

N° 5 / 2023

“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 e Giovanni Chittolina*



IMU, per la pertinenzialità delle aree edificabili serve la dichiarazione

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.6281/2023, ha stabilito l'obbligo dichiarativo ai fini IMU per le aree edificabili pertinenziali ai fabbricati.

Il principio ribadito dalla Corte è ormai consolidato, la sussistenza del vincolo di pertinenzialità necessita del rispetto di un requisito oggettivo e uno soggettivo, ovvero la destinazione durevole del bene pertinenziale a servizio ed ornamento del bene principale e la scelta del proprietario dell'immobile di destinare il bene a pertinenza.

Soprattutto per quest'ultimo aspetto, al fine di acquisire il diritto al beneficio, i Giudici stabiliscono la necessità di manifestare la propria volontà attraverso la dichiarazione Imu. Con la nuova Imu l'area pertinenziale ha assunto diversi connotati: ad oggi possiamo considerare pertinenziale quell'area che sia pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici e che sia accatastata unitariamente al fabbricato.

La vicenda al vaglio dei Giudici prende i natali dal ricorso presentato da un contribuente in seguito alla notifica di un avviso di accertamento per un terreno edificabile che lo stesso riteneva invece pertinenziale al fabbricato abitativo.

Nei primi due gradi di giudizio il contribuente non aveva avuto successo in quanto in entrambi i giudizi era emerso il fatto che tale pertinenzialità non era mai stata dichiarata dal contribuente, da qui la decisione del contribuente di ricorrere per Cassazione.

La Corte, esaminando i motivi del ricorso, si è così espressa: "in tema di Ici, al contribuente che non abbia evidenziato nella dichiarazione l'esistenza di una pertinenza non è consentito contestare l'atto con cui l'area asseritamente pertinenziale viene assoggettata a tassazione, deducendo solo nel giudizio la sussistenza del vincolo di pertinenzialità.

Il contribuente aveva richiamato il principio espresso dalle Sezioni Unite relativamente alle imposte sui redditi ovvero che nel caso di errori o omissioni nelle dichiarazioni, anche successivamente alla scadenza dei termini previsti dagli articoli 2 e 8 del DPR n.322/98 per la

correzione o integrazione, il contribuente può opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione Finanziaria.

I Giudici della Cassazione evidenziano come tale principio non sia estendibile all'Imposta comunale sugli Immobili relativamente alla pertinenzialità da cui deriva l'esonero dal versamento del Tributo. Il vincolo di pertinenzialità, proseguono i Giudici *“è collegato ad una precisa scelta del contribuente che prende corpo se esplicitamente dichiarata. In buona sostanza, la dichiarazione resa ai fini Ici in merito al vincolo pertinenziale dell'immobile ad un altro, non assume solamente un valore di mera dichiarazione di scienza, ma anche di volontà visto che il rapporto di pertinenzialità è collegato, oltre che all'elemento oggettivo e cioè alla destinazione durevole di un bene al servizio di un altro, in primo luogo ad un elemento soggettivo ovvero ad una scelta di destinazione del proprietario dell'immobile o di chi abbia un diritto reale sul bene”*.

Corte di Cassazione, sentenza n.6281/2023



Immobili merce, il comodato gratuito non esonera dal versamento IMU

La Corte di giustizia tributaria della Lombardia, con la sentenza n. 1452/2023, ha stabilito che l'immobile merce dato in uso gratuito al socio non è esente ai fini IMU. Vengono definiti beni merce quei fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, ne consegue che l'esenzione dal versamento dell'Imu per tale fattispecie può trovare applicazione solamente se i fabbricati abbiano davvero tale natura e siano destinati effettivamente alla vendita. Nel momento in cui cambia tale natura viene meno l'esenzione.

Nel caso in esame l'immobile era stato concesso in comodato gratuito per un lungo periodo al socio che la utilizzava come abitazione assieme alla sua famiglia. La temporaneità di utilizzo dichiarata dal ricorrente non era di fatto reale perché, di fatto, era dal 2008 che, in maniera continuativa, la ditta aveva concesso l'immobile in comodato uso al socio. Inoltre, secondo i Giudici, a nulla rileva il fatto che si trattasse di comodato gratuito e non di locazione ritenendo congrua la pretesa del comune poiché, alla base della vicenda, non vi era... *“la possibilità di qualificare in concreto il fabbricato come bene-merce in quanto destinato effettivamente (e non solo astrattamente o per dichiarazione unilaterale della società) alla vendita”*.

