



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

Circolare n. 1 del 31 maggio 2007

Art. 3 Legge regionale 11 maggio 2006, n.4

Imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico

Premessa

La Legge Regionale 11 maggio 2006, n. 4, pubblicata nel BURAS il 13 giugno 2006 ha istituito all'art. 3 l'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico.

La norma in commento, ha introdotto la tassazione correlata al possesso delle seconde case ad uso turistico, determinandone l'oggetto ed i soggetti.

Con la presente circolare, si intendono fornire i chiarimenti in ordine alla portata e all'ambito applicativo della richiamata disposizione, tenendo conto delle sostanziali modifiche apportate dalla legge regionale n. 2 del 29 maggio 2007, che ne ha sostituito il contenuto.

1. Presupposto soggettivo

Sono soggetti passivi dell'imposta i proprietari, persone fisiche e soggetti diversi dalle persone fisiche, di unità immobiliari ad uso abitativo, non adibite ad abitazione principale, ubicate nella fascia costiera ad una distanza inferiore ai tre chilometri dalla linea di battigia marina, non domiciliati fiscalmente in Sardegna.

Sono, altresì, soggetti passivi d'imposta il titolare dei diritti reali di usufrutto, uso, abitazione sulle unità immobiliari destinate ad uso abitativo, non adibite ad abitazione principale da parte del proprietario o del titolare di altro diritto reale sugli stessi.

Si esaminano di seguito alcuni casi particolari sottoposti all'attenzione dell'Agenzia.

1.1 Comproprietà.

E' stata posta la questione relativa al debitore dell'imposta in caso di unità immobiliare di proprietà di più soggetti. Atteso che la soggettività passiva è attribuita ex lege al proprietario o titolare di diritto reale, ogni comproprietario è debitore pro quota. Tuttavia, al fine di facilitare le modalità di pagamento è consentito un unico versamento cumulativo per singola unità immobiliare. Di siffatta modalità di versamento, verrà data notizia a questa Agenzia mediante invio del modello allegato A alla presente circolare.

1.2. Diritti reali di godimento

Altra questione proposta riguarda i diritti reali di godimento e la locazione finanziaria.

Nelle predette ipotesi, non sarà tenuto al pagamento il nudo proprietario o, in caso di locazione finanziaria, il concedente, poiché il rapporto d'imposta grava sul titolare del diritto reale o sul locatario nel caso di locazione finanziaria.

Per quanto concerne, invece, la posizione del locatario o del comodatario, occorre rilevare quanto segue. Il legislatore regionale non solo non ha ricompreso i locatari e i comodatari tra i soggetti passivi d'imposta, ma ha individuato quale presupposto soggettivo d'imposta il possesso dell'immobile. Conseguentemente, i locatari e comodatari non possono qualificarsi possessori, quindi anche in caso di contratto di comodato e di contratto di locazione, soggetto passivo d'imposta continua ad essere il proprietario ovvero il titolare di altro diritto reale di godimento.

Quanto al diritto del coniuge superstite sulla unità immobiliare oggetto d'imposta, ai sensi dell'art. 540 c.c., questi risulta essere ex lege titolare del diritto di abitazione sull'immobile, assumendo, necessariamente la veste di soggetto passivo d'imposta.

1.3. Multiproprietà

Al fine di facilitare l'adempimento fiscale si ritiene possa applicarsi alla multiproprietà estensivamente quanto disposto in altri altre comparti tributari (cfr. ICI-TARSU).

Come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria con circolare n. 3 del 7 marzo 2001, l'articolo 19 della legge 23.12.2000 n. 388, affronta il problema dell'individuazione del soggetto tenuto al versamento dell'Ici dovuta per i beni immobili sui quali sono costituiti diritti di godimento a tempo parziale di cui al Dlgs 9 novembre 1998, n. 427 recante: "Attuazione della direttiva 94/47/Ce concernente la tutela dell'acquirente per taluni aspetti dei contratti relativi all'acquisizione di un diritto di godimento a tempo parziale di beni immobili", che all'articolo 1, comma 1, lettera a), stabilisce "Ai fini del presente decreto si intende per "contratto": uno o più contratti della durata di almeno tre anni con i quali, verso pagamento di un prezzo globale, si costituisce, si trasferisce o si promette di costituire o di trasferire, direttamente o indirettamente, un diritto reale ovvero un altro diritto avente a oggetto il godimento su uno o più beni immobili, per un periodo determinato o determinabile dell'anno non inferiore a una settimana".

