

**N° 10 / 2020**

# **“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



## ICI: l'associazione sportiva dilettantistica

La sentenza n. 23678/2020 della Corte di Cassazione ha stabilito che, ai fini Ici, un impianto utilizzato da un'associazione dilettantistica, è esente se viene rispettata la condizione che l'attività svolta all'interno dell'impianto non abbia finalità commerciali. Non basta infatti che tale attività rientri tra quelle individuate dall'art. 7 del D.Lgs. 504/92 come esenti.

Malgrado la pronuncia riguardi il precedente tributo comunale, la vicenda assume rilevanza anche per gli effetti dell'applicazione dell'esenzione all'IMU.

La vicenda trae origine dal ricorso presentato da un'associazione sportiva nei confronti di un avviso di accertamento Ici per l'anno 2009 in relazione all'impianto sportivo comunale dato in concessione alla società stessa deducendo il difetto di soggettività passiva e la carenza di motivazione. Nei primi due gradi di giudizio il ricorso presentato è stato respinto poiché i giudici hanno ritenuto che la soggettività passiva spettasse al concessionario anche nel caso di beni patrimoniali e che l'immobile oggetto del contenzioso, censito nella categoria D6, è soggetto al pagamento dell'Ici. Da qui il ricorso in Cassazione.

Per prima cosa, i Giudici della Suprema Corte, hanno evidenziato come, data la previsione contenuta nell'articolo 3, comma 2, del Dlgs 504/1992, un concessionario di un bene demaniale è sempre soggetto passivo dell'Ici senza che vi sia la necessità di accertare il contenuto del rapporto concessorio. Nel caso di beni demaniali, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità ha evidenziato che, in ogni caso, a prescindere dal contenuto intrinseco del rapporto concessorio, il soggetto passivo è per legge il concessionario.

La Corte di Cassazione ha specificato come l'esenzione prevista dall'articolo 7, lettera i), del Dlgs 504/1992, sia applicabile alle associazioni sportive dilettantistiche quando entrambi i requisiti, soggettivo e oggettivo vengono rispettati. In particolare, il primo requisito riguarda la natura non commerciale dell'ente mentre il secondo, quello oggettivo, si riferisce all'attività svolta dal soggetto la quale deve necessariamente rientrare tra quelle previste dall'articolo 7, del suddetto decreto. E ancora, i Giudici, hanno chiarito come sia ininfluenza, ai fini del requisito oggettivo, la

destinazione degli utili eventualmente ricavati nel perseguimento dei fini sociali, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività. Ne consegue quindi che, per la Corte, il requisito oggettivo ai fini dell'esenzione prevista dall'articolo 7, del Dlgs 504/1992, è che l'attività cui l'immobile viene destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale. La tipologia di attività svolta all'interno dell'immobile oggetto del contenzioso era stata erroneamente trascurata dalla commissione regionale la quale si era limitata a considerare la classificazione catastale dell'immobile (D/6) sufficiente ad escludere di fatto l'immobile dal beneficio.

**Corte di Cassazione, sentenza n.23678/2020**



### **IMU: dichiarazioni a pena di decadenza**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 21465/2020, si è pronunciata in ambito IMU sui cosiddetti "immobili merce", ovvero quelli inventati dall'impresa costruttrice, per i quali la normativa richiedeva la presentazione di una dichiarazione "a pena di decadenza". Premesso che dal 2020, come stabilito dalla legge n. 160/2019, le ipotesi di dichiarazione a pena di decadenza non sono più previste, la predetta condizione è da ritenersi valida fino a tutto il 2019. Questo concetto è estensibile ad altre fattispecie e in particolare a tutte le fattispecie che prevedevano appunto la dichiarazione "a pena di decadenza". Tra queste ricordiamo gli alloggi sociali, gli alloggi delle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci, gli immobili destinati a ricerca scientifica e, infine, gli immobili utilizzati dai militari e assimilati all'abitazione principale.

