

N° 10 / 2018

“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



Tia/Tari: l'impugnazione della fattura è facoltativa

Con la sentenza n. 26198/2018 la Corte di cassazione ha stabilito che la mancata impugnazione della fattura Tia non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo. La vicenda trae origine dal ricorso presentato per la mancata impugnazione della fattura prodromica relativa alla tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (Tia 1). La Corte in primo luogo doveva decidere se la fattura Tia è da considerarsi come semplice bolletta che non può esser contestata se non in seguito al ricevimento dell'atto impositivo successivo per ricorrere al giudice tributario, o se invece, quand'anche fosse attribuibile la natura di atto impositivo, la mancata impugnazione potesse rendere definitiva la pretesa impositiva, pregiudicando la possibilità di impugnare il successivo atto impositivo.

Secondo la Cassazione, in linea con quanto già affermato in altre sentenze in tema di contenzioso tributario, l'elenco degli "atti impugnabili", contenuta nel Dlgs n. 546 del 1992, articolo 19, va interpretato in senso estensivo. Ne consegue che il contribuente ha la facoltà di ricorrere al giudice tributario per tutti gli atti adottati dall'Ente che portino a conoscenza del contribuente stesso una ben individuata pretesa tributaria, senza per forza attendere l'atto successivo di cui all'articolo 19 del suddetto decreto.

Con questa linea di principio troviamo conferma da un lato dell'impugnabilità di un atto non contenuto nell'elenco dei cosiddetti "impugnabili" e dall'altro che l'impugnabilità stessa ha carattere facoltativo che non comporta alcuna preclusione di impugnabilità futura qualora non venga esercitata.

Corte di Cassazione, sentenza n.26198/2018



Tassa Rifiuti: l'autosmaltimento non esenta il pagamento della Tassa

La Cassazione con la sentenza n. 26198 del 10 ottobre 2018 ha ribadito che la dimostrazione dell'avvio al recupero autonomo dei rifiuti assimilati da parte dell'impresa produttrice non la

esime totalmente dal pagamento della tariffa sui rifiuti. La vicenda trae origine dalla pretesa di esonero dal pagamento della Tia da parte di una ditta in seguito allo smaltimento in proprio dei propri rifiuti assimilati all'urbano senza l'ausilio del servizio comunale. I Giudici hanno evidenziato come, nel caso di specie, non fosse stato dimostrato l'effettivo smaltimento dei rifiuti da parte della ditta stessa e che comunque, anche in caso affermativo, non ci sarebbero stati i presupposti per la totale esenzione. Semmai, hanno commentato i Giudici, la ditta avrebbe diritto a fruire di un *“accesso ad un eventuale regime agevolato costituito da un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero (articolo 49, comma 14), secondo quanto stabilito dalla amministrazione comunale”*. La Corte infatti ha ricordato come la *“sussistenza di una quota residuale di servizi generali erogati alla collettività dall'amministrazione comunale nella gestione dei rifiuti urbani, è tale da giustificare il pagamento della tariffa, sebbene in misura ridotta”*. Va ricordato inoltre che l'art. 49, comma 14, Dlgs 22/1997, in caso di autosmaltimento dei rifiuti assimilati, non dà diritto all'esenzione dal prelievo ma ad una riduzione proporzionale del tributo. La giurisprudenza ha ormai adottato il principio per il quale, in presenza dell'erogazione del servizio rifiuti, l'eventuale decisione da parte del contribuente di non avvalersi di tale servizio non comporta l'esclusione dal pagamento del tributo.

Ricordiamo a questo proposito la sentenza n.1501/2016 *“la decisione del contribuente di provvedere all'autosmaltimento dei rifiuti non incide sulla debenza del tributo”*, e la sentenza n.11451/2018 *“la tassa è dovuta indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio di smaltimento dei rifiuti, in quanto la ragione istitutiva del relativo prelievo sta nel porre le amministrazioni locali nelle condizioni di soddisfare interessi generali della collettività, piuttosto che nel fornire, secondo una logica commutativa, prestazioni riferibili a singoli utenti (anche Cassazione n. 21508/2005)”*, entrambe dello stesso tenore.

