

N° 1 / 2021

“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 abitazione principale: coniugi con residenze separate

I Giudici della Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 2194/2021, hanno ribadito che, se due coniugi non risiedono anagraficamente nella medesima abitazione, questa non può godere dell'agevolazione per abitazione principale ai fini IMU.

La vicenda trae origine da avvisi di accertamento Imu notificati ad una contribuente per un'abitazione alla quale il Comune aveva disconosciuto il diritto di usufruire dell'agevolazione per abitazione principale. A motivazione dell'atto, l'Ente asseriva che il disconoscimento dell'agevolazione era legittimo in quanto la contribuente e il coniuge risiedevano anagraficamente in due Comuni diversi e quindi non era possibile ricondurre la dimora abituale dell'intero nucleo familiare a quell'immobile. La Commissione tributaria regionale aveva accolto la tesi della contribuente, confermando il giudizio di primo grado e sostenendo che non poteva ritenersi che la dimora abituale della famiglia fosse quella ricollegabile alle risultanze anagrafiche del marito oppure quella ricollegabile alle risultanze anagrafiche della moglie. Spettava quindi all'Ente, secondo i Giudici, il compito di dimostrare che la contribuente avesse già beneficiato dell'agevolazione prevista per la "prima casa" con riguardo all'abitazione di residenza del coniuge.

I Giudici della Cassazione, di diverso parere, hanno ribadito il concetto per il quale l'esenzione prevista per l'abitazione principale si configura non soltanto quando il possessore e il suo nucleo familiare dimorano stabilmente nell'immobile, ma quando contestualmente vi risiedono anagraficamente.

E' opportuno infatti ricordare come l'articolo 13, comma 2, del DL 201/2011 definisce "abitazione principale" ai fini dell'Imu l'unità immobiliare abitativa nella quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Ne consegue quindi che se viene a mancare uno dei due requisiti l'unità immobiliare non può definirsi abitazione principale.

In tal senso la Cassazione già si era espressa con la sentenza 20368 del 31 luglio 2018. Dal 2012, inoltre, il concetto di abitazione principale si è arricchito di un ulteriore requisito. L'abitazione, infatti, deve essere destinata a dimora e residenza anagrafica del possessore e dei suoi familiari, e a nulla rilevano le motivazioni per le quali due coniugi hanno assunto residenze separate a meno di fratture nel rapporto coniugale che farebbero venir meno il concetto di nucleo familiare. Anche su questo aspetto la giurisprudenza si è recentemente pronunciata proponendo una tesi rigorosa per la quale la frazione del rapporto deve essere formalizzata, quindi una separazione legale o consensuale, ed una tesi più morbida che ammette la separazione di fatto o meglio in attesa di essere formalizzata.

Corte di Cassazione, ordinanza n.2194/2021



ICI: SDG soggetto passivo per il bene acquistato nell'interesse del fondo

L'ordinanza della Cassazione n. 29888/2020 ha stabilito che il soggetto passivo Ici nel caso di un immobile acquistato nell'interesse di un fondo comune di investimento è la società di gestione del risparmio (Sgr), promotrice o gestore del fondo stesso. Poiché il fondo di investimento è privo di un'autonoma soggettività giuridica, ma costituisce un patrimonio separato della società che lo ha istituito o che lo gestisce, l'immobile acquistato deve essere intestato a quest'ultima che ne ha la titolarità formale.

La controversia trae origine dall'emissione di un avviso di accertamento nei confronti di una società con la motivazione che la stessa fosse il soggetto passivo Ici, anziché mera società di gestione del risparmio, piuttosto che nei confronti del fondo immobiliare da essa gestito. La Cassazione è intervenuta per stabilire se sia possibile configurare un'autonoma soggettività giuridica del fondo di investimento o se questo costituisca un patrimonio separato della società che lo ha istituito e che lo gestisce.

