

# 2

luglio 2020

Il Sole  
**24 ORE**

[www.consulenteimmobiliaredigital.ilsole24ore.com](http://www.consulenteimmobiliaredigital.ilsole24ore.com)

Periodico quindicinale / Anno LXIV / n. 1094  
Poste Italiane Sped. in A.P. - D.L. 353/2003, conv. L. 46/2004,  
art. 1, c. 1 - DCB Milano - (euro 13,75) art. 1, c. 1 / DCB Milano

---

**i QUADERNI**

---

# Consulente Immobiliare

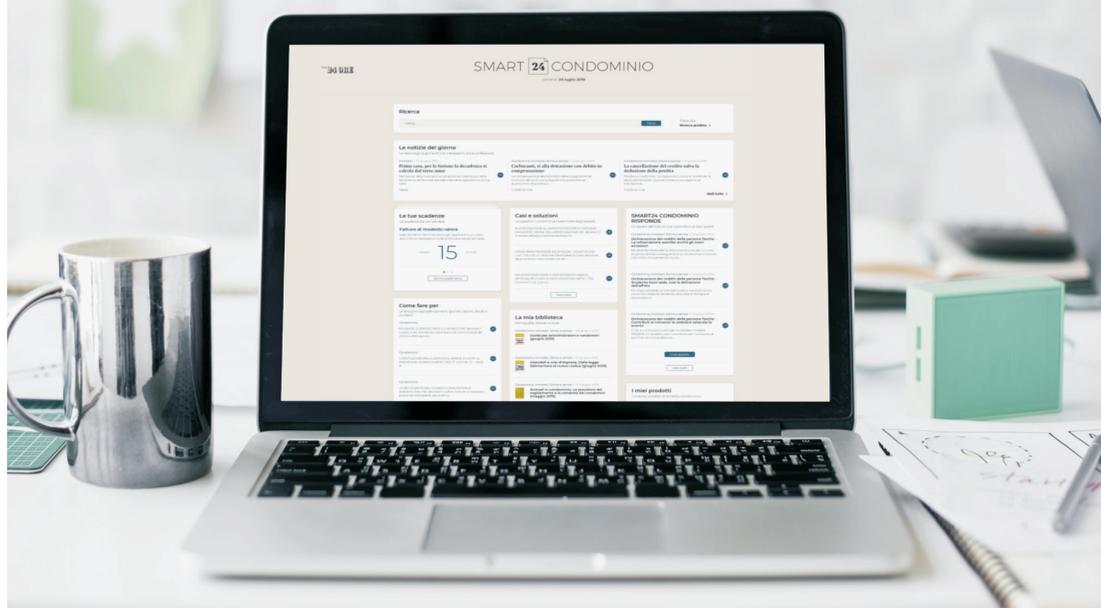
**La nuova IMU 2020**

Novità normative, prassi,  
questioni oggetto di contenzioso

---

GRUPPO **24** ORE

# È *più facile* essere un amministratore di condominio smart.



**Smart24 Condominio** fornisce un'informazione autorevole, chiara e completa su tutte le tematiche relative alla gestione immobiliare: condominio, contratti immobiliari, stime e perizie, catasto, proprietà e diritti reali.

Approfondimenti, strumenti operativi, casi pratici, come fare per, formulari, percorsi guidati e pareri dell'esperto.

Tutti gli **adempimenti giuridici, fiscali, tecnici e amministrativi spiegati con schede pratiche, suggerimenti operativi e modulistica.**

**smart24condominio.it**



## La nuova IMU 2020

### Premessa

» PAG 3

### COMMENTI

#### La nuova normativa IMU 2020

» PAG 5

### I principali filoni del contenzioso IMU

» PAG 32

### Altri temi connessi all'IMU

» PAG 59

Questo quaderno è a cura di **Stefano Baruzzi**, da vari anni collaboratore de "Il Consulente Immobiliare", commercialista e revisore legale, autore di molti libri e articoli sulle tante tematiche legate alla fiscalità degli immobili, ambito nel quale ha maturato una esperienza ultra trentennale, di studio e sul campo, anche quale manager di importanti società del settore.

# Consulente immobiliare

GRUPPO **24** ORE

**Direttore Responsabile** Ennio Bulgarelli

**Coordinamento editoriale** Paola Furno

#### Comitato scientifico

Paolo Frediani, Giampaolo Giuliani, Paola G. Lunghini, Pierluigi Mantini, Donato Palombella, Andrea Picardi, Antonio Piccolo, Silvio Rezzonico, Luca Rollino, Stefano Stanghellini, Oliviero Tronconi

**Sede legale e Direzione** Via Monte Rosa 91, 20149 Milano.  
Reg. Trib. Milano n. 4143, 11.10.1956 ISSN 0010-7050

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità dell'Editore per involontari errori e/o inesattezze; pertanto il lettore è tenuto a controllare l'esattezza e la completezza del materiale utilizzato.

Questo numero è stato licenziato per la stampa il 19 giugno 2020.

**Proprietario ed Editore** Il Sole 24 ORE Spa  
**Presidente** Edoardo Garrone  
**Vice Presidente** Carlo Robiglio  
**Amministratore Delegato** Giuseppe Carbone

Il Sole 24 ORE Spa. Riproduzione, anche parziale, vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore

**Stampa:** Il Sole 24 Ore S.p.A., Via Tiburtina Valeria km 68,700, 67061 Carsoli (AQ).

**Concessionaria esclusiva di pubblicità:** Il Sole 24 ORE S.p.A. System

Direzione e amministrazione: Via Monte Rosa 91, 20149 Milano -  
tel. 02.3022.1, fax 02.3022.3214,  
e-mail: segreteria@ilsole24ore.com

**Redazione:** per informazioni in merito a contributi, articoli e argomenti trattati:  
tel. 02.3022.3692  
e-mail: redazione.consulente@ilsole24ore.com

**Servizio Clienti Periodici:** tel. 02.30.300.600  
e-mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com

**Amministrazione Vendite:** Via Tiburtina Valeria km 68,700 -  
67061 Carsoli (AQ) - fax 02-06.3022.5402

**Abbonamento annuale (Italia):** € 229,00 (23 numeri).  
Per conoscere le altre tipologie di abbonamento ed eventuali offerte promozionali, contattare il Servizio Clienti, tel. 02.30.300.600;  
e-mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com.  
Gli abbonamenti possono essere sottoscritti telefonando direttamente e inviando l'importo tramite assegno non trasferibile intestato a: Il Sole 24 ORE S.p.A., oppure inviando la fotocopia della ricevuta del pagamento sul c.c.p. n. 31481203. La ricevuta di pagamento può essere inviata anche via fax al numero 02 (oppure 06) 3022.5406

**Arretrati:** € 18,00 comprensivi di spese di spedizione. Per richieste di arretrati e numeri singoli inviare anticipatamente l'importo seguendo le stesse modalità di cui sopra. I numeri non pervenuti possono essere richiesti via fax al numero 02 (oppure 06) 3022.5400 o via e-mail a: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com entro due mesi dall'uscita del numero stesso



# COVID-19

## **LE RISPOSTE AI QUESITI DELLE AMMINISTRAZIONI SULLE PROBLEMATICHE OPERATIVE RELATIVE ALLA GESTIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO PUBBLICO**

**di L. Tamassia A. Savazzi**

Questa pubblicazione contiene la raccolta delle risposte alle problematiche che le amministrazioni si sono trovate ad affrontare nell'ambito dell'attuazione delle disposizioni emergenziali emanate per fronteggiare la diffusione pandemica del virus COVID-19, che hanno interessato direttamente o indirettamente gli istituti giuridici ed economici del rapporto di lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche: smart working, fruizione delle ferie, esenzione lavorativa, congedi e permessi straordinari, integrazione dei fondi per il trattamento accessorio del personale, assetti organizzativi e potere datoriale.

ACQUISTA  
SUBITO  
IL VOLUME

SHOPPING  
**v24!**  
ON LINE  
www.shopping24.it

Pagg. **81**  
€ **11.99** (Iva inclusa)

Link diretto al prodotto: [offerte.ilsole24ore.com/covid19pa](https://offerte.ilsole24ore.com/covid19pa)

SERVIZIO CLIENTI LIBRI - tel. 02/30.300.600 - [servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com)

GRUPPO **24** ORE

# Premessa

**I**l presente scritto ha lo scopo di fornire un quadro molto completo e aggiornato delle regole che dal 1° gennaio 2020 governano la “Nuova IMU”, come rinnovate dalla legge di Bilancio per il 2020 in contestualità con l’abrogazione della Tasi, e al contempo di effettuare una panoramica sui principali temi di contenzioso che caratterizzano il tributo.

Il quaderno illustra, pertanto, in via generale tutte le nuove norme evidenziandone gli elementi di continuità o di discontinuità rispetto al passato, corredate dai documenti di prassi finora emanati dal Ministero dell’economia e delle finanze o dall’Associazione dei Comuni (Anci e IFEL) e una serie di interessanti pronunce su rilevanti problematiche contenziose che hanno finora caratterizzato il tributo e che possono essere di utile ausilio per prevenire l’insorgere di analoghe liti o di gestirle avendo presenti le Linee guida fornite dalla Suprema Corte di Cassazione.

In ragione del fatto che l’acconto di giugno è stato “calibrato” dal legislatore, in via generale, in misura pari alla metà di quanto complessivamente dovuto per il 2019 a titolo di IMU e di Tasi (sulla base, quindi, delle regole e delle delibere comunali in vigore per l’anno passato), è evidente che la prima vera applicazione delle nuove regole IMU si avrà con il pagamento del “saldo e conguaglio” del prossimo 16 dicembre, in relazione alle delibere che i vari Comuni stanno man mano assumendo con tale prospettiva temporale, spesso con ritardi dovuti al Coronavirus.

Del pari, anche la scadenza per la presentazione della dichiarazione IMU relativa alle variazioni intervenute nel corso del 2019 è stata per quest’anno fissata al 31 dicembre 2020.

E’ quindi con lo sguardo rivolto a tali scadenze che occorrerà impadronirsi delle novità al fine di assolvere correttamente gli obblighi di legge ed è in tale ottica che è stato predisposto questo contributo, con il fine di fornire un utile ausilio, agile ma completo, a tutti i contribuenti e ai tanti consulenti che li assistono, a vario titolo, nelle vicende connesse all’IMU, sul fronte tributario e su quello tecnico; incluso l’ambito del contenzioso, che nei decenni decorsi dal 1992 a oggi ha purtroppo contraddistinto negativamente - per dimensione, articolazione delle questioni e complessità - i tributi (ISI, ICI, IMU, Tasi) che hanno preceduto la “Nuova IMU”, dando a questa imposizione un connotato decisamente negativo, anche in considerazione del suo carattere di tributo “di massa” che come tale avrebbe dovuto essere improntata a regole stabili, semplici e non generatrici di liti.

SistemaFrizzera



# CODICE DEL CONDOMINIO

**di A. Scarpa, R. Triola, G. A. Chiesi**

L'opera rappresenta un 'Testo unico' del condominio negli edifici. In primo piano sono posti gli articoli da 1117 a 1139 del codice civile e gli articoli da 61 a 72 delle disposizioni di attuazione, costituenti la disciplina primaria del condominio. Sono altresì oggetto di analisi le norme in tema di proprietà, di comunione, di mandato, di pubblicità immobiliare, di responsabilità civile, nonché una selezione di articoli dei codici penale, di procedura civile e di procedura penale.

ACQUISTA  
SUBITO  
IL VOLUME

SHOPPING  
**24!**  
ON LINE



NELLE LIBRERIE  
PROFESSIONALI

Pagg. **544**  
€ **68,00**

[www.shopping24.it](http://www.shopping24.it) - Link diretto al prodotto:  
[offerte.ilsole24ore.com/codicecondominio](http://offerte.ilsole24ore.com/codicecondominio)

SERVIZIO CLIENTI LIBRI - tel. 02/30.300.600 - [servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com)

GRUPPO**24**ORE

## IMU

# La nuova normativa IMU 2020

La legge di Bilancio per il 2020, n. 160/2019 (art. 1, commi 738 e seguenti), ha abolito dall'anno in corso la TASI, di fatto "accorpendone" le aliquote a quelle dell'IMU, e ha così rimosso l'inutile, ma dispendiosa, duplicazione fra tributi molto simili, ma con norme talvolta non coincidenti. Al contempo, ha operato un restyling della disciplina dell'IMU che, nella nuova versione, pur ricalcando in massima parte l'impostazione già nota, in alcuni passaggi presenta elementi di novità, pochi e in genere non favorevoli ai contribuenti. Purtroppo, anche nella "nuova" versione della normativa IMU permane il vizio di origine, già presente nell'ICI e trasferito dal 2012 nell'IMU, della estrema articolazione delle fattispecie e dell'elevato tecnicismo, con conseguenti difficoltà applicative a dispetto del carattere di tributo "di massa".

**L**a nuova IMU, per quanto espressamente statuito dal comma 738 della legge di Bilancio 2020, è disciplinata, in linea di principio, dai successivi commi 739 a 783 della stessa, essendo ora venute meno le disposizioni sulla vecchia IMU sparse in vari provvedimenti (su tutte, ma non solo, quelle contenute nel più volte modificato art. 13 del D.L. 201/2011, convertito dalla legge 214/2011, quelle recate dalla legge di Bilancio per il 2014 (legge 147/2013) nonché di gran parte degli artt. 8 e 9 del

D.Lgs. 23/2011), all'infuori di quelle contenute nei citati commi della legge 164/2019 e quelle espressamente oggetto di richiami da parte dei medesimi commi, e fatte altresì salve le probabili integrazioni che potranno intervenire in futuro attraverso ulteriori provvedimenti normativi.

**Comma 738**

«A decorrere dall'anno 2020, l'imposta unica comunale di cui all'art. 1, comma 639, legge 27.12.2013, n. 147, è abolita, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI); l'imposta municipale propria (IMU) è disciplinata dalle disposizioni di cui ai commi da 739 a 783».

Da porre poi attenzione anche alla norma sulle autonomie regionali e provinciali recata dal comma 739 ai sensi della quale «L'imposta di cui al comma 738 si applica in tutti i comuni del territorio nazionale, ferma restando per la regione Friuli Venezia Giulia e per le province autonome di Trento e di Bolzano l'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti. Continuano ad applicarsi le norme di cui alla L.P. 14 del 30 dicembre 2014, relativa all'Imposta immobiliare semplice (IMIS) della provincia autonoma di Trento, e alla L.P. 3 del 23 aprile 2014, sull'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano».

In questa prima parte procederemo nell'esame della nuova disciplina, dapprima fornendo un esame di insieme e poi soffermandoci specificamente sui singoli argomenti di maggiore interesse.

### Struttura e contenuti della nuova normativa IMU

Per facilitare la ricerca e per fornire sin da ora utili riferimenti per orientarsi, evidenziamo che i commi da 740 a 783 della legge 160/2019 sono così suddivisi in relazione al loro contenuto:

- › 740 e 741: presupposto d'imposta e definizioni delle varie tipologie di immobili costituenti specifiche fattispecie, inclusi abitazioni principali e fabbricati a esse assimilati per legge o per delibera comunale;
- › 742: soggetti attivi (i Comuni);
- › 743: soggetti passivi: ossia, come già in passato, "i possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi" nonché
  - › i concessionari di aree demaniali
  - › i locatari finanziari ("Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la dura-

ta del contratto");

- › i genitori affidatari dei figli per la casa familiare ("il genitore assegnatario della casa familiare a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario dei figli").

Inoltre, la nuova formulazione della disposizione recata dal comma 743 dispone che «In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi e oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni»: su questo tema, come vedremo meglio in prosieguo, si è già espresso il Dipartimento delle Finanze con riferimento alla fattispecie oggetto della "fictio iuris" secondo la quale, ai fini IMU, le aree fabbricabili non sono considerate tali se possedute e condotte per fini agricoli da coltivatori diretti o da IAP in possesso dei requisiti di legge.

