

N° 7 / 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, cosa accade se l'Imposta viene versata dal nudo proprietario

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, con la sentenza n. 4939/12 del 9 giugno 2023, ha espresso il principio per il quale il pagamento dell'Imu effettuato dal nudo proprietario, in luogo del soggetto titolare del diritto di abitazione, libera quest'ultimo dalla pretesa tributaria dell'Amministrazione comunale.

La decisione della Cgt si allinea al principio della Cassazione (sent. n. 33112/2018) che individua una soggettività passiva alternativa tra il titolare del diritto di proprietà e quello del diritto reale di godimento. Nel caso di specie, i giudici siciliani hanno ritenuto illegittima la pretesa del Comune nei confronti del soggetto titolare del diritto reale di abitazione, poiché l'IMU era stata già corrisposta dal proprietario dell'immobile.

Il caso prende avvio da un avviso di accertamento IMU per l'anno 2018 notificato ad un contribuente con il quale si richiedeva il versamento dell'Imposta non evasa, secondo l'Ente, dal contribuente.

Lo stesso ricorreva ai giudici di prime cure che rigettavano il ricorso motivando la decisione con la mancata prova da parte del ricorrente dell'avvenuto versamento dell'Imposta.

Il contribuente appellava la sentenza di primo grado evidenziando che il comune, di fatto, non aveva subito alcun danno poiché il tributo era stato puntualmente versato dal fratello che usufruisce dell'immobile.

Il Comune resisteva sostenendo la legittimità dell'avviso di accertamento in quanto il diritto reale di abitazione è un diritto più compresso del diritto di uso, ha per oggetto una abitazione e attribuisce al titolare il diritto di abitarla solo per i bisogni suoi e della di lui famiglia. Secondo l'Ente il codice civile non consentirebbe di cedere il diritto di abitazione a terzi e dare in locazione la casa gravata da questo diritto.

I Giudici evidenziano come sia palese il fatto che il Comune ha ricevuto il pagamento del tributo reclamato nei confronti del ricorrente da parte del nudo proprietario dell'immobile per il quale ha poi richiesto il pagamento nei confronti del titolare del diritto di abitazione.

Come già espresso dalla Corte di Cassazione, la ritenuta titolarità del diritto di abitazione sull'intero fabbricato si pone ai fini della soggettività passiva d'imposta, ai sensi del D.Lgs n. 504 del 1992, art. 3, comma 1 (si tratta della disposizione di riferimento per l'ICI in tema di soggettività passiva, ma analoga previsione è contenuta nel corpus normativo IMU), in via alternativa alla comproprietà dell'immobile medesimo. Ne consegue, quindi, che tale principio consente di ritenere che il tributo corrisposto da uno dei soggetti passivi non può consentire all'ufficio di pretenderlo nuovamente nei confronti del titolare del diritto di abitazione.

Ricordando come, ai sensi del comma 2 art. 13 D.L. 201/2011 il presupposto dell'IMU è il possesso di fabbricati, e la stessa è dovuta dai proprietari di fabbricati, che hanno il possesso ai sensi del comma 2 dell'art. 1 DLgs 504/92 e dal titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi, i Giudici mettono in evidenza che, con il medesimo atto, il ricorrente aveva acquisito il diritto di abitazione sull'immobile mentre il fratello, sullo stesso immobile, aveva ricevuto il diritto di proprietà. Il ricorrente inoltre, proseguono i Giudici, non è mai stato residente e non ha mai abitato l'immobile oggetto del contendere, nel periodo preso in considerazione dall'atto impositivo.

In conclusione, la CGT ha accolto l'appello del contribuente tenendo conto del reale fruitore dell'immobile su cui ricadeva la pretesa impositiva e riconoscendo in ogni caso la sussistenza del pagamento del tributo e l'impossibilità di duplicare il prelievo tributario per lo stesso cespite.

Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sentenza n.4939/12 del 9/6/2023



IMU CD e IAP, condizioni per l'esonero dal versamento dell'Imposta

Con l'ordinanza n. 18181 del 26 giugno scorso, la Corte di Cassazione ha stabilito che, ai fini IMU, il requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola costituisce ex lege, oltre alla conduzione dei terreni, l'unica condizione richiesta per usufruire dell'esonero dal versamento dell'Imposta da parte del coltivatore diretto o dell'imprenditore agricolo professionale.

La vicenda trae origine da un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2013 notificato ad un contribuente, il quale proponeva ricorso avanti alla Commissione Tributaria Provinciale sostenendo di esserne esentato in quanto esercente attività agricola prevalente rispetto ad altra attività commerciale.

