

**3° bimestre
2016**

“Tributi locali in Pillole”

servizio di aggiornamento fiscale in materia di

I.M.U. e gli altri Tributi locali

Rassegna giurisprudenziale

a cura di Fabio Garrini, Giovanni Chittolina, Massimiliano Franchin e Paolo Salzano



ICI/IMU: aree fabbricabili, l'agevolazione spetta solo al CD

Con le sentenze n. 13391 e n. 13392/2016 la Suprema Corte interviene sulle aree fabbricabili in comproprietà tra coltivatori diretti e soggetti che non esercitano l'attività agricola.

Insistendo sull'argomento ha ritenuto che **"l'agevolazione spetti solo al coltivatore diretto e a condizione che questi ricavi dall'attività agricola la parte prevalente del proprio reddito"**. Il problema nasce dalla cosiddetta *"finizione giuridica"* prevista dalla normativa Ici, richiamata anche dalla normativa Imu, in base alla quale non sono considerati fabbricabili, anche se lo sono per lo strumento urbanistico comunale, i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali. In tema di aree fabbricabili in comproprietà però la Corte di cassazione si era già espressa in passato con la sentenza n. 15566/2010 nella quale si era ritenuto che l'agevolazione in questione andasse qualificata come agevolazione oggettiva, e come tale da estendere a ciascun contitolare, anche non coltivatore diretto e ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti. Tale principio è stato recepito da altre sentenze successive, come la n. 16639/2011 e anche dal Dipartimento delle finanze, nella circolare n. 3 del 2012 a commento dell'allora neo introdotta IMU. Non solo, non è mancato su tale questione anche l'intervento dell'Anci Emilia Romagna, che in prossimità della scadenza dell'acconto Imu, ha fornito un'interpretazione che sembra ora condivisa dalle sentenze in commento. La questione è infatti rilevante, perché basandosi sulla prima interpretazione, il comproprietario che non presenti la qualifica di coltivatore diretto non deve corrispondere alcunché per l'area fabbricabile, essendo essa qualificabile come terreno agricolo condotto da coltivatore (peraltro completamente esente ai fini IMU dal 1° gennaio 2016, esente da TASI già dal 2014). L'Anci Emilia Romagna ha criticato, però, questa tesi ritenendo che l'agevolazione in questione abbia carattere soggettivo: una posizione diametralmente opposta rispetto alla richiamata sentenza della Cassazione n.

15566/2010, secondo cui l'agevolazione deve essere riconosciuta solo al comproprietario coltivatore diretto. Il motivo risiede nel fatto che ai fini ICI/IMU lo stesso cespite imponibile è attratto ad imposizione in modo diverso, a secondo della destinazione impressa da ciascun comproprietario. Basti pensare all'abitazione posseduta da due fratelli ed utilizzata come abitazione principale solo da uno.

Le più recenti sentenze della Cassazione in commento vanno però ben oltre a tale posizione, riconoscendo che le agevolazioni spettano solo al coltivatore diretto che ricava dall'attività agricola la maggior parte del proprio reddito. Non sarebbe, quindi, sufficiente il possesso della 'qualifica di coltivatore diretto desunta dalla mera iscrizione alla previdenza agricola. Tale conclusione è supportata da un precedente specifico della Corte costituzionale che nello scrutinare la legittimità costituzionale dell'articolo 58 del Dlgs 446/1997, che non riconosceva alcuna agevolazione per il pensionato agricolo, ha ritenuto legittimo non riconoscere l'agevolazione a chi non trae dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito. Principio questo che era stato già recepito anche da Cassazione n. 12565/2010.

Corte di Cassazione, sentenze n.13391 e 13392 del 30 giugno 2016

Queste due pronunce della Cassazione sono davvero di grandissimo interesse in quanto cambiano in maniera davvero radicale la posizione tributaria dei contitolari di CD dei terreni edificabili; la precedente posizione era davvero paradossale ed era stata aspramente criticata anche da noi. Non sono mancati proprietari di enormi terreni edificabili che hanno ceduto una piccola percentuale di proprietà del terreno a coltivatori diretti (concedendo altresì in affitto il fondo, per integrare il requisito della conduzione), al solo fine di scongiurare il versamento IMU. Speriamo che la Cassazione si sia resa conto di tale stortura e continui anche per il futuro in tale nuova direzione; sarebbe peraltro auspicabile anche un intervento a Sezioni Unite per porre fine a tale dubbio interpretativo.



ICI/IMU: l'accertamento "pretende" la motivazione

La Suprema Corte è tornata ad occuparsi dell'obbligo di motivazione che deve contenere l'atto di accertamento.

Con l'ordinanza n. 12659 del 17 giugno 2016 la Cassazione ha precisato che, ai fini della corretta identificazione del valore da attribuire all'immobile, l'avviso di accertamento deve, in ogni caso,

contenere l'espresso riferimento ai parametri di cui all'articolo 5 del Dlgs 504/92 e non solo basarsi sulle risultanze di una compravendita relativa ad analogo bene.