- Al riguardo, il Ministero ha precisato che, in realtà, per tale ipotesi nulla muta rispetto al passato e che, pertanto, sulla scorta di quanto da tempo più volte affermato dalla Corte di Cassazione, la "fictio iuris" opera in via oggettiva, e non soggettiva, e che pertanto il beneficio si estende pro quota e automaticamente anche agli eventuali contitolari dei predetti terreni che non siano in possesso, in prima persona, di tali requisiti, a condizione che gli stessi siano verificati in capo ad almeno uno fra i contitolari. E' facile prevedere che la disposizione, così formulata e se non tempestivamente integrata da una chiarificazione a livello normativo, genererà non poco contenzioso:
- › 744: riserva a favore dello Stato di una quota dell'IMU relativa ai fabbricati del Gruppo Catastale "D";
  - › da 745 a 746: determinazione della base imponibile per le varie fattispecie – tra queste,

i fabbricati in corso di costruzione o soggetti a interventi di recupero e i cosiddetti fabbricati "D" privi di rendita catastale per i quali permane il meccanismo della stratificazione annuale dei costi contabilizzati opportunamente coefficientati con gli appositi parametri che vengono approvati annualmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze - e indicazione dei coefficienti moltiplicatori applicabili ai fabbricati iscritti in Catasto con rendita e ai terreni agricoli in misura identica a quelli già in vigore. Il tutto, anche in questo caso, in continuità con quanto già in essere in passato. A questo riguardo, si segnala che con decreto del direttore generale delle finanze del 10 giugno 2020 (pubblicato sul sito [finanze.gov.it](http://finanze.gov.it)) sono stati aggiornati i coefficienti di cui all'art. 1, comma 746 della legge 160/2019 da utilizzare nel 2020 ai fini dell'applicazione dell'IMU e dell'imposta immobiliare sulle piattaforme marine per la determinazione del valore dei fabbricati del gruppo catastale "D" privi di rendita e quindi da calcolarsi in base alla stratificazione annua dei loro valore contabile;

- › 747: riduzione a metà della base imponibile, come già in passato e nel rispetto delle condizioni di legge che erano già in vigore, per:
  - › i fabbricati di interesse storico – artistico di cui all'art. 10 del D.Lgs. 42 del 22 gennaio 2004 (Codice dei beni culturali e del paesaggio);
  - › i fabbricati inagibili/inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. L'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al D.P.R. 445 del 28 dicembre 2000, che attesti la dichiarazione di inagibilità o ina-

bitabilità del fabbricato da parte di un tecnico abilitato, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente.

E' importante osservare che «Ai fini dell'applicazione della riduzione di cui alla presente lettera, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione»;

- › le unità immobiliari, se non 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 una sola abitazione in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato; il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Il beneficio di cui alla presente lettera si estende, in caso di morte del comodatario, al coniuge di quest'ultimo in presenza di figli minori;
- › 748 e da 750 a 755: aliquote, per le cui misurare "di base" e le possibilità di rimodulazione da parte dei singoli Comuni facciamo rinvio alla tabella riportata in prosieguo;
- › 749: detrazione per le abitazioni principali non escluse dall'IMU in quanto censite nelle categorie catastali "A/1", "A/8", "A/9" e per le relative pertinenze e per gli alloggi posseduti e regolarmente assegnati dagli IACP e da altri enti aventi le stesse finalità;
- › 756 e 757: vincoli di legge alla diversificazione delle aliquote e alla redazione delle delibere, da parte dei Comuni, a partire dal 2021;
- › da 758 a 759: esenzioni;
- › 760: riduzione dell'imposta al 75%, come già

**ALIQUOTE DI BASE DELLA NUOVA IMU**

Commi	fattispecie	Aliquote di base (per cento)	Range di rimodulazione per i Comuni	Altri benefici	Note
<b>748 e 749</b>	Abitazione principale non esente (A/1, A/8, A/9) e relative pertinenze	0,5	In aumento più 0,1; in diminuzione fino ad azzeramento	Detrazione su base annua di Euro 200 (anche per alloggi IACP)	
<b>750</b>	Fabbricati rurali strumentali	0,1	Solo in riduzione fino ad azzeramento		
<b>751</b>	Fabbricati merce delle imprese non locati e destinati alla vendita	0,1	In aumento fino allo 0,25; in riduzione fino ad azzeramento		Dal 2022 prevista esenzione
<b>752</b>	Terreni agricoli	0,76	In aumento fino all'1,06; in riduzione fino ad azzeramento	Confermata la "fictio iuris" per le aree edificabili (c. 741, lettera d), u.p.)	Per le esenzioni comma 758
<b>753</b>	Fabbricati "D" contabili	0,86	In aumento fino all'1,06; in riduzione fino allo 0,76		Quota 0,76% riservata allo Stato
<b>754</b>	Immobili diversi da quelli dei commi da 750 a 753 e dalle abitazioni principali	0,86	In aumento fino all'1,06; in riduzione fino ad azzeramento	Per le esenzioni c. 759	Riduzione aliquota al 75% per abitazioni locate a canone concordato (c. 760)
<b>755</b>	Immobili per i quali era stata deliberata dal 2015 e confermata fino al 2019 la maggiorazione della TASI		Possibilità di elevare dall'1,06 all'1,14 l'aliquota IMU per gli immobili non esenti dalla TASI nella stessa misura deliberata per il 2015 e confermata fino al 2019		Dal 2021 i Comuni possono solo ridurre la maggiorazione "ex TASI", ma non aumentarla

in passato, per le abitazioni locate a canone concordato (legge 431/1998), imposta che deve essere “determinata applicando l'aliquota stabilita dal Comune ai sensi del comma 754” che, a sua volta, dispone che «Per gli immobili diversi dall'abitazione principale e diversi da quelli di cui ai commi da 750 a 753 (ossia, diversi dagli immobili rurali strumentali; dalle unità costruite e destinate alla vendita finché non locate; dai terreni agricoli; dai fabbricati “D” a uso produttivo per i quali sussiste la

compartecipazione dello Stato all'IMU – n.d.a.) l'aliquota di base è pari allo 0,86% e i comuni, con deliberazione del consiglio comunale, possono aumentarla sino all'1,06% o diminuirla fino all'azzeramento»;

- › 761: modalità di computo dei mesi di possesso;
- › 762: modalità di versamento dell'IMU per l'anno 2020 per la generalità dei contribuenti;
- › 763: modalità di versamento dell'IMU per le unità immobiliari non esenti possedute

- dagli enti non commerciali;
- › da 764 a 767: norme di carattere operativo di vario contenuto;
  - › 768: modalità di versamento per le “multiproprietà”, le parti comuni condominiali e gli immobili oggetto di fallimenti o liquidazioni coatte amministrative;
  - › 769 e 770: dichiarazioni;
  - › 771: contributo a favore dell’ANCI e dell’IFEL;
  - › 772 e 773: regole sulla piena deducibilità – dal 2022 – dell’IMU relativa agli immobili strumentali dal reddito di impresa e da quello di arti e professioni (non dall’IRAP), con deducibilità ridotta al 60% per gli anni d’imposta 2020 e 2021;
  - › 774 e 775: sanzioni per il ritardato o omesso versamento e per la mancata o infedele dichiarazione o risposta ai questionari;
  - › 776 e 782: rinvio, per quanto non espressamente disciplinato dai commi da 738 a 775 della legge 160/2019, ai commi da 161 a 169 della legge 296/2006; conferma di applicabilità dell’art. 1, comma 728, legge 205/2017 e dell’art. 38, D.L. 124/2019;
  - › 777: ulteriori possibilità di regolamentazione dell’IMU da parte dei singoli comuni oltre a quelle riconosciute dall’art. 52, D.Lgs. 446/1997;
  - › 778: designazione del funzionario responsabile del tributo;
  - › 779: termine di approvazione delle delibere comunali per il 2020;
  - › 780: abrogazioni di norme;
  - › 781: affidamento del servizio di gestione dell’IMU;
  - › 783: fondo di solidarietà.

### **Rimodulazione delle aliquote IMU anche in relazione all’abolizione della TASI**

Come già evidenziato il comma 748 e i commi da 750 a 755 precisano quali sono le ali-

quote applicabili alle varie fattispecie della “nuova” IMU.

Si tratta, naturalmente, come già nel precedente regime, delle aliquote “di base”, come tali suscettibili poi di concreta rimodulazione da parte di ogni singolo comune.

### **Presupposto, fattispecie, basi imponibili e aliquote nel solco della continuità**

Analizzando i commi che da ora in poi regolamentano il presupposto del tributo, le varie fattispecie - con le loro esenzioni, definizioni e le assimilazioni all’abitazione principale -, le basi imponibili - con le relative riduzioni - e le aliquote è facile rilevare come la “nuova” IMU si ponga nel solco della continuità rispetto alla disciplina già nota che era in vigore fino al 31 dicembre 2019, con poche eccezioni sulle quali soffermeremo in prosieguo l’attenzione.

Quanto al presupposto dell’imposta (comma 740), viene confermato che esso è “il possesso di immobili”, con la fondamentale precisazione che il possesso dell’abitazione principale o assimilata, come definita alle lett. b) e c) del comma 741, non costituisce presupposto dell’imposta, salvo che si tratti di un’unità abitativa classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9.

Il comma 741 reca poi le varie definizioni - di fabbricato, di abitazione principale (per quanto riguarda le “abitazioni principali” che, in ragione della loro appartenenza alle categorie catastali “di pregio” - A/1, A/8 e A/9 - non risultano escluse “ex lege” dal presupposto applicativo della “nuova” IMU così come statuito dal comma 740), di unità immobiliari assimilate alle “abitazioni principali” “ex lege” oppure assimilabili per delibera del singolo comune, di aree fabbricabili e di terreni agricoli - che devono essere tenute presenti ai fini della corretta interpretazione e applicazione pratica della normativa.

Orbene, ai fini della "nuova" IMU valgono le seguenti definizioni e disposizioni, anche esse "disegnate" nel solco della continuità con il passato, fatta eccezione per l'importante novità, sulla quale ci soffermeremo poi specificamente in un successivo paragrafo, relativa alle aree pertinenziali delle abitazioni principali, aree per le quali verrà sovente meno, da ora in poi, il diritto all'esenzione – che veniva in passato riconosciuto, caso per caso, in ragione del sussistere dei requisiti previsti dal codice civile – in ragione delle condizioni molto restrittive introdotte dalla legge 160/2019:

a. per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato;<sup>1</sup>

b. per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobili-

re, nel quale il possessore e i componenti del 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.

Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo;

c. sono altresì considerate abitazioni principali:

1) le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;

2) le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in assenza di residenza anagrafica;

3) i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto

---

1. Nella definizione di pertinenza è dato rinvenire una delle poche novità introdotte dalla legge 160/2019, ma di grande rilevanza pratica, in senso assai sfavorevole ed economicamente molto impattante per i contribuenti. Il tema verrà ripreso specificamente in un apposito paragrafo. Fin da ora, tuttavia, giova rilevare come la nuova definizione faccia rinvio per l'individuazione concettuale delle aree di pertinenze alla normativa urbanistica laddove, invece, la pregressa disciplina dell'IMU, e prima ancora dell'ICI, come interpretate dalla giurisprudenza e dalla dottrina, presupponevano, pur senza nominarlo, il concetto generale di pertinenza, così come declinato ai fini privatistici dagli articoli 817, 818 e 819 del codice civile, che recitano rispettivamente quanto segue:

- "Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima";  
- "Gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto. Le pertinenze possono formare oggetto di separati atti o rapporti giuridici. La cessazione della qualità di pertinenza non è opponibile ai terzi i quali abbiano anteriormente acquistato diritti sulla cosa principale";  
- "La destinazione di una cosa al servizio o all'ornamento di un'altra non pregiudica i diritti preesistenti su di essa a favore dei terzi. Tali diritti non possono essere opposti ai terzi di buona fede se non risultano da scrittura avente data certa anteriore, quando la cosa principale è un bene immobile o un bene mobile iscritto in pubblici registri".  
L'art. 2, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 504/1992 ai fini ICI, richiamato per la "vecchia" IMU dall'art. 13, comma 2, 1° periodo, statuiva, infatti, che "per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza".

del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale;

4) la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso;

5) un solo immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto e non concesso in locazione dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco e, fatto salvo quanto previsto dall'art. 28, comma 1, del D.Lgs. 139 del 19 maggio 2000, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica;

6) su decisione del singolo comune, l'unità immobiliare posseduta da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. In caso di più unità immobiliari, la pre-

detta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare;

d. per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Si applica l'art. 36, comma 2, del D.L. 233 del 4 luglio 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge 248 del 4 agosto 2006. Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili, i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.Lgs. 99 del 29 marzo 2004, iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'art. 1, comma 3, del citato D.Lgs. 99 del 29 marzo 2004, sui quali persiste l'utilizzazione agrosilvo – pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera;

e. per terreno agricolo si intende il terreno iscritto in catasto, a qualsiasi uso destinato, compreso quello non coltivato. <sup>12)</sup>

2. In merito ai terreni agricoli, riteniamo opportuno evidenziare che anche nella "nuova" IMU è stata mantenuta la "finzione giuridica" (Cfr. c. 741, lett. d), secondo la quale "Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili, i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.Lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'art. 1, comma 3, del citato D.Lgs. 99/2004, sui quali persiste l'utilizzazione agrosilvo - pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali". Anche nella disciplina della "nuova" IMU non è stata riproposta la disposizione di favore, presente nella disciplina ICI e fino al 2015 anche nella "vecchia" normativa IMU, che prevedeva una franchigia e significative riduzioni di imposta a favore dei terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da IAP. Così recitava il comma 8 bis dell'art. 13, D.L. n. 201/11 abrogato, a decorrere dall'1.1.2016, dall'art. 1, comma 10, lett. d), della legge 208/2015 "I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.Lgs. 99 del 29.3.2004,, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente € 6.000 e con le seguenti riduzioni: a) del 70% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a € 15.500; b) del 50% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente € 15.500 e fino a euro 25.500; c) del 25% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a € 32.000". Da ultimo, merita evidenziare che la lettera d) del comma 741, nel ridurre l'ambito delle aree che ai fini IMU devono essere considerate come non fabbricabili (pur essendo tali dal punto di vista urbanistico), al contempo estendendo il novero dei terreni da trattare ai medesimi fini come agricoli, ha ora opportunamente "incorporato" un esplicito richiamo anche alle società agricole; tale "estensione", in verità, era

### Riquadro 1

Con riferimento alle assimilazioni alle abitazioni "principal", al di là di qualche altra modifica di singoli vocaboli di puro stile rispetto al passato, è dato rilevare le seguenti novità:

- › è stata eliminata l'assimilazione "ex lege" che era in passato prevista dall'art. 13, comma 2., D.L. 201/2011 ai sensi della quale veniva «(...) considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso»;
- › per quanto riguarda i "i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali", ai fini della loro assimilazione, viene ora formalmente richiesto dalla norma che gli stessi siano "adibiti ad abitazione principale";
- › per la casa "ex" coniugale, a prima vista la norma risulta parecchio variata nella formulazione. In realtà, però, come tempestivamente chiarito dal Dipartimento delle Finanze in una delle risposte fornite alla stampa all'inizio del 2020 ("Telefisco 2020") e come poi ufficializzato anche nella successiva circ. n. 1/DF/2020, il contenuto concreto della norma è da intendersi invariato rispetto al passato. Per completezza, ricordiamo che l'art. 13, comma 2., lett. c), del D.L. 201/2011 così recitava: «L'imposta municipale propria non si applica, altresì: (...) c) alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio».

Il successivo comma 743- che identifica i soggetti passivi dell'IMU, come già in passato, nei "possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi" - aggiunge poi che «E' soggetto passivo dell'imposta il genitore assegnatario della casa familiare a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario dei figli».

Seppur con formulazione diversa, ma nella sostanza equivalente, il medesimo principio era già presente nella precedente disciplina dell'IMU. Infatti, ai sensi dell'art. 4, comma 12-*quinquies*, D.L. 16/2012 (legge 26.4.2012), "ai soli fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione".

Anche questo tema verrà specificamente ripreso in prosieguo al fine di illustrare i chiarimenti tempestivamente forniti dal Dipartimento delle Finanze.

---

stata già da molti anni recepita dalla giurisprudenza, dalla prassi ministeriale (circ. n. 3/DEF/2012, par. 7.1) e dalla dottrina, ma in mancanza di una esplicita disposizione ai fini IMU era spesso oggetto di contestazioni da parte dei Comuni. Tale principio era stato peraltro di recente codificato, in via interpretativa, dall'art. 16 ter del D.L. n. 34/2019 (convertito dalla L. n. 58 del 28.6.2019) in forza del quale "Le agevolazioni tributarie riconosciute ai fini dell'imposta municipale propria, alle condizioni previste dal comma 2 dell'art. 13 del D.L. 6.12.2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 214 del 22.12.2011, si intendono applicabili anche alle società agricole di cui all'art. 1, c. 3, del D.Lgs. 99 del 29.3.2004, . La presente disposizione ha carattere interpretativo ai sensi dell'art. 1, c. 2, della legge 212 del 27.7.2000.". Ai sensi del citato art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 99/2004 "Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 cod. civ. e siano in possesso dei seguenti requisiti: a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari; b) (lettera abrogata); c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale".

Il successivo comma 3-bis Dispone poi che "La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società".