I Giudici della Suprema Corte hanno evidenziato che l'art. 2, comma 5-bis, del DL 102/2013 dispone espressamente che ai fini dell'applicazione dei benefici il soggetto passivo doveva presentare, a pena di decadenza entro il termine ordinario, una dichiarazione "con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica". Ne consegue quindi prosegue la Corte "che la condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto, è l'obbligo dichiarativo. Si tratta di un preciso e specifico onere formale, espressamente previsto a pena di decadenza, che non può essere

*sostituito da altre forme di denunce o superato dalla circostanza che il Comune fosse a conoscenza aliunde dei fatti che comportano l'esenzione dal pagamento dell'imposta".*

In buona sostanza quindi la conclusione a cui giungono i Giudici della Cassazione è in linea con il consolidato indirizzo giurisprudenziale in base al quale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione, non soggette ad interpretazioni per analogia o estensive.

L'applicazione di questi principi porta a ritenere anche che l'omessa presentazione della dichiarazione non possa essere sanata mediante il ravvedimento operoso, che di conseguenza, se effettuato non produce alcun effetto.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.21465/2020**



### **ICI/IMU: aree con diritti edificatori**

Con la sentenza n.23902 del 28/10/2020 la Corte di Cassazione ha stabilito che un'area edificabile è esente dall'Imposta se prima era edificabile e poi assoggettata ad un vincolo di inedificabilità assoluta, anche se al proprietario è attribuito un diritto edificatorio compensativo. Nella sentenza si legge infatti che *"un'area, prima edificabile e poi assoggettata ad un vincolo di inedificabilità assoluta, non è da considerare edificabile ai fini Ici ove inserita in un programma attributivo di un diritto edificatorio compensativo, dal momento che quest'ultimo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso"*

La Corte, in prima istanza, ha focalizzato l'attenzione sulla natura del diritto edificatorio che il Dl 70/2011 ha riconosciuto in via definitiva introducendo l'art. 2643, n. 2 bis del CC, che impone la trascrizione dei contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori. Quando la natura del diritto edificatorio assume carattere compensativo, ovvero rappresenta la modalità di risarcimento o pagamento della modifica urbanistica del suolo, sul quale viene apposto un vincolo di inedificabilità, ad avviso della Corte, si realizza un complesso programma di compensazione in tre fasi: decollo, volo e atterraggio. Dalla fase di "decollo" nella quale viene assegnato il titolo volumetrico indennitario al proprietario che ha subito il vincolo si passa a quella del "volo" che, in buona sostanza, identifica il periodo intermedio in cui l'area di atterraggio dove sarà possibile utilizzare il credito edificatorio non è stata individuata, ed infine,

appunto, si arriva alla fase di atterraggio. Va detto inoltre che, durante a fase del volo i diritti edificatori, possono essere oggetto di autonomi contratti di compravendita. I Giudici della Cassazione poi hanno voluto evidenziare le differenze tra gli interventi di tipo compensativo e quelli di tipo perequativo nei quali lo strumento urbanistico al suolo oggetto di perequazione attribuisce già un diritto edificatorio. In ultima istanza la Corte ha poi evidenziato che avallare l'imponibilità di tali diritti edificatori, non annessi a nessun terreno durante la fase del "volo, darebbe luogo ad un illegittimo ampliamento del presupposto dell'Ici così come dell'Imu, ovvero il possesso di un fabbricato, di un terreno o di un'area edificabile.

**Corte di Cassazione, sentenza n.23902/2020**



### **IMPOSTA SULLA PUBBLICITA': imponibilità delle vetrofanie**

La Cassazione si è nuovamente pronunciata sulle vetrofanie che riproducono gli alimenti esposte nei supermercati. L'ordinanza n. 21043/2020 ha sostanzialmente confermato quanto già disposto nel 2019 ovvero l'assoggettabilità a imposta di pubblicità delle vetrofanie con le quali si pubblicizzano i prodotti in vendita.

Per i Giudici qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico che abbia la finalità oggettiva di *"far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti cui si rivolge il nome, l'attività ed il prodotto di una azienda, non implicando la funzione pubblicitaria una vera e propria operazione reclamistica o propagandistica"* è assoggettabile all'imposta di pubblicità.

