

**N° 10 / 2017**

# **“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



## **La società che ha in gestione la raccolta rifiuti versa la Tosap**

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 22490/2017 ha stabilito che *“la società che ha in appalto dal comune la raccolta dei rifiuti paga la Tosap sui cassonetti posizionati nelle strade”*. I Giudici hanno accolto il ricorso presentato dalla società preposta al recupero della Tosap per quattro Comuni della provincia di Pavia nei confronti della società appaltatrice della raccolta.

Nei precedenti gradi di giudizio gli avvisi erano stati annullati in seguito all'accoglimento del ricorso presentato dalla società appaltatrice da parte delle commissioni tributarie, le quali avevano rilevato l'assenza del presupposto impositivo. Per i Giudici di legittimità, al contrario, gli articoli 38 e 39 del dlgs 507/1993 che regolamentano l'oggetto della tassa ed i soggetti attivi e passivi, coprono qualunque tipo di occupazione delle strade e degli altri beni demaniali, per paradosso anche quello *“di fatto e abusivo”*.

Per quanto concerne un'eventuale esenzione soggettiva di cui all'articolo 49 del medesimo decreto, oltre alla condizione ostativa dettata dall'appalto in essere, non è applicabile l'ipotizzata finalità sanitaria, perché scrivono i Giudici *“trattasi invece di esecuzione del servizio di raccolta rifiuti per conto del Comune, nelle forme dell'appalto, in cui la strada non costituisce l'oggetto dell'intervento appaltato, ma viene occupata ai fini dell'appalto (...) non assumendo rilievo che la collocazione dei contenitori di raccolta dei rifiuti sia stata imposta alla concessionaria all'Amministrazione”*

**Corte di Cassazione, sentenza n.22490/2017**



## **Ici: il consorzio di bonifica paga l'Imposta**

I Giudici della Corte di Cassazione con la sentenza n.22482/2017 hanno confermato che: *“i consorzi di bonifica sono tenuti a pagare l'imposta comunale sugli immobili per i beni demaniali di cui dispongono per l'espletamento delle loro attività”*.

La vicenda viene innescata dal ricorso presentato da un consorzio di bonifica contro un avviso di accertamento da parte del Comune. In particolare, il consorzio sosteneva di non essere

soggetto passivo Ici poiché *“semplice consegnatario di opere pubbliche di bonifica”* ed inoltre che *“gli immobili erano beni di pertinenza dei canali demaniali di irrigazione”*. Nel secondo grado di giudizio la ricorrente aveva rafforzato le proprie tesi identificandosi quale mero detentore dei beni e non il concessionario o titolare di diritti reali sugli stessi; gli immobili, asseriva la ricorrente, erano di proprietà della Regione . Per la commissione regionale risultava fondata la tesi secondo la quale il consorzio sarebbe mero detentore dei beni, tanto da accogliere il ricorso.

I Giudici della Corte di Cassazione, chiamati ad intervenire sulla vicenda, richiamano innanzitutto un principio di diritto già enunciato in precedenza in base al quale *“l'assoggettamento all'Ici per questi soggetti e per questa tipologia di immobili si giustifica per il fatto che tali beni non sono meramente detenuti dai consorzi ma da questi posseduti in quanto loro affidati in uso per legge in qualità di soggetti obbligati all'esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere realizzate per finalità di bonifica e di prevenzione idraulica”*.

Ai fini Ici, quindi, il consorzio di bonifica non può essere considerato mero detentore degli immobili demaniali a esso affidati e non può essere nemmeno considerato un semplice incaricato della loro manutenzione. Ci troviamo quindi di fronte ad una concessione a titolo gratuito che qualifica di fatto il possesso dei beni. In buona sostanza i consorzi di bonifica sono concessionari dei beni demaniali loro affidati per svolgere le loro funzioni istituzionali e quindi soggetti all'imposta sui sensi dell'articolo 18 della legge 388/2000.