## Potere regolamentare dei Comuni

Un importante rinvio ad altra normativa (l'art. 52 del D.Lgs. 446/1997) è fatto dal comma 777 della legge 160/2019, ove si dispone che “Ferme restando le facoltà di regolamentazione del tributo di cui all'art. 52 del D.Lgs. 446 del 15 dicembre 1997, i comuni possono con proprio regolamento:

a. stabilire che si considerano regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un titolare anche per conto degli altri;

b. stabilire differimenti di termini per i versamenti, per situazioni particolari;

c. prevedere il diritto al rimborso dell'imposta pagata per le aree successivamente divenute inedificabili, stabilendone termini, limiti temporali e condizioni, avuto anche riguardo alle modalità ed alla frequenza delle varianti apportate agli strumenti urbanistici;

d. determinare 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 all'obiettivo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso;

e. stabilire l'esenzione dell'immobile dato in comodato gratuito al comune o ad altro ente territoriale, o ad ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutari”.

Ricordiamo che l'art. 52, comma 1, del D.Lgs. 446/1997 prevede che «Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti».

Di particolare importanza, proprio ai fini di quanto diremo in merito alle aree edificabili, sono i contenuti delle lettere c) e d). Per quest'ultimo, in particolare, occorrerà verificare in prosieguo di tempo se verrà superata la pratica invalsa presso i Comuni, sulla scorta di un orientamento giurisprudenziale sostenuto dalla Cassazione (per esempio, cfr. ord. n. 4969/2018, anche se non mancano pronunce di segno contrario che valorizzano gli effetti autolimitanti derivanti dall'uso di tale strumento), che permette loro di accertare al rialzo i valori delle aree edificabili sulla base dei prezzi desumibili dagli atti di trasferimento dei quali il Comune venga eventualmente a conoscenza anche nei casi in cui i valori dichiarati dai contribuenti rispettano quelli parametrici indicati dallo stesso Comune per zone omogenee, valori parametrici che dovrebbero avere proprio lo scopo di contenere il contenzioso generando una “autolimitazione” del proprio potere accertativo da parte dello stesso Comune senza eccezioni e secondo comportamenti improntati stabilmente alla buona fede.

## Rilevanza delle variazioni di valore delle aree edificabili e dei fabbricati intervenute in corso d'anno, senza più differimento all'anno successivo

Per superare il prevalente orientamento sinora seguito, secondo cui le variazioni di valore delle aree intervenute in corso di anno sprigionano effetti solo dal 1° gennaio dell'anno successivo (per esempio: Cass. sent. n. 2901/2017), nella disciplina della nuova IMU (comma 746) è stato stabilito che la base imponibile è costituita dal valore al 1° gennaio o alla data di adozione del nuovo strumento urbanistico (“Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, o a far data dall'adozione degli strumenti urbanistici, 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”).<sup>3]</sup>

In modo similare, il medesimo comma 746 dispone per i fabbricati che “Le variazioni di rendita catastale intervenute in corso d'anno, a seguito di interventi edilizi sul fabbricato, producono effetti dalla data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, dalla data di utilizzo”.<sup>4]</sup>

Tale novità normativa supera l'impostazione precedente, avallata anche dalla giurisprudenza (per esempio Cass., sent. n. 24280 e sent. n. 9328 del 2019) secondo cui la variazione della rendita dei fabbricati già iscritti in Catasto decorre dall'anno successivo a quello di presentazione della rendita proposta con il Docfa.

D'ora in poi non sarà più così, ma si adatterà il criterio del “frazionamento a mesi”, limitatamente ai casi originati da lavori edilizi sul fabbricato dal momento che è a questo che la norma fa riferimento, mentre è da ritenere che se la presentazione del Docfa deriva da altri fattori si renderà ancora applicabile il vecchio criterio.

Resta invece invariato il riferimento al 1° gennaio per i terreni agricoli e per quelli non coltivati nonché per i casi in cui le aree o i fabbricati siano fatti oggetto di interventi edili in corso di anno (costruzione, demolizione, recupero “pesante” di cui all'art. 3,

comma 1, lett. c), d), f) del T.U. dell'edilizia D.P.R. 380/2001).

### **Area pertinenziale dei fabbricati: nuova nozione in vigore dal 2020**

Un elemento di grande interesse della nuova IMU, come già segnalato, è rappresentato dalla ben più restrittiva definizione di “area pertinenziale del fabbricato” (comma 741, lett. a) in quanto la novella limita la definizione nei termini che seguono: “unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel C.E.U. con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente”.

E' quindi chiaro che, d'ora in avanti, per poter applicare lo stesso trattamento previsto per un dato fabbricato - in genere, si tratta dell'abitazione principale esente oppure agevolata - anche alle aree ritenute ad esso pertinenti, occorrerà che queste ultime siano accatastate quale parte integrante di esso (necessità finora esclusa dalla giurisprudenza di legittimità, anche in termini di mera graffatura, in contrasto con quanto invece sostenuto dalla prassi dell'Amministrazione, che per mano del legislatore ha così ora risolto la querelle, come già fatto in passato per il concetto di “area edificabile”, a favore del fisco comunale). Tale adempimento non è però sufficiente giacché la novella pone anche il requisito della “pertinenzialità ai fini urba-

---

3. Nel regime previgente dell'IMU (che per le aree edificabili faceva rinvio all'art. 5, comma 5, D.Lgs. 504/1992) e in quello dell'ICI la norma stabiliva invece 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”.

4. Nel regime previgente (c. 4, art. 13, D.L. 201/2011) la norma disponeva invece che “Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione (...) i seguenti moltiplicatori (...)”.

nistici”.<sup>51</sup> Quest’ultimo aspetto introduce nella normativa un nuovo riferimento: è da ritenere che il legislatore intenda riferirsi al fatto che il terreno, per poter essere considerato pertinenziale, non debba possedere autonoma edificabilità.

La novella risolve in modo “tranchant”, e molto sfavorevole al contribuente, un tema che ha generato un vastissimo contenzioso negli anni passati, e che richiederà anni per essere smaltito, da affrontare volta per volta da parte dei Giudici sulla base delle valutazioni applicabili a ogni singolo caso concreto.

Ricordiamo che, finora, l’impostazione prevalente della Cassazione era impostata su una logica di diritto privato e richiedeva le seguenti dimostrazioni - per riconoscere l’effettiva pertinenzialità dell’area a un fabbricato - a cura del contribuente: a) indicazione nella dichiarazione IMU dell’area quale pertinenza; b) l’asservimento dell’area a servizio o ad ornamento del fabbricato; c) l’impossibilità di una diversa destinazione dell’area senza radicali trasformazioni.

Prove che venivano in punto di fatto pretese e valutate con gradi abbastanza variabili di rigore da parte dei singoli collegi giudicanti nei gradi di merito.

Da ora in poi occorrerà esaminare lo strumento urbanistico, generale o attuativo, per comprendere se per una data area già edificata (il fabbricato costituente bene principale) sia stata prevista un’area asservita per finalità di parcheggio o di verde. Con la conclusione che le aree di dimensioni significative che appartengano a distinti lotti edificatori non potranno ritenersi pertinen-

ziali. Se il requisito che precede (urbanistico) fosse invece soddisfatto, rimane il fatto che fino a quando la pertinenzialità non sarà stata formalizzata anche dal punto di vista catastale (attraverso la “graffatura”, che non produce effetti retroattivi e quindi deve essere finalizzata tempestivamente per poter fruire dei benefici della pertinenzialità ai fini dell’imposta municipale sugli immobili), l’IMU sarà comunque dovuta seguendo i criteri impositivi previsti per le aree edificabili.

La nuova disciplina non esplicita nulla circa la persistenza di un eventuale onere dichiarativo, che per massima prudenza può essere comunque utile assolvere, anche se occorre dire che la graffatura catastale dovrebbe, ragionevolmente, già di per sé sostituire e assorbire tale adempimento.

Resta da comprendere se il rilascio di un permesso di costruire in corso di anno comporti, ai sensi del comma 746, un immediato innalzamento del valore dell’area da considerare ai fini impositivi. Da alcuni primi commenti sembrerebbe di sì.

Dell’argomento si è occupata anche la circ. min. n. 1/DEF/2020, che ha sviluppato le seguenti considerazioni, non di grande utilità pratica rispetto a quanto già si sapeva, ossia che la nuova disposizione recata dal comma 741, lett. a), dell’art. 1 della legge 160/2019 stabilisce, diversamente dal precedente regime impositivo dell’IMU, che si considera «parte integrante del fabbricato l’area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente (...)». Tale disposizione comporta quindi il superamento della precedente impostazione

51. La giurisprudenza amministrativa si è in più occasioni occupata della pertinenzialità urbanistica con riferimento però alle costruzioni, giungendo ad affermare che, fatte salve eventuali differenti normative locali, un’opera assume natura pertinenziale se sono presenti tutte le condizioni di seguito riportate: oggettiva esigenza dell’edificio principale, asservimento funzionale a servizio dell’edificio principale; assenza di autonomo valore di mercato; non costituisce nuova costruzione incidente significativamente sul carico urbanistico.

normativa che consentiva di fare riferimento alla nozione civilistica di pertinenza di cui agli artt. 817 e seguenti del cod. civ. nonché all'orientamento giurisprudenziale formatosi su tali disposizioni. Pertanto, a partire dall'1 gennaio 2020 il concetto di pertinenza ai fini IMU deve essere ricondotto esclusivamente alla definizione fiscale contenuta nel comma 741, lett. a). In particolare, la parte residuale di un'area oggetto di sfruttamento edificatorio può essere considerata pertinenza ai fini IMU solo nel caso in cui la stessa risulti accatastata unitariamente al fabbricato, anche mediante la tecnica catastale della cosiddetta "graffatura". In questo caso, il valore del fabbricato comprende anche quello della pertinenza mentre, in caso contrario, l'area continua a considerarsi edificabile e come tale sarà soggetta autonomamente a imposizione, in quanto risulta inclusa negli strumenti urbanistici.

### **Le assimilazioni "ex lege" alle abitazioni principali e le ulteriori assimilazioni subordinate a delibera del comune**

Con riguardo alla "nuova" IMU, le agevolazioni previste per l'abitazione principale si possono estendere ad altre fattispecie: come già per il passato, esistono alcune assimilazioni disposte "ex lege" mentre altre assimilazioni, pure esse delineate dalla legge, per ricevere attuazione necessitano di essere deliberate dai Comuni, per i quali tale eventualità costituisce una facoltà, e non già un obbligo. Entrambe le ipotesi sono trattate nel

comma 741 dell'art. 1 della legge 160/2019.

Sono assimilate ex lege alle abitazioni principali:

- › le unità delle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- › le unità delle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in assenza di residenza anagrafica;
- › i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. 22 aprile 2008, adibiti ad abitazione principale, ivi inclusi quegli alloggi di proprietà degli IACP (di per sé non assimilati ex lege) che rientrano fra gli alloggi sociali in quanto rispondenti alle caratteristiche prescritte dal citato D.M. 22 aprile 2008 e al contempo destinati ad abitazione principale dell'assegnatario;
- › un solo immobile (iscritto o iscrivibile nel Catasto dei Fabbricati come unica unità immobiliare e per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica), posseduto e non concesso in locazione dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia a ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia a ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, salvo quanto previsto dall'art. 28, comma 1, del DLgs. 139/2000, dal personale appartenente alla carriera prefettizia;<sup>6)</sup>

---

6. Il D.Lgs. 139/2000 reca "Disposizioni in materia di rapporto di impiego del personale della carriera prefettizia, a norma dell'articolo 10 della legge 28 luglio 1999, n. 266". L'art. 28 ("Materie di negoziazione"), al 1° c., dispone che "Formano oggetto del procedimento negoziale: a) il trattamento economico fondamentale ed accessorio, secondo parametri appositamente definiti in tale sede che ne assicurino, nell'ambito delle risorse finanziarie disponibili, sviluppi omogenei e proporzionati, rapportati alla figura apicale; b) l'orario di lavoro; c) il congedo ordinario e straordinario; d) la reperibilità; e) l'aspettativa per motivi di salute e di famiglia; f) i permessi brevi per esigenze personali; g) le aspettative ed i permessi sindacali; h) l'individuazione di misure idonee a favorire la mobilità di sede, aggiuntive rispetto a quelle previste per i funzionari non assegnatari di alloggi da parte dell'amministrazione dell'interno".

› la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice. Secondo la formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2019 l'IMU non era invece dovuta per la «casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio». Peraltro, la circ. n. 1/DEF/2020 ha poi chiarito che, in realtà, la novità è solo apparente e, di fatto, continuano a valere i principi in vigore fino al 31 dicembre 2019.

Per quanto riguarda gli alloggi IACP, non assimilati "ex lege" né in passato né dalla normativa IMU 2020, è stata comunque prevista la possibilità per il Comune di deliberare l'azzeramento dell'aliquota, per tutti, anche per quelli non assegnati ma sfitti (circ. n. 2/DEF/2020). La nuova normativa IMU ha previsto "ex lege" solo la detrazione di Euro 200 per gli alloggi regolarmente assegnati.

E' anche suscettibile di essere assimilata o meno all'abitazione principale, da parte dei singoli comuni, l'abitazione posseduta da anziani, mentre non può essere ristretto l'ambito applicativo prevedendo ulteriori requisiti oltre a quelli di legge. Il comma 741, lett. c, punto 6) dà la possibilità ai Comuni di regolamentare l'assimilazione all'abitazione principale dell'unità immobiliare «"posseduta da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare».

A differenza della vecchia IMU, non è più assimilata all'abitazione principale l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'AIRE, già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza.

### **Assimilazione della "casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice"**

Altro concetto solo apparentemente innovativo, ma certamente di interesse assai diffuso, è quello esplicitato alla lett. c4) del comma 741, ove la novella definisce come "abitazione "principale", fra altre fattispecie, la "casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso" a fronte della (almeno apparentemente) più ampia ipotesi di esenzione finora in vigore (art. 12, comma 2, D.L. 201/2011) prevista per la "casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio". Il nuovo concetto viene poi ribadito nel comma 743 dedicato alla individuazione dei soggetti passivi dell'IMU.

Già con una delle risposte fornite durante Telefisco 2020 il Ministero ha precisato che l'assimilazione all'abitazione principale, e quindi il regime di esenzione dall'IMU, riguarda esclusivamente il caso di assegnazione della casa familiare "al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice", circostanza che comporta altresì la costituzione, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, del diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso. Al di fuori di tale previsione normativa, di carattere agevolativo e non suscettibile quindi di interpretazione estensiva, trovano applicazione le regole ordinarie che disciplinano il tributo.

Il Ministero ha anche evidenziato che in caso di separazione senza figli o con figli maggiorenni e autosufficienti la giurisprudenza prevalente ritiene che, nell'ipotesi di casa coniugale di proprietà di un solo coniu-

ge, questa non può essere assegnata all'altro come contributo al mantenimento in quanto coniuge più debole, in sostituzione dell'assegno di mantenimento, non avendo una funzione assistenziale (Cass., sent. n. 6979/2007).

Inoltre, alla domanda se la disciplina in esame trovi applicazione anche nel caso venga assegnata un'abitazione diversa da quella già adibita a dimora familiare, scelta ad esempio tra quelle in proprietà di uno dei coniugi, il Ministero ha evidenziato che il Legislatore si è riferito espressamente alla "casa familiare", identificabile, secondo l'orientamento della Cassazione (ord. n. 3302 del 12 febbraio 2018), esclusivamente "nell'ambiente domestico" in cui sono cresciuti i figli (Cass., sent. n. 1545/2006; sent. n. 16398/2007; sent. n. 1491/2011; sent. n. 9079/2011; sent. n. 19347/2016) e quindi nel «luogo degli affetti, degli interessi, e delle abitudini in cui si esprime la vita familiare e si svolge la continuità delle relazioni domestiche, centro di aggregazione e di unificazione dei componenti del nucleo, complesso di beni funzionalmente organizzati per assicurare l'esistenza della comunità familiare» (Cass., Sez. Unite, sent. n. 13603/2004) e che, in ogni caso, l'individuazione della "casa familiare" viene effettuata dal giudice con proprio provvedimento il quale non può essere suscettibile di valutazione da parte del comune in un proprio provvedimento.

