

N° 4 / 2019

“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



ICI: unità catastalmente distinte ma utilizzate come unica abitazione

La Cassazione, con l'ordinanza n. 9078/2019 ha stabilito che ai fini ICI, due unità immobiliari adiacenti ma catastalmente distinte, godono entrambe di agevolazione per abitazione principale se le stesse vengono effettivamente e complessivamente utilizzate come unica abitazione e sempre che il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono.

La vicenda prende i natali dall'impugnazione da parte di un contribuente, del silenzio-rifiuto avverso l'istanza di rimborso ICI 2007 in seguito alla mancata risposta da parte dell'Ente. Il contribuente sostiene che, essendo gli immobili materialmente uniti ed utilizzati di fatto come unica unità abitativa, devono considerarsi ai fini ICI come unica abitazione e godere così dell'aliquota agevolata, senza che rilevi l'accatastamento separato delle unità che la compongono. In primo e secondo grado il ricorso viene rigettato. In particolare, i Giudici regionali rilevano come i due immobili siano sempre stati catastalmente distinti fino al 2009 e che solamente nel 2010 (data della fine dei lavori iniziati nel 2006) è stata effettuata la fusione catastale. Di estrema rilevanza inoltre, secondo i Giudici, il fatto che TARSU e TIA fossero state versate separatamente. Da qui il ricorso per Cassazione adducendo a motivazione le medesime tesi esposte nei precedenti gradi di giudizio.

Secondo la Corte il ricorso è fondato poiché "*in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il contemporaneo utilizzo di più unità catastali non costituisce ostacolo all'applicazione, per tutte, dell'aliquota agevolata prevista per l'abitazione principale, sempre che il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono, assumendo rilievo a tal fine non il numero delle unità catastali, ma la prova dell'effettiva utilizzazione ad abitazione principale dell'immobile complessivamente considerato*".

Corte di Cassazione, ordinanza n.9078/2019

La sentenza commentata si pone in un solco interpretativo assolutamente consolidato della Cassazione, che attribuisce le agevolazioni previste per l'immobile adibito ad abitazione principale del contribuente anche a più unità immobiliari utilizzate congiuntamente. Da notare che, al contrario, ben diverso è il trattamento IMU (e, di conseguenza, anche TASI): secondo l'art. 13 del DL 201/11 l'esenzione per gli attuali tributi comunali maggiori spetta per l'unica unità immobiliare destinata ad abitazione principale, con la conseguenza che se l'abitazione è frazionata in due parti, benché sia utilizzata congiuntamente, solo per una delle unità immobiliari sarà invocabile l'esenzione.



ICI/IMU: immobili in comodato a minorenni

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 5529/2019 ha chiarito che, in caso di comodato gratuito ai figli minori, il proprietario dell'immobile non ha diritto all'esenzione dalle imposte locali. Per i Giudici infatti non è credibile che i figli minori vivano nell'immobile da soli e vi abbiano preso la residenza anagrafica. Analoga condizione si verifica anche quando l'immobile viene concesso in comodato d'uso al coniuge, in quanto questi non rientra tra i familiari in linea retta (ex articolo 74 del Codice Civile). La Corte, nel caso in esame, ha sottolineato come risulta poco credibile che il figlio minorenni possa vivere da solo ed abbia trasferito la residenza nell'immobile oggetto di discussione. Nel caso in cui il minore vive con l'altro genitore, non si configura ugualmente il diritto all'agevolazione perché il coniuge non ha un vincolo di parentela in linea retta con il proprietario dell'immobile requisito stabilito ex lege per beneficiare dell'esenzione.

Vale la pena ricordare che, attualmente, lo sconto di IMU e TASI sulla casa concessa in comodato d'uso gratuito spetta esclusivamente qualora il contratto sia stipulato tra genitori e figli (maggioresnni) o tra parenti in linea retta entro il primo grado.

Il contratto di comodato d'uso, dovrà essere regolarmente registrato entro 20 giorni.

Per beneficiare della riduzione di Imu e Tasi al 50% dell'importo dovuto sarà necessario, inoltre, rispettare ulteriori requisiti:

- l'immobile deve essere utilizzato dal comodatario come abitazione principale;

- l'immobile concesso in comodato d'uso gratuito non deve rientrare tra le categorie catastali di lusso (A/1, A/8 e A/9);
- il comodante deve possedere un solo immobile in Italia oltre alla casa principale;
- il comodante deve avere residenza e dimora abituale nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato d'uso;
- il comodante deve presentare la dichiarazione Imu per attestare il possesso dei requisiti sopra indicati.

