

**5° 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 e piattaforme petrolifere

Il Comune di Termoli ha prodotto ricorso per Cassazione avverso la sentenza CTR di Campobasso che ha respinto l'accertamento ICI relativo a due piattaforme estrattive marine nella considerazione che le stesse, in regime di concessione statale, non fossero accatastate né accatastabili, non avessero rilevanza autonoma rispetto alle strutture destinate all'attività estrattiva, né idonee a produrre un reddito proprio essendo tale capacità connessa e dipendente dal giacimento minerario di coltivazione ed inoltre per non essere stata fornita prova certa della ubicazione delle piattaforme nel tratto di mare attribuibile alle coste del Comune di Termoli.

La Suprema Corte, con la sentenza della Sez. V Civ. n.19510/2016, pubblicata il 30 settembre 2016, ha ritenuto di recepire integralmente le motivazioni dello stesso Organo (di cui alla sentenza n. 3618/2016), in relazione ad analoga situazione, con applicazione del principio di diritto secondo cui la sovranità dello Stato sulle acque territoriali non esclude che questa possa esprimersi anche mediante attribuzione della potestà impositiva ai comuni costieri, attribuendo alle piattaforme la categoria catastale D7 con assoggettamento all'ICI in quanto l'attività industriale svolta risponde ai criteri dell'imprenditoria privata.

Né, ad avviso della Corte, le conclusioni possono essere confutate dagli elementi interpretativi forniti dalla EDISON, resistente, in quanto trattasi di atti a vario titolo rientranti nella funzione di studio e, dunque, di per sé inidonei ad incidere sulla disciplina primaria di riferimento e di regolamentazione del tributo.

Riguardo alla quantificazione dell'imposta, viene ribadita l'applicazione dell'art. 5, del d. lgs. n. 504/1992, secondo cui "la base imponibile è determinata dalle rendite risultanti in catasto, mentre 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, il valore è determinato ... in base al valore costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture

contabili”.

Sulla esatta ubicazione delle piattaforme, la Corte ha rilevato che la CTR aveva dichiarato non documentata da parte del Comune la circostanza della insistenza nelle acque territoriali antistanti il proprio territorio e, quindi, ne aveva dedotto che le installazioni fossero da riferirsi ad “una pluralità di altri comuni” ignorando l’esame delle prove fornite dallo stesso Comune e cioè: autorizzazione della Capitaneria di porto, atto di concessione, perizia tecnica con carta nautica del campo di coltivazione recante la localizzazione per coordinate cardinali. Di conseguenza la Corte ha ritenuto lacunosa la sentenza della CTR su tale punto, decidendo il rinvio ad altra sezione, la quale dovrà riesaminare la fattispecie alla luce dei principi indicati.

**Corte di Cassazione, sentenza n.19510 del 30 settembre 2016**



### **ICI/IMU: omessa dichiarazione dello stato di inagibilità**

La Corte di Cassazione con la Sentenza n. 18453 depositata il 21 settembre 2016, ha stabilito che se il Comune era già a conoscenza della situazione di inagibilità o inabilità di un fabbricato, il contribuente ha comunque diritto alla riduzione dell’Ici/Imu anche se non ha presentato la denuncia.

Nel caso di specie, il contribuente si era autoridotto l’imposta del 50%, omettendo di denunciare lo stato di inagibilità al Comune, il quale aveva pertanto emesso avviso di accertamento per l’imposta non versata.

La difesa del contribuente si è incentrata sulla circostanza che l’effettiva situazione dell’immobile era in realtà comunque nota al Comune in quanto l’Ente, scaduta la concessione edilizia in data 28/07/1998 per la ristrutturazione dell’immobile, non aveva concesso alcun permesso di costruire con la conseguenza che nessun intervento edilizio poteva essere eseguito. Infatti la permanenza dello stato di inagibilità, che consente una riduzione del 50% dell’imposta (ICI/IMU), si è ritenuta esistente anche se il contribuente non ha presentato richiesta di usufruire del beneficio della riduzione, tanto più che tale stato era noto al Comune e confermato dall’istanza di variazione della destinazione da D4 a Unità collabente presentata in data 13/02/2007 all’Agenzia del Territorio.

I Giudici hanno poi concluso ribadendo che già la Sentenza del 10/06/2015 n. 12015, secondo la quale *“in tema di ICI, qualora l’immobile sia dichiarato inagibile, l’imposta va ridotta, ai sensi*

dell'art. 8 comma 1 del dlgs 504/1992, nella misura del 50% anche in assenza di richiesta del contribuente poiché, tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, a quest'ultimo non può essere chiesta la prova di fatti già documentalmente noti al Comune" aveva espresso medesima pronuncia a riguardo.

**Corte di Cassazione, sentenza n.18453 del 21 settembre 2016**



### **ICI/IMU: vincolo di destinazione urbanistica a "verde pubblico"**

La questione controversa giunta dinanzi alla Quinta Sezione della Corte di Cassazione è se il vincolo di destinazione urbanistica a "verde pubblico" sottragga l'area al regime fiscale dei suoli edificabili, ai fini dell'ICI (oggi IMU).

In particolare, la Corte con sentenza del 14.9. 2016 n. 18057 ha precisato che un'area compresa in una zona destinata dal PRG a verde pubblico attrezzato, come pacifico nella fattispecie, è sottoposta ad un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione. Ne deriva che un'area con tali caratteristiche non può essere qualificata come fabbricabile, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, e, quindi, il possesso della stessa non può essere considerato presupposto dell'imposta comunale in discussione.