I giudici di prime cure rigettavano il ricorso. Il contribuente si rivolgeva alla Ctr che, viceversa, accoglieva le doglianze del ricorrente rilevando che il contribuente svolgeva prevalentemente durante l'anno attività agricola ed era iscritto alla previdenza INPS per tale categoria e che lo stesso dedicava almeno il 50% del proprio tempo di lavoro all'attività agricola ricavando dalla stessa almeno il 50% del proprio reddito globale di lavoro. Infine, la somma del reddito agrario e di quello dominicale risultava maggioritaria rispetto al reddito derivante dall'attività commerciale.

Il Comune, quindi, impugnava la sentenza in Cassazione adducendo a motivazione la violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 201 del 2011, artt. 13 per aver la CTR preso in considerazione non già il solo reddito agrario, ma la somma di quest'ultimo con quello dominicale.

Per la Suprema Corte il motivo è infondato poiché, in tema di ICI, concetto estensibile all'IMU, l'agevolazione fiscale prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9 per i terreni agricoli posseduti dai soggetti di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58, è subordinata alla ricorrenza dei requisiti della qualifica, da parte del possessore, di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, desumibile dall'iscrizione negli appositi elenchi di cui alla l. n. 9 del 1963, art. 11, e della conduzione effettiva dei terreni, che, invece, deve essere provata in via autonoma dal contribuente, considerando che la ratio della disposizione è quella di incentivare la coltivazione della terra alleggerendo il carico tributario dei soggetti che ritraggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito.

Per avere accesso al regime agevolato quindi, si devono rispettare i seguenti requisiti:

- iscrizione agli appositi elenchi;
- assoggettamento agli obblighi assicurativi per invalidità, malattia e vecchiaia;
- possesso e conduzione diretta di terreni agricoli e/o aree edificabili;
- carattere principale di tali attività rispetto ad altre fonti di reddito.

Come spesso indicato dalla Cassazione, l'onere della prova della sussistenza di tali presupposti è a carico del contribuente poiché è lui che chiede di avvalersi della agevolazione. Viceversa, proseguono i Giudici, l'iscrizione di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58, è idonea a provare la sussistenza dei primi due requisiti poiché chi viene iscritto in quell'elenco svolge normalmente a titolo principale l'attività di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo legata all'agricoltura.

Il requisito relativo alla conduzione diretta dei terreni deve essere provato direttamente dal contribuente.

Come citato, la ratio della disposizione agevolativa è quella di incentivare la coltivazione della terra e di alleggerire del carico tributario quei soggetti che ritraggono dal lavoro della terra la loro prevalente/esclusiva fonte di reddito, ed è per questo che ai fini delle agevolazioni previste nel D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, vengono esclusi i coltivatori diretti titolari di pensione maturata a seguito dell'obbligatoria iscrizione alla relativa gestione previdenziale: *"la giustificazione dell'agevolazione fiscale di cui si tratta risiede evidentemente in un intento di incentivazione dell'attività agricola, connesso alla finalità di razionale sfruttamento del suolo cui fa riferimento la Costituzione, art. 44, e in relazione alla suddetta ratio incentivante non appare manifestamente irragionevole che da tale beneficio siano esclusi coloro che - nel fatto di godere di trattamenti pensionistici - all'evidenza non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito"*.

In base al comma 3 dell'art. 78 bis del D.L. n. 104 del 2020, convertito con modificazioni nella legge n. 126/2020 *"Le disposizioni in materia di imposta municipale propria si interpretano, ai sensi e per gli effetti della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 1, comma 2, nel senso che si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola"*, in tema di IMU, per effetto delle norme di interpretazione autentica di cui al D.L. n. 104 del 2020, art. 78-bis, commi 2 e 3, applicabili retroattivamente, la condizione di pensionato non può costituire di per sé un elemento ostativo ai fini del trattamento agevolativo per i terreni agricoli dallo stesso posseduti, in quanto la permanenza del requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola, che già presuppone una valutazione del reddito agrario rispetto ad altri redditi, secondo i criteri fissati ai fini previdenziali, costituisce ex lege, oltre alla conduzione dei terreni, l'unica condizione richiesta per la fruizione dei benefici fiscali.

