

**N° 9 / 2021**

# **“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



## IMU: il requisito della ruralità

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 23386/2021 ha stabilito che, ai fini IMU, per ottenere l'agevolazione spettante ai fabbricati rurali strumentali all'attività agricola, è sufficiente la risultanza catastale del requisito di ruralità del fabbricato.

La vicenda trae origine dalla notifica di tre avvisi di accertamento IMU per gli anni di imposta dal 2012 al 2014 ad una società per omesso versamento in merito a fabbricati che la stessa considerava esenti perché strumentali all'attività agricola.

La società impugnava gli atti e ricorreva in primo e secondo grado, in entrambi i casi, con esito negativo. I Giudici regionali confermavano sostanzialmente il giudizio della ctp ritenendo che, correttamente, il Comune aveva preteso il versamento dell'Imposta poiché la ricorrente aveva cessato l'esercizio dell'attività agricola e, di conseguenza, gli immobili non potevano essere più considerati strumentali all'esercizio dell'attività agricola e beneficiare dell'agevolazione.

I giudici della Cassazione, in primo luogo, hanno ricordato come per beneficiare dell'agevolazione Imu sia necessario che la ruralità degli immobili emerga dagli atti catastali. La Corte specifica che il DL 70/2011, articolo 7, comma 2-bis, ha previsto la presentazione di una *“domanda di variazione della categoria catastale per l'attribuzione all'immobile della categoria A/6 per gli immobili rurali ad uso abitativo o della categoria D/10 per gli immobili rurali ad uso strumentale (..)”,* dietro autocertificazione dell'interessato. In altre parole, i giudici evidenziano come in luogo della procedura complessa Docfa, era possibile presentare per la variazione una semplice domanda.

Per la Suprema Corte, i Giudici regionali hanno solamente considerato la cessazione dell'attività agricola da parte della ricorrente senza però minimamente considerare le obiettive emergenze catastali degli immobili e senza inoltre operare una qualche distinzione tra fabbricati rurali a destinazione abitativa che, in quanto tali, sono esclusi dalle disposizioni in tema agevolazione Imu, e quelli di natura strumentale.

La Cassazione ha quindi accolto il ricorso della società ribaltando la sentenza di secondo grado.

**Corte di Cassazione, sentenza n.23386/2021**



### **ICI/IMU: sufficiente l'avvio della procedura finalizzata all'edificabilità**

Il semplice avvio della procedura amministrativa finalizzata alla edificabilità assume rilevanza ai fini impositivi, determinando un incremento di valore dell'immobile che costituisce manifestazione di ricchezza e capacità contributiva.

Questo in sostanza quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 26897 del 5 ottobre scorso.

La vicenda trae origine da avvisi di accertamento Ici per l'anno 2011 notificati per omessa dichiarazione e versamento, a tre contribuenti comproprietari di terreni edificabili. Gli atti venivano impugnati dai contribuenti innanzi la Commissione tributaria provinciale adducendo a motivazione che, alla data del 10 gennaio 2011, tali terreni dovevano ritenersi non edificabili. I ricorrenti, infatti, evidenziavano come il Piano di governo del territorio (PGT), il quale ne mutava la destinazione, rendendoli edificabili, era stato adottato dal Comune solo in data 11 maggio 2011, approvato in data 25 novembre 2011 e reso efficace dalla Regione il 18 gennaio 2012. I Giudici provinciali accoglievano il ricorso ritenendo che il Comune non avesse provato l'incremento di valore degli immobili. Il Comune, quindi, ricorreva in commissione regionale la quale, a differenza della decisione di primo grado, accoglieva il ricorso dell'Ente affermando che era intervenuta una variazione urbanistica che legittimava il Comune ad assoggettare ad ICI i terreni, in quanto divenuti edificabili. Da qui il ricorso in Cassazione.

