

**N° 7 / 2018**

# **“Tributi locali in Pillole”**

***servizio di aggiornamento fiscale in materia di***

***I.M.U. ed altri Tributi locali***

# Rassegna giurisprudenziale

a cura di Massimiliano Franchin, Giovanni Chittolina e Paolo Salzano



## **Il Piano Finanziario deve presentare scostamenti rispetto all'anno precedente**

Il Tar di Bari con la sentenza n. 869 del 13 giugno scorso ha stabilito che il piano finanziario TARI che non indica gli scostamenti rispetto all'anno precedente è illegittimo.

Occorre necessariamente ricordare come il Piano Finanziario sia, unitamente al Regolamento e alla delibera tariffaria, un provvedimento fondamentale nell'iter di definizione del ruolo rifiuti. In particolare esso è necessario alla determinazione delle tariffe poiché contiene il programma degli interventi economici e ambientali per affrontare la gestione del servizio rifiuti, nel quale sono evidenziati i costi del servizio che devono necessariamente esser coperti dalla Tassa, gli investimenti, le strutture e le attrezzature disponibili, le risorse finanziarie ed altro ancora.

Venendo al caso di specie, i Giudici baresi si sono pronunciati in merito all'impugnazione da parte di diversi contribuenti, di una delibera di approvazione del piano finanziario per l'esercizio rifiuti 2017. In particolare, i contribuenti avevano manifestato il loro dissenso perché il nuovo documento non presentava nessuno scostamento rispetto all'esercizio precedente e la delibera quindi non aveva alcuna motivazione.

Il Tribunale, accogliendo il ricorso, ha evidenziato come effettivamente il piano finanziario presentato per il 2017 non riportava i dati del 2016 non evidenziando, quindi, alcuno scostamento tra un esercizio e l'altro *"in termini non solo contabili, mediante un prospetto comparativo, che in specie manca, ma anche in termini economico-gestionali che spieghino perché si è stabilito di affrontare un determinato onere in passato non previsto"*.

Analizzando poi i costi espressi nel documento oggetto di discussione, i Giudici hanno evidenziato come fosse privo di fondamento l'esposizione nel piano finanziario *"...del costo di realizzazione del centro comunale di raccolta, poichè spesa d'investimento in conto capitale non riconducibile ai costi tipici indicati dalla normativa"*. E ancora: *"è privo di titolo l'importo corrispondente a riduzioni della tariffa per asserite aree non servite, che si traducono in un costo*

e quindi una maggiore tariffa a carico dei ricorrenti, nonché di tutti i soggetti iscritti a ruolo Tari che non beneficiano di alcuna riduzione”. In ultima analisi i Giudici hanno valutato negativamente l'omessa indicazione del valore economico derivante dal recupero dei rifiuti riciclabili ed hanno annullato la delibera di approvazione del piano finanziario 2017 stravolgendo così le tariffe. Con la sentenza in commento si ribadisce una volta di più l'importanza di redigere un piano finanziario che non sia una semplice formalità, ma piuttosto risulti propedeutico all'applicazione della Tassa sui Rifiuti.

**Tar di Bari, sentenza n.869 13 giugno 2018**



### **Tributi: delibera di giunta tardivamente ratificata**

Il Consiglio di Stato, mediante le sentenze n.4435 e n.4436 del 17 luglio 2018, ha stabilito, diversamente dalla sentenza di primo grado, che la delibera di giunta che approva le aliquote sui tributi purché ratificata, anche tardivamente, dal consiglio comunale è comunque valida.

Ricordiamo come, in merito alle delibere varate oltre i termini per l'approvazione del bilancio di previsione, la giurisprudenza si è più volte pronunciata a sfavore degli enti indicando come perentorio il termine per l'adozione delle delibere non ammettendo quindi alcun giorno di ritardo.

Recenti invece sono le sentenze che evidenziano come il mancato rispetto del termine non comporta di per sé l'invalidità della delibera ma incide solo sulla sua efficacia temporale, non potendo essere applicata dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. La vicenda in commento riguarda due delibere (TARI e TASI) tardive (delibera di giunta del 30 luglio 2015) convalidate dall'assessore del Comune di Matera. I Giudici del Consiglio di Stato hanno ribaltato le sentenze di primo grado, che avevano bocciato l'operato dell'Ente, indicando come *“tempestiva l'approvazione delle tariffe con volontà ritualmente ratificata dal competente organo consiliare”*.

Secondo il Giudice, la cui pronuncia appare innovativa rispetto al consolidato orientamento, sia una considerazione sulla necessità di *“conservazione e massimizzazione degli effetti giuridici”* degli atti compiuti sia, come detto, la successiva volontà *“validativa espressa dall'organo consiliare”* consentono di considerare l'atto come adottato invece dal consiglio. Ne consegue che, piuttosto che mera *“convalida”*, la successiva deliberazione consiliare deve essere considerata come *“fisiologica ratifica, idonea, piuttosto che a superare un profilo di invalidante*

*incompetenza, ad approvare, anche in pendenza di lite e con effetto naturalmente retroattivo, la volontà dell'organo esecutivo”.*

**Consiglio di Stato, sentenze nn.4435 e 4436 del 17/7/2018**



### **Accatastamento fabbricati utilizzati per la gestione dei Rifiuti**

Per la commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna l'inceneritore va accatastato in categoria D. I Giudici, con la sentenza 1309/09/2018, sono intervenuti sulle modalità di accatastamento delle discariche dei rifiuti con particolare riferimento all'inceneritore di Modena.

La vicenda trae origine dalla richiesta di conferma, da parte della società proprietaria dell'inceneritore, della sentenza di primo grado che aveva avallato il classamento nella categoria E/9, quindi esente Imu, essendo il fabbricato *“marcatamente caratterizzato e complessivamente strutturato per lo svolgimento di peculiari attività di rilievo pubblico”*.

Le istruzioni della Direzione generale del catasto e dei servizi tecnici erariali, indicano la categoria D/7 come quella corretta per l'accatastamento delle discariche per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani con gestione reddituale. Inoltre i Giudici regionali hanno evidenziato come nella categoria catastale E rientrano solo *“gli immobili che per la singolarità delle loro caratteristiche, non sono raggruppabili in classi omogenee”*, mentre nel gruppo catastale D *“vanno accatastati gli immobili costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale”*.

In passato era stata la Cassazione ad occuparsi del corretto classamento dei fabbricati stabilendo che (Cassazione 8773/2015) *“la categoria e la classe catastali debbono essere attribuite in ragione delle caratteristiche intrinseche che determinano la destinazione ordinaria e permanente delle unità immobiliari, rimanendo ininfluyente il carattere pubblico o privato della proprietà dell'immobile”*. Ne deriva che i fabbricati utilizzati per la gestione dei rifiuti, essendo questa un'attività commerciale o industriale, non possono essere accatastati in categoria E, la quale è prevista in via esclusiva per opere sostanzialmente considerate *“extra commercium perché poste a comune servizio della collettività”* e, quindi, non tassabili.

**Ctr Emilia Romagna, sentenza n.1309/09/2018 del 14 maggio 2018**

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.18405 del 12.07.2018 è tornata ad esprimersi in merito ai casi di obiettiva incertezza sulla norma tributaria che mettono al riparo il contribuente dal pagamento delle sanzioni.

L'art. 8 del **D.Lgs. n. 546/92 (codice processo tributario)** e l'art.6, comma 2 del D.Lgs. n.472/97 stabiliscono i paletti per l'identificazione dell'effettiva incertezza normativa e stabiliscono che, qualora la stessa venga riscontrata, esenta il contribuente dal versamento delle sanzioni in caso di accertamento tributario.

I Giudici affermano che, *“al fine di stabilire l'effettiva presenza di incertezza normativa, si devono valutare alcuni aspetti che possono determinare incertezza normativa ovvero 1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice”* proseguono i Giudici *“devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili (...)”*.

In buona sostanza si evince che spetta al giudice la valutazione sulla effettiva presenza di una pluralità di prescrizioni di difficile comprensione per il contribuente, il quale è chiamato a pronunciarsi sulla legittimità dell'applicazione delle sanzioni caso per caso.

**Corte di Cassazione, sentenza n.18405 del 12 luglio 2018**

# L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

## La motivazione degli atti per relationem: cosa occorre allegare?

Al fine di garantire al contribuente, destinatario dell'atto, la possibilità di avvalersi di un esaustivo diritto alla difesa (tutelato dall'articolo art. 24 della Costituzione), deve ritenersi illegittimo l'avviso che non contenga la motivazione e la documentazione eventualmente richiamata o, in alternativa, il contenuto essenziale della stessa. Questa è la previsione dell'art. 7 c. 1 della L. 212/00 (Statuto dei diritti del contribuente), così come del medesimo tenore è il commentato c. 162 della L. 296/2006 laddove descrive i contenuti minimi dell'atto impositivo. Affinché l'avviso di accertamento con il quale viene contestato il valore dichiarato ai fini ICI ed IMU per un'area fabbricabile risulti legittimo, quando la rettifica è legata al valore dichiarato per la cessione di un terreno limitrofo, è necessario che l'Ente impositore riproduca il contenuto essenziale di tale atto: questa è la posizione espressa dalla **Cassazione nella sentenza 13814 del 31 maggio 2018**, valorizzando il diritto del contribuente di conoscere agevolmente il contenuto dell'atto richiamato, al fine di poter far valere senza difficoltà le proprie argomentazioni difensive.

Tale diritto viene ritenuto di centrale importanza, tanto che è definito del tutto irrilevante il fatto che l'Ente abbia prodotto successivamente tali informazioni nell'ambito del giudizio.

### Il caso concreto

La controversia che ha portato alla sentenza in commento riguarda alcuni avvisi di accertamento con i quali il Comune ha provveduto a contestare il valore dichiarato per le aree fabbricabili, relativamente alle annualità 2008-2011 per l'ICI e 2012 per l'IMU (la fattispecie è trattata in maniera identica per entrambi i tributi).

Per quanto si desume dal testo della sentenza, il Comune ha giustificato gli atti notificati ai contribuenti facendo genericamente riferimento ad un atto di cessione (di un soggetto terzo) di analoga area situata nelle vicinanze del terreno accertato, atto nel quale veniva dichiarato un valore superiore rispetto a quello che i contribuenti destinatari dell'accertamento impugnato hanno utilizzato per liquidare l'imposta relativamente al proprio terreno.

La CTR adita aveva rettificato la pretesa dell'Ente, riducendo il valore contestato, ma non aveva accolto la richiesta di nullità eccepita per difetto di motivazione, come preteso dai contribuenti; la richiesta si basava sul fatto che dall'avviso di accertamento non erano ravvisabili i dettagli dell'atto richiamato, rendendo quindi impossibile proporre una adeguata difesa.

Contro tale decisione i contribuenti hanno proposto ricorso per Cassazione, ricorso che ha sortito la decisione favorevole con la quale è stata riformata la sentenza di secondo grado.

### **Motivazione per relationem**

La disciplina della motivazione degli atti amministrativi si fonda sull'art. 7 c. 1 della L. 212/00 (Statuto dei diritti del contribuente) secondo cui *“Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.”*

Nella sostanza, la motivazione può anche far riferimento ad un altro atto, ma tale atto deve essere allegato.

Va ricordato il principio generale in base al quale l'obbligo di allegazione sussiste esclusivamente per gli atti che non siano già conosciuti o ordinariamente conoscibili dal contribuente e il cui contenuto essenziale non sia stato trasfuso nell'avviso. Se, ad esempio, l'atto di cessione avesse riguardato un terreno nel quale i contribuenti fossero stati parte, in tal caso la motivazione *per relationem* non avrebbe richiesto l'allegazione, proprio perché detto atto è già conosciuto dai contribuenti stessi.

Nel caso esaminato, i giudici della Suprema Corte hanno ritenuto che il semplice rinvio ad un rogito di cessione di un terreno edificabile (non di loro proprietà) non fosse sufficiente per giustificare la rettifica di valore, in quanto *“riferimento assolutamente generico ad atto di compravendita (privo d'indicazione di numero di repertorio, di raccolta, dell'indicazione delle parti contraenti, dell'epoca di stipula dell'atto medesimo)”*.

L'atto richiamato avrebbe dovuto essere allegato o quantomeno individuato in maniera precisa, in modo tale che i contribuenti avrebbero potuto reperirlo e valutarlo, visto che tale atto è stato il fondamento della rettifica innescata da parte del Comune: *“Nella fattispecie in esame, incontrovertita in fatto la circostanza della mancata allegazione agli avvisi dell'atto di*

*compravendita in essi richiamato, non è dubbio che la mancanza di ogni puntuale riferimento agli estremi stessi dell'atto impedisca ai contribuenti — a quest'ultimo estranei — di conoscerne agevolmente il contenuto e di potere far quindi valere agevolmente le proprie difese.”*

Peraltro sul punto il giudice dà risalto alla necessità di una idonea motivazione direttamente all'interno dell'avviso di accertamento, negando l'efficacia degli elementi di prova che fossero stati forniti successivamente nell'ambito del giudizio, in quanto tali elementi dovevano essere portati a conoscenza già nell'ambito dell'atto di accertamento notificato, oggetto di contestazione: *“il giudice adito in sede di sindacato giurisdizionale, per valutare la legittimità dell'atto impositivo sotto il profilo dell'osservanza dell'obbligo motivazionale, deve poter fondare il giudizio sulla conoscenza da parte del contribuente dell'atto richiamato sulla base del contenuto dell'atto medesimo e non già trarla, ex post, in ragione degli eventuali elementi di prova allegati nel corso del giudizio, come avvenuto nella fattispecie, in quanto ciò varrebbe surrettiziamente legittimare una motivazione oggettivamente carente nel suo momento genetico.”*

### **Cosa NON è necessario allegare**

La motivazione *per relationem* non riguarda però qualsiasi atto che sia richiamato nell'avviso di accertamento: è il caso, in particolare, delle delibere che fissano le aliquote.

La mancata indicazione nell'accertamento di atti interni non genera alcuna nullità, poiché il cittadino ha il diritto di richiederli in presenza di un suo interesse. Peraltro, la conoscibilità delle deliberazioni comunali si presume poiché sono soggette a pubblicità legale.

La loro conoscibilità è presunta erga omnes e non devono essere allegate all'atto impositivo, nonostante il citato art. 7 della L. 212/00 preveda l'obbligo di allegazione all'avviso di accertamento degli atti ai quali si fa riferimento nella motivazione. Questa norma, infatti, espressamente dispone che gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari devono indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione. Se nella motivazione si fa riferimento a un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Anche su questo tema è intervenuta la Cassazione in maniera decisa e pare aver messo un punto definitivo sulla questione. Nella sentenza 1944 del 10 febbraio 2012 si legge: *“In tema d'imposta comunale sugli immobili (ICI), l'obbligo di allegazione all'atto impositivo, o di*



*riproduzione al suo interno, di ogni altro atto dal primo richiamato, previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, (cosiddetto Statuto del contribuente), avendo la funzione di rendere comprensibili le ragioni della decisione, riguarda i soli atti necessari per sostenere quelle ragioni intese in senso ampio e, quindi, non limitate a quelle puramente giuridiche ma comprensive anche dei presupposti di fatto.*

*Ne deriva che sono esclusi dall'obbligo dell'allegazione gli atti che si rivelano irrilevanti per il raggiungimento della detta funzione e gli atti (in specie quelli a contenuto normativo, anche secondario quali le delibere o i regolamenti comunali) giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione. (Cass. 25371/2008)."*

# Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi*

*a cura di Massimiliano Franchin*

## **Statistiche catastali 2017: aumentano gli F/2**

Il 13 luglio scorso sono state pubblicate dall’Agenzia delle Entrate le “statistiche catastali 2017” ovvero la sintesi completa sull’entità e le caratteristiche dello stock dei fabbricati, così come censito nella banca dati del catasto Edilizio Urbano aggiornato al 31 dicembre di ogni anno.

Tra i dati più rilevanti della nuova statica c’è sicuramente quello relativo all’aumento del numero dei fabbricati classificati in categoria F/2, i cosiddetti fabbricati «collabenti».

Un fabbricato si definisce collabente poiché, nello stato in cui si trova, **non è in grado di produrre reddito**; in particolare, sono unità immobiliari fatiscenti, ruderi, unità immobiliari demolite parzialmente, con il tetto crollato, ecc. Nel 2017, come si evince dalla tabella, il numero dei fabbricati di categoria F/2 è aumentato del 9,8% rispetto al 2016 e una delle ragioni è sicuramente l’esenzione dall’Imu.

La norma che regola l’Imposta municipale unica infatti, stabilisce che detti fabbricati non sono tassabili date le loro condizioni ed essendo, soprattutto, privi di rendita.

In molti casi si tratta di capannoni ex industriali ridotti a ruderi dai proprietari, a causa dell’enorme peso fiscale e dell’impossibilità di affittarli.

Per un approfondimento della questione si rinvia ad apposito approfondimento pubblicato nei numeri precedenti.

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