Il Dlgs 58/1998 definisce il fondo come “il patrimonio autonomo, suddiviso in quote, di pertinenza di una pluralità di partecipanti, istituito e gestito da un gestore”. Ciascun fondo comune “costituisce patrimonio autonomo, distinto a tutti gli effetti dal patrimonio della società di gestione del risparmio e da quello di ciascun partecipante, nonché da ogni altro patrimonio

gestito dalla medesima società". Alle Sgr è riservata la gestione del patrimonio dei fondi che possono assumere tanto la veste di "società promotrice", quanto quella di "gestore".

Il gestore è chiamato a rispondere del proprio operato direttamente nei confronti dei partecipanti al fondo, e non nei confronti del fondo medesimo, perché altrimenti il legislatore avrebbe dovuto attribuirgli una soggettività sua propria. Il fondo, quindi, non può essere configurato come autonomo soggetto di diritto in ragione dell'assenza di una struttura organizzativa minima, di rilevanza anche esterna. Questo il motivo per il quale viene imposto alla società di gestione di eseguire tutti gli adempimenti fiscali, compreso il pagamento dell'Ici sugli immobili acquistati nell'interesse del fondo comune di investimento.

Corte di Cassazione, ordinanza n.29888/2020



IMPOSTA DI SOGGIORNO: elenco dei comuni turistici

Secondo il Tar di Milano, al fine di istituire l'imposta di soggiorno, la Regione non può qualificare indistintamente come "località turistica" o "città d'arte" tutti i comuni che la compongono. Questo perché le Regioni al loro interno sono composte da Comuni a forte vocazione turistica e da Comuni che costituiscono più semplicemente centri abitati funzionali a esigenze puramente residenziali, commerciali o industriali. Questo il tenore della sentenza n. 2525/2020 con la quale il Tribunale ha annullato la delibera della giunta regionale della Lombardia n. 145/2018. È noto come possono istituire l'Imposta di soggiorno solo i comuni che risultano inseriti negli elenchi regionali delle località turistiche. Se il comune non compare in questi elenchi la delibera istitutiva dell'imposta di soggiorno è nulla. I Giudici, con la sentenza in commento, sono intervenuti per stabilire la non regolarità di una delibera regionale che riconosce indistintamente tutti i Comuni meritevoli della qualifica di località turistica o città d'arte.

La lista dei comuni da inserire negli elenchi regionali di cui all'articolo 4 del Dlgs 23/2011 deve essere redatta in seguito ad un'istruttoria atta a verificare se il Comune da includere sia o meno meritevole della qualifica di "località turistica" o "città d'arte".

Il senso di tale istruttoria non è certo quello di includere indistintamente i comuni attribuendo loro altrettanto indistintamente le qualifica sopra specificate soprattutto in territori che presentano realtà molto variegate.

La decisione del Tar Milano di annullare la delibera n. 145/2018 serve da monito per le altre Regioni come, ad esempio, il Veneto e l'Abruzzo che considerano tutti i propri comuni a vocazione turistica.

Tar di Milano, sentenza n.2525/2020

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Enti non commerciali: il comodato preclude dall'esenzione IMU

In favore degli enti non commerciali che operano in settori meritevoli, la disciplina riguardante i tributi locali ha da sempre riservato in trattamento di favore, riconoscendo l'esenzione dal pagamento dell'IMU (ed un tempo dell'ICI) a favore degli immobili destinati allo svolgimento delle attività istituzionali.

Va però rammentato che tale esenzione deve sottostare al rispetto di specifici requisiti che devono essere dimostrati dal beneficiario dell'agevolazione; tra questi la giurisprudenza di legittimità ha rimarcato la necessità che vi sia coincidenza tra possessore dell'immobile ed utilizzatore di questo, indipendentemente dal fatto che l'attività esercitata sia meritevole e senza che assuma alcuna rilevanza la concessione in comodato, quindi senza alcun fine di lucro. Senza tale coincidenza l'IMU risulta dovuta.

Proprio su questo punto deve essere segnalata una recente sentenza pronunciata dalla Corte di Cassazione che chiarisce questo aspetto, fornendo peraltro alcuni interessanti chiarimenti su altri aspetti dell'agevolazione.

L'esenzione per gli enti non commerciali

Come detto, sin dall'introduzione dell'ICI, gli immobili impiegati dagli enti non commerciali per attività riconosciute di particolare utilità per la collettività sono oggetto di esenzione dal pagamento del tributo.