La sentenza riforma così la decisione del giudice di merito che aveva accolto l'appello proposto dell'Ente impositore, dando, quindi, piena conferma all'avviso di accertamento emesso nei confronti di una persona giuridica, relativo alla rideterminazione del valore di un'area fabbricabile con destinazione urbanistica D2 e, pertanto, edificabile.

Nel merito, la controversia si era conclusa a favore dell'ente impositore, ma la Corte di legittimità ha cassato la sentenza impugnata in quanto ha ommesso di valutare un fatto decisivo.

L'ente impositore aveva giustificato, in appello, che la determinazione del valore attribuito all'area edificabile si basava su quanto riportato in un atto di compravendita avente ad oggetto analogo bene immobile. A parere del contribuente, invece, l'atto era privo di riferimento ai parametri indicati dalla norma di riferimento (articolo 5, comma 5, Dlgs 504/92), in cui è stabilito 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.

La pronuncia non può che essere condivisa, in quanto la motivazione è elemento fondamentale della pretesa erariale e, nel caso delle aree edificabili, a prescindere dall'esistenza di uno strumento di comparazione, occorre sempre richiamare i riferimenti che la legge impone per determinare l'imponibile, cioè il valore venale in comune commercio all'inizio dell'anno di imposizione, ricavabile in base ai diversi parametri indicati nel predetto articolo 5.

Corte di Cassazione, ordinanza n.12659 del 17 giugno 2016

In definitiva, possiamo affermare che per l'individuazione del valore di un'area edificabile può essere utilizzato come elemento segnalatorio il valore attribuito ad un'area vicina in occasione di una cessione, ma occorre argomentare il fatto che tale valore possa considerarsi effettivamente congruo per l'area specifica oggetto di accertamento.

Posizione che possiamo ritenere del tutto condivisibile.



ICI: la rendita catastale dei fabbricati vale anche per le annualità pregresse

La Corte di cassazione con la sentenza n. 12323 del 15 giugno 2016 ha ribadito la decisione assunta nel precedente grado di giudizio dai giudici di merito rendendo legittima l'azione di accertamento dell'ente locale nei confronti di una persona giuridica proprietaria di un immobile censito nella categoria catastale D.

La Cassazione ha infatti ricordato come il principio stabilito con il terzo comma dell'articolo 74 della legge 342/2000 va tradotto nell'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita prima della sua notificazione; ciò non esclude, tuttavia, l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, a fini impositivi, anche per annualità di imposta anteriori, ancora suscettibili di accertamento, di liquidazione o di rimborso. Da questo quindi ne discende che la determinazione della base imponibile, tanto per i fabbricati non iscritti in catasto, quanto per quelli in relazione ai quali siano intervenute variazioni permanenti, va sempre effettuata, anche per le annualità pregresse, in base alla rendita catastale, a prescindere dall'epoca di notificazione o di definitiva attribuzione.

Il giudice di legittimità ha ritenuto fondata la tesi secondo la quale se è vero che gli atti attributivi o modificativi della rendita catastale sono efficaci dal momento della loro notifica nei confronti del contribuente, ciò non esclude che la nuova rendita possa avere efficacia retroattiva con decorrenza alla data della variazione catastale e quindi anche per le annualità suscettibili di accertamento, liquidazione e rimborso ove spettante.

La pronuncia non può che essere condivisa e se ne riconosce l'ampia utilità per gli addetti degli uffici finanziari degli enti locali, i quali, nel rispetto dei termini decadenziali possono e debbono accertare le maggiori imposte ovvero provvedere d'ufficio ai rimborsi dovuti ai contribuenti. Importante notare che la pronuncia in esame si sposa perfettamente con la più recente giurisprudenza della Corte che, ha affermato che per l'Ici, il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dall'articolo 5, comma 3, del Dlgs n. 504/1992, per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, vale sino a che la richiesta di

attribuzione della rendita non viene formulata. Dal momento in cui fa la richiesta, invece, il proprietario, pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile, diventa titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicché può essere tenuto a pagare una somma maggiore, ove intervenga un accertamento in tali senso, o avere diritto di pagare una somma minore, potendo, quindi, chiedere il relativo rimborso nei termini di legge.

Cassazione, sentenza n. 12323 del 15 giugno 2016



ICI: immobili rurali esenti se correttamente accatastati

Con la sentenza n.10808 del 25 maggio 2016 la Corte di Cassazione precisa che l'immobile iscritto nel catasto dei fabbricati come rurale, con l'attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dall'articolo 9 del DL 557/1993, non è soggetto all'imposta, mentre nel caso in cui l'immobile sia iscritto in una diversa categoria catastale, sarà onere del contribuente che pretenda l'esenzione dall'imposta impugnare l'atto di classamento, restando, altrimenti, il fabbricato assoggettato a Ici. Pertanto, il Comune dovrà impugnare autonomamente l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10, per poter legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta.

