

N° 1 / 2019

“Tributi locali in Pillole”

servizio di aggiornamento fiscale in materia di

I.M.U. ed altri Tributi locali

Rassegna giurisprudenziale

a cura di Massimiliano Franchin, Giovanni Chittolina e Paolo Salzano



IMU: fabbricati di interesse storico e artistico

Ancora una volta, la Corte di cassazione, si è pronunciata in merito alla questione del delitto di peculato in assenza di riversamento al Comune delle somme derivanti dall'Imposta di soggiorno. Con la sentenza n. 6130, i Giudici hanno condannato per il delitto di peculato un imprenditore che aveva omesso di riversare l'Imposta di soggiorno al Comune, confermando l'orientamento giurisprudenziale delle recenti sentenze. La Corte infatti rispetto alle sentenze precedenti, evidenzia come *“non vi è motivo per discostarsi, condividendone il Collegio le conclusioni”*.

La vicenda esaminata dalla Corte riguarda la contestazione fatta ad un amministratore delegato di una società proprietaria di un Hotel milanese di appropriazione di quasi cinquantamila euro incassati a titolo di imposta di soggiorno versati dai clienti della struttura. Tale somma non era mai stata riversata al Comune come previsto dalla norma.

Il reato di peculato si manifesta nel momento in cui *“un pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio si appropria di una somma di danaro o di altra cosa mobile altrui, avendone la disponibilità per ragione del suo ufficio o servizio il possesso”*. Il Giudice ha investito della qualità di incaricato di pubblico servizio il titolare della struttura alberghiera che, anche in assenza di un preventivo incarico da parte della Pa, procedeva effettivamente e materialmente alla riscossione dell'imposta di soggiorno. In buona sostanza, gli elementi utili affinché un soggetto rivesta la qualifica di agente contabile, ai fini della sussistenza della giurisdizione della Corte dei conti in materia di responsabilità contabile, sono soltanto il carattere pubblico dell'ente per il quale il soggetto agisce e del denaro o del bene oggetto della sua gestione.

Corte di Cassazione, sentenza n.6130/2019



ICI edilizia popolare: quando il Comune deve versare l'Imposta ad altro Comune

L'ordinanza n. 3431 della Cassazione ha stabilito che gli immobili posseduti dai Comuni al di fuori del territorio comunale, godono dell'esenzione dall'Ici solamente se l'immobile viene

utilizzato per compiti istituzionali dell'ente locale e non anche in caso di utilizzo per attività di carattere privato. Ne consegue che, in caso di alloggi destinati a edilizia residenziale pubblica, il Comune proprietario deve versare l'Imposta al Comune nel quale detti immobili sono ubicati. Il caso nasce da un accertamento Ici per l'anno 2006 notificato ad un Comune proprietario di immobili destinati ad edilizia popolare pubblica e situati nel territorio comunale dell'Ente accertatore.

L'ente destinatario dell'avviso aveva presentato ricorso ritenendo applicabile l'art. 8 del Dlgs 546/1992, secondo cui le sanzioni per la violazione di norme tributarie non sono dovute se si è creata una oggettiva incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo delle stesse disposizioni, nella specie relative "alla debenza dell'Ici su alloggi destinati ad edilizia residenziale pubblica". Nei primi due gradi di giudizio veniva legittimato il comportamento dell'Ente accertatore, da qui il ricorso per Cassazione. I giudici della Corte hanno ricordato che l'esenzione stabilita dall'articolo 7, comma 1, lettera a) del Dlgs 504/1992 riguarda gli immobili posseduti dai Comuni al di fuori del loro territorio che siano "*destinati esclusivamente ai compiti istituzionali*". Ne consegue che l'Imposta Comunale sugli Immobili non è dovuta quando vi sia una "*destinazione diretta e immediata dell'immobile allo svolgimento dei compiti istituzionali dell'ente locale, mentre non spetta nel caso di semplice utilizzazione indiretta*". Concludendo i Giudici evidenziano che l'agevolazione non può essere applicata se gli alloggi di edilizia residenziale pubblica sono concessi in locazione a privati cittadini, e che a nulla rileva che tale attività di locazione sia assistita da finalità di interesse pubblico.