Corte di Cassazione, sentenza n.26198 del 10 ottobre 2018



ICI/IMU: le scuole paritarie

La Ctr Lombardia, con la sentenza n. 4400 del 18 ottobre scorso ha affermato che per l'immobile di proprietà della scuola paritaria spetta l'esenzione Ici.

La vicenda trae origine da un avviso di accertamento Ici con il quale era stato accertato il mancato pagamento dell'Imposta dovuta per un fabbricato utilizzato, secondo il Comune, come scuola paritaria con pagamenti di corrispettivi da parte degli alunni frequentanti.

L'Ente ha argomentato con i seguenti punti, ricevendo ragione nel primo grado di giudizio: il pagamento di un corrispettivo che, per quanto modesto, rivela l'esercizio dell'attività con modalità commerciali (così anche la Corte di cassazione 11425/15); l'inutilizzabilità del Dm 200/2012; l'effetto della decisione della Commissione europea.

La Ctr della Lombardia ha rovesciato il parere dei giudici di primo grado ritenendo applicabile al caso di specie l'articolo 91/bis comma 3 del Dl 1/2012 e il regolamento attuativo Dm 200/2012, condivisi dalla Commissione europea, necessari ad assicurare concreti parametri ai principi, di incerta e non facile applicazione, delineati dalla Cassazione e dal Consiglio di Stato attraverso le sentenze nn. 14225/15 e 29217/16. In tal senso, infatti, il Dm 200 ha colmato la lacuna. I Giudici, al fine del riconoscimento dell'esenzione dal tributo, hanno evidenziato che l'istituto in accordo con il Comune, per la gestione del nido e della materna, aveva fissato delle rette in funzione del reddito delle famiglie alle quali si aggiungeva un contributo perequativo da parte del Comune stesso per pervenire sostanzialmente ad un pareggio nei conti. E ancora, visto il contributo fornito dalle famiglie sia pure nella misura determinata dal Comune in funzione del reddito, i Giudici della Suprema Corte hanno ritenuto di poter utilizzare i parametri del Dm 200/2012 in quanto derivanti dall'art. 91/bis inserito nella normativa Ici ed in seguito Imu e perché costituivano l'unico strumento, riconosciuto dalla Commissione europea, utilizzabile per misurare concretamente la gestione con modalità "non commerciali".

Ctr Lombardia, sentenza n.4400 del 18 ottobre 2018



IMU: locazione finanziaria e soggettività passiva

La Ctr Milano, con la sentenza n.4084/18, si è pronunciata in merito alla soggettività passiva Imu nelle ipotesi di immobili concessi in locazione finanziaria.

Nello specifico, una società impugnava il provvedimento di diniego al rimborso prodotto dal Comune per somme Imu versate relativamente ad un immobile concesso in leasing a terzi, poi risolto per inadempimento. La decisione della Ctr rovescia il giudizio di primo grado che aveva dato ragione alla ricorrente affermando che il soggetto passivo dell'Imposta si deve ritenere il locatario fino alla riconsegna del bene.

La Commissione regionale invece, citando l'art. 9, comma 1 del Dlgs 23/2011, evidenzia come lo stesso, per gli immobili concessi in locazione finanziaria, individui nel locatario il soggetto passivo Imu dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. Va ricordato però anche che, nell'ipotesi di risoluzione anticipata del contratto di locazione finanziaria, l'Imu "è dovuta dalla società concedente dalla data della risoluzione anticipata, indipendentemente dalla riconsegna dell'immobile", a nulla rilevando la differente disciplina normativa concernente la Tasi, il cui presupposto impositivo è, invece, il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati. Per i Giudici regionali inoltre non rileva nemmeno l'onere della comunicazione e/o dichiarazione ai fini Imu da effettuare entro novanta giorni dalla data di riconsegna del bene risultante dal relativo verbale, gravante solidalmente sia sulla società di leasing, sia sul locatario detentore senza titolo dell'immobile.