La norma si riferisce, dunque, alle ipotesi di proprietà turnaria o di multiproprietà, per le quali viene stabilito che il pagamento dell'Ici è effettuato dall'amministratore di condominio o della comunione.

Il comma 2 dell'articolo 19/388 prevede, inoltre, che per detta fattispecie l'amministratore è autorizzato a prelevare l'importo necessario al pagamento dell'Ici dalle disponibilità finanziarie del condominio e ad attribuire le relative quote al singolo titolare dei diritti di godimento addebitandole nel rendiconto annuale

Il concreto esercizio del diritto da parte del multiproprietario è, pertanto, periodico con un conseguente godimento turnario dell'unità immobiliare oggetto d'imposta.

E' proprio alla luce delle considerazioni sopraesposte che, in analogia a quanto disposto in altre previsioni normative fiscali (ICI-TARSU), deve ritenersi che il pagamento dell'imposta possa essere effettuato dall'amministratore del condominio o della comunione, salve le pattuizioni interne in relazione al diritto di regresso nei confronti dei singoli condomini.

A medesima conclusione può giungersi in ipotesi di multiproprietà alberghiera ricadente su immobili catastalmente classificati nella categoria A.

1.4 Abitazione principale

Rispetto all'originaria formulazione, il testo novellato propone un espresso riferimento al concetto di abitazione principale enunciato dall'art. 8 lett. del D.lgs. 504/92 in materia di ICI che dispone una riduzione d'imposta per chi dichiara di detenere l'immobile a titolo di abitazione principale.

La predetta norma, recentemente modificata dalla Legge 27 dicembre 2006 n. 296 (comma 173 articolo unico) definisce l'abitazione principale quale quella coincidente con la residenza anagrafica, salva prova contraria.

Di conseguenza, l'abitazione principale, salvo prova contraria, è quella ove è stabilita la residenza anagrafica del soggetto d'imposta.

Immobile abitato da familiare.

Diversi quesiti hanno riguardato l'ipotesi di unità immobiliare adibita ad abitazione principale da parte di un familiare non proprietario dell'immobile.

Al riguardo, come precisato dal Ministero delle Finanze con circolare n. 11 del 26.06.1993 e successive risoluzioni n. 2/981 del 14.12.1993 e n. 21/E del 20.01.1995 "condizione essenziale affinché possa spettare tale detrazione è, quindi, che ci sia identità tra soggetto obbligato al pagamento dell'ICI per l'unità immobiliare e soggetto dimorante abitualmente nell'unità immobiliare medesima; pertanto, la detrazione non compete per l'unità immobiliare data in locazione, ancorché il proprietario a sua volta dimori in una diversa casa come locatario".

Occorre, pertanto, l'identità tra soggetto obbligato al pagamento dell'imposta e soggetto dimorante nella medesima unità immobiliare.

1.5 Cittadini Italiani non residenti nel territorio dello Stato.

Atteso l'esplicito richiamo dell'art. 3 novellato, all'art. 8 del D.lgs. del 30 dicembre 1992 n.540, si rendono applicabili le disposizioni di cui al comma 4/ter dell'art. 2 del Decreto legge 23 gennaio 1993 n. 16, convertito nella legge 24 marzo 1993 n. 75.

La richiamata disposizione prevede che per i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato si considera direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia a condizione che non risulti locata.