Infine la Legge di Bilancio, a partire dal 1° gennaio 2019, ha esteso l'agevolazione Imu e Tasi nel caso di abitazione concessa in comodato d'uso gratuito anche al coniuge del comodatario defunto, qualora siano presenti figli minori.

[Corte di Cassazione, ordinanza n.5529/2019](#)



Imposta di soggiorno: gli alberghi a ore non versano l'imposta

Il Consiglio di Stato, con la sentenza n.1614/2019, ha chiarito che l'imposta di soggiorno va modulata in base alla tipologia della struttura ricettiva e non è comunque applicabile per chi usufruisce di camere a ore. I Giudici, per prima cosa, hanno sollevato la questione riguardante l'individuazione degli enti che possono introdurre il tributo. Come disposto dal Dlgs 23/2011 le Regioni sono tenute a predisporre un elenco di località turistiche o città d'arte nelle quali istituire l'imposta anche se, ancora oggi, alcune Regioni non hanno messo in pratica quanto indicato dal decreto. Il caso in giudizio riguarda un comune lombardo, e la Regione Lombardia ha approvato una delibera per il sopra citato disposto solo nel 2018, con la conseguenza che il Comune non poteva istituire l'imposta di soggiorno prima della decisione della Regione, né avrebbe potuto fare riferimento a una delibera regionale del 2008 riguardante gli ambiti a vocazione e potenzialità turistica, essendo invece richiesta una valutazione selettiva sulle località e città che per la loro già riconosciuta attitudine turistica possono legittimamente istituire l'imposta di soggiorno. Esaminando il caso i Giudici si sono soffermati sull'importo che la struttura può richiedere ai propri clienti e nel caso di specie il regolamento comunale aveva stabilito una tariffa unica per tutti gli alberghi, senza tenere conto della distinzione di stelle di ciascuna struttura né della stagionalità. Il Consiglio ha ritenuto la scelta comunale assolutamente illegittima poiché in violazione dei "criteri di gradualità" previsti dall'articolo 4

del Dlgs 23/2011 che “...individua nel prezzo pagato l'indice di capacità contributiva e impone la progressione del tributo in corrispondenza al suo aumentare”. Per concludere, i Giudici hanno esaminato l'applicazione dell'imposta di soggiorno anche per chi usufruisce di camere ad ore. L'articolo 4 del già citato Decreto fa riferimento alla durata dell'ospitalità “per notte di soggiorno” apparendo chiaro quindi che il legislatore abbia inteso definire la durata dell'alloggio in almeno una notte. Il Regolamento Comunale che prevede il pagamento dell'imposta di soggiorno nel caso di utilizzo della struttura solo per alcune ore del giorno, non è ammissibile poiché contrasta con la normativa equiparando la capacità contributiva di chi trascorre l'intera notte nella struttura con chi invece la occupa solo per alcune ore.

Consiglio di Stato, sentenza n.1614/2019



ICI: enti non commerciali, immobili in comodato gratuito

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 8073 del 21.3.2019 ha stabilito che non spetta l'esenzione ICI all'immobile di proprietà di un Ente non commerciale dato in comodato gratuito ad un altro Ente.

Un Comune aveva notificato un avviso di accertamento ICI per l'anno 2008 ad una Parrocchia proprietaria di un immobile concesso in comodato gratuito ad una Associazione.

La contribuente impugnava l'atto e il ricorso veniva accolto sia in primo che in secondo grado. In particolare, i giudici regionali hanno ritenuto la sussistenza dei presupposti per usufruire della richiesta esenzione dal tributo, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs n. 504 del 1992, osservando che l'attività svolta dall'associazione fosse riconducibile ad attività oggettivamente esente, così come entrambi i soggetti, Associazione e Parrocchia, potessero fruire dell'esenzione ICI in virtù delle loro caratteristiche soggettive.

Il Comune ha proposto ricorso per cassazione, adducendo a motivazione che quanto stabilito dai Giudici nei primi due gradi di giudizio si poneva in contrasto con quanto stabilito dall'art. 73, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 917 del 1986, il quale, in merito ai requisiti soggettivi ed oggettivi ai fini del godimento dell'esenzione, ritiene necessaria l'utilizzazione diretta degli immobili. Per i Giudici della Cassazione l'orientamento giurisprudenziale è saldamente indirizzato al concetto di utilizzazione del bene da parte dell'Ente al fine di ottenere il diritto all'esenzione prevista dall'art. 7, D.Lgs n. 504 del 1992. Quest'ultima è destinata agli immobili utilizzati dai soggetti di

cui all'art. 87, primo comma, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 purché destinati esclusivamente, tra l'altro, allo svolgimento d'attività assistenziali, purchè rispettata la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano svolte in maniera commerciale.

