

N° 12 / 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



Le società agricole e gli sconti sull'ICI

Con la sentenza n. 26642 del 10 novembre scorso, la Corte di Cassazione si è nuovamente pronunciata in merito alle società agricole. In particolare i Giudici si sono espressi in favore dell'Ente Impositore riguardo alla possibilità delle suddette società di concorrere ai benefici previsti per le persone fisiche che esercitano attività agricola. Il dibattito sul tema in commento, aveva ripreso vigore in seguito all'ordinanza n. 375/2017 con la quale i giudici della Corte avevano espresso parere positivo sul fatto che il Dlgs 99/2004 potesse derogare in quanto successivo all'art. 58 del Dlgs 446/97 che, come noto, riservava le agevolazioni solamente alle persone fisiche iscritte alla previdenza agricola. La vicenda affrontata dai Giudici della Corte di Cassazione vede una società agricola di persone proprietaria di un'area fabbricabile per la quale si riteneva applicabile la finzione di non edificabilità delle aree. Secondo la contribuente è sufficiente dimostrare la natura di impresa agricola professionale ai sensi del Dlgs 99/2004, e la conduzione agricola del fondo da parte del socio, anch'egli imprenditore agricolo, anche in considerazione della regola generale di diretta imputazione ai soci degli effetti tributari concernenti le società di persone.

Per la Corte di Cassazione invece, in continuità alla pregressa giurisprudenza di legittimità che, in forza dell'articolo 58 del Dlgs 446/1997, ha sempre limitato le agevolazioni alle sole persone fisiche, il principio espresso dalla contribuente non è applicabile. Per i Giudici infatti *«si tratta di disciplina connotata da specialità, perché di natura agevolativa in campo Ici; il che depone per la sua prevalenza sulla previsione generale di cui all'articolo 2, comma 4, del Dlgs 99/04, secondo cui «alle società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto»*. E ancora, si legge nella sentenza, è rilevante il fatto che *“i presupposti dell'agevolazione devono sussistere in capo al soggetto passivo d'imposta, e quindi*

in capo alla società". Nel caso specifico invece, il terreno era stato dato in locazione al socio, venendo quindi a mancare il requisito oggettivo in capo a chi è tenuto a versare l'imposta.

Il tema in commento è destinato al dibattito anche in ambito IMU in virtù dell'articolo 13, comma 2, del DL 201/2011 che, diversamente, richiama i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali ex Dlgs 99/04.

Corte di Cassazione, sentenza n.26642 del 10 novembre 2017



IMU: ai fini dell'esenzione conta l'uso a scopo didattico

La Commissione tributaria regionale Puglia, in accordo con una precedente pronuncia della Cassazione, con la sentenza n. 2332/3/17 ha affermato che l'ente ecclesiastico che concede in uso gratuito un immobile di proprietà ad una Onlus gode comunque dell'esenzione Imu per lo svolgimento di attività didattiche.

La controversia verteva infatti sulla seguente situazione: un ente ecclesiastico aveva concesso un immobile di sua proprietà in uso gratuito ad una Onlus che svolgeva per conto di quest'ultimo un'attività di formativa a pagamento. Secondo il Comune accertatore, per poter godere dell'agevolazione sopra citata, deve esserci coincidenza tra il proprietario e l'utilizzatore dell'immobile, tesi questa in contrasto con quella sostenuta dal contribuente, per il quale, l'unico discrimine è il presupposto oggettivo, ovvero l'attività svolta.

Per i giudici pugliesi, quanto eccetto dall'ente ecclesiastico trova fondamento in quanto sia lo stesso ente che la Onlus sono enti non commerciali e l'immobile è stato concesso in comodato gratuito e non in locazione. Nel pronunciarsi, i giudici, hanno ricordato inoltre come secondo la risoluzione 4/2013 del Mef l'esenzione spetta *"nell'ipotesi in cui l'immobile sia concesso in comodato a un altro ente non commerciale, appartenente alla stessa struttura del concedente, per lo svolgimento di attività didattica"*.

