

N° 9 / 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



IMU: Cd e Iap pensionati

La Commissione tributaria provinciale di Ferrara, con la sentenza n. 116/2022, ha dato lettura ed interpretazione più ampia all'articolo 78-bis del DL 104/2020 il quale, relativamente all'inquadramento come Cd e IAP considera anche *"... i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola"*.

Nello specifico i Giudici hanno evidenziato come il citato articolo non stabilisca alcuna differenza sulle tipologie di pensioni percepite e non imponga come unica fonte reddituale l'attività agricola.

La vicenda trae origine da un avviso di accertamento IMU notificato ad un coltivatore che percepiva pensione da attività artigianale raggiunta precedentemente alla sua iscrizione come Iap. Secondo l'Ente, in virtù dell'art. 78-bis del DL 104/2020, il coltivatore non aveva diritto ad alcuna esenzione percependo pensione da attività artigianale e quindi non potendo essere considerato Iap.

Il contribuente impugnava l'avviso di accertamento adducendo a motivazione la lettura troppo restrittiva fatta dal Comune del sopra citato articolo 78-bis. Per il contribuente, infatti, la norma parla di "pensione" senza dare alcuna specifica in merito alla "tipologia di pensione" che il coltivatore deve percepire.

La Ctp ha accolto il ricorso sposando la tesi del contribuente e affermando quindi che, il coltivatore che percepisce una pensione da attività artigianale, non prevedendo la normativa alcuna differenziazione in merito alle tipologie di pensione, è esente dal versamento dell'IMU.

In merito alla decisione dei Giudici va detto che l'articolo 78-bis del DL 104/2020 prevede l'estensione delle agevolazioni previste per Cd e Iap anche ai pensionati, ma la condizione è strettamente legata a due condizioni. La prima è che i soggetti continuino a svolgere attività

agricola, la seconda che mantengano l'iscrizione alla previdenza agricola. Ne deriva quindi che la storia professionale dei soggetti pensionati debba avere necessariamente "natura agricola".

CTP Ferrara, sentenza n.116/ 2022

La sentenza pronunciata dalla CTP di Ferrara ci trova in disaccordo, in quanto, al di là della lettera della norma, che effettivamente non qualifica la tipologia di pensione, la ratio della disposizione è del tutto chiara.

Il DL 78-bis del DL 104/20 era infatti intervenuto per dirimere la questione circa la possibilità di applicare le agevolazioni IMU per CD e IAP. Infatti, mentre il MEF includeva nell'agevolazione il contribuente che, seppur beneficiario di trattamenti pensionistici, continuava ad esercitare l'attività, al contrario la Cassazione affermava che l'agricoltore che continuava la propria attività pur avendo acquisito il diritto alla pensione per sopraggiunti limiti di età (sentenza 13745 del 31 maggio 2017), dovesse pagare imposta. Evidentemente il tema centrale è l'esercizio di attività agricola da parte di un soggetto che percepisce una pensione agricola, non una qualunque tipologia di pensione.

La norma in questione è la seguente: *"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."* Il fatto che il legislatore abbia usato il termine "mantengono" non può presupporre altro se non una pensione riferibile ad una precedente attività agricola.



Imu agriturismo in abitazione di lusso

Ai fini della classificazione catastale delle unità immobiliari, secondo la Corte di Cassazione, le costruzioni destinate alla ricezione ed ospitalità, nell'ambito dell'attività di agriturismo svolta da una azienda agricola, rivestono il carattere di strumentalità all'attività agricola che giustifica il riconoscimento della ruralità, ai sensi dell' art. 9, comma 3-bis, del d.l. n. 557 del 1993, senza che ad esse possa trovare applicazione l'esclusione di cui alla lett. f) dell'art. 9, comma 3, dello stesso decreto, operante per le sole costruzioni rurali destinate ad abitazione.

Questo in buona sostanza quanto sancito dai Giudici con la sentenza n. 27198/2022.

La vicenda trae origine dalla contestazione sollevata dall'Agenzia delle Entrate avente ad oggetto la classificazione nella categoria D10 e conseguente riconoscimento della ruralità, di un fabbricato abitativo ad uso agriturismo. L'agenzia contestava il classamento proposto poiché i fabbricati oggetto della richiesta risultavano immobili di lusso ai sensi del Dm 2 agosto 1969 ed evidenziava inoltre come le abitazioni rurali non possano appartenere alla categoria degli immobili di lusso così come disposto dal comma 3 dell'art. 9 del DI 557/1993.

