

Preg.mo
Dott. Federico Ricci
Via Cima Tosa, 6
38086 Madonna di
Campiglio – Pinzolo (TN)

federicoricci111@gmail.com

Trento, 13 aprile 2023

Oggetto: R.T.A. Hotel Posta // Comune di Pinzolo

Formo la presente, a risposta dei quesiti posti dal dott. Federico Ricci, "amministratore" della R.T.A. Hotel Posta nella controversia contro il Comune di Pinzolo.

I. Primo quesito: normativa generale in materia di I.M.I.S., in particolare con riferimento alla posizione dell'amministratore di un immobile in multiproprietà.

L'I.M.I.S. è un'imposta locale diretta, di natura immobiliare, in vigore dal 1° gennaio 2015 nei Comuni rientranti nella Provincia di Trento. Tale imposta trova la sua disciplina all'interno del Capo I (artt. 1-14) della legge provinciale 30 dicembre 2014, n. 14 (e successive modificazioni).

Il presupposto dell'I.M.I.S. è il possesso, da intendersi quale titolarità del diritto di proprietà ovvero di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, superficie ed enfiteusi), di immobili di ogni tipo (salvo quelli espressamente esclusi dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 7 della l. prov. 14/2014).

Dunque, in via generale, il soggetto passivo dell'imposta è il proprietario dell'immobile o il titolare del diritto reale.

Nel caso di specie, in cui viene in rilievo un immobile su cui insistono diritti di godimento a tempo parziale (cd. multiproprietà), occorre tuttavia considerare il disposto del quarto comma dell'art. 4 della l. prov. 14/2014, che così individua il soggetto passivo: "Per i beni immobili sui quali sono costituiti diritti di godimento a

tempo parziale, di cui all'articolo 69, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, e per gli immobili condominiali e dei centri commerciali a proprietà indivisa, il versamento dell'I.M.I.S. è effettuato da chi amministra il bene. Questi, ai sensi della normativa statale in materia di imposta municipale propria, è autorizzato a prelevare l'importo necessario al pagamento dell'I.M.I.S. dalle disponibilità finanziarie comuni attribuendo le quote al singolo titolare dei diritti con addebito nel rendiconto annuale". La normativa statale di riferimento è rappresentata dall'art. 1, comma 728-bis, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (introdotto dall'art. 1, comma 1, della legge n. 68 del 2014), a detta del quale "A decorrere dall'anno d'imposta 2013, per i beni immobili sui quali sono costituiti diritti di godimento a tempo parziale, di cui all'articolo 69, comma 1, lettera a), del codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, e successive modificazioni, il versamento dell'imposta municipale propria è effettuato da chi amministra il bene. Questi è autorizzato a prelevare l'importo necessario al pagamento dell'imposta municipale propria dalle disponibilità finanziarie comuni attribuendo le quote al singolo titolare dei diritti con addebito nel rendiconto annuale".

Si evidenzia che l'I.M.I.S. è tributo ad autoliquidazione, esattamente come I.C.I. ed I.MU.P., e quindi deve essere versato a cura del soggetto passivo. Su questo presupposto giuridico vanno svolte le considerazioni relative alle modalità, alle opzioni ed agli strumenti di pagamento, compresa la valenza del modello precompilato inviato (obbligatoriamente) dal Comune.

La normativa IM.I.S. (in specie l'articolo 9), fermo restando l'impianto normativo statale generale in materia di riscossione ordinaria dei tributi locali in autoliquidazione (l'articolo 1 commi 161 e seguenti della L. n. 296/2006), ha introdotto alcune peculiarità, volte alla semplificazione del rapporto tra contribuente e Comune da un lato, ed all'ampliamento delle facoltà operative per il Comune stesso dall'altro.