Corte di Cassazione, ordinanza n.3431/2019



ICI/IMU: gli alloggi militari versano l'imposta

La Cassazione, con la sentenza n. 3268, ha ribadito che le abitazioni di proprietà del ministero della Difesa concesse in uso al personale in servizio e alle loro famiglie sono soggette ad ICI ed IMU.

La Corte ha sostanzialmente confermato i medesimi principi di diritto precedentemente enunciati nella sentenza n. 26473 del 2017. In buona sostanza si tratta di un'interpretazione restrittiva della normativa di riferimento, come correttamente si impone per le norme che dispongono esenzioni e agevolazioni. Si tratta però di una posizione non in linea con quanto indicato dal ministero delle Finanze nella circolare n. 14/1993.

Per gli immobili di proprietà dello Stato e di altri enti pubblici la normativa Ici, ma adattabile anche all'Imu, prevede l'esenzione dal pagamento dell'Imposta se tali immobili sono *“destinati esclusivamente a compiti istituzionali”*. Tale destinazione presuppone *“non qualsivoglia impiego dell'immobile per finalità latamente ed anche indirettamente riconducibili all'oggetto istituzionale”* dell'ente possessore, *“bensì la sua utilizzazione diretta ed immediata”* per l'assolvimento delle finalità del medesimo ente. Per la Corte, il semplice utilizzo indiretto per fini istituzionali, costituisce la condizione per la quale non è possibile applicare l'agevolazione. Per utilizzo indiretto si intende quando il godimento del bene stesso sia ceduto per il preminente soddisfacimento di esigenze di carattere privato (quali quelle abitative proprie del cessionario e della relativa famiglia), peraltro dietro il pagamento di un canone *“suddiviso a metà tra il Ministero della difesa e Mef”*.

I Giudici evidenziano inoltre che ai fini dell'applicazione della norma di esenzione, non rileva che gli alloggi di servizio per i militari siano per legge qualificati come *“infrastrutture militari”* e come tali, secondo la tesi del ministero della Difesa, *“preordinate a garantire la funzionalità di enti, comandi e reparti militari preposti alla difesa dello Stato»* ciò in quanto la disciplina classificatoria di questi immobili non è idonea a prevalere sulle disposizioni tributarie speciali. Per la Corte, la natura dell'immobile è irrilevante, non ha quindi alcuna importanza la classificazione degli stessi siano essi demaniali o non, ciò che rileva è la reale destinazione di utilizzo.

Corte di Cassazione, sentenza n.3268/2019



IMU immobili merce: la locazione temporanea fa venir meno il diritto all'esenzione

La Commissione tributaria provinciale di Rieti attraverso la sentenza n.71/2018 ha stabilito che *“la locazione anche temporanea dei fabbricati costruiti per essere destinati alla vendita fa venir meno la loro esenzione dall'Imu”*. L'art. 2, comma 1, del DL 102/2013 aveva introdotto l'esenzione dall'IMU (gli stessi immobili sono invece assoggettabili alla Tasi) dei cosiddetti *“fabbricati merce”* ovvero quei fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, relativamente alla seconda rata del 2013 (in seguito estesa anche agli anni successivi). Le condizioni per godere dell'agevolazione erano state individuate come segue:

- Il fabbricato deve essere posseduto dal soggetto costruttore;
- Il fabbricato deve essere destinato alla vendita;
- Il fabbricato non deve essere locato.

Per quanto concerne la prima condizione il Mef ha chiarito che rientrano nei fabbricati costruiti anche i fabbricati che sono stati oggetto di interventi di demolizione e ricostruzione ovvero di ristrutturazione, restauro o risanamento conservativo (Rm n. 11/2013). In merito al caso riguardante la locazione va certamente ricordato come il Mef, in occasione di Telefisco 2014, ebbe modo di chiarire che, anche di fronte ad una locazione temporanea, il fabbricato perdeva la possibilità di concorrere per sempre all'esenzione. E' la norma stessa a determinarlo non ammettendo interruzione al concetto del "destinati alla vendita" e "che non siano in ogni caso locati". Questo è ciò che hanno evidenziato i Giudici della Ctp ovvero che anche in caso di temporanea locazione, si verifica l'interruzione dalla destinazione di vendita ponendo il fabbricato stesso in antitesi con il concetto "che non sono in ogni caso locati".