L'argomento è stato poi ripreso nella circ. n. 1/DF/2020 del 18 marzo 2020, par. 2, nella quale il Ministero ha ribadito la considerazione che «in caso di separazione senza figli o con figli maggiorenni e autosufficienti la giurisprudenza ritiene che la casa coniugale non può essere assegnata ad uno dei due coniugi a titolo di contributo al mantenimento, in sostituzione dell'assegno di mantenimento, non avendo l'assegnazione una funzione assistenziale (Cass., sent. n. 697920/2007)»

aggiungendo che «invero, la differente formulazione della norma introdotta dal comma 741, lett. c), n. 4, che fa riferimento alla casa familiare e al genitore, e non più alla casa coniugale e al coniuge, è volta soltanto a chiarire che nell'ambito dell'assimilazione all'abitazione principale sono ricomprese anche le ipotesi di provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare in assenza di un precedente rapporto coniugale. Nulla quindi è mutato rispetto alla precedente disciplina. Pertanto, continua a permanere l'esclusione dall'IMU della casa familiare assegnata con provvedimento del Giudice già assimilata all'abitazione principale nella previgente disciplina. In ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'assimilazione in argomento, occorre evidenziare che l'individuazione della "casa familiare" viene effettuata dal Giudice con proprio provvedimento che non può essere suscettibile di valutazione da parte del comune in un proprio provvedimento. Si prescinde quindi dalla proprietà in capo ai genitori o ad altri soggetti (per esempio i nonni) e i requisiti della residenza e della dimora dell'assegnatario non sono rilevanti ai fini dell'assimilazione».

### **Eliminazione dell'esenzione dei pensionati Aire**

Su questo tema il Ministero ha confermato in occasione di "Telefisco 2020" che mentre in vigore della vecchia IMU (art. 13, comma 2, D.L. 201/2011) era equiparata all'abitazione principale la casa dei soggetti Aire, pensionati all'estero, non locata né concessa in comodato, diversamente, nella nuova IMU questa equiparazione non è stata espressamente riproposta e non può quindi ritenersi comunque applicabile anche nell'ambito del nuovo tributo comunale.

Infatti, ha ricordato il Ministero, l'IMU, a decorrere dall'1 gennaio 2020, è disciplinata esclusivamente dalle disposizioni dei commi

738 e seguenti della legge 160/2019 con conseguente abrogazione delle norme di cui all'art. 13 del D.L. 201/2011 per cui la previsione concernente i cittadini italiani iscritti all'AIRE già pensionati all'estero – peraltro soggetta ad una procedura di infrazione attivata dagli organi unionali – non può ritenersi ancora applicabile poiché non è stata espressamente riproposta dal Legislatore nel momento in cui ha ridisciplinato l'imposta in argomento.

### **L'abitazione posseduta da anziani può essere o meno assimilata all'abitazione principale da parte dei singoli Comuni**

Sempre in occasione di “Telefisco 2020” il Ministero ha evidenziato che il comma 741, lett. c, punto 6) dà la possibilità ai Comuni di regolamentare l'assimilazione all'abitazione principale dell'unità immobiliare “posseduta da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare”.

E' stato chiesto se il Comune può con il proprio regolamento decidere un'applicazione più restrittiva prevedendo che l'assimilazione operi solo con riferimento all'immobile che era precedentemente utilizzato come abitazione principale dall'anziano o disabile e prevedere, inoltre, che l'abitazione in questione oltre a non essere locata non deve essere concessa in comodato, oppure concessa in comodato solo a parenti, individuando il grado di parentela.

Il Ministero ha precisato che, come si evince dalla norma, il Legislatore rimette all'autonomia dell'ente esclusivamente la scelta circa l'applicazione o meno di tale disposizione nell'ambito del proprio regolamento, alle condizioni però prescritte nella stessa, per cui, il co-

mune non può applicare tale disposizione restringendone al contempo l'ambito applicativo attraverso la previsione di requisiti ulteriori.

Al riguardo, il Ministero ricorda che l'art. 52, D.Lgs. 446/1997 sottrae espressamente all'autonomia regolamentare generale degli enti locali, tra l'altro, l'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili.

### **Immobili oggetto di locazione finanziaria**

Per quanto riguarda gli immobili oggetto di locazione finanziaria, è stata riproposta una norma (comma 743) identica a quella già prevista dall'art. 9.1, D.Lgs. 23/2011, che si limita ad affermare che «Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto».

Con ciò il Legislatore ha evitato di entrare nel merito del problema che si pone nei casi - tutt'altro che infrequenti - di mancata o comunque tardiva riconsegna al termine del contratto o a seguito di sua risoluzione anticipata per inadempimento dell'utilizzatore, ossia se in tali casi la soggettività passiva IMU permanga in capo a quest'ultimo o trasi sul concedente.

Dell'argomento si è occupata la circ. n. 1/DEF/2020 affermando che per quanto concerne l'individuazione del soggetto passivo in caso di locazione finanziaria, a decorrere dal 1° gennaio 2020, il comma 743, in linea di continuità con il precedente regime impositivo, ha stabilito che per “gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto” e che, pertanto, nel confermare il regime IMU, il Legislatore ha inteso escludere la soggettività passiva prevista per la TASI che permaneva in capo al locatario fino “alla da-

ta di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna”.

### **“Fictio iuris” relativa alle aree edificabili coltivate da “IAP” o da coltivatore diretto**

Assume poi rilevanza anche la precisazione del comma 743 che «In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi ed oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni», il che farebbe dubitare che, da ora in poi, nei casi in cui si configuri la risalente, e ora confermata (comma 741, lett. d), “fictio iuris” relativa ai terreni edificabili (considerati, tuttavia, “non fabbricabili” se posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli IAP, iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole, se vi persista l'utilizzazione agro silvo – pastorale), l'applicazione dell'IMU sul valore catastale del terreno trattato come agricolo (anziché su quello venale) possa sussistere in relazione alle sole quote dei contitolari che possiedono il requisito soggettivo.

In passato, l'interpretazione prevalente della norma era stata di carattere “oggettivo”, nel senso che, dal ricorrere dei requisiti di legge (ancorché) in capo ad alcuni soltanto dei contitolari, discendeva per tutti la considerazione della qualità agricola (anziché edificatoria) del terreno (cfr., di recente, Cass., sent. n. 23591/2019), principio che dovrebbe continuare a valere, a nostro parere ma diversamente da quanto ritenuto da altri autorevoli commentatori (cfr. per esempio, L. Lovecchio su *Il Sole 24 Ore* del 13 marzo 2020), proprio in ragione del fatto che la disposizione in questione non configura un'agevolazione (e tanto meno un'esenzione) in senso

stretto quanto piuttosto una definizione normativa dell'oggetto di imposizione.

Al riguardo, in senso favorevole ai contribuenti, si è espressa la ris. n. 2/DEF” del 10 marzo 2020, secondo la quale la “fictio iuris” «di cui alla lett. d) del comma 741 – che considera non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai CD o IAP di cui all'art. 1, D. Lgs. 99 del 29 marzo 2004, iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole di cui al comma 3 del medesimo art. 1, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali – continua a trovare applicazione, anche alla luce del comma 743, non solo per i soggetti che rivestono la qualifica di CD o di IAP ma anche per tutti gli altri contitolari».

La ris. n. 2/DEF/2020 perviene a tale conclusione sulla scorta delle considerazioni che seguono: «(...) è bene osservare che è possibile pervenire a tale conclusione sulla scorta sia di quanto a suo tempo illustrato nella circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 sia dell'indirizzo, ormai ampiamente consolidato, della giurisprudenza di legittimità, (si veda la sent. n. 15566 del 30 giugno 2010 nonché, tra le tante, le ord. n. 16796/2017, n. 17337/2018 e n. 23591/2019), secondo il quale «nell'ipotesi in cui il terreno è posseduto da due soggetti ma è condotto da uno solo, che abbia comunque i requisiti sopra individuati, l'agevolazione in discorso si applica a tutti i comproprietari». Tale assunto si ricava dalla giurisprudenza costante della Corte di Cassazione (si veda fra tutte la sent. n. 15566/2010), la quale ha statuito che «ricorrendo tali presupposti, il terreno soggiace all'imposta in relazione al suo valore catastale, dovendosi prescindere dalla sua obiettiva potenzialità edilizia. La considerazione, in questi casi, dell'area come terreno agricolo ha quindi carattere oggettivo e, come tale, si estende a

ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali. Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti». E questa impostazione ermeneutica operata dai Giudici di Legittimità può ritenersi ancora attuale anche a seguito della previsione di cui al citato comma 743 (...). Occorre, infatti, evidenziare che tale disposizione ha dato solo veste normativa a un principio di portata generale già presente nel regime dell'IMU, in virtù del quale gli elementi soggettivi ed oggettivi non potevano che essere riferiti ai titolari della singola quota di possesso. E proprio in quest'ottica, si sono pronunciati i Giudici di Legittimità quando hanno attribuito "carattere oggettivo" alla qualificazione dell'immobile come terreno agricolo e non come area edificabile; ed è di questo elemento di carattere oggettivo di cui occorre tenere conto quando il comma 743 richiede l'applicazione degli "elementi...oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso". Pertanto, l'aver attribuito veste normativa a tali principi attraverso il comma 743 nulla ha innovato rispetto alla disciplina dell'IMU. A ulteriore fondamento di tale assunto, occorre evidenziare che la Corte di Cassazione nell'ord. n. 17337/2018 ha confutato la tesi secondo cui la finzione giuridica non può estendersi a tutti i comproprietari "non qualificati" del terreno in quanto la stessa finirebbe per avere "natura soggettiva" e non più oggettiva come affermato dalla Corte stessa. A questo proposito, i Giudici hanno puntualizzato che tale soluzione "in realtà confonde e sovrappone l'applicazione di due norme che, nonostante talune interferenze, disciplinano situazioni diverse", vale a dire:

- › quella di cui all'art. 2, comma 1, lett. b), del

D. Lgs. 504/1992 (ora comma 741 dell'art. 1 della legge 160/2019) «che ha riguardo alla qualificazione dell'area ai fini del criterio del calcolo della base imponibile [...] ed ha carattere oggettivo»;

- › quella che «invece introduce agevolazioni, di carattere soggettivo, ai fini del calcolo dell'imposta in concreto applicabile», previsione attualmente disciplinata dalla lett. a), del comma 758 dell'art. 1 della richiamata legge 160/2019 che contempla l'esenzione dall'IMU a favore dei comproprietari CD o IAP e dal comma 746 del medesimo art. 1 che trova invece applicazione nei confronti degli altri comproprietari, per i quali il valore dell'immobile, già qualificato come terreno agricolo, è costituito da quello ottenuto moltiplicando l'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, per il coefficiente pari a 135.

Nella lettura sistematica delle disposizioni innanzi richiamate si inquadra il dettato del comma 743 che impone di tenere conto degli elementi soggettivi e oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni, elementi che non possono che essere quelli appena enunciati. Del resto, come chiarito sempre dai Giudici di Legittimità nelle pronunce sopra richiamate, è «Evidente ... la relatività a cui condurrebbe la conclusione criticata, che, in caso di comunione, porterebbe a qualificare un medesimo bene nello stesso tempo come edificabile ovvero come agricolo a seconda della qualità soggettiva dei contribuenti». I Giudici aggiungono altresì che nel caso di specie, «lo svolgimento di attività agricola, che è incompatibile con la possibilità di sfruttamento edificatorio dell'area, si riflette anche a favore degli altri comproprietari, i quali, ai sensi dell'art. 1102 cod. civ., non possono alterare la destinazione del

fondo che è finalizzata all'esercizio dell'attività agricola da parte di un coltivatore diretto dimodoché, gli stessi, si trovano in una situazione d'impossibilità di sfruttamento edificatorio dell'area».

A questo proposito si deve anzi sottolineare che, ammesso e non concesso di voler accedere alla tesi contraria – secondo la quale il rinvio agli elementi “oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso” di cui al comma 743 determinerebbe la qualificazione della quota stessa da parte dei soggetti, che non rivestono la qualifica di CD o di IAP, come area fabbricabile – si arriverebbe comunque, in virtù dell'applicazione dei criteri di cui ai commi 741, lett. d) e 746, ad un'imposizione identica a quella conseguente l'applicazione della rendita catastale, se non addirittura a valori nettamente inferiori o prossimi allo zero, dal momento che, come chiarito dalla Corte di Cassazione, i comproprietari non qualificati “si trovano in una situazione d'impossibilità di sfruttamento edificatorio dell'area”, con conseguente azzeramento del valore del terreno. Circostanza quest'ultima che appare viepiù avvalorata dalla stessa definizione generale di area fabbricabile di cui al comma 741, lett. d), laddove si riferisce “alle possibilità effettive di edificazione”.

Alla luce di tali argomentazioni la ris. n. 2/DEF/20 ritiene, quindi, che, anche a seguito della previsione di cui al comma 743 dell'art. 1, della legge 160/2019, la *fiction iuris* – che considera come non fabbricabile il terreno alle condizioni prescritte dal comma 741, lett. d) del medesimo art. 1 – operi nei confronti di tutti i comproprietari del fondo poiché ai fini del calcolo della base imponibile questa va a qualificare oggettivamente e univocamente il bene immobile che costituisce il presupposto impositivo dell'IMU.

In conclusione, quindi, i terreni a destinazione agricola, per il loro concreto ed effettivo

utilizzo, non possono che essere considerati oggettivamente agricoli per tutti i titolari dei redditi dominicali, comprese quindi le persone che non rivestono le qualità di CD e IAP.

Il contribuente può richiedere al Comune un'attestazione nella quale sia esplicitato se il terreno posseduto sia o meno edificabile così come previsto dal comma 741 dell'art. 1, legge 160/2019.

Come anticipato, la tesi ministeriale è stata criticata da autorevole dottrina. L. Lovecchio (Il Sole 24 Ore del 13 marzo 2020) ha osservato che la formulazione della nuova normativa IMU, sopra citata, lascia chiaramente intendere che tutti i requisiti – soggettivi e oggettivi – afferenti l'obbligazione di imposta devono essere riguardati autonomamente, cioè in capo a ciascun contribuente contitolare, cosicché sotto questo punto di vista non pare dirimente la qualificazione dell'agevolazione in esame, tanto più che le norme in tema di agevolazioni sono di stretta interpretazione e che, diversamente opinando, non si comprenderebbe la portata della novità normativa “con buona pace del principio di economia dell'agire legislativo”. Inoltre, l'utilizzo agricolo non è di alcun ostacolo alla destinazione edificatoria, considerata l'ampiezza della definizione di area edificabile, a tale riguardo dovendosi ricordare che un'area del tutto priva di effettive possibilità di costruzione resta edificabile se così è qualificata dallo strumento urbanistico e che ciò non comporta affatto che nella percezione del mercato il suo valore sia prossimo a zero.

### **Niente esenzione per le Fondazioni bancarie**

Posto che la “nuova” IMU è disciplinata dai commi da 739 a 783, mentre le altre disposizioni non espressamente richiamate devono intendersi abrogate, e che il comma 780, u.p., dispone che “sono altresì abrogate le di-

sposizioni incompatibili con l'IMU disciplinata dalla presente legge", è stato posto il dubbio che l'esclusione dall'esenzione dall'Imu prevista dall'art. 9, comma 6-quinquies, D.L. 174/2012 per le fondazioni bancarie possa non trovare più applicazione nella nuova Imu.

Durante "Telefisco 2020" il Ministero ha confermato che l'esclusione dall'esenzione IMU perdura anche nella nuova disciplina.

Ciò in quanto l'art. 9, comma 6-quinquies, D.L. 174/2012 stabilisce che «In ogni caso, l'esenzione dall'IMU disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/92, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al D.Lgs. 153/1999».

Con tale disposizione è stata data comunque veste normativa al principio già di per sé vigente nell'ordinamento secondo il quale il regime agevolativo di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. 504/1992, non può trovare "in ogni caso" applicazione nei confronti delle fondazioni bancarie in quanto queste sono enti che non possiedono tutti i requisiti, di natura sia oggettiva sia soggettiva, prescritti dal Legislatore per poter beneficiare dell'esenzione.

L'art. 7, comma. 1, lett. i) del D. Lgs. 504/1992 è stato espressamente richiamato dall'art. 1, comma 759, lett. g) della legge di Bilancio 2020, che ha confermato l'esenzione dall'imposta per «gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. 504/1992, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i)».

Per cui, alla luce di tale impostazione normativa, la disposizione di cui all'art. 9, comma 6-quinquies del D.L. 174/2012 continua a trovare applicazione anche alla luce del nuovo impianto confermando l'esclusione dall'esenzione IMU per le fondazioni bancarie.

## Alloggi sociali e immobili IACP

L'importante argomento è stato trattato dal Ministero sia nell'ambito delle risposte di "Telefisco 2020" che nella circ. n. 1/DEF/2020 del 18 marzo 2020.

Il comma 741, lett. c), punto 3), assimila all'abitazione principale gli alloggi sociali "adibiti ad abitazione principale".

Il comma 749, u.p., prevede l'applicazione della detrazione per abitazione principale anche «agli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D.P.R. 616 del 24 luglio 1977».