Corte di giustizia tributaria della Lombardia, sentenza n.1452/2023

La Corte di giustizia tributaria della Lombardia, con la sentenza n. 1447/2023, ha stabilito che, ai fini IMU, un terreno dichiarato pertinenza di un immobile versa l'Imposta se il contribuente non è in grado di dimostrare che la capacità edificatoria dello stesso è venuta meno in modo concreto e permanente.

I Giudici hanno ribadito quanto stabilito in primo grado. La vicenda trae origine da un avviso di accertamento notificato ad un contribuente al quale venivano richiesti il versamento dell'IMU per un terreno edificabile di sua proprietà.

Il contribuente impugnava l'atto asserendo che il terreno in questione era pertinenza del fabbricato di residenza e veniva utilizzato come giardino e ornamento del fabbricato stesso nonostante la superficie fosse superiore a 2000 mq. Premesso che tale pertinenzialità non era mai stata dichiarata dal contribuente, il Comune, nelle controdeduzioni, evidenzia come l'indirizzo giurisprudenziale in questi casi sia ben delineato. Il concetto della cosiddetta "graffatura" catastale è stato più volte ribadito nelle varie pronunce stabilendo la soggettività passiva IMU di un'area edificabile, anche se pertinenziale, se accatastata separatamente dal fabbricato. L'aspetto dichiarativo poi è ormai di fondamentale importanza e tassativo ai fini dell'eventuale esclusione dal versamento del tributo. Nel caso in esame i Giudici riscontrano che il terreno non è oggetto di alcuna "graffatura", e, quindi, imponibile ai fini Imu. Il Comune inoltre evidenzia il concetto di pertinenza civilistica attraverso il quale un'area edificabile può essere considerata pertinenza di un fabbricato quando il contribuente è in grado di dimostrare che l'area è effettivamente e stabilmente destinata a servizio e ornamento del bene principale, che lo sfruttamento edificatorio del suolo avviene solo previa radicale trasformazione dello stesso e che il tutto è stato dichiarato ai fini IMU.

Ricordiamo inoltre come la mera dichiarazione di pertinenzialità dell'area al fabbricato pur necessaria non sia comunque sufficiente ai fini dell'esenzione dal versamento del tributo in quanto per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificabile, deve sussistere un vincolo d'asservimento durevole, funzionale o ornamentale delle aree al fabbricato, con il fine di migliorarne le condizioni d'uso, la funzionalità e il valore altrimenti, tale dichiarazione, avrebbe come unica funzione, quella di eludere il prelievo fiscale.

In buona sostanza, proseguono i Giudici, per qualificare un'area edificabile come pertinenza di un fabbricato, deve essere verificata l'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che comporti una sterilizzazione stabile e concreta dello "ius edificandi". Nella circostanza il contribuente non è stato in grado di dimostrare l'effettiva sterilizzazione dello ius edificandi dell'area edificabile accatastata autonomamente rispetto al fabbricato abitativo e quindi non ha alcun valido motivo per non versare l'Imposta dovuta sul terreno in questione secondo le tabelle dei valori deliberate dal Comune.

Corte di giustizia tributaria della Lombardia, sentenza n.1447/2023



Agente della Riscossione ed Ente Impositore nel processo tributario

La Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3855/2023, ha stabilito che, nell'ambito del processo tributario, ai fini della chiamata in causa dell'ente impositore da parte dell'Agente della Riscossione, non è necessaria una autorizzazione del giudice.

La sentenza è degna di nota perché mette in risalto l'importanza dell'intervento dell'ente impositore al fine di ridurre i motivi di impugnazione delle cartelle tipicamente utilizzati dai ricorrenti.

A seguito della notifica di avvisi di accertamento capita che il Comune non riesca ad incassare le somme richieste e, anche magari in seguito al sollecito bonario che non sortisce alcun effetto, iscrive tali somme a ruolo a mezzo Agente della Riscossione.