Per ciò che concerne l'obiezione sollevata dall'Ente in merito al fatto che la Ctr aveva considerato la sommatoria del reddito agrario con quello domenicale, la Corte ricorda che il reddito fondiario riguarda i terreni e i fabbricati situati nel territorio italiano e, quindi, censiti nel Catasto Terreni o nel Catasto Fabbricati. Il reddito domenicale corrisponde alla *"parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole"* che

spetta al suo proprietario, ovvero, riguarda solamente l'entrata che si ottiene per la sola proprietà dei beni e non include quella derivante dall'esercizio dell'attività agricola. Il reddito agrario, invece, riguarda la *"parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso"*. In buona sostanza, prosegue la Corte, sia il reddito dominicale che quello agrario sono correlati alla qualità del terreno e alla sua produttività media ordinaria anche se in maniera diversa in quanto il primo è relativo al solo possesso del terreno mentre il secondo si ha solo se si esercita su un fondo un'attività agricola.

Stante ciò, quindi, appare evidente che, al fine di stabilire se il reddito derivante dall'attività agricola prevalga rispetto a quello derivante da attività non agricole (commerciale e non solo), occorre considerare sia il reddito agrario che quello dominicale.

Corte di Cassazione, ordinanza n.18181 del 26/6/2023



IMU sul valore delle aree edificabili, il Comune è legittimato a suddividere purché motivi la scelta

I Giudici del Tar Sardegna, con la sentenza n. 446 del 19 giugno scorso, hanno stabilito che il Comune è legittimato a suddividere un'area urbanistica in due distinte sottozone aventi valori diversi, ma la scelta deve essere motivata.

La vicenda trae origine da avvisi di accertamento ICI/IMU notificati ad una ditta con i quali un comune sardo chiedeva il versamento dell'Imposta su alcune aree edificabili di sua proprietà.

La ditta contestava il fatto che l'Ente, ai fini della stima dei valori di riferimento, avesse suddiviso un'area urbanisticamente qualificata all'interno dell'unitario *"Quadro normativo n° 4"* in due distinte sottozone e questo, secondo la ricorrente, non rientrava nei *"poteri comunali"* perché la disciplina vigente imporrebbe al Comune di attenersi, anche ai fini della stima, alla classificazione urbanistica dettata dal P.U.C. vigente.

I Giudici non accolgono la doglianza ed evidenziano come a memoria del d.lgs. 30 dicembre 1992, n 504, recante la disciplina generale dell'ICI, l'art. 5, comma 5, stabilisce che *"Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello 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". Ed ancora, l'art. 59, lett. g), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, stabilisce che i comuni determinino *"periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso"*. A parere dei Giudici il tenore testuale di queste norme ed in particolare della seconda, ove vengono citate le *"zone omogenee"* senza ulteriori specificazioni, è tale da consentire che la classificazione del territorio comunale a fini ICI, necessaria per il corretto svolgimento delle successive operazioni di stima e tassazione, possa essere effettuata anche in termini differenti rispetto alla classificazione propriamente urbanistica, considerata la diversa funzione delle due tipologie di classificazione. Una determinata frazione del territorio, benché caratterizzata dalla medesima destinazione urbanistica di un'altra, può differenziarsi dalla stessa sotto profili quali caratteristiche morfologiche, stato di degrado, posizione specifica rispetto all'asse viario etc, con la conseguente opportunità di una differenziazione dei criteri di stima del valore delle due aree interessate a fini ICI. Detto questo però, il collegio evidenzia che la suddetta diversificazione deve trovare necessariamente fondamento in una motivazione sufficiente.

Tar Sardegna, sentenza n.446 del 19/6/2023



IMU: l'agevolazione per inagibilità, a quali condizioni?

Con la sentenza n.551 del 20 giugno 2023 la Corte di giustizia di secondo grado della Toscana ha stabilito che, ai fini IMU, l'agevolazione prevista per inagibilità può essere accordata solamente se l'inagibilità stessa non può essere superata con interventi di manutenzione.

La vicenda al vaglio dei Giudici, prende i natali da un avviso IMU per l'anno 2014 notificato ad un contribuente, il quale impugnava l'atto, contestando tra l'altro vizi di motivazione dell'avviso impugnato, l'infondatezza per il 50% della pretesa tributaria relativa ad immobili dichiarati inagibili con ordinanza del Sindaco per violazione dell'art. 8, comma 1, del d.lgs. 504/1992 e

dell'art. 13, comma 3, lettera b) del DL 201/2011, dovendo essere disapplicato per contrasto con dette norme il regolamento adottato in materia dal Comune, l'inapplicabilità delle sanzioni considerata la tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, cui la riduzione di cui sopra sarebbe stata concessa per gli anni 2010, 2011 e 2012.

La CTP respingeva il ricorso dando ragione all'Ente. Il contribuente appellava la decisione di prime cure in secondo grado adducendo le medesime motivazioni presentate in CTP. Anche per i Giudici della CGT le ragioni del contribuente sono infondate.