**Corte di Cassazione, sentenza n.22482/2017**



### **Tassa rifiuti: le tariffe per gli stabilimenti balneari**

La Cassazione con l'ordinanza n.22010/2017 si è espressa in tema di Tarsu (nella fattispecie relativa all'anno 2012) sulla legittimità della delibera che distingue gli stabilimenti balneari dai campeggi. Per i Giudici è corretto il comportamento dell'ente impositore che ha inoltre stabilito tariffe più alte per gli stabilimenti. Un Comune aveva individuato tre categorie tariffarie che riguardavano gli stabilimenti balneari, i campeggi e le aree all'aperto destinate ad attività industriali e balneari. Di queste tariffe le più alte spettavano agli stabilimenti e alle aree.

Nei precedenti gradi di giudizio la delibera di approvazione delle tariffe veniva disapplicata riconducendo la tariffa prevista per i campeggi anche agli stabilimenti balneari perché anch'esse attività ricomprese nella macroarea di cui all'articolo 68, lettera b), del Dlgs 507/1993.

La Cassazione, invece, accoglie il ricorso del Comune evidenziando che uno stabilimento balneare *“costituisce un complesso organizzato di beni e servizi, con la fruizione delle attrezzature a supporto della balneazione, che si distingue dalla spiaggia annessa al campeggio”*. Pertanto la classificazione dello stabilimento balneare in altra categoria tariffaria appare rispettosa dei criteri, peraltro definiti *“di massima”*, dallo stesso articolo 68 del Dlgs 507/93, per la determinazione delle macroaree per gruppi di attività o di utilizzazione. Per i Giudici della Cassazione, quindi, la disciplina tariffaria adottata dal Comune non si pone in contrasto con i principi stabiliti dalla norma di rango primario. Da qui l'accoglimento del ricorso presentato dall'Ente.

La sentenza in commento ribadisce ancora una volta l'orientamento ormai consolidato della Cassazione circa la derogabilità dei gruppi di attività di cui all'articolo 68 del dlgs 507/1993 già espresso in precedenti pronunce riguardanti la distinzione tra le tariffe destinate alle abitazioni e quelle destinate agli alberghi (sentenze n.14756/2015, n.11966/2016, 15050/2017 e 16634/2017).

Da segnalare il fatto che, con l'introduzione della TARI, il problema sembra definitivamente superato poiché per la determinazione delle tariffe relative alle utenze non domestiche i Comuni devono fare riferimento ai coefficienti di produttività indicati nelle apposite tabelle del Dpr 158/1999, che distinguono chiaramente i campeggi dagli stabilimenti balneari.

**[Corte di Cassazione, ordinanza n.22010/2017](#)**



### **Tributi: il ricorso spedito a mezzo corriere privato è inammissibile**

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n.23887 dell'11 ottobre scorso ha precisato che le notifiche degli atti giudiziari, compresi quelli tributari, e le relative connesse comunicazioni, devono essere effettuate mediante Poste Italiane Spa, anche alla luce delle disposizioni della recente norma sulla concorrenza, la legge n. 124/2017. Questa infatti non è retroattiva e non produce effetti in assenza delle apposite licenze rilasciate agli enti competenti.

La vicenda è innescata dalla decisione di un contribuente di impugnare una cartella di pagamento notificatagli da Equitalia riguardante tributi erariali relativi all'anno di imposta 2006. Il ricorso era stato notificato sia all'Agenzia delle Entrate, sia all'Agente della riscossione, a mezzo posta mediante un ente privato. La Commissione tributaria provinciale riteneva il ricorso inammissibile in quanto la notifica era, secondo i giudici, avvenuta con modalità errate. La pronuncia espressa dai giudici di primo grado veniva confermata anche in CTR, da qui il ricorso del contribuente in Cassazione sostenendo la legittimità del mezzo di notifica, in ragione del D.Lgs. n. 261/1999, relativo all'attuazione della direttiva comunitaria (n. 97/67/CE) in materia di sviluppo e liberalizzazione del mercato dei servizi postali.

