

# **“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



## Fabbricati rurali autocertificati, interviene la Cassazione

La Suprema Corte di Cassazione è tornata ad esprimersi in materia di Fabbricati Rurali ai fini ICI (ma applicabile anche all'IMU visto il rimando normativo) attraverso l'ordinanza 2803/2019, approfondendo un tema delicato e che vede spesso posizioni differenti tra Uffici Tributi e contribuenti: le autocertificazioni ai sensi del D.L.70/2011 e successive modifiche ed integrazioni.

In primo luogo i Giudici di Piazza Cavour ribadiscono ancora una volta la centralità, per la sussistenza del requisito di ruralità, del corretto classamento catastale, con due conseguenze:

- se l'immobile è iscritto correttamente negli atti catastali nelle idonee categorie (D/10 per i fabbricati ad uso strumentale e A/06 per i fabbricati a destinazione abitativa, questi ai fini ICI), il Comune, qualora notasse dei vizi in merito, dovrà anzitutto procedere ad un cambio forzoso del censimento attraverso l'Istituto previsto dal comma 336 della Legge Finanziaria 2005 prima di procedere eventualmente alla notifica di un atto impositivo;
- se l'immobile viene iscritto dall'Agenzia del territorio in una categoria diversa, sarà onere del contribuente impugnare il diverso classamento operato e non contestare successivamente l'atto impositivo ricevuto.

Il Giudice non può entrare nel merito di un classamento già operato, in quanto effettuato da un soggetto diverso: questo orientamento è stato fissato dalla Sentenza assunta a Sezioni Unite della stessa Suprema Corte di Cassazione con la Sentenza 18565/2009.

I Giudici proseguono il loro ragionamento focalizzando l'attenzione sulla normativa intervenuta a partire dal D.L. 13 Maggio 2011, n.70 e successive modifiche ed integrazioni, con la quale è stato possibile proporre autocertificazioni attestanti la sussistenza del requisito di ruralità per i fabbricati diversi da quelli censibili nella categoria D/10 (fabbricati a destinazione ordinaria), ed in particolare in relazione al termine individuabile al 30.09.2012 affinché tali attestazioni producessero *“gli effetti previsti per il requisito di ruralità di cui al D.L. 30 Dicembre 1993, n.557,*

*articolo 9.....a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda” .*

Nel caso di specie i Giudici di Piazza Cavour contestano i motivi proposti dal contribuente (che invocava l'esenzione dall'imposta per i propri immobili), poiché *“per tutti gli immobili, la domanda è stata presentata successivamente al decorso del termine di cui alla disciplina dettata dal D.L.70/2011 che è rimasta in vigore attraverso successivi interventi dal 30.7.2011 al 30.09.2012”*

Il ragionamento in merito appare emblematico quanto, a parere di chi scrive, condivisibile *“la normativa di cui al D.L.70/2011 non trova pertanto applicazione nel caso di specie..... relativamente all'ipotesi di domanda presentata prima del periodo di vigenza del D.L.70/2011 e delle successive integrazioni e proroghe, ma anche (vedi Sentenza 26505/2017) in caso in cui la richiesta di ruralità sia stata presentata dopo il 30/09/2012, e nel caso in commento il 5/12/2013”*

La decisione di respingere le doglianze del contribuente è, secondo la Suprema Corte, conforme agli ultimi orientamenti giurisprudenziali, “aggiornati” alla normativa sopraindicata: i Giudici concludono il loro ragionamento elencando il filone giurisprudenziale consolidato ad oggi, che vede numerose ed emblematiche pronunce univoche, tutte conformi a quella in commento.

Concludendo, in altre parole, qualsiasi autocertificazione avvenuta prima delle disposizioni contenute nel D.L.70/2011 (e quindi con modello di autocertificazione diverso da quello di cui al DM 12 Luglio 2012) non può trovare applicabilità, oppure se apposta negli atti catastali dopo il termine del 30.09.2012 non può produrre effetti retroattivi per il quinquennio precedente.

A parere di chi scrive, la tesi dei Giudici è pienamente condivisibile, stante anche la restrittività con la quale devono essere interpretate norme che contengono esenzioni e/o agevolazioni rispetto al regime ordinario d'imposta: ricordiamo, nel merito, che allo stesso modo esiste un modello per la cancellazione dei requisiti di ruralità qualora l'uso dell'immobile divenisse diverso da quello strumentale agricolo.