La Corte ricorda come la norma di cui all'art. 13, comma 3, lett. b) del DL 201/2011 deve essere interpretata, sia sotto il profilo letterale che sotto quello sistematico, nel senso di attribuire l'agevolazione ivi prevista ai fabbricati che siano dichiarati inagibili, perché caratterizzati da fatiscenza non superabile con interventi di manutenzione e come tale accertata dall'ufficio tecnico comunale, e non per ragioni diverse dalla fatiscenza a meno che non si sia di fronte al caso di inagibilità dichiarata per constatata violazione di norme edilizie, urbanistiche e sanitarie, e non per fatiscenza degli immobili constatata dall'ufficio tecnico comunale.

Il contenuto della norma sopracitata è stato interpretato dal ricorrente presupponendo che la prima e seconda parte della disposizione si riferiscano a qualunque ipotesi di inagibilità dichiarata dal Comune, mentre la terza parte della disposizione in esame, che prevede che ai fini dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato non superabile con interventi di manutenzione, si riferirebbe esclusivamente ai casi di inagibilità per fatiscenza dichiarata dal proprietario ed accertata dal Comune.

I Giudici però evidenziano che tale interpretazione non risulta applicabile poiché comporterebbe un ingiustificato trattamento differenziato di favore per i proprietari di immobili caratterizzati da irregolarità edilizie, urbanistiche e sanitarie che usufruirebbero dell'agevolazione di cui trattasi per tale sola circostanza, di evidente antiggiuridicità rispetto ai proprietari di immobili che non siano caratterizzati da un tal genere di irregolarità. E ancora, per altro verso, un ingiustificato trattamento uguale rispetto ai proprietari di immobili che siano risultati invece in condizioni di fatiscenza regolarmente accertate dall'ufficio tecnico comunale mediante lo specifico procedimento prescritto dal ricordato art. 13.

E' quindi preferibile, proseguono i Giudici, l'interpretazione della ricordata disposizione di cui all'art. 13 più adeguata ai principi espressi dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, che impongono un trattamento normativo differenziato per situazioni intrinsecamente differenziate, rivelatrici di gradi diversi di manifestazioni di ricchezza che possono costituire il presupposto dell'imposizione.

Basti infatti pensare a chi viene sanzionato perché l'immobile di sua proprietà ha subito degli interventi edilizi effettuati, in violazione della normativa edilizia, urbanistica o sanitaria, volti a conseguire una maggior redditività dell'immobile e di chi invece, senza che si sia verificata una tale violazione, si è semplicemente trovato ad essere proprietario di un immobile la cui fatiscenza, non superabile con interventi di semplice manutenzione, e la conseguente inagibilità è stata regolarmente accertata e dichiarata dalla Pubblica Amministrazione, con conseguente perdita di valore economico dell'immobile stesso.

In buona sostanza quindi, secondo le CGT, in considerazione di un'interpretazione costituzionalmente adeguata, il citato art. 13, comma 3, lett. b), si riferisce in tutte e tre le sue parti soltanto ed esclusivamente ad immobili di cui la Pubblica Amministrazione abbia accertato, tramite l'ufficio tecnico comunale, una situazione di fatiscenza non superabile con interventi di manutenzione. Trova quindi corretta applicazione il Regolamento comunale che, in forza del potere normativo conferito all'Ente locale dalla terza parte del citato art. 13, comma 3, lett. b), ha specificato e tipizzato il contenuto delle condizioni di inagibilità necessarie ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, precisando che deve trattarsi di fabbricato diroccato, pericolante, fatiscente e simile, caratterizzato cioè da un degrado fisico non superabile con interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, condizioni il cui accertamento è attribuito, secondo la ridetta disposizione dell'art. 13, all'ufficio tecnico comunale, non essendo quindi sufficiente al riguardo una perizia di parte.

Per quanto riguarda invece l'ordinanza di temporanea inagibilità emessa dal Sindaco, la stessa era stata emanata non per esigenze di degrado strutturale dell'immobile rimediabile solo con interventi eccedenti la manutenzione ordinaria e straordinaria, bensì per irregolarità sotto il profilo urbanistico, edilizio e sanitario, e non può quindi costituire fondamento per l'attribuzione di un trattamento fiscale privilegiato previsto soltanto per il caso di inagibilità

dichiarata ed accertata dai competenti organi della Pubblica Amministrazione esclusivamente per le situazioni di grave fatiscenza di cui sopra.