Per i Giudici della Suprema Corte, la teoria dell'Agenzia delle Entrate non è condivisibile poiché vi è una mescolanza di discipline normative che non trova fondamento. La disciplina che norma le abitazioni rurali è contenuta nel comma 3 dell'art. 9 del DI 557/1993 che, tra le altre cose, prevede, ai fini del riconoscimento della ruralità, che gli immobili non siano qualificati come immobili di lusso, mentre quella dei fabbricati rurali strumentali è contenuta nell'art. 3-bis del medesimo decreto in virtù del quale sono fabbricati rurali strumentali gli immobili strumentali alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile e che sono rurali strumentali le unità immobiliari a destinazione agrituristica in base a quanto stabilito dalla Legge 96/2006.

A differenza quindi della ruralità dei fabbricati ad uso abitativo (comma 3, art. 9 DI 557/1993), per definire se un fabbricato è rurale ad uso strumentale è necessario solamente che lo stesso sia destinato ad una delle attività previste dalla legge (art. 2135 del cc). A questo punto, stante quanto affermato dai Giudici, essendo l'attività agrituristica un'attività connessa all'agricoltura secondo il codice civile, se la stessa viene esercitata un fabbricato di lusso (per via delle caratteristiche del fabbricato stesso) lo stesso può essere classificato come immobile rurale ad uso strumentale poiché rispecchia le caratteristiche oggettive necessarie a questo inquadramento.

Corte di Cassazione, sentenza n.27198/2022



Tari, la passività dei magazzini e delle aree di stoccaggio

Il Tar della Lombardia è tornato ad occuparsi dell'assoggettamento alla Tari dei magazzini di stoccaggio, sia per le materie prime e le scorte, sia per i prodotti finiti.

In particolare, il caso di specie riguarda un'area sulla quale insiste un magazzino e sulla quale una ditta che svolge l'attività di trattamento rifiuti di terzi, stocca i rifiuti.

Con la sentenza n. 1953/2022 i Giudici hanno ribadito la tesi già espressa in precedenza dal Tar Sardegna ovvero che sia i magazzini di stoccaggio delle materie prime e delle scorte che quelli per i prodotti finiti, sia le aree strettamente collegate funzionalmente all'attività imprenditoriale sono da considerare aree strettamente connesse al "ciclo produttivo", con riconoscimento di produzione di rifiuti (solo) industriali. Ne consegue che tutte queste superfici direttamente connesse al ciclo produttivo devono rispettare e godere dello stesso regime giuridico proprio dell'attività alla quale esse sono connesse. I rifiuti prodotti in queste aree non possono essere considerati urbani e quindi devono essere gestiti direttamente dal produttore, senza che essi vengano gestiti dal servizio pubblico di raccolta e quindi senza che siano oggetto di tassazione. Il Tar ha inoltre evidenziato come l'esclusione dal tributo non riguardi oggettivamente tutte le superfici dei capannoni industriali. Infatti, proseguono i Giudici, dall'Allegato L-quater, è impossibile presumere la natura speciale di tutti i rifiuti prodotti negli insediamenti industriali anche in considerazione della presenza in detti siti, di attività elencate nell'allegato L-quinquies o di altre attività non elencate ma assimilabili per natura e tipologia di rifiuto prodotta, che sono idonee a produrre rifiuti "assimilabili" ai rifiuti domestici indicati nell'Allegato L-quater.

Tar della Lombardia, sentenza n.1953/2022



Imu: cessato il contratto di leasing, cosa accade se l'immobile non torna al locatore

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 26057/2022 è tornata ad occuparsi delle locazioni finanziarie ai fini IMU. In particolare, è intervenuta sull'erogazione delle sanzioni negli avvisi di accertamento riguardanti un immobile oggetto di risoluzione contrattuale senza riconsegna dell'immobile.

