

N° 8 / 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



Tributi: legittima la notifica con raccomandata A/R

Con l'ordinanza n.16165/2018 la Corte di Cassazione ha stabilito che, in tema di tributi locali, il Comune, quale ente impositore, può notificare al contribuente gli avvisi di accertamento mediante raccomandata, con avviso di ricevimento, per il tramite del servizio di posta universale (fino alla effettiva liberalizzazione dello stesso).

La vicenda trae origine dal ricorso presentato da un contribuente al quale erano stati notificati avvisi di accertamento ICI. Secondo il contribuente, gli avvisi dovevano considerarsi viziati tra l'altro per il fatto che erano stati notificati mediante raccomandata con avviso di ricevimento e non mediante l'ausilio dell'ufficiale giudiziario, cosa che avrebbe determinato la nullità per l'assenza della relazione di notificazione.

I primi due gradi di giudizio davano ragione all'ente impositore, da qui il ricorso in Cassazione. Anche per i Giudici della Suprema Corte la pretesa del contribuente non può essere accolta e, sulle orme di un filone giurisprudenziale consolidato, affermano che la modalità di notifica, per raccomandata con avviso di ricevimento, degli atti impositivi, emanati dagli enti locali è una modalità espressamente prevista dall'articolo 1, comma 161 della Legge n. 296/2006.

In questa forma di notificazione, trovano applicazione le norme del regolamento postale concernenti la consegna dei plichi raccomandati, per i quali non viene redatta alcuna relata di notifica o non viene apposta alcuna annotazione specifica sull'avviso di ricevimento relativamente alla persona a cui è stato consegnato il plico e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'articolo 1335 Cc, superabile solo se egli da' prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione.

Corte di Cassazione, ordinanza n.16165/2018

Un'area edificabile soggetta a vincolo idrogeologico non perde la sua peculiarità. Questo il principio enunciato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n.18429/2018. I Giudici si sono pronunciati in merito ad avvisi di accertamento Ici notificati ad un contribuente nei quali veniva contestata la passività di alcuni terreni dichiarati agricoli ma per lo strumento urbanistico ricadenti in ambito edificabile. Le sentenze dei primi due gradi di giudizio accoglievano il ricorso proposto dal contribuente il quale aveva evidenziato come questi terreni risultavano gravati da un vincolo di inedificabilità posto dallo stesso Comune in seguito ad eventi calamitosi ovvero di un vincolo idrogeologico.

A ribaltare le due sentenze è intervenuta la Cassazione che ha legittimato il comportamento dell'Ente impositore, affermando che il vincolo non rappresenta un impedimento al mantenimento dell'edificabilità.

L'orientamento consolidato, affermano i Giudici, è quello secondo cui *"l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi"*.

Per la Corte inoltre, il significato specifico di area edificabile non può venir meno a causa di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionino, in concreto, l'edificabilità del suolo in quanto questi limiti incidendo sulle facoltà dominicali, connesse alla possibilità di trasformazione urbanistico-edilizia del suolo, ne presuppongono la vocazione edificatoria. La presenza infine di tali vincoli non sottrae le aree su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili, ma incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla base imponibile.

Corte di Cassazione, ordinanza n.18429/2018

La Ctp di Modena, con la sentenza n.347/1/2018 del 12 giugno 2018 ha stabilito che il provvedimento di rigetto emesso da un ente impositore a seguito di un'istanza del contribuente non rappresenta un atto autonomamente impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie.

L'impugnazione dello stesso comporta l'inammissibilità del ricorso, con contestuale condanna alle spese in capo al ricorrente.

La vicenda trae origine da un'istanza presentata da una società al fine di ridurre la superficie tassabile ai fini del calcolo della Tassa Rifiuti. L'Ente ha rigettato la richiesta, da qui l'impugnazione del diniego da parte della società ed il ricorso in commissione tributaria provinciale. Il Comune, nella costituzione in giudizio, evidenziava come il ricorso fosse inammissibile in quanto proposto contro un atto, ovvero la risposta negativa a una istanza di fatto paragonabile a un interpello, non autonomamente impugnabile sulla base di quanto previsto dall'articolo 19 del Dlgs 546/92.

La Commissione ha accolto le doglianze del Comune evidenziando come l'articolo 6 del Dlgs 156/2015 (revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario) sia intervenuto sulla controversa questione dell'autonoma impugnabilità del diniego all'istanza di interpello, rilevando come la nuova disciplina abbia definitivamente confermato, in via generale, la non impugnabilità della risposta negativa agli interpelli, ammettendo la possibilità di proporre ricorso unitamente all'atto impositivo solo per i pareri aventi ad oggetto la disapplicazione di norme antielusive.

In buona sostanza il diniego espresso in relazione a istanze disapplicative non lede diritti per i quali è necessario ammettere una tutela giurisdizionale la quale deve, quindi, essere prevista solo in relazione agli eventuali e successivi avvisi di accertamento.