La Corte respinge infine la doglianza relativa al difetto motivazionale dell'atto poiché ritiene condivisibile l'orientamento di legittimità secondo cui l'avviso di accertamento ha natura di provocatio ad opponendum, e quindi, l'obbligo della sua motivazione è soddisfatto ogni qualvolta l'Ente abbia posto il contribuente in grado di provvedere alla propria difesa, come nel caso in esame.

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, sentenza n.551 del 20/6/2023



IMU: l'esenzione per gli impianti di telecomunicazione solo previa dichiarazione

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza n. 3414 dell'8 giugno 2023, ha stabilito che se al Comune non viene comunicato che una unità immobiliare posseduta dal contribuente e già iscritta in Catasto costituisce in realtà un impianto di telecomunicazione elettronica a cui spetta l'esenzione dall'Imu (ex art. 12, comma 2, del d.lgs. 33/2016), il beneficio può essere disconosciuto dal Comune.

Ricordiamo che le opere di infrastrutturazione per la realizzazione delle reti di comunicazione elettronica ad alta velocità in fibra ottica non costituiscono unità immobiliari e non rilevano ai fini della determinazione della rendita catastale. Questo comporta per tali beni l'esclusione dall'imposizione tributaria con accatastamento nella nuova categoria F/7, priva di rendita, creata a seguito del d.lgs. 33/2016, a condizione che si presenti dichiarazione (ex art.13 di 201/2011) delle variazioni intervenute.

La vicenda trae origine dal ricorso in primo grado presentato da una ditta in seguito alla notifica di un avviso di accertamento IMU per l'anno 2018 relativo ad un immobile di categoria D/1 per il quale l'Ente chiedeva il versamento del tributo.

I Giudici di prime cure avevano motivato il non accoglimento del ricorso con il fatto che il ricorrente non aveva comunicato al Comune tramite apposita dichiarazione che l'unità immobiliare costituiva un impianto di telecomunicazione elettronica, che quindi, in base all'art. 12, d.lgs. 33/2016, era esente dal versamento del tributo.

Da qui il ricorso in appello adducendo a motivazione, tra l'altro, l'errata valutazione ed interpretazione dell'art. 12 del D.lgs. n. 33/2016.

I Giudici ricordano che l'art. 12, comma 2, ha aggiunto all'art. 86, comma 3 del D.lgs. n. 259/2003 il seguente periodo: "*Gli elementi di rete di comunicazione elettronica ad alta velocità e le altre infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione, di cui agli articoli 87 e 88, nonché le opere di infrastrutturazione per la realizzazione delle reti di comunicazione elettronica ad alta velocità in fibra ottica in grado di fornire servizi di accesso a banda ultra larga, effettuate anche all'interno di edifici, da chiunque posseduti, non costituiscono unità immobiliari ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28, e non rilevano ai fini della determinazione della rendita catastale*".

La variazione della categoria catastale in funzione di quanto stabilito dell'art. 86 co. 3 D.lgs.259/2003 non avviene in modo automatico ma rientra nelle facoltà del contribuente intestatario del bene, il quale può anche decidere di non provvedere in tal senso.

La presentazione della dichiarazione è soprattutto nell'interesse del contribuente dal momento che l'attribuzione della categoria F/7 rappresenta anche un elemento di chiarezza ai fini degli adempimenti tributari.

In altre parole, quindi, alla luce di quanto disposto dalla norma sopra citata, l'esclusione dal versamento dell'IMU può trovare applicazione solamente qualora il proprietario dell'immobile abbia provveduto a richiedere il diverso accatastamento e comunque con decorrenza dalla data di presentazione del DocFa. Ricordano infine i Giudici come, a norma dell'art. 13, comma 12-ter, DL 201/2011, il soggetto passivo è obbligato a presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.

Riconducendo il tutto al caso in esame, la mancata segnalazione al Comune, in sede dichiarativa, che l'unità immobiliare posseduta ed iscritta in Catasto in categoria D/1 costituiva, in realtà, un impianto di telecomunicazione elettronica, esente dal tributo, rendeva di fatto inapplicabile tale agevolazione.

A margine di ciò, inoltre, la CGT rilevava il fatto che la classificazione catastale era stata oggetto di variazione solo a maggio 2019 e, in sede di variazione catastale, la ricorrente aveva indicato come data fine lavori il 24 aprile 2019, così sottintendendo che vi fosse stata una qualche

trasformazione dell'immobile. La variazione, quindi, era stata fatta decorrere dall'Agenzia dal 7 maggio 2019 e non, retroattivamente, dal 1° luglio 2016.

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, sentenza n.3414 dell'8/6/2023



TARI, se l'accertamento non è adeguatamente motivato, risulta illegittimo

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n.18612/2023, ha stabilito che l'avviso di accertamento con riferimenti normativi errati è illegittimo.