Per il caso di cui ci si occupa, rileva:

a) I termini temporali di versamento: l'I.M.I.S. è versata in due rate annuali, corrispondenti al debito d'imposta del primo e del secondo semestre calcolato a mese, con scadenza tassativa al 16 giugno ed al 16 dicembre di ciascun periodo d'imposta. Il Comune può deliberare, anche per ogni singolo periodo d'imposta (quindi annualmente in sede di approvazione della manovra tributaria IM.I.S.), l'eliminazione dell'obbligo di versamento della prima rata (articolo 9 comma 1). In questo caso rimane valido solo il termine (sanzionato in caso di ritardo) del 16 dicembre. Ai sensi dell'articolo 8 comma 2 lettera f), il Comune può inoltre stabilire termini di versamento più favorevoli per contribuente (e quindi postposti) rispetto alle scadenze ordinarie del 16 giugno e del 16 dicembre, anche in modo disgiunto per una sola di esse. Può inoltre prevedere il differimento del

versamento per situazioni particolari (eccezionali e motivate), in aggiunta alla fattispecie di cui alla successiva lettera b), disciplinandone il presupposto, l'identificazione della fattispecie ed il termine temporale nel Regolamento. Il contribuente è comunque libero (ferme restando le scadenze obbligatorie del 16 giugno e/o del 16 dicembre) di effettuare versamenti in numero maggiore, anche mensili o comunque a scadenza non pre-definita, e di importo a scelta, a condizione che alle scadenze di legge il debito tributario relativo al periodo sia stato correttamente ed interamente versato. Come sopra ricordato, ogni soggetto passivo è responsabile autonomamente ed in via esclusiva del proprio debito d'imposta e della relativa scadenza di pagamento. L'articolo 1 della L.P. n. 2/2020, a valere per il solo periodo d'imposta 2020, ha introdotto una modifica al quadro generale così delineato. Nello specifico, la norma (extra-testuale rispetto alla normativa IM.I.S.) ha previsto che la rata di acconto in scadenza al 16 giugno 2020 non è collegata ad un obbligo di versamento, ma che i relativi importi dovuti vengono cumulati nel versamento della seconda rata, e quindi entro il 16 dicembre 2020. In altre parole: la rata di acconto IM.I.S. 2020 viene sospesa (non abrogata) e posposta al 16 dicembre 2020. Rimane salva la facoltà per i contribuenti (sia ai sensi dell'articolo 9 comma 1 che dell'articolo 1 comma 2 della L.P. n. 2/2020) di effettuare versamenti autonomamente determinati (sia nel quantum che nella data di pagamento) antecedenti il termine della seconda (unica nel 2020) rata al quale è collegata la sanzione per tardivo/omesso versamento. Trattandosi di norma imperativa, eventuali deliberazioni assunte dai Comuni ai sensi dell'articolo 9 comma 1 o 8 comma 2 lettera f) che abbiano stabilito termini di versamento della prima rata successivi al 16 giugno 2020 ma antecedenti il 16 dicembre 2020 sono inefficaci. L'articolo 3 della L.P. n. 7/2021 (norma extratestuale) ha reiterato anche al periodo d'imposta 2021 la disposizione di cui all'articolo 1 della L.P. n. 2/2020, con le medesime modalità di applicazione sopra descritte.

b) Gli strumenti per il versamento: il comma 4 stabilisce la facoltà per il contribuente di utilizzare comunque il Modello F24 per il versamento dell'IM.I.S.. Fermo questo strumento, il Comune, valutata attentamente la propria organizzazione ed i profili di economicità e semplificazione (per sé stesso e per il contribuente), può liberamente predisporre ogni altro strumento di riscossione, anche utilizzando i canali telematici e informatici interbancari. Anche a seguito di verifica presso l'Agenzia delle Entrate, si evidenzia che non sono utilizzabili per il versamento IM.I.S. i bollettini postali (alternativi al modello F24) approvati con specifici D.M. in materia di IM.U.P. e di T.A.S.I.. Nessuna norma IM.I.S. infatti consente tale utilizzo, in quanto l'articolo 9 comma 4 fa riferimento unicamente al modello F24. Non esiste inoltre alcun bollettino postale "generico" alternativo all'F24 utilizzabile per i tributi locali non specificamente previsti dai predetti D.M..