I giudici di legittimità confermano la correttezza dei precedenti gradi di giudizio richiamando, tra l'altro, un consolidato orientamento ribadito recentemente dalle SS.UU. nelle sentenze nn. 13452 e 13453 del 2017. Infatti, sebbene sia stata disposta la liberalizzazione dei servizi postali, con il D.Lgs. n. 261/1999, in ottemperanza della direttiva comunitaria n. 97/67/CE, l'attività di notificazione di atti giudiziari e le relative comunicazioni annesse, per ragioni di ordine pubblico, sono state affidate in via esclusiva a Poste Italiane Spa; questo disposto riguarda comunque anche le notifiche relative agli atti tributari, sia sostanziali, sia processuali. In conseguenza di ciò, la scelta del contribuente di ricorrere ad un licenziatario privato per la notifica, ha prodotto, secondo i giudici, l'inesistenza del ricorso di primo grado, non sanabile mediante l'eventuale costituzione in giudizio delle parti.

La Corte osserva inoltre come l'effetto di cui sopra sarebbe comunque attuale anche alla luce della recentissima legge n.124/2017 Legge sulla concorrenza (che dispone la soppressione dell'attribuzione di tale esclusiva a Poste Italiane Spa), in quanto gli effetti della norma decorrono a partire da 10 settembre 2017 e non sono retroattivi, e la stessa dispone il rilascio di un'apposita licenza, sulla base delle regole dell'AGCOM, della quale non poteva esserne in possesso l'ente privato all'epoca dei fatti.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.23887 dell' 11 ottobre 2017**



### **ICI/IMU: il fabbricato collabente (F/2) privo di rendita non versa l'Imposta**

La sentenza n. 23801/2017 della Corte di Cassazione precisa che *“i fabbricati collabenti, iscritti in catasto con la categoria F2, senza attribuzione di rendita, non sono soggetti a Ici né come*

*fabbricati né come area fabbricabile. Tanto, finché non si procede alla completa demolizione dell'unità in esame".*

Un Comune aveva notificato un avviso di accertamento ICI ad un contribuente contestando il mancato versamento per l'area edificabile ricavata dal sedime di un fabbricato accatastato in categoria F/2 (privo di rendita) e ricadente in ambito edificabile secondo lo strumento urbanistico vigente.

I Giudici della Suprema corte si sono espressi in favore del contribuente annullando l'avviso di accertamento evidenziando, per prima cosa, la diversità concettuale tra fabbricato inagibile e fabbricato collabente; il fabbricato definito inagibile è l'unità immobiliare che ha perso parte delle sue potenzialità funzionali per effetto di eventi sopravvenuti ed ai quali compete la riduzione a metà della base imponibile. I fabbricati definiti collabenti e classificati in categoria F/2 invece sono immobili privi di qualunque forma di potenziale utilizzabilità per il possessore, tant'è che gli stessi sono iscritti in catasto senza attribuzione di rendita. In entrambe le situazioni, tuttavia, è configurabile una unità immobiliare riconducibile alla nozione di fabbricato, circostanza questa che esclude la possibilità di ravvisare sia l'area edificabile che quella di terreno agricolo. Per i Giudici della Cassazione, quindi, sino a quando il fabbricato collabente risulterà così identificato in catasto, lo stesso non potrà in alcun modo essere assoggettato a imposizione, né come fabbricato, per totale mancanza di base imponibile, né come area edificabile. Questa condizione viene meno nel momento in cui si provvede alla totale demolizione dei "resti" del fabbricato, in quanto il terreno nel quale insistono, ove potenzialmente edificabile, va considerato appunto come suolo fabbricabile secondo lo strumento urbanistico vigente. Già nella precedente sentenza n.17815/2017, ripercorsa sostanzialmente dalla pronuncia in commento, è stato evidenziato come i Comuni possono reagire a eventuali comportamenti elusivi dei contribuenti, contestando l'accatastamento in F2 soprattutto nel caso in cui l'unità non è individuale o perimetrabile.