Sulla base delle due norme gli alloggi ex IACP soggiacciono ad una disciplina speciale - che prevede l'applicazione dell'aliquota ordinaria, o di quella eventualmente ridotta deliberata dal Comune, e della detrazione per abitazione principale - che rende inapplicabile il regime previsto per gli alloggi sociali. Diversamente, se si volesse ritenere che gli alloggi degli ex IACP possano anche considerarsi alloggi sociali, la previsione di cui al comma 749 non troverebbe mai applicazione.

Il Ministero ha precisato che la legge di bilancio 2020 ha mantenuto inalterato il regime fiscale già previsto in materia di IMU per gli enti in questione, così riepilogato:

- › per gli alloggi IACP o ERP, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP: detrazione di € 200 e aliquota ordinaria, o quella eventualmente ridotta deliberata dal Comune. Novità rispetto al precedente regime IMU è la possibilità (comma 754) di azzerare l'aliquota relativa agli immobili in questione che non erano, e continuano a non essere, assimilati all'abitazione principale, come affermato anche dalla Cassazione nella sent. n. 20135/2019 in linea con la circ. n. 3/

DF/2012, che ha escluso l'applicazione dell'aliquota ridotta, poi trasformata in esenzione, prevista per l'abitazione principale in quanto "legittimato passivo dell'imposta è l'Ente possessore dell'immobile diverso dalla persona fisica locataria". Inoltre, il Ministero ha sottolineato che la facoltà di azzeramento dell'aliquota, che riguarda gli immobili diversi dall'abitazione principale, è suscettibile di essere esercitata per tutti gli immobili di proprietà di tali istituti e, quindi, non solo per gli alloggi regolarmente assegnati ma anche, ad esempio, per quelli sfitti;

- › per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (come definiti dal DM 22 aprile 2008) adibiti ad abitazione principale: assimilazione ad abitazione principale con conseguente esenzione dall'IMU (art. 1, comma 741, lett. c), n. 3).

Le assimilazioni di cui alla lett. c) del comma 741 hanno carattere peculiare e prendono in considerazione proprio fattispecie che altrimenti non potrebbero rientrare nell'ipotesi tipica di abitazione principale di cui alla precedente lett. b). In particolare, nel caso degli alloggi sociali assume rilievo determinante per l'assimilazione la corrispondenza dell'alloggio alle caratteristiche individuate dal D.M. 22 aprile 2008 e il fatto che lo stesso sia adibito ad abitazione principale. Pertanto, gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti in questione rientrano in siffatta ipotesi di assimilazione e quindi di esenzione solo nel caso in cui anche tali alloggi rientrino nella definizione di alloggio sociale di cui al D.M. citato. Orientamento già contenuto nella risposta n. 15 del Dipartimento Finanze alle FAQ del 3 giugno 2014 pubblicate sul sito [www.finanze.it](http://www.finanze.it).

In tutti gli altri casi, quindi, in cui non si può ricollegare all'ambito dell'alloggio sociale l'immobile posseduto degli ERP si applica la detrazione di € 200.

### **Confermata l'esenzione per gli immobili posseduti e utilizzati per i fini non commerciali previsti dalla legge da parte degli enti non commerciali**

L'art. 1, comma 759, lett. g) della legge 160/2019 conferma per gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del "TUIR", il diritto all'esenzione IMU per le attività svolte con modalità non commerciali disponendo che sono esenti, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili posseduti e utilizzati «dai soggetti di cui alla lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. 504/1992, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lett. i)».

Come già per la vecchia IMU (non così per l'ICI) si applica l'esenzione parziale qualora solo una parte dell'immobile sia destinata allo svolgimento delle attività con modalità non commerciali, e pertanto solo sulla parte nella quale si svolge l'attività non commerciale, sempre che sia identificabile. La parte dell'immobile dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente deve essere iscritta in catasto e la rendita produce effetti a partire dal 2013. Nel caso in cui non sia possibile accatastarla autonomamente, il beneficio fiscale spetta in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile che deve risultare da apposita dichiarazione.

Gli immobili degli enti non profit, in base alla legge 160/2019 che richiama l'art. 7, comma 1, lettera i), sono esonerati dal pagamento dell'IMU, «per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte», solo se sugli stessi vengono svolte, "con modalità non commerciali", le attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché le attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 222 del 20 maggio 1985 (quest'ultimo reca la definizione

ne di “attività di religione o di culto” disponendo che «Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro»).

Requisito essenziale per fruire dell'esenzione è il possesso qualificato dell'immobile da parte dell'ente non profit, non è sufficiente il possesso di fatto poiché destinatario del beneficio fiscale può essere l'ente non commerciale e non il soggetto titolare dell'immobile se diverso dall'ente stesso: pertanto, l'uso indiretto da parte dell'ente che non ne sia possessore non consente al proprietario di fruire dell'esenzione. L'esenzione esige l'identità soggettiva tra il possessore (soggetto passivo dell'IMU) e l'utilizzatore dell'immobile (Corte Cost., ord. n. 429/2006 e n. 19/2007). È dunque richiesta una duplice condizione: l'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e l'esclusiva loro destinazione a attività peculiari che non siano produttive di reddito. L'agevolazione non è riconosciuta nel caso di utilizzazione indiretta.

Tutte le attività elencate dalla norma sopra citata devono essere svolte con modalità non commerciali.

Tra le attività sanitarie suscettibili dell'esenzione rientrano anche quelle rivolte alla difesa ambientale, in quanto funzionali a tutelare in senso ampio anche la salute, ad es. quelle svolte dagli enti che si occupano di controlli di acque, alimenti, bevande e ambienti di lavoro. Secondo Cass. ord. n. 13811/2019 si tratta infatti “di attività finalizzate alla tutela ambientale non come valore in sé, ma come luogo di vita delle persone e

quindi funzionale alla tutela della salute”.

Per le attività sanitarie, molto spesso oggetto di contenzioso, il servizio può essere svolto in convenzione con una struttura pubblica, ma questo non è da solo sufficiente e quindi non si applica l'agevolazione ai fabbricati nei quali si svolge l'attività sanitaria solo perché accreditati o convenzionati. La convenzione con Stato, regioni, enti locali non esclude la logica del profitto e non conferma che l'obiettivo perseguito sia quello di soddisfare bisogni socialmente rilevanti, che le strutture pubbliche non sono in grado di assicurare (Cass., ord. n. 3528/2018).

Non rileva neppure la destinazione degli utili eventualmente ricavati, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività.

La Cassazione (ord. n. 10754/2017) ha precisato che gli enti interessati sono soggetti al pagamento dell'IMU se non svolgono l'attività a titolo gratuito o con la richiesta di un importo simbolico. Nè l'esenzione spetta se le attività operano in perdita poiché si può esercitare un'impresa con modalità commerciali a prescindere dal risultato della gestione.

Condizione essenziale per fruire dell'esenzione è che per lo svolgimento delle suddette attività vengano richieste rette di importo simbolico e comunque non superiori alla metà rispetto alla media di quelle pretese dai soggetti che svolgono l'attività con modalità commerciali.

Per esempio, le attività didattiche, che sono quelle dirette all'istruzione e alla formazione, si ritengono effettuate con modalità non commerciali solo se vengono rispettate le seguenti condizioni:

a. l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;

b. viene applicata la contrattazione collettiva al personale docente e non docente.

Le attività ricettive devono avere una funzione strumentale, funzionale al soddisfacimento di bisogni di natura sociale. Non è riconosciuta l'esenzione agli enti ecclesiastici che svolgono attività ricettive religiose ma che operano in realtà come normali alberghi (Cass., ord. n. 22223/2019). Per la S.C. devono essere considerate irrilevanti le finalità solidaristiche che connotano le attività ricettive religiose, essendo necessario verificare se l'attività ricettiva è rivolta a un pubblico indifferenziato o a categorie predefinite e che non sia svolto per l'intero anno solare. Occorre inoltre applicare tariffe di importo ridotto rispetto ai prezzi di mercato. Pertanto, non può essere riconosciuta l'esenzione a un fabbricato ove un ente religioso svolga attività a dimensione imprenditoriale anche se non prevalente.

L'agevolazione è prevista in via generale solo per gli immobili destinati direttamente all'esercizio del culto e alla cura delle anime.

Per gli immobili in cui si svolgono attività diverse dalla religione e dal culto è necessario verificare se esse, ancorché esercitate da enti religiosi, siano svolte con finalità non commerciali.

### **Deducibilità IMU dalle imposte sui redditi di impresa e di arti e professioni**

Sulla piena deducibilità dell'IMU dalle imposte sui redditi di impresa e di arti e professioni (ma non dall'IRAP, dalla quale è destinata a rimanere indeducibile), il comma 772 ha anticipato di un anno (precisamente, dal 2022) la piena deducibilità rispetto a quanto era stato previsto dall'art. 3 del D.L. 134/2019 (legge 58/2019): allo stato, pertanto, per il 2020 e per il 2021 permane la deducibilità limitata al 60%.

Più precisamente, il comma 772 dispone

che «L'IMU relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni. La medesima imposta è indeducibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche all'IMI della provincia autonoma di Bolzano, istituita con la legge provinciale 23 aprile 2014, n. 3, e all'IMIS della provincia autonoma di Trento, istituita con la legge provinciale 30 dicembre 2014, n. 14».

Da parte sua, invece, il comma 773 precisa che «Le disposizioni di cui al comma 772 relative alla deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni dell'IMU, dell'IMI e dell'IMIS hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021; la deduzione ivi prevista si applica nella misura del 60% per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso, rispettivamente, al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020».

### **Nuova modalità di computo del mese di trasferimento di un immobile**

Segnaliamo poi la correzione di un'incongruenza della normativa, presente fin dall'introduzione dell'ICI, riferita all'ipotesi di trasferimento del bene a metà mese.

Orbene, a fronte della precedente formulazione - che, sul piano letterale, comportava la duplicazione del pagamento, per il mese in cui aveva luogo il trasferimento, se sia il cedente che il cessionario mantenevano il possesso per almeno 15 giorni -, il comma 761 ha ora precisato che «(...) il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero. Il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente e l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a suo carico

nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente».

### Versamenti degli acconti IMU 2020

La prima parte della circ. n. 1/DEF/2020 del 18 marzo 2020 analizza una serie di ipotesi al fine di chiarire le modalità di versamento degli acconti 2020.

La circolare ricorda infatti che il comma 762 prevede che in «sede di prima applicazione dell'imposta, la prima rata da corrispondere è pari alla metà di quanto versato a titolo di IMU e TASI per l'anno 2019», il che implica che il soggetto passivo dell'IMU corrisponda in sede di acconto per l'anno 2020 la metà dell'importo versato nel 2019, che ai fini della TASI coincideva ovviamente con la sua sola quota, determinata ai sensi del comma 681 dell'art. 1 della legge 147/2013.

La circolare in questione – alla quale facciamo rinvio per questi approfondimenti – analizza poi una serie di casi “particolari” che si possono verificare, proponendo per essi delle soluzioni: immobile ceduto nel corso del 2019; immobile acquistato nel primo semestre 2020; immobili ceduti e acquistati “contemporaneamente” nel corso delle annualità 2019 e 2020; abitazioni principali destinate ad altro uso, e viceversa, fra gli anni 2019 e 2020; fabbricati rurali strumentali; fabbricati merce; immobile per il quale nel 2020 è mutata la quota di possesso.

Sul versamento del primo acconto IMU per il 2020 rileva quanto disposto per i contribuenti del settore turistico dall'art. 177, comma 1, del D.L. “Rilancio” 34/2020 (“*Esenzioni dall'imposta municipale propria-IMU per il settore turistico*”).

Tale articolo dispone infatti che «In considerazione degli effetti connessi all'emergenza sanitaria da COVID 19, per l'anno 2020, non è dovuta la prima rata dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 1, comma da 738 a 783 della legge 160 del 27 dicembre

2019, relativa a:

a. immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;

b. immobili rientranti nella categoria catastale D/2 (“alberghi e pensioni con fini di lucro” – n.d.a.) e immobili degli agriturismo, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate».

Inoltre, l'art. 138 dello stesso D.L. “Rilancio” (“*Allineamento termini approvazione delle tariffe e delle aliquote TARI e IMU con il termine di approvazione del bilancio di previsione 2020*”) dispone che sono abrogati:

- › il comma 4 dell'art. 107 del D.L. 18 del 17 marzo 2020 (legge 27 del 24 aprile 2020) ai sensi del quale «Il termine per la determinazione delle tariffe della TARI e della tariffa corrispettiva, attualmente previsto dall'art. 1, comma 683-bis, della legge 147/2013, è differito al 30 giugno 2020»;
- › il comma 779 dell'art. 1 della legge 160/2019 ai sensi del quale «Per l'anno 2020, i comuni, in deroga all'art. 1, comma 169, legge 296/2006, all'art. 53, comma 16, legge 388/2000 e all'art. 172, comma 1, lett. c), del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al D.Lgs. 267/2000, possono approvare le delibere concernenti le aliquote e il regolamento dell'imposta oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione per gli anni 2020-2022 e comunque non oltre il 30 giugno 2020. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio, purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno 2020»;

› il comma 683-bis dell'art. 1 della legge 147/2013 ai sensi del quale “In considerazione della necessità di acquisire il piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, per l'anno 2020, i comuni, in deroga al comma 683 del presente articolo e all'articolo 1, comma 169, della legge 296/2006, approvano le tariffe e i regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva entro il 30 aprile. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano anche in caso di esigenze di modifica a provvedimenti già deliberati”

Per l'effetto, vengono uniformati i termini per l'approvazione degli atti deliberativi in materia di TARI e IMU portandoli al 31 luglio 2020, che è anche il termine previsto per il bilancio di previsione.

Prima della suddetta modifica il termine per l'approvazione delle tariffe della TARI era fissato al 30 giugno mentre per l'IMU il termine era stato prorogato fino a fine giugno.

### **I codici tributo per i versamenti IMU**

La ris. n. 29/E del 29 maggio 2020 ha reso noto che per esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti i versamenti dell'IMU tramite mod. F24 sono effettuati utilizzando i seguenti codici tributo già istituiti con le ris. n. 35/E del 12 aprile 2012 e n. 33/E del 21 maggio 2013:

- › “3912” denominato: “IMU - imposta municipale propria su abitazione principale e relative pertinenze - COMUNE”;
- › “3913” denominato “IMU - imposta municipale propria per fabbricati rurali ad uso strumentale - COMUNE”;
- › “3914” denominato: “IMU - imposta municipale propria per i terreni - COMUNE”;
- › “3916” denominato: “IMU - imposta municipale propria per le aree fabbricabili - COMUNE”;
- › “3918” denominato: “IMU - imposta mu-

nicipale propria per gli altri fabbricati - COMUNE”;

- › “3923” denominato “IMU - imposta municipale propria - INTERESSI DA ACCERTAMENTO - COMUNE”;
- › “3924” denominato “IMU - imposta municipale propria - SANZIONI DA ACCERTAMENTO - COMUNE”;
- › “3925” denominato “IMU - imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - STATO”;
- › “3930” denominato “IMU - imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - INCREMENTO COMUNE”.

Inoltre, per esigenze di monitoraggio, per il versamento tramite il modello F24 dell'IMU relativa ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, di cui all'art. 1, comma 751, della legge 160/2019, è istituito il codice tributo:

- › “3939” denominato “IMU - imposta municipale propria per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita - COMUNE”.

In caso di ravvedimento, le sanzioni e gli interessi sono versati unitamente all'imposta dovuta.

### **Differimento dei termini di versamento solo per la quota IMU comunale e non anche per quella statale**

Un ultimo tema oggetto di chiarimenti durante “Telefisco 2020” è stato quello in oggetto.

Il comma 777 disciplina una serie di possibilità che il Comune può recepire con il proprio regolamento. Tra queste la lett. b) prevede la possibilità di “stabilire differimenti di termini per i versamenti, per situazioni particolari”. E' stato chiesto se la possibilità di regolamentare le ipotesi di differimento dei termini di versamento possa includere anche

la quota statale e non solo quella comunale e se in base a tale previsione il Comune possa differire, in caso di decesso del contribuente, di 6 mesi o di un anno il versamento sia del saldo dovuto dal deceduto sia di quanto dovuto dagli eredi.

Il Ministero ha risposto che il Comune può legittimamente esercitare la propria potestà regolamentare esclusivamente in caso di differimento dei termini di versamento delle entrate di propria spettanza e non anche rispetto a quelle di competenza statale. Pertanto, tale potestà non può essere esercitata in relazione agli immobili classificati nel gruppo catastale D, per i quali il gettito è ripartito tra lo Stato e i comuni.

Negli altri casi, in virtù della previsione di cui al comma 777, lett. b), il Comune può decidere di differire i versamenti in ragione di particolari situazioni, come ad esempio proprio nel caso di decesso del contribuente.