Il contribuente, in taluni casi, impugna la cartella chiamando in causa l'agente per la riscossione che, per forza di cose, non può avere tutto il materiale utile a dimostrare determinate informazioni, ad esempio la notifica dell'atto prodromico (l'Agente per la riscossione non è in possesso di tutte le relate di notifica degli atti contestati...). In questi casi, come in diversi altri, ci sarebbero gli estremi per un litisconsorzio necessario in quanto la decisione non può essere resa se non in confronto di più parti convenute nel medesimo processo.

La giurisprudenza non ritiene fondamentale il litisconsorzio necessario e se da un lato l'agente per la riscossione incontra come detto difficoltà nel dimostrare elementi fondamentali nel processo, dall'altro l'ente impositore (Comune) se non viene chiamato in causa, rischia di non poter incassare le somme dovute. La stessa giurisprudenza però, ha più volte evidenziato che,

nei casi in cui l'Agente per la Riscossione intravede la possibilità di un giudizio negativo per cause direttamente collegabili all'ente impositore, ha l'onere di chiamare in causa l'ente stesso (litisconsorzio facoltativo).

Nella sentenza in commento la Suprema Corte ha chiarito che la chiamata in causa del Comune da parte dell'Agente riscossore non deve essere autorizzata dal Giudice *“va osservato, inoltre, che la chiamata in causa prevista e disciplinata dal Decreto Legislativo 13 aprile 1999, 112, articolo 39 è preordinata a rendere edotto l'ente impositore della pendenza della lite e dei motivi di ricorso, così da consentirgli, ove lo ritenga opportuno, di intervenire volontariamente nel giudizio in corso, per spiegare le proprie difese in relazione ai vizi dell'atto al medesimo imputabili. Alla luce di tali considerazioni, il Decreto Legislativo 13 aprile 1999, 112, articolo 39 appare qualificabile come litis denunciatio. Pertanto, l'agente della riscossione non necessita di alcuna autorizzazione (da parte del giudice) per chiamare in causa l'ente impositore creditore. Senza tralasciare che la richiesta di autorizzazione alla chiamata in causa dell'ente impositore deve essere ricondotta all'articolo 106 c.p.c., con la conseguenza che la mancata autorizzazione costituisce oggetto di una valutazione discrezionale del giudice di primo grado, incensurabile in sede d'impugnazione”*.

Corte di Cassazione, sentenza n.3855/2023

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Il metodo dei costi contabilizzati per i fabbricati "D"

Per i fabbricati d'impresa censiti nella categoria catastale D è prevista una particolare modalità di determinazione della base imponibile, applicabile quando detti fabbricati siano privi della rendita catastale sin dall'origine.

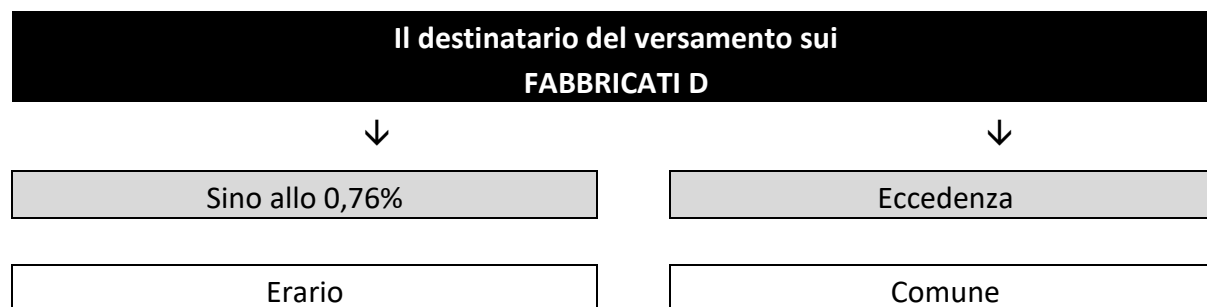
Tale regola, basata sui costi contabilizzati, è subordinata all'approvazione dei coefficienti di rivalutazione applicabili a detti valori iscritti nei registri del possessore; per l'anno 2023 detto decreto è stato approvato il 13 febbraio scorso.

Il gettito IMU dei fabbricati di categoria catastale D (tanto quelli provvisti di rendita, quanto quelli privi) viene destinato all'erario nella misura dello 0,76%; la quota eccedente (il Comune può mantenere l'aliquota base dello 0,86% o incrementarla sino al 1,06%) è destinata al Comune stesso.

