

N° 8 / 2022

“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*



Passività Imu, proprietario e promissario acquirente

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24972 del 19 agosto scorso, ha stabilito che, la soggettività passiva Imu rimane in capo al proprietario fino alla stipula dell'atto di compravendita, anche se il promissario acquirente viene immesso anticipatamente nel godimento dell'immobile.

Il caso prende origine dal ricorso presentato contro la sentenza di secondo grado riguardante un avviso di accertamento Ici per il mancato pagamento dell'Imposta per 38 immobili. Il ricorrente sosteneva che il versamento dell'Imposta non spettasse a lui in virtù del fatto che, detti immobili, nell'anno accertato, erano già stati consegnati a terzi in esecuzione di contratti preliminari di vendita.

Per i Giudici della Suprema Corte il ricorso è infondato poiché il contratto preliminare di vendita è irrilevante ai fini dell'individuazione della soggettività passiva in quanto l'obbligo di versamento dell'imposta ricade sull'acquirente solamente dal momento in cui viene stipulato l'atto notarile di compravendita. Il Collegio rileva infatti come la posizione giuridica di chi sia immesso nella disponibilità di un immobile in attuazione di un preliminare di vendita ad effetti anticipati sia in realtà di detenzione e non di possesso che invece, secondo il codice civile, identifica un diritto reale di godimento.

La Cassazione ricorda che, nel 2008, le sezioni unite si erano espresse a tal proposito stabilendo che “nella promessa di vendita, quando viene convenuta la consegna del bene prima della stipula del contratto definitivo, non si verifica un'anticipazione degli effetti traslativi, in quanto la disponibilità conseguita dal promissario acquirente si fonda sull'esistenza di un contratto di comodato funzionalmente collegato al contratto preliminare, produttivo di effetti meramente

obbligatori. Pertanto, la relazione con la cosa, da parte del promissario acquirente, è qualificabile esclusivamente come detenzione qualificata e non come possesso utile *ad usucapionem*, salvo la dimostrazione di una intervenuta *intervesio possessionis* nei modi previsti dall'art. 1141 cod. civ.”.

Infine, la Corte, tornando al caso di specie, ha ricordato come la norma stabilisca che il soggetto passivo ai fini Ici (ma questa disciplina vale assolutamente anche ai fini Imu) è il proprietario o il titolare di altro diritto reale di godimento sull'immobile e quindi, non potendo identificare il soggetto passivo nel promissario acquirente per i motivi sopra citati, il proprietario dell'immobile compromesso in vendita, rimane il solo ed unico soggetto obbligato al versamento dell'Imposta.

Corte di Cassazione, sentenza n.24972 del 19 agosto 2022



Imu aree fabbricabili, ok anche se manca l'approvazione della Regione

La Ctp Siracusa, con la sentenza n. 285/6/2022, ha stabilito che, ai fini IMU, un'area edificabile sconta il tributo se risulta inserita nello strumento urbanistico vigente senza che si renda necessaria l'approvazione della Regione e l'adozione degli strumenti urbanistici attuativi.

La vicenda trae origine dal ricorso presentato in seguito alla notifica di un avviso di accertamento Ici per un'area edificabile. I Giudici hanno rigettato il ricorso ritenendo l'accertamento fondato. La Commissione ha ribadito come in ambito Ici, al fine di determinare la base imponibile, l'eventuale edificabilità di un'area deve essere desunta dalla qualificazione della stessa nello strumento urbanistico, indipendentemente che lo stesso sia stato approvato o meno dalla Regione. Il concetto è così espresso nell'art. 36, comma 2, del DL 223/2006, che recita testualmente *“un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”*.

La pronuncia dei giudici siracusani è in linea con le precedenti pronunce della giurisprudenza di merito a parere della quale per il calcolo della base imponibile Ici/Imu di un'area edificabile è necessaria la consultazione dello strumento urbanistico per determinarne la qualificazione; a tal fine deve essere valutata la maggiore o minore attualità delle potenzialità edificatorie

dell'immobile, nonché la possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione, in ragione delle concrete condizioni esistenti al momento dell'imposizione.