In ultimo si evidenzia che sistema sanzionatorio dell'IM.I.S. è modellato quasi interamente sulla disciplina statale, ai sensi dell'articolo 10 commi 5 ed 8 e dell'articolo 11 comma 3. In particolare, sono applicabili (costituendo principi generali dell'ordinamento) tutti i principi e gli istituti dei Decreti Legislativi n. 471, 472 e 473 del 1997. Si segnala che i Decreti Legislativi da 156 a 160 del 2015 hanno apportato numerose e significative modifiche al processo tributario, alle procedure di accertamento e di relazione tra Ente impositore e contribuente, ed al sistema sanzionatorio tributario, applicabile come sopra ricordato anche all'IM.I.S.. Fermo restando che la materia è riservata alla competenza normativa statale, si segnala che l'articolo 1 comma 133 della L. n. 208/2015 (modificando in tal senso l'articolo 32 del D.L.vo n. 158/2015) ha anticipato all'1.1.2016 (al posto dell'1.1.2017) l'applicazione della nuova misura delle sanzioni per omesso o tardivo versamento di cui all'articolo 13 del D.L.vo n. 471/1997. Conseguentemente, sempre dall'1/12/2016 risulta modificato in modo molto significativo il calcolo delle sanzioni in caso di utilizzo da parte del contribuente del "ravvedimento operoso" (vedi quanto segue). In sintesi, e ribadendo il rinvio alle fonti ministeriali per gli altri istituti modificati, il nuovo quadro sanzionatorio prevede che in caso di tardivo od omesso versamento senza che il contribuente abbia utilizzato il ravvedimento operoso per regolarizzare la propria irregolarità, la sanzione applicabile in fase di accertamento è pari al 30% dell'imposta non versata o tardivamente versata, come per il passato.

L'articolo 13 del D.L.vo n. 472/1997 disciplina, come noto, l'istituto del "ravvedimento operoso" in materia tributaria, quale previsione generale per tutti i tributi, compresi quelli locali. In materia di IM.I.S. l'articolo 10 comma 7 stabilisce l'applicazione anche a questa imposta del ravvedimento operoso, prevedendo peraltro una facoltà di ampliamento del campo di applicazione per i Comuni. Occorre premettere che il ravvedimento operoso è articolato, ai sensi dell'articolo 13 del D.L.vo n. 472/1997, per i tributi locali, in quattro fattispecie.

A partire dal periodo d'imposta 2016, alla luce delle modifiche introdotte dall'articolo 1 comma 133 della L. n. 208/2015 88 , il quadro di riferimento operativo è il seguente:

- a) entro 14 giorni dalla violazione, sanzione dello 0,1% per ogni giorno fino all'1,4% in quattordicesimo giorno (1/10 della sanzione applicabile per ritardi fino a 14 giorni);
- b) dal 15° al 30° giorno sanzione dell'1,5%% (1/10 del 15%, violazione agevolata applicabile per tardivi versamenti entro 90 giorni);
- c) dal 31° al 90° giorno sanzione dell'1,67% (1/9 del 15%);
- d) dal 91° al 365°: sanzione del 3,75% (1/8 del 30%).

Si ricorda che la sanzione così ridotta è calcolata rispetto alla sanzione ordinaria collegata al versamento, pari al 30% dell'importo non versato o tardivamente

versato (articolo 13 del D.L.vo n. 471/1997), ovvero al 15% se il tardivo versamento (senza l'utilizzo da parte del contribuente del ravvedimento operoso) avviene entro 90 giorni dal termine ordinario.

Si ricorda altresì che il ravvedimento è effettuato a cura del contribuente e comunque prima che sia iniziato (con una qualche comunicazione formalmente rilevante) il procedimento di accertamento da parte del Comune. Si precisa che il quadro normativo di riferimento relativo alla disciplina del ravvedimento operoso applicabile ai tributi locali è stato modificato in modo sostanziale dall'articolo 10 bis comma 1 del D.L. n. 124/2019. Dalla data di entrata in vigore della L. n. 157/2019 (di conversione) e quindi dal 24 dicembre 2019, il richiamato articolo 10 bis ha abrogato il comma 1-bis dell'articolo 13 del D.L.vo n. 472/1997. La conseguenza è che il ravvedimento operoso nell'articolazione prevista per i tributi erariali è ora integralmente applicabile anche ai tributi locali, per cui il nuovo quadro operativo di riferimento (appunto dal 24 dicembre 2019) è il seguente:

