occupazioni permanenti di suolo pubblico effettuate nei settori in cui è prevista una separazione, in ragione di assetti normativi, regolamentari o contrattuali, tra i soggetti titolari delle infrastrutture ed i soggetti titolari del contratto di vendita del bene distribuito alla clientela finale, non configurandosi alcuna occupazione in via mediata ed alcun utilizzo materiale delle infrastrutture da parte della società di vendita, il canone è dovuto esclusivamente dal soggetto titolare dell'atto di concessione delle infrastrutture, in base alle utenze delle predette società di vendita;

⁵ Si osserva infatti che in quella sede era stato il Legislatore a indicare espressamente quali disposizioni dell'art. 68 menzionato valevano anche per tali atti (si veda art. 68 co. 2 D.L. 18/2020).

b) per occupazioni permanenti di suolo pubblico con impianti direttamente funzionali all'erogazione del servizio a rete devono intendersi anche quelle effettuate dalle aziende esercenti attività strumentali alla fornitura di servizi di pubblica utilità, quali la trasmissione di energia elettrica e il trasporto di gas naturale. Per tali occupazioni il canone annuo è dovuto nella misura minima di 800 euro. [...]

L'articolo, particolarmente prolisso, raccoglie numerose disposizioni in materia fiscale e tributaria in genere. Per quanto di interesse dei Comuni si segnalano solo i commi seguenti.

I commi 2 bis e 2 ter, inseriti a seguito di approvazione dell'emendamento 5.2 in sede referente, prevedono l'esenzione della TARI per gli immobili indicati dall'art. 13 all'art. 16 del Trattato Lateranense fra la Santa Sede e l'Italia dell'11 febbraio 1929⁶. L'esenzione si applica per i periodi di imposta per i quali non è decorso il termine di accertamento del tributo, nonché ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato.

A nostro parere, l'inserimento dei due commi comporterebbe criticità in ordine alla posizione più volte espressa dall'Unione Europea nei confronti delle agevolazioni dello Stato Italiano nei confronti della Santa Sede. In primo luogo, l'articolo prevede l'esclusione dal versamento del tributo anche in riferimento ad edifici non destinati al culto, quali ad es. Villa Barberini e l'Università Pontificia, certamente produttivi di rifiuti al pari di locali simili posseduti da altri enti e sicuramente tassabili. In secondo luogo, la disposizione non esclude dalla corresponsione del tributo tutti gli immobili (dunque anche quelli non destinati al culto già esentati per legge) posseduti dagli enti religiosi in genere ma solo quelli specificatamente di proprietà del Vaticano. Si tratterebbe dunque di una esenzione *ad personam*, per altro in precedenza non ammessa dalla Corte di Cassazione, che con una sentenza del 18/05/2021, ha stabilito che anche la Santa Sede è tenuta al versamento della TARI su tutti quegli immobili non destinati al culto. In quell'occasione, la Suprema Corte chiariva che tali immobili devono essere considerati alla stregua di un qualsiasi altro edificio anche per quanto concerne la tassazione.

Il comma 14 *quinquies* contiene una norma di interpretazione autentica della disciplina del Canone patrimoniale dovuto per le occupazioni permanenti con cavi e condutture per la fornitura di servizi di pubblica utilità prevista dall'art. 1 co. 831 L. 160/2019 come modificato dall'art. 1 co. 848 L. 178/2020. Scopo della norma è chiarire quale sia il soggetto passivo tenuto al pagamento del Canone e la misura del *quantum* dovuto, in specifiche ipotesi.

Come si ricorderà, il comma 831 menzionato stabilisce che il Canone è dovuto dal soggetto titolare dell'atto di concessione e dai soggetti che occupano il suolo, anche in via mediata, attraverso l'utilizzo materiale delle infrastrutture del soggetto titolare della concessione sulla base del numero delle rispettive utenze moltiplicate per la tariffa forfettaria stabilita nel medesimo comma. Il dubbio era sorto in merito al significato da attribuire all'inciso "*anche in via*