Ctp Siracusa, sentenza n.285/6/2022



Imu su area occupata dalla PA

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.22691/2022, ha stabilito che, ai fini Imu, il soggetto passivo nel caso di un'area occupata da un ente pubblico per la realizzazione di un'opera pubblica rimane il proprietario fino al momento del passaggio di proprietà della stessa.

Un comune aveva notificato ad un contribuente degli avvisi di accertamento Imu in merito a dei terreni edificabili per i quali non era stata presentata la denuncia e non era stato effettuato un versamento congruo.

Il contribuente impugnava gli avvisi e la Ctr, ritenendo che i terreni sottratti al possesso del contribuente ed occupati d'urgenza fin dall'anno 1988, risultavano trasformati in maniera irreversibile per la realizzazione di un'opera pubblica determinando così la perdita di possesso da parte del proprietario, accoglieva il ricorso. Il comune si rivolgeva alla Suprema Corte.

I Giudici della Cassazione hanno ricordato come la norma stabilisca che i soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario o il titolare di altro diritto reale di godimento. L'occupazione temporanea d'urgenza di un terreno da parte della pubblica amministrazione non comporta la sottrazione della proprietà del bene fino a quando non intervenga l'ablazione del fondo, ed è per questo che egli rimane il soggetto passivo. La realizzazione di un'opera pubblica su un fondo oggetto di legittima occupazione, proseguono i Giudici, non comporta il trasferimento della proprietà poiché non può essere paragonata ad un atto di compravendita tanto che, l'ente, rimane mero detentore del fondo mentre il proprietario, mantenendo la proprietà, sconta il tributo.

Corte di Cassazione, sentenza n.22691/2022

Tarsu/Tari: la società che gestisce i parcheggi pubblici sconta il tributo?

Con la sentenza n. 25548/2022 la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi della soggettività passiva Tari in merito ai parcheggi pubblici. In particolare, la Corte ha ribadito che, al fine di applicare correttamente il tributo, deve essere analizzato integralmente il contenuto del contratto stipulato tra il comune e il concessionario del servizio di parcheggio. La motivazione di ciò, a parere della Corte, risiede nella necessità di comprendere se la gestione riguardi solamente il servizio di parcheggio oppure anche la detenzione e custodia di tutta o parte delle aree destinate a parcheggio.

Il caso riguarda un contratto stipulato tra un comune e una ditta che aveva ricevuto la concessione di un'area da gestire con un parcheggio pubblico a pagamento, oggetto di un avviso di accertamento Tarsu notificato alla ditta relativamente all'annualità 2008. La Società impugnava l'avviso di accertamento adducendo a motivazione la carenza del presupposto impositivo dichiarandosi concessionaria, in forza di un contratto di appalto, del servizio di riscossione dei ticket relativi alle aree adibite a parcheggio a pagamento, ma non detentrica dell'area che rimaneva invece nelle piene disponibilità dell'Ente e che l'occupazione temporanea trovava rilevanza dai singoli cittadini escludendo così anche la sussistenza dei presupposti per il pagamento della TOSAP.

Analoghi i giudizi di primo e secondo grado, la società è ricorso in Cassazione.

La Cassazione, nel rigettare il ricorso, ha osservato come il presupposto impositivo della Tarsu (concetto applicabile anche ai fini Tari) e quello della Tosap sono differenti. Se per la Tassa sui rifiuti il presupposto è il possesso o la detenzione di aree, quello della Tosap riguarda l'occupazione di aree con sottrazione all'uso pubblico.

A questo proposito, secondo i Giudici, è rilevante il contenuto del contratto stipulato tra l'Ente e il concessionario. Come già affermato dalla stessa Cassazione non vi può essere sovrapposizione tra Tassa rifiuti e Tosap poichè: *[...] deve distinguersi tra occupazione di aree con sottrazione all'uso pubblico – che, come precisato anche nella ordinanza n. 16012/2021 costituisce il presupposto della Tosap, e la detenzione di aree rilevante ai fini della tassa sullo smaltimento dei rifiuti. [...] Il differente testo delle norme rende evidente che nel primo caso il presupposto impositivo si ha in ragione della sottrazione del bene all'uso pubblico e della sua destinazione ad*

un uso particolare, nel secondo caso il presupposto impositivo si ha per l'occupazione e l'uso di un bene (dal quale il detentore trae un vantaggio) suscettibile di produrre rifiuti”.