Nel dettaglio la sentenza in esame afferma che qualora un fabbricato sia stato catastalmente classificato come rurale, non può esservi accertamento in tema Ici. Così contrariamente, qualora il fabbricato non sia stato catastalmente classificato come rurale, il proprietario che ritenga, tuttavia, sussistenti i requisiti per il riconoscimento come tale, dovrà impugnare la classificazione operata al fine di ottenerne la relativa variazione. Per concludere nessuna pretesa impositiva può essere esercitata nei confronti di un fabbricato rurale correttamente accatastato; l'ente impositore, invece, può, esercitare il potere impositivo quando individua fabbricati che non posseggono i requisiti della ruralità.

È onere del contribuente difatti, fornire la prova contraria in tal caso e l'accertamento dei predetti requisiti, in difformità della attribuita categoria catastale, non può, tuttavia, essere incidentalmente compiuto dal giudice tributario che sia stato investito della domanda di rimborso dell'Ici da parte del contribuente.

Corte di cassazione, sentenza n. 10808 del 25 maggio 2016



ICI: fabbricati strumentali all'attività agricola, la regola è sempre quella...

La Cassazione, con la sentenza n.8862 del 4 maggio 2016, si è pronunciata in merito al ricorso presentato da un Comune della provincia di Venezia in seguito alla sentenza della Ctr che l'aveva visto soccombente nei confronti di un contribuente che aveva chiesto il rimborso Ici per le annualità 2002, 2003 e 2004 in riferimento ai versamenti effettuati per quattro fabbricati che considerava esenti perché strumentali all'attività agricola.

La Ctr aveva riformulato la pronuncia di primo grado (che aveva respinto il ricorso perché gli immobili erano accatastati nelle categorie D/7, A4, A2 e C6) accogliendo la motivazione della Cantina sociale la quale considerava gli immobili rurali e strumentali all'attività agricola.

Il Comune proponeva appello innanzi la Suprema Corte contestando come il giudice di appello abbia ritenuto erroneamente che il requisito prescinde dall'iscrizione in catasto del fabbricato nella categoria A/6 o D/10 e perché il giudice di appello ha ritenuto che l'immobile fosse esente dall'ICI in quanto funzionale allo svolgimento di attività agricola sebbene, a seguito di operazione di affitto di azienda con concessione di godimento del fabbricato a terzi a titolo oneroso, la cantina sociale si fosse integralmente spogliata dell'attività di raccolta e trasformazione delle uve conferite dai soci.

“Il ricorso deve essere accolto” secondo i giudici di legittimità. Già precedentemente le Sezioni Unite della medesima corte si erano espresse in tal maniera affermando che *“in tema di ICI, l'immobile che sia stato iscritto nel catasto dei fabbricati come “rurale”, con l'attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dall'art. 9 del d.l. n.557/93, convertito in Legge n.133/94, non è soggetto all'imposta, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. A) del D.Lgs 504/92, come interpretato dall'art. 23, comma 1-bis del d.l. n. 207/2008, aggiunto dalla legge di conversione n.14 del 2009.”*

Qualora l'immobile sia iscritto in una diversa categoria catastale, sarà onere del contribuente, che pretenda l'esenzione dall'imposta, impugnare l'atto di classamento, restando, altrimenti, il fabbricato medesimo assoggettato ad ICI.

Allo stesso modo il Comune dovrà impugnare autonomamente l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10, al fine di poter legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta.

Per concludere, la Corte ha evidenziato come nella fattispecie gli immobili risultano accatastati in categoria D/7, A/4, A/2 e C/6 e non in categoria D/10 (categoria che riguarda specificamente le costruzioni strumentali all'esercizio di attività agricola) e pertanto manca il presupposto necessario ed indefettibile per l'esclusione del fabbricato dall'assoggettamento all'imposta ICI.

Corte di Cassazione, sentenza n. 8862 del 4 maggio 2016



ICI/IMU: il giardino di casa è edificabile se catastalmente autonomo

Sposando la recente giurisprudenza di legittimità, la Ctr dell'Emilia Romagna, con la sentenza n. 1844/12/2016 del 4 luglio 2016, ha disposto che il giardino edificabile se accatastato in modo autonomo è soggetto a ICI/Imu.

Tutto è riconducibile alla definizione di fabbricato disposta dall'articolo 2, comma 1, lettera a) del Dlgs 504/1992 che come è noto è applicabile anche all'imu. La normativa, infatti, definisce come fabbricato *"l'unità immobiliare iscritta o da iscrivere nel catasto edilizio urbano «considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza»*. La successiva lettera b) definisce invece l'area fabbricabile, considerando come tale *"l'area utilizzabile a scopo edificatorio, in base agli strumenti urbanistici comunali"*. Il giardino di un'abitazione, o il piazzale di un capannone ancora dotati di capacità edificatoria, e di fatto utilizzati a servizio del bene principale, apparentemente rientrano nella definizione data dalla lettera a) e dalla lettera b), salvo che non si voglia ritenere che la precisazione di cui alla lettera a) serva ad escludere dall'imposizione l'area di pertinenza di un fabbricato che una volta esaurita la sua capacità edificatoria non può essere qualificata né come area fabbricabile né come terreno agricolo. Inoltre nella risoluzione n. 5/03704 del 18 gennaio 2000 il Ministero delle finanze ha sostenuto che l'area pertinenziale è soggetta ad ICI «in relazione all'eventuale edificabilità stabilita dagli strumenti urbanistici, indipendentemente dall'iscrizione censuaria». Così sulla scorta delle indicazioni ministeriali i Comuni hanno notificato atti di accertamento e il contenzioso che ne è nato non ha trovato nella giurisprudenza di legittimità una soluzione costante. Infatti, nelle prime pronunce la Corte di cassazione (n. 19375/2003, n.17035/2004 e n. 6505/2005) ha valorizzato l'esistenza di un vincolo pertinenziale, ritenendo l'area non soggetta anche se autonomamente accatastata. Poi il primo cambio di rotta si è registrato con la sentenza n. 19638/2009, con la quale si è ritenuta

