

N° 4 / 2018

“Tributi locali in Pillole”

servizio di aggiornamento fiscale in materia di

I.M.U. ed altri Tributi locali

Rassegna giurisprudenziale

a cura di Massimiliano Franchin, Giovanni Chittolina e Paolo Salzano



Imu: per la passività rileva la rescissione del contratto di leasing

Il 20 marzo 2018, la commissione regionale di Milano con la sentenza 1194/2018 ha ribadito che gli immobili in locazione finanziaria tornano nella soggettività passiva Imu della società di leasing alla risoluzione del contratto, a prescindere dalla data della loro effettiva riconsegna. La tesi appena enunciata si sta progressivamente consolidando, favorendo gli enti impositori che, a differenza delle società concedenti (che assumono normalmente come rilevante la data dell'effettiva riconsegna), fanno coincidere il momento del trasferimento della soggettività passiva a carico delle stesse con la risoluzione contrattuale. Le società di leasing invece, ritenendosi penalizzate in termini di tempo per la riconsegna materiale del bene dalle procedure concorsuali che si innescano in seguito all'insolvenza dell'utilizzatore, ritengono che il trasferimento dell'obbligazione Imu dovrebbe avvenire solo dopo che gli immobili vengono **materialmente** riconsegnati dal conduttore. Questa tesi, secondo le società di leasing, sarebbe supportata sia dalle istruzioni ministeriali alla compilazione della denuncia annuale, che dall'articolo 1, comma 672, della legge 147/2013, il quale, ai fini TASI, prevede che la soggettività passiva delle società di leasing insorge solo *"alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna"*.

La Ctr Lombardia, nell'esprimere parere favorevole alle tesi evidenziate dagli enti impositori, fa notare come il presupposto dell'Imu sia rappresentato *"dalla mera titolarità formale del bene, senza che rilevi in alcun modo l'effettiva disponibilità dell'immobile"*. E' inoltre utile evidenziare come la norma, attraverso l'art. 9, Dlgs 14 marzo 2011 n.23 il quale dispone che la soggettività del conduttore operi *"dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto"*, richiami solamente il dato formale della vigenza del contratto di locazione finanziaria.

Ctr Lombardi, sentenza n.1194 del 20 marzo 2018

Il Tribunale amministrativo di Milano, lo scorso 20 marzo, ha esaminato il ricorso presentato da alcuni proprietari di alcune strutture alberghiere della Lombardia attraverso il quale hanno chiesto l'annullamento della delibera con la quale il Comune di Vergiate ha istituito l'Imposta di soggiorno ed approvato il relativo regolamento. Le motivazioni addotte nel ricorso riguardano sostanzialmente la pretesa illegittimità della delibera per la mancanza dei presupposti su cui si basa l'art. 4 del D.lgs. n.23/2011. Il citato articolo infatti dispone che: *"I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a cinque euro per notte di soggiorno"*. Con la sentenza n. 838/2018 i Giudici hanno rilevato che la deliberazione comunale impugnata recita nelle premesse che: *"la Regione della Lombardia non ha ad oggi individuato le località turistiche e le città d'arte di cui all'art. 4, comma 1, del D.lgs. n.23/2011 ai fini dell'applicazione dell'imposta di soggiorno, lasciando liberi i Comuni di autodeterminarsi in merito"*.

Secondo la giurisprudenza amministrativa l'imposta di soggiorno trova la propria giustificazione nell'esigenza che i soggetti non residenti nel territorio comunale partecipino ai costi pubblici determinati dalla fruizione del patrimonio culturale e ambientale, anche in funzione di una migliore sostenibilità dei flussi di visitatori e, quindi, in virtù di una vocazione turistica del Comune interessato dall'applicazione dell'imposta, non generica, ma specificamente accertata dalla Regione attraverso l'inserimento dell'ente locale nell'elenco previsto dal ripetuto articolo 4, Dlgs n. 23/2011.

Va da sé quindi che, se la Regione Lombardia non ha predisposto gli elenchi dei Comuni abilitati ad istituire l'Imposta di soggiorno, i comuni non possono far propria la facoltà di decidere e devono rimanere in attesa delle decisioni della Regione alla quale spetta il coordinamento del sistema tributario che, nel caso di specie, si identifica nella predisposizione degli elenchi previsti dal suddetto articolo 4 che contengono l'elenco dei Comuni che, per vocazione turistica, possono istituire l'imposta di soggiorno.