A causa della "riserva erariale" l'aliquota per tale categoria di fabbricati non può essere ridotta al di sotto dello 0,76%.

Norma di riferimento: art. 1 c. 753 L. 160/19

"Per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D l'aliquota di base è pari allo 0,86 per cento, di cui la quota pari allo 0,76 per cento è riservata allo Stato, e i comuni, con deliberazione del consiglio comunale, possono aumentarla sino all'1,06 per cento o diminuirla fino al limite dello 0,76 per cento."



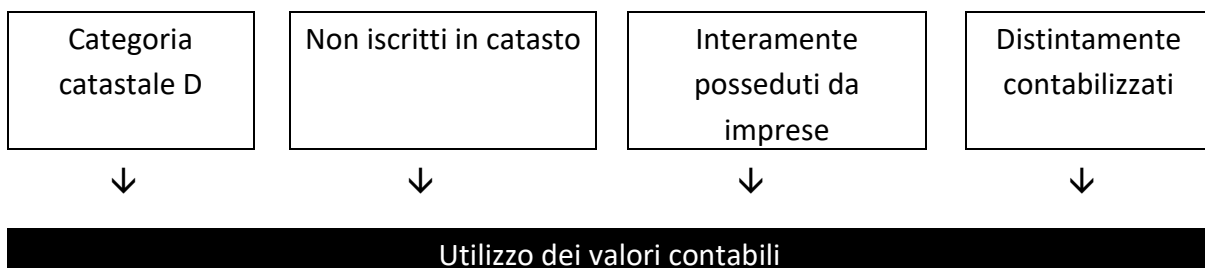
Per la determinazione della base imponibile di tali immobili occorre distinguere diverse situazioni. Se essi risultano provvisti di rendita, si applica l'imposta come per tutti gli altri fabbricati e quindi occorre far riferimento alla rendita catastale iscritta agli atti, a cui applicare lo specifico moltiplicatore (pari a 65). Considerazioni particolari vanno invece proposte nel caso in cui detti immobili siano privi della rendita catastale: agli ordinari criteri per la determinazione del valore di un fabbricato, fanno eccezione i fabbricati interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, classificabili nel gruppo catastale D e sforniti di rendita catastale sin dall'origine: al congiunto verificarsi di tali requisiti il valore è determinato sulla base dei costi di acquisizione e incrementativi contabilizzati, attualizzati mediante l'applicazione di determinati coefficienti. In questo modo l'individuazione della base imponibile avviene classificando tutti i costi sostenuti per anno di formazione e applicando agli stessi i coefficienti approvati per l'anno in questione. Il provvedimento che ha individuato i coefficienti applicabili per il calcolo dell'imposta dell'anno 2023 è il decreto 13 febbraio 2023.

| Anno | Coefficiente | Anno | Coefficiente |
|------|--------------|------|--------------|
| 2023 | 1,12 | 2002 | 1,89 |
| 2022 | 1,25 | 2001 | 1,93 |
| 2021 | 1,30 | 2000 | 2,00 |
| 2020 | 1,31 | 1999 | 2,03 |
| 2019 | 1,32 | 1998 | 2,06 |
| 2018 | 1,34 | 1997 | 2,11 |
| 2017 | 1,34 | 1996 | 2,18 |
| 2016 | 1,35 | 1995 | 2,24 |
| 2015 | 1,35 | 1994 | 2,31 |
| 2014 | 1,35 | 1993 | 2,36 |
| 2013 | 1,36 | 1992 | 2,38 |
| 2012 | 1,39 | 1991 | 2,43 |
| 2011 | 1,43 | 1990 | 2,54 |
| 2010 | 1,45 | 1989 | 2,66 |
| 2009 | 1,47 | 1988 | 2,78 |
| 2008 | 1,53 | 1987 | 3,01 |
| 2007 | 1,58 | 1986 | 3,24 |
| 2006 | 1,62 | 1985 | 3,47 |
| 2005 | 1,67 | 1984 | 3,70 |
| 2004 | 1,77 | 1983 | 3,93 |
| 2003 | 1,83 | 1982 | 4,16 |