Ctr Puglia, sentenza n.2332/3/17



ICI: esente l'immobile pubblico se all'orizzonte c'è la finalità istituzionale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 28680/2017, si è pronunciata in merito alla controversia fra il Comune di Milano e la città Metropolitana di Milano per un immobile di

proprietà di quest'ultima per il quale i giudici di secondo grado si erano espressi favorevolmente all'esenzione secondo l' art. 7, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 504/1992. Il Comune di Milano aveva emesso avviso di accertamento Ici per l'anno 2011 adducendo a motivazione il fatto che l'immobile non era di fatto utilizzato dal contribuente direttamente per lo svolgimento di attività rientranti nei fini istituzionali.

I Giudici della Corte hanno rigettato il ricorso proposto dal Comune ritenendo di uniformarsi all'orientamento costante della giurisprudenza di legittimità, secondo cui *"in tema di ici, l'esenzione prevista dall'articolo 7, comma 1. Lettera a), del decr. legisl. n. 504/1992, a favore degli enti pubblici ivi indicati, spetta non soltanto se l'immobile, destinato esclusivamente ai compiti istituzionali, sia direttamente ed immediatamente impiegato per il loro svolgimento, ma anche ove lo stesso si trovi nella fase in cui vengono espletate le necessarie attività preparatorie, quali l'ottenimento di permessi o concessioni o l'indizione di gare di appalto"*.

Il principio appena enunciato è calzante rispetto alla situazione dell'immobile oggetto del contenzioso; tale immobile, infatti, come già verificato dalla commissione regionale, era stato effettivamente destinato ad attività istituzionali dell'ente, ciò risultando dal certificato di destinazione urbanistica e dal permesso di costruzione di opere strumentali al perseguimento delle finalità istituzionali.

Corte di Cassazione, ordinanza n.28680/2017



ICI: non serve dichiarare la variazione di valore delle aree edificabili

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n.25304/2017, ha stabilito che non scatta l'obbligo dichiarativo ICI per comunicare la variazione di valore delle aree fabbricabili poiché sono dati che il Comune può agevolmente prelevare dall'anagrafe tributaria ovvero la banca dati catastale.

Già la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia aveva rigettato l'appello proposto da un comune del bresciano proposto contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia concernente avviso di accertamento ICI 2003.

In particolare la commissione aveva evidenziato come, in tema di dichiarazione, la norma aveva subito le seguenti modifiche:

- la legge finanziaria per il 2002 aveva abolito l'obbligo di presentare la denuncia di variazione Ici;
- successivamente, l'art. 37, comma 53, del d.l. n. 223/2006, convertito nella legge n. 248/2006, aveva precisato la portata di detta abolizione, statuendo che *"A decorrere dall'anno 2007, è soppresso l'obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), di cui all'art. 10, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ... Resta fermo l'obbligo di presentazione della dichiarazione nei casi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta dipendano da atti per i quali non sono applicabili le procedure telematiche previste dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico"*;
- con successivo Decreto del Ministero dell'Economia del 12/05/2009 era stato approvato il modello di dichiarazione agli effetti ICI che doveva essere utilizzato in tutti gli altri casi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta comunale sugli immobili non erano acquisibili da parte dei comuni attraverso la consultazione della banca dati catastale (art. 1, comma 2, del decreto 12/05/2009);

Il decreto appena citato non prevede, tra gli elementi da dichiarare, il valore di mercato delle aree fabbricabili, perché gli eventuali atti di vendita sono conosciuti dal Comune, preventivamente, al momento della richiesta del certificato di destinazione urbanistica da allegare al contratto di vendita e, successivamente, al momento della trascrizione dell'atto presso la Conservatoria immobiliare, trasmesso con il modello unico informatico in cui il Comune ha libero accesso.

Secondo la commissione quindi, la variazione del valore di mercato delle aree fabbricabili, non deve essere oggetto di dichiarazione al Comune, essendo relativa a dati che l'ente locale può agevolmente prelevare dalla Banca dati catastale. Nel caso di specie poi, essendo relativa all'ICI 2003, non sussisteva alcun obbligo di dichiarazione che era stato abolito con la legge finanziaria del 2002 ed il potere di accertamento del Comune per l'anno 2003, quindi, decadeva al quinto anno successivo al periodo d'imposta ovvero al 31/12/2008 (la notifica era avvenuta in data 25.11.2009).