I contribuenti motivavano il ricorso, in primo luogo, denunciando la violazione e falsa applicazione dell'art. 13 della legge regionale n. 12 del 2005 e dell'art. 36 del d.l. n. 223 del 2006 convertito nella Legge n. 248 del 2006 in relazione all'art. 360, n. 3 cod. proc. civ. Infatti, secondo le ricorrenti, dalla lettura combinata di tali disposizioni discenderebbe che la sola adozione del Piano di governo del territorio non comporta di per sé l'inefficacia del preesistente Piano regolatore ma questo, ai sensi dell'art. 13, comma 12 della LR n. 12 del 2005 affianca il PGT adottato. Pertanto, opera il regime di salvaguardia per effetto del quale le domande di permesso di costruire devono rispettare entrambi gli strumenti urbanistici. Conseguentemente, nel caso di specie, nel periodo compreso tra l'11 maggio 2011, data di adozione del nuovo PGT, e il 25 novembre 2011 data della sua approvazione, i terreni non sarebbero da considerarsi

edificabili. Con il secondo motivo le ricorrenti denunciavano la violazione e falsa applicazione dell'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992, in relazione all'art. 360, n. 3 cod. proc. civ. poiché la sentenza impugnata sarebbe stata priva di un'adeguata motivazione in ordine all'iter logico dalla stessa seguito per ritenere *“oltremodo attendibile e non spropositata”* la stima di valore degli immobili, laddove avrebbe invece dovuto motivare adeguatamente i criteri utilizzati. Per i Giudici della Suprema Corte il primo motivo è infondato. È ormai consolidato l'orientamento per cui, in tema di ICI, 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. L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo ius aedificandi o di modifiche del piano regolatore che si traducano in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo d'imposta, conformemente alla natura periodica del tributo in questione, senza che ciò comporti il diritto al rimborso per gli anni pregressi, a meno che il Comune non ritenga di riconoscerlo, ai sensi dell'art. 59, comma primo, lettera f), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Si è anche chiarito che la nozione di edificabilità rilevante ai fini tributari è distinta ed autonoma rispetto a quella rilevante ai fini urbanistici poiché diverse sono le finalità della legislazione urbanistica che tende a garantire il corretto uso del territorio urbano. Lo ius aedificandi non può essere esercitato se non quando gli strumenti urbanistici siano perfezionati; al contrario la disciplina fiscale mira ad adeguare il prelievo fiscale alle variazioni dei valori economici dei suoli, che si registrano e progrediscono, in parallelo, dal sorgere della mera aspettativa dello ius aedificandi, fino al perfezionamento dello stesso. Proprio tenendo conto di tale autonomia, la Cassazione ha più volte evidenziato come anche il semplice avvio della procedura amministrativa finalizzata alla edificabilità assume rilevanza ai fini impositivi, determinando un incremento di valore dell'immobile che costituisce manifestazione di ricchezza e capacità contributiva.

Venendo al caso in esame quindi la Ctr ha correttamente ritenuto che l'adozione del PGT, per effetto del quale i terreni delle contribuenti divenivano edificabili, legittimasse il Comune a

sottoporre a tassazione i terreni delle contribuenti. Anche il secondo motivo è inammissibile per la Corte. I Giudici evidenziano come, per effetto della nuova formulazione dell'art. 360 n. 5 cod. proc. civ., applicabile nel caso in esame, il controllo sulla motivazione può investire esclusivamente l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, la quale sussiste nelle sole ipotesi di "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e di "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile". Il difetto motivazionale sussisterebbe solamente nel caso in cui i giudici regionali avessero dimostrato mancanze o deficienze nell'esaminare i punti decisivi della controversia poiché la norma non conferisce alla Corte di legittimità il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo *"quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice del merito, al quale soltanto spetta di individuare le fonti del proprio convincimento e, a tale scopo, valutare le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, e scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione"*.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.26897/2021**