necessaria la presentazione di una dichiarazione del contribuente in cui fosse evidenziato il vincolo pertinenziale. La necessità di una dichiarazione Ici, peraltro con valore costitutivo, e neanche emendabile in sede contenziosa, è stata successivamente confermata da Cassazione n. 7090/2010. Con la sentenza n. 25127/2009 altri passi nella stessa direzione sono stati segnati: con tale pronuncia si introduce, per la prima volta, nel campo dei tributi locali, il concetto di abuso di diritto, la cui applicabilità in tema di aree fabbricabili pertinentziali è stata recentemente ribadita da Cassazione n. 8367/2016. L'imponibilità delle aree fabbricabili è stata così confermata dalle sentenze n. 10090/2012, n. 16838/2012 e n. 25170/2013. In quest'ultima sentenza, la Corte afferma che solo con l'accatastamento unitario si ha la prova che la capacità contributiva che deriva dal possesso di un'area sia stata valorizzata con la rendita del fabbricato. Passato un breve periodo di silenzio la Corte ha effettuato un salto nel passato con le sentenze n. 26078/2015 e n. 1391/2016. Successivamente è ritornata a mettere ordine alla questione interpretativa con la sentenza n. 2107/2016, nella quale si ribadisce la necessità di una dichiarazione espressa da parte del contribuente, oltre alla necessità di una rigorosa dimostrazione del vincolo pertinenziale. Infine con le sentenze n. 6139 e 8367 del 27 aprile 2016, la Corte sembra definitivamente ricollocarsi sul solco delle sentenze che hanno ritenuto che l'area fabbricabile deve essere accatastata unitariamente al fabbricato per evitare un'autonoma imposizione.

[Ctr Emilia Romagna, sentenza n.1844/12/2016](#)



ICI/IMU: valore venale in comune commercio e valori medi OMI

Nella Sentenza n. 9829 del 13 maggio 2016 della Corte di Cassazione, la controversia in esame ha ad oggetto la determinazione della base imponibile ai fini Ici delle aree fabbricabili, nel senso che *“la misura del valore venale in comune commercio deve essere tassativamente ricavata dai parametri vincolanti previsti dall’art. 5, comma 5, del Dlgs. n. 504/92, che hanno riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all’indice di edificabilità, alla destinazione d’uso consentita agli oneri per gli eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche”*. Pertanto, è di palese evidenza, secondo la Suprema Corte, come il riferimento ai valori medi Omi per la quotazione a metro quadro d’immobili nella cui tipologia non sono comprese peraltro, aree

edificabili, moltiplicati per gli indici di edificabilità, non possa considerarsi conforme ai criteri di determinazione del valore in comune commercio, quali tassativamente indicati dal richiamato art. 5, comma 5, del Dlgs. n. 504/92.

Ad analoga conclusione si deve pervenire, secondo i Giudici di legittimità, riguardo agli indici Istat delle variazioni dei prezzi al consumo in forza dei quali la quotazione di partenza è stata aggiornata per i successivi anni d'imposta, che non possono surrogare in alcun modo la necessità di ancorare la base imponibile alla variazione del valore in comune commercio all'inizio di ciascun anno d'imposizione secondo le dinamiche proprie del mercato immobiliare delle aree edificabili.

[Corte di Cassazione, sentenza n. 9829 del 13 maggio 2016](#)



TARI: natura tributaria - Riscossione - Fallimento - Credito privilegiato

La Suprema Corte – Sez. I Civile – con la sentenza n. 12275/2016 pubblicata il 14/6/2016, ha ritenuto doversi dare continuità, per identità di ratio, all'indirizzo espresso dalla stessa Sezione in occasione di una precedente pronuncia sulla TIA (tariffa per l'igiene ambientale) alla quale è stata riconosciuta la Natura Tributaria in quanto entrata pubblica che mira a fronteggiare una spesa di carattere generale, ripartendone l'onere sulle categorie che da questa traggono vantaggio, in assenza invece di un rapporto sinallagmatico tra la prestazione da cui scaturisce l'onere ed il beneficio che il singolo ne ricava.

Sulla TIA viene altresì ricordato che le stesse Sezioni Unite avevano riconosciuto la giurisdizione tributaria, come evidenziato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 64 del 2010.