La vicenda trae origine dal ricorso presentato da una società di leasing per degli avvisi di accertamento IMU dopo che i Giudici di secondo grado avevano confermato la pretesa tributaria affermando che, a seguito della risoluzione del contratto di leasing, la soggettività passiva ricade nuovamente sul locatore a prescindere dal fatto che l'immobile sia stato o meno riconsegnato. Di parere contrario la ricorrente che invece affermava che la soggettività passiva del tributo rimane in capo al locatario fino a quando l'immobile non viene restituito. Nel ricorso

per Cassazione, la società inoltre contestava l'applicazione delle sanzioni poiché la norma, sul punto, appariva poco chiara.

Il tema delle locazioni finanziarie ai fini IMU è normato dalla Legge 160/2019 che, come già introdotto dal comma 1 dell'art. 9 del Dlgs 23/2011, stabilisce che la soggettività passiva per gli immobili concessi in locazione finanziaria ricade sul locatario a decorrere dalla stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso.

La Suprema Corte ha accolto parzialmente le doglianze della Società, confermando la pretesa tributaria e la soggettività passiva del locatore dal momento che il contratto è stato risolto, nonostante il bene non sia stato ancora riconsegnato. I Giudici hanno invece deciso per l'annullamento delle sanzioni poiché, secondo la Corte, il caso in esame non è supportato da un consolidato orientamento giurisprudenziale e quindi per il principio per cui *“per la violazione di obblighi tributari, l'assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in epoca precedente l'avviso costituisce presupposto per l'esistenza di una condizione di incertezza nell'interpretazione delle norme violate”* è corretto disapplicare le sanzioni irrogate con gli avvisi di accertamento.

Corte di Cassazione, ordinanza n.26057/2022

La presente sentenza sarà oggetto di analisi nell'approfondimento del prossimo mese.



Abitazione principale ai fini Ici e Imu, ancora una pronuncia

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24462/2022 ha stabilito che, ai fini ICI, l'abitazione principale si identifica con l'immobile nel quale il soggetto passivo fissa la sua dimora abituale limitatamente alla quota di possesso.

I Giudici hanno affrontato il caso di tre eredi che erano diventati proprietari di altrettanti immobili abitativi per la quota di 1/3 ciascuno ed hanno ribadito il principio ormai consolidato per il quale l'abitazione principale del contribuente è quella in cui viene stabilita la dimora abituale dello stesso e non è possibile estendere tale principio ad altre abitazioni seppur possedute in comproprietà.

La Ctr era giunta a concludere che *“apparendo formalistica la volontà di considerare ciascuno tenuto al pagamento sull'ICI per la quota di proprietà posseduta negli altri immobili che costituiscono abitazione principale degli altri comproprietari”*, trattandosi di abitazioni contigue ricevute in eredità dai tre contribuenti i quali possedevano reciprocamente una quota di comproprietà degli immobili che costituiscono abitazione principale degli altri comproprietari, nonostante la residenza anagrafica di ogni contribuente fosse ubicata in un'abitazione differente, era comunque corretta l'interpretazione per la quale ogni immobile costituiva l'abitazione principale di uno dei tre comproprietari e dei suoi familiari.

La Suprema Corte ha ribadito invece il principio per il quale l'agevolazione prevista per abitazione principale spetta solamente per l'unità immobiliare di residenza anagrafica e dimora abituale del contribuente e del suo nucleo familiare, limitatamente alla quota di possesso. L'estensione alle altre unità abitative non è prevista poiché manca il requisito della residenza effettiva e della dimora abituale. Questo perché, in ambito Ici, l'art. 8 del Dlgs 504/1992 stabiliva che l'abitazione principale fosse il luogo di dimora abituale del contribuente e dei suoi familiari.

Con l'introduzione dell'Imu, il principio sopra citato ha subito delle variazioni. L'art. 13, comma 2, del DL 201/2011, e successivamente l'art. 1, comma 741, della legge 160/2019, hanno introdotto il requisito della residenza anagrafica oltre a quello della dimora abituale, del contribuente e dei suoi familiari.

Nel caso dei coniugi con dimore e residenze situate in due Comuni distinti la Corte di Cassazione ha ribadito in più occasioni che nel caso di residenze e dimore in due Comuni distinti, nessuno dei fabbricati può essere considerato abitazione principale e, quindi, nessuno dei due meritevole di esenzione IMU.