Sulla base di tale principio la Suprema Corte ha ritenuto che nel caso di specie manca, pertanto, il presupposto di imposta, limitato dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, artt. 1 e 2 per le aree urbane, ai terreni fabbricabili, intendendosi per tali quelli destinati alla edificazione per espressa previsione degli strumenti urbanistici ovvero - quale criterio meramente suppletivo, in base alle effettive possibilità di edificazione.

Deve, quindi, negarsi la natura edificabile delle aree comprese in zona destinata dal PRG a "verde pubblico attrezzato" in quanto tale destinazione è preclusiva ai privati di forme di trasformazione del suolo riconducibile alla nozione tecnica di edificazione.

Pertanto, come nella fattispecie, "*ove la zona sia stata concretamente vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico (verde pubblico; attrezzature pubbliche; ecc), la classificazione apporta un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle forme di trasformazione del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione*".

**Corte di Cassazione, sentenza n.18057 del 14 settembre 2016**



## ICI/IMU: il campo da tennis a rischio imposta

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n.14463 ha stabilito che anche i campi da tennis condominiali possono essere assoggettati al pagamento dell'Ici, specie se il contribuente non fa valere il diritto all'agevolazione provando la sussistenza dei requisiti che giustificano il beneficio fiscale.

I Giudici hanno accolto il ricorso di un Comune che era risultato soccombente in secondo grado per la decisione della commissione tributaria regionale la quale aveva esentato dall'Ici i campi da tennis di un supercondominio, ritenendo sussistenti le condizioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettera b, del Dlgs 504/92 e dall'articolo 73, comma 1, lettera c, del Dpr 917/86, ossia l'esercizio di attività sportiva e la natura di ente non commerciale del soggetto passivo (nel caso di specie il supercondominio).

La Cassazione, nell'emettere sentenza, ha considerato che la Commissione tributaria regionale si è limitata a prendere atto della natura di "ente privato" del supercondominio che però, affermano i Giudici, non è sufficiente *«a giustificare l'esenzione dall'Ici, essendo gli enti esentati solo quelli che, avendo la natura di enti non commerciali, siano diretti utilizzatori dell'immobile»*. Il giudice di merito avrebbe dovuto infatti accertare l'inapplicabilità dell'Ici alla luce del consolidato indirizzo giurisprudenziale secondo cui il requisito della esclusiva destinazione dell'immobile ad attività non produttive di reddito deve essere riscontrato in concreto, verificando se l'attività alla quale l'immobile è destinato non sia svolta con le modalità di una attività commerciale, ma risponda a finalità solidaristiche. Le condizioni necessarie al fine di poter esercitare il diritto all'esenzione sono state ribadite dal Dipartimento delle finanze attraverso la Circolare n. 2/DF:

- le attività siano svolte da associazioni non aventi scopo di lucro affiliate a federazioni sportive nazionali o ad enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti;
- il soggetto passivo svolga esclusivamente attività sportiva agonistica organizzata direttamente quali partite di campionato, organizzazione di corsi, tornei e non si limiti a mettere a disposizione l'immobile per l'esercizio individuale dello sport (come affitto di campi da tennis o da calcio o gestione di piscine con ingressi a pagamento).

**Corte di Cassazione, ordinanza n.14463/2016**



## **ICI: aree edificabili e dichiarazione**

I giudici della Suprema Corte con la sentenza n. 19877 del 5 ottobre 2016 in materia di Ici e aree fabbricabili hanno statuito che i proprietari delle aree fabbricabili sono tenuti a effettuare una nuova dichiarazione in caso di incremento del valore del cespite; in caso di omissione, a ogni singola annualità di imposta successiva deve essere applicata la sanzione.

Se i criteri per la determinazione del valore venale delle aree fabbricabili sono basati su dati ricavabili da atti pubblici e dai listini della Camera di commercio, gli stessi sono facilmente accessibili e quindi conoscibili da chiunque ne abbia interesse.

Tutto questo in forza dell'obbligo di dichiarare le variazioni degli immobili già dichiarati, qualora incidenti sulla determinazione della imposta, permane finché non sia presentata una nuova dichiarazione e determina, per ciascun anno di imposta, una autonoma violazione.

Secondo la Corte, ogni anno il contribuente è tenuto a riesaminare il valore dell'area sulla scorta dell'andamento del mercato, della categoria e del valore dei beni a esso similari, tutto questo anche se non varia nulla nella situazione di fatto, nella sua destinazione e nel contesto ove il bene è collocato. Dobbiamo ricordare che in realtà già in passato la Corte si era espressa in tal senso, precisando che la violazione dell'obbligo di denuncia non si esaurisce con la violazione del primo termine dettato dal legislatore. In conformità al principio secondo cui, in mancanza di variazioni, la dichiarazione produce effetto anche per gli anni successivi, è ovvio che tale effetto, può verificarsi solo in presenza di una dichiarazione e non in assenza della stessa. Possiamo quindi concludere che l'obbligo di presentare la dichiarazione per gli anni successivi viene meno quando la dichiarazione sia stata presentata per un anno precedente, e sempre che non siano intervenute variazioni capaci di determinare un'imposta diversa.

Precisiamo che è il comma 5 dell'articolo 5 del Dlgs n. 504 del 1992 che detta i criteri per la determinazione del valore per le aree fabbricabili, tale valore costituisce quindi, la base imponibile dell'imposta. Altro non è che il valore 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.