A sua volta, la TARI, che ha sostituito a decorrere dal 2014 i precedenti tributi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani (TARSU, TIA, TARES), è stata istituita per finanziare i costi del predetto servizio con la legge n. 147/2013.

A tutto ciò si aggiunga, sempre secondo la Cassazione, la interpretazione autentica dell'articolo 13, c. 13, de D.L. n.201/2011, la quale dispone *che "ai fini del quarto comma dell'articolo 2752 del codice civile il riferimento alla legge per la finanza locale a tutte le disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali"* supera ogni residuo dubbio sull'applicabilità del privilegio anche alla TARI in questione.

In conclusione, è stata quindi accolta la richiesta per l'ammissione in via privilegiata del credito nel fallimento

Corte di Cassazione, sentenza n. 12275 del 14 giugno 2016



TARSU: nessuna motivazione per la delibera sulle tariffe rifiuti

È legittima la delibera comunale di approvazione delle tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga assoggettata ad una quota notevolmente più elevata rispetto a quella per civile abitazione, e non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera di determinazione della tariffa stessa. Questa è la posizione assunta dalla Corte di Cassazione nelle sentenze del 10 giugno 2016, numeri 11966 e 11967.

In materia di Tarsu, il Comune ha proposto ricorso per Cassazione avverso la decisione della CTR che riformava la sentenza di primo grado ed annullava l'avviso di pagamento notificato alle società Sas e Srl, in quanto il disposto aumento tariffario era illegittimo per eccesso di potere sotto il profilo della carenza di motivazione.

Secondo il Comune il giudice di appello ha ritenuto illegittima l'applicazione di tariffe differenziate agli immobili adibiti ad alberghi rispetto a quelli adibiti a civile abitazione in assenza di motivazione.

La tariffa è determinata dagli enti locali. Ne deriva che appare legittimo per un Comune introdurre una tariffa differenziata per fasce di utenza, domestica e non domestica.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso, ribadendo che in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) è legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni, ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime. Inoltre, non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa, poiché la stessa, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta, anche se determinabile "ex post", di destinatari, occupanti o detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili.

Corte di Cassazione, sentenza n. 11966 e 11967 del 10 giugno 2016



TARSU: gli imballaggi sono esenti?

Con ordinanza n.7691/2016 la Corte di Cassazione ha chiarito che gli imballaggi non rientrano tra le fattispecie oggetto di esenzione dalla TARSU; tuttavia, è prevista l'esclusione dal tributo per la porzione di superficie in cui vengono prodotti esclusivamente rifiuti speciali (spetta al contribuente l'onere di dimostrare il proprio diritto a tale esclusione).

I rifiuti degli imballaggi terziari e secondari, rientrando nella categoria dei rifiuti speciali, seguono quanto prescritto dall'art. 62, comma 3 del DLgs n. 507/1993: *“Nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti. Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta.”*

Pertanto, come sentenziato dalla Cassazione, l'esenzione TARSU è applicabile esclusivamente sulle parti di superfici in cui si formano rifiuti speciali (ovvero, in questo caso specifico, gli imballaggi).

Corte di Cassazione, ordinanza n.7691/2016



TARI: esenti le aree ove si producono rifiuti speciali

Con la sentenza n. 9858/2016, la Cassazione chiude l'annosa questione riguardante il pagamento della tassa rifiuti per le aree dedicate ad attività produttive che provvedono in autonomia al corretto smaltimento dei rifiuti speciali derivanti dalle lavorazioni.

La sentenza in realtà riguarda la vecchia TIA, ma il principio appare pienamente applicabile anche all'attuale forma del tributo (TARI). La TIA/TARSU/TARES/TARI, infatti, è il corrispettivo richiesto dai Comuni per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani; tale imposta, dunque, non dovrebbe essere applicata sui rifiuti speciali, per i quali le imprese stesse sostengono in proprio le spese di raccolta e smaltimento.

Corte di Cassazione, sentenza n.9858/2016

L' Approfondimento

a cura di Paolo Salzano

La soggettività passiva dei coadiuvanti agricoli

La Confagricoltura ha inoltrato una richiesta chiarimenti al MEF circa le disposizioni contenute nella Legge di Stabilità 2016, ed in particolare alle agevolazioni (dal 2016 trasformate in esenzione) inerenti i terreni condotti direttamente.

Nello specifico, è stato richiesto al Ministero la legittimità dell'applicazione dell'esenzione dal 2016 anche al familiare coadiuvante agricolo, il quale sia proprietario o comproprietario dei terreni coltivati dall'azienda agricola, il cui titolare è altro membro della famiglia: viene specificato nel quesito che il coadiuvante è iscritto come coltivatore diretto nel nucleo familiare del capo azienda negli appositi elenchi previdenziali, di cui alla Legge 9 Gennaio 1963, n.9.