Il contenuto contrattuale deve essere letto ed interpretato attentamente tenendo ben presente i due differenti presupposti impositivi rilevando, nel caso della Tosap, se la Società occupa l'area sottraendola all'uso pubblico o se il concessionario si limita al mero servizio di gestione del parcheggio, restando l'area soggetta all'occupazione temporanea ad opera del singolo e non della concessionaria. Ai fini Tari, invece, si rende necessario verificare se *“...il titolo riconosca o meno al concessionario una posizione qualificabile come detenzione (di area suscettibile di produrre rifiuti) sia pure nell'interesse del Comune e strumentale all'assolvimento dei compiti previsti dal contratto, nell'esercizio di una attività imprenditoriale con finalità lucrativa (Cass. 15440/2017; Cass. 6571/2020)”.*

Per il caso in esame la Corte ha verificato l'attribuzione al concessionario della gestione delle aree con le relative funzioni di custodia che ne comporta, quindi, la detenzione delle aree stesse e la soggettività passiva ai fini TARI.

Corte di Cassazione, sentenza n.25548/2022



Canone Unico, il prelievo ha natura tributaria

La Ctp Prodenone, con la sentenza n. 65/2022 ha fornito un'importante precisazione in merito al nuovo canone unico comunale di occupazione di suolo pubblico, nello specifico nella parte collegata alla diffusione di messaggi pubblicitari. Per i Giudici, il nuovo canone ha natura tributaria e non patrimoniale e di conseguenza, eventuali controversie sono di competenza delle commissioni tributarie.

Il nuovo canone, istituito dalla Legge 160/2019, unisce il prelievo che riguarda l'occupazione del suolo pubblico e la diffusione di messaggi pubblicitari la cui entrata si autodefinisce come “canone patrimoniale” ma in realtà non trova molti consensi.

Per i Giudici friulani, per definire la natura di un'entrata è necessario accertarne il meccanismo del prelievo più che rifarsi alla qualificazione fornita dalla Legge, ed è per questo che si rende necessario verificare se l'entrata ha una giustificazione di natura «corrispettiva» rispetto a una utilità offerta dall'ente pubblico oppure se la stessa è diretta a finanziare le pubbliche spese. E

ancora, è necessario accertare se il criterio di commisurazione è ispirato o meno a indici economicamente rilevanti.

La commissione è intervenuta relativamente alla quota di canone riferita alla diffusione dei messaggi pubblicitari in continuità con i principi di cui all'imposta sulla pubblicità e al canone autorizzatorio alternativo (Dlgs 446/1997) già dichiarato di natura tributaria nelle sentenze precedenti. Il senso non cambia nemmeno con il canone attuale poiché trattasi di un prelievo che si fonda su un indice di capacità contributiva istituito con la finalità di reperire risorse al bilancio comunale.

A tutto ciò va aggiunto inoltre che attualmente il canone è dovuto anche nel caso in cui la diffusione di messaggi pubblicitari avvenga attraverso impianti ubicati in aree private, seppure percepibili dal pubblico, anche se l'ente non ha attribuito alcuna utilità a favore del privato. Per i giudici quindi, il prelievo può avere solamente natura tributaria.

Ctp Pordenone, sentenza n.65/2022



Termini di riscossione, congrui gli 85 giorni

La Ctp di Pisa, con la sentenza n.242/2022, è intervenuta in merito ad avvisi di accertamento Tari notificati entro i termini prorogati (85 giorni) in seguito alle disposizioni emergenziali emanate dal Legislatore nel 2020.

Il contribuente ha impugnato gli accertamenti motivando il ricorso con il fatto che, a suo parere, gli atti erano stati notificati oltre i termini consentiti dalla norma (entro il 31 dicembre del quinto anno a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati).

La vicenda trae origine dal ricorso presentato da un contribuente in seguito alla notifica di avvisi di accertamento Tari per gli anni dal 2015 al 2019. Le motivazioni addotte dal ricorrente riguardavano i termini della notifica, la carenza di motivazione degli atti di accertamento e l'errato presupposto impositivo in quanto, oggetto di accertamento, era un locale adibito a garage e privo di utenze.