**Corte di Cassazione, sentenza n. 19877 del 5 ottobre 2016**



### **Rifiuti: i termini della dichiarazione**

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 22224 del 3 novembre 2016, si occupa del termine di presentazione della dichiarazione relativa alla tassa sui rifiuti.

La Corte premette che occorre, al riguardo, differenziare il caso in cui la detenzione o occupazione dei locali è in corso fin dall'inizio del periodo di imposta e, comunque, prima del 20 gennaio, dal caso in cui tale situazione si sia verificata in epoca successiva. Nel primo caso il termine di decadenza decorre dall'anno corrente, nel secondo caso dall'anno successivo.

La chiara interpretazione del dettato normativo non consente di ritenere il termine del 20 gennaio debba riferirsi all'anno successivo a quello in cui la denuncia o il versamento dell'imposta dovevano essere effettuati.

Pertanto, a fronte del chiaro dato normativo, le occupazioni iniziate tra il 1° e il 19 gennaio devono essere dichiarate entro il 20 gennaio immediatamente successivo, cioè dello stesso anno, mentre le occupazioni successive al 20 gennaio vanno dichiarate entro il 20 gennaio dell'anno successivo.

*Corte di Cassazione, sentenza n.22224 del 3 novembre 2016*



### **ICI/IMU: contratti di leasing risolti senza riconsegna dell'immobile**

Con la sentenza n. 721/2016 la commissione tributaria provinciale di Modena si trova a statuire di nuovo sull'individuazione del soggetto passivo Imu nel caso di contratti di leasing risolti ma con immobile non riconsegnato. La giurisprudenza non ha ancora trovato la giusta via per porre una decisiva battuta d'arresto agli orientamenti contrastanti. E' così che a volte si ritiene che il soggetto passivo debba essere la società di leasing, a volte che l'obbligazione tributaria rimanga in capo al locatario finanziario fintanto che non vi sia riconsegna dell'immobile.

La normativa Imu in questione ripresa a chiare lettere dalla Commissione tributaria provinciale di Modena prevede che per "gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto". La norma è identica a quella dell'Ici, per la quale non si sono mai avuti dubbi sul fatto che la soggettività passiva fosse direttamente collegata all'esistenza di un valido contratto di locazione finanziaria.

Il caos giurisprudenziale nasce con un'indicazione fornita dal ministero dell'Economia nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione Imu, in base alla quale la società di leasing deve presentare la dichiarazione Imu solo successivamente alla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di riconsegna. Il tutto si intreccia ancor di più con la nascita della Tasi, per la quale è espressamente previsto che in “caso di locazione finanziaria, la Tasi è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto; per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna”.

Conseguentemente il dibattito si condisce di tutti i pareri interpretativi sviluppati nel corso degli anni prodotti dalle vari commissioni tributarie. Inoltre prendono parte anche Assilea (Associazione italiana leasing) ritenendo che la soggettività passiva Imu dipenda dalla riconsegna del fabbricato e, dall'altro lato Ifel (con nota del 4 novembre 2013) e il Garante del contribuente della regione Emilia Romagna (con risoluzione 16 gennaio 2014, n. 1972) ritenendo al contrario che la soggettività ritorni in capo alla società di leasing con la risoluzione del contratto, indipendentemente dall'avvenuta riconsegna.

Secondo i giudici modenesi però, la problematica va risolta seguendo l'interpretazione letterale della norma, in base all'articolo 12 delle preleggi, che porta a ritenere che *“il locatario è soggetto passivo finché è in corso il contratto e non anche dopo la sua risoluzione”*. Inoltre, il giudice evidenzia *“che la diversa disposizione stabilita per la Tasi dall'articolo 1, comma 672 della legge 147/2013 ha chiaro carattere innovativo e non interpretativo rispetto alla disciplina dell'Imu che non a caso si uniformava confermandola a quella dell'Ici”*.

D'altro canto la tesi contraria, che legge la disciplina Tasi con funzione di interpretazione autentica delle regole Imu, appare quanto meno singolare. Se il legislatore avesse ritenuto necessario disporre un'interpretazione autentica, l'avrebbe fatto direttamente sulla norma bisognevole di interpretazione e non su una disciplina relativa a un tributo diverso. Del resto le norme che riconoscono benefici e agevolazioni sono per loro natura di stretta interpretazione, ed essendo connesse agli specifici presupposti e scopi di ciascun sistema impositivo non possono transitare da un'imposta all'altra (Cassazione, sentenza 18022/2016). Peraltro in tema di Imu esiste un divieto normativo espresso, posto che il comma 703 della legge 147/2013



dispone che “l'istituzione della Iuc lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'Imu”, e ciò impedisce quindi di far transitare norme previste solo per la Tasi nel sistema Imu.

Nonostante tutto è ovvio dunque che la disomogeneità e il caos interpretativo che deriva da questa materia potrà essere risolto solo con l'intervento decisivo e autorevole della Corte di Cassazione, nel frattempo la fattispecie sopra analizzata è condannata ad aumentare.

**Corte di Cassazione, sentenza n. 721/2016**



### **ICI/IMU: aree edificabili e valore venale in comune commercio**

Un'area è considerata edificabile, ai fini dell'applicabilità del criterio fondato sul valore venale, se è qualificata come tale dal piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi.

La Suprema Corte con la sentenza n. 21154/2016, chiamata a giudicare in merito alla controversia relativa al valore venale di un terreno attribuito ad un'area edificabile nonostante non fosse inserito nel piano particolareggiato, statuisce un principio cardine per tutta la giurisprudenza prodotta nel corso degli anni per detta materia. Un'area è considerata edificabile, ai fini dell'applicabilità del criterio fondato sul valore venale, se è qualificata come tale dal piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi.