Nello stesso quesito viene chiesta conferma dell'operatività delle disposizioni anche a favore delle società agricole in possesso dei requisiti di cui al Decreto Legge 99/2004, articolo 1 comma 3: vale a dire le società agricole che conducono i terreni di proprietà dei soci e/o amministratori tramite contratto di locazione o comodato, così come contemplato dalla Circolare 3/DF del 2012.

Il Ministero, dopo aver richiamato le previsioni contenute nella Legge di Stabilità, ha evidenziato che, al fine del rispetto delle disposizioni in essa contenute, è necessario che vengano soddisfatti contestualmente sia il requisito soggettivo, ossia la qualifica di CD o IAP iscritti nella previdenza agricola, sia il requisito oggettivo, ossia la coltivazione diretta del fondo.

Con riferimento al quesito sottoposto, secondo il Ministero vengono soddisfatti i requisiti richiesti dalla normativa, in quanto il coadiuvante (secondo la tesi prospettata) è sicuramente in possesso del requisito oggettivo, poiché conduce il terreno del quale è proprietario/comproprietario, ma anche in possesso del requisito soggettivo, in quanto è iscritto come coltivatore diretto nel nucleo familiare del titolare dell'azienda agricola: naturalmente rimarrebbero esclusi eventuali terreni concessi in affitto o comodato ad altri soggetti.

Anche con riferimento al secondo periodo della richiesta chiarimenti, ossia la conferma dell'estensione delle disposizioni contenute nella Legge Finanziaria anche alle società in possesso dei requisiti soggettivo ed oggettivo, la risposta del Ministero è stata affermativa.

Questa tesi prospettata dal Ministero – per la verità non condivisibile da parte di chi scrive – ha avuto fermo contrasto dall'ANCI, ed in particolare dall'ANCI Emilia Romagna.

Secondo l'associazione dei Comuni, il Ministero, più che interpretare una norma, pare abbia voluto riscriverla, poiché le motivazioni addotte nella risposta non risultano aderenti al chiaro tenore letterale delle norma di riferimento, oltre che dei principi generali che devono guidare l'interprete con riferimento alle norme di agevolazione, che sono sempre di stretta interpretazione.

Sottolinea l'ANCI che, in assenza di una specifica modifica normativa, anche alla luce del fatto che dal 2016 le agevolazioni per la conduzione diretta si sono trasformate in esenzione (e quindi servirebbe, nel caso, ristorare i Comuni dall'ulteriore perdita di gettito), ritiene di confermare la linea interpretativa sostenuta in passato, contraria alla tesi del Ministero.

La normativa ICI ed IMU, infatti, risulta eccezionale e di stretta interpretazione, e prevede agevolazioni/esenzioni non per tutti i soggetti che svolgono attività agricola, ma solo per una determinata categoria, ossia per i Coltivatori Diretti (art.2083 c.c.) ed Imprenditori Agricoli Professionali (Art.1 D.L.99/2004) in possesso dei requisiti soggettivo ed oggettivo.

Molto semplicemente, osserva l'ANCI, il coadiuvante non può accedere alle disposizioni relative ai terreni in conduzione diretta poiché non è un coltivatore diretto, né tantomeno l'iscrizione negli appositi elenchi previdenziali autorizza un'applicazione analogica delle disposizioni stesse.

Questa disciplina, prevedendo agevolazioni fino all'anno 2015, ed esenzioni a partire dall'anno 2016, deroga infatti al principio generale della capacità contributiva ed è pertanto norma eccezionale insuscettibile di interpretazione analogica, per il divieto contenuto nell'articolo 14 delle Preleggi.

Le disposizioni inerenti i terreni in conduzione diretta assicurano ristoro a chi trae dall'esercizio dell'attività agricola la principale fonte di sostentamento, ovvero svolga attività d'impresa, con i rischi derivati: al riguardo viene ricordato l'intervento in merito della Corte Costituzionale numero 336/2003: *“non appare manifestamente irragionevole che dal beneficio siano esclusi coloro che – per il limitato numero di giornate lavorative che la coltivazione dei fondi di loro*

proprietà richiede ovvero per il fatto di godere di trattamenti pensionistici – all’evidenza non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito”

Il coadiuvante agricolo non è imprenditore agricolo, e l’errore in cui è incappato il Ministero pare sia quello di aver ritenuto sufficiente la mera iscrizione negli elenchi ex-scau: continuando con il ragionamento proposto dal Ministero si arriverebbe alla conclusione di dover applicare le disposizioni in commento a qualsiasi soggetto iscritto nella previdenza agricola, a qualsiasi titolo, condizione ovviamente non possibile.

Il Coadiuvante non difetta solo nel requisito soggettivo – conclude l’ANCI Emilia Romagna – ma anche nel requisito oggettivo: sul punto il Ministero ammette una conduzione “mediata”, data dall’appartenere allo stesso nucleo familiare del soggetto titolare dell’impresa agricola, commettendo una seconda ed inammissibile interpretazione estensiva della norma.

Al coadiuvante manca anche il requisito della conduzione diretta, poiché, così come si evince dalla stessa richiesta di chiarimenti, i terreni sono dati in affitto/comodato al titolare dell’impresa agricola è ciò rappresenta condizione sufficiente ad escludere la sussistenza anche del requisito oggettivo, oltre che del requisito soggettivo per le motivazioni sopra esposte.