Ctp Modena, sentenza n.347/1/2018 del 12 giugno 2018



Il cumulo giuridico applicato ai tributi

La Corte di Cassazione attraverso l'ordinanza n.18423 del 12 luglio scorso ha stabilito che il principio del cumulo giuridico delle sanzioni vale anche per gli enti locali.

L'istituto della continuazione per le sanzioni amministrative tributarie, ex art. 12, comma 5, del Dlgs n.472/1997 (quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata del triplo), si applica anche all'Ici, ciò determina quindi che, quando un contribuente commette violazioni della stessa natura, in diversi periodi d'imposta, deve essere irrogata una sanzione unica e non una sanzione per ogni annualità.

Più precisamente, se un contribuente commette più violazioni (ad esempio, omette di presentare la dichiarazione per diverse annualità) per Ici, Imu, Tasi, Tari e altri tributi locali, deve essere assoggettato al pagamento di un'unica sanzione con gli aumenti previsti dalla legge.

I Giudici di Piazza Cavour si sono pronunciati in merito ad un accertamento Ici ma il principio espresso dalla Corte va esteso a tutti i tributi amministrati dagli enti locali.

Occorre però precisare che si fa ricorso al cumulo giuridico, con irrogazione di un'unica sanzione, solamente se questo porta ad una condizione più favorevole rispetto al cumulo materiale che si concretizza in una sanzione per ogni violazione commessa (quindi nella sommatoria delle singole sanzioni).

Inoltre, va sottolineato il fatto che un contribuente beneficia del cumulo giuridico solo se si concorda con la tesi che per ICI, IMU, TASI e TARI le violazioni si ripetono.

Per completezza di analisi va ricordato che una sentenza della Cassazione del 2016 ha stabilito che, in caso di omessa o infedele denuncia, si applica una sanzione per ogni anno poiché la violazione si ripete. L'omissione o l'infedeltà infatti non vengono considerate violazioni di natura istantanea ma si ripetono nel corso degli anni fino al momento in cui la situazione, da parte del contribuente, non viene sanata.

Corte di Cassazione, ordinanza n.18423 del 12 luglio 2018

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Abitazione principale ed IMU: per l'esenzione serve il congiunto accatastamento

In un approfondimento pubblicato alcuni mesi addietro si è esaminato il tema dell'abitazione principale ai fini IMU, evidenziandone le differenze marcate rispetto ai requisiti previsti ai fini del precedente tributo comunale, l'ICI.

Occorre segnalare una recente sentenza con la quale la Cassazione si esprime sul tema: con la **sentenza 20368 del 31 luglio 2018** i giudici di legittimità esaminano il tema della nozione di **abitazione principale** ai fini dell'applicazione dei tributi locali.

Rispetto al precedente intervento, dove si è ragionato prevalentemente del **requisito anagrafico** (ossia della necessità di verificare nell'immobile, tanto la dimora, quanto la residenza del contribuente), in questa sede la Cassazione ha valutato la questione riguardante **l'applicabilità dell'agevolazione ad un unico immobile risultante come tale agli atti catastali**. In entrambi, la conclusione porta ad una interpretazione più restrittiva, nel caso dell'IMU rispetto all'ICI, dei requisiti per applicare le agevolazioni previste a favore dell'abitazione principale.

Il caso

La sentenza viene pronunciata in relazione ad un contenzioso riguardante un rimborso negato dal Comune di Torino per il **periodo d'imposta 2012** (il primo anno di applicazione dell'attuale imposta municipale); al tempo, l'immobile destinato ad essere utilizzato quale abitazione principale era sottoposto a prelievo in misura ridotta rispetto agli altri fabbricati, mentre oggi tale immobile risulta esentato. Ciò posto, occorre segnalare come **il concetto di abitazione principale non si sia modificato**.

Il Comune ricorre per Cassazione dopo che la Commissione tributaria regionale, ribaltando la decisione della Commissione provinciale, ha dato ragione al contribuente, con l'obiettivo di far valere le proprie ragioni in merito alla **corretta interpretazione della nozione di abitazione principale**.

Per quanto si può cogliere dalla sentenza in commento, la controversia trae origine dalla convinzione dei contribuenti (padre e figlia) di aver diritto di **fruire entrambi dell'agevolazione per l'abitazione principale**, in relazione al fatto che essi possedessero come abitazione principale, ivi dimorandovi stabilmente ed avendo lì la propria residenza anagrafica, l'unità immobiliare di proprietà l'una dell'altro.

La definizione di abitazione principale

Sul punto la Suprema Corte è davvero eloquente: *“il tenore letterale della norma in esame [ossia l’art. 13 c. 2 DL 201/11 riguardante l’IMU, n.d.a.] è chiaro, **diversificandosi in modo evidente dalla previsione in tema di ICI in tema di agevolazione relativa al possesso di abitazione principale, oggetto di diversi interventi normativi.**”*

L’art. 13 c. 2 del DL 201/11, al secondo periodo, dispone infatti quanto segue:

“L'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali continuano ad applicarsi l'aliquota di cui al comma 7 e la detrazione di cui al comma 10. Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile.”