Il Comune ha deciso di impugnare la decisione della CTR rivolgendosi ai Giudici della Cassazione adducendo a motivazione il fatto che la contribuente avrebbe dovuto dichiarare la variazione di valore dell'area edificabile e prospettandosi quindi l'omessa denuncia il termine quinquennale di decadenza dall'accertamento sarebbe maturato al quinto anno successivo a quello in cui doveva essere presentata detta dichiarazione (entro il 31/12/2009).

La Cassazione però ha sostanzialmente confermato quanto stabilito dalla CTR.

Secondo i Giudici Il d.lgs. n. 504 del 1992 dispone che l'oggetto dell'ICI sulle aree fabbricabili si determina:

a) sotto il profilo qualitativo, nel senso che "Presupposto dell'imposta è il possesso... di aree fabbricabili..." (art. 1, comma 2, d. lgs. n. 504/1992);

b) sotto il profilo quantitativo, nel senso che "Base imponibile dell'imposta è il valore degli immobili..." (art. 5, comma 1, d.lgs. n. 504/1992) e che "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" (art. 5, comma 5)".

E ancora, per i Giudici *"l'obbligo di presentazione della dichiarazione "per gli anni successivi", tenuto conto del disposto dell'art. 10, comma 1 ("l'imposta è dovuta.., per gli anni solari"), può e deve ritenersi insussistente quando la dichiarazione sia stata presentata per un anno precedente, e sempre che non siano intervenute variazioni capaci di determinare una imposta diversa"* (si veda l'ordinanza della Cassazione n. 98/2014).

Nel caso di specie la Corte ha escluso la sussistenza della fattispecie dell'omessa denuncia di variazione in una situazione in cui la situazione di fatto era mutata per effetto dell'incremento del valore venale del terreno accertato dal Comune con riferimento a quello riportato nella compravendita di immobili simili. In una simile ipotesi, come già evidenziato in precedenza dalla CTR, va esclusa l'esigibilità, per i contribuenti, di un riesame del valore del cespite sulla scorta dell'andamento del mercato immobiliare, perché derivante, in buona sostanza, da informazioni che sono in possesso dell'amministrazione comunale.

Occorre anche aggiungere che la variazione del valore di mercato può essere accertata sulla base di dati che potrebbero anche non essere conosciuti dal contribuente, come, per esempio, fosse relativa a compravendite di immobili di proprietà di terzi.

Corte di Cassazione, ordinanza n.25304/2017



ICI/IMU: l'inagibilità non va documentata se nota al Comune

La Corte di Cassazione lo scorso 4 dicembre si è pronunciata in merito agli immobili inagibili. In particolare, con l'ordinanza n. 28921/17, i giudici hanno stabilito che, in tema di Ici/Imu, qualora l'immobile sia dichiarato inagibile, l'imposta va ridotta, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, Dlgs n. 504/1992, nella misura del 50% anche in assenza di richiesta del contribuente. La motivazione risiede nel principio di collaborazione e buona fede che deve determinare i rapporti tra ente impositore e contribuente al quale, per i motivi sopra citati, non può essere chiesta la prova di fatti già noti al Comune attraverso diversa documentazione.

La vicenda trae origine da un avviso di accertamento notificato da un Comune ad un contribuente con la richiesta di versamento dell'Ici dal 2009 al 2011. Il contribuente impugnava gli atti in commissione tributaria provinciale la quale accoglieva il ricorso, ritenendo valida la sussistenza dell'inagibilità dell'immobile. Decisione questa confermata anche in secondo grado. Da qui la decisione dell'Ente di ricorrere in Cassazione adducendo a motivazione il fatto che l'inagibilità del fabbricato era stata certificata alla fine del 2012 e non poteva avere effetto retroattivo.

Quest'ultima tesi, secondo i giudici della Cassazione, trova fondamento; ai sensi dell'art. 8 comma 1 del Dlgs 504/92 l'immobile dichiarato inagibile e di fatto inutilizzabile gode dell'agevolazione del 50% dell'imposta relativamente all'anno nel quale avviene la certificazione e negli anni successivi qualora non sussistano condizioni di fatto differenti.

Nel caso di specie, se è vero che il contribuente non deve essere produrre alcunché se i fatti, che determinano l'esenzione d'imposta, sono da un punto di vista documentale noti all'ente impositore, tuttavia, il Comune aveva nota la situazione che poteva manifestare efficacia solo pro futuro. Da qui la decisione dei Giudici di cassare la sentenza della Ctr con rinvio in quanto il contribuente, non potendo chiedere l'estensione retroattiva della certificazione comunale, deve

produrre idonea documentazione attestante la condizione per la quale richiede l'agevolazione nel periodo antecedente la certificazione di inagibilità stessa, ovvero dal 2009 al 2011.