Ha fatto discutere il caso del comodato poiché la norma stessa non lo esclude in maniera chiara come invece accaduto in altre occasioni. Inoltre, la destinazione temporanea del fabbricato al comodato, risulta compatibile con il permanere della destinazione alla vendita.

Per i cosiddetti "immobili merce" vale la pena ricordare che, per ottenere le agevolazioni previste, si rende necessaria la presentazione della dichiarazione IMU nei termini ordinari, utilizzando il modello ministeriale, in cui il contribuente attesta la sussistenza delle condizioni necessarie per la sua fruizione e indica gli estremi catastali degli immobili coinvolti, a pena di decadenza dal beneficio.

Ctp di Rieti, sentenza n.71/2018

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Il coadiuvante beneficia della finzione di non edificabilità delle aree

Con il c. 705 viene risolto il dibattito giurisprudenziale in campo IMU riguardante l'applicazione delle agevolazioni sui terreni edificabili a favore del coadiuvante agricolo: quando questo possiede i terreni coltivati da parte dell'impresa presso la quale presta la sua opera, si innesca la finzione di non edificabilità che consente, nella sostanza, di esentare tali immobili dal prelievo, che ordinariamente dovrebbe avvenire sulla base del valore venale in comune commercio, ossia la base imponibile che l'art. 5 c. 5 del D.Lgs. 504/92 individua per le aree fabbricabili.

Ai soggetti che operano nel settore agricolo sono concesse importanti agevolazioni con riferimento al prelievo comunale:

- da un lato vengono agevolati i fabbricati rurali (esenzione IMU e prelievo tali ridotto nella misura dell'1 per mille), ossia quelli impiegati in maniera strumentale nell'attività agricola secondo l'art. 9 c. 3-bis del DL 557/93, per i quali i benefici sono legati all'effettivo impiego di essi;
- dall'altro opera una doppia agevolazione sui terreni, secondo cui i terreni posseduti e condotti da CD (coltivatori diretti) e IAP (imprenditori agricoli professionali), qualora edificabili, ai fini IMU vengono intesi come agricoli (art. 2 del D.Lgs. 504/92); inoltre, non va dimenticato, i terreni agricoli posseduti e condotti da tali soggetti sono del tutto esenti dal prelievo ai fini IMU, mentre ai fini TASI opera un esonero generalizzato in relazione a tale fattispecie impositiva.

La finzione di non edificabilità

Ai fini IMU (e quindi anche ai fini TASI vista l'identica definizione delle fattispecie imponibili) l'art. 13 c. 2 del DL 201/11 richiama l'agevolazione di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 504/92 nonchè, al contempo, specifica i soggetti beneficiari della stessa:

“L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili; restano ferme le definizioni di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. I soggetti richiamati dall'articolo 2, comma 1, lettera b), secondo periodo, del decreto legislativo n. 504 del 1992, sono individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola.”

L'agevolazione si innesca quando vengono rispettati, congiuntamente (devono infatti verificarsi entrambi, con riferimento al medesimo terreno), i requisiti del possesso (deve essere coltivatore diretto il possessore del terreno a norma dell'art.3 del D.Lgs. n.504/92, quindi il soggetto passivo teoricamente tenuto al versamento dell'imposta) e utilizzazione agricola (il fondo deve essere coltivato, ossia su di questo devono essere esercitate attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, funghicoltura e allevamento, da parte del possessore).

Queste due condizioni poste come limite alla possibilità del coltivatore diretto ad usufruire dell'agevolazione accordatagli, ha come evidente finalità quella di garantire che tale agevolazione vada effettivamente a favore di quanti svolgono l'attività e solo in relazione a quei fondi sui quali l'attività viene effettivamente esercitata.

ESEMPIO 1

Mario Rossi è coltivatore diretto del terreno che non è di sua proprietà. Il fondo è di proprietà del padre Luigi Rossi che non svolge l'attività.

Non vengono soddisfatti i requisiti (nel senso che sono posti in capo ad un soggetto diverso dal soggetto passivo) quindi l'imposta andrà calcolata senza considerare le agevolazioni previste per i coltivatori diretti e gli IAP. L'IMU e la TASI, qualora il terreno sia edificabile in base allo strumento urbanistico, saranno quindi calcolate sulla base del valore venale.