**Tosap: area di occupazione**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 26226/2021, è intervenuta in ambito Tosap sul concetto di *dicatio ad patriam* con riguardo all'area occupata da una gelateria. Il titolare della stessa ha chiesto il rimborso della TOSAP relativa agli anni dal 2010 al 2014 versata al Comune sul presupposto che l'area dalla stessa occupata avesse natura privata e non fosse adibita indistintamente all'uso pubblico. Il Comune aveva esercitato il tacito diniego contro il quale il contribuente presentava ricorso presso la CTP di Campobasso la quale dava ragione al contribuente. Il Comune resisteva in appello presentando ricorso alla CTR di Campobasso che lo accoglieva. Da qui il ricorso in Cassazione. La ricorrente lamenta in primo luogo la violazione e falsa applicazione dell'art. 38, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, dell'art. 115 c.p.c. e dell'art. 2697 c.c. in quanto la CTR avrebbe erroneamente ritenuto che l'area interessata fosse stata oggetto di una *dicatio ad patriam* senza invece considerare l'effettiva esistenza di una volontà del proprietario di acconsentire ad un utilizzo indiscriminato ed indistinto del bene da parte

della collettività, e senza verificare la natura precaria ed a mero titolo di tolleranza della messa a disposizione del bene senza ufficialmente esistere un interesse pubblico di carattere generale all'utilizzo della *res* ad opera della detta collettività. In buona sostanza, secondo la ricorrente, i giudici regionali avrebbero solamente dato importanza alle mere caratteristiche costruttive del bene che, invece, non avevano valore istruttorio, al fine di accertare la volontà della proprietà di asservire l'area alla collettività. La Suprema Corte ha affermato che, secondo la giurisprudenza di legittimità, la cosiddetta *dicatio ad patriam*, quale modo di costituzione di una servitù di uso pubblico, consta nel comportamento del proprietario che, seppure non intenzionalmente diretto a dar vita al diritto di uso pubblico, metta volontariamente e con continuità un proprio bene *"a disposizione della collettività, assoggettandolo al correlativo uso, al fine di soddisfare un'esigenza comune ai membri di tale collettività uti cives, indipendentemente dai motivi per i quali dettò comportamento venga tenuto, dalla sua spontaneità' e dallo spirito che lo anima"*.

A rafforzare quanto sopra esposto i Giudici ricordano come la stessa Ctr aveva rimarcato il fatto che la volontà di destinare all'uso collettivo l'area in esame fosse desumibile dall'avvenuta sua ristrutturazione con conseguente cambiamento d'uso da Hotel a complesso residenziale, la cui superficie, delimitata dall'abbattimento del muro entro il quale si trovava il preesistente giardino, era divenuta formalmente "piazza", come si desumeva dalle relazioni tecniche presentate al momento della richiesta di autorizzazione della detta ristrutturazione, dalle quali emergeva *"abbassamento del piano della piazza per farlo diventare complanare rispetto ai marciapiedi"* e che *"la piazza antistante l'ex hotel giardino è stata completamente ridisegnata e contemporaneamente è stata riformulata la distribuzione dell'areazione del piano interrato"*, senza prevedere *"alcuna fascia di rispetto in favore dell'immobile"*. A chiusura della sentenza i Giudici hanno ritenuto il terzo motivo non esaminabile in conseguenza del rigetto dei primi due. La ricorrente, a questo proposito, aveva ritenuto errata l'affermazione della Ctr in relazione alla sua carenza di legittimazione attiva ad esercitare l'actio negatoria ai sensi dell'articolo 949 c.p.c.

[Corte di Cassazione, ordinanza n.26226/2021](#)

# L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

## La maggiorazione delle aliquote IMU è confermata anche senza specifica deliberazione nel 2021

La maggiorazione IMU dello 0,08% trova applicazione nel 2021 anche senza che il Comune provveda in tal senso con una specifica deliberazione: questo è il principale chiarimento fornito dal MEF nella **risoluzione 8/DF pubblicata il 21 settembre 2021**. L'obbligo di deliberazione interessava infatti l'anno 2020, ossia il primo anno di applicazione della nuova disciplina; al contrario, per il 2021 la maggiorazione viene considerata alla stregua di una aliquota, con la conseguenza che, se deliberata nel 2020, nel 2021 trova automaticamente applicazione confermativa al pari delle altre aliquote approvate lo scorso anno.

In tema di IMU, infatti, l'ente impositore deve approvare le aliquote applicabili nell'anno e, in caso di omessa deliberazione, risultano applicabili quelle relative all'anno d'imposta precedente. Anche la maggiorazione IMU segue le stesse sorti.