Ne consegue che l'esenzione non spetta nel caso di utilizzazione indiretta, anche se con finalità di pubblico interesse. Il requisito oggettivo (utilizzo esclusivo dell'immobile per attività di assistenza o di altre attività equiparate) deve essere accertato in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale. Nel caso in esame, la tesi della ricorrente, che mirava ad interpretare il disposto dell'art. 7 comma 1 lett. i) del D.Lgs n. 504 del 1992, ritenendo possibile un "utilizzo indiretto" attraverso un diverso soggetto giuridico, seppure anch'esso senza finalità di lucro, non è stato ritenuto condivisibile dalla Corte.

Corte di Cassazione, ordinanza n.8073 del 21/3/2019



ICI: abitazione principale solo per il nucleo familiare congiunto

La Cassazione con l'ordinanza n.6634 del 7 marzo 2019 ha stabilito che l'agevolazione per abitazione principale spetta solamente se se nella casa risiede tutta la famiglia, e spetta al contribuente dimostrare che coniuge e figli vivono nell'immobile agevolato. Ad un contribuente erano stati notificati avvisi di accertamento ICI per gli anni 2005 e 2006 per un immobile che egli stesso considerava abitazione principale e che si trovava nel comune nel quale era ubicata la sua sede di lavoro.

I Giudici hanno ritenuto ininfluenza questo aspetto chiarendo che, in tema di imposta sugli immobili, *"ai fini della spettanza della detrazione prevista per le abitazioni principali (per tale intendendosi, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica) [...] occorre che il contribuente provi che l'abitazione costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione ove tale requisito sia riscontrabile solo per il medesimo"*. Su questo principio la Corte ha respinto il ricorso presentato dal contribuente confermando la sentenza impugnata, che aveva escluso la detrazione sulla base dell'accertamento che l'immobile costituisse la dimora del solo ricorrente e non anche del

coniuge. In mancanza della prova contraria richiesta dalla legge e non fornita dal contribuente, i giudici di legittimità hanno dunque confermato gli atti.

Corte di Cassazione, ordinanza n.6634/2019

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Accordi tra proprietario ed inquilino non incidono su IMU e TASI

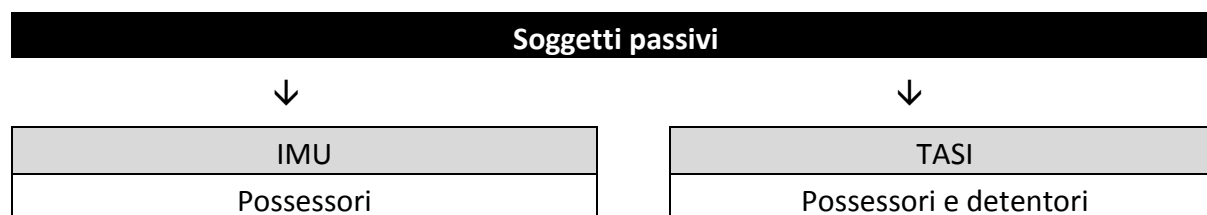
Eventuali accordi previsti nel contratto di locazione che traslano sull'inquilino il carico di IMU e TASI, hanno esclusivamente una valenza interna tra i due soggetti che hanno stretto l'accordo, senza che tale accordo possa in alcun caso incidere sul rapporto tra i contribuenti e l'ente impositore.

Infatti:

- l'IMU viene versata interamente dal titolare del diritto reale sull'immobile,
- la TASI viene divisa secondo determinate misure stabilite nel regolamento comunale (in un range compreso tra il 10% ed il 30%) tra possessore ed utilizzatore.

La pronuncia della Cassazione 6882 del 8 marzo 2019 non modifica tale principio (e neppure potrebbe farlo), ma al contrario, disinteressandosi degli aspetti fiscali, dichiara legittima la clausola contrattuale con la quale il proprietario dell'immobile pretende dall'inquilino il rimborso di quanto pagato al Comune a titolo di tributo.

Si tratta pertanto di una sentenza priva di qualunque riflesso tributario.



La soggettività passiva IMU

La soggettività passiva relativa all'imposta municipale e alla tassa sui servizi indivisibili è solo in parte allineata.