E' onere del Comune, al quale sono demandate le funzioni di accertamento e controllo, vigilare sulla corretta apposizione delle autocertificazioni, non limitandosi a prendere visione in visura catastale della presentazione della stessa.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.2803/2019**

La Suprema Corte di Cassazione con la Sentenza 3275/2019 si è espressa in merito all'esenzione degli immobili posseduti dal Demanio ai fini ICI: il ragionamento compiuto dai Giudici di Piazza Cavour è, però, applicabile anche all'IMU, poiché le norme di riferimento per la fattispecie in commento rimandano alle "vecchie" regole valide fino al 31/12/2011.

Nella Sentenza si chiarisce che l'esenzione prevista dall'articolo 7 lettera a) spetta esclusivamente qualora l'attività meritevole sia svolta esclusivamente dal soggetto passivo di cui all'articolo 3 comma 2 del D.Lgs. 504/1992: poiché tale pronuncia rischia di aprire un nuovo capitolo di contenzioso tra Comuni e Agenzia delle Entrate, l'IFEL ha cercato di esaminarne gli effetti (e circostanziarli) attraverso un esame della stessa Sentenza.

Come primo ragionamento, preso atto che il citato articolo 3 prevede che in caso di concessione di aree demaniali la soggettività passiva sia in capo al concessionario, le stesse non rappresentano una fattispecie impositiva rilevante ai fini della liquidazione del tributo, poiché non si configurano né come terreni agricoli né come aree edificabili: l'intento del legislatore nella trascrizione della norma sembra essere stato quello di focalizzare l'attenzione sui fabbricati esistenti su di esse, ovvero edificati dall'utilizzatore stesso.

In caso di fabbricati esistenti e/o costruiti, per poter traslare l'onere tributario è necessario che ci si trovi in presenza di una "concessione", che può anche essere non iscritta in atto formale: in assenza di essa, la soggettività passiva resta in capo al concedente, essendo sia un contratto di locazione, sia un comodato non sufficiente per poter essere rilevanti ai fini del tributo.

Il secondo aspetto risulta effettivamente più delicato, in quanto la stessa Suprema Corte di Cassazione ha affermato più volte (tra tutte si vedano le Sentenze 8496/2010 e 10483/2016) che l'attività Istituzionale svolta all'interno debba essere svolta esclusivamente dal proprietario o titolare di diritto reale su di esso: sul punto la Sentenza ricorda anche come l'Agenzia del Demanio sia un ente pubblico dotato di autonomia gestionale ed economica, e come tale non rientrante tra i soggetti esenti dal tributo.

Su questo punto l'IFEL, oltre ad invocare un intervento chiarificatore del legislatore, conferma l'assoggettamento all'imposta per i fabbricati concessi tramite locazione o comodato a terzi (anche se Enti Pubblici), demandando ai Comuni i relativi controlli su di essi.

A conclusione, segnaliamo inoltre che la Sentenza 3268 del 05 Febbraio 2019 emessa dagli stessi Giudici di Piazza Cavour conferma la spettanza del tributo per gli immobili utilizzati quali abitazioni dal personale militare, in quanto non utilizzate per fini istituzionali.

**Corte di Cassazione, sentenza n.3275/2019**



### **ICI/IMU: il soggetto passivo, le risultanze catastali e l'onere della prova**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n.5316 del 22 febbraio scorso ha chiarito che, l'intestazione catastale di un immobile a un determinato soggetto fa sorgere solo una presunzione *de facto* sulla veridicità di queste risultanze, ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria. La vicenda riguarda l'impugnazione di avvisi di accertamento Ici per aree edificabili notificati dall'Ente impositore, al proprietario desunto dalle visure catastali. I Giudici di secondo grado avevano stabilito la correttezza dell'attribuzione della proprietà alla società ricorrente così come da intestazioni catastali, ed aveva evidenziato come le vulture dell'atto di vendita erano state predisposte successivamente alla notifica degli atti impositivi. Nel ricorso in Cassazione la società metteva in evidenza che i Giudici regionali avevano prestato attenzione solamente alle risultanze catastali senza considerare la documentazione notarile dalla quale si evinceva l'identità dell'effettivo titolare delle aree: La Ctr in buona sostanza non aveva valutato la documentazione proveniente dai pubblici uffici, attribuendo valenza di piena prova, invece, alle visure catastali in ordine alla titolarità del diritto reale in contrasto con le prove acquisite al processo, dalle quali emergeva che la proprietà dei suoli oggetto di accertamento era stata trasferita in epoca antecedente alle annualità oggetto di accertamento.