TAR Lombardia, sentenza n.838/2018

In ambito Tassa Rifiuti si torna a parlare dell'obbligo dichiarativo, spesso oggetto di contenziosi. La Cassazione, con la sentenza n. 457/2018 ha stabilito che, in tema di Tarsu, nel caso in cui un contribuente subentri nel possesso o nella detenzione di un locale o di un'area, è tenuto a presentare la dichiarazione della tassa sui rifiuti e il Comune non può liquidare il tributo in capo al nuovo contribuente se non previa notifica allo stesso di un avviso di accertamento. Il principio appena esposto può essere applicato anche ai fini Tari.

La vicenda trae origine dall'iscrizione d'ufficio di un contribuente al ruolo rifiuti che era subentrato nel possesso di immobili; il Comune per l'iscrizione si era servito dei dati contenuti nella dichiarazione del vecchio occupante. I Giudici hanno ritenuto che il modus operandi adottato dall'Ente non è corretto poiché non rispetta i dettami contenuti nell'art. 72 del Dlgs 507/93 il quale consente ai Comuni di iscrivere a ruolo un contribuente *“sulla base dei ruoli dell'anno precedente, a condizione che non si sia registrata nessuna modificazione soggettiva o oggettiva del rapporto tributario, senza bisogno della precedente notifica di un avviso di accertamento”*. In buona sostanza il perdurare della dichiarazione originaria ha valenza solo e solamente nel caso in cui non vi siano rilevanti modifiche allo stato di fatto. Ciò che rende infatti utile la dichiarazione è la presenza di variazioni per le quali è necessario mettere a conoscenza l'Ente come ad esempio il cambio del soggetto occupante, una variazione di metratura, una variazione di utilizzo dei locali, etc. Se in tutti questi casi, il Comune non riceve appunto la dichiarazione, deve *“limitarsi”* a notificare al contribuente un avviso accertamento per omessa denuncia senza notificare allo stesso un'eventuale cartella di pagamento basata su dati presunti (dalla dichiarazione del vecchio inquilino e/o proprietario) e non su dati dichiarati dallo stesso contribuente. Come detto in precedenza, il principio appena esposto, è applicabile anche ai fini Tari. Il comma 684 dell'art. 1 della legge 147/2013 stabilisce, infatti, che *“il contribuente è tenuto a presentare la dichiarazione del tributo entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo”*. Il successivo comma 685 inoltre stabilisce che *“la dichiarazione presentata ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verificano modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni”*.

Corte di Cassazione, sentenza n.457/2018

La corte di Cassazione, con la sentenza n. 4960/2018, ha stabilito che *“le superfici delle attività commerciali su cui si producono rifiuti di imballaggi terziari sono esenti dalla tassa rifiuti anche se il regolamento comunale prevede diversamente”*.

La vicenda trae origine dall’assoggettamento al ruolo rifiuti delle superfici dei locali dove si producono esclusivamente rifiuti di imballaggio terziari di proprietà di una società la quale, per lo smaltimento degli stessi, provvedeva in proprio. Nei primi due gradi di giudizio i giudici avevano premiato la ricorrente società stabilendo che i rifiuti prodotti dalla stessa come imballaggi terziari non potevano essere assimilati ai rifiuti urbani, consentendo al contribuente di sottrarsi al regime di privativa comunale disapplicando il regolamento dell’ente che aveva assimilato i rifiuti a quelli urbani.

Prima di giungere alla sentenza della Suprema Corte si rende necessario un breve riassunto del quadro normativo nel quale la vicenda trova riferimento.

Premesso che si definiscono imballaggi terziari quelli concepiti in modo da facilitare la manipolazione e il trasporto di un certo numero di unità di vendita, oppure di imballaggi “multipli”, costituiti dal raggruppamento di un certo numero di unità di vendita, il caso di specie si inquadra nella normativa di riferimento riconducibile al Dlgs 507/93 e al decreto Ronchi, Dlgs 22/1997. Quest’ultimo stabilisce che: *“sono da considerarsi rifiuti speciali, tra l'altro, quelli rivenienti da attività commerciali, mentre sono da considerarsi rifiuti urbani, anche quelli non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti a usi diversi da quello di civile abitazione, assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità con appositi regolamenti dai Comuni. I Comuni effettuano la gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento in regime di privativa”*. Inoltre va sottolineato che dal 1° gennaio 1998 è vietato immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani gli imballaggi terziari di qualsiasi natura. Dalla stessa data eventuali imballaggi secondari possono essere conferiti al servizio pubblico solo in raccolta differenziata, ove la stessa sia stata attivata.