Ctr Milano, sentenza n.4084/2018

Il tema del termine della soggettività passiva IMU in caso di risoluzione contrattuale è decisamente delicato: talvolta infatti accade che l'utilizzatore finisca per essere assoggettato ad una procedura concorsuale e il concedente (società di leasing) preme per estendere all'IMU la nozione di soggettività passiva applicabile alla TASI. Ai fini TASI, infatti, la L. 147/13 prevede esplicitamente che la soggettività passiva torni in capo al concedente solo con la riconsegna, che può anche avvenire molto tempo dopo rispetto alla risoluzione del contratto. Le società di leasing premono ovviamente per una soluzione più "interpretata" che equipari i due tributi, posizione già accettata da diverse Commissioni Tributarie Provinciali.

Questa CTR, ligia al tenore letterale della norma, è di grande interesse in quanto riporta in capo al concedente la soggettività passiva già al momento della risoluzione.

La differenza per l'ente è di non poco conto, posto che il concedente è normalmente soggetto solvente, mentre il fallimento potrebbe non esserlo; malgrado l'IMU per il maxi periodo fallimentare sia dovuta in prededuzione, prelevandola sul prezzo di vendita, visto il difficile mercato immobiliare potrebbe capitare che il prezzo di vendita non sia neppure sufficiente a coprire l'IMU dovuta sull'immobile (il periodo fallimentare potrebbe infatti coprire diversi periodi d'imposta).

L'approfondimento

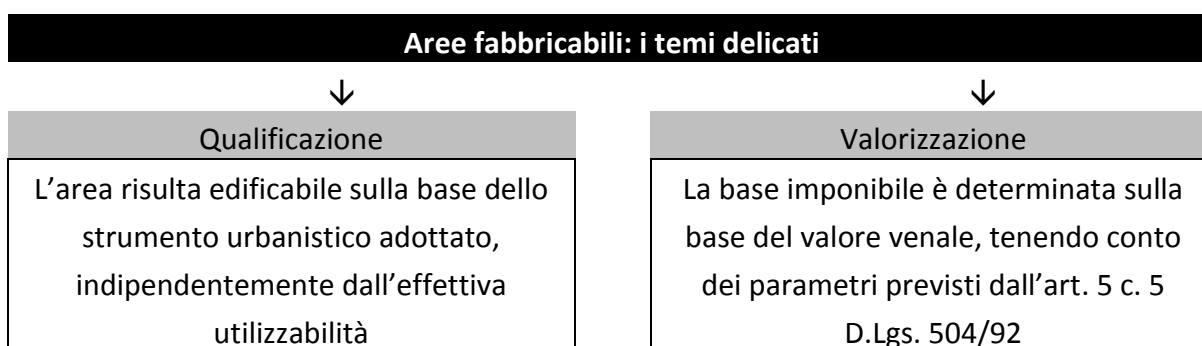
a cura di Fabio Garrini

Il concetto di edificabilità di diritto per l'IMU e la TASI

La disciplina delle aree fabbricabili, tra le diverse fattispecie di impositive previste per i due tributi locali maggiori, risulta probabilmente la più articolata: vi sono infatti numerosi aspetti riguardanti tanto la qualificazione dell'immobile (edificabile ovvero agricolo) ai sensi dell'art. 2 c. 1 lett. b) D.Lgs 504/92, così come la sua valorizzazione ai fini della determinazione della base imponibile ai sensi del successivo art. 5 c. 5.

I vincoli di inedificabilità specifici non riqualificano l'area ai fini IMU: pertanto, se in base allo strumento urbanistico, il lotto di terreno risulta collocato in zone teoricamente edificabili, comunque la base imponibile deve essere determinata facendo riferimento al valore venale, non a quello catastale, valorizzandolo sulla base dei parametri di cui all'art. 5 c. 5 D.Lgs. 504/92. Le limitazioni alle possibilità di utilizzo edificatorio del terreno non fanno cambiare la qualificazione del terreno (in altre parole, non cessa di essere edificabile tornando ad essere agricolo), ma incidono unicamente sulla sua valorizzazione.

Queste sono le conclusioni (assunte con riferimento ad annualità dove era vigente l'ICI, ma le medesime regole sono oggi applicabili tanto all'IMU, quanto alla TASI) a cui è pervenuta la Cassazione nella sentenza 21761 del 7 settembre 2018, imponendo la tassazione sul valore venale con riferimento ad un terreno per il quale opera il divieto di utilizzo edificatorio a causa della vicinanza ad un allevamento.