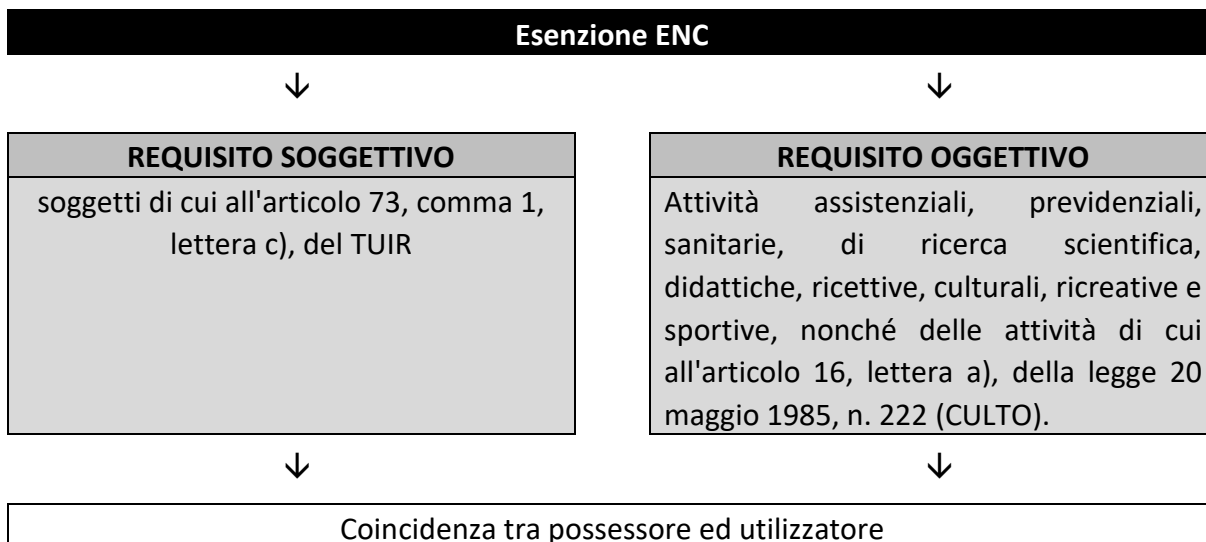
La norma di riferimento è l'art. 7 lett. i) del D.Lgs. 504/92, richiamata anche dalla disciplina IMU, tanto quella previgente (art. 9 c. 8 del DL 23/11) così come dalla disciplina riguardante la nuova IMU vigente dal 2020.

L'art. 1 c. 759 lettera g) della L. 160/19 afferma infatti che sono esenti *“gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i)”*.

Tale disposizione rende inoltre applicabili le disposizioni di cui all'articolo 91-bis DL 1/12 che circostanza l'applicazione di tale esenzione, nonché il DM attuativo 200/12.

Nella sostanza, il trattamento di tali immobili non ha subito mutazioni nel passaggio da ICI ad IMU ed è subordinato alla verifica dei due requisiti maggiori:

- L'aspetto soggettivo, che impone che l'immobile sia posseduto da enti non commerciali, come individuati dal Testo Unico delle imposte sui redditi: il decreto 200/2012 (art. 1) li definisce infatti come "gli enti pubblici e privati diversi dalle società di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale". Pertanto, dall'agevolazione rimangono esclusi gli immobili delle società, sia commerciali che cooperative, anche se svolgono le attività richieste dalla norma per fruire dell'esenzione.
- L'aspetto oggettivo, ossia la necessità che l'immobile sia destinato allo svolgimento di determinate attività. L'elenco di tali attività, contenuto nella lettera i) dell'articolo 7 del D.Lgs. 504/92, assume carattere tassativo, per cui l'agevolazione non può essere estesa, nemmeno per analogia. Detta attività deve essere valutata in concreto e deve essere svolta con modalità non commerciali, ossia modalità tali da escludere l'intento lucrativo.