Tornando alla sentenza emessa dai Giudici della Cassazione va evidenziato come gli stessi abbiano esaminato il già citato decreto Ronchi dal quale si ricava che i rifiuti di imballaggio sono soggetti a un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere; ciò vale in assoluto per gli

imballaggi terziari per i quali è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale. Così come stabilito infatti dal nuovo codice ambientale vi è divieto assoluto di immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani imballaggi terziari di qualsiasi natura, escludendo per essi la privativa comunale e rendendo di fatto esenti le superfici su cui questi rifiuti si producono

Ne deriva che i rifiuti di imballaggi terziari, nonché quelli degli imballaggi secondari, ove non sia attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai Comuni ai rifiuti urbani e i regolamenti che avessero previsto l'assimilazione vanno disapplicati dal giudice tributario. In ogni caso, stante la non assimilabilità assoluta degli imballaggi terziari ai rifiuti urbani, l'eventuale assimilazione operata dal Comune sarebbe priva di rilevanza in quanto, trattandosi di imballaggi terziari, si applicherebbe la disciplina stabilita per i rifiuti speciali la quale prevede l'esclusione dalla tassa per la sola parte della superficie su cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali.

I Giudici hanno comunque ribadito il concetto per il quale è errato considerare esente dalla tassa rifiuti l'operatore che provvede in proprio allo smaltimento dei rifiuti da imballaggio se il servizio di raccolta degli stessi non è attivato. L'eventuale attivazione del servizio di raccolta differenziata, se da un lato consentirebbe di ritenere astrattamente assimilabili ai rifiuti urbani gli imballaggi secondari, dando diritto al produttore degli stessi ad una riduzione tariffaria determinata a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero, è priva di rilevanza nel caso imballaggi terziari in quanto soggetti alla disciplina stabilita per i rifiuti speciali. In quanto tali, quindi non assimilabili, gli imballaggi terziari darebbero diritto ad una riduzione della tassa parametrata alla superficie su cui sono prodotti.

Al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile, è posto a carico del contribuente l'onere di fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree su cui si producono i rifiuti di imballaggio terziari e che pertanto, in quanto speciali, non concorrono alla quantificazione della complessiva superficie imponibile.

Corte di Cassazione, sentenza n.4960/2018

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Aree fabbricabili e valori deliberati: recenti spunti giurisprudenziali

Il tema delle aree fabbricabili è spesso oggetto di pronuncia da parte della Cassazione.

Si segnalano alcuni recenti interventi che offrono alcuni spunti di riflessione.

Una prima pronuncia riguarda la valenza autolimitante di tali delibere che la posizione espressa nella **sentenza 4969 del 2 marzo 2018** porta a **disconoscere**: in tale pronuncia si afferma infatti che, quando da atti pubblici siano desumibili valori superiori a quelli tabellari, il Comune ha diritto a chiedere l'imposta sulla base di tali maggiori valori.

Una seconda pronuncia invece conferma un tema consolidato, secondo cui il contribuente può dichiarare un valor inferiore a quello tabellare, in quanto tali delibere non certificano il valore di mercato. Nella sentenza **8096 del 3 aprile 2018**, richiamando quanto già deciso nella precedente sentenza **26714 del 13 novembre 2017** relativa a precedente annualità contestata tra le medesime parti in giudizio, viene chiaramente affermato che il valore da assumere come base imponibile altro non può essere che quello di **mercato**.

La valenza autolimitante

Uno degli aspetti più delicati riguardanti la tassazione locale sui terreni edificabili è la **determinazione della base imponibile**: l'art. 5 c. 5 del D.Lgs. 504/92 richiede infatti che il contribuente faccia riferimento al valore venale in comune commercio, aspetto che ovviamente impone un certo **marginе di apprezzamento soggettivo**.

Per cercare di ridurre l'alea riguardante la valorizzazione dei terreni edificabili, i **Comuni** determinano 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**.

Lo scopo di tale previsione è fissare valori univoci e precisi, solitamente convenienti per il contribuente, allo scopo di incentivare i contribuenti ad utilizzarli per la tassazione dei terreni edificabili.