I giudici si allineano così al consolidato indirizzo giurisprudenziale di legittimità e all'interpretazione fornita dalla norma al Dlgs 30 dicembre 1992 n. 504, articolo 2, comma 1, lettera b), secondo cui, in tema di Ici, l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, una volta riconosciuta da uno strumento urbanistico generale, non può ritenersi inficiata dalla mancanza di un piano particolareggiato o attuativo.

Si tratta di un orientamento che recepisce quanto stabilito dalle Sezioni unite le quali hanno altresì osservato che un'area qualificata come edificabile dal Prg è sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile; le eventuali oscillazioni dovute all'andamento del mercato, allo stato di attuazione delle procedure incidenti sullo *ius aedificandi* o alle modifiche del piano regolatore possono incidere soltanto sull'entità del prelievo.

Rifacendosi sempre a un orientamento di legittimità in tema di Ici, i giudici sostengono che la delibera di giunta municipale che periodicamente determina, per zone omogenee, i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili può avere una portata retroattiva poiché non è configurabile come l'applicazione retroattiva di una norma impositiva, bensì come la determinazione presuntiva di un valore economico di mercato riferibile ad un delimitato arco temporale, ancorché antecedente all'emanazione della delibera medesima.

Per quanto riguarda l'applicabilità delle sanzioni in caso di inadempimento dell'obbligo tributario, i giudici ritengono che se sia l'edificabilità del terreno, sia la determinazione del suo valore venale si basano sull'applicazione di disposizioni non connotate da incertezza interpretativa in senso obiettivo non trova giustificazione l'esclusione dalle sanzioni. Il presupposto di non applicazione delle sanzioni trova infatti fondamento nella condizione d'inevitabile incertezza normativa tributaria; resta invece irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dalla non conoscenza del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa.

Per quanto attiene infine alla determinazione dell'aliquota Ici, i giudici richiamano il principio espresso dalla precedente giurisprudenza della stessa Corte secondo cui la competenza è spettata al consiglio comunale nel periodo intercorso tra il 1° gennaio 1997 e l'entrata in vigore del Dlgs 267/2000 , il cui articolo 18 ha ripristinato l'attribuzione alla giunta comunale già originariamente prevista.

**Corte di Cassazione, sentenza n. 21154/2016**



### **ICI/IMU: soggetto passivo nel caso degli espropri**

Nell'Ordinanza n. 19041 del 27 settembre 2016 la Corte di Cassazione afferma il principio secondo cui, in tema di espropriazioni, l'occupazione d'urgenza, per il suo carattere coattivo, non priva il proprietario del possesso dell'immobile in quanto il bene, finché non interviene il decreto di esproprio o comunque l'ablazione, continua ad appartenere a lui (tanto che per tale motivo gli si riconosce un'indennità per l'occupazione), mentre l'occupante, che riconosce la proprietà in capo all'espropriando, è un mero detentore: da ciò consegue che il proprietario è soggetto passivo dell'ICI ed è, quindi, obbligato a presentare la relativa dichiarazione, anche se l'immobile è detenuto da terzi.

**Corte di Cassazione, ordinanza n. 19041 del 27 settembre 2016**



## **ICI/IMU: enti religiosi, l'ennesimo capitolo**

La Suprema Corte con ordinanza n. 19039/2016 cassa il principio in base al quale in tema di imposta comunale sugli immobili, l'esenzione dall'imposta prevista dall'articolo 7 del D.Lgs 504/1992, è subordinata alla compresenza di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento delle attività da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma primo, lett. c), del Dpr n. 917/1986, cui il citato articolo 7 rinvia, e di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, il cui accertamento deve essere operato 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.

Anche in questa ordinanza si ribadisce l'orientamento ormai maggioritario sull'annosa questione dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili di proprietà di enti religiosi, i quali, in più occasioni, hanno sostenuto l'applicazione della disposizione contenuta nell'articolo 7, comma 1, lett. i) del Dlgs n. 504/92.

Viene così a confermarsi la giurisprudenza secondo la quale l'esenzione si applica solo per quegli immobili all'interno dei quali si svolge un'attività non avente natura commerciale. Dunque le attività devono essere esercitate non a scopo di lucro bensì al servizio della collettività con l'unico scopo di perseguire principi di solidarietà e sussidiarietà.

In quest'ottica quindi, il pagamento di un corrispettivo, per la fruizione dell'attività di assistenza o di altre attività equiparate svolte nell'immobile di proprietà dell'ente ecclesiastico, è rivelatore dell'esercizio dell'attività commerciale e del collegato scopo di lucro.

Pertanto il fatto stesso che le rette siano condizione necessaria per usufruire dei servizi offerti è punto cardine della questione ed esclude a priori qualunque forma di esenzione. Inoltre non pare in alcun modo sufficiente ad escludere l'esercizio dell'attività non commerciali, il fatto che eventualmente le rette fossero più basse rispetto ai prezzi di mercato.