Con la Legge di Bilancio 2022 si è cercato di sistemare la diatriba che prevedeva da un lato addirittura la doppia esenzione (Mef 2012) e dall'altro appunto il consolidato orientamento della Cassazione. Nel caso quindi di coniugi con disgiunta dimora abituale e residenza anagrafica, a prescindere da quale sia il Comune, l'esenzione ai fini IMU sull'abitazione principale potrà essere applicata solamente ad uno dei due immobili.

Possiamo riassumere quindi che, ai fini IMU, in forza dell'art. 5 decies del D.L. 146/2021 *“[...] 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 o in comuni diversi, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti il nucleo familiare. [...]”.

Corte di Cassazione, sentenza n.24462/2022

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Deroga versamento IMU contribuenti falliti non applicabile alle “altre procedure concorsuali”

Ai fini IMU è prevista una deroga alle ordinarie scadenze di versamento in relazione alle imprese sottoposte a fallimento ovvero a liquidazione coatta amministrativa; tale previsione non è però applicabile in via interpretativa alle altre procedure concorsuali, in relazione alle quali gli obblighi di versamento continuano a seguire le regole ordinarie.

Infatti, malgrado le procedure concorsuali siano accomunate dalla chiara difficoltà del contribuente, la Cassazione ha introdotto una interpretazione rigorosa che impedisce di applicare il differimento alle procedure diverse da fallimento e liquidazione coatta.

IMU e fallimento

Il c. 768 dell'art. 1 della L. 160/19 si occupa di alcuni casi particolari di liquidazione dell'imposta: multiproprietà, parti comuni condominiali accatastate in via autonoma e immobili interessati da procedure concorsuali.

In particolare, in relazione a tale ultimo tema, l'ultimo periodo del richiamato comma prevede che:

“Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa, il curatore o il commissario liquidatore sono tenuti al versamento della tassa dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili.”

Preliminarmente occorre individuare una distinzione circa l'obbligazione tributaria del fallito ai fini IMU; in particolare sono da tenersi distinte:

- l'imposta che matura nel periodo antecedente la dichiarazione di fallimento (tanto per il periodo d'imposta dal primo gennaio alla data della sentenza dichiarativa del fallimento come pure per i periodi d'imposta precedenti) ha natura di debito concorsuale; in relazione a tale periodo il contribuente deve effettuare i versamenti alle scadenze canoniche, così come il Comune, per il recupero di quanto eventualmente non versato

(spesso l'imposta viene omessa nelle annualità immediatamente precedenti al fallimento del contribuente), dovrà insinuarsi nel fallimento secondo le ordinarie procedure;

- l'imposta che matura durante la procedura dovrà essere versata dal curatore per l'importo complessivo, in un'unica soluzione, una volta che sia stato venduto l'immobile, oggetto dell'imposta stessa: tale onere è infatti una spesa a carico della procedura e come tale dovrà essere soddisfatta in prededuzione. Il presupposto impositivo dell'IMU non viene infatti meno con l'avvio della procedura concorsuale, ma viene semplicemente procrastinato il momento in cui sorge effettivamente il debito: vi è una sorta di sospensione del versamento con lo scopo di attendere un momento in cui il fallimento abbia sufficiente liquidità per adempiere (appunto quando sarà ceduto l'immobile). Da notare che tale calcolo dovrà essere effettuato separatamente in relazione ad ogni immobile posseduto dal fallito, rendendo articolata la gestione del tributo dovuto quando il fallito risulta essere possessore di molti immobili, ceduti in momenti diversi.

E' implicito osservare come per detti periodi d'imposta il Comune non è tenuto non tenuto ad insinuarsi al passivo, come evidenziato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 15478 del 30 giugno 2010: d'altro canto si tratta di una obbligazione che inerisce il periodo fallimentare.

Le altre procedure

La questione da dibattere riguarda la possibilità di applicare la medesima disposizione anche alle altre procedure concorsuali.

Dal punto di vista logico, parrebbe lecito concludere che la medesima disciplina dovrebbe trovare accoglienza anche in procedure quali il concordato che presentano il medesimo contorno del fallimento in termini di difficoltà del debitore: se il differimento del versamento IMU è infatti legato ad una situazione di illiquidità del possessore dell'immobile, tale presupposto è certamente presente anche nelle altre procedure.