La Ctp ha respinto il ricorso ritenendo applicabile lo spostamento dei termini decadenziali di 85 giorni e quindi al 25 marzo 2021, con la conseguenza che, la notifica, risultava correttamente

effettuata nei termini (il plico era stato consegnato all'Ufficio Postale in data 19 marzo). In merito alle altre doglianze, i Giudici hanno deciso che il locale adibito a garage deve essere tassato ricordando come già la Cassazione, sul caso, si fosse pronunciata a favore dell'assoggettamento di locali adibiti a cantina o garages, seppur privi di utenze, poiché rimangono comunque suscettibili a produrre rifiuti. L'onere della prova al fine di valutare eventuali agevolazioni o esenzioni spetta eventualmente al contribuente, cosa che, nel caso in esame, non si è verificata. Dalla documentazione presentata infatti non risulta che i locali fossero inutilizzati e inutilizzabili e quindi non sussiste, secondo i Giudici, alcuna condizione per la quale applicate l'agevolazione rivendicata.

Infine, in merito al difetto motivazionale sollevato dal contribuente, i Giudici hanno evidenziato come la doglianza non trovi fondamento poiché il ricorrente, nel proporre ricorso, ha contestato in maniera dettagliata gli avvisi, ben comprendendo quindi il contenuto degli stessi.

In virtù della sentenza appena commentata possiamo ribadire l'effettiva applicabilità della disposizione introdotta dal Decreto Cura Italia, assolutamente importante per l'attività accertativa degli enti locali. Seppur ancora circoscritte a sentenze di primo grado, si comincia a delineare un quadro pressoché chiaro riguardo l'applicabilità degli 85 giorni in deroga al termine ordinario di decadenza di cui all'articolo 1, comma 161, della legge 296/2006.

Ctp Pisa, sentenza n.242/2022

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Rettifica dell'accertamento IMU: la decadenza non si verifica in caso di riduzione della pretesa

Nell'approfondimento pubblicato lo scorso mese abbiamo analizzato come debbano essere correttamente interpretati i termini di accertamento previsti nel c. 161 dell'art. 1 della L. 296/06, attualmente applicabile in forza del rinvio operato dal c. 776 dell'art. 1 della L. 160/19; in particolar modo si è evidenziato come l'allungamento di un anno del termine di prescrizione abbia effetto solo in relazione all'annualità per la quale il contribuente non ha presentato la dichiarazione; in altre parole, tale allungamento si realizza solo se il fatto che avrebbe richiesto la presentazione del modello di variazione IMU si è verificato in tale annualità.

Nel presente contributo, prendendo spunto da una recente pronuncia della Cassazione, valutiamo invece l'effetto di una rettifica dell'atto impositivo con riferimento ai corrispondenti termini di accertamento.

Nel procedimento di accertamento capita piuttosto spesso che il contribuente porti all'attenzione dell'Ufficio tributi elementi che spingono quest'ultimo a rivedere la propria pretesa, senza comunque che tale pretesa si venga ad azzerare: il tipico caso è quello di un versamento correttamente effettuato dal contribuente alla scadenza prevista, ma che non era stato recepito al momento della fase istruttoria prodromica all'emissione dell'atto e quindi detto atto era stato emesso con tale vizio sostanziale.

Quando nella fase di autotutela il contribuente documenta tale versamento (fornisce la quietanza con la quale aveva proceduto a pagare nei termini), la logica conseguenza è che l'ente provveda all'emissione di un atto che sostituisca il precedente, a rettifica dell'originaria pretesa del Comune (eliminando la pretesa infondata e confermando le altre richieste): qualora questa situazione si verifichi a cavallo d'anno in relazione ad una annualità per la quale la possibilità di contestazione del Comune decade al 31 dicembre, potrebbe sorgere il dubbio che il nuovo atto emesso sia da considerarsi effettivamente regolare.

Su questo aspetto si è concentrata la sentenza 24297 pronunciata dalla Corte di Cassazione, pubblicata il 4 agosto 2022.

Il caso

Vediamo in caso di specie che ha portato al giudizio risolto dalla sentenza in commento: il Comune aveva notificato (in data 25 novembre 2010) al contribuente atti di accertamento riguardanti le annualità dal 2005 al 2008 che, a seguito dell'esame in autotutela della documentazione prodotta dal contribuente, l'ente impositore ha deciso di rettificare (questi secondi atti sono stati notificati il 5 maggio 2011).