Corte di Cassazione, sentenza n.28921 del 4 dicembre 2017

La sentenza richiamata offre alcune indicazioni interessanti. Prima di tutto viene confermato come lo stato di inagibilità si deve "presumere" come noto anche all'ufficio tributi se questo era noto ad altro ufficio del Comune (possiamo dire che il Comune viene visto in maniera unitaria, senza possibilità di tenere separata la gestione dei tributi), tesi comunque non nuova in quanto già recata da diverse sentenze precedenti. Quindi, formalmente, il contribuente non aveva obbligo di comunicare l'Inagibilità per ottenere la riduzione ai ICI (oggi diremmo IMU/TASI, visto che i presupposti sono analoghi).

La presente sentenza indica comunque come questo stato di degrado risultava da una certificazione emessa successivamente al periodo accertato (per la precisione, al 31 dicembre di quell'anno), e quindi risultava inefficace in relazione a tale periodo d'imposta, perché ad essa non può automaticamente essere attribuito effetto retroattivo; ma, al riguardo, viene anche affermato come vi è la possibilità di provare tale situazione di dissesto dell'immobile anche per il passato, prova che comunque deve essere resa dal contribuente.

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Per la ruralità rileva il classamento catastale

Con la recente sentenza 25936 del 31 ottobre 2017 la Suprema Corte è tornata sul tema della debenza ICI in relazione ai fabbricati impiegati in ambito agricolo. Ai fini IMU, il ragionamento è almeno in parte diverso, seppure la conclusione si dimostrerà essere la medesima: il corretto classamento catastale è fondamentale per beneficiare dell'esonero dal prelievo comunale.

Come noto, ai fini IMU il c. 9-bis dell'art. 13 DL 201/11 (introdotto dal DL 102/13) per tali immobili dispone l'esenzione; ai fini TASI il c. 678 dell'art. 1 della L. 147/13 ne prevede l'imponibilità, seppur con l'aliquota ridotta del 1 per mille.

Il trattamento ai fini ICI

Come noto, i fabbricati rurali strumentali, individuati dall'art. 9 c. 3-bis del DL 557/93, beneficiano dell'esonero dal prelievo ai fini del previgente tributo comunale.

Il tema dibattuto è piuttosto noto: per ottenere tale beneficio è necessario che gli immobili siano classati nella categoria catastale D/10, oppure l'elemento rilevante è l'effettiva attività che viene svolta nell'immobile?

La sentenza richiamata si allinea in tutto e per tutto alla celebre sentenza a Sezioni Unite n.18565/09 (e a numerose altre che si sono succedute sul tema), bollando come del tutto minoritarie le altre pronunce di segno contrario: *“L'orientamento di legittimità così delineato non è scevro da alcuni precedenti di segno contrario (v. Cass. 16973/15; 10355/15; 14013/12 e talune altre), secondo i quali l'esenzione dall'Ici dovrebbe venire riconosciuta in ragione del solo carattere di ruralità concretamente rivestito dall'immobile (nel senso, ricordato, di strumentalità all'esercizio dell'attività agricola), a prescindere dal suo classamento catastale. Si tratta però di voci, largamente minoritarie, che si ritiene in questa sede di dover disattendere; segnatamente perché non basate su una revisione critica del problema tale da poter superare quanto già affermato dalla pronuncia delle Sezioni Unite n. 18565 del 21/08/2009.”*

La Cassazione afferma infatti che, per riconoscere la sussistenza dello status di ruralità, è necessario possedere uno specifico classamento in determinate categorie (A/6 e D/10),

attribuzione che è conseguente all'esistenza dei requisiti di ruralità: *“Le ragioni condivisibilmente espresse dalle Sezioni Unite con la sentenza testé citata si sostanziano nella considerazione del fatto che la norma di interpretazione autentica di cui al D.L. n. 207 del 2008, art. 23, comma 1 bis, convertito con modificazioni dalla L. n. 14 del 2009 [...] ha la funzione di determinare in quale categoria catastale è classificabile il fabbricato per il che, se l'immobile è classificato come rurale con attribuzione della relativa categoria (A/6 per le unità abitative e D/10 per gli immobili strumentali alle attività agricole) perché in possesso dei requisiti indicati dalla richiamata norma, esso è automaticamente esente dall'imposizione Ici. Perciò alla classificazione catastale va ricollegata l'imponibilità.”*