Anche con riferimento alla seconda parte della risposta fornita dal Ministero, l’interpretazione dell’ANCI è stata nettamente contraria.

La normativa IMU, nel riscrivere le agevolazioni previste per i terreni condotti direttamente, lo ha fatto sistematizzando quando già previsto dalla normativa ICI (normativa che prevedeva l’applicazione delle disposizioni alle sole persone fisiche – art.58 D.Lgs.446/1997 ed art. 9 D.Lgs. 504/1992), poiché il risultato finale è il medesimo, non essendo possibile l’iscrizione negli appositi elenchi ex-scau per le società.

La stessa Legge 208/2015 prevede, all’articolo 1 comma 13, l’esenzione per i terreni agricoli *“posseduti e condotti da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola”*: è evidente che il requisito dell’iscrizione sia in capo al soggetto passivo IMU, e nel caso di società tale requisito non potrà mai verificarsi, e né può essere surrogato dal fatto che uno o più soci della società siano iscritti negli elenchi previdenziali agricoli.

Osserva ancora l’ANCI che, nel caso i terreni siano di proprietà dei soci iscritti nella previdenza agricola e condotti dalla società, manca il requisito oggettivo in capo ai soci iscritti, e nel caso di

conferimento dei terreni alla società, mancherebbe il requisito soggettivo, in quanto la società non può essere iscritta negli elenchi "ex scau".

Si evidenzia anche il rischio di elusione fiscale, soprattutto nel caso di costituzione di una società agricola tra soggetti comproprietari di terreni edificabili, visto che per tale tipologia societaria è sufficiente che uno solo dei soci sia iscritto negli elenchi previdenziali, condizione ancora più estrema se si verificasse il caso in cui l'unico soggetto iscritto partecipasse al capitale sociale in maniera minima ed irrisoria, anche alla luce del fatto che lo stesso D.Lgs.99/2004 non pone nessun vincolo in tal senso (al riguardo si richiama anche l'intervento della Corte Costituzionale 336/2003).

L'ANCI conclude il proprio intervento sollevando perplessità anche sui terreni in comproprietà, e per i quali un solo soggetto è in possesso dei requisiti soggettivo ed oggettivo menzionati dalla normativa.

Viene ricordato come nella circolare 3/DF/2012 vengano estese alcune agevolazioni previste per la conduzione diretta anche ai comproprietari, anche qualora non svolgano attività agricola, e questa prospettazione trova fondamento su una pronuncia a cura della Suprema Corte di Cassazione (15566/2010), con la quale i Giudici hanno di fatto esteso le agevolazioni previste poiché *"...la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto sia per gli altri comunisti"*. Secondo l'ANCI *"sembrerebbe ipotizzarsi l'esistenza di una sorta di obbligazione unitaria per il medesimo oggetto imponibile"*, e questo a prescindere dal fatto che, sia nell'ICI che nell'IMU, uno stesso oggetto imponibile possa essere sottoposto a diverse modalità di imposizione, che derivano dai diversi utilizzi che i soggetti passivi pongono in essere.

Si pensi ad esempio ad uno stesso immobile, in possesso di due persone, e solo una di esse utilizza l'immobile come abitazione principale: per questo soggetto l'immobile sarà esente sia dal prelievo IMU sia dal prelievo TASI, mentre per il soggetto che non utilizza l'immobile come prima casa questo sarà sottoposto sia a TASI che ad IMU.

Anche in questa prospettazione, conclude l'ANCI, si potrebbe pervenire a facili elusioni della normativa: basterebbe la cessione di uno 0,01% di proprietà di un'area edificabile anche di

importanti dimensioni ad un soggetto coltivatore diretto per eliminare il prelievo tributario, con ripercussioni non di poco impatto sui bilanci comunali.

Sul punto si segnalano le due recenti sentenze, commentate nella rassegna giurisprudenziale, secondo cui la Cassazione parrebbe aver cambiato interpretazione, prediligendo l'interpretazione più restrittiva, secondo quanto sostenuto dall'ANCI Emilia Romagna.

Notizie Flash

le ultime novità in materia di Tributi

a cura di Fabio Garrini, Massimiliano Franchin e Paolo Salzano



il Diritto di Abitazione (articolo 540 del Codice Civile)

Una particolare fattispecie impositiva legata all'IMU ed alla TASI trova fondamento nell'articolo 540 del Codice Civile: si tratta del Diritto di Abitazione che viene attribuito automaticamente, in caso di decesso di uno dei coniugi al restante, chiamato "coniuge superstite".

"Al coniuge, anche quando concorra con altri chiamati, sono riservati i diritti di abitazione sulla casa adibita a residenza familiare e di uso sui mobili che la corredano, se di proprietà del defunto o comuni"

Già da una prima lettura si evince come tale diritto non è applicabile in caso di comproprietà dell'immobile con una terza persona (ad esempio se la ex casa coniugale era di proprietà del marito e del fratello): l'immobile deve necessariamente essere stato di proprietà o del marito, o della moglie o in comproprietà di questi due soggetti.