Secondo la Corte, la proprietà, in quanto diritto reale, non può in assenza di altri e più qualificanti elementi e in considerazione del rigore formale prescritto per tali diritti, essere provata in base alla mera annotazione di dati nei registri catastali, in quanto, in alcune circostanze, fungono da semplici indizi. In altre parole, l'intestazione catastale di un immobile ad un determinato soggetto può solamente far sorgere una presunzione *de facto* sulla veridicità di tali risultanze, ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria.

I Giudici della Suprema Corte, ai fini dell'individuazione della soggettività passiva da parte dell'Ente, concordano sull'utilizzo delle risultanze catastali facendo così gravare sul contribuente l'onere della prova diretta all'esenzione dal pagamento dell'imposta, ma al tempo stesso chiariscono che, se per un verso le risultanze catastali sono considerate vincolanti per quanto attiene alla natura e alla rendita catastale del bene immobile, relativamente, invece, agli aspetti che ineriscono alla titolarità e alla natura del diritto, hanno, però, una valenza meramente indiziaria, destinata a cedere in presenza di un titolo, giuridicamente valido, di segno contrario. La Corte ha infine stabilito che i giudici regionali hanno esclusivamente considerato le risultanze catastali tralasciando una normativa specifica e atti ufficiali come i rogiti notarili, che avrebbero dovuto essere esaminati al fine accertare il superamento della presunzione di veridicità delle visure catastali.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.5316 del 22 febbraio 2019**



### **IMU: l'esenzione per i consorzi**

La Ctr Campania, con la sentenza n. 10817/9/2018, ha stabilito che gli immobili dei consorzi di sviluppo industriale sono esenti da Imu a condizione che ciascun socio del consorzio sia soggettivamente esente dal tributo comunale. La vicenda trae origine dall'impugnazione da parte di un consorzio Asi, di un avviso di accertamento emesso ai fini Imu. Il consorzio sosteneva che, in base all'art. 7 del Dlgs 504/92, gli immobili oggetto di accertamento erano esenti da imposta perché di proprietà di un ente pubblico ed adibiti esclusivamente a compiti istituzionali. Nel primo grado di giudizio, favorevole al Comune, l'Ente aveva sostenuto che l'esenzione non poteva essere riconosciuta per due motivi. In primis perché il consorzio aveva qualifica di ente pubblico economico ed in secondo luogo perché nella compagine sociale era presente un istituto di credito, soggetto non esente da Imu. In sede di appello, il Comune ha ribadito le tesi sostenute in primo grado. I Giudici regionali hanno convalidato la tesi sostenuta dall'Ente ribadendo che l'esenzione IMU spetta solamente nel caso in cui tutti i soci del consorzio sono soggetti esenti dall'Imposta. La Ctr ha ricordato come già la Cassazione si è pronunciata in un caso analogo applicando la norma interpretativa contenuta nell'articolo 31, comma 18, legge 289/2002, per cui l'esenzione prevista nell'art. 7, lettera a), del Dlgs 504/92 *“si deve intendere applicabile anche ai consorzi tra enti territoriali e altri enti che siano individualmente esenti ai*

*sensi della stessa disposizione*". Con l'introduzione dell'Imu, l'esenzione degli immobili dello Stato e degli altri enti territoriali, è regolamentata dall'art. 8, comma 8, del Dlgs 201/2011 che non richiama espressamente il citato art. 7, lettera a), del Dlgs 504/92. Ne consegue, ad esempio, che le Camere di commercio, esenti con l'ICI, sono ora assoggettate a Imu, in quanto non richiamate nella nuova disposizione. Appare quindi poco chiara la possibilità di applicare in ambito Imu la norma interpretativa contenuta nell'articolo 31, legge 289/2002, poiché richiama una previsione non recepita nel nuovo tributo patrimoniale. Va detto comunque che, l'art. 9 del Dlgs 23/2011 menziona solo i consorzi tra Stato, Regioni, Comuni, Province e Comunità montane lasciando intendere che per i consorzi costituiti anche con soggetti diversi da questi enti, non sembra che possa essere invocata l'esenzione da imposta.