⁶ Si elencano per completezza: Basiliche patriarcali di San Giovanni in Laterano, di Santa Maria Maggiore e di San Paolo, con gli edifici annessi; edificio di S. Callisto presso S. Maria in Trastevere (art. 13); palazzo pontificio di Castel Gandolfo e la Villa Barberini di Castel Gandolfo, con le relative dotazioni, attinenze e dipendenze; immobili siti nel lato nord del Colle Gianicolense appartenenti alla Sacra Congregazione di Propaganda Fide e ad altri Istituti ecclesiastici e prospicienti verso i palazzi vaticani; edifici ex-conventuali in Roma annessi alla Basilica dei Santi XII Apostoli ed alle chiese di Sant'Andrea della Valle e di San Carlo ai Catinari, con tutti gli annessi e dipendenze (art. 14); palazzi della Dataria, della Cancelleria, di Propaganda Fide in Piazza di Spagna, il palazzo del Sant'Offizio ed adiacenze, quello dei Convertendi (o anche Palazzo della Congregazione per le Chiese orientali), il palazzo del Vicariato e gli altri edifici sede di Dicasteri; Università Gregoriana, Istituto Biblico, Orientale, Archeologico, Seminario Russo, Collegio Lombardo, i due palazzi di Sant'Apollinare e la Casa degli esercizi per il Clero di San Giovanni e Paolo (art. 16).

mediata" perché lasciava intendere che anche il mero utilizzatore (persino il consumatore ultimo) dovesse concorrere nel versamento del Canone.

L'articolo di interpretazione autentica in commento risolve questo dubbio, precisando che per le occupazioni permanenti effettuate nei settori in cui è prevista una separazione in ragione di assetti normativi, regolamentari o contrattuali tra i soggetti titolari delle infrastrutture ed i soggetti titolari del contratto di vendita del bene distribuito alla clientela finale, non si configura alcuna occupazione in via mediata ed alcun utilizzo materiale delle infrastrutture da parte della società di vendita. In tal caso, il Canone è dovuto esclusivamente dal soggetto titolare dell'atto di concessione delle infrastrutture.

Qualora invece l'occupazione sia svolta con impianti direttamente funzionali all'erogazione del servizio a rete, devono intendersi occupazioni oggetto del Canone anche quelle effettuate dalle aziende esercenti le attività strumentali alla fornitura di servizi di pubblica utilità (ad es. trasmissione di energia elettrica, trasporto di gas naturale).

La distinzione operata dal Legislatore, se da una parte è utile a risolvere i dubbi sopra esposti, renderà a nostro avviso più complessa la riscossione del Canone da parte degli Enti, soprattutto in sede di accertamento, in quanto dovranno verificare non solo norme e regolamenti di settore ma anche i rapporti contrattuali tra i soggetti coinvolti al fine di appurare se vi è separazione tra i soggetti titolari delle infrastrutture e quelli titolari dei contratti di vendita del bene distribuito.

Art. 5 quinquies - Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23

1. Il comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020.

Al fine di comprendere il presente articolo, è necessario ricordare che l'art. 4 D.Lgs. 23/2011 era stato modificato dall'art. 180 D.L. n. 34/2020, mediante l'inserimento del comma 1 ter oggetto dell'articolo in commento⁷.

La novellata disposizione cambiava in modo significativo il regime di responsabilità del soggetto gestore della struttura ricettiva. Infatti, mentre prima tale soggetto era da considerarsi come agente contabile (in quanto riscuoteva e custodiva denaro pubblico versato dai clienti della propria struttura per poi riversarlo all'Ente locale), con la nuova stesura, pare debba essere considerato come mero soggetto passivo, perché tenuto a versare il tributo a prescindere dal pagamento da parte degli ospiti della struttura, sui quali però si può rivalere. La norma novellata recita infatti che *"Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno [...]"*.

⁷ Da qui il fatto che, in sede referente, l'articolo veniva inserito con emendamento 5.0.55 con una stesura diversa che richiama proprio l'art. 180 co. 3 D.L. 34/2020. Il Legislatore ha successivamente preferito richiamare la norma istitutiva dell'imposta di soggiorno, rendendo più agevole l'applicazione dell'articolo qui commentato.