Ai fini IMU è stabilito l’esonero per l’abitazione principale e relative pertinenze, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, a patto che l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano **come unica unità immobiliare**, sia destinato dal possessore e dal suo nucleo familiare a dimora abituale e vi abbiano posto la residenza anagrafica.

In questa sede, come detto, viene approfondito il tema dell’unitarietà dell’immobile sotto l’aspetto catastale.

Osserva la Cassazione come tale diversa qualificazioni comporta *“la **non applicabilità della giurisprudenza della Corte formatasi in tema di ICI, riferita, peraltro, ad unità immobiliari contigue che, pur diversamente accatastate, fossero destinate ad essere in concreto utilizzate come abitazione principale del compendio nel suo complesso**”*

Ai fini ICI, infatti, la Cassazione aveva previsto una interpretazione sostanziale del concetto catastale di abitazione principale, di fatto stabilendo che, a dispetto delle risultanze catastali, ciò che rilevava era l'effettivo utilizzo che il contribuente faceva dell'immobile.

Nella sentenza 25902 del 29 ottobre 2008, si legge *“il concetto di abitazione principale, quindi, non risulta necessariamente legato a quello ex art. 2, co.1, lett. A) D. Lgs. n.504 del 1992 di unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano (poi catasto dei fabbricati) né, di conseguenza, limitato ad una sola unità come identificata catastalmente, ma viene in rilievo esclusivamente per la speciale considerazione, da parte del Legislatore, dello specifico uso quale abitazione principale dell'immobile nel suo complesso”*. Tesi interpretativa peraltro successivamente confermata anche dalle sentenze 25731 del 9 dicembre 2009 e 12269 del 19 maggio 2010.

Pertanto, il contribuente che (per fare un esempio concreto e affatto remoto) possiede due unità immobiliari contigue separatamente accatastate (ad esempio perché acquistate in momenti diversi omettendo la prescritta fusione catastale) e le utilizza come un'unica abitazione, poteva sfruttare (dal 2008) per l'intero complesso immobiliare l'esenzione ICI; sul punto, comunque, è bene ricordare che tale interpretazione pare legittima solo se anche nei fatti risultava tale utilizzo unitario (ad esempio con contatori delle utenze unici per entrambi gli immobili, un unico ingresso, ubicazione delle stanze in modo tale da non poter considerare i due immobili immediatamente frazionabili, ecc).

La nuova definizione introdotta nell'impianto IMU e TASI accantona definitivamente tale interpretazione: ai fini dell'applicazione del nuovo tributo comunale, infatti, è previsto che *“per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare”*. Conseguentemente, il contribuente che deciderà di utilizzare come unica abitazione immobili che catastalmente sono separati, non potrà considerarli entrambi abitazione principale ma, al contrario, solo per uno di questi potrà invocare le agevolazioni per abitazione principale (l'esenzione, ovvero l'aliquota agevolata e la detrazione per gli immobili di lusso), mentre l'altro dovrà scontare l'imposta sulla base dell'aliquota ordinaria stabilita dal Comune.

Come confermato dalla CM 3/DF/12, dalla lettura della norma emerge, innanzitutto, che l'abitazione principale deve essere costituita da una sola unità immobiliare iscritta o iscrivibile in

catasto a prescindere dalla circostanza che sia utilizzata come abitazione principale più di una unità immobiliare distintamente iscritta in catasto. In tal caso, le singole unità immobiliari vanno assoggettate separatamente ad imposizione, ciascuna per la propria rendita. Pertanto, il contribuente può scegliere quale delle unità immobiliari destinare ad abitazione principale, con applicazione dell'esenzione e delle riduzioni IMU per questa previste; le altre, invece, vanno considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal Comune per tali tipologie di fabbricati.

Il contribuente non può, quindi, applicare le agevolazioni per più di una unità immobiliare, a meno che non abbia preventivamente proceduto al loro accatastamento unitario.

La Cassazione trae conferma della propria posizione anche dal fatto che solo dal 2016 sia stata introdotta un'agevolazione a favore dell'immobile utilizzato da un familiare: *“D'altronde, come indiretta conferma di quanto sopra osservato, rileva anche la modifica introdotta, nel contesto del citato 13 del d.l. n. 201/2011, con l'aggiunta, ad opera dell'art. 1, comma 10, della l. n. 208/2015, della previsione, al comma 3, del comma Oa), secondo cui, solo con decorrenza dal 1° gennaio 2016, la base imponibile dell'imposta municipale propria è ridotta del 50% «per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori stabilmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato [...]».*”

Questo conferma che, prima di tale data, nessuna agevolazione può essere riconosciuta all'immobile utilizzato dalla figlia, se non è utilizzato anche da medesimo contribuente, a nulla valendo il fatto che egli utilizza l'immobile contiguo.

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