***Ctr Campania, sentenza n.10817/9/2018***



VIRGILIANA  
CONSULTING

### **Imposta sulla pubblicità: le macchinette per le fototessere pagano?**

Le cabine automatiche per la riproduzione fotografica pagano l'Imposta di pubblicità, poiché i cartelli e le scritte apposte sulla macchinetta non possono essere considerati come insegna di esercizio. Così ha stabilito la Corte di cassazione, con la sentenza n. 7785/2019. La sentenza, che ricorda precedenti pronunce riguardanti l'applicabilità del tributo ai distributori di bevande, prende in esame la tesi di una società contribuente la quale sostiene che, i messaggi pubblicitari apposti sulle cabine fotografiche, sono da considerarsi esenti in quanto hanno la medesima funzione di un'insegna di esercizio e sono inferiori alla misura di 5 mq prevista per l'esenzione delle insegne. In secondo grado la società si era vista respingere quanto sostenuto poiché l'insegna, a parere dei giudici, ha lo scopo di indicare al pubblico il luogo di svolgimento dell'attività economica, mentre le insegne ubicate in luoghi diversi dalla sede sono soggetti all'imposta. A questo proposito quindi, i Giudici della Suprema Corte hanno verificato la possibilità di poter considerare la cabina fotografica come sede della società. La Corte ha espresso parere negativo, confermando il giudizio della Ctr. La norma che regola l'Imposta sulla pubblicità non specifica dettagliatamente il concetto di "sede" dell'attività, rimandando quindi il concetto alla distinzione civilistica tra sede legale, risultante dall'atto costitutivo e dallo statuto della società, e sede effettiva intesa come *"il luogo in cui hanno*

*concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti”.*

*Sulla scorta di questa interpretazione, a giudizio della Corte, è evidente come “... le cabine per fototessera e/o le postazioni automatiche di distribuzione di cibi o bevande non possono essere ricondotte né al concetto di sede legale né a quello di sede effettiva di esercizio dell'attività sociale come sopra richiamati, e neppure può ipotizzarsi un rapporto pertinenziale con la sede della società, in ragione dell'ampia diffusione territoriale che impedisce a monte la stessa configurabilità di un rapporto durevole di servizio del singolo distributore alla sede sociale”.*

In buona sostanza, qualsiasi strumento esposto sulle cabine fotografiche, atto a riprodurre i servizi offerti e le modalità d'uso, costituisce un vero e proprio mezzo pubblicitario autonomamente assoggettabile all'Imposta sulla pubblicità poiché idoneo a far conoscere ed identificare ad un numero indiscriminato di possibili clienti i prodotti ottenibili.

**Corte di Cassazione, sentenza n.7785/2019**



### **ICI: i fabbricati classificati in F/2**

Con la sentenza n. 8620 del 28 marzo 2019 la Cassazione ha chiarito che i fabbricati collabenti non versano l'Imposta Comunale sugli Immobili. Per i Giudici i cosiddetti ruderi non possono essere tassati in quanto non si può tassare l'area eventualmente edificabile sulla quale poggiano, e non possono essere considerati beni utilizzabili in mancanza di lavori di ristrutturazione.

La vicenda in esame ha avuto esiti altalenanti in primo e secondo grado in seguito all'impugnazione di un avviso di accertamento ICI per l'anno 2009 notificato ad una società proprietaria di alcuni fabbricati collabenti.

Nei ricorsi la contribuente sollevava la mancanza di specifica motivazione con la quale l'Ente aveva attribuito la qualifica di area edificabile ai ruderi di sua proprietà ed evidenziava come i giudici regionali avessero di fatto violato ed erroneamente applicato gli articoli 2 e 5, comma 6, del Dlgs 504/92 attribuendo appunto la qualifica di area edificabile ai fini ICI a dei fabbricati collabenti.

I Giudici della Cassazione hanno accolto il ricorso della Società evidenziando in primo luogo che trova fondamento la tesi secondo la quale i fabbricati collabenti non sono soggetti al



versamento dell'Imposta in quanto privi di rendita. Sulla scorta di precedenti pronunce, un fabbricato classificato in F/2 oltre a non esser tassabile come fabbricato in quanto privo di rendita, non può nemmeno esser tassato come area edificabile fino a quando l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile.