Il diritto è applicabile automaticamente ai sensi delle disposizioni contenute nel Codice Civile, e questo sin dal momento del decesso di uno dei due coniugi; ad oggi, quindi, l'immobile adibito ad abitazione principale del "coniuge superstite" è esente sia da IMU sia da TASI, e questo anche se, per eredità, ad esempio i figli hanno ricevuto quote della casa: dobbiamo assimilare le loro percentuali di proprietà a quote di "nuda proprietà" e, come tali, non soggette ad alcuna obbligazione tributaria.

Ci si chiede però cosa potrebbe accadere nel caso in cui il "coniuge superstite" cambi residenza e, quindi, l'ex casa coniugale non sia più l'abitazione principale di questo soggetto: secondo opinione diffusa in dottrina, il diritto di abitazione non decade a causa del trasferimento della residenza, ma resta in capo a questo soggetto che, nel caso, deve proprio rinunciare espressamente al proprio diritto acquisito.

Il soggetto passivo, però, non potrà più applicare le agevolazioni (oggi esenzioni) previste per l'abitazione principale e per le pertinenze di quest'ultima, avendo trasferito la residenza in altro immobile, e mancando quindi uno dei requisiti fondamentali per il riconoscimento di "dimora abituale".

La conseguenza è l'applicazione dei tributi IMU e TASI sempre nella misura del 100% a prescindere da quote di eredità in capo ad altri soggetti (questo poiché il diritto di abitazione non decade), ma osservando la disciplina prevista per le "secondo case": in altre parole l'immobile ex dimora abituale è imponibile come seconda casa e sottoposta a tutti gli obblighi tributari conseguenti.



Risoluzione 4/DF Imu agricola

La circolare del Ministero delle finanze n. 4/DF del 14 luglio scorso fornisce chiarimenti in merito all'esenzione dall'IMU prevista dalla Legge di Stabilità 2016 per i terreni agricoli ricadenti nei comuni che per effetto di una **fusione**, anche per incorporazione, non risultano nell'elenco allegato alla circolare n. 9 del 14 giugno 1993.

In effetti, il documento ministeriale fa riferimento in modo specifico al primo periodo del comma 13 dell'articolo 1 L. 208/2015, secondo cui *"A decorrere dall'anno 2016, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993"*.

Preliminarmente, viene evidenziato che l'elenco allegato alla circolare n. 9/1993, che individua appunto i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina esenti dall'imposta, contiene, suddivisi per provincia, comuni annotati e comuni non annotati.

L'esonero opera su tutto il territorio comunale per i comuni in corrispondenza dei quali non è riportata alcuna annotazione. Diversamente, ove è riportata l'annotazione parzialmente delimitato, sintetizzata con la sigla "PD", significa che l'esenzione opera limitatamente ad una parte del territorio comunale.

Pertanto, il beneficio non si applica indiscriminatamente per i tutti i terreni agricoli dei comuni indicati nell'allegato della circolare, ma solo per quelli ubicati in comuni non annotati o ubicati nelle zone agevolate dei comuni annotati.

Può accadere, però, che venga attuato un processo di riorganizzazione del territorio che prevede la fusione di Comuni. Al riguardo, la risoluzione in commento precisa che si deve distinguere tra fusione tradizionale e fusione per incorporazione.

La prima produce l'estinzione giuridica dei comuni interessati dal processo aggregativo e la costituzione di un nuovo comune. La fusione per incorporazione comporta, invece, la continuità giuridica del comune incorporante.

La distinzione comunque non rileva ai fini dell'esenzione dall'IMU. Infatti, per verificare l'applicazione del beneficio, occorre prendere in considerazione l'ubicazione dei terreni e controllare se questi rientrano o meno nelle zone agevolate secondo le indicazioni contenute nella circolare n. 9/1993, indipendentemente dalla circostanza che i Comuni originari si siano fusi in un Comune anche di nuova denominazione e, quindi, non presente nella circolare.

Pertanto, rileva non tanto il nome del comune bensì la porzione di territorio.

Alla luce di tale criterio, il Ministero ritiene che in caso di fusione di:

- *“due comuni totalmente esenti, i terreni ubicati nel nuovo comune sono totalmente esenti”;*
- *“un comune esente con uno non esente, in quanto non incluso nell'elenco allegato alla circolare n. 9/1993, beneficiano dell'agevolazione solo i terreni che erano ubicati nel territorio del comune esente prima della fusione”;*
- *“un comune esente con uno parzialmente esente, godono dell'esenzione ai fini IMU solo i terreni ubicati nel territorio del comune precedentemente esente e quelli che risultavano esenti nel comune che prima della fusione era parzialmente delimitato”;*
- *“due comuni parzialmente esenti, i terreni per i quali si ha diritto all'esenzione sono solo quelli che rientravano nei territori a tale fine delimitati dei comuni che hanno dato origine al nuovo comune”.*

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