In sede di liquidazione dell'imposta 2021 occorrerà esaminare le deliberazioni dei Comuni in materia di aliquota IMU per verificarne l'applicabilità, valutando le regole che hanno accompagnato l'evoluzione dalla "vecchia" alla "nuova" IMU.

### La maggiorazione IMU

I Comuni hanno una ampia potestà nel decidere le aliquote d'imposta, potendole modulare per tipologia di immobili, sino ad azzerarle; tale libertà è però vincolata al rispetto di un limite superiore, in quanto la soglia massima stabilità per la fissazione delle aliquote IMU è pari al 1,06%.

Tale limite però può essere derogato, in una specifica situazione. Ai sensi dell'art. 1 c. 755 della L. 160/19, è infatti previsto che

*"a decorrere dall'anno 2020, limitatamente agli immobili non esentati ai sensi dei commi da 10 a 26 dell'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, i comuni, con espressa deliberazione del consiglio comunale, da adottare ai sensi del comma 779, pubblicata nel sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi del comma 767,*

*possono aumentare ulteriormente l'aliquota massima dell'1,06 per cento di cui al comma 754 sino all'1,14 per cento, in sostituzione della maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui al comma 677 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, nella stessa misura applicata per l'anno 2015 e confermata fino all'anno 2019 alle condizioni di cui al comma 28 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015. I comuni negli anni successivi possono solo ridurre la maggiorazione di cui al presente comma, restando esclusa ogni possibilità di variazione in aumento.”*

La maggiorazione richiamata venne prevista in sede di introduzione della TASI per consentire ai Comuni un maggior margine di manovrabilità nell'ambito della tassa sui servizi, maggiorazione che poi venne mantenuta a valere sull'IMU quando la TASI venne soppressa e incorporata nell'IMU.

Tale maggiorazione però ha sempre trovato un'applicazione con modalità “confermative”, nel senso che solo i Comuni che la introdussero originariamente avevano diritto a continuare ad applicarla, nelle sue evoluzioni; al contrario, l'istituzione della maggiorazione era preclusa a tutti gli altri comuni che originariamente decisero di non servirsene, così come a quei comuni che successivamente hanno deciso di accantonarla.

Anche con il passaggio alla “nuova IMU” introdotta a decorrere dal 2020 ad opera della L. 160/19 viene mantenuta la medesima impostazione: detta maggiorazione viene esplicitamente ammessa dal richiamato c. 755, confermando l'analoga maggiorazione già introdotta nel passato, con la sola facoltà, eventualmente, di ridurla, ma non di incrementarla.

Con l'avvento della nuova IMU viene altresì confermata la regola generale riguardante l'approvazione delle aliquote d'imposta: come previsto dal c. 767, il Comune è tenuto ad approvare le nuove aliquote d'imposta entro il 14 ottobre (e le deve pubblicare entro il 28 ottobre per consentire ai contribuenti di verificarle). Tale scadenza è cruciale per poter farle valere per il periodo d'imposta in corso a conguaglio dell'imposta dovuta per l'intero anno (l'acconto, come noto, viene liquidato provvisoriamente sulla base dei parametri applicabili per il precedente periodo d'imposta).

A questo punto va segnalato un dubbio interpretativo che si forma dalla lettura del richiamato comma 755 posto che “a decorrere dall'anno 2020 [...] i comuni, con espressa deliberazione del consiglio comunale” possono confermare la previgente maggiorazione. L'interpretazione



letterale parrebbe portare alla conclusione che, una eventuale mancata deliberazione delle aliquote per il 2021 certamente confermerebbe per l'anno in corso le aliquote approvate lo scorso anno, ma tale comportamento potrebbe far "perdere per strada" la maggiorazione IMU. In altre parole, per mantenere la maggiorazione il Comune è tenuto ad approvarla esplicitamente ogni anno?

Quindi, il contribuente che non constata sul sito del MEF la deliberazione del comune, oltre ad applicare le aliquote 2020, deve considerare la maggiorazione eventualmente applicata lo scorso anno oppure questa si deve considerare implicitamente soppressa?