La situazione catastale risultava di tal rilievo che, se il contribuente riteneva di avere diritto all'esenzione ICI, doveva contestare il diverso classamento dell'immobile; analogamente, qualora fosse il Comune a non ritenere rurale il fabbricato, non poteva semplicemente accertare il contribuente, ma doveva contestare il classamento dell'immobile in D/10: *“L'attribuzione all'immobile di una diversa categoria catastale deve essere impugnata specificamente dal contribuente che pretenda la non soggezione all'imposta per la ritenuta ruralità del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad ICI: allo stesso modo il Comune dovrà impugnare l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10 al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta.”*

Classamento e ruralità ai fini IMU

Il tema che maggiormente interessa è invece legato al trattamento ai fini IMU. Posto che la norma che definisce i fabbricati rurali è la medesima (DL 557/93), ai fini IMU e TASI è richiesto il classamento in D/10 per i fabbricati rurali strumentali?

Per quelli abitativi non si pongono problemi, posto che essi risultano ordinariamente soggetti al prelievo.

Sul punto il Ministero, nella circolare 3/DF/2012, ha affermato: *“l'IMU colpisce i fabbricati rurali strumentali ricompresi anche nell'elenco di cui all'art. 9, comma 3-bis del D. L. n. 557 del 1993, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza, poiché, come risulta, ad esempio, nel caso di cui alla lett. f) dell'art. 9, comma 3-bis, tra gli immobili strumentali in argomento sono ricompresi anche quelli a destinazione abitativa che comunque non possono rientrare nella categoria D/10 e quelli classati, ad esempio, nelle categorie C/1, C/2, C/6 etc., in ottemperanza*

alle vigenti norme catastali. Si può, quindi, affermare che, anche nel caso in cui detti immobili siano accatastati in una delle categorie dei gruppi ordinari e non in D/10, si può certamente riconoscere la strumentalità e conseguentemente l'applicazione del regime di favore ai fini IMU.”

Questo, almeno in prima battuta, porterebbe a concludere che, a partire dal 2012, ciò che rileva è l'utilizzo e non il classamento catastale; tale posizione era giustificata dal fatto che *“ancorché l'art. 7, comma 2-bis del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, avesse stabilito che agli stessi dovesse essere attribuita la categoria D/10, l'abrogazione della citata norma fa venir meno la necessità dell'accatastamento in detta categoria dei fabbricati rurali strumentali che non possiedono i requisiti previsti per la stessa categoria.”*

In tale documento si afferma che l'art. 13 c. 14-bis del DL 201/11 rinvia ad apposito decreto per la fissazione delle modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità e questo porta ad affermare che la classificazione dell'immobile nella categoria catastale D/10 *“non è condizione unica per il riconoscimento dell'agevolazione in esame”*.

Tale posizione pare però approssimativa e non condivisibile sulla scorta del dettato normativo e va quindi respinta. D'altro canto, anche nel passato l'Agenzia delle Entrate (CM 50/E/2000) aveva definito irrilevante la situazione catastale (definendo la rendita solo *“inventariale”*), poi sappiamo bene come la Cassazione abbia invece del tutto censurato tale opinione.

La questione deve essere valutata considerando il contenuto del DM 26.7.2012 (emanato ai sensi del citato c. 14-bis dell'art. 13 DL 201/11) e della Circolare 2/T/2012. In base al citato decreto è consentito iscrivere i fabbricati diversi da quelli censibili nella categoria D/10, in base alle regole ordinarie, in una delle categorie catastali previste nel quadro generale di qualificazione, a meno che la perdita dei requisiti di ruralità non faccia cambiare la destinazione del bene tanto da richiedere un nuovo classamento. Per tali fabbricati viene apposta una specifica annotazione.