Tale previsione, introdotta originariamente ai fini ICI dall'**art.59 c.1, lett. g) D.Lgs. 446/97**, è stata abrogata dal DL 16/12, limitando il rinvio al solo art. 52, riguardante la generale potestà regolamentare del Comune.

Ai fini IMU, pertanto, tali delibere parevano relegate al rango di semplici indicazioni di valore. Nell'ambito delle "linee guida regolamentari" approvate dal Ministero si legge: **"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 "autolimitante" (come era nel passato) il contribuente può adeguarsi al valore deliberato ricevendo il relativo effetto definitorio;
- se 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.

Quindi è ancora tutt'oggi possibile per il Comune introdurre una delibera con effetto autolimitante.

Su tale aspetto consta la posizione precedentemente richiamata, in base alla quale **il Comune avrebbe la possibilità di disattendere tali delibere**, per contestare valori superiori a quelli deliberati, negando l'effetto autolimitante. Si veda, ad esempio, la recente sentenza della **Cassazione sentenza 4969 del 2 marzo 2018**, secondo la quale il fatto che *"l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello così predeterminato, integra una fonte presuntiva idonea a costituire un oggettivo indice di valutazione per l'amministrazione ed il giudice tributario, «secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza del contenzioso», è altrettanto indiscutibile che 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 di Fagnano Olona 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"*).

La posizione assunta lascia davvero **perplexi**. A seguito di tale interpretazione, che scopo avrebbe stabilire dei valori autolimitanti che autolimitanti in realtà non sono? A ben vedere, per quale motivo il contribuente dovrebbe essere spinto ad adeguarsi a tali valori se poi non riceve alcuna protezione?

La posizione assunta dalla Cassazione finisce **snaturare del tutto il principio** che aveva spinto il Legislatore ad introdurre la previsione in commento.

Se questa è l'interpretazione che occorre attribuire ai valori deliberati dai Comuni, tanto vale affermare che **detti valori sono delle mere indicazioni di massima** che l'Ente offre ai contribuenti, eliminandone ogni efficacia giuridica.

In ogni caso, tanto ai fini ICI, quanto ai fini IMU, **nessun dubbio è presente nella situazione contraria**: 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 preconstituirsì elementi per giustificare tale valore in caso di future contestazioni.

La posizione della giurisprudenza

Le deliberazioni periodicamente assunte dal Comune, come detto, non hanno lo scopo di determinare il valore dell'area, che comunque va assunto pari al valore di mercato, ma vanno intese esclusivamente come degli strumenti a disposizione del contribuente per **ridurre il rischio di contestazione**. Il contribuente riduce il rischio di accertamento adeguandosi ai parametri approvati dal Comune.

Tale posizione appare pienamente condivisa anche dalla giurisprudenza di legittimità. Nelle sentenze richiamate (riguardanti l'ICI, ma per quanto detto il ragionamento vale sostanzialmente anche ai fini IMU) si legge infatti come *“ai fini della determinazione del valore imponibile delle aree fabbricabili la misura del valore venale in comune commercio deve essere tassativamente ricavata dai parametri vincolanti previsti dall'art. 5, comma 5, del d. lgs. n. 504/1992, tra i quali il riferimento ai prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche. Dallo stesso tenore del controricorso si evince come la delibera consiliare per la determinazione del valore dell'immobile, cui si è essenzialmente riferita la sentenza impugnata, prescinde almeno da detto parametro, basandosi piuttosto su valori medi del listino della borsa immobiliare tenuto dalla Camera di commercio di Milano (non riferibili al*

Comune di Abbiategrasso), al 2 settembre 2003 e all'esito di un centinaio di definizioni di accertamenti con adesione nel periodo 1998-1992.”

In altre parole, il valore individuato tramite una deliberazione astratta che tenga conto di parametri generali ma non sia legata all'intrinseco valore attribuibile alla singola area, non può essere utilizzata per contestare il valore che il contribuente ha attribuito alla singola area.

A maggior ragione, tale automatismo non è ammissibile quando i presupposti per la determinazione del valore siano sganciati dal terreno; nel caso di specie, **i valori dei terreni erano relativi ad un ambito territoriale e temporale diverso.**

Diversamente, pare di poter concludere che, se la delibera fosse stata redatta tenendo conto di dati coerenti per luogo e per tempo al terreno oggetto di contestazione, dette delibere sarebbero potute essere un elemento concretamente utilizzabile per la verifica, posto che l'art. 5 c. 5 D.Lgs. 504/92 individua nel valore di mercato la base imponibile dei terreni edificabili.