La diversa qualificazione del gestore della struttura ricettiva tuttavia non risultava essere così immediata e di semplice applicazione. Già con la sentenza n. 30227/2020, la Cassazione precisava che la diversa qualificazione del gestore della struttura ricettiva non avrebbe dovuto avere effetto retroattivo in quanto la modifica del quadro normativo di riferimento non ha comportato un “fenomeno di *abolitio criminis*”⁸. Successivamente, con la sentenza n. 206/2021, la Corte di Conti, sez. giurisdizionale per l’Emilia Romagna statuiva che, anche a seguito della modifica legislativa, “*il cliente della struttura, e non quest’ultima, è soggetto passivo dell’imposta di soggiorno e, pur essendo stata depenalizzata la condotta illecita del gestore della struttura alberghiera, nulla è cambiato in ordine alla sua responsabilità contabile per omesso riversamento dell’imposta di soggiorno. Invero, il gestore della struttura alberghiera deve provvedere all’incasso della tassa di soggiorno, accantonandola, e successivamente deve versarla al Comune*”. Di conseguenza “[...] anche se è qualificato dalla novella come responsabile d’imposta, per le somme a destinazione pubblica, incamerate all’atto del soggiorno in albergo dei clienti, resta confermato l’obbligo a suo carico di riversarle nelle casse dell’ente locale [...]”.

L’articolo in commento, pur volendo fornire interpretazione autentica, si limita però a precisare che l’art. 4 co. 1 ter si applica anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del D.L. n. 34 del 2020). In altre parole, attribuisce effetto retroattivo alla modifica legislativa che ha riconosciuto la qualifica di responsabile del pagamento dell’imposta anche in capo al titolare della struttura ricettiva.

Tuttavia, la norma di interpretazione autentica tace in merito alla data fino alla quale far retroagire l’efficacia dell’art. 4 co 1 ter. Ciò porta a pensare che la nuova connotazione del responsabile dell’imposta debba essere così considerata retroagendo fino alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 23/2011, con conseguente sconvolgimento dell’assetto interpretativo ormai consolidato dalla giurisprudenza di merito e di legittimità circa il fatto che il titolare della struttura ricettiva debba essere considerato agente contabile (almeno fino all’entrata in vigore del D.L. 34/2020) e risponda per peculato in caso di violazione degli obblighi derivanti dal suo ruolo.

Art. 5 decies - Modifiche all'articolo 1, comma 741, della legge n. 160 del 2019

1. All'articolo 1, comma 741, lettera b), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, al secondo periodo, dopo le parole: "situati nel territorio comunale" sono inserite le seguenti: "o in comuni diversi" e sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: ", scelto dai componenti del nucleo familiare".

L’articolo in parola, inserito in sede referente, interviene sulle agevolazioni IMU per l’abitazione principale nell’ipotesi in cui i componenti del medesimo nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi. La relazione illustrativa che accompagna l’emendamento approvato chiarisce che la norma così riscritta è volta a superare sia l’interpretazione del MEF resa con la Circolare n. 3/DF del 2012, nella quale veniva precisato che “[...] il legislatore non ha, però, stabilito la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in comuni diversi, poiché in tale ipotesi il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in un altro comune, ad esempio, per esigenze lavorative”, sia gli ultimi orientamenti della Corte di

⁸ Per un maggiore approfondimento, si veda la nostra News del 11/11/2020.

Cassazione (Ord. n. 4166/2020; Ord. 4170/2020) secondo i quali nel caso in cui non è unico il riferimento alla residenza anagrafica e alla dimora abituale del nucleo familiare, l'esenzione non spetta in nessun caso se i Comuni sono diversi, creando quindi una disparità di trattamento tra i coniugi che hanno stabilito una diversa residenza nello stesso Comune (i quali possono veder riconosciuta almeno una abitazione principale) e quelli che invece l'hanno fissata in comuni diversi.

Con le modifiche proposte si chiarisce che, ove i membri del nucleo familiare abbiano stabilito la residenza e la dimora abituale in immobili diversi, l'agevolazione vale per un solo immobile scelto dai componenti del nucleo familiare, e ciò sia nel caso di immobili siti nello stesso Comune, sia ove gli immobili siano collocati in Comuni diversi.

Tuttavia l'intervento del Legislatore risolve il problema solo a livello concettuale. Infatti, la norma si limita a disporre che i contribuenti devono scegliere quale immobile considerare abitazione principale della famiglia, ma nulla dice in merito alle modalità con le quali comunicare tale scelta.

A nostro avviso, sarà dunque necessario provvedere con specifica dichiarazione IMU da presentare entro i termini ordinari fissati dalla norma.