1.6 Domicilio fiscale

Soggetti passivi dell'imposta sono i titolari dei diritti reali sopradescritti, domiciliati fiscalmente fuori dalla Sardegna. L'attuale previsione normativa fa riferimento al concetto di domicilio fiscale come definito dagli art. 58, comma 2 e 3 e 59 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, di conseguenza il domicilio fiscale è determinato come:

- 1) Per le persone fisiche, nel Comune nella cui anagrafe sono iscritte;
- 2) Per le persone giuridiche presso la sede legale o (in mancanza) amministrativa

Tuttavia, relativamente al concetto di domicilio fiscale, deve tenersi conto del successivo art. 59 che dispone particolari prerogative dell'Amministrazione Finanziaria in deroga ai principi generali di cui al precedente art. 58. L'Amministrazione Finanziaria, infatti, "può stabilire il domicilio fiscale del soggetto, in deroga alle disposizioni dell'articolo precedente, nel comune dove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa". Le predette ipotesi derogatorie, quindi si verificano a seguito di un atto formale dell'Agenzia delle Entrate.

2. Presupposto oggettivo

Oggetto dell'imposta sono le unità immobiliari ad uso abitativo ubicate entro i tre chilometri dalla linea di battigia marina.

2.1 Unità immobiliari ad uso abitativo

Sono considerati tali gli immobili catastalmente classificati nella categoria A, ad esclusione della Cat. A10, a prescindere dall'utilizzazione in concreto degli stessi.

2.2 Distanze di riferimento e definizione della linea di battigia marina.

Come premesso, sono oggetto d'imposta le unità immobiliari site nel territorio regionale ad una distanza inferiore ai tre chilometri dalla linea di battigia marina.

Tale linea, assunta anche dal PPR (cfr. L.R. n. 8 del 25.11.2004 e relativi allegati tecnici), quale riferimento per la definizione della fascia costiera, costituisce il punto da cui viene tracciato il raggio utile per la definizione della fascia costiera dei tre chilometri, in cui ricadono le unità immobiliari oggetto d'imposta.

Con il termine battigia marina il legislatore ha inteso usare un termine più ampio di quello di lido del mare di cui all'art. 822 c.c., intendendo così ricomprendere, non solo quella porzione di riva a contatto diretto con le acque del mare da cui resta normalmente coperta per le ordinarie mareggiate, così che ne riesce impossibile ogni altro uso che non sia quello marittimo, ma anche la spiaggia (art. 822 c.c. e art. 28 cod. nav.) costituita da quei tratti di terra prossimi al mare che sono sottoposti alle mareggiate straordinarie oltre che l'arenile, cioè quel tratto di terraferma che risulti relitto dal naturale ritirarsi delle acque restando idoneo ai pubblici usi del mare, anche se in via soltanto potenziale e non attuale.

L'equivalente della linea di battigia delle coste sabbiose prende il nome di battente nelle coste rocciose, con la conseguenza che laddove non si rinvenga quale punto di riferimento una spiaggia, rileverà la linea di battente. Costituisce punto geografico di riferimento, quindi i promontori ed i porti (cfr. Cass. 206/78 n. 2756)

La cartografia di riferimento è quella Tecnica Regionale. pubblicata e liberamente consultabile dal contribuente anche sul sito della Regione della Sardegna (www.regione.sardegna.it – Sez. Sardegna Territorio - SARDEGNA 2D), consta di una serie di carte in scala 1:10.000, periodicamente aggiornate ed omologate dai competenti organi regionali, che costituiscono oggettivo riferimento ai fini della definizione della fascia costiera dei tre chilometri e conseguentemente dei trecento metri.

3. Modalità applicative

Il testo legislativo come novellato introduce nuove misure e nuovi criteri di calcolo rispetto al testo previgente. Verranno, pertanto, di seguito, analizzati i due sistemi di calcolo, dal momento che in riferimento al periodo d'imposta 2006 il legislatore regionale ha previsto in capo al contribuente la facoltà di effettuare il pagamento dell'imposta in ragione del trattamento più favorevole al contribuente (cfr. comma 9), premettendosi che il calcolo dell'imposta è riferito all'intera unità immobiliare. Di conseguenza in caso di proprietà il calcolo verrà effettuato in riferimento alla superficie complessiva dell'immobile, per essere successivamente ripartito fra i comproprietari per la quota ad essi spettante, ferma restando la facoltà di utilizzare le modalità di versamento indicate nel precedente paragrafo 1.1.