**Corte di Cassazione, sentenza n.23801/2017**

*La pronuncia è di sicura rilevanza in quanto non è raro che tali immobili vengano accertati dai Comuni sulla base del valore venale, in quanto ipoteticamente ascritti alla categoria dei terreni*

*edificabili; in realtà, secondo i giudici, tali accertamenti risultano illegittimi. Detti immobili, infatti, continuano ad essere fabbricati che, privi di rendita, di fatto risultano esenti.*

*Visto il beneficio che ottengono i contribuenti dall'utilizzo di un classamento nella categoria fittizia F/2, l'Ente dovrebbe verificare nel dettaglio lo stato fattuale dell'immobile e quindi, se del caso, contestarne il classamento.*



## **ICI/IMU: fabbricati rurali e pertinenzialità delle aree edificabili**

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna si è espressa in tema di ruralità e di pertinenzialità delle aree edificabili, confermando l'ormai consolidato filone giurisprudenziale che vede l'importanza della classificazione catastale per poter attestare la sussistenza dei requisiti di cui al D.L.557/1993, e l'effettiva utilizzazione per quanto riguarda le aree edificabili utilizzate come "giardini", ai sensi dell'articolo 817 del Codice Civile. Proprio su quest'ultima fattispecie i Giudici Regionali, prendono spunto da più pronunce ad opera della Suprema Corte di Cassazione, che aveva individuato nella documentazione fotografica e dalla presenza di manufatti gli elementi utili per determinare la pertinenzialità (o meno) di un terreno.

Nel caso di specie un Comune emetteva atti impositivi con riferimento ad un'area edificabile di dimensioni importanti rispetto all'immobile principale e con riferimento a due immobili classati rispettivamente in categoria C/06 e C/02 ma utilizzati, secondo il contribuente, come deposito attrezzi agricoli.

I Giudici Regionali hanno accolto parzialmente l'appello del Comune resistente, confermando l'imponibilità dei fabbricati e l'esenzione dell'area edificabile utilizzata come giardino.

Proprio nei confronti di quest'ultima i Giudici, confermando quanto già espresso dalla Suprema Corte di Cassazione (fra tutte, Sentenza n.15739 del 13 Luglio 2007), commentano che *".....anche se il mappale risulta ancora autonomamente accatastato, la documentazione fotografica prodotta.....la sussistenza di una recinzione metallica, una siepe alta metri 3 possono deporre per la natura pertinenziale dell'area. Ciò posto, all'interno dell'area sono presenti alberi di alto fusto .....l'area in esame, in definitiva, risulta essere destinata a parco-giardino"*

Con riferimento ai fabbricati, invece, la teoria dei Giudici è favorevole al Comune Impositore: va detto, per completezza d'informazione, che i due fabbricati sono (ora) autocertificati, ma che questa attestazione non copriva retroattivamente l'annualità di imposta accertata, né i contribuenti avevano provato in concreto l'utilizzo agricolo nell'annualità di riferimento della Sentenza.

Si evince nella pronuncia *“con riferimento ai fabbricati strumentali all'attività agricola, invece, questo Collegio ritiene di dare seguito all'ormai consolidato orientamento della Corte di Cassazione secondo cui l'esenzione dall'Ici per i fabbricati di tipo rurale segue il criterio della determinazione catastale, nel senso che per la dimostrazione della ruralità dei fabbricati, ai fini del trattamento esonerativo, è rilevante l'oggettiva classificazione catastale con attribuzione della relativa categoria (A/06 o D/10).....Solo l'immobile riconosciuto come rurale, in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dal D.L. 30 Dicembre 1993, n.557 art.9 non è soggetto all'imposta”*

Viene quindi confermata la decisività della classificazione catastale, e l'impossibilità per i Giudici di entrare nel merito della sussistenza dei requisiti di ruralità, così come consolidato dalla Suprema Corte; con riferimento ai terreni pertinenziali qualificate come aree edificabili dallo strumento urbanistico, l'effettiva utilizzazione ai sensi dell'articolo 817 del Codice Civile supera il dato catastale.