Quello che si fa prevalere è appunto l'esercizio dell'attività commerciale, il pagamento di un corrispettivo per avere in cambio un dato servizio. Principio questo fondante delle pratiche a stretta rilevanza economica.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.19039 del 27 settembre 2016**



### **Tributi: l'ingiunzione fiscale non è un atto della riscossione**

Nella Sentenza n. 18491 del 21 settembre 2016, la Corte di Cassazione statuisce che l'ingiunzione fiscale, anche dopo l'entrata in vigore del Dpr. n. 43/88 e l'abrogazione, ad opera dell'art. 130, stesso Dpr., delle disposizioni regolanti, mediante rinvio al Rd. n. 639/10, la riscossione coattiva dei tributi, ha conservato una precipua funzione accertativa, integrando un atto complesso rivolto a portare la pretesa fiscale a conoscenza del debitore ed a formare il titolo, autonomamente impugnabile, per la successiva ed eventuale esecuzione forzata. In base al principio sopra citato, va interpretata la norma di cui all'art. 4, comma 2-*sexies*, del Dl. n. 209/02, convertito con modificazioni dalla Legge n. 265/02, che prevede che i Comuni e i Concessionari iscritti all'Albo di cui all'art. 53 del Dlgs. n. 446/97 procedono alla riscossione coattiva delle somme risultanti dall'ingiunzione prevista dal Rd. n. 639/10 secondo le disposizioni contenute nel Dpr. n. 602/73. Ad essa invero non può essere attribuito altro significato se non quello secondo cui, fermo restando il valore meramente accertativo dell'ingiunzione fiscale, all'esecuzione si dovrà procedere a norma del Dpr. n. 602/73 previa iscrizione a ruolo delle somme dovute. Ne consegue che non è richiesto che l'ingiunzione sia preceduta dall'iscrizione a ruolo poiché essa non è atto della riscossione.

**Corte di Cassazione, sentenza n.18491 del 21 settembre 2016**



### **ICI/IMU: la sanzione si ripete**

La sanzione è ripetibile fin tanto c'è la violazione. Il principio è stato affermato dalla Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 16484 del 5 agosto 2016. La dichiarazione ICI/IMU non ha natura istantanea, ma si ripete nel corso degli anni ed il contribuente è soggetto a sanzione per ogni singola annualità. Il MEF con la circolare n. 3/2012 ha elencato i casi in cui la dichiarazione deve essere presentata, o l'obbligo della stessa viene meno.

**Corte di Cassazione, sentenza n.16484 del 5 agosto 2016**



### **Tributi - sanzioni: applicazione del cumulo giuridico**

È corretta l'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico anche alle sanzioni di omesso versamento. Nella specie plurime omissioni relative al pagamento degli acconti cui sono seguite le omissioni dei saldi delle imposte dovute, commesse in tempi diversi, sono ricomprese nella previsione della continuazione. Lo ha precisato la Corte di Cassazione con la sentenza n. 21570

depositata il 26 ottobre 2016. Si tratta ora di verificare se l'interpretazione della Corte di Cassazione verrà confermata da altre pronunce e, quindi, se l'Agenzia delle Entrate ne prenderà atto procedendo in senso favorevole al contribuente.

Nel caso in esame, ad una società era stata notificata una cartella con la quale erano state richieste IVA, IRPEG, IRAP e ritenute più interessi e sanzioni, per un omesso versamento di imposte.

La CTP e la CTR avevano riconosciuto il cumulo giuridico. L'Agenzia delle Entrate era però ricorsa in Cassazione, ma il suo ricorso è stato rigettato. Questo, perché l'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 prevede che *“è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi”*, e ciò vale anche per chi *“anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo”*.

Essendo gli omessi versamenti del caso in esame tra loro collegati, secondo la Cassazione si doveva riconoscere la continuazione e pertanto applicare il cumulo giuridico: *“va pertanto riconosciuta la continuazione nella fattispecie in esame nella quale, pur mancando un cumulo formale, sussistono tuttavia più violazioni fra loro connesse per le quali, in attuazione del principio del favor rei, è stato correttamente applicato il cumulo giuridico delle sanzioni”*.

**Corte di Cassazione, sentenza n.21570 del 26 ottobre 2016**



### **COSAP: accessi alle autorimesse**

Con l'Ordinanza n. 18108/2016 pubblicata il 14 settembre 2016, la Corte di Cassazione ha chiarito alcuni importanti principi in materia di COSAP.

La decisione della Corte sul ricorso proposto dai contribuenti, muove dalla premessa che nel caso di specie gli accessi alle autorimesse costituiscono passi carrai a raso, cioè senza opere che evidenzino una sottrazione all'uso pubblico, per i quali non risulta essere stata richiesta l'apposizione di cartello per divieto di sosta, in assenza quindi di un rapporto concessorio.

I Giudici hanno rilevato che non è in contestazione la giurisdizione del giudice ordinario proprio in ragione della diversa natura giuridica tra COSAP e TOSAP (più volte ribadita dalla giurisprudenza della Cassazione anche a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 64/2008) in ragione della natura di corrispettivo del canone, a fronte di una concessione, e della

natura di tributo quanto alla TOSAP, anche se entrambi i prelievi si basano sulla occupazione di strade, aree e spazi appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile ex art. 63, c. 1, del D.Lgs n.446/1997 ed art. 38, c. 1, del D.Lgs n.597 del 1993. Da tale identità discende che i comuni possono legittimamente richiedere l'importo esercitando la potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D.Lgs n.446/1997.

Ha quindi sostenuto il Collegio che la controversia appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario, avendo in oggetto l'azione di accertamento negativo introdotta dai contribuenti relativamente al diritto di credito vantato dal Comune, con la richiesta di disapplicazione, in via incidentale, ex art. 5 della L. n.2248/1865, All. E, del regolamento comunale ritenuto illegittimo per contrasto con la richiamata norma primaria: l'art. 63, c. 1, del D.Lgs n.446/1997, che assoggetta al prelievo le occupazioni che comportano una sottrazione dello spazio all'uso della collettività, sottrazione che non si configura nel caso del passo carraio a raso.