Dal punto di vista dei soggetti passivi l'IMU non presenta significative difformità rispetto a quanto già previsto nell'ambito dell'ICI. Il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta è, in via generale, il titolare dei diritti reali sull'immobile, anche se comunque non mancano i casi particolari da valutare.

Nella TASI, invece entrano in gioco anche i detentori, con significative complicazioni che tra un attimo si avrà modo di apprezzare nel dettaglio.

Ai fini IMU si segue la regola generale in base alla quale soggetti passivi sono i soggetti che detengono il possesso su di esso, quindi (almeno in prima battuta) i titolari di diritti reali sull'immobile (proprietario, usufruttuario, superficiario, titolare del diritto di abitazione, ecc), a cui aggiungere il conduttore del contratto di leasing.

Ai fini IMU, l'art. 9, comma 1, del D. Lgs. n. 23 del 2011, cui fa rinvio l'art. 13, comma 1, del D.L. n. 201 del 2011, stabilisce che sono soggetti passivi in quanto possessori dell'immobile:

- a) il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa; il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione (anche a seguito di decesso del coniuge, ai sensi dell'art. 540 c.c.), enfiteusi, superficie sugli stessi. Si richiama l'attenzione sul comma 12-quinquies dell'art. 4 del D. L. n. 16 del 2012, in base al quale, ai soli fini dell'IMU, l'ex coniuge affidatario della casa coniugale si intende in ogni caso titolare di un diritto di abitazione;
- b) il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;
- c) l'utilizzatore per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

In tema di soggettività passiva vale la pena di ricordare quanto segue:

- La stipula di un contratto **preliminare di compravendita** non comporta alcun trasferimento dell'obbligo al versamento dell'imposta. Il motivo di tale affermazione risiede nella natura del contratto preliminare: questo, infatti, produce unicamente effetti obbligatori in capo ai contraenti (che si impegnano a stipulare in un secondo momento un contratto di cessione) ma non certo effetti reali (che invece si avranno solamente nel momento in cui sarà sottoscritto il contratto definitivo) ; al contrario, qualora l'atto sia idoneo a trasferire il diritto di proprietà (nel senso che questo deve essere produttivo di effetti reali e non di soli effetti obbligatori tra le parti che lo sottoscrivono), anche se non si tratta di atto pubblico ma di una semplice scrittura privata, la data di stipula del rogito notarile non rileva in quanto il trasferimento della proprietà deve essere fatto risalire alla data in cui le parti hanno sottoscritto l'accordo per il trasferimento del bene.

- Al pari del contratto preliminare, anche la **locazione con patto di futura vendita** non costituisce fattispecie idonea a trasferire la soggettività passiva in capo al locatario: tale condivisibile posizione è stata espressa dal Dipartimento per le politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze attraverso la Risoluzione n.5/DPF del 18 ottobre 2007, richiamando una precedente pronuncia della Cassazione. La soggettività passiva permane in capo al locatore e si trasferirà in capo al locatario esclusivamente al momento della stipula dell'atto di trasferimento della proprietà.
- Situazione analoga a quelle dal contratto di locazione con patto di futura vendita è il **rent to buy**: in tale forma contrattuale la cessione non avviene immediatamente, ma solo dopo un determinato lasso di tempo stabilito tra le parti, durante il quale il locatario / futuro acquirente paga al locatore / proprietario una somma periodica per l'utilizzo di tale immobile. Allo scadere del termine prefissato, il locatario decide se esercitare o meno l'opzione per il trasferimento della proprietà al prezzo già fissato; dal prezzo pattuito vengono detratti in toto o in parte (anche in questo caso occorre verificare gli accordi) i canoni addebitati.

La soggettività passiva TASI

Ai fini TASI non è prevista una puntuale definizione di soggetto passivo; il comma 671 della L. 147/13 si limita ad affermare *che "la TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo"* le unità immobiliari imponibili. Per quanto riguarda la figura del detentore occorre quindi fare rinvio alle definizioni fornite ai fini IMU.

Ai fini del tributo sui servizi il soggetto passivo è chiunque possieda o detenga, a qualsiasi titolo, le unità immobiliari tassate. Pertanto, accanto al possessore che come detto è soggetto passivo IMU, è tenuto al pagamento di una quota dell'imposta sui servizi anche il detentore (inquilino, comodatario, ecc). La norma però non fissa una proporzione costante di ripartizione del carico impositivo, ma lascia al singolo comune il diritto di scegliere come suddividere tra i due soggetti il prelievo:

- l'occupante è chiamato a versare la TASI in una misura compresa fra il 10% e il 30% dell'ammontare complessivo della TASI,

- mentre la restante parte (di conseguenza una somma compresa tra il 90% ed il 70% della TASI complessivamente dovuta) è corrisposta dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare.