La contestazione esaminata nella sentenza riguarda l'ICI, ma identiche considerazioni devono essere proposte anche in relazione all'attuale tributo comunale sul possesso degli immobili, l'IMU, posto che gli aspetti procedurali sono i medesimi.

Tali secondi atti recavano una diversa numerazioni e si erano autoqualificati in termini di «annullamento e sostituzione dei primi avvisi».

Nel caso di specie si trattava di una contestazione riguardante terreni edificabili e il comune si è accorto di aver male determinato il valore utilizzato nella fase di accertamento: ha quindi provveduto ad emettere nuovi atti contestando un valore inferiore. Questo per descrivere il caso, ma in realtà il merito della rettifica in questa sede non interessa: il punto che si preme segnalare è che tali atti sono stati riemessi con una contestazione che risulta inferiore a quella originariamente notificata al contribuente.

Il contribuente, proponendo ricorso alla commissione tributaria provinciale, aveva tra le altre cose contestando la validità dell'atto relativo al 2005, in quanto ha eccepito che il potere di accertamento da parte del Comune si era esaurito al 31 dicembre 2010.

La norma di riferimento è il c. 161 dell'art. 1 della L. 296/06 (ancora oggi applicabile in forza del rinvio operato dal c. 776 dell'art. 1 della L. 160/19): *“Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.”*

Pertanto, secondo il contribuente, l'atto notificato nei termini era da considerarsi non più esistente perché annullato da parte del Comune, mentre il nuovo atto notificato nel corso del 2011, oltre il termine del 31 dicembre 2010, era da considerarsi parimenti illegittimo in quanto

appunto notificato oltre il limite massimo che l'ente ha a disposizione per inviare ai contribuenti le proprie contestazioni.

La posizione della Cassazione

Il pensiero della giurisprudenza sul tema non è nuovo ed è stato confermato dai giudici di legittimità nella sentenza in commento.

L'esercizio dell'autotutela ha avuto riguardo alla richiesta degli avvisi di accertamento, così che correttamente il giudice di merito ha dato applicazione al principio di diritto secondo il quale in tema di domanda ed eccezione nel processo tributario, le parti conservano la disponibilità dei diritti in contestazione, con la conseguenza che, qualora l'amministrazione si avveda che è corretta e da accogliere una contestazione mossa dal contribuente, non per questo essa deve rinnovare l'intero procedimento amministrativo (nel caso di specie ormai precluso dai termini di decadenza).

L'amministrazione ha infatti il potere-dovere di ridurre la domanda rinunciando ad una parte della pretesa, quella che l'ente stesso ha considerato infondata.

La Corte in più occasioni ha rimarcato che la modificazione in diminuzione dell'originario avviso di accertamento non esprime una nuova pretesa tributaria, limitandosi a ridurre quella originaria, per cui non costituisce atto nuovo, ma solo revoca parziale di quello precedente, che non deve rispettare il termine decadenziale di esercizio del potere impositivo.

La Cassazione ricorda peraltro che, anche con riferimento a provvedimenti definitivi, l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela, o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non è atto impugnabile non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove, invece, deve ritenersi ammissibile un'autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa. Per esemplificare, si consideri un atto notificato al contribuente e non impugnato; se dopo un anno, ad esempio, il Comune si dovesse accorgere in un errore nell'atto e lo dovesse rettificare in diminuzione (ad esempio perché viene scomputato un versamento effettuato dal contribuente), la notifica del nuovo atto che non aggiunge nulla al precedente (anzi, lo riduce) non consente al contribuente di proporre ricorso.

Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi
a cura di Massimiliano Franchin e Giovanni Chittolina*

Nuovamente al via i rimborsi per il minor gettito IMU

Il decreto del ministero dell'Interno, assunto di concerto con il ministero dell'Economia e delle Finanze, datato 5 agosto 2022 è in corso di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale: esso riguarda il rimborso ai Comuni delle Regioni Emilia-Romagna e Lombardia del minor gettito Imu, per l'anno 2022, 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.

La somma complessiva a disposizione è di 7.363.925,30 euro, secondo gli importi indicati pro quota nell'[allegato 1](#) che costituisce parte integrante del provvedimento.

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