In conclusione, il ricorso è stato accolto e la sentenza impugnata cassata con rinvio al Tribunale per uniformarsi al principio espresso.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.18108 del 14 settembre 2016**

# L' Approfondimento

a cura di Fabio Garrini

## Soggettività passiva IMU: casi particolari

In questo approfondimento analizzeremo alcuni casi particolari relativamente alla tematica della soggettività passiva ai fini IMU e TASI. In particolare prenderemo in esame gli effetti sulla soggettività passiva derivanti dalla costituzione di un fondo patrimoniale, andremo ad analizzare il caso sempre più frequente di affitto con riscatto (o rent-to-buy) ed infine l'applicabilità dell'assimilazione IMU/TASI all'abitazione principale, prevista per l'anziano proprietario o usufruttuario che trasferisce la propria dimora abituale presso la Casa di riposo.

### IMU e fondi patrimoniali

Parlando di fondi patrimoniali, nel caso in cui occorra verificare la soggettività IMU (ma medesimi ragionamenti valgono anche per la TASI, viste le analogie nelle regole per l'individuazione dei soggetti passivi), non esiste alcuna deroga alla previsione generale che individua nel titolare del diritto reale sull'immobile il soggetto tenuto al pagamento del tributo.

La costituzione del fondo patrimoniale implica l'apposizione di un vincolo su di un immobile, al fine di porlo al servizio delle esigenze della famiglia; detto immobile, come effetto secondario (ma spesso questo è l'obiettivo principale) non può essere aggredito da soggetti terzi.

Il fondo patrimoniale può essere costituito da parte di uno solo dei coniugi, da entrambi i coniugi, ovvero da parte di un soggetto terzo. Se il fondo è costituito da uno solo dei coniugi, questo può trasferire o meno quota della proprietà all'altro coniuge; analogamente, se la costituzione avviene da parte di un terzo, questo può trasferire o meno la proprietà ai coniugi.

L'art. 4 TUIR prevede una regola specifica di imputazione dei redditi derivanti dai beni oggetto di fondo patrimoniale, mentre ai fini IMU non esiste una previsione analoga e quindi occorre concludere che l'imposta municipale deve essere assolta interamente dal proprietario, in quanto unico soggetto passivo del tributo. L'art. 3 del D.Lgs. 504/92 (disposizione ICI, ma applicabile per rinvio anche l'IMU) così come il DL 201/11 non lasciano adito ad alcuna ipotesi derogatoria al principio sulla base del quale l'imposta deve essere versata dal titolare del diritto reale sull'immobile.

Pertanto, se ad esempio il marito è proprietario al 100% di un immobile e questo vi costituisce fondo patrimoniale senza trasferimento della proprietà, i redditi provenienti da tale immobile saranno tassati al 50% ciascuno da parte dei due coniugi, mentre l'IMU dovrà essere versata integralmente da parte del marito.

Da ricordare che, a seguito dell'introduzione dell'imposta municipale, è previsto un effetto sostitutivo IMU-IRPEF, che esonera dalla tassazione fondiaria gli immobili non locati sui quali viene versato il tributo locale.

Ci si domanda tuttavia se tale effetto sostitutivo valga anche per il coniuge non proprietario dell'immobile sul quale è stato costituito in fondo patrimoniale; malgrado non vi siano conferme ufficiali sul punto, pare lecito dare risposta positiva. Al di là della logica, che depone in tal senso, a tale conclusione si può pervenire osservando come la norma stessa non richieda la coincidenza tra soggetti passivi IMU e IRPEF, ma si limita a stabilire che l'imposta comunale sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati.

Pertanto, nel caso precedentemente prospettato, la moglie non dovrà versare calcolare IRPEF sul 50% della rendita catastale in quanto l'IMU integralmente versata dal marito assorbirà non solo la propria Irpef, ma anche quella del coniuge.

Qualora l'immobile fosse l'abitazione principale dei coniugi, evidentemente l'IMU non sarà dovuta, indipendentemente dal fatto che la proprietà sia trasferita o meno in sede di costituzione del fondo patrimoniale; sarà comunque necessario verificare i requisiti (coincidenza di dimora e residenza) fissati dall'art. 13 DL 201/11 per considerare detto immobile abitazione principale ai fini IMU.

Potrebbe porsi qualche dubbio ai fini TASI, per quanto riguarda la quota del detentore (stabilita dal Comune in una frazione compresa tra il 10% ed il 30% dell'imposta complessivamente dovuta); ove la TASI risultasse dovuta sull'immobile interessato dal fondo patrimoniale, il coniuge non proprietario ha comunque la qualifica di detentore. Pertanto, ipotizzando un immobile diverso dall'abitazione principale e non locato (es: la casa al mare), il 50% della quota detentore dovrebbe essere a carico del coniuge non proprietario.

Immagino che il Comune in questione non avrà nulla da dire se detto versamento fosse effettuato interamente da parte del coniuge proprietario, anche per il fatto che tale soggettività



passiva non risulta dagli atti catastali (e quindi dovrebbe essere oggetto di comunicazione da parte del contribuente).