Il caso al vaglio della Corte riguarda degli avvisi di accertamento aventi ad oggetto aree costituite da strade e piazze delimitate da strisce blu, destinate a parcheggi a pagamento, detenute da un Consorzio e per le quali il Comune pretendeva il versamento dell'Imposta. Gli atti però presentavano gravi lacune, mancando completamente i presupposti normativi che legittimavano la pretesa impositiva e richiamando solamente il D.Lgs n.507/93 che però fa riferimento alla TARSU e quindi non applicabile alle annualità in questione, ovvero il 2014 e il 2015, interessate dalla TARI (in vigore dall'1.1.2014).

Inoltre, negli atti, vi era un riferimento ad una specifica tariffa giornaliera senza che però fosse stato allegato il regolamento di approvazione della stessa, ai sensi della L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 662 (in vigore dal 1° gennaio 2014) con riferimento specifico alla TARI.

Il Consorzio, dopo altalenanti risultati in primo e secondo grado decide di affidare il giudizio alla Suprema Corte.

A motivazione del ricorso il ricorrente deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., in conseguenza dell'omessa pronuncia della Commissione tributaria regionale sull'eccezione di inammissibilità dell'appello per avere il Comune inammissibilmente indicato nel gravame elementi di fatto (calcoli relativi alla tassazione applicata) non riportati negli avvisi impugnati, avendo, quindi, secondo la ricorrente, così inteso "*motivare e giustificare una pretesa tributaria a monte completamente scevra dei suoi elementi fondamentali*".

Il Consorzio, inoltre, denuncia il comportamento della CTR che ha ritenuto adeguatamente motivati gli avvisi impugnati in quanto contenenti specifica indicazione del tributo richiesto, la Tarsu, ritenuta "*l'unica compatibile con l'espressa indicazione della tariffa giornaliera considerata per le annualità di che trattasi nella entità 0,0681 al m.q.*", aggiungendo che non

aveva pregio *"la considerazione che la categoria E riguardi, come da regolamento, studi commerciali e professionali, atteso che, a tenore della stessa fonte, identica è la tariffa stabilita per la categoria E/1 (riguardante autorimesse pubbliche e private ed aree destinate a parcheggio di autoveicoli)"*.

Ed ancora, lamenta il ricorrente, la CTR non aveva dato il giusto peso alla mancanza del Regolamento a supporto della tariffa indicata perché *"non radica(va)... alcun vizio nell'applicazione della tariffa di categoria assimilabile"*.

Gli altri motivi a supporto del ricorso si riconducono sostanzialmente su violazioni commesse, secondo il ricorrente, dalla CTR che aveva erroneamente affermato che il Consorzio non aveva mai presentato la denuncia delle superfici imponibili, erroneamente affermato che fosse onere del Consorzio fornire al Comune di dati relativi alle superfici imponibili, erroneamente affermato la sussistenza del presupposto impositivo, consistente nell'idoneità a produrre i rifiuti dell'area stradale destinata a parcheggio, con appositi stalli dipinti, in relazione alla quale il gestore percepisce il compenso per la sosta dei veicoli. Altre doglianze riguardavano l'aggravio delle sanzioni sugli atti impugnati.

La Suprema Corte evidenzia come, nel caso in esame, la lamentata violazione dell'art. 112 c.p.c. non trovi fondamento poiché la CTR *"si è pronunciata sulla censura mossa dall'appellante Comune circa la corretta ed adeguata motivazione degli atti impugnati, senza valorizzare i criteri di calcolo che il Consorzio assume inammissibilmente indicati solo nell'atto di gravame, e, quindi, si è pronunciata implicitamente, rigettandola, sull'eccezione di inammissibilità del motivo di appello"*

Di diverso parere invece, per quanto concerne l'obbligo motivazionale. La Corte accoglie il pensiero del Consorzio ed osserva che, per consolidato orientamento giurisprudenziale, l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte che il contribuente sia stato messo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, in condizione di esercitare il diritto di difesa, con cognizione dei fatti, ed in particolare in tema di tassa sui rifiuti è sufficiente l'indicazione nell'atto della maggiore superficie accertata o della diversa tariffa o categoria ritenute applicabili, in quanto tali elementi, integrati con gli atti generali (quali i regolamenti o altre delibere comunali che però non è necessario allegare), sono idonei a rendere comprensibili i presupposti della pretesa

tributaria, posta anche la semplicità del procedimento logico che in questi casi caratterizza la determinazione del tributo in esame, il cui ammontare viene determinato moltiplicando la tariffa, individuata sulla base della categoria, per la superficie tassata.