L'argomento è diventato di triste attualità in relazione alle difficoltà arrecate dal "Covid -19") e su di esso segnaliamo il contenuto della nota IFEL del 21 maggio 2020, emanata unitamente allo schema di delibera consiliare, ponendo in evidenza l'affermazione dell'IFEL - in contrasto con quanto affermato dal Ministero durante "Telefisco 2020" - secondo cui «Non ha quindi alcun fondamento l'idea che il Comune, in applicazione della facoltà di differimento termini - peraltro espressamente concessa dal comma 777, lett. b), della legge di Bilancio 2020 - debba limitare tale potestà motivata da "situazioni particolari" alla quota di propria spettanza finale».

L'argomento è stato ripreso e approfondito dalla ris. n. 5/DF dell'8 giugno 2020 nella quale il Ministero ha ribadito il proprio orientamento. Della ris. 5/DF Ifel ha preso atto con Nota di istruzioni ai Comuni del 10 giugno 2020.

## Delibere di approvazione delle aliquote

Con la ris. n. 2/DF del 18 febbraio 2020 il Ministero ha trattato il tema, nuovo, introdotto dalla legge 160/2019, del "prospetto delle aliquote", chiarendo che la limitazione della potestà di diversificazione delle aliquote alle sole fattispecie che saranno individuate da un apposito Decreto decorre (comma 756) solo dal 2021 e che solo da allora - e in ogni caso solo in seguito all'adozione del decreto - vigerà l'obbligo di redigere la delibera di approvazione delle aliquote dell'IMU previa elaborazione del prospetto che ne formerà parte integrante tramite un'apposita applicazione del Portale del federalismo fiscale.

Posto che la disposizione che sancisce l'inidoneità della delibera priva del prospetto a produrre effetti si riferisce al momento in cui il modello di prospetto verrà reso disponibile in esito all'approvazione del decreto di cui al comma 756, allo stesso modo deve essere letto il comma 767 che - nel disciplinare la trasmissione, mediante il Portale del federalismo fiscale, dei regolamenti e delle delibere di approvazione delle aliquote dell'IMU e la conseguente pubblicazione sul sito internet [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it) - richiede, con riferimento alle aliquote, l'inserimento nello stesso Portale del prospetto di cui al comma 757. Pertanto, un'interpretazione sistematica della disposizione, alla luce dei commi 756 e 757, porta la ris. 1/DEF/2020 a ritenere che, per l'anno 2020, e comunque sino all'adozione del decreto di cui al comma 756, la trasmissione ad opera dei comuni della delibera di approvazione delle aliquote dell'IMU deve avvenire, come per il passato, mediante semplice inserimento del relativo testo ex art. 13, comma 15, D.L. 201/2011 (legge 214/2011).

La circ. n. 1/DEF/2020 ha poi ripreso e approfondito l'argomento delle delibere comunali in tema di IMU sotto altro profilo, chiarendo che per il saldo IMU 2020

- › in caso di mancata pubblicazione delle aliquote e dei regolamenti ai sensi del comma 767 sul sito [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it) entro il 28 ottobre 2020, si applicano le aliquote e le detrazioni IMU vigenti nel comune per l'anno 2019, e ciò in ragione della mancanza di una soluzione di continuità tra la precedente disciplina dell'IMU e quella della legge 160/2019, nonché alla luce del combinato disposto del comma 169 dell'art. 1 della legge 296/2006 e del comma 767 della legge 160/2019 secondo i quali in caso di mancata approvazione e conseguente pubblicazione nei termini di legge si applicano le aliquote e i regolamenti vigenti nell'anno precedente;
- › il predetto principio vale anche nel caso in cui il comune non abbia mai deliberato in materia di aliquote IMU, il che comporta che trovino applicazione l'aliquota dello 0,76% per gli immobili diversi dall'abitazione principale e quella dello 0,4% per le abitazioni principali di lusso;
- › come chiarito per l'acconto 2020, per le fattispecie impositive non assoggettate all'IMU nell'anno 2019, quali i fabbricati rurali strumentali e i fabbricati merce, occorre applicare l'aliquota di base pari allo 0,1% prevista dai commi 750 e 751;
- › nei casi di fusioni di comuni avvenute nel 2020, in assenza di delibera delle aliquote IMU 2020 da parte del comune risultante da fusione, si applicano, ai fini del saldo 2020, le aliquote di base previste dalla legge 160/2019;
- › quanto osservato circa la continuità della disciplina dell'IMU vale anche nell'ipotesi di mancata pubblicazione del regolamento per l'anno 2020, con conseguente applicabilità delle disposizioni contenute nel regolamento vigente nell'anno 2019, tra le quali in particolare quelle concernenti: a) l'assimilazione dell'immobile posseduto da anziano ricoverato in casa di cura; b)

l'importo minimo di versamento, mentre nel caso in cui il Comune non abbia mai deliberato in materia di importo minimo IMU tale importo è pari a € 12.

### Dichiarazione IMU

La circ. n. 1/DEF/2020 ha sottolineato che

- › in merito all'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU, il comma 769 stabilisce che la stessa 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";
- › invece, per i casi in cui il possesso dell'immobile ha avuto inizio o sono intervenute variazioni nel corso del 2019, ai sensi dell'art. 3-ter del D.L. 34/2019 (legge 58/2019), il termine per la presentazione della dichiarazione è fissato al 31 dicembre 2020;
- › tale regime vale anche per quanto disposto dall'art. 3-quater che ha esonerato dall'obbligo dichiarativo nonché da qualsiasi altro onere di dichiarazione o comunicazione il possessore dell'immobile locato a canone concordato di cui alla legge 431 del 9 dicembre 1998 o concesso in comodato gratuito alle condizioni prescritte dalla legge.

### Immobili merce e altre agevolazioni: eliminazione decadenza in caso di mancata dichiarazione

Altro tema molto delicato trattato dal Ministero durante "Telefisco 2020" è quello dei "fabbricati merce", invenduti e non locati, con riguardo ai quali sono state fornite le precisazioni di seguito illustrate.

In vigore della vecchia IMU, l'art. 2, comma 5-bis, D.L. 102/2013, stabiliva che per talune agevolazioni, quale l'esenzione dei fabbricati merce delle imprese costruttrici, la

spettanza dell'esenzione era subordinata, a pena di decadenza, all'indicazione in dichiarazione. La disciplina della nuova IMU stabilisce che per talune agevolazioni, compresa l'esenzione dei fabbricati merce e degli alloggi sociali, "il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme".

E' stato pertanto chiesto di sapere:

a. se per fruire della nuova aliquota ridotta di base dello 0,1%, prevista per i fabbricati merce, sia richiesto un adempimento del contribuente, a pena della perdita del diritto a tale aliquota;

b. se ai fini dell'applicazione dell'esenzione futura dei fabbricati merce (a decorrere dal 2022) e attuale degli alloggi sociali l'attestazione in dichiarazione rappresenti una condizione costitutiva dell'agevolazione oppure un mero obbligo informativo, la cui inosservanza è sanzionabile al più con € 50.

Questa l'importante e favorevole risposta fornita dal Ministero durante "Telefisco 2020": la legge di Bilancio 2020 contempla (comma 769) l'obbligo dichiarativo in capo ai soggetti passivi IMU, limitandolo, in linea con il previgente regime IMU di cui fa peraltro salve le dichiarazioni già presentate, ai soli casi residuali in cui il comune non è in grado di conoscere altrimenti le informazioni per verificare il corretto assolvimento dell'imposta da parte del contribuente.

Al contempo, però, il Legislatore non ripropone nel nuovo impianto normativo dell'IMU quelle norme che subordinavano, a pena di decadenza, il riconoscimento delle agevolazioni, al previo assolvimento dell'obbligo dichiarativo, come nel caso citato dei beni-merce e degli alloggi sociali per cui si ritiene che tale impostazione sia venuta meno e che, anche per siffatte ipotesi, la mancata presentazione della dichiarazione comporti solo l'applicabilità delle relative sanzioni previste in via generale per la violazione dell'obbligo dichiarativo IMU ma non anche la decadenza dai benefici in questione.

A fronte del predetto aspetto positivo, vi è però da notare che è venuta meno, per il biennio 2020 -2021 (dovrebbe riprendere dal 2022) l'esenzione per i fabbricati invenduti e non locati delle imprese, per i quali la nuova normativa dispone l'aliquota ridotta dell'1 per mille, con facoltà dei Comuni di ridurla fino all'azzeramento oppure di elevarla fino al 2,5 per mille.

L'eventuale beneficio richiede che il bene sia posseduto dallo stesso soggetto che lo ha costruito (no trading) e che non sia mai stato locato, neppure per un breve periodo, altrimenti per il Ministero viene meno lo status di immobile nuovo invenduto e non locato e si perde per sempre l'agevolazione. Non viene neppure ammessa una fruizione dell'agevolazione proporzionale al periodo in cui il bene non è locato.

## IMU

# I principali filoni del contenzioso IMU

In questa parte approfondiremo una serie di importanti argomenti che costituiscono i principali filoni del vasto contenzioso in corso in materia di IMU avanti alle Commissioni Tributarie e alla Suprema Corte di Cassazione. Gran parte di questi contenuti continuerà a mantenere valore anche nel vigore della "nuova" IMU.

### Il contenzioso sulle aree pertinentziali

La norma che regolava fino al 31 dicembre 2019 la materia è quella dettata già ai fini dell'ICI (art. 2, lett. a), D.Lgs. 504/1992), rimasta valida anche ai fini IMU e TASI, che stabilisce il trattamento fiscale dei terreni che siano pertinenze di fabbricati (in deroga a quella che ne sarebbe altrimenti la disciplina propria, a seconda della loro natura agricola o fabbricabile) stabilendo che "per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza". Ne consegue che in tutti i casi nei quali un fabbricato gode dell'esenzione dai citati tributi comunali – il che accade, per esempio e in primis, per tutte le abitazioni principali dei contribuenti che non siano censite in catasto nelle categorie A/1, A/8 o A/9 – il terreno pertinentziale viene anch'esso attratto al catasto beneficio.

Il problema consiste quindi nel comprendere quando una data area non sia pertinentziale ad un fabbricato esente, in special modo se essa risulti fabbricabile, perché in questi casi la rilevanza economica del bene per gli enti impositori (e per i contribuenti) diviene particolarmente elevata.

La Suprema Corte si è espressa sul delicato problema in molte pronunce, anche molto recenti, mettendo a fuoco una serie di criteri di notevole rilevanza sia giuridica che pratica che vanno tenuti ben presenti in ogni fase del rapporto tributario, nella fase dichiarativa così come in quella accertativa e poi nell'eventuale contenzioso.

Dal punto di vista giuridico generale, merita innanzitutto ricordare che nel diritto privato per "accessorio" si intende un bene (per esempio, un serramento, un macchinario, e simili) che completa un bene "principale" (ossia, un bene che ha una esistenza propria, autonoma, che non dipende in alcun modo da altri beni) al quale è ad esso unito da un rapporto di subordinazione che può giungere fino al punto di diventarne parte integrante e da non poterne essere separato se non snaturandole la funzione o lasciandolo incompleto, con la conseguenza che la cosa

accessoria segue necessariamente la condizione giuridica della cosa principale.

Diversamente, sono definite “pertinenze” (art. 817 cod.civ.) «le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa»: (anche) in questi casi si tratta di beni accessori destinati però al servizio durevole di un bene principale in modo tale che il rapporto di subordinazione non si spinge fino a far sì che il bene accessorio perda la propria individualità o non possa separarsi dal bene principale alterandone la funzione economica.

La pertinenza forma quindi con la cosa “principale” una utilità in senso economico, finendo con l'essere sottoposta allo stesso regime giuridico della cosa principale, senza però escludere che possa formare oggetto di rapporti autonomi, come accade, tipicamente, per un terreno, per un box auto o per uno spazio di parcheggio scoperto oppure per un locale destinato a magazzino.

Quanto sopra vale in ambito privatistico.

In campo tributario sembra potersi affermare che occorra anche una specifica disposizione di legge che sancisca espressamente l'applicabilità alla pertinenza dello stesso trattamento di favore previsto per il bene “principale”, disposizione che per l'ICI e la “vecchia” IMU era recata dalla citata lett. a) dell'art. 2, D.Lgs. 504/1992 (nella “nuova IMU è invece oggetto della lett. a) del comma 741, della legge 160/2019, con contenuti sostanzialmente diversi dal passato) mentre in altri ambiti tributari può mancare, come ad esempio avviene nel campo dei redditi diversi immobiliari (cfr. Cass., Sez. V, sent. n. 1714 e 17792 del 2018).

Merita poi rammentare che l'art. 13, comma 14, lett. b), del D.L. 201/2011 (legge 214/2011), nell'istituire l'IMU, ha abrogato con effetto dal 1° gennaio 2012, tra le altre, la lett. d) dell'art. 59 del D.Lgs. 446/1997, che in vigore dell'ICI riconosceva ai Comuni la fa-

coltà di “considerare parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto”.

Inoltre, le istruzioni ministeriali alla compilazione della dichiarazione IMU (Appendice, pag. 13), nel richiamare la specifica giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, sottolineano l'obbligo del contribuente che voglia far valere la pertinenzialità di un terreno al fabbricato di indicare tale relazione nella dichiarazione IMU e, in mancanza, “che al contribuente che non abbia evidenziato nella denuncia l'esistenza di una pertinenza non è consentito contestare l'atto con cui l'area (asseritamente pertinenziale) viene tassata deducendo solo nel giudizio la sussistenza del vincolo di pertinenzialità”.

Ciò chiarito, preme ora rammentare come in ambito ICI/IMU, la S.C. si sia molte volte espressa, in termini sostanzialmente univoci e ricorrenti, ribadendo (per esempio, sent. n. 27573/2018) che il trattamento fiscale sancito dalla lett. a) dell'art. 2, D.Lgs. 504/1992, avente natura speciale rispetto al regime ordinario dell'assoggettabilità al tributo, rende irrilevante il regime di edificabilità che lo strumento urbanistico può attribuire ai terreni e che «pertanto, quando nella medesima porzione immobiliare coesistono accessibilità ed edificabilità, l'effetto attrattivo che discende dal vincolo d'asservimento, rende irrilevante l'altra destinazione».

La pronuncia n. 27573/2018 ribadisce inoltre che «La nozione di pertinenza, in quanto non fornita dalla legge tributaria, resta quella di cui alla nozione generale contenuta nell'art. 817 cod. civ., cui il decreto ICI rinvia recependone anche il regime sostanziale, per cui l'area funzionalmente collegata al fabbricato è insuscettibile di autonoma e separata disciplina, ma segue invece il regime del fabbricato, bene principale», ma ricorda anche che «Questa Corte ha poi avuto modo di precisare che il regime in esame

trova applicazione solo se la natura pertinenziale resta convalidata dalla verifica in concreto dei presupposti, oggettivo e soggettivo, posti dall'art. 817 cod. civ., e cioè dalla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra (criterio oggettivo) e dalla volontà di dar vita ad un vincolo di accessorietà "durevole" (criterio soggettivo)».

La posizione espressa dai Supremi giudici si pone perfettamente in linea con la ripartizione dell'onere della prova in materia di diritto alla fruizione di agevolazioni tributarie e che ci conduce nel vivo del problema in quanto si tratta di un criterio, "fattuale" (cfr. per esempio. Cass., Sez. V, sent. n. 19161/2004), che impone una "indagine" che "comporta un apprezzamento dei dati probatori acquisiti", per cui "deve essere condotta in sede di merito" (v. per esempio, Sez. V, sent. n. 6501/2005) accertando un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo "ius aedificandi" e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile "ad libitum", con la conclusione che «(...) la prova dell'asservimento pertinenziale grava sul contribuente (quando ne derivi una tassazione attenuata)» e «deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico» e «se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze, non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite».

Richiamando la propria consolidata pregressa giurisprudenza, la sent. n. 27573/2018 ha altresì sottolineato che l'accertamento dell'esistenza del vincolo pertinenziale postula anche «l'esistenza dell'ulteriore requisito della non suscettibilità del bene costituentente pertinenza di una diversa destinazione

senza una radicale trasformazione: altrimenti sarebbe agevole per il proprietario di un immobile godere dell'esenzione attraverso una destinazione pertinenziale rispetto ad un fabbricato pur se detta destinazione possa facilmente cessare, senza una radicale trasformazione dell'immobile stesso» (cfr. Sez. V, sent. n. 25127/2009; n. 2212820/2010; n. 25170/2013; n. 15668/2017) e che «risultano irrilevanti le risultanze catastali, specie se di segno sfavorevole al contribuente, in quanto la circostanza che in catasto l'immobile pertinenziale sia frazionato rispetto a quello principale, costituisce un dato esclusivamente formale, e non osta a che possa essere dimostrata la pertinenzialità ai sensi dell'art. 817 cod. civ. mediante i requisiti oggettivo e soggettivo predetti (così Sez. V, sent. n. 19375/2003; n. 19161/2004; n. 26077/2015 e n. 18470/2016).