Ciò posto, tale interpretazione deve essere rigettata: il fatto che il legislatore abbia previsto il differimento solo per fallimento e la liquidazione coatta amministrativa lascia poco scampo a soluzioni estensive, anche alla luce del fatto che tale previsione era già presente (con formulazione in parte diversa, ma sempre e comunque limitata a tali due procedure) anche in

ambito ICI (art. 10 c. 6 D.Lgs. 504/92) e nell'IMU vigente dal 2012 a 2019 (per rinvio alla medesima disposizione operata dall'art. 9 c. 7 del D.Lgs. 23/11).

Quindi, non si può certo affermare che la previsione normativa sia viziata da una banale dimenticanza del legislatore.

Sul punto si è peraltro espressa anche la Cassazione (in relazione alla previgente analoga disposizione), decidendo nella sentenza 7397 del 15 marzo 2019 in tema di amministrazione straordinaria ma con conclusioni che valgono più in generale per ogni procedura diversa dal fallimento e dalla liquidazione coatta. In tale pronuncia si legge infatti che:

“Dalla piana lettura della norma si evince chiaramente che il regime agevolativo è esclusivamente riferito agli immobili compresi nel fallimento e nella liquidazione coatta amministrativa, atteso che nessun riferimento viene fatto alla procedura dell'amministrazione straordinaria. La disciplina, integrando una deroga al regime impositivo generale, è da ritenersi di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 delle preleggi, e quindi non suscettibile di applicazione analogica. Ne consegue che nessuna censura può essere espressa nei confronti della sentenza impugnata, avendo il giudice del merito correttamente escluso l'applicabilità dell'art. 10, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1992 alla fattispecie in esame, evidenziando le diverse finalità della procedura dell'amministrazione straordinaria rispetto a quella fallimentare. Nella fattispecie, in ogni caso, si controverte di accertamento del dovuto e non di riscossione ex art. 10, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1992.”

Qualche dubbio potrebbe sorgere, nell'ambito delle procedure di sovraindebitamento, in particolare per la liquidazione del patrimonio, di fatto procedura con finalità analoghe al fallimento, riservata a soggetti non fallibili; malgrado tale considerazione, alla luce di quanto in precedenza argomentato non si può che continuare ad affermare l'inapplicabilità dell'interpretazione estensiva della deroga IMU, in attesa che sul punto possa esservi un intervento del Legislatore in senso dirimente.

Notizie Flash

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

Imu: riparto delle quote per il ristoro ai Comuni delle minori entrate dovute a soggetti non residenti

In Gazzetta Ufficiale n. 230 del 1° ottobre 2022 è pubblicato il comunicato del Ministero dell'Interno in merito al "Riparto della quota restante dell'anno 2021 e della quota relativa all'annualità 2022 del fondo per il ristoro ai comuni delle minori entrate derivanti dalla riduzione dell'IMU dovuta da soggetti non residenti in Italia".

La Direzione centrale del Dipartimento per la Finanza locale del Viminale ne ha diffuso il testo, unitamente agli allegati 1 e 2.

Di seguito il link per consultare il testo ed i relativi allegati

<https://dait.interno.gov.it/finanza-locale/documentazione/decreto-23-settembre-2022>

Secondo riparto per l'Imposta di Soggiorno del Fondo per il ristoro ai Comuni

La Direzione centrale del Dipartimento della Finanza Locale del Viminale ha pubblicato il decreto 8 settembre 2022 del Ministro dell'Interno in concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze per il "Secondo riparto delle risorse del Fondo per l'anno 2022 per il ristoro a saldo dei minori incassi dei comuni dell'imposta di soggiorno e di altri analoghi contributi nei primi due trimestri del 2022" così come previsto dall'articolo 12, comma 1, del decreto legge 27 gennaio 2022 n. 4, convertito dalla legge 28 marzo 2022 n. 25, e dall'articolo 27, comma 1, del decreto legge 1° marzo 2022 n. 17 convertito dalla legge 27 aprile 2022 n. 34.

Di seguito il link al Decreto e agli allegati A e B.

[Decreto](#)

[Allegato A](#)

[Allegato B](#)

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