### **Rent-to-buy**

In estrema sintesi, possiamo definire il contratto di rent to buy – o affitto a riscatto – come un contratto finalizzato alla compravendita (normalmente di un immobile): esso è caratterizzato dal fatto che 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. Si tratta di un contratto certamente interessante per l'acquirente che riesce a diluire in parte il costo di acquisto, entrando già immediatamente nella disponibilità dell'immobile, peraltro creandosi uno storico creditizio che certamente potrà agevolare la successiva richiesta di mutuo; dal canto suo, il venditore, proponendo tale tipologia di contratto, riesce ad allargare la platea dei potenziali acquirenti.

Una volta inquadrato l'istituto, viene da chiedersi su chi gravi il pagamento delle imposte comunali maggiori, ossia l'IMU e la TASI.

La soluzione è piuttosto immediata e non può dare luogo a dubbi di sorta. La soggettività IMU (e TASI) è costruita per rinvio all'art. 2 del D.Lgs. 504/92 che al c. 1 stabilisce che: *“Soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'articolo 1, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività.”* Ciò sta a significare che il locatario / futuro acquirente acquisirà la soggettività passiva solo alla stipula dell'atto che sancisce il passaggio di proprietà: sino ad allora le imposte competono al locatore / futuro cedente.

Potrebbe essere frequente l'ipotesi per cui acquirente e cedente trovino un accordo per cui le imposte dovute per tali immobili siano a carico del locatario, in quanto l'opzione per l'acquisto è solitamente implicita nell'accordo a monte (l'acquirente paga canoni che poi saranno scomputati, quindi quando aveva sottoscritto il *rent to buy* in realtà aveva già deciso per

l'acquisto) e la forma contrattuale prescelta è in realtà un metodo che ha il venditore per agevolare finanziariamente l'acquirente.

Quand'anche vi fosse tale genere di accordo, per quanto in precedenza affermato, soggetto passivo tenuto al pagamento del tributo sino all'effettivo trasferimento dell'immobile sarà il proprietario: l'accordo ha solo effetti tra le parti, ma lascia del tutto estraneo il rapporto tributario.

Il problema che deriva dall'utilizzo di tale accordo risiede nel fatto che l'utilizzatore finisce necessariamente per perdere le agevolazioni previste per l'abitazione principale: dal 2016, la L. 208/15 prevede infatti l'esenzione sia ai fini IMU che TASI per il possessore che adibisce ad abitazione principale il fabbricato. Poiché il possessore è individuato nel locatore, tali imposte saranno regolarmente dovute.

Da notare che l'esenzione per l'abitazione principale riguarda anche il locatario per la TASI di sua competenza, ma questo certamente è un beneficio di poco conto, in relazione all'imposta complessivamente dovuta.

#### Esempio

Mario Rossi è proprietario di un immobile abitativo di rendita € 1.000, oltre ad una autorimessa di rendita € 150 e ad una cantina di rendita € 50. Stipula con Luca Bianchi un contratto di rent to buy di durata 10 anni. Luca Bianchi ha trasferito dimora e residenza nell'immobile.

Il Comune ha deliberato un'aliquota IMU pari al 9 per mille e un'aliquota TASI dell'1 per mille; la quota a carico dell'utilizzatore deliberata dal Comune è pari al 10%.

Mario Rossi (imposta annuale):

IMU:  $€ 1.200 * 1,05 * 160 * 9 / 1.000 = 1.814,40$

TASI:  $€ 1.200 * 1,05 * 160 * 1 / 1.000 = 201,60 * 90\% = 181,44$

Luca Bianchi (imposta annuale):

IMU: non dovuta

TASI:  $€ 1.200 * 1,05 * 160 * 1 / 1.000 = 201,60 * 10\% = 20,16 \rightarrow$  esente

Se Mario Rossi si fosse accordato con Luca Bianchi per farsi rimborsare la quota di IMU da lui pagata, egli dovrebbe ricevere € 1.995,84; tale imposta non sarebbe invece dovuta da Luca Bianchi se egli avesse acquistato immediatamente l'immobile. Con riferimento al periodo decennale di durata del contratto, come nell'esempio, dalla stipula al trasferimento dell'immobile, l'onere complessivo ammonterebbe a circa € 20.000.

Risulta quindi evidente che nelle valutazioni riguardanti la scelta se utilizzare questo strumento occorre inserire anche il carico IMU/TASI.

Ciò posto, le considerazioni devono tenere conto di molti elementi; in alcuni casi il *rent to buy* potrebbe essere l'unica via per acquistare un immobile da parte di un soggetto privo di merito creditizio. Inoltre non va trascurato che l'utilizzatore finirà per differire la sottoscrizione del mutuo, rinviando anche il pagamento dei correlati interessi.

### **Anziano al ricovero, esenzione IMU limitata**

Dal 2016 opera l'esenzione totale dal prelievo IMU e TASI a favore degli immobili adibiti ad abitazione principale e tale esonero riguarda anche gli anziani e disabili, se il Comune ha deliberato in tal senso. Occorre però evidenziare che tale agevolazione riguarda gli immobili posseduti a titolo di proprietà o di usufrutto, mentre analoga agevolazione non vale qualora l'utilizzo avvenga in forza di diritto di abitazione.

Anche ai fini IMU e TASI sono stabilite alcune assimilazioni all'abitazione principale, fattispecie che per la maggior parte sono state ricalcate da analoghe previsioni già conosciute in ambito ICI.

Tali assimilazioni sono previste dal c. 2 dell'art. 13 del DL 201/11 e vengono differenziate tra:

- assimilazioni facoltative (nel senso che sono i singoli Comuni a decidere se introdurle nei propri regolamenti, anche se in effetti si tratta di fattispecie molto frequentemente verificabili nella prassi) e
- assimilazioni obbligatorie (ossia quelle previste *ex lege*, che nessun comune può eliminare).