Sulla scorta di quanto precede, la S.C. ha condiviso la decisione della CTR di Trieste n. 6/8/12, impugnata dal Comune del capoluogo Giuliano, poiché essa «si è posta in linea con la disciplina di diritto come sopra ricostruita (...) in quanto sotto il profilo oggettivo e soggettivo ha evidenziato la destinazione delle aree attigue all'abitazione a giardino, orto e vigna, nonché la presenza di una recinzione unitaria, e sotto il profilo della durevolezza la destinazione da circa 36 anni, mentre non ha dato alcun rilievo al fatto che le stesse aree non fossero state accatastate come pertinenze dell'abitazione principale, con un accertamento di fatto insindacabile in sede di legittimità, in quanto correttamente e congruamente motivato».

L'interesse della pronuncia n. 27573/2018 non termina però qui in quanto essa ha comunque accolto il ricorso del Comune sotto altro delicato aspetto, ossia che la CTR ha erroneamente omesso ogni pronuncia sull'obbligo del contribuente di denunciare la pertinenzialità nella dichiarazione ICI e sulle con-

sequenze estremamente negative di tale omissioni, posto che "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), al contribuente che non abbia evidenziato nella dichiarazione l'esistenza di una pertinenza non è consentito contestare l'atto con cui l'area asseritamente pertinenziale viene assoggettata a tassazione, deducendo solo nel giudizio la sussistenza del vincolo di pertinenzialità." (Cass., sent. n. 13017/2012, n. 9790/2017, n. 2901/2017, n. 6139/2016, n. 25027/2009, n. 19639/2009, ma possiamo citare anche le ord. n. 17652 e 17653 del 2017).

Su quest'ultimo aspetto, che può risultare decisivo in un contenzioso, è dato peraltro registrare posizioni contrarie, ancorché minoritarie, in seno alla stessa Cassazione (Sez. V, sent. n. 19125 e n. 19126 del 2016), così come in alcune sentenze di merito, che, implicitamente o esplicitamente, non attribuiscono rilevanza decisiva alla dichiarazione del bene come pertinenza, come appunto fatto dalla CTR di Trieste nella sent. n. 6/8/12 e dalla CTP di Trieste (sent. n. 211/1/09) nel primo grado dello stesso contenzioso o da CTP di Vicenza n. 400/4/17.

In particolare, la S.C. nelle citate pronunce del 2016 ha testualmente evidenziato che «La necessità della preventiva dichiarazione al Comune dell'esistenza di una pertinenza può essere superata dalla prova offerta dal contribuente, nel procedimento contenzioso instaurato per contestare la pretesa tributaria, della pertinenzialità dell'area stessa in forza di principi già espressi dalle Sezioni Unite, sia pure con riferimento alla dichiarazione dei redditi, trattandosi di omissione emendabile in sede giudiziale atteso il diverso piano su cui operano le norme in materia di accertamento e riscossione rispetto a quelle che governano il processo tributario (cfr Cass., Sez. Unite, sent. n. 13378 del 30 giugno 2016)».

Concludiamo rammentando un ultimo

aspetto che talvolta ricorre allorché si dibatte in tema di pertinenzialità e che attiene alla distanza che può intercorrere fra il bene principale e quello asservito.

E' ormai assodato che i due beni non devono essere strettamente confinanti, né assolutamente vicini, ma è anche noto che la distanza intercorrente fra di essi non può essere tale da svilire il concetto, ineliminabile, di funzionalità fra di essi. In questo senso, un esempio è dato dall'ord. n. 15668/2017 della Sez. VI della S.C.: «Nel caso di specie, l'immobile che il contribuente dichiara di aver asservito ad altro di sua proprietà è un garage sito nel comune di ..., mentre l'abitazione servita da tale garage è ubicata nel comune di .., pertanto, la distanza degli immobili è tale che la durevolezza del vincolo pertinenziale è suscettibile di essere rimossa secondo la convenienza del contribuente, senza necessità di "radicali trasformazioni" per una diversa destinazione, rimettendo la possibilità di fruire dell'agevolazione alla mera scelta del contribuente e ciò è in chiaro contrasto con il principio di capacità contributiva. D'altra parte, manca nella presente vicenda, il requisito della contiguità spaziale» (Cass., sent. n. 12855/2011, n. 4599/2006, n. 24104/2009, n. 12983/2002).

### **"Vecchia IMU" e residenze dei coniugi disgiunte in distinti comuni**

La Cassazione ha di recente emesso le prime pronunce (per esempio: ord. n. 4166 e n. 4170 del 2020) sulla "vecchia" normativa IMU accogliendo l'interpretazione più sfavorevole ai contribuenti (ma anche quella in linea con il dettato normativo dell'art. 13, comma 2, D.L. 201/2011) sostenuta dai Comuni (contra, la circ. min. n. 3/DF/2012) in forza della quale si ha unicità della dimora abituale ai fini dell'esenzione IMU ed è tale quella nella quale non solo il possessore, ma anche il suo nucleo familiare non solo vi di-

morano stabilmente, ma anche vi risiedono anagraficamente, a prescindere che l'altro coniuge goda o meno dell'esenzione per altra abitazione, essendo essenziale, come punto di riferimento per la valutazione del beneficio, avere riguardo al luogo ove il nucleo familiare dimora abitualmente e risiede anagraficamente e che i due coniugi, che non siano legalmente separati, anche se dotati di residenza disgiunta, facciano parte del medesimo nucleo familiare.

Questo tema non è stato oggetto di intervento normativo da parte della legge di Bilancio 2020 pertanto le conclusioni saranno utili al fine di prevenire ulteriore contenzioso oltre a quello già creatosi a partire dal 2012.

### **Immobili oggetto di contratti di locazione finanziaria risolti in via anticipata e loro mancata o tardiva riconsegna**

Il tema in questione è oggetto di un significativo contenzioso - con pronunce di merito molto contrastanti -, alimentato, oltre che dalla evidente iniquità e incongruenza della formulazione della norma in materia di IMU (peraltro avallata per interpretazione letterale dalla Cassazione con sent. n. 13793/2019 e n. 25249/2019; in senso opposto, in base a considerazioni sistematiche e più di sostanza, Cass., sent. n. 19166/2019, che condividiamo), anche dalla circostanza che, ai fini della Tasi, l'art. 1, comma 672, legge 147/2013 precisava, del tutto differentemente, che «In caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto, per tale dovendo intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna».

Nulla di specifico dispone sull'argomento la "nuova" normativa.

Riteniamo utile richiamare il ragionamento fatto dalla Cassazione nella sopra citata sent. n. 19166/2019 sulla questione, molto controversa, della soggettività passiva dell'IMU per immobili concessi in leasing, nei casi in cui il relativo contratto sia stato risolto ma l'immobile non sia stato immediatamente restituito.

In primis, i Supremi Giudici osservano che l'art. 9, comma 1, D.Lgs. 23/2011, prevede che per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario (utilizzatore), a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. Quindi, in deroga al principio che individua il presupposto per l'applicazione dell'Imu nel "possessione" degli immobili, la soggettività passiva dell'Imu, rispetto agli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, detenuti in leasing, è riferita al locatario.

Quanto alla decorrenza, si fa riferimento alla data di stipula del contratto.

Più critica, invece, è l'individuazione del termine del contratto, in caso di risoluzione, e del momento in cui la soggettività passiva Imu torna in capo alla Società di leasing. Infatti, si ha in un primo momento la cessazione del contratto ed in un secondo momento la riconsegna materiale del bene. Le due date difficilmente possono coincidere dal punto di vista pratico, e anzi può succedere che tra la cessazione del contratto e il verbale di riconsegna intercorra del tempo, anche non breve.

La S.C. evidenzia che ai fini della Tasi, che pur rientra insieme all'Imu e alla Tari nella Iuc ("Imposta unica comunale"), la norma è chiara nell'indicare il termine della soggettività passiva del conduttore nella data di riconsegna. Applicando l'interpretazione favorevole a far coincidere il ritorno in capo alla Società concedente della legittimazione passiva con la risoluzione del contratto, si

avrebbe un diverso periodo di imposizione in capo al conduttore. Fino alla cessazione del contratto, ai fini Imu, e fino alla riconsegna del bene ai fini della Tasi.

Il presupposto dell'Imu è testualmente individuato dall'art. 8 del D.Lgs. 23/2011 nel "possesso" dei beni immobili. Tuttavia, per effetto di quanto previsto dalla norma sulla soggettività passiva dell'Imu, ciò che l'art. 8 citato chiama "possesso" ha un contenuto diverso (perché più ampio) della nozione di "possesso" delineata dall'art. 1140, comma 1, cod. civ. Infatti, ai fini dei menzionati tributi, si qualificano come possessori anche soggetti che, alla stregua del diritto civile, tali non sono, siccome dispongono dell'immobile sulla base non di un diritto reale di godimento, bensì di un diritto personale e, dunque, si qualificano (civilisticamente) come detentori qualificati.

In particolare, un soggetto che, per il diritto civile, è un detentore qualificato (e che, invece, viene annoverato tra i possessori dalle disposizioni sulla soggettività passiva dell'Ici, dell'Imu e della Tasi) è proprio l'utilizzatore in leasing, il quale è gravato della responsabilità dei citati tributi "per l'intera durata del contratto". In quest'ottica, viene depotenziato l'argomento secondo cui l'utilizzatore, "possessore" al momento della stipula del contratto di leasing, diventerebbe un mero detentore (peraltro abusivo) al momento della risoluzione dello stesso, dovendosi riconoscergli tecnicamente la veste di detentore ab initio. Questo, peraltro, non significa che l'utilizzatore in leasing sia sprovvisto di poteri e facoltà assimilabili a quelli di un possessore in senso proprio. In particolare, l'utilizzatore in leasing, con la stipula del contratto, allaccia una relazione giuridica con il bene assai più penetrante di quella facente capo alla stessa Società concedente, la quale, esercita sul bene una proprietà di tipo "formale o fiduciario", la cui sola funzione è,

cioè, quella di garantire l'impresa stessa contro l'unico rischio che le deriva dal contratto di leasing, ovvero quello dell'inadempimento dell'utilizzatore all'obbligazione di pagamento dei canoni.

La ragione per la quale l'utilizzatore in leasing (che per il diritto civile è solo un detentore del bene) viene riguardato e trattato alla stregua di un possessore dalla disciplina dell'Imu (della Tasi e della vecchia Ici) risiede proprio nel fatto che solo esso, in virtù del contratto, esercita i poteri e le facoltà e, al contempo, assume i doveri e i rischi (ossia i rischi di perimento, perdita e danneggiamento del bene, nonché di danni a cose o persone causati dal bene), che tipicamente fanno capo ad un possessore (ed anche al proprietario). Non a caso tale disciplina individua il momento iniziale della soggettività passiva dell'utilizzatore in quello della sottoscrizione del contratto (e non in quello nel quale l'utilizzatore riceve in consegna il bene). È con la sottoscrizione, infatti, che il contratto, sul piano civilistico, inizia a produrre i propri effetti, facendo acquisire, appunto, all'utilizzatore la situazione (di potere e di responsabilità) che tipicamente connota la sua posizione nei confronti dell'impresa concedente e dei terzi.

Una volta chiarito che l'inclusione dell'utilizzatore in leasing nell'elenco dei soggetti passivi del tributo si spiega con l'idoneità del contratto di leasing ad attribuire in via esclusiva all'utilizzatore i benefici e gli oneri che, normalmente, fanno capo a chi abbia la proprietà del bene, i Giudici di legittimità devono poi riconoscere anche che (sempre in virtù del contratto) questa situazione si protrae del tutto invariata fino a quando l'utilizzatore mantiene presso di sé la disponibilità concreta dell'immobile.

In particolare, data la vigenza, nel nostro Ordinamento, di un più generale principio secondo il quale, nei contratti di durata che

attribuiscono ad un soggetto il diritto di godere di un bene altrui, la mancata riconsegna del bene stesso a seguito della risoluzione del rapporto per causa del conduttore determina la permanenza in capo a quest'ultimo degli obblighi e dei rischi assunti con il contratto. Fenomeno, questo, che i Giudici di legittimità hanno efficacemente definito come di "ultrattività" del contratto. Infatti, in caso di risoluzione della locazione, il locatario conserva, fino alla riconsegna del bene, la stessa posizione che aveva nella fase fisiologica del rapporto, che dunque continua da questo punto di vista a produrre i suoi effetti tipici, quale in specie quello di gravare il locatario di tutti i rischi inerenti alla perdita o al deterioramento del bene locato e di danni a terzi, degli obblighi di custodia, manutenzione e riconsegna del bene, nonché dell'obbligazione (ex art. 1591 cod. civ.) di corrispondere il canone correlato al godimento del bene parametrato all'importo stabilito nel contratto.

Pertanto, nella Sentenza in questione, la Suprema Corte afferma che la soggettività passiva permane in capo all'utilizzatore sino al momento della materiale riconsegna.

### **Benefici ICI/IMU non spettanti per i coltivatori diretti pensionati**

In senso negativo si è di recente espressa la CTP di Modena (sent. 18 gennaio 2020) ritenendo incompatibile lo status di pensionato, che come tale non può essere considerato coltivatore diretto, con il diritto alle agevolazioni previste per i coltivatori diretti, a prescindere che la pensione derivi dall'attività agricola svolta in passato e che il soggetto sia ancora iscritto negli elenchi comunali e previdenziali e continui a versare i contributi per libera scelta.

Quanto sopra in ragione del fatto che la ratio legis è volta ad alleggerire il carico tributario di chi ritrae il proprio reddito dalla

coltivazione.

Di avviso contrario il Ministero nella ris. n. 1/2018 per il quale, a differenza di quanto accadeva per l'ICI, stante la differente formulazione della norma (per l'ICI era richiesta la contribuzione obbligatoria, per l'IMU è richiesta l'iscrizione nella previdenza agricola, che è compatibile con l'essere pensionato), anche i coltivatori pensionati hanno diritto alle agevolazioni per i terreni posseduti e coltivati da IAP o da coltivatori diretti, iscritti nella previdenza agricola.

Secondo parte della dottrina (ad es. Sergio Trovato) entrambe le norme non escludono il carattere di esclusività che deve avere il reddito ritratto dal coltivatore attraverso l'esercizio dell'attività agricola.

Nello stesso senso anche Cassazione nella sent. n. 13745/2017 relativa all'ICI - ma ritenuta estensibile anche all'IMU - in ragione del fatto che il maturare della pensione, e quindi lo status di pensionato, risulta incompatibile con la possibilità di essere considerato coltivatore diretto.

### **Edificabilità delle aree**

Ricordiamo, preliminarmente, che il terreno risulta edificabile, ai fini fiscali, a partire dalla data di adozione dello strumento urbanistico da parte del Comune anche se manca ancora l'approvazione da parte della Regione oppure non è ancora stato adottato il relativo strumento attuativo. Il suo valore, a base della tassazione sia diretta che indiretta, sarà tuttavia influenzato dalla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie.

Questo fondamentale principio, anche di recente, è stato ribadito nella Interrogazione parlamentare 13 febbraio 2020 n. 5-03501 in merito alla segnalazione di un eccessivo carico fiscale sui terreni, considerati fiscalmente edificabili, sui quali però non si può ancora di fatto costruire in quanto l'iter amministrativo non è terminato.

Ai fini fiscali l'art. 36, comma 2 del D.L. 223/2006 ha precisato che: «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».

Pertanto, l'edificabilità di un'area deve essere verificata sulla base delle prescrizioni del Piano regolatore generale (PRG) o della relativa variante adottata dal Consiglio comunale con propria delibera, anche ove lo strumento urbanistico non risulti ancora approvato dalla Regione oppure non siano ancora stati approvati gli strumenti attuativi (es. piano particolareggiato, piano di lottizzazione), ove essi siano necessari, secondo lo strumento urbanistico generale, per dar luogo al concreto sfruttamento edilizio dell'area. Tali informazioni sono contenute nel certificato di destinazione urbanistica (CDU) che viene rilasciato dagli uffici tecnici comunali su richiesta degli interessati.