Secondo la Corte, i giudici regionali hanno sbagliato a rendere imponibile l'immobile introducendo nell'ordinamento, in via del tutto interpretativa, un nuovo e ulteriore presupposto dell'imposta, rappresentato dall'area edificata. Non rileva inoltre, come fatto presente dal giudice di appello, che l'area già sede dell'ex acciaieria potesse essere oggetto di interventi edilizi di manutenzione e quindi conservasse una sua potenzialità edificatoria. La controversia si discute solo sull'eventuale applicazione dell'Ici per una determinata annualità ad un fabbricato collabente privo di interventi di ristrutturazione, demolizione riconducibili a pratiche edilizie aperte nel periodo accertato (srt. 5 Dlgs 504/92), e non sul valore commerciale ipoteticamente attribuibile al terreno nella prospettiva della sua futura valorizzazione edilizia e urbanistica.

*Corte di Cassazione, sentenza n.8620 del 28 marzo 2019*

# L' approfondimento

a cura di Fabio Garrini

## I valori determinati dal comune: effetto autolimitante ai fini IMU

Dopo la pronuncia 4969 del 2 marzo 2018, nella quale la Cassazione aveva assunto una posizione a dir poco singolare secondo la quale i valori deliberati dal Comune avrebbero potuto essere da questo disattesi in sede di accertamento, più di recente i giudici della Suprema Corte (con la sentenza 2620 del 30 gennaio 2019) hanno invertito la rotta, tornando nel solco della più consolidata (e corretta) interpretazione, che attribuisce a tali valori effetto autolimitante. Con questo approfondimento vediamo quale sia l'esatta portata da attribuire a tali deliberazioni assunte dalla maggior parte dei Comuni

### La base imponibile per le aree fabbricabili

La base imponibile IMU (e quindi TASI) per i terreni edificabili è mutuata dalla disciplina ICI visto il rinvio all'art. 5 c. 5 del D.Lgs. 504/92:

*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.*

Già da una prima lettura si nota come la quantificazione della base imponibile delle aree fabbricabili si distanzi sensibilmente da quella dei terreni e dei fabbricati; mentre per queste ultime due categorie si utilizza un meccanismo nella sostanza univoco (determinazione matematica della base imponibile attraverso l'applicazione di coefficienti ai valori catastali degli immobili), per quanto riguarda le aree edificabili il parametro di riferimento – il valore venale – è un elemento che può essere a ragione definito discrezionale.

La discrezionalità inerisce alla concreta difficoltà di individuare, per un determinato lotto di terreno, un valore che sia allo stesso tempo univoco ed incontestabile, e ciò in quanto esiste una lunga serie di variabili che, a vario titolo ed in misura più o meno rilevante, possono esercitare influenza su tale quantificazione; vediamo di seguito alcuni elementi che possono incidere sulla valorizzazione dell'area edificabile, tenendo in considerazione i parametri individuati, necessariamente a titolo esemplificativo, dal co.5 dell'art.5 del D.Lgs. n.504/92:

- innanzitutto è ben difficile per il contribuente poter determinare un valore al quale sono scambiati i terreni, operazione che può aver significato unicamente nel caso in cui

l'attenzione sia rivolta ai terreni ubicati nei dintorni dell'area che si intende valutare; è infatti esperienza comune che i valori cambino in maniera rilevante tra le varie zone, da ciò la necessità di circoscrivere esattamente l'ubicazione dell'immobile;

- in seconda battuta è necessario verificare la caratteristica edificatoria dell'area, ossia verificare la "quantità" edificabile su tale lotto: è certo che, a parità di superficie e nell'ambito della stessa località, un lotto che permetta di edificare una maggiore quantità di metri cubi di fabbricato vale più di uno che permetta una ridotta edificazione;
- si deve poi tener conto di eventuali vincoli che gli strumenti urbanistici pongono a carico del costruttore, vincoli che si possono sostanziare nell'obbligo di cedere gratuitamente una determinata frazione del lotto al Comune (per la costruzione di strade, marciapiedi, giardini pubblici, parchi giochi, ecc.) oppure nella possibilità di edificare unicamente unità immobiliari con caratteristiche di edilizia popolare. In entrambi i casi il valore dell'area dovrà essere decurtato rispetto ad altri lotti privi di tali vincoli urbanistici: nel primo caso la superficie effettivamente edificabile risulterà essere inferiore rispetto alla superficie catastale del lotto, nel secondo caso l'area risulta essere destinata alla costruzione di edifici di ridotto pregio, e quindi con ridotto valore di mercato;
- si osservi infine che il lotto può essere caratterizzato da peculiarità che ne rendono oggettivamente difficile l'edificazione o ne riducono in maniera rilevante il valore: si tratta in particolare di servitù di passaggio, servitù militari, aree di rispetto fluviale, aree di rispetto cimiteriale, vincoli di tipo paesaggistico o conformazione del terreno (forma particolarmente irregolare del lotto, pendenza del terreno, ecc.). D'altro canto occorre anche tenere in giusta considerazione eventuali elementi peculiari che possono accrescere il valore del lotto rispetto a quelli collocati nella medesima zona: posizione che assicura una particolare panoramicità agli edifici eretti sul lotto, posizione "fronte strada", ecc.