Tali assimilazione oggi offrono un vantaggio molto interessante, posto che gli immobili adibiti (o che si considerano adibiti) ad abitazione principale conferiscono il beneficio dell'esonero totale sia dal tributo principale, l'IMU, che dal tributo sui servizi, la TASI.

Tre le prima (quelle facoltative, per le quali il Comune ha facoltà di valutarne l'opportunità di una introduzione) è prevista l'assimilazione all'abitazione principale dell'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza

in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. Il beneficio quindi spetta solo ed esclusivamente per l'immobile che l'anziano o il disabile si tengono a disposizione, mentre mai può essere esentato l'immobile che venga "messo a reddito". La lettera della norma fa riferimento esclusivamente all'immobile locato e non, più in generale, all'immobile che sia utilizzato ad altro titolo: pare quindi ammissibile l'esenzione nel caso di concessione in comodato.

Da notare come si faccia riferimento ai soli diritti di "proprietà ed usufrutto" ma non anche al diritto di abitazione: questo significa che qualora il coniuge superstite dovesse trasferirsi nell'istituto di ricovero, non potrebbe beneficiare di tale assimilazione (e quindi del trattamento agevolato previsto per l'abitazione principale), qualora fosse deliberato da parte del Comune di ubicazione dell'immobile.

Interpretazione, va detto, che presenta dei profili pratici di complicazione, posto che l'anziano ricoverato in istituto è spesso in situazione di vedovanza, quindi con ogni probabilità avrà la disponibilità dell'immobile a titolo di diritto di abitazione. La conclusione è davvero poco ragionevole, posto che non ci sono motivazioni che possano giustificare il diverso trattamento dell'immobile in proprietà, da un lato, e di quello in diritto di abitazione, dell'altro; ciò posto, il tenore letterale della norma che richiama i soli diritti di "proprietà ed usufrutto" in luogo di un più generico "possesso" lascia poco spazio a possibili interpretazioni estensive.

Va poi ricordato che nelle linee guida regolamentari pubblicate sul sito delle Finanze è escluso che il Comune possa estendere il beneficio anche nel caso in cui l'anziano trasferisca la residenza o la dimora presso un familiare. Malgrado, nei fatti, la situazione si manifesti come del tutto analoga, se l'anziano anziché presso il ricovero, si trasferisce, ad esempio, a casa del figlio per farsi accudire, benché l'immobile posseduto sia comunque non utilizzato, comunque non sarà possibile fa valere l'assimilazione. La conseguenza è evidente: detto immobile dovrà scontare il prelievo integrale sulla base delle aliquote ordinarie deliberate dal Comune.

# Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi*

*a cura di Massimiliano Franchin*



## **Rimborsi dei tributi locali, finalmente ci siamo?**

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con il decreto ministeriale di ottobre ha finalmente sciolto le riserve sui rimborsi dei tributi locali e ha definitivamente aperto la strada al saldo degli stessi.

Ricordiamo che nella circolare 1/DF di aprile 2016 si precisava che i Comuni avrebbero dovuto caricare i provvedimenti di rimborso già perfezionati su un'applicazione che sarebbe stata resa disponibile sul portale del federalismo entro il 28 aprile. Il caricamento sarebbe dovuto avvenire nei successivi 60 giorni, quindi entro il 27 giugno 2016 e lo Stato avrebbe effettuato il rimborso degli importi dovuti entro i 90 giorni successivi, riconoscendo sugli importi dovuti gli interessi legali.

Quindi, entro il 25 settembre 2016 i destinatari avrebbero ricevuto finalmente i rimborsi, tramite accredito sul conto. Giunti inevitabilmente al mese di ottobre sembra che con decreto ministeriale appunto il ministero abbia messo una definizione perentoria.

Ed è così dunque che gli ordini collettivi di pagamento verranno emessi dal Dipartimento delle Finanze e saranno contestualmente trasmessi alla Banca d'Italia gli elenchi informatici per l'effettuazione degli accrediti ai singoli contribuenti.

La Banca d'Italia provvederà all'estinzione dell'ordinativo di pagamento solamente dopo aver verificato la corrispondenza dell'importo del titolo con il totale degli importi compresi nei predetti elenchi. Non solo, il Ministero non si è fermato qui, ha anche individuato le procedure di rimborso della quota IMU Stato.

E' previsto così che il Dipartimento delle Finanze del Ministero disponga i rimborsi dei tributi locali che risultano a seguito dell'istruttoria compiuta dai comuni sulla base di specifiche liste che contengono sia le generalità di ogni soggetto avente diritto che l'importo dell'imposta da rimborsare nonché il codice IBAN del conto corrente.

Nel caso in cui il contribuente non abbia comunicato le proprie coordinate bancarie o postali per l'effettuazione del rimborso, lo stesso verrà erogato con modalità alternative a seconda delle circostanze (bonifico domiciliato presso gli uffici postali per il pagamento in contanti, vaglia cambiario non trasferibile della Banca d'Italia intestato al beneficiario del rimborso).

In caso invece di bonifici, vaglia cambiari non andati a buon fine, nonché nel caso di bonifici domiciliati non riscossi entro il secondo mese successivo a quello di esigibilità, le somme restituite sono riversate sul conto corrente aperto presso la Tesoreria centrale intestato al "Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, Ispettorato generale per la finanza delle pubbliche amministrazioni", per essere riutilizzate ai fini del rinnovo del pagamento a favore del creditore.

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