ESEMPIO 2

Mario Rossi è coltivatore diretto e nudo proprietario del terreno. Sul fondo è costituito usufrutto a favore del padre Luigi Rossi che non svolge l'attività.

Non vengono soddisfatti i requisiti in quanto la qualifica di coltivatore diretto è rilevata in capo ad un soggetto diverso dal soggetto passivo; pertanto, l'imposta andrà calcolata senza considerare le agevolazioni previste per i coltivatori diretti e gli IAP.

Occorre infatti ricordare che per "possesso" del terreno va inteso il possesso ai fini IMU, ossia la condizione che comporta l'assoggettamento ad IMU; quando su di un immobile è costituito il diritto di usufrutto, il possessore sarà l'usufruttuario e non il nudo proprietario. Quando viene costituito sul terreno un diritto di usufrutto, il nudo proprietario sarà privo di ogni obbligazione tributaria su di esso, ai fini dell'applicazione dei tributi comunali.

Il dibattito sui coadiuvanti dell'impresa agricola

La posizione del coadiuvante è stata esaminata dal MEF, con la nota datata 23 maggio 2016 (prot. 20535/2016), attraverso la quale l'Amministrazione Finanziaria interviene sul tema del

possesto da parte del coadiuvante dell'impresa agricola, in qualità di soggetto che presta continuativamente la propria opera nell'impresa.

Sul punto il MEF individua i due requisiti da rispettare per fruire dell'agevolazione:

- Quello oggettivo, ovvero il possesso e la coltivazione del fondo;
- Quello soggettivo, ossia la qualifica di CD o IAP in capo al familiare stesso.

Il Dipartimento Fiscale osserva come il coadiuvante sia iscritto quale coltivatore diretto nel nucleo del capo azienda, negli appositi elenchi previdenziali, così come previsto dall'art. 11 della L. 9 del 1963.

In relazione al primo dei due requisiti è innegabile che tali soggetti siano possessori (altrimenti non si porrebbe neppure il problema della tassazione), ma secondo il MEF occorre affermare che il coadiuvante deve anche intendersi soggetto che effettua la coltivazione del fondo.

Quest'ultima affermazione si poggia su di un elemento che pare tutt'altro che scontato.

Il coadiuvante dell'impresa familiare, infatti, effettua un apporto di lavoro nell'impresa, che però non può essere confusa con una società: la qualifica di imprenditore, infatti, viene riconosciuta al solo titolare. Il MEF, evidentemente, ha preferito una interpretazione più "fattuale", riconoscendo anche al coadiuvante il presupposto della coltivazione del fondo.

La nota in commento precisa (anche quest'ultima conclusione era del tutto scontata), che se il coadiuvante possiede altri terreni dati in affitto o comodato rispetto a quelli coltivati, detti terreni devono scontare ordinariamente il prelievo IMU.

Contro questa posizione si è schierata (va detto, in maniera del tutto condivisibile) l'ANCI Emilia Romagna con la nota del 30.5.2016 affermando come il coadiuvante agricolo non avrebbe invece diritto ad accedere alle agevolazioni IMU perché, molto banalmente, non è un coltivatore diretto. Né l'iscrizione negli appositi elenchi previdenziali di cui all'art. 11 della legge n. 9 del 1963 autorizza un'applicazione analogica delle agevolazioni previste dalla disciplina IMU in favore dei coltivatori diretti. Detta disciplina, prevedendo delle agevolazioni, e dal 2016 delle esenzioni, detta una deroga al principio della capacità contributiva ed è pertanto norma eccezionale, del tutto insuscettibile di interpretazione analogica.

Va in particolare osservato come:

Il coadiuvante agricolo non è un imprenditore agricolo ai sensi dell'art. 2135 c.c., sicché non ha rilievo alcuno che lo stesso svolga attività agricola.