In secondo luogo, saranno più complessi i controlli che gli Enti dovranno effettuare. Infatti, oltre ad appurare anagraficamente la scissione del nucleo familiare e quindi la diversa residenza dei coniugi, i Comuni saranno tenuti a verificare se il contribuente, o altri membri del nucleo, abbiano presentato la stessa dichiarazione anche nell'altro Comune. In altre parole, sarà necessario controllare che la scelta sia ricaduta solo sull'immobile situato nel proprio Comune, ossia dove è stata stabilita la residenza di uno solo dei due coniugi e non anche in quello di residenza dell'altro.

Infine è doveroso chiarire che la scelta dell'immobile resta vincolata al possesso dei requisiti previsti dalla norma, ossia la residenza anagrafica e la dimora abituale. Ne deriva quindi che quando i Comuni riceveranno le dichiarazioni dei contribuenti dovranno verificare che l'immobile scelto sia ubicato nel Comune dove almeno uno dei due coniugi vi abbia stabilito sia la residenza che la dimora abituale. Si pensi all'esempio della seconda casa in una località di villeggiatura. In questi casi, qualora i contribuenti scelgano di applicare l'esenzione a questo immobile (ad es. perché ha rendita maggiore rispetto all'altro fabbricato posseduto) non sarà sufficiente che un coniuge vi abbia stabilito solo la residenza ma sarà anche necessario che in quella casa vi dimori in modo stabile e continuativo. In caso di collocazione della sola residenza, non saranno soddisfatti i requisiti di legge e dunque non potrà essere applicata l'esenzione all'immobile individuato come abitazione principale.

In relazione alla nuova disciplina, la ns. Società propone un servizio di supporto finalizzato all'individuazione ed alla verifica delle abitazioni principali che presentano le caratteristiche sopra evidenziate. Si rimanda al fondo del presente approfondimento per un dettaglio del servizio.

Le disposizioni contenute nella Legge n. 234/2021 (Legge di bilancio 2022)

Art. 1 comma 7

7. Entro il 31 marzo 2022, o, in caso di scadenza successiva, entro il termine di approvazione del bilancio di previsione, i comuni per l'anno 2022 modificano gli scaglioni e le aliquote dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche al fine di conformarsi alla nuova articolazione prevista per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Si ricorderà che i Comuni possono istituire, ai sensi dell'art. 1 D.Lgs. 360/1998, un'addizionale IRPEF, fissandone l'aliquota in misura non eccedente lo 0,8%, salvo deroghe espressamente previste dalla legge. La norma prevede che gli Enti possano stabilire un'aliquota unica oppure una pluralità di aliquote differenziate tra loro, le quali dovranno essere articolate secondo i medesimi scaglioni di reddito stabiliti per l'IRPEF nazionale, nonché diversificate e crescenti in relazione a ciascuno di essi.

Il comma in commento, facendo seguito ai precedenti commi 2, 3 e 4 che sono intervenuti sugli scaglioni e sulla detrazione IRPEF, interviene proprio su quest'ultimo aspetto, stabilendo l'obbligo per i Comuni di provvedere, entro il 31 marzo 2022, o, in caso di scadenza successiva, entro il termine di approvazione del bilancio di previsione, a modificare gli scaglioni e le aliquote dell'addizionale comunale IRPEF, al fine di conformarsi alla nuova articolazione prevista dai commi citati.

Si ritiene che gli Enti debbano procedere in tal senso anche qualora abbiano già approvato il bilancio di previsione. Infatti, con la norma in esame il Legislatore impone, in modo generalizzato, ai Comuni di conformarsi ai nuovi scaglioni IRPEF, mediante rideterminazione delle aliquote, entro il termine di approvazione del bilancio, senza far alcun riferimento all'ipotesi di bilancio già approvato⁹.

Art. 1 comma 15

15. L'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, è sostituito dal seguente:

«Art. 17. - (Oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione) - 1. Al fine di assicurare il funzionamento del servizio nazionale della riscossione, per il progressivo innalzamento del tasso di adesione spontanea agli obblighi tributari e per il presidio della funzione di deterrenza e contrasto dell'evasione, l'agente della riscossione ha diritto alla copertura dei costi da sostenere per il servizio nazionale della riscossione a valere sulle risorse a tal fine stanziato sul bilancio dello Stato, in relazione a quanto previsto dall'articolo 1, comma 13, lettera b), del decreto- legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225.

2. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 1, comma 6-bis, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225.

3. Sono riversate ed acquisite all'entrata del bilancio dello Stato:

a) una quota, a carico del debitore, denominata "spese esecutive", correlata all'attivazione di procedure esecutive e cautelari da parte dell'agente della riscossione, nella

⁹ Per un commento più completo, si rimanda al nostro approfondimento *Addizionale comunale IRPEF: cosa cambia per i comuni dal 2022*, a breve disponibile sul nostro sito.

misura fissata con decreto non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, che individua anche le tipologie di spese oggetto di rimborso;

b) una quota, a carico del debitore, correlata alla notifica della cartella di pagamento e degli altri atti di riscossione, da determinare con il decreto di cui alla lettera a);

c) una quota, a carico degli enti creditori, diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, trattenuta all'atto dei riversamenti, a qualsiasi titolo, in favore di tali enti, in caso di emanazione da parte dell'ente medesimo di un provvedimento che riconosce in tutto o in parte non dovute le somme affidate, nella misura determinata con il decreto di cui alla lettera a);

d) una quota, trattenuta all'atto del riversamento, pari all'1 per cento delle somme riscosse, a carico degli enti creditori, diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, che si avvalgono dell'agente della riscossione. Tale quota può essere rimodulata fino alla metà, in aumento o in diminuzione, con decreto non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, tenuto conto dei carichi annui affidati e dell'andamento della riscossione.

4. Le quote riscosse ai sensi del comma 3 sono riversate dall'agente della riscossione ad apposito capitolo di entrata del bilancio dello Stato entro il giorno quindici del mese successivo a quello in cui il medesimo agente della riscossione ha la disponibilità delle somme e delle informazioni complete relative all'operazione di versamento effettuata dal debitore».

Facendo seguito al comma 14 che introduce modifiche alla governance del servizio nazionale della riscossione volte a realizzare una maggiore integrazione tra l'Agente delle entrate e l'Agente delle entrate-Riscossione, il comma qui in commento sostituisce interamente l'art. 17 D.Lgs. 112/1999 in materia di oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione.

Prima dell'entrata in vigore della norma in commento, l'art. 17 D.Lgs. 112/1999 prevedeva:

- una quota, denominata oneri di riscossione a carico del debitore, pari al 3% delle somme iscritte a ruolo riscosse, in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella, ovvero del 6% in caso di pagamento oltre tale termine;
- una quota, denominata spese esecutive, correlata all'attivazione di procedure esecutive e cautelari, a carico del debitore, nella misura fissata con il DM 21 novembre 2000;
- una quota, a carico del debitore, correlata alla notifica della cartella di pagamento e degli altri atti della riscossione;
- una quota a carico dell'ente in caso di emanazione di un provvedimento di sgravio.

Lo stesso meccanismo si applicava anche in caso di accertamento esecutivo dato che l'art. 1 co. 792 lett. i) L. 160/2019 stabilisce che all'Agente della Riscossione spettano gli oneri di riscossione, interamente a carico del debitore, e le quote di cui all'art. 17 sopra richiamate.

Ora, il nuovo art. 17 stabilisce che, al fine di assicurare il funzionamento del servizio nazionale della riscossione, per il progressivo innalzamento del tasso di adesione spontanea agli obblighi tributari e per il presidio della funzione di deterrenza e contrasto dell'evasione, l'Agente della Riscossione ha diritto alla copertura dei costi da sostenere per il servizio fornito a valere sulle risorse a tal fine stanziato sul bilancio dello Stato. Nella relazione illustrativa al testo viene inoltre

precisato che questo nuovo meccanismo risulta idoneo anche a garantire l'equilibrio della gestione finanziaria dell'ente, il quale presenta talvolta criticità correlate al ritardato o mancato pagamento da parte degli enti creditori delle spese sostenute per le attività di riscossione svolte (come ad es. rimborsi spese per procedure di recupero e diritti di notifica).