Nel caso di specie la Corte ha considerato le *"grandi fotografie che coprono l'intera superficie delle vetrine di un supermercato e rappresentano cibi vari (latte, verdure, pane, formaggi, ecc.), materie prime, scene agresti, persone che cucinano, persone che consumano pasti in compagnia della famiglia o di amici"* un chiaro mezzo utile ad informare la collettività in merito all'attività dell'esercente. Le immagini inoltre hanno senza dubbio la finalità di richiamare l'attenzione dei possibili acquirenti, fornendo indicazioni precise di ciò che può essere venduto all'interno del supermercato. L'obiezione sollevata dal contribuente in merito al fatto che le vetrofanie non riportano alcuna denominazione dell'esercente non è di fatto rilevante poiché esse hanno comunque la funzione di reclamizzare ciò che è in vendita nell'esercizio commerciale.

Come detto in precedenza, l'ordinanza della Cassazione è in linea con le precedenti pronunce che ritengono assoggettabile all'imposta qualsiasi messaggio apposto sulle vetrine dei negozi, compresi, ad esempio, gli avvisi di vendita delle agenzie immobiliari (Cassazione n.9895/2017).

**Corte di Cassazione, ordinanza n.21043/2020**

# L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

## Il decreto agosto interviene per chiarire la natura interpretativa delle agevolazioni per CD e IAP

Con il decreto agosto (DL 104 del 14 agosto 2020 convertito con la L. 126 del 13 ottobre 2020), il Legislatore propone un doppio intervento in ambito IMU:

- Con l'art. 78 del DL 104/20 è stata estesa al saldo 2020 l'esenzione dal versamento dell'IMU già prevista dal DL 34/20 in relazione all'acconto, introducendo per il saldo anche l'esonero per il settore dello spettacolo (aspetto oggetto di commento nell'approfondimento del mese precedente);
- Con l'art. 78-bis, introdotto in sede di conversione al decreto, il Legislatore è intervenuto per meglio caratterizzare le agevolazioni spettanti agli imprenditori agricoli professionali (IAP) e ai coltivatori diretti (CD); in particolare, si tratta di modifiche operate con norma di interpretazione autentica, quindi valevole anche per il passato.

### La "finzione di non edificabilità"

A favore dei coltivatori diretti (CD) e degli imprenditori agricoli professionali (IAP) sono riconosciute diverse agevolazioni nel comparto IMU; tra queste ultime, quella certamente più significativa è nota come "finzione di non edificabilità", in base alla quale un terreno individuato come edificabile dallo strumento urbanistico adottato dal Comune, in realtà sconta il prelievo come se fosse agricolo (quindi, di fatto esente per CD e IAP).

Al fine di garantire il rispetto della ratio della norma, per accedere a tale rilevante beneficio è necessario che in capo al soggetto passivo siano contemporaneamente soddisfatti i seguenti due requisiti:

- Possesso: è necessario che il possessore, quindi il soggetto passivo e perciò colui che è tenuto al versamento dell'imposta, risulti essere lo stesso coltivatore diretto.
- 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.

Nell'articolo 78-bis sono presenti 3 disposizioni di interpretazioni autentica (quindi si devono considerare applicabili anche per il passato) che chiariscono altrettanti aspetti nell'applicazione di tali agevolazioni.

### **Il tema dei coadiuvanti**

Nel primo comma dell'art. 78-bis viene data efficacia interpretativa alla disposizione contenuta nell'art. 1 c. 705 della L. 145/18, secondo cui 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.

Pertanto, ad esempio, un terreno agricolo in comproprietà al 50% tra padre e figlio, di cui il figlio imprenditore e il padre coadiuvante, è totalmente esente da IMU.

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

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, e in quanto tale avrebbe diritto a fruire della finzione di non edificabilità prevista per il coltivatore diretto.

Sul tema era intervenuta la Cassazione con le ordinanze 11979/2017, 12422/2017 e 12423/2017 sposando una tesi maggiormente restrittiva. La Suprema Corte aveva stabilito che la "finzione di non imponibilità" delle aree fabbricabili non si doveva intendere applicabile ai coadiuvanti anche se iscritti con tale qualifica negli appositi elenchi previdenziali. Le uniche qualifiche che permetterebbero 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).