Il diritto di edificare

Le aree fabbricabili sono in via generale oggetto di prelievo sia ai fini IMU che ai fini TASI; occorre ovviamente verificare il rispetto del limite di aliquota del 10,6 per mille, posto congiuntamente per entrambe le imposte (i terreni edificabili sono infatti potenzialmente assoggettati ad entrambi i tributi), salvo sia stata azionata la possibilità di incremento dello 0,8 per mille

Anche per il 2018, infatti, come per gli scorsi anni, è prevista la possibilità, a favore dei Comuni, di derogare al limite massimo del prelievo IMU e TASI per un importo complessivamente non superiore allo 0,8 per mille (comunque solo confermando un incremento già precedentemente introdotto, non essendo lecito nel 2018 introdurre ex novo tale maggiorazione).

La base imponibile dei terreni edificabili non è determinata su base catastale, ma è costituita dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, tenendo conto della zona territoriale di ubicazione, dell'indice di edificabilità, della destinazione d'uso consentita, degli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione ed infine dei prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Per la determinazione della base imponibile delle aree fabbricabili il Comune potrebbe aver deliberato dei valori per zone omogenee del territorio. Questi possono essere, quantomeno, un utile punto di riferimento per individuare un valore da utilizzare al fine della determinazione della base imponibile dell'immobile.

La fattispecie dei terreni edificabili è seggetta a tassazione facendo riferimento ad una base imponibile determinata sulla base del valore venale in comune commercio. L'art. 5 c. 5 D.Lgs. 504/92 dispone quanto segue:

“Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1 gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.”

Il tema maggiormente discusso è però legato alla natura del bene. Sul punto, il precedente art. 2, nel definire le fattispecie imponibili, per la parte che in questa sede interessa, afferma:

“per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. [...]”

Già ai tempi dell'ICI, ma lo stesso occorre affermare oggi per IMU e TASI visto l'identità delle basi imponibili, si è assistito al consolidamento in giurisprudenza di una definizione più formale che sostanziale dell'aspetto edificatorio, che mette in risalto la qualificazione urbanistica del terreno piuttosto che l'effettiva possibilità di utilizzo edificatorio del terreno stesso.

La sentenza in commento non si sposta dalla linea interpretativa appena richiamata.

Il caso riguarda un contribuente titolare di un terreno che lo strumento urbanistico colloca in una zona che conferisce una potenzialità edificatoria, potenzialità che però risulta esclusivamente teorica in quanto l'ubicazione specifica impedisce l'utilizzo edificatorio: detto terreno infatti si trova vicino ad un allevamento avicolo e lo strumento urbanistico stabilisce il vincolo di inedificabilità per le aree poste a meno di 400-600 metri da questo complesso.

Quindi, nella sostanza, il terreno sarebbe teoricamente edificabile sulla base dello strumento urbanistico, ma per un vincolo specifico tale utilizzo è precluso.

Sul punto la Cassazione afferma che tale aspetto *“dovrà comunque essere valutato come incidente sul quantum del valore in comune commercio delle aree in oggetto, secondo i parametri di riferimento di cui all'art. 5, comma 5, del d. lgs. n. 546/1992, senza che, come invece operato in concreto dalla sentenza impugnata, il valore delle aree essere determinato esclusivamente sulla base del raffronto tra i valori agricoli medi, desunti dalla perizia di stima prodotta in atti.”*

L'area, al fine della tassazione comunale, comunque deve considerarsi edificabile, con la conseguenza che tale terreno va tassato sulla base del valore venale e non su quello catastale, proprio dei soli terreni a vocazione agricola.

In fin dei conti questa impostazione è conforme alla posizione assunta dalla Cassazione nella sentenza assunta a Sezioni Unite dalla Cassazione 25506 del 2006 (richiamata anche dalla pronuncia in commento): *“dinanzi ad una vocazione edificatoria di un suolo, formalizzata in un atto della procedura prevista dalla legislazione urbanistica, il fisco ritiene che, a prescindere dalla status giuridico formale dello stesso, non sia più possibile apprezzarne il valore sulla base di*

un parametro di riferimento, come il reddito dominicale, che resta superato da più concreti criteri di valutazione economica.”