Il terzo comma prevede poi che siano riversate ed acquisite all'entrata del bilancio dello Stato:

- una quota di spese esecutive correlate all'attivazione di procedure esecutive e cautelari da parte dell'Agente della Riscossione (a carico del debitore);
- una quota correlata alla notifica della cartella di pagamento e degli altri atti di riscossione (a carico del debitore);
- una quota a carico degli enti creditori, diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, trattenuta all'atto dei versamenti, a qualsiasi titolo, in favore di tali enti, in caso di emanazione da parte dell'ente medesimo di un provvedimento che riconosce in tutto o in parte non dovute le somme affidate;
- una quota, trattenuta all'atto del versamento, pari all'1% delle somme riscosse, anch'essa a carico dei medesimi enti creditori sopra citati, che si avvalgono degli Agenti della Riscossione.

Le quote saranno determinate con decreto MEF; il medesimo decreto potrà inoltre rimodulare, in aumento o diminuzione, l'ultima quota citata, di interesse soprattutto per i Comuni.

Giova in ultimo evidenziare che il successivo comma 16 L. Bilancio 2022 dispone che quanto stabilito al comma 15 appena commentato si applica a partire dal 1° gennaio 2022. Pertanto, per i carichi affidati fino al 31/12/2021 restano fermi l'aggio, gli oneri di riscossione ed il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive e alla notifica della cartella di pagamento come da previgente disciplina (comma 17).

Per gli accertamenti esecutivi emessi invece a partire dal 1° gennaio 2022, la completa sostituzione dell'art. 17 comporta che, in caso di affidamento della riscossione coattiva ad AdE-R, non sarà più applicato l'onere del 3% o 6% a carico del debitore, essendo stato eliminato qualsiasi riferimento a tale soglia, ma le nuove quote che saranno stabilite dal MEF in applicazione del nuovo art. 17; il Comune dovrà poi prevedere una spesa a proprio carico pari all'1% delle somme riscosse.

Resta invece valido quanto previsto dall'art. 1 co. 803 L. 160/2019 in tema di oneri dovuti in caso di riscossione diretta o affidata ad un soggetto concessionario iscritto all'Albo dei soggetti riscossori.

La modifica legislativa comporta quindi che, per la riscossione delle entrate comunali, si debbano considerare oneri differenti a seconda del soggetto cui è affidata la riscossione. In altre parole, si dovranno applicare le quote previste dal nuovo art. 17 D.Lgs. 112/1999 nel solo caso di riscossione affidata a AdE-R, mentre continueranno ad applicarsi oneri e spese di cui all'art. 1 co. 803 L. 160/2019 qualora il Comune proceda autonomamente o affidi la riscossione ad un soggetto abilitato.

Ne discende l'importanza di specificare negli atti di accertamento quale sarà il soggetto cui verrà affidata la riscossione, così da fornire tutte le informazioni necessarie al contribuente per conoscere, prima dell'emissione degli atti di riscossione coattiva, quali saranno gli oneri e le spese poste a suo carico.

Art. 1 comma 353

353. Al fine di favorire lo sviluppo turistico e di contrastare la desertificazione commerciale e l'abbandono dei territori, in via sperimentale, gli esercenti l'attività di commercio al dettaglio e gli artigiani che iniziano, proseguono o trasferiscono la propria attività in un comune con popolazione fino a 500 abitanti delle aree interne, come individuate dagli strumenti di programmazione degli interventi nei relativi territori, possono beneficiare, per gli anni 2022 e 2023, in relazione allo svolgimento dell'attività nei comuni di cui al presente comma, di un contributo per il pagamento dell'imposta municipale propria per gli immobili siti nei predetti comuni, posseduti e utilizzati dai soggetti di cui al presente comma e ai commi da 354 a 356 per l'esercizio dell'attività economica.

Allo scopo di valorizzare i piccoli borghi e le aree interne, è previsto in via sperimentale, che gli esercenti di attività di commercio al dettaglio e gli artigiani che iniziano, proseguono o trasferiscono la propria azienda in Comuni con popolazione fino a 500 abitanti, possano beneficiare, per gli anni 2022 e 2023, di un contributo per il pagamento dell'IMU per gli immobili siti nei predetti Comuni posseduti e utilizzati dai medesimi per l'esercizio dell'attività economica. Lo scopo è evidentemente quello di favorire lo sviluppo turistico e di contrastare la desertificazione commerciale e l'abbandono dei territori.