Il ragionamento però è diverso per i fabbricati della categoria D: anche la circolare 3/DF/2012 esonera dalla variazione catastale gli immobili classificati nelle categorie ordinarie (mentre le categorie D/10 sono definite *“speciali”*). Nella circolare 2/T/2012 si legge: *“si evidenzia, inoltre, che per gli immobili strumentali all'attività agricola, censiti in una delle categorie del gruppo D,*

diverse dalla D/10, per i quali si richieda l'attribuzione della categoria D/10 in relazione alla sussistenza dei requisiti di ruralità, è possibile utilizzare la procedura Docfa "semplificata" descritta nell'allegato tecnico, unito alla presente circolare." Ossia se l'immobile è in categoria D diversa da D/10 occorre proporre variazione catastale e non basta la semplice annotazione della ruralità.

Quindi è del tutto errato affermare che qualunque categoria catastale dà diritto a fruire dell'esonero previsto per i fabbricati rurali strumentali; al contrario, è necessario attivarsi per ottenere il classamento in D/10 (se l'immobile è classabile in quella categoria) ovvero richiedere l'apposizione della prescritta annotazione per i fabbricati classificati in categorie catastali diverse.

Riepilogando, occorre quindi concludere:

→ per i fabbricati a destinazione abitativa non serve variare la categoria catastale (quindi potranno essere A/2, A/3, ecc) e basta l'apposita annotazione di ruralità negli atti catastali;

→ per i fabbricati censiti nelle categorie ordinarie a destinazione strumentale non serve variare la categoria catastale (quindi l'ufficio dell'azienda agricola potrà rimanere in A/10 e l'abitazione del dipendente potrà rimanere, ad esempio, in A/3) e basta l'apposita annotazione di ruralità negli atti catastali;

→ per i fabbricati strumentali a destinazione speciale è invece necessario che l'immobile sia censito in categoria D/10 (quindi la stalla deve essere D/10, mentre se sarà D/1 o D/8 risulterà priva dei requisiti di ruralità, di fatto dovendo scontare l'IMU in misura ordinaria).

Notizie Flash

le ultime novità in materia di Tributi

a cura di Massimiliano Franchin

Agenzia delle Entrate Risoluzione 149/E – iscrizione di ipoteca mediante ingiunzione fiscale

L’Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 149/E del 12 dicembre scorso ha risposto ad un’istanza di interpello in merito al trattamento tributario delle operazioni ipotecarie connesse all’attività di riscossione coattiva da parte degli enti locali.

Una società concessionaria per la riscossione delle entrate tributarie ed extratributarie degli enti locali ha chiesto all’Agenzia se alle iscrizioni di ipoteca, effettuate a garanzia dei crediti dei Comuni riscossi mediante ingiunzione fiscale, è applicabile il regime di esenzione "*da ogni tributo e diritto*" previsto in termini generali in materia di riscossione coattiva delle imposte sul reddito.

A parere dell’Agenzia delle Entrate, essendo la questione sollevata, inerente al sistema di riscossione coattiva delle entrate tributarie e non degli enti locali, la cui disciplina, nel corso degli ultimi anni, è stata più volte modificata, prima di indicare il proprio parere rispetto al quesito della società istante, ha sinteticamente ricostruito il quadro normativo di riferimento.

La riscossione coattiva degli enti locali

Attualmente, per riscuotere coattivamente le proprie entrate, i Comuni possono scegliere di utilizzare due modalità:

- affidamento all’Agenzia delle entrate-Riscossione (in questo caso, la riscossione è eseguita mediante ruolo, che, trascorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore)
- riscossione in forma diretta o con affidamento a "concessionari locali" (in questo caso, la riscossione è effettuata tramite ingiunzione fiscale).

L’Amministrazione, in passato, con la circolare n. 4/T del 20 maggio 2008, aveva precisato che, alla luce del quadro normativo all’epoca vigente, non era possibile:

- riconoscere all’ingiunzione fiscale l’idoneità a costituire titolo per l’iscrizione di ipoteca sugli immobili del debitore (ex articolo 77, Dpr 602/1973)

- applicare ai "concessionari locali" il regime di esenzione "*da ogni tributo e diritto*" previsto in termini generali in materia di riscossione coattiva delle imposte sul reddito (cfr articoli 47 e 47-bis, Dpr 602/1973).