La questione, come detto, era stata risolta dalla L. 145/08 affermando che anche il coadiuvante poteva beneficiare della stessa agevolazione prevista per il coltivatore diretto.



In conversione al “decreto agosto” il Legislatore ha deciso di attribuire a tale previsione un effetto interpretativo (quindi di fatto retroattivo), che non era affatto certo dalla lettera della norma richiamata.

### **I soci di società di persone**

Attraverso il comma 2 dell’art. 78-bis del DL 104/20 viene precisato che si applica anche ai tributi locali la disposizione contenuta nell’art. 9 c. 1 della L. 228/01 secondo cui le agevolazioni tributarie e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle qualifiche di CD o IAP si applicano anche ai soci di società di persone esercenti attività agricole.

Pertanto, ad esempio, un terreno agricolo in comproprietà al 50% tra due fratelli, entrambi CD o IAP, ma condotto dalla società semplice agricola da loro partecipata, è esente dal pagamento dei tributi locali.

In tal senso si era comunque espresso anche il dipartimento fiscale del MEF tramite la circolare 3/DF/12, affermando che il diritto a fruire della presente agevolazione (ossia la finzione di non edificabilità delle aree) non viene meno nel caso in cui i terreni risultino essere posseduti da coltivatori diretti che però svolgono l’attività, coltivandoli, attraverso una società di cui essi stessi sono soci ed alla quale hanno concesso in affitto o in comodato detti terreni.

Si badi bene, il beneficio non può spettare a favore dei terreni coltivati dalla società agricola quando il possessore, benché sia iscritto alla previdenza agricola, non sia anche socio della società che materialmente coltiva detti terreni.

Ad esempio: Società Agricola Rossi ss i cui soci sono Luca e Andrea Rossi al 50% ciascuno. I terreni sono di proprietà della madre Luisa Bianchi, coltivati dalla società; Luisa Bianchi deve scontare imposta in relazione a tali terreni con modalità ordinarie.

Da notare che la presente estensione del beneficio opera solo nel caso in cui i terreni, di proprietà dei soci, siano coltivati da una società di persone e non anche da una società di capitali.

### **Il pensionato**

Attraverso il comma 2 dell’art. 78-bis del DL 104/20 viene precisato che si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a

svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola.

Anche il tema del pensionato in agricoltura è stato ampiamente dibattuto negli ultimi anni.

Si deve osservare la posizione espressa dalla Cassazione nella sentenza 13745/17, che malgrado il nuovo contesto normativo legato al passaggio da ICI ad IMU (che però sul tema del pensionamento non pare così diverso rispetto al passato) afferma *“la ratio della disposizione agevolativa è quella di incentivare la coltivazione della terra e di alleggerire del carico tributario quei soggetti che ritraggono dal lavoro della terra la loro esclusiva fonte di reddito...”*.

Proprio questo mutato riferimento nella definizione del soggetto agevolato, porta il MEF ad includere il pensionato nell'agevolazione: il Dipartimento delle Finanze, in particolare, esamina la figura dello IAP, evidenziando come l'INPS non preveda la cancellazione dall'obbligo di contribuzione dei soggetti che, seppur beneficiari di trattamenti pensionistici, continuano ad esercitare l'attività.

Tenuto conto del quadro normativo sin qui delineato, osserva il MEF, emerge che la disciplina che regola l'IMU contempla espressamente l'ipotesi in cui il CD e lo IAP pensionati continuino a svolgere la loro attività in agricoltura, dal momento che è possibile essere iscritti nella previdenza agricola anche nel caso in cui il soggetto sia già pensionato e continui a svolgere effettivamente l'attività agricola; il diverso contesto normativo esclude che l'interpretazione limitativa prevista in ambito ICI dalla Cassazione (sentenza 13745 del 31 maggio 2017) possa in alcun modo essere estesa all'IMU.

Oggi la questione viene risolta dall'intervento del citato c. 3: *“Le disposizioni in materia di imposta municipale propria si interpretano, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola.”*

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