Si noti che la norma agevolativa non prevede una esenzione o una riduzione dell'IMU dovuta ma solo la possibilità di richiedere allo Stato un contributo da destinare al versamento dello stesso. Ne deriva quindi che l'entrata prevista dai Comuni per questi immobili rimarrà invariata e i soggetti passivi saranno tenuti al versamento, indipendentemente dall'ottenimento o meno del contributo stanziato dalla norma. La disposizione in commento rileva quindi solo incidentalmente nei confronti dei Comuni, dato che l'IMU dovrà comunque essere loro versata per intero e senza eccezioni.

Infine, il comma in esame è completato da quanto previsto nelle disposizioni successive, così sintetizzabili:

- è previsto che lo Stato, le Regioni, le Province autonome e gli Enti locali possano concedere in comodato beni immobili di loro proprietà, non utilizzati per fini istituzionali, agli esercenti l'attività di commercio al dettaglio e agli artigiani di cui al comma 353, per una durata massima di 10 anni, nel corso dei quali il comodatario ha l'onere di effettuare sull'immobile, a proprie cura e spese, gli interventi di manutenzione e gli altri interventi necessari a mantenere la funzionalità dell'immobile (comma 354);

- è precisato che le agevolazioni ivi previste configurano "aiuti de minimis" ai sensi del Regolamento UE n. 1407/2013 (comma 355); a nostro avviso comunque, pur essendo qualificabile come aiuto di Stato, i Comuni non sono tenuti ad emettere alcun provvedimento a favore del contribuente, né a trasmettere le informazioni alla banca dati istituita presso il

Ministero dello sviluppo economico, né a registrare nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato (RNA) l'aiuto riconosciuto. Come già detto infatti, l'agevolazione è irrilevante nei confronti degli Enti locali; sarà infatti lo Stato semmai, in qualità di soggetto che materialmente riconoscerà e disporrà il contributo, a dover adempiere agli oneri previsti dalla disciplina in materia di aiuti di Stato;

- il contributo di cui al comma 353 è erogato alle imprese nel limite complessivo di 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2022 e 2023 (comma 356);

- è demandata al Ministro della cultura, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dell'interno, l'emanazione di un decreto nel quale dovranno essere stabiliti i criteri e le modalità per la concessione e l'erogazione del contributo (comma 356).

Art. 1 comma 451

451. Per l'anno 2022, con riferimento alle fattispecie individuate dall'articolo 1, comma 997, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, non sono dovuti i canoni di cui all'articolo 1, commi da 816 a 847, della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Per il ristoro ai comuni a fronte delle minori entrate derivanti dalla disposizione di cui al primo periodo del presente comma, il fondo di cui al comma 1 dell'articolo 17-ter del decreto-legge 31 dicembre 2020, n. 183, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2021, n. 21, è incrementato, per l'anno 2022, di 4 milioni di euro.

Il presente comma prevede l'esenzione per tutto il 2022 del versamento del Canone unico patrimoniale a favore delle attività produttive aventi sede nei Comuni terremotati di Abruzzo, Marche, Lazio e Umbria di cui all'art. 1 co. 997 L. 145/2018.

Come si ricorderà, l'art. 1 co. 997 L. Bilancio 2019 aveva già previsto l'esclusione dal versamento di ICP, CIMP, TOSAP e COSAP dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2020 a favore di tutte le attività con sede legale od operativa nei Comuni delle regioni menzionate interessate dagli eventi sismici del 2016 ed elencati negli Allegati 1, 2 e 2 bis del D.L. 189/2016.

L'esclusione veniva poi prorogata per tutto il 2021 dell'art. 17 ter D.L. 183/2020 "Mille proroghe". L'articolo in parola dunque prosegue la strada intrapresa da tempo volta a favorire i Comuni del cratere del terremoto 2016.

Art. 1 comma 706

706. Le disposizioni in materia di esonero di cui all'articolo 9-ter, commi da 2 a 5, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, sono prorogate fino al 31 marzo 2022.

Il comma 706 proroga al 31 marzo prossimo l'esonero dal versamento del Canone unico per gli esercenti di pubblici esercizi (ristoranti e bar) e mercati, già esonerati per tutto l'anno 2021 dall'art. 9 ter D.L. 137/2020. L'applicazione del C.U.P. introdotto solo dallo scorso anno prosegue

quindi in modo parziale, dato che le fattispecie escluse dal versamento costituiscono generalmente buona parte delle utenze attive nelle banche dati delle occupazioni di suolo pubblico.