- a) entro 14 giorni dalla violazione: sanzione dello 0,1% per ogni giorno di ritardo nel versamento fino all'1,4% in quattordicesimo giorno (1/10 della sanzione applicabile per ritardi fino a 14 giorni);
- b) dal 15° al 30° giorno: sanzione dell'1,5% (1/10 del 15%, violazione agevolata applicabile per tardivi versamenti entro 90 giorni);
- c) dal 31° al 90° giorno: sanzione dell'1,67% (1/9 del 15%);
- d) dal 91° al 365°: sanzione del 3,75% (1/8 del 30%);
- e) dal 365° al 730° giorno: sanzione del 4,29% (1/7 del 30%);
- f) oltre il 730° giorno: sanzione del 5% (1/6 del 30%).

La normativa IM.I.S. (articolo 10 comma 7) prevede che il Comune può, con Regolamento, modificare ulteriormente l'applicazione del ravvedimento operoso in senso più favorevole al contribuente. In sostanza la facoltà del Comune può esplicarsi nella modifica dei termini temporali entro i quali il contribuente, per i diversi casi sopra individuati, può porre in essere il ravvedimento operoso, nonché nella previsione di ulteriori riduzioni della sanzione. In conseguenza delle nuove modalità di applicazione del ravvedimento a partire dal 24 dicembre 2019 sopra illustrate, risulta evidente che la portata della facoltà di cui all'articolo 10 comma 7 viene ridimensionata nella sua portata, vista l'ampiezza delle possibilità di ravvedimento (sia in termini temporali che di determinazione della sanzione ridotta) prevista ora per legge. In base al principio di legalità (articolo 3 del D.L.vo n. 472/1997 in materia tributaria) le nuove disposizioni normative superano automaticamente eventuali previsioni regolamentari meno favorevoli per il contribuente, e viceversa. È il caso di ricordare che non sussistendo obbligo di dichiarazione, il ravvedimento operoso non è applicabile in linea generale a tale fattispecie mancando il relativo regime

sanzionatorio. L'unica eccezione è costituita dalle sanzioni collegate all'omessa comunicazione e fattispecie assimilate (articolo 11) nei termini sopra descritti, calcolate non come percentuale sul tributo non versato ma in misura fissa tra il minimo ed il massimo (articolo 14 comma 3 del D.L.vo n. 504/1992, da euro 51,65 ad euro 258,23). In questo caso se il contribuente presenta spontaneamente la comunicazione e versa contestualmente la sanzione nella misura percentuale suddetta rispetto al ritardo calcolata sulla sanzione minima, il ravvedimento è applicabile.

II. Secondo quesito: Qual è la posizione della R. T. A. Hotel Posta nei confronti dei multiproprietari al fine di riscuotere l'I.M.I.S. non versata.

Per quanto attiene alla seconda questione, attinente alla posizione dei multiproprietari a fronte dell'I.M.I.S. non versata, la soluzione adottata dal Consiglio di comunione della R.T.A. - di richiedere ai proprietari il versamento pro quota I.M.I.S. dal 2016 ad oggi - appare coerente con il dato normativo già richiamato.

Riguardo agli anni 2016 e 2017 si evidenzia che il Comune di Pinzolo ha già notificato l'avviso di accertamento n. 6735 del 15/12/2021 relativo all'Imposta immobiliare semplice I.M.I.S. - Anno 2016 e l'avviso di accertamento n. 7107 del 4/11/2022 relativo all'Imposta immobiliare semplice I.M.I.S. - Anno 2017 al precedente "amministratore", Ing. Luca Ricci, così sospendendo il termine di decadenza-prescrizione. In via prudenziale, risulterebbe quindi corretto che l'attuale "amministratore" richieda ai singoli multiproprietari il versamento dell'I.M.I.S. anche per gli anni 2016 e 2017.

Come sopra argomentato nel caso dell'I.M.I.S., infatti, il soggetto passivo dell'imposta non è rappresentato dal titolare del diritto di godimento a tempo parziale, bensì dall'amministratore del bene, il quale è pertanto tenuto al versamento del tributo comunale con il diritto di rivalsa verso i multiproprietari.

È inoltre legittima la posizione del Comune di non riconoscere il pagamento dell'I.M.I.S. effettuato direttamente da singoli multiproprietari che potranno chiedere il rimborso degli importi versati entro 5 anni dalla data del versamento e facendo apposita richiesta all'ufficio tributi del Comune di Pinzolo.