***Ctr Emilia Romagna, sentenza n.2768/2017***

# L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

## L'IMU sul fabbricato si paga dalla data di accatastamento, questo l'indirizzo della Corte di Cassazione

Quando un terreno sgombro da fabbricati viene interessato da lavori di edificazione, tale terreno deve essere considerato quale area edificabile indipendentemente dalla destinazione conferitagli dallo strumento urbanistico: pertanto, anche un terreno che sia classificato dallo strumento urbanistico come non edificabile, ma che venga ad essere interessato dalla costruzione di un edificio, deve scontare l'imposta come area edificabile, quindi non sulla base della rendita catastale ma facendo riferimento al valore venale.

La tassazione quale terreno edificabile si estende sul periodo temporale che decorre dalla data di inizio dei lavori di costruzione sino

- alla data di ultimazione di questi, ovvero
- sino alla data in cui il fabbricato risulti essere utilizzato, se tale momento si dimostra essere precedente, come previsto dall'art. 5 co.6 del D.Lgs. n.504/1992.

A partire da quest'ultimo momento l'imposta dovrà invece essere corrisposta in relazione al fabbricato e quindi entra in gioco la rendita.

Veniamo alla sentenza in commento.

Secondo la **Cassazione**, nella posizione espressa nella **sentenza 20319 del 23 agosto 2017**, l'accatastamento del fabbricato ne fa presumere il completamento e quindi obbliga il contribuente a pagare l'IMU (e la TASI) dovuta su tale immobile.

Confermando una linea interpretativa ormai consolidata, i giudici della Suprema Corte individuano nell'iscrizione catastale il presupposto che impone al contribuente di considerare come terminato il fabbricato sul quale sono stati effettuati lavori di costruzione, respingendo la contestazione del contribuente che pretendeva di non pagare imposta, asserendo che il fabbricato avrebbe rilevanza fiscale nel momento in cui fossero rispettati entrambi i requisiti dell'accatastamento e dell'ultimazione.

Al contrario, secondo la Cassazione, l'accatastamento è sufficiente per rendere dovuto il prelievo locale, senza dover verificare l'effettivo utilizzo di questo.

La sentenza in commento interviene sul tema dell'individuazione del momento di completamento dell'edificio, affermando: "ai fini dell'assoggettabilità ad imposta dei fabbricati di nuova costruzione, il criterio alternativo, previsto dall'art. 2 d.lgs. n. 504/92, della data di ultimazione dei lavori, ovvero di quella anteriore di utilizzazione, acquista rilievo solo quando il fabbricato non sia iscritto ancora in catasto, realizzando tale iscrizione, di per sé, il presupposto principale, per assoggettare il bene all'imposta."

In passato la Cassazione si era espressa in maniera analoga:

- Nella sentenza 8781/15 si afferma che *"costituisce - certo - espressione di insegnamento giurisprudenziale costante il fatto che l'iscrizione di un'unità immobiliare nel catasto edilizio rappresenta di per sé presupposto sufficiente per l'assoggettamento di un bene a Ici"*
- Nella sentenza 7905/05 viene constatato che *"... appare chiaro che l'imposta è dovuta per il solo fatto che sia stata dichiarata l'ultimazione del manufatto e si sia provveduto al suo accatastamento, restando estranea alla sfera attinente al rapporto tributario tutto quanto afferisce alla effettività abitabilità del bene stesso, ovvero alle sue caratteristiche igienico - sanitarie. La pronuncia impugnata ha richiamato questo principio e ne ha fatto buon governo, avendo dato rilievo alla dichiarazione di ultimazione, trasmessa dalla società all'ufficio comunale, ed al suo accatastamento, che rappresentano le uniche due circostanze rilevanti ai fini impostivi."*
- Inoltre, la sentenza 24924/08, nella quale i giudici hanno osservato come ai sensi dell'art.2 del D.Lgs. 504/92 il fabbricato è l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, afferma che *"l'iscrizione al catasto edilizio urbano (ora dei fabbricati) di una unità immobiliare costituisce presupposto sufficiente per l'assoggettamento della stessa all'afferente imposta comunale"*.