In particolare, il valore imponibile viene determinato considerando i dati derivanti dalle scritture contabili, rettificati secondo i coefficienti che ogni anno sono stabiliti con apposito decreto ministeriale, in ragione dell'anno di acquisizione del bene e dell'anno in cui sono state sostenute eventuali spese incrementative: per quantificare la base imponibile per questa tipologia di immobili, il soggetto passivo deve individuare l'anno di acquisizione del fabbricato o di sostenimento di spese incrementative capitalizzate. All'importo storico iscritto nell'inventario si applica il coefficiente approvato con riferimento all'anno successivo a quello di acquisizione del bene o capitalizzazione delle spese.

Norma di riferimento: art. 1 c. 746 L. 160/19

“Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino al momento della richiesta dell'attribuzione della rendita il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3 dell'articolo 7 del decreto- legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, applicando i coefficienti ivi previsti, da aggiornare con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. In caso di locazione finanziaria, il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo.”



Come chiarito dalla risoluzione 6/DF del 28 marzo 2013, il valore contabile da assumere come riferimento per la determinazione della base imponibile IMU è formato dal costo originario di acquisto/costruzione compreso il costo del terreno, dalle spese incrementative, dalle rivalutazioni economico/fiscali (su questo punto occorre verificare l'efficacia fiscale dei

provvedimenti di rivalutazione eventualmente azionati dal contribuente), eventualmente effettuate, dagli interessi passivi capitalizzati e dai disavanzi di fusione, come risultante dalle scritture contabili al 1° gennaio dell'anno in riferimento al quale è dovuta l'imposta.

In tema di maggiori valori contabili, viene da chiedersi se una rivalutazione effettuata ai sensi del DL 104/20 possa esplicare effetti anche ai fini del calcolo della base imponibile IMU. Sul punto occorre ricordare che il DL 104/20 ha offerto una doppia soluzione: una prima che consisteva nella rivalutazione solo civilistica, una seconda che permetteva di attribuire rilevanza fiscale tramite il versamento di un'imposta sostitutiva del 3%.

Il fatto che nella richiamata circolare 6/DF/13 si facesse riferimento alle rivalutazioni "economico/fiscali", in assenza di indicazioni ufficiali sul punto, porta a concludere che solo il riconoscimento fiscale del maggior valore del bene potrebbe produrre effetti ai fini IMU, in relazione alla determinazione della base imponibile. I medesimi criteri contabili si applicano in presenza di tutte le condizioni richieste anche all'ipotesi di locazione finanziaria di fabbricato di categoria D: il locatore tenentario di scritture contabili dovrà fornire al locatario tutti i dati necessari per il calcolo. Infatti, il nostro ordinamento non prevede che l'immobile oggetto di leasing venga iscritto nel libro cespiti dell'impresa. La CM 3/DF/12 ricorda che, in base all'art. 5, c. 3, del D.Lgs. n. 504/92, in caso di locazione finanziaria, il locatore o il locatario possono esperire la procedura di cui al regolamento adottato con decreto del Ministro delle finanze del 19 aprile 1994, n. 701 (quindi proporre un DOC.FA.), con conseguente determinazione del valore del fabbricato sulla base della rendita proposta, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali. In mancanza di rendita proposta, il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo. Sul punto la Circolare 3/DF/12 ha evidenziato come la disposizione in commento è stata oggetto di contrastanti interpretazioni risolte dalla Corte di Cassazione con la sentenza 3160/11, con la quale è stato affermato che nonostante l'indubbia influenza del tenore testuale, il momento che segna il passaggio dal criterio di determinazione della base imponibile fondato sui valori contabili al criterio catastale è quello della richiesta di attribuzione della rendita. Ciò porterebbe, anche per i fabbricati di categoria D, ad attribuire efficacia retroattiva alla rendita attribuita dagli uffici catastali.

Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi
a cura di Massimiliano Franchin e Paolo Salzano*

Il Mef ha pubblicato il nuovo modello dichiarativo IMU Enti non commerciali

Nuovo modello dichiarativo per gli Enti non commerciali in vista della scadenza del prossimo 30 giugno che tiene conto delle novità Imu durante l'emergenza Covid. Il Mef, con il Dm 4 maggio, ha dettato le nuove linee guida per la compilazione del modello.