Successivamente, però, il panorama normativo di riferimento è stato modificato nel senso della estensione al sistema della riscossione coattiva delle entrate dei Comuni tramite ingiunzione fiscale delle disposizioni previste in materia di riscossione coattiva delle imposte sul reddito dagli articoli da 45 a 48-bis, Dpr 602/1973 (cfr articolo 7, comma 2, lettera gg-quater, Dl 70/2011).

Ciò, afferma l'Agenzia nella risoluzione in esame, induce a un ripensamento delle indicazioni fornite in precedenza. In altri termini, alla luce del mutato contesto normativo è necessario addivenire a conclusioni diverse sia per ciò che concerne il profilo civilistico (possibilità di iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore a seguito di ingiunzione fiscale) sia con riguardo al versante dell'applicabilità delle ricordate agevolazioni tributarie al procedimento di riscossione coattiva degli enti locali.

Aspetti civilistici: ingiunzione fiscale e iscrizione di ipoteca

L'Agenzia chiarisce che in passato la possibilità di procedere a iscrizione d'ipoteca sulla base di un'ingiunzione fiscale (la cui natura di titolo esecutivo era comunque pacifica) era stata negata in quanto non si rinveniva nell'ordinamento un'espressa previsione di legge che disponesse in tal senso. Ciò, peraltro, in base alla considerazione di ordine generale (condivisa dalla giurisprudenza) secondo cui le norme che individuano gli atti sulla base dei quali può essere iscritta ipoteca hanno natura eccezionale e, quindi, devono considerarsi tassative e di stretta interpretazione.

Queste conclusioni, tuttavia, devono ora considerarsi superate in quanto, come ricordato poc'anzi, il legislatore, con la novella del 2011, ha espressamente previsto l'applicabilità delle disposizioni in tema di iscrizione ipotecaria alla riscossione coattiva effettuata dai Comuni (direttamente o tramite affidamento a concessionari locali) mediante ingiunzione fiscale.

Aspetti tributari: il regime agevolato

Risolto il dubbio sotto il profilo civilistico, l'Agenzia si sofferma sul versante tributario. In tal senso, il quesito attiene alla possibilità o meno di estendere ai Comuni (e ai concessionari locali)

le agevolazioni previste dai ricordati articoli 47 e 47-bis, Dpr 602/1973. Queste disposizioni, infatti, prevedono che:

- le trascrizioni e le cancellazioni dei pignoramenti nonché le iscrizioni e le cancellazioni di ipoteche richieste dal concessionario sono eseguite "*in esenzione da ogni tributo e diritto*" (comma 1, articolo 47)
- i conservatori sono tenuti a rilasciare in carta libera e gratuitamente al concessionario l'elenco delle trascrizioni e iscrizioni relative ai beni da lui indicati, contenente la specificazione dei titoli trascritti, dei crediti iscritti e del domicilio dei soggetti a cui favore risultano fatte le trascrizioni e le iscrizioni (comma 2, articolo 47)
- gli uffici rilasciano gratuitamente ai concessionari e ai soggetti da essi incaricati le visure ipotecarie relative agli immobili dei debitori iscritti a ruolo e dei coobbligati (comma 1, articolo 47-bis).

In linea generale, ricorda l'Agenzia, le disposizioni tributarie agevolative devono essere interpretate in senso restrittivo e non sono suscettibili di interpretazione analogica. Tuttavia, anche sotto il profilo tributario della questione in esame vale quanto ricordato in precedenza per gli aspetti di natura civilistica: alla luce del mutato contesto normativo e, quindi, della avvenuta assimilazione del trattamento da riservare alla riscossione coattiva dei Comuni con quello previsto per l'agente nazionale della riscossione, si deve ritenere che le agevolazioni fiscali sopra descritte siano applicabili anche al procedimento di riscossione coattiva delle entrate tributarie e patrimoniali dei Comuni.

Infine, l'Agenzia precisa che sia la disciplina analizzata sia le precisazioni fornite valgono solo per la riscossione coattiva delle entrate dei Comuni e non si applicano, quindi, alle altre amministrazioni locali.

Il tasso di interesse legale cambia dal 2018. Dopo varie riduzioni ecco l'aumento

Il Ministro dell'Economia e delle Finanze, con decreto del 13 dicembre 2017 pubblicato sulla G.U. n. 292 del 15/12/2017, ha stabilito che il nuovo tasso di interesse legale in vigore a partire dal 1° gennaio 2018 sarà nella misura dello 0,3% annuo.

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