Questa nozione di area fabbricabile è "trasversale" a tutti gli ambiti impositivi, e quindi alle imposte sui redditi, all'IVA, alle imposte indirette (registro, successioni e donazioni), e ai tributi locali quali l'IMU. Tuttavia, il valore del terreno risulta influenzato dal tempo necessario perché l'area passi da uno stadio urbanistico a quelli successivi, fino al rilascio del titolo per edificare, nonché dal tasso di interesse per la remunerazione del capitale impiegato per l'acquisto della stessa in tale periodo. In linea con tale assunto le Sezioni Unite della Cassazione, nella sent. n. 25506/2006, hanno precisato che, nella determinazione della base imponibile di un terreno, occorre valutare la maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie nonché la possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione.

Neppure l'inedificabilità "di fatto" per-

mette di escludere l'area dal novero di quelle "edificabili". Infatti, in base alla giurisprudenza della Suprema Corte (tra le tante, Cass., sent. n. 23531/2019), l'esistenza di vincoli, quali le ridotte dimensioni del lotto oppure l'asservimento per la realizzazione di opere pubbliche e quindi per l'esproprio, produce solamente effetti sulla concreta valutazione del valore venale e, conseguentemente, sulla determinazione della base imponibile.

Gli effetti di tale definizione ricadono sulla determinazione dell'IMU, anche secondo la nuova normativa, con una differenza rispetto al passato. Infatti, anche in base al comma 746 dell'art. 1 della legge 160/2019 il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione avendo riguardo, tra l'altro, alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita e agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la successiva costruzione. Tuttavia, rispetto alla norma in vigore fino al 31 dicembre 2019 (art. 13 del D.L. 201/2011), in caso di adozione degli strumenti urbanistici in corso d'anno occorre far riferimento a tale data, non essendo più possibile differire il momento impositivo a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo.

La disposizione di riferimento fondamentale per la quantificazione della base imponibile delle aree fabbricabili ai fini dell'imposizione municipale sugli immobili, è rappresentata dall'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992 (c.d. "Decreto ICI"), richiamata dall'art. 13, comma 3, del D.L. 201/11 (convertito dalla legge 214/2011) ai fini dell'IMU e dall'art.1, commi 669 e 675, della legge 147/2013 ai fini della TASI: «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».

Purtroppo, la norma non contiene disposizioni sul procedimento di accertamento e non specifica come i criteri devono essere interpretati e applicati; per esempio: non chiarisce se gli oneri per gli “eventuali lavori di adattamento” vadano intesi in senso lato (sbancamento, bonifica, demolizione di fabbricati preesistenti, altro) e se vadano portati in diminuzione dal valore stimato dell’area in via permanente o solo per l’anno di sostenimento.

Merita poi osservare che possono, non di rado, mancare “prezzi medi sul mercato di vendita di aree aventi analoghe caratteristiche”: si pensi, in via esemplificativa e non esaustiva, alle aree di risulta di fabbricati fatiscenti o demoliti presenti nei centri cittadini.

Come si rileverà dall’esame della giurisprudenza formatasi sul tema, i suddetti criteri devono considerarsi tassativi, vanno applicati congiuntamente e non possono essere surrogati con il prezzo di compravendita, neppure se definito ai fini dell’imposta di registro (su tutte, cfr. Cass., Sez. V, sent. n. 19515/2003 e n. 15078/2004; contra, a favore della rilevanza del prezzo di compravendita in considerazioni negoziali “ordinarie”, cfr. però la recente Cass., Sez. V, ord. n. 14118/2017).

Merita poi ricordare che per area fabbricabile (art. 2, comma 1, lett. b), 1° periodo, del D.Lgs. 504/1992, richiamato dall’art. 13, comma 2, del D.L. 201/2011) si intende: «l’area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti

agli effetti dell’indennità di espropriazione per pubblica utilità».

Il valore di un’area – da considerare comunque edificabile ai sensi dell’art. 36, comma 2, appena citato –, una volta determinato con i criteri di cui all’art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992 – è però ulteriormente influenzato dai tempi previsti per il perfezionamento degli strumenti urbanistici e dalle incertezze in ordine all’effettiva adozione degli stessi (su tutte, cfr. Cass., Sez. Unite, sent. n. 25506/2006).

Inoltre, in presenza di differenti livelli di edificabilità (per destinazioni, indici, ecc.) delle varie porzioni di un’area, il valore venale dell’area deve essere determinato con esclusivo riguardo al valore commerciale complessivo attribuibile alla stessa nel suo insieme, non riconducibile alla mera sommatoria dei valori di singole porzioni con diversa edificabilità, pur tenendo conto delle differenti potenzialità edificatorie (Cass., sent. n. 20256/2008).

Quale caso particolare dell’ipotesi appena esaminata, per la prevalente giurisprudenza di legittimità, un’area (formalmente fabbricabile) sottoposta a vincoli urbanistici è comunque soggetta al tributo, ancorché l’effettivo valore venale possa, a fronte di vincoli urbanistici tanto stringenti, essere sostanzialmente irrisorio (Cass., sent. n. 19131/2007). Inoltre, la destinazione parziale dell’area alla cessione gratuita ai fini della realizzazione di strade e zone di pubblico uso (cd. “standards”) va considerata in base al criterio della determinazione del valore del terreno nel suo insieme e non può essere pertanto dedotta come causa di esclusione dall’imposizione ICI sia pure limitatamente alle aree destinate alla cessione gratuita (Cass., sent. n. 21761/2007).

Stante la difficoltà pratica di attribuire alle aree fabbricabili un valore venale adeguato e, quindi, con il fine di ridurre i rischi di un

contenzioso, non di rado, sono gli stessi Comuni che rendono noti ai contribuenti, anno per anno, i valori di riferimento alla data del 1° gennaio per le varie zone del loro territorio.

Tali valori di riferimento “comunali” possono costituire, a seconda dei casi,

- › un elemento assolutamente ostativo alla possibilità del Comune di accertare un maggior valore per una specifica area qualora il contribuente si attenga a essi, e ciò nel caso in cui l'Ente si avvalga espressamente della facoltà prevista, già in vigore dell'ICI, dall'art. 59, comma 1, lett. g), del D.Lgs. 446/1997 (“Con regolamento adottato a norma dell'art. 52, i comuni possono: (...) g) determinare 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”);

oppure

- › un semplice elemento di riferimento offerto ai contribuenti, senza però che il Comune “si leghi le mani” rispetto alla possibilità di accertare un maggior valore venale di una specifica area qualora ricorrano ragioni che, a suo giudizio, rendono possibile fare ciò. Un caso tipico è rappresentato dalla circostanza in cui venga rinvenuto un atto di trasferimento dell'area a un prezzo superiore a quello di riferimento segnalato dal Comune o, comunque, un atto “ufficiale” dal quale sia possibile per il Comune evincere un valore venale dell'area superiore a quello determinato in base ai parametri di riferimento comunali: esempi concreti possono essere dati da una perizia estimativa approntata ai fini della rideterminazione del valore dei ter-

reni nell'ambito delle plusvalenze costituenti “redditi diversi” di cui agli artt. 67 e 68 del TUIR, oppure atti di divisione e simili. In questa situazione i Comuni informano i contribuenti che qualsiasi atto ufficiale che esponga un valore dell'area superiore ai valori di riferimento potrà essere considerato quale dichiarazione di valore per la base imponibile dell'imposta locale sugli immobili, anche in deroga al fatto che il contribuente abbia rispettato i parametri comunali, da considerare quali meri riferimenti orientativi.

A questo riguardo, è opportuno ricordare che le “Linee Guida” per la predisposizione dei regolamenti comunali in materia di IMU, emanate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in data 11 luglio 2012, con riferimento all'articolo 6 (“Base imponibile”), hanno precisato che i Comuni, nell'esercizio della loro potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D.Lgs. 446/1997, possono tuttora (ossia, anche in vigore dell'IMU) stabilire i valori di riferimento ai fini del corretto versamento di tale tributo. Tuttavia, tali valori, a differenza di quanto avveniva in vigore dell'ICI in riferimento alle statuizioni regolamentari adottate ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 446/1997, non sono vincolanti né per il Comune né per il contribuente, ed esplicano una mera valenza pratica ed indicativa in funzione della liquidazione del tributo. Peraltro, il MEF sottolinea che nulla vieta ai Comuni, ancora oggi, disporre non soltanto la quantificazione “di puro riferimento” dei valori delle aree fabbricabili, ma anche introdurre in sede regolamentare un'autolimitazione dei propri poteri di accertamento nel caso in cui il contribuente si adegui a detti valori. Al riguardo, la circ. min. n. 296/E/1998 aveva chiarito che resta comunque fermo il principio statuito dall'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992, in base al quale il valore delle aree fabbricabili è quello

venale in comune commercio, con la conseguenza che "il contribuente può ben dichiarare un valore inferiore a quello stabilito nel regolamento ed il comune ritenerlo congruo in quanto corrispondente al valore di mercato. L'accertamento di maggior valore effettuato dal Comune riguardo al valore dichiarato dal contribuente in misura inferiore a quello prefissato con regolamento deve essere motivato facendo riferimento ai valori di mercato e, quindi, può ben condurre alla determinazione di valori diversi da quelli indicati nel regolamento. Circa, invece, l'ipotesi di assenza di valori di riferimento nel regolamento comunale, la Corte di Cassazione (sent. n. 20876/2010), ancora in vigore dell'ICI, aveva precisato che tale mancanza comporta l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di insufficiente versamento; al contribuente, infatti, mancherebbe un parametro di riferimento dal quale partire per determinare l'imposta dovuta. Testualmente, la citata sentenza afferma che "Nel caso di specie l'assunto del giudice di merito in ordine all'incertezza della normativa anche per tale carenza della norma regolamentare appare condivisibile. L'impugnata sentenza, infatti, fa riferimento alle norme del regolamento previsto dal DLgs. 446/1997, art. 59, con il quale i comuni hanno la facoltà (non l'obbligo) di determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune. Tali norme, anche se non hanno natura propriamente imperativa (Cass, sent. n. 9216/2007), ma svolgono piuttosto una funzione analoga a quella dei cosiddetti studi di settore o dei redditometri, forniscono al contribuente le uniche indicazioni predeterminate per individuare il valore al metro quadro; in mancanza delle stesse il cittadino opera una mera previsione. Nell'ipotesi in cui tale previsione si riveli errata il contri-

bute sar  tenuto ad uniformarsi all'accertamento operato dall'ente impostore, ma, mancando - per l'assenza di una chiara e disattesa previsione normativa - qualsiasi volontariet  e colpevolezza (Cass., sent. n. 22890/2006) della condotta, la stessa non potr  essere sanzionata. Merita poi grande interesse quanto evidenziato dalle citate "Linee Guida" ministeriali in merito a un altro importante aspetto, che come si vedr  fra breve ha fatto capolino anche nel caso concreto esaminato dalla recente sentenza della S.C. n. 14118/2017, ossia che, ai sensi dell'art. 31, comma. 20, della legge 289/2002, «I comuni, quando attribuiscono ad un terreno la natura di area fabbricabile, ne danno comunicazione al proprietario a mezzo del servizio postale con modalit  idonee a garantirne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente». Al riguardo, le "Linee Guida" precisano che tale indicazione pu  essere inserita, a discrezione del Comune, all'interno del regolamento e che, in ogni caso, nell'ipotesi in cui il Comune ometta di comunicare al contribuente l'intervenuta edificabilit  dell'area, trover  applicazione l'art. 10, comma 2, della legge 212/2000 (c.d. "Statuto del Contribuente"), che, ponendo una tutela in capo al contribuente in buona fede, prevede che "non sono irrogate sanzioni n  richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorch  successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".

Stante il fatto che la prima delle due ipotesi suddette   proprio preordinata a prevenire l'insorgere di un contenzioso (beninteso, qualora il contribuente assoggetti a imposizione valori non inferiori a quelli segnalati dal Comune), in prosieguo riteniamo inte-

ressante approfondire soprattutto la seconda situazione, dal momento che è in presenza di essa che, invece, il contenzioso può comunque insorgere, ancorché il contribuente si sia allineato diligentemente ai valori minimi di riferimento comunicati dal Comune.

In effetti, anche in questi ultimi anni, non sono certo mancate pronunce della Suprema Corte – come sovente accade, non sempre fra loro perfettamente allineate – relative proprio a contenziosi originatisi in situazioni nelle quali il Comune non aveva ritenuto di “auto limitare” il proprio potere di accertamento ma, anzi, aveva poi notificato accertamenti di maggior valore in presenza di elementi idonei, a suo giudizio, a giustificare una maggior pretesa tributaria. Ad es., Cass., ord. n. 4969/2018 ha ritenuto che i Comuni abbiano il diritto di accertare valori superiori a quelli fissati dallo stesso ente, con delibera consiliare o di giunta, se questi sono inferiori ai valori che risultano da atti pubblici o privati di cui l’ente venga a conoscenza, con conseguente effetto autolimitante dei valori parametrici in termini solo relativi.

- Inoltre, sempre la Cassazione ha affermato:
- › che un vincolo di inedificabilità solo temporanea, neppure se prorogato, non interrompendo il processo di trasformazione urbanistica, non può incidere sulla natura edificatoria di un terreno che sia stato incluso nel PRG come area fabbricabile (Cass., ord. n. 6431/2019);
  - › analoga considerazione vale per i vincoli paesaggistici: il terreno rimane edificabile;
  - › i vincoli che non precludono l’edificabilità in termini assoluti non incidono sulla natura edificabile del terreno, e quindi sui criteri estimativi, ma sulla valutazione sì, che dovrà tenere conto dell’impatto del vincolo;
  - › neanche le dimensioni limitate del terreno, inferiori a quelle minime per consentire l’edificazione, incidono sulla sua natura edificabile poiché è possibile accorpate il

lotto ad altri vicini o asservirlo a un fondo attiguo che ha la stessa destinazione urbanistica. In sostanza, è possibile accorpate più lotti o trasferire la capacità edificatoria onde raggiungere le dimensioni minime;

- › la particolare conformazione del terreno non incide sulla natura edificatoria (Cass., sent. n. 16485/2016);
- › la Cassazione ha poi assunto orientamenti variabili sulla natura delle aree destinate dal PRG a verde pubblico o a spazi per giochi e sport affermando che tale vincolo impedisce ai privati di poter edificare, precludendo loro forme di trasformazione del suolo riconducibili alla nozione tecnica di edificazione (ord. n. 10231/2018); per contro (ord. n. 15729/2014), ha precisato che i vincoli urbanistici (o anche paesaggistici) preposti all’esproprio non escludono che un’area sia considerata edificabile.

Chiaramente, stante la nozione trasversale ai vari tributi, locali ed erariali, di edificabilità delle aree, le predette conclusioni non valgono solo per l’imposta comunale, ma anche per gli altri principali tributi, diretti e indiretti.

### **Rilevanza ai fini IMU anche della cosiddetta “edificabilità di fatto”**

Consolidata e risalente, ancorché molto criticata in dottrina, è poi la giurisprudenza della Suprema Corte nella quale si ritiene rilevante ai fini dell’imponibilità IMU dei terreni la presenza di indici tali da far comunque ritenere che gli stessi siano edificabili “di fatto” (il medesimo concetto viene a volte anche denominato con le locuzioni di edificabilità “potenziale” o “non programmata”), a prescindere dalle formali risultanze degli strumenti urbanistici (c.d. “edificabilità di diritto”).

Anche molto di recente la Cassazione ha ribadito tale orientamento (ord. 26 maggio 2020, n. 9842), nello specifico con riferimento alla imponibilità delle plusvalenze da cessione nell’ambito dei redditi diversi immobi-

### **Riquadro 1 - Ordinanza n. 9842/2020**

Questa Corte è ferma nel ritenere che, ai fini della determinazione della base imponibile, l'area edificabile costituisce un genere articolato nelle due specie dell'area edificabile di diritto, così qualificata in un piano urbanistico, e dell'area edificabile di fatto, vale a dire del terreno che, pur non essendo urbanisticamente qualificato, nondimeno può avere una vocazione edificatoria di fatto in quanto sia potenzialmente edificatorio anche al di fuori di una previsione programmatica.

Una siffatta edificabilità non programmata, o fattuale o potenziale, si individua attraverso la constatazione dell'esistenza di taluni fatti indice, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con i centri urbani già organizzati, e l'esistenza di qualsiasi altro elemento obbiettivo di incidenza sulla destinazione urbanistica.

Ne deriva che, essendo l'edificabilità di fatto una specie di edificabilità rilevante giuridicamente - perché presa in considerazione dalla legge sia ai fini dell'ICI (D.Lgs. 504 del 30 dicembre 1992, art. 2, comma 1, lett. b), primo periodo, seconda ipotesi) che della determinazione dell'indennità di espropriazione (D.L. 333 dell'11 luglio 1992, art. 5-bis, comma 3, convertito dalla legge 359 dell'8 agosto 1992 e D.P.R. 327 dell'8 giugno 2001, art. 37, comma 5) -, tale va considerata anche ai fini della plusvalenza, trattandosi