Art. 1 comma 743

743. Limitatamente all'anno 2022, la misura dell'imposta municipale propria prevista dall'articolo 1, comma 48, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, è ridotta al 37,5 per cento. Il fondo di cui al comma 49 del medesimo articolo 1 è incrementato di 3 milioni di euro. Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, si procede al riparto della quota aggiuntiva di 3 milioni di euro, entro il 30 giugno 2022.

Come si ricorderà, l'art. 1 co. 48 L. 178/2020 introduce, a partire dal 2021, la riduzione del 50% dell'IMU e la riduzione in misura di due terzi della TARI per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato che siano titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia, residenti in uno Stato di assicurazione diverso dall'Italia. Le riduzioni si applicano per una e una sola unità immobiliare ad uso abitativo, a condizione che questa non sia locata o data in comodato d'uso ad altri soggetti¹⁰.

La disposizione di cui al comma 743 in commento vuole favorire ulteriormente tali soggetti mediante la riduzione della quota IMU dovuta. Per il solo 2022, i soggetti pensionati residenti all'estero saranno tenuti al versamento dell'IMU nella misura del 37,5%, anziché del 50%; resta invece invariata la percentuale TARI, la quale è dovuta nella misura dei due terzi.

Per il ristoro degli Enti è previsto un incremento del fondo di cui all'art. 1 co. 49 L. 178/2020, il quale sarà ripartito secondo le quote stabilite con decreto del Ministero dell'Interno, emanato in concerto con il MEF e sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

Art. 1 comma 913

913. Con riferimento alle cartelle di pagamento notificate dall'agente della riscossione dal 1° gennaio al 31 marzo 2022, il termine per l'adempimento dell'obbligo risultante dal ruolo, previsto dall'articolo 25, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è fissato, ai fini di cui agli articoli 30 e 50, comma 1, dello stesso decreto, in centottanta giorni.

Il presente comma estende a 180 giorni il termine per il versamento delle cartelle di pagamento emesse dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione notificate tra il 1° gennaio e il 31 marzo 2022. La disposizione si pone in continuità con quanto già stabilito all'art. 2 D.L. 146/2021 sopra citato e a cui si rimanda per un commento circa gli aspetti critici dell'applicazione della norma agli atti emessi direttamente dai Comuni.

¹⁰ Per un commento sull'art. 1 co. 48 L. 178/2020 si rinvia all'Approfondimento n. 2 del 19/01/2021.

SoluzioNeoPA

Servizio di supporto finalizzato all'individuazione ed alla verifica delle abitazioni principali ai sensi dell'art. 1 co. 741 L. 160/2019

Cos'è

Il supporto è finalizzato all'individuazione ed alla verifica della sussistenza dei requisiti di legge in caso di scelta dell'abitazione principale da parte di coniugi non residenti nel medesimo immobile, ai sensi del novellato art. 1 co. 741 L. 160/2019.

Come si svolge

Il servizio si svolge attraverso le seguenti fasi:

- acquisizione delle dichiarazioni presentate dai contribuenti;
- controllo ed estrazione di tutte le fattispecie che nella Vs. banca dati IMU beneficiano dell'esenzione per abitazione principale;
- verifiche anagrafiche riguardanti la scissione del nucleo familiare e quindi la diversa residenza dei coniugi;
- verifiche catastali necessarie ad individuare i rapporti di proprietà degli immobili;
- contatti con altri Comuni al fine di verificare se il contribuente, o altri membri del nucleo, abbiano presentato la stessa dichiarazione anche per immobili diversi;
- contatti con i contribuenti al fine di acquisire documentazione comprovante l'effettiva dimora abituale nell'immobile scelto come abitazione principale.

Quando si attiva

In qualsiasi momento, allo scopo di aggiornare correttamente la banca dati tributaria o come attività propedeutica all'emissione di atti di accertamento.

Quanto costa

Il corrispettivo varia in base alla dimensione demografica del Comune, al numero di casi da analizzare ed alle dichiarazioni presentate. Per ricevere preventivo personalizzato, indicando gli elementi appena indicati, potete mandare richiesta all'indirizzo amministrazione@neopa.it