Al valore determinato secondo i criteri sopra descritti deve infine essere sottratto il costo dei lavori che il costruttore deve sostenere prima di poter intraprendere un qualsiasi progetto di edificazione, quali bonifica del suolo, consolidamento del terreno, abbattimento di alberi o sterpaglie, ecc.

Pertanto, in sede di verifica da parte dell'Ente Impositore, risulta necessario che un eventuale provvedimento di accertamento in rettifica del valore dichiarato dal contribuente sia adeguatamente supportato da una esplicitazione delle modalità che hanno condotto alla determinazione del valore utilizzato: in caso contrario l'atto deve intendersi in difetto di motivazione, e pertanto nullo, in quanto non permette al contribuente di opporre le proprie deduzioni.

Da notare come eventuali perizie che siano state redatte per altri fini devono comunque considerarsi rilevanti ai fini della quantificazione del valore del lotto: la Cassazione, con le

sentenza 4092 e 4093 del 27 febbraio 2015, ha infatti stabilito che la perizia giurata redatta al fine della rideterminazione del valore delle aree di cui all'art. 7 della L. 448/01 (istituto per cui è più volte stata riaperta la possibilità di applicazione nel corso del tempo), benchè sia stata redatta per ridurre la plusvalenza tassata in sede di cessione dell'immobile (quindi ai fini IRPEF), comunque assume valore anche per il calcolo del tributo comunale (nel caso di specie ICI, ma il medesimo concetto vale necessariamente anche ai fini IMU e TASI).



### Le deliberazioni Comunali

Analizzando questo ampio ventaglio di variabili che possono interferire sul meccanismo di valutazione dell'area, risulta evidente la difficoltà per il contribuente di individuare un valore dell'area edificabile che risulti congrua e che lo ponga al riparo da eventuali pretese future da parte dell'Ente impositore: può infatti verificarsi il caso in cui le due parti, l'una in sede di determinazione dell'imposta, l'altra in sede di verifica della congruità dei valori dichiarati, si trovino a quantificare diversamente il valore del lotto a seguito di un diverso peso dato in relazione ad uno o più dei fattori che concorrono alla quantificazione. Se infatti alcuni contenziosi sorti tra contribuente e Comune sono nati in ragione di una palese sottostima delle aree, in molti casi le dispute derivano da una oggettiva difficoltà per il contribuente a valutare correttamente tutti i fattori che influiscono nella corretta quantificazione del valore dell'area.

Ai fini ICI, proprio al fine di ridurre la possibilità di insorgenza del contenzioso, l'art.59, co.1, lettera g) del D.Lgs. n.446 del 15 dicembre 1997 consente all'Ente di individuare *“periodicamente e per zone omogenee i valori venali di comune commercio delle aree edificabili”*; il relativo regolamento è emanato ai sensi dell'articolo 52. Tale opportunità era stata colta da moltissimi comuni in quanto permetteva da un lato di eliminare incertezza per i contribuenti che dovevano individuare il valore delle aree, dall'altro costituiva un elemento di stimolo per i contribuenti nell'adeguare i valori dichiarati.

Ma i valori determinati dal Comune, in vigore dell'ICI, erano anche qualcosa di più rispetto ad una semplice indicazione, atteso che tali deliberazioni erano assunte ai sensi dell'art.59 c.1, lett. g) D.Lgs. 446/97, disposizione che consentiva all'Ente di *“determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un*

*valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso”.*

Proprio questo è il punto: tali valori, ai fini ICI, costituivano una sorta di “soglia di sicurezza” per il contribuente, e laddove lo stesso si adeguava al valore individuato dal Comune, si poneva al riparo da eventuali pretese da parte dell’Ente, anche fosse in grado di dimostrare un valore superiore.