Notizie Flash

le ultime novità in materia di Tributi

a cura di Massimiliano Franchin

Depositi portuali, stop all'IMU dal 2020

La Legge di Bilancio 2018, con il comma 578 e successivi, ha previsto, tra le altre cose, un'importante modifica per quanto concerne l'accatastamento di strutture quali banchine portuali e aree scoperte dei porti, le connesse infrastrutture stradali e ferroviarie e i depositi annessi ed utilizzati ai fini delle operazioni e servizi portuali. Dal 1° gennaio 2020 queste strutture costituiscono immobili a destinazione particolare, da censire in catasto nella categoria E/1, anche se affidati in concessione a privati. La norma attribuisce la medesima categoria E/1 anche alle banchine ed alle aree scoperte dei medesimi porti, adibite al servizio passeggeri, compresi i croceristi.

Per meglio identificare quali strutture abbiano i requisiti per poter essere definite funzionali alle attività e servizi portuali, si dovrà ricorrere alle autorizzazioni rilasciate dalla competente Autorità di sistema portuale, ai sensi dell'articolo 16, comma 3, della legge 84/1994 (modificato dall'articolo 15 del Dlgs 232/2017). Come dicevamo, questa modifica è inquadrata nel comma 578 della Legge ed in quelli successivi dove sono contenute le modalità per procedere ai necessari aggiornamenti catastali ai fini dell'attribuzione della categoria E/1 e gli ulteriori aspetti che ineriscono la novità normativa. Gli aggiornamenti catastali riguarderanno soprattutto i depositi portuali ubicati nei porti di maggiore importanza e che sono elencati nell'allegato A della Legge 84/1994. In ultima analisi, ma di sicuro interesse, è l'aspetto legato al minor gettito che dovrà essere compensato ai Comuni. Sulla falsa riga di quanto avvenuto per gli "Imbullonati" il comma 582 della Legge di Bilancio ha stabilito che il contributo verrà desunto sulla base dei riscontri sulle variazioni di classamento forniti dall'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2020.

Aggiornamento coefficienti fabbricati di categoria D

Con il decreto 19 aprile 2018 del MEF, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale lo scorso 30 aprile, sono stati aggiornati i coefficienti per il calcolo IMU e TASI relativi ai fabbricati di categoria D che non risultano iscritti in catasto al primo gennaio dell'anno di imposizione.

Il valore per i fabbricati classificati 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 della rendita, secondo quanto disciplinato dall'art. 5, comma 3, del Dlgs n. 504/92 e dall'art. 13, comma 3, del Dl 201/2011, sarà determinato applicando appositi coefficienti, alla data di inizio di ciascun anno solare. Per il 2018, in linea con il 2017, il coefficiente è pari a 1,01.

Tabella riepilogativa dei coefficienti

Per l'anno 2018 = 1,01	Per l'anno 2008 = 1,15	Per l'anno 1998 = 1,55	Per l'anno 1988 = 2,09
Per l'anno 2017 = 1,01	Per l'anno 2007 = 1,19	Per l'anno 1997 = 1,59	Per l'anno 1987 = 2,26
Per l'anno 2016 = 1,01	Per l'anno 2006 = 1,22	Per l'anno 1996 = 1,64	Per l'anno 1986 = 2,44
Per l'anno 2015 = 1,02	Per l'anno 2005 = 1,26	Per l'anno 1995 = 1,69	Per l'anno 1985 = 2,61
Per l'anno 2014 = 1,02	Per l'anno 2004 = 1,33	Per l'anno 1994 = 1,74	Per l'anno 1984 = 2,79
Per l'anno 2013 = 1,02	Per l'anno 2003 = 1,37	Per l'anno 1993 = 1,78	Per l'anno 1983 = 2,96
Per l'anno 2012 = 1,05	Per l'anno 2002 = 1,42	Per l'anno 1992 = 1,79	Per l'anno 1982 e precedenti = 3,13
Per l'anno 2011 = 1,08	Per l'anno 2001 = 1,46	Per l'anno 1991 = 1,83	
Per l'anno 2010 = 1,09	Per l'anno 2000 = 1,51	Per l'anno 1990 = 1,91	
Per l'anno 2009 = 1,10	Per l'anno 1999 = 1,53	Per l'anno 1989 = 2,00	

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