3.1. Anno 2006

Il meccanismo di calcolo prevedeva le seguenti misure:

- a) euro 900 per fabbricati di superficie fino a 60 metri quadrati;
- b) euro 1500 per fabbricati di superficie compresa tra 61 e 100 metri quadrati;
- c) euro 2250 per fabbricati di superficie compresa tra 101 150 metri quadrati;
- d) euro 3000 per fabbricati di superficie compresa tra 151 200 metri quadrati;
- e) euro 15 per metro quadro per la superficie eccedente 200 metri quadri.

Occorre rilevare che la superficie di riferimento, nell'originaria formulazione era costituita da quella rilevabile a filo interno dei muri, con esclusione di terrazze, balconi ed altre pertinenze. Gli importi ricavati dal calcolo erano soggetti all'aumento del 20% per gli immobili ubicati ad una distanza inferiore ai trecento metri dalla linea di battigia marina. A questo proposito, si richiama quanto detto al precedente paragrafo 2.2. in relazione alla misurazione della fascia dei tre chilometri.

3.2. Anno 2007

Il nuovo testo di legge prevede una sostanziale modifica degli importi di riferimento oltre ad introdurre un criterio di progressività nella determinazione dell'imposta.

L'art. 3 come novellato prevede infatti che l'imposta è stabilita nella misura annua di:

- a) euro 9,00 per metro quadro per unità immobiliari di superficie fino a 60 mq;
- b) euro 11,00 per ogni metro quadro eccedente i 60 mq e fino a 100 mq;
- c) euro 14,00 per ogni metro quadro eccedente i 100 mq e fino ai 150 mq;
- d) euro 15,00 per ogni metro quadro eccedente i 150 mq e fino a 200 mq;
- e) euro 16,00 per ogni metro quadro eccedente i 200 mq.

La superficie, cui il nuovo dettato legislativo fa riferimento ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta, è quella catastale come definita ai sensi del DPR 138/1998, Allegato C.

Quanto alle modalità di calcolo come sopra definite, va peraltro rilevato che per effetto dell'introduzione del criterio di progressività, gli importi dovranno essere calcolati nel seguente modo:

Es. abitazione di 150 mq catastali;

L'imposta andrà calcolata nella misura di € 9,00 per i primi 60 mq, in € 11,00 per i metri quadrati eccedenti i 60 e fino ai 100 mq, in € 14,00 per i metri quadrati eccedenti i 100 e fino ai 150.

Pertanto, in riferimento all'esempio sopra indicato, il contribuente sarà tenuto a versare un totale di € 1.680

Analogamente a quanto previsto nel testo previgente, è stabilito l'aumento del 20% per gli immobili ubicati ad una distanza inferiore ai trecento metri dalla linea di battigia.

3.3 Superficie catastale

Come già rilevato, il testo di legge come novellato introduce un nuovo parametro di riferimento relativamente alle superfici cui applicare l'imposta, individuando lo stesso nella superficie catastale dell'immobile.

La superficie di riferimento ai fini del calcolo dell'imposta è, dunque, quella dichiarata o accertata ai fini catastali.

Tale superficie è definita dal DPR 138/1998, Allegato C, ed è attribuita dagli uffici dell'Agenzia del Territorio, di guisa che, di norma, ogni unità immobiliare è censita con riferimento alla superficie catastale.

Nei residuali casi in cui detta superficie non potesse essere certificata dall'Agenzia del Territorio, in quanto non ancora determinata, il contribuente può calcolare provvisoriamente l'imposta in base ai dati in suo possesso - anche superficie calcolata a filo dei muri - dandone comunicazione alla scrivente, mediante l'utilizzo del modello allegato.