Pertanto, concludendo sul punto, il solo fatto che il contribuente abbia provveduto a richiedere l'accatastamento dell'immobile di per sé qualifica detto immobile quale fabbricato, che conseguentemente deve essere assoggettato al tributo sulla base della rendita catastale.

L'individuazione del primo momento tra utilizzo e completamento è una previsione finalizzata a regolamentare il trattamento tributario nel caso di utilizzo di fabbricato non accatastato: qualora sia utilizzato, il fabbricato si considera tale anche se non è avvenuta l'iscrizione agli atti catastali.

Se invece interviene l'accatastamento del fabbricato anteriormente all'utilizzo, non si pone alcun interrogativo: l'effettivo utilizzo diviene elemento irrilevante, in quanto dal momento in cui avviene l'iscrizione al catasto esso è imponibile in ragione della rendita catastale.

Sul punto la sentenza in commento è chiara nel dare rilevanza alla data dell'effettivo utilizzo solo quando questo sia anteriore all'accatastamento: "acquista rilievo solo quando il fabbricato non sia iscritto ancora in catasto, realizzando tale iscrizione, di per sé, il presupposto principale, per assoggettare il bene all'imposta."

Da segnalare, comunque, che prima dell'accatastamento comunque l'immobile non è esente, ma il prelievo viene calcolato sul valore venale quale area fabbricabile.

In molte situazioni, il fatto che l'esistenza del fabbricato venga anticipata al momento di iscrizione agli archivi catastali è addirittura conveniente per il contribuente in quanto si passa da un bene tassato a valore di mercato a un bene tassato su valore catastale.

### **Il rapporto con l'esenzione per le immobiliari**

L'art. 2 c. 1 del DL 102/13 introduce una importante agevolazione a favore dei soggetti che costruiscono immobili: l'esenzione dal versamento dell'IMU.

Detta esenzione, va evidenziato, non opera ai fini TASI, posto che il c. 678 della L. 147/13 (introdotto dalla legge di stabilità 2016) ha stabilito per tali immobili l'aliquota ridotta allo 0,1 per cento. I Comuni possono modificare la suddetta aliquota, in aumento, sino allo 0,25 per cento o, in diminuzione, fino all'azzeramento.

L'esonero è concesso unicamente a favore dell'impresa costruttrice, anche nel caso in cui la costruzione degli immobili non sia la propria attività tipica, così come nel caso in cui l'attività di costruzione sia del tutto occasionale.

Nella Risoluzione 11/DF dell'11 dicembre 2013 il Mef ha chiarito l'agevolazione spetta anche al fabbricato acquistato dall'impresa costruttrice, sul quale la stessa procede a interventi di incisivo recupero.

Il presupposto per il riconoscimento dell'esonero è il fatto a che l'immobile sia destinato alla vendita e che, comunque, esso non venga locato.

L'esenzione risulta operativa a partire dalla data di fine dei lavori mentre, in precedenza, l'imposta sarà dovuta quale area edificabile.

Sotto questo punto di vista, la sentenza in commento offre un'indubbia copertura per le immobiliari che abbiano proceduto all'accatastamento dei fabbricati: il fatto che sia stato denunciato agli uffici catastali uno stato di fatto dei fabbricati con relativa attribuzione di rendita, "trasforma" l'immobile facendolo transitare dalla fattispecie delle aree fabbricabili (che non dà diritto all'esenzione dell'imposta) a quella dei fabbricati, in relazione alla quale, ricorrendo i presupposti fissati dalla norma, l'esenzione è applicabile.

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