In tema di debenza del nuovo tributo occorre ricordare che:

- in caso di pluralità di possessori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria. Sul punto è stato chiarito che il versamento dovrà essere ripartito tra i vari possessori in relazione alla propria quota; la solidarietà riguarderà esclusivamente l'attività di accertamento futuro da parte del Comune delle irregolarità di versamento. Allo stesso modo ciascuno di questi applicherà eventuali agevolazioni che a lui spettano.
- Analogamente, se vi sono una pluralità di detentori, anche tra questi vi è solidarietà (es: marito e moglie che utilizzando un immobile in forza di un contratto di locazione dove sono entrambi cointestatari). Ciascuno dei detentori pagherà l'imposta sulla propria quota e solo nel caso di mancato pagamento da parte di uno di questi il Comune potrà pretendere la quota non pagata dall'altro (se non ché si tratta spessissimo di cifre irrisorie).
- qualora l'unità immobiliare sia occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare (quindi nel caso di comodato o nel caso di locazione dell'immobile), situazioni in cui vi è un detentore diverso dal possessore, ciascuno di questi soggetti è tenuto a versare una quota del tributo, visto che ciascuno di questi risulta titolare di un'autonoma obbligazione tributaria.

Quindi se l'inquilino non paga, tale imposta non può essere chiesta al proprietario: tale aspetto è stato definitivamente chiarito dal Ministero tramite la pubblicazione delle risposte FAQ del 3 giugno 2014. Il possessore può quindi determinare l'imposta sulla propria quota di spettanza, senza preoccuparsi del fatto che l'inquilino provveda o meno al versamento della quota di sua competenza. Unica attività cui potrebbe essere chiamato il possessore è quella di fornire al detentore i dati dell'immobile (in particolare la rendita catastale) per consentire a quest'ultimo il corretto assolvimento dell'imposta (spesso gli stessi proprietari degli immobili provvedono autonomamente ad inviare agli inquilini i dati dell'immobile).

La sentenza 6882/19

Veniamo quindi al commento della sentenza richiamata in premessa.

La sentenza in commento, come detto, interviene sulla liceità di una eventuale clausola che ribalta sul locatario il peso dell'ICI (e oggi dell'IMU): secondo i giudici di Cassazione, infatti, deve ritenersi non illegittima la clausola contrattuale che scarica sull'inquilino il pagamento dell'IMU così come di qualsiasi altra tassa od onere sull'immobile preso in locazione.

Secondo la Cassazione, *“la clausola contrattuale [...] in argomento è stata nell'impugnata sentenza intesa come prevedente un'ulteriore voce o componente (la somma corrispondente a quella degli assolti oneri tributari) costituente integrazione del canone locativo, concorrendo a determinarne l'ammontare complessivo a tale titolo dovuto dalla conduttrice.”*

I proprietari di immobili dati in locazione, che siano abitazioni ovvero locali commerciali, hanno quindi il diritto di inserire nel contratto di locazione (e il locatario è ovviamente libero di non sottoscrivere il contratto se tale pattuizione non lo aggrada) una clausola che prevede il rimborso da parte dell'inquilino della quota di tasse, imposte o oneri legati alla locazione.

Secondo la Cassazione, infatti, tali accordi *“non prevedono un obbligo diretto del conduttore verso il fisco di pagare le imposte che gravano sull'immobile, ma soltanto un obbligo dello stesso conduttore verso il locatore di sostenere il relativo onere”*.

In definitiva, si tratta di un principio che pare davvero scontato.

A parere di chi scrive la pronuncia in commento, almeno sotto tale aspetto, non merita il risalto che la stampa le ha attribuito, posto che si tratta di una previsione che non incide in alcuna maniera sui rapporti tributari che (ovviamente) prescindono dalle clausole contrattuali.

Questo significa che all'ente impositore, nel condurre le proprie verifiche circa il regolare adempimento degli obblighi di versamento dei tributi, non deve interessare in alcun modo quanto pattuito tra le parti al fine di stabilire su chi graverà il carico IMU e TASI: tali imposte dovranno infatti essere materialmente versate dal soggetto passivo di ciascun tributo, ossia possessore nel primo caso, ovvero divise tra possessore e detentore sulla base di determinate misure stabilite nel regolamento comunale, nel secondo caso.

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