Il comodato

Al fine di poter fruire dell'esenzione è necessario che vi sia identità tra il possessore dell'immobile e l'utilizzatore di questo; in altre parole, il soggetto che svolge l'attività meritevole di tutela per la quale è stata introdotta l'agevolazione deve essere altresì il soggetto passivo teoricamente chiamato al pagamento del tributo.

Sotto tale profilo, mentre è innegabile l'impossibilità di applicare l'esenzione nel caso in cui l'immobile sia oggetto di locazione a favore di chi svolge le attività meritevoli (sul punto si veda, tra le altre, la sentenza Cass. 11427/05), si era posto il dubbio se non vi fosse comunque la possibilità di fruire dell'esenzione nel momento in cui detto immobile fosse oggetto di comodato, in considerazione del fatto che tale concessione non evidenzia alcun ritorno economico per il soggetto che mette a disposizione l'immobile.

Sul punto va però segnalato come l'orientamento prevalente dalla giurisprudenza di legittimità sia per la risposta negativa.

In particolare va rammentata la recentissima sentenza 1539 del 25 gennaio 2021 nella quale, in continuità con il prevalente pensiero della Suprema Corte, i giudici affermano che *“L'esenzione non spetta, pertanto, nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse”*.

Tra le molte si ricorda peraltro anche la precedente sentenza 8073 del 21 marzo 2019, del medesimo tenore.

Un altro passaggio eloquente lo possiamo trovare nella sentenza di Cassazione 28299/19, nella quale sia afferma quanto segue: *“Si tratta di un assunto che si pone in contrasto con il diritto vivente costituito dal consolidato indirizzo giurisprudenziale di questa Corte secondo il quale condizione per poter usufruire dell'esonero è l'utilizzo <<diretto>> dell'immobile da parte dell'ente possessore. Nel caso di immobile dato in comodato, infatti, non rileva l'utilizzo che ne fa il comodatario, non soggetto ICI, ciò che difetta, ai fini dell'esenzione IMU, è il requisito dello svolgimento dell'attività esente direttamente da parte proprietario-possessore”*

In tutte le pronunce che negano l'esenzione in caso di comodato, viene richiamata una sentenza di parere contrario, che però pare la classica “eccezione che conferma la regola”. Si tratta della sentenza 25508 del 18 dicembre 2015 nella quale viene ammessa l'esenzione in capo al possessore pur essendo in corso un contratto di comodato, dove quindi il possessore è diverso

dall'utilizzatore; la deroga concessa a tale caso deve ricercarsi nel fatto che tra i due enti sussisteva *“un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei medesimi fini istituzionali”* tra due enti non commerciali, dove l'attività istituzionale del comodatario è una diretta attuazione dei compiti istituzionali del comodante. Secondo la Cassazione l'esenzione è subordinata alla verifica della *“compenetrazione”* tra essi ma anche la medesima *“architettura strutturale”*.

In maniera conforme si era espresso anche il ministero nella circolare 4/DF/2013.

Quindi, in definitiva, occorre concludere che, salvo tale ultimo caso specifico e ben individuato, il comodato tra due soggetti provoca l'inapplicabilità dell'esenzione IMU.

Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi
a cura di Massimiliano Franchin*

Telefisco: coniugi abitazioni contigue

Il dipartimento delle Finanze è intervenuto rispondendo in merito all'abitazione «doppia» in famiglia, ovvero due immobili attigui, iscritti in catasto autonomamente, di cui uno di proprietà del marito e l'altro della moglie, ma utilizzati come se fossero un'unica abitazione.

A parere delle Finanze, peraltro condivisibile, in questo caso l'agevolazione per l'abitazione principale non può essere riconosciuta per nessuno dei due immobili, in quanto le norme fanno riferimento a un singolo immobile iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio. Non è possibile quindi applicare all'Imu quella giurisprudenza di legittimità che per l'Ici aveva riconosciuto la possibilità di considerare come un'unica abitazione due immobili contigui. Va ricordato però che la Cassazione con la sentenza n. 17015/2019, aveva confermato la tesi ministeriale dell'impossibilità di confermare l'orientamento già espresso in materia di Ici.

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