L'obbligo dichiarativo spetta a tutti gli enti, siano essi pubblici o privati, che non svolgono attività commerciale e che possiedono immobili destinati ad attività non lucrative.

L'elenco dei soggetti con obbligo dichiarativo si compone degli Istituti previdenziali, ex Ipab, enti territoriali, Onlus, enti del terzo settore iscritti nel RUNTZ ed enti ecclesiastici.

La dichiarazione (relativa all'anno 2022 e all'anno 2021 in proroga) dovrà essere presentata in via telematica entro il 30 giugno 2023 indirizzandola al Comune nel quale insistono completamente o in prevalenza gli immobili oggetto della dichiarazione. La dichiarazione si compone di quattro quadri che andranno debitamente compilati e firmati, nei quali andranno indicati oltre ai dati del rappresentante firmatario della dichiarazione e l'impegno alla presentazione telematica, la descrizione degli immobili totalmente imponibili o esenti ed eventuali compensazioni e/o rimborsi.

Il termine per l'approvazione delle tariffe Tari

Il Dm 19 aprile 2023 ha differito al 31 maggio il termine ultimo per l'approvazione del bilancio dopo che, la legge di bilancio aveva fissato la scadenza al 30 aprile scorso. Questa proroga trascina con sé anche il termine di approvazione delle tariffe Tari.

All'articolo 3, comma 5-quinquies del DL 228/2021 sono stati aggiunti i seguenti periodi:

“Nell'ipotesi in cui il termine per la deliberazione del bilancio di previsione venga prorogato a una data successiva al 30 aprile dell'anno di riferimento, il termine per l'approvazione degli atti di cui al periodo precedente coincide con quello per la deliberazione del bilancio di previsione. In caso di approvazione o di modifica dei provvedimenti relativi alla TARI o alla tariffa corrispettiva in data successiva all'approvazione del proprio bilancio di previsione, il comune provvede ad

effettuare le conseguenti modifiche in occasione della prima variazione utile”: è quanto si legge all’art. 39 comma 11 della bozza del Decreto Aiuti approvato dal Consiglio dei Ministri nella giornata di lunedì 2 maggio.

L’art. 3 comma 5 *quinquies* D.L. 228/2021 aveva di fatto fissato il termine di approvazione dei piani finanziari, delle tariffe e dei regolamenti Tari al 30 aprile di ogni anno rispetto a quello previsto per l’approvazione dei bilanci di previsione.

Ricordiamo che l'articolo 13, comma 5-bis, del DI 4/2022 ha previsto nel caso in cui il bilancio di previsione sia stato approvato che eventuali modifiche alle aliquote e alle tariffe dei tributi non richiedono la riapprovazione del bilancio, ma una semplice dello stesso recependo così le eventuali successive modifiche rispetto allo stanziamento iniziale relativo all’entrata dei tributi coinvolti.

In buona sostanza, se l'ente ha già approvato il bilancio di previsione, sarà sufficiente apportare successivamente una mera variazione allo stesso. Il DI Aiuti chiarisce i termini e conferma la possibilità di approvare i piani finanziari, le tariffe ed anche i regolamenti TARI oltre il 30 aprile qualora il termine per l’approvazione dei bilanci di previsione venga prorogato rispetto alla data ordinaria. Sottolineiamo come lo spostamento del termine da modo agli Enti di avere più tempo a disposizione per allineare i Regolamenti alle disposizioni in materia di qualità del servizio contenute nella delibera Area 15/2022.

Il rimborso 2023 ai Comuni terremotati di Emilia-Romagna e Lombardia è pronto

Il decreto del Capo del Dipartimento per gli affari interni e territoriali del ministero dell’Interno in concerto con il Direttore Generale delle Finanze del Ministero dell’Economia e delle Finanze relativo al “Rimborso ai Comuni delle Regioni Emilia-Romagna e Lombardia del minor gettito Imu, per l'anno 2023, derivante dall'esenzione per gli immobili ubicati nelle zone colpite dal sisma del 20 e del 29 maggio 2012, distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, in quanto inagibili totalmente o parzialmente” è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.90/2023.

Gli importi pro quota sono indicati nell'[allegato 1](#)

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