La normativa dell'IM.I.S. (in specie l'articolo 10 commi da 9 ad 11) non prevede particolari modifiche alla struttura generale dei rimborsi come applicata in vigenza dell'I.C.I. e dell'I.MU.P.. Sussistono tuttavia alcuni elementi di novità sintetizzabili nei seguenti punti, fermo restando che in assenza di specifiche diverse trovano applicazione le norme statali:

a) il termine massimo per la conclusione del procedimento di risposta alla domanda di rimborso è fissato in 120 giorni. Si tratta di un termine che il Comune

può ridurre (ma non aumentare) con il Regolamento. Si ricorda che dopo lo scadere del termine in parola interviene l'istituto del silenzio diniego (artt. 18 e 19 del D.L.vo n. 546/1992 in materia di contenzioso tributario), autonomamente impugnabile da parte del contribuente, ma che alla luce dello Statuto dei Diritti del contribuente e del principio di affidamento appare doverosa l'emissione di un provvedimento esplicito anche per il rigetto dell'istanza di rimborso;

b) viene codificata l'interruzione dei 120 giorni del procedimento in caso di necessità per il Comune di acquisire elementi di valutazione ulteriori o documentazione rispetto all'istanza presentata dal contribuente. Il Regolamento disciplina la durata di tale interruzione e le modalità applicative. L'interruzione deve intendersi nel senso che i giorni nei quali al contribuente vengono chiesti chiarimenti o documentazione non si computano nel totale del tempo entro il quale il Comune deve concludere il procedimento;

c) il rimborso non compete, in ogni caso, per importi inferiori al versamento spontaneo minimo (euro 15.00) di cui all'articolo 9 comma 7. La norma va interpretata nel senso che il rimborso non compete se il suo ammontare complessivo è inferiore ad euro 15,00 e quindi calcolato sulla somma di imposta ed interessi. Sempre in parallelo con la facoltà riconosciuta dall'art. 9 comma 7, si ritiene che il Comune possa aumentare l'importo minimo rimborsabile, ma non oltre la quota di versamento minimo eventualmente stabilita in deroga agli euro 15,00;

d) al rimborso si applicano gli interessi nella misura legale, non derogabile dal Comune;

e) si evidenzia la portata innovativa del comma 10 nel rapporto con il contribuente. Se il Comune in sede di verifica (o, comunque, con documentazione o informazioni acquisite nel procedimento tributario) riscontra l'ipotesi di un potenziale versamento in eccesso da parte del contribuente, è tenuto ad informare di tale situazione il contribuente stesso. La ratio della norma è in stretta correlazione con il principio di collaborazione tra Ente impositore e contribuente codificato dallo Statuto dei Diritti del contribuente. La norma, ancorché obbligatoria nel principio fissato, appare comunque "aperta" a livello applicativo, consentendo quindi al Comune di determinare autonomamente nel Regolamento le fasi procedurali correlate a tale adempimento;

f) si ricorda che ai sensi dell'articolo 1 comma 167 della L. n. 296/2006 il Comune può inserire anche in materia di IM.I.S. la previsione della compensazione del rimborso (reso effettivo solo con il provvedimento del Funzionario responsabile che accoglie l'istanza del contribuente) con futuri versamenti. La previsione regolamentare in parola è facoltativa (per cui se il Comune non recepisce l'articolo 1 comma 167 della L. n. 296/2006 la compensazione non è mai applicabile) ma se la norma viene inserita nel Regolamento, la scelta tra il

rimborso monetario e la compensazione è rimessa esclusivamente al contribuente.

Conclusioni

In conclusione per quanto sopra esposto, in via prudenziale, si ritiene quindi corretto che l'attuale "amministratore" richieda ai singoli multiproprietari il versamento dell'I.M.I.S non versata al Comune di Pinzolo dal 2016 al 2023, raccomandando altresì di regolarizzare gli omessi versamenti con il ravvedimento operoso.

Tanto descritto mi pongo a disposizione per ogni necessità e chiarimento e porgo i miei cordiali saluti.

Avv. Fiorentina Luna Panteca