Considerate le obiettive condizioni di incertezza, successivamente, l'Agenzia acquisito il dato definitivo dall'Agenzia del Territorio, provvederà a comunicare all'interessato l'importo esatto che, se pagato nei 30 gg dalla ricezione del provvedimento, non sarà soggetto alle sanzioni previste dalla legge, ciò in conformità al combinato disposto dall'art. 6, comma 2, dlgs. 18.12.1997, n. 472 e dall'art. 6, comma 5, della Legge 212 del 27 luglio 2000.

4. Modificazioni dello stato del possesso e dello status soggettivo

4.1 Variazioni della proprietà e/o del possesso

Il comma 7, dell'art. 3 non modificato nel testo novellato, prevede che "l'imposta è dovuta per anni solari, proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratta la titolarità della proprietà o degli altri diritti reali...", da ciò discende che solo in caso di nuove acquisizioni o dismissioni, l'imposta dovuta è commisurata al periodo di possesso nell'arco dell'anno, calcolato in dodicesimi.

La norma precisa al riguardo che la titolarità protratta per oltre 14 gg determina il pagamento per l'intero mese, viceversa la titolarità per periodi inferiori non determina il pagamento.

Es. immobile di mq 100, acquistato il 16.04.07.

€ 940,00/ 12 * 8 = € 627,00

4.2 Variazioni del domicilio fiscale

Ad analoghe conclusioni deve giungersi in caso di variazione del domicilio nell'arco dell'anno. Al riguardo si precisa che ai sensi del D.P.R. 30 maggio 1989 n. 223 la variazione anagrafica per le persone fisiche decorre dalla data di dichiarazione di trasferimento resa dall'interessato nel comune di nuova residenza.

5. Termini e modalità di pagamento

L'imposta è dovuta per anno solare e deve essere corrisposta dal 1 al 30 novembre di ogni anno. Eccezionalmente, la Regione Autonoma della Sardegna, relativamente l'imposta dovuta per l'anno 2006 ha differito il versamento al periodo 1-20 giugno 2007.

L'imposta deve essere versata con modello F24 indicando nella sez. ERARIO il cod SC15 unitamente all'anno d'imposta cui si riferisce il versamento.

Al riguardo si precisa che possono essere utilizzati esclusivamente i modelli reperibili presso gli istituti di credito ovvero quelli scaricati dal sito web dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it).

6. Sanzioni

L'art. 4 quinquies della Legge Finanziaria regionale 2007 ha introdotto la sanzione commisurata al 100% dell'imposta evasa. La particolare formulazione della norma impositiva (art. 3) non pone a carico del contribuente alcun obbligo dichiarativo: la normativa regionale, quindi, non prevede una fase di liquidazione dell'imposta basata su dichiarazione di parte. In mancanza di dichiarazione soggetta a controllo, il potere impositivo si estrinseca mediante la notifica dell'atto di accertamento previsto dall'art. 4 quater. L'aspetto sanzionatorio è, come premesso, regolato dall'art. 4 quinquies che prevede la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta evasa come risultante dall'atto di accertamento.

L'esplicito richiamo ai criteri generali di determinazione della sanzione previsti dal D.lgs. 18.12.1997, n. 472 (cfr art 4 sexies), induce a ritenere applicabile l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del predetto decreto. In sostanza, il ritardato pagamento rispetto ai termini di legge, potrà essere sanato mediante il versamento di una somma aggiuntiva pari a

- a) un ottavo della sanzione minima prevista se il versamento è effettuato entro trenta giorni dalla scadenza del termine
- b) di 1/5 del minimo se effettuato entro un anno dall'omissione o dall'errore.

Come previsto dalla norma il ravvedimento operoso è consentito a condizione che l'attività di controllo da parte dell'ufficio non sia stata ancora intrapresa.

Modalità di pagamento della sanzione ridotta

Il versamento tardivo dell'imposta verrà effettuato unitamente agli interessi calcolati al saggio legale di riferimento e delle sanzioni ridotte calcolate come sopra con utilizzazione del codice SC15 su modello F24.

Della regolarizzazione verrà data notizia in forma libera a questa agenzia indicando le modalità di calcolo come segue:

Data di pagamento _____

Imposta dovuta _____

Interessi _____

Sanzioni art 13 Dlgs 472/1997 _____