Proprio per tale motivo i contribuenti potevano essere spinti ad adeguarsi a tali importi: se anche fossero stati convinti che il reale valore del terreno fosse inferiore a quello deliberato, dichiarando tale valore si potevano mettere al sicuro.

Un evidente incentivo all’adeguamento.

L’art. 4 c. 1 del DL 16/12 elimina dalla disciplina IMU il richiamo al citato art. 59 D.Lgs. 446/97, limitando il rinvio al solo art. 52, riguardante la generale potestà regolamentare del Comune.

Viene quindi da chiedersi che valenza possano avere le delibere dei Comuni che, anche dal 2012 in poi, fissano i valori medi delle aree.

Già da subito si era notato come nel nuovo panorama normativo tali delibere dovevano essere relegate al rango di semplici (seppure utili) indicazioni di valore. La conseguenza operativa di tale affermazione è quella per cui il contribuente non potrà più accontentarsi di dichiarare per una propria area edificabile il valore desunto dalla delibera, ma se tale area sia di valore più elevato, dovrà preoccuparsi di dichiarare il valore di mercato. In caso contrario, il Comune sarà titolato ad esperire un accertamento, attività che comunque presuppone la dimostrazione da parte dell’Ente del maggior valore presunto. In un periodo di particolare fiacca nel mondo edilizio non dovrebbe essere un problema troppo pressante, ma in alcuni casi il tema potrebbe essere davvero molto delicato, soprattutto se si sono verificate cessioni di aree con analoghe caratteristiche in prossimità del terreno considerato, ovvero se il terreno stesso è stato oggetto di compravendita.

Tale effetto autolimitante risultava quindi di evidente utilità per entrambe le parti: il comune incentiva il contribuente all’adeguamento della base imponibile dichiarata, il contribuente adeguandosi si inserisce in una zona di sicurezza.

Non si vede quindi perché non si sarebbe potuto continuare in questa direzione.

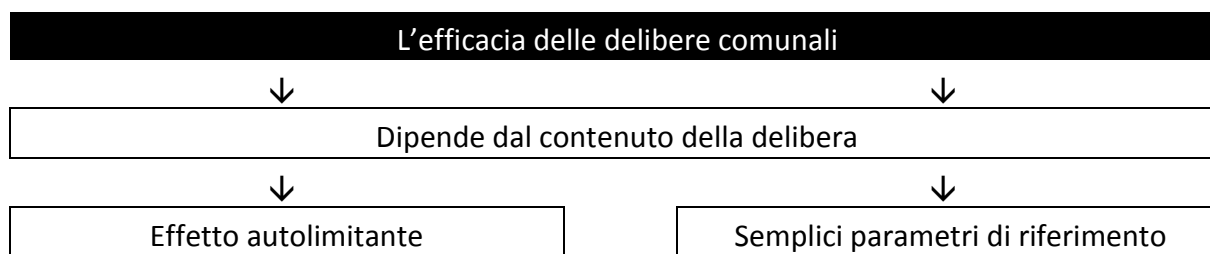
A conferma di tale interpretazione constano le linee guida regolamentari dove si legge: *“pare opportuno segnalare che rientra nella potestà regolamentare dell’Ente Comunale, ai sensi dell’articolo 52 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, la possibilità di stabilire dei valori di riferimento ai fini del versamento dell’IMU; tali valori, non vincolanti né per il Comune né per il contribuente, possono essere individuati al mero scopo di facilitare il versamento dell’imposta. Una simile disposizione regolamentare, pertanto, avrebbe effetti differenti rispetto a quella introdotta nei regolamenti in materia di ICI, ai sensi della lettera g) dell’articolo 59, comma 1, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, non più applicabile per l’IMU, che limitava l’esercizio del*

*potere di accertamento ai fini ICI nel caso in cui il contribuente si fosse attenuto ai valori minimi determinati dalla Giunta. Nulla vieta, peraltro, che la disposizione regolamentare di autolimitazione dei poteri di accertamento possa essere riproposta anche per l'IMU."*

Ciò sta a significare che:

- Se il Comune introduce tale effetto "autolimitate" (come era nel passato) il contribuente può adeguarsi al valore deliberato ricevendo il relativo effetto definitorio;
- Se invece il Comune nulla dice nel proprio regolamento, i valori deliberati sono solo indicativi e l'adeguamento a tali valori non offre nessun effetto benefico per il contribuente.