“La motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dalla L. 27 luglio 2002, n. 212, art. 7, ha quindi la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicchè il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze, mentre le questioni attinenti all'idoneità del criterio applicato in concreto attengono al diverso piano della prova della pretesa tributaria (Cass. n. 11613 del 2021) 4.4. è sufficiente pertanto che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale (Cass. n. 3854 del 2022)”. Nel caso in esame, dopo attenta valutazione, la Corte stabilisce che sono stati omessi una serie di elementi imprescindibili in chiave motivazionale, non essendo stati, in particolare, riportati dall'Ufficio comunale i presupposti normativi che legittimano la pretesa impositiva richiamando. L'Ufficio ha solamente citato la normativa di riferimento della Tarsu non applicabile alle annualità in questione, e fatto riferimento ad una tariffa giornaliera indicare o allegare il regolamento di approvazione della stessa, così come disposto dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 662.

Per questo motivo i Giudici accolgono il ricorso presentato dal Consorzio rilevando che la CTR ha erroneamente ritenuto sufficientemente motivati gli atti notificati non considerando invece che la presunta motivazione faceva leva su normative non più in atto e tariffe giornaliera e a categoria di attività afferenti a tali normative e non a quelle inerenti la TARI.

Corte di Cassazione, ordinanza n.18612/2023

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Compravendita di aree fabbricabili: esonero dichiarativo solo nel caso di valori "tabellari"

Una recente sentenza è stata oggetto di ampio commento sulla stampa specializzata: si tratta dell'ordinanza 11443 del 2 maggio 2023. Essa pare escludere l'obbligo dichiarativo relativamente alle compravendite di terreni edificabili.

A parere di chi scrive tale posizione non pare corretta e si pone in contrasto con le indicazioni delle istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione IMU; secondo il MEF, infatti, l'obbligo dichiarativo esiste per i trasferimenti di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

L'unico esonero è invece da ricercarsi nel caso in cui l'acquirente scelga di adeguarsi ai valori minimi approvati dal comune di ubicazione dell'immobile.

Il comma 769 della L. 160/2019 stabilisce che la dichiarazione IMU debba essere presentata o, in alternativa, trasmessa in via telematica "entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta".

In relazione alle variazioni relative al periodo d'imposta 2021, l'articolo 35, comma 4, D.L. 73/2022 aveva stabilito che la scadenza fosse posticipata rispetto al termine ordinario e fissata al 31 dicembre 2022; successivamente, il decreto milleproroghe (art. 3 c. 1 del DL 198/22) ha ulteriormente prorogato la scadenza al prossimo 30 giugno 2023. Conseguentemente, entro il 30 giugno 2023 vanno presentate le dichiarazioni IMU per comunicare al comune di ubicazione dell'immobile interessato le variazioni avvenute nel corso dei periodi d'imposta 2021 e 2022.

Per la presentazione della dichiarazione IMU occorre utilizzare il modello approvato con il D.M. 29 luglio 2022, utilizzabile tanto per l'IMU quanto per l'IMPI (imposta municipale sulle piattaforme marine).

La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

Restano ferme le dichiarazioni in passato presentate ai fini dell'IMU e della TASI, in quanto compatibili. Pertanto, se non sono intervenute variazioni che hanno determinato una diversa liquidazione del tributo e non ci si trovi in uno dei casi in cui si è tenuti a presentare la dichiarazione, non occorre ripresentare la stessa.

La regola generale che presidia gli obblighi dichiarativi IMU è che l'obbligo comunicativo esiste solo nel caso in cui gli immobili siano interessati da variazioni suscettibili di produrre una modifica sul calcolo del tributo dovuto. Pertanto, qualora nulla sia variato, come detto, non è dovuta alcuna comunicazione al Comune.

I trasferimenti immobiliari sono in generale esonerati dall'obbligo dichiarativo in quanto le informazioni sono recepite dal Comune attraverso l'atto di voltura che il notaio inoltra alla conservatoria dei registri immobiliari (MUI – modello unico informatico).

A tale regola comunque derogano le ipotesi in cui il contribuente fruisce di riduzioni dell'imposta o comunque quando il comune non è in possesso delle informazioni necessarie alla verifica del corretto assolvimento del tributo.

Una situazione particolare è quella che attiene i terreni edificabili, ossia quelli suscettibili di utilizzazione edificatoria sulla base degli strumenti urbanistici adottati dal comune; la particolarità risiede nel fatto che la base imponibile non si basa su un dato catastale (come avviene per i terreni agricoli per i quali si fa riferimento al reddito dominicale ovvero per i fabbricati in relazione ai quali la base imponibile è basata sulla rendita catastale), ma su un dato oggetto di apprezzamento (ossia il valore venale).