[...] L'errore in cui sembra incorso il Ministero è quello di aver ritenuto che basti la semplice iscrizione negli appositi elenchi previdenziali di cui all'art. 11 della legge n. 9 del 1963 a garantire il possesso della qualifica di "coltivatore diretto" previsto dalla normativa Ici/Imu. Così ragionando però si dovrebbe pervenire alla conclusione che qualsiasi soggetto iscritto a tali elenchi possa potenzialmente accedere alle agevolazioni fiscali. Il che ovviamente non è.

Sul tema è recentemente intervenuta la Cassazione con le ordinanze 11979/2017, 12422/2017 e 12423/2017 sposando, contrariamente al MEF e sposando la tesi ANCI, la tesi maggiormente

restrittiva. La Suprema Corte ha stabilito che la “finzione di non imponibilità” delle aree fabbricabili non si estende ai coadiuvanti anche se iscritti con tale qualifica negli appositi elenchi previdenziali.

Si legge, in particolare, che la tassazione del terreno deriva dal fatto che

“... la contribuente, iscritta negli elenchi dei coltivatori diretti e proprietaria del fondo, non lo conduce direttamente per averlo concesso in locazione al figlio, rimanendo, altresì, irrilevante, ai fini che ci occupano, la mera qualifica (diversa da quella di socio ovvero di comproprietario) di coadiuvante nell'impresa di quest'ultimo.”

Come evidenziato dalla Cassazione, le uniche qualifiche che permettono di definire il contribuente come soggetto conduttore e, in quanto tale, esonerato dal prelievo, sono (oltre ovviamente a quella di imprenditore agricolo):

- quella di socio della società che coltiva il terreno, ovvero
- quella di comproprietario del coltivatore diretto (tema questo molto opinabile, ma sul quale tanto il MEF, quanto la Cassazione, sono da sempre allineati nel concedere le agevolazioni in commento).

Eloquente è la posizione della Suprema Corte nella citata sentenza 11979/17, dove si pone in aperto contrasto con le posizioni espresse dal MEF:

“un fondo agricolo affinché possa beneficiare, ai fini della determinazione della base imponibile, dei criteri di calcolo previsti per i terreni edificabili destinati ai fini agricoli, necessita ai sensi del disposto di cui all'art. 2 comma 1 lett. b) del D.Lgs. n. 504/1992, oltre alla sua effettiva destinazione agricola, anche della conduzione diretta da parte del contribuente. Ne deriva che nel caso del coadiuvante del coltivatore diretto non può essergli riconosciuta alcuna agevolazione, mancando il requisito soggettivo espressamente richiesto dalla norma di riferimento; nel caso di specie la coincidenza tra possessore e utilizzatore.”

L'intervento della legge di bilancio

La questione dei coadiuvanti pare definitivamente risolta a seguito del recente intervento della Legge di bilancio 2019.

Nel comma 705 della L. 145/18 si afferma:

“I familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente.”

Si tratta di una previsione di portata generale che pare potersi applicare anche al caso di specie; pertanto, quando il terreno sia di proprietà, ad esempio, del padre coadiuvante e venga

coltivato dall'impresa del figlio (impresa della quale il padre è appunto coadiuvante) l'agevolazione diviene applicabile anche a tali terreni.

Sarà necessario capire cosa si debba intendere per *“partecipino attivamente”* e come sarà possibile dimostrare il rispetto di tale requisito, posto che come detto in precedenza, la Cassazione da sempre evidenzia come sia a carico del contribuente l'onere di dimostrare il puntuale rispetto dei requisiti richiesti per applicare le agevolazioni (in generale, e questa in particolare).

Nulla viene disposto sotto il profilo della decorrenza, quindi non pare possibile affermarne la natura interpretativa della previsione in commento, con un duplice effetto:

- la finzione di non edificabilità risulterebbe applicabile a favore dei coadiuvanti solo a decorrere dal 2019, quindi interesserà la prossima scadenza dell'acconto IMU e TASI, nel giugno 2019;
- inoltre, poiché non viene evidenziato la natura interpretativa della disposizione, pare di poter affermare che essa sia di natura novativa. La conseguenza di ciò sarebbe una implicita conferma dell'applicabilità dell'IMU sino al 2018 in relazione ai terreni posseduti dai coadiuvanti delle imprese agricole.

Al fine di evitare interruzioni nel servizio, si ricorda di comunicare eventuali variazioni degli indirizzi di posta elettronica.