In ogni caso, se il contribuente ritiene che il valore dell'area sia inferiore a quello deliberato, egli andrà a dichiarare il valore effettivo, versando la relativa imposta, ovviamente premurandosi di preconstituire elementi per giustificare tale valore in caso di future contestazioni.



### **Le posizioni della giurisprudenza**

Sul tema delle valenze di tali delibere, negli ultimi tempi si è espressa la Cassazione con posizioni non sempre condivisibili.

In particolare, nel corso del 2018, è stata pronunciata una sentenza che ha lasciato molte perplessità: nella sentenza 4969 del 2 marzo 2018 la Cassazione ha infatti negato l'effetto autolimitante, stabilendo che tali valori hanno esclusivamente un effetto presuntivo, ma che qualora vi siano altri elementi che comprovano un valore superiore di tale area, nel proprio accertamento il Comune avrebbe diritto di superare i valori deliberati:

*"il perseguimento della finalità deflattiva del contenzioso non è ostacolato dal riferimento a valori di mercato agevolmente ed univocamente desumibili da "atti pubblici o privati" di cui il Comune [...] abbia il possesso o la concreta conoscenza, trattandosi di elementi sufficientemente specifici ed in grado di contraddire quelli di segno diverso ricavati in via presuntiva dai rilevati valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche".*

In altre parole, secondo tale pronuncia, ogni valore che fosse stato deliberato dal comune per il contribuente costituirebbe nient'altro che un mero parametro di riferimento, senza alcun effetto concreto; conseguentemente, se così fosse, l'adeguamento a tali valori non sarebbe in alcun modo idoneo a limitare l'attività accertativa del comune stesso.

Con il conseguente venir meno di ogni incentivo ad adeguarsi.

Tale pronuncia, fortunatamente, risultava isolata e, recentemente, è stata sconfessata da una nuova presa di posizione; con la sentenza 2620 del 30 gennaio 2019 la Cassazione torna nel solco della linea interpretativa secondo cui tali valori possono avere effetto autolimitante per il comune.

Nel caso esaminato il comune aveva infatti deliberato dei valori per le annualità 2006 e 2007 (quindi annualità per le quali era pienamente vigente la lettera g) dell'art. 59 D.Lgs. 446/97, per cui non si ponevano dubbi sulla rilevanza di tale previsione) e successivamente aveva emesso accertamenti a carico di un contribuente contestando valori superiori a quelli deliberati, affermando che dalla valorizzazione per zone omogenee risultavano escluse "tutte le situazioni in cui la particolarità dell'intervento edilizio evidenziava una potenzialità edificatoria superiore". La giurisprudenza di merito aveva dato ragione al contribuente, il quale si era adeguato ai valori deliberati dal comune; gli atti emessi dall'ente impositore erano pertanto stati annullati dalle commissioni tributarie.

Sul punto la Cassazione si esprime respingendo il ricorso per Cassazione proposto dall'ente impositore, confermando l'impossibilità per l'ente stesso di superare i valori deliberati quando i contribuenti ad essi si siano allineati: i giudici di legittimità affermano che il regolamento comunale ha lo scopo di rendere trasparente l'attività amministrativa di verifica e il contribuente è titolare di una posizione giuridica direttamente tutelabile, costituita dalla autolimitata potestà accertatrice derivante dal regolamento con il quale sono state approvate le delibere:

*"Il ricorso alla forza di fonte normativa secondaria (art. 1, comma 1, n. 2), art. 3 preleggi, comma 2, art. 4 preleggi, comma 2) che con tutta evidenza, ha lo scopo di rendere possibile una trasparente prevedibilità delle base imponibile volta a volta in questione, **fa sì che venga conseguentemente autolimitata l'attività di accertamento dell'ente locale.** L'atto normativo regolamentare emanato dal Consiglio ha forza innovativa dell'ordinamento giuridico e la operata predeterminazione dei valori ha capacità conformativa della successiva azione amministrativa. Esso pertanto in quanto valevole "erga omnes" risulta, senza le eccezioni pretese dal ricorrente, attributivo ai cittadini- contribuenti di situazioni giuridiche direttamente tutelabili. Pertanto **viene riconosciuto l'interesse del contribuente a non essere assoggettato ad accertamento tributario nel caso di indicazione di una base imponibile non inferiore a quella predeterminata in via generale dal Comune (Cass. 13105/2012).**"*

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