Tale pronuncia risultava del tutto allineata alla previsione contenuta nell'art. 36 c.2 del DL 223/06 che qualifica come edificabile un terreno, se è designato come tale da uno strumento urbanistico adottato dal Comune, anche se non approvato definitivamente dalla Regione, proprio ad evidenziare come l'elemento cruciale per definire fiscalmente il terreno è la potenzialità edificatoria, anche se essa non risulta attuale.

Come si legge nella sentenza 21761/18: *“Ciò comporta che la stima dipendente da quelle che sono le concrete possibilità di edificazione opera su un piano logico e giuridico necessariamente posposto alla qualificazione della natura giuridica dell'area.”*

Quindi la possibilità concreta di edificare non può essere incidere sulla definizione fiscale del terreno.

Il valore dell'area

In tale sentenza però vi è di più: per la determinazione della base imponibile, secondo i giudici di legittimità, non si deve far riferimento al valore dei terreni agricoli della zona, che evidentemente è parametrato all'utilizzabilità rurale del terreno. Al contrario, la valutazione va fatta secondo i parametri stabiliti dal richiamato c. 5 dell'art. 5 del D.Lgs 504/92, quindi tenendo conto degli elementi che possono impattare sulla maggiore o minore suscettibilità di utilizzazione.

Ciò posto, poiché sul lotto è preclusa l'edificazione, a ben vedere pare tutto sommato non peregrino valutare il terreno sulla base di parametri rurali, facendo riferimento al valore dei terreni agricoli ubicati nella zona (venale, non catastale). Se lo scopo è identificare il valore del terreno, non potendo edificare su di esso, il valore non potrà altro che essere parametrato alla sua appetibilità agricola.

Quindi, posto che rileva il valore e non il catastale, perché tale valore non può essere quello dei terreni agricoli?

Come affermato in precedenza, per la determinazione della base imponibile delle aree fabbricabili, ai sensi dell'art 59 c. 1 lett. g) del D.Lgs 446/97, il Comune potrebbe aver deliberato dei valori per zone omogenee del territorio, al fine della riduzione del contenzioso. Questi valori

possono essere, quantomeno, un utile punto di riferimento per individuare un valore da utilizzare al fine della determinazione della base imponibile dell'immobile.

Se è vero che tale area "edificabile con edificazione preclusa" (pare un paradosso, ma questa è la situazione) va valorizzata tenendo conto dei vincoli specifici, non dovranno essere utilizzati i valori deliberati dal Comune, che necessariamente sono costruiti facendo riferimento alla zona urbanistica, non al lotto specifico.

Tali valori hanno infatti lo scopo di fornire dei valori di salvaguardia per il contribuente al fine di proteggersi da eventuali contestazioni, non dei valori applicabili quale presunzione legale, in quanto la base imponibile va determinata sempre e comunque sulla base dei parametri contenuti nell'art. 5 c. 5 D.Lgs. 504/92.

Concludendo, va osservato come quello dibattuto risulta sempre e comunque una questione di valorizzazione, non certo un problema di qualificazione: il terreno, fiscalmente, continua a considerarsi edificabile.

Notizie Flash

le ultime novità in materia di Tributi

a cura di Massimiliano Franchin

Estensione ad Imu e Tasi della sanatoria del decreto fiscale

In attesa di ulteriori sviluppi segnaliamo la proposta contenuta in un emendamento della Lega presentato alla Commissione finanze del Senato che *recita "con riferimento alle entrate, anche tributarie, dei comuni, non riscosse a seguito di provvedimenti di ingiunzione fiscale, notificati, negli anni dal 2000 al 2017, dagli enti stessi e dai concessionari della riscossione, i medesimi enti locali possono stabilire, entro il termine fissato per la deliberazione del bilancio annuale di previsione, l'esclusione delle sanzioni"*.

Vedremo quali saranno gli sviluppi di questa proposta.

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