In realtà, "l'espressa deliberazione" del consiglio comunale prevista dal comma 755 era da considerarsi riferibile al solo anno 2020: tale richiesta va considerata come una sorta di norma di transizione, mentre per gli anni successivi opera la regola di automatica applicazione delle aliquote prevista a regime dal comma 767, che pertanto finisce per coinvolgere anche l'eventuale maggiorazione dello 0,08%.

Tale interpretazione è stata recentemente confermata anche dalla risoluzione 8/DF del 21 settembre 2021 pubblicata sul sito del MEF, secondo la quale detta maggiorazione "diventa a tutti gli effetti un'aliquota IMU con il medesimo regime giuridico delle altre aliquote, cui si applicano dunque le stesse regole generali stabilite per queste ultime."

Pertanto, riepilogando sul tema, le situazioni che si possono verificare sono le seguenti:

- se il comune lo scorso anno non ha espressamente deliberato in tema di maggiorazione, questa non risulterà più applicabile;
- se lo scorso anno ha confermato la maggiorazione e quest'anno non delibera in tema di aliquote saranno applicabili le aliquote decise in relazione al periodo d'imposta 2020, compresa la maggiorazione;
- se nel 2021 viene deliberata una nuova articolazione delle aliquote, il comune può decidere di modificare anche la maggiorazione precedentemente approvata, ma solo in riduzione di quanto precedentemente deliberato.

# Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi*

*a cura di Massimiliano Franchin*

## **TARI: ai Pef 2022 mancano modelli e livelli standard**

Il metodo tariffario per i rifiuti per il periodo 2022-2025 è stato approvato da Arera lo scorso agosto mediante la delibera 363/2021. Mediante la delibera e l'allegato Mtr-2 si sarebbe dovuto agevolare la predisposizione dei Piani Economici Finanziari al fine di disporre delle nuove tariffe del tributo. La delibera invece ha fatto rinvio a diversi successivi provvedimenti per la determinazione di elementi di importanza fondamentale per cominciare a lavorare ai nuovi PEF per il 2022.

Arera per la prima volta ha introdotto il concetto di Pef pluriennale motivo per cui si ritiene di fondamentale importanza poter disporre di fac-simile di tabelle o modelli base per le relazioni, sui quali poi Comuni, gestori ed enti territorialmente competenti potranno procedere. Gli schemi tipizzati per la predisposizione degli atti sono invece assenti.

Altra mancanza riguarda gli standard e livelli minimi di qualità del servizio a cui dovranno adeguarsi Comuni e gestori. Essi sono necessari per valorizzare le variabili incidenti sul costo totale e di conseguenza sulle tariffe, argomenti che costituiscono termine di confronto per l'inserimento di nuovi costi.

E ancora, ad oggi, non risultano disciplinati il valore tasso di inflazione programmata, i valori dei tassi di inflazione per gli anni 2023, 2024 e 2025 e il vettore che esprime il deflatore degli investimenti fissi lordi senza il quale non è possibile ad oggi provvedere al calcolo dei costi d'uso del capitale.

Ultimo, ma non meno importante, l'aspetto legato al nuovo adempimento posto in capo ai gestori degli impianti di trattamento (discariche, inceneritori, ma anche impianti di recupero e di riciclo) che, a partire dal 2022, dovranno redigere un proprio piano finanziario. A tal fine non sono ancora disponibili i criteri per la quantificazione delle componenti perequative ambientali che, a seconda della gerarchia dei rifiuti, potranno essere positive o negative. Nel primo caso il gestore, ad esempio, di una discarica dovrà versare una somma alla cassa per i servizi energetici

e ambientali, nel secondo caso invece il gestore dell'impianto di recupero dovrà ricevere dalla stessa cassa un contributo sulla base dei rifiuti trattati.

Al momento la data di approvazione dei bilanci previsionali è fissata al 31 dicembre 2021, non rimane quindi molto tempo a disposizione se si considera tutta l'attività da porre in essere anche in considerazione del numero di variabili in più rispetto al primo periodo regolatorio e la durata temporale di copertura del PEF. Ci si augura quindi che l'Autorità provveda tempestivamente a render noto tutto quanto necessario.

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