Sul tema dell'obbligo dichiarativo degli atti che hanno ad oggetto i trasferimenti di aree fabbricabili consta la posizione espressa in una recente pronuncia che ha avuto un certo risalto sulla stampa specializzata: si tratta della sentenza della Corte di Cassazione 11443 del 2 maggio 2023. In tale ordinanza si legge quanto segue: “Tra gli elementi da dichiarare, secondo il modello allegato al decreto citato, non è previsto il valore di mercato delle aree fabbricabili, perché gli eventuali atti di vendita sono conosciuti dal Comune, preventivamente, al momento della richiesta del certificato di destinazione urbanistica da allegare al contratto di vendita e, successivamente, al momento della trascrizione dell'atto presso la Conservatoria immobiliare, trasmesso con il modello unico informatico in cui il Comune ha libero accesso. La variazione del valore di mercato delle aree fabbricabili, pertanto, non deve essere oggetto di dichiarazione al

comune, essendo relativa a dati che l'ente locale può agevolmente prelevare dall'Anagrafe tributaria (Banca dati catastale)".

Secondo i giudici di Cassazione l'obbligo dichiarativo per le compravendite di terreni edificabili non esisterebbe in quanto il Comune potrebbe rintracciare tale informazione consultando l'atto di acquisto.

Il fatto che l'atto di acquisto sia consultabile dal comune è certamente vero, ma questo aspetto è non è affatto dirimente, in quanto nell'atto è indicato il prezzo di trasferimento del bene, mentre la base imponibile IMU è costituita dal valore (che potrebbe anche essere molto diverso).

Peraltro, le stesse istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione IMU (la sentenza richiamata riguardava l'ICI, ma sul punto le istruzioni prevedevano analogha indicazione) individuano tra le ipotesi per le quali il comune non è in possesso delle informazioni per condurre la verifica della posizione (quindi con obbligo dichiarativo) anche l'atto costitutivo, modificativo o traslativo del diritto ha avuto a oggetto un'area fabbricabile.

In questi casi, nonostante che il dato relativo alla variazione catastale sia fruibile dal comune, tuttavia l'informazione relativa al valore dell'area deve essere dichiarata dal contribuente, così come devono essere dichiarate le variazioni del valore dell'area successivamente intervenute, poiché detti elementi non sono presenti nella banca dati catastale.

Le istruzioni stabiliscono comunque un'ipotesi derogatoria: nel caso in cui il comune abbia predeterminato i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, la dichiarazione non deve essere presentata se il contribuente all'atto del versamento intende adeguarsi, per il calcolo dell'imposta, al valore venale dell'area predeterminato dal comune (peraltro si evidenzia che tale indicazione è presente nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU, ma non era presente in quelle relative all'ICI).

Pertanto, se il comune ha deliberato in tal senso e il contribuente si adegua, effettivamente non vi è obbligo dichiarativo.

Notizie Flash

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

Niente “sconti” per il versamento del CUP

La Corte dei Conti Puglia, con la deliberazione n. 93/2023/PAR del 31/5/2023 ha chiarito che il Comune non può disporre esoneri dal pagamento del Canone Unico Patrimoniale.

La norma impone ai comuni, alle province e alle città metropolitane di disciplinare il canone in parola in modo da assicurare un gettito pari a quello conseguito dai singoli tributi che oggi sono stati sostituiti dal CUP, fatta salva, in ogni caso, la possibilità di variare il gettito attraverso la modifica del valore della tariffa-base indicata dal Legislatore statale all'interno del comma 826 dell'art. 1 della L. n. 160/2019.

In buona sostanza, è stato attribuito agli Enti territoriali il potere di disciplinare il canone unico patrimoniale in modo da garantire l'invarianza di gettito anche eventualmente attraverso la modifica delle tariffe, bilanciando così la necessità di predeterminazione statale della tariffa - base e l'esigenza di tutelare l'autonomia finanziaria dei singoli Enti territoriali riconosciuta dagli artt. 117, 118 e 119 della Costituzione.

Ne deriva quindi, che un eventuale esonero totale o parziale dal pagamento del canone unico patrimoniale comporterebbe una diretta diminuzione delle entrate del bilancio dell'Ente territoriale, in violazione della disciplina recata dall'art. 1, commi 816 e ss., della L. n. 160/2019 che, come detto in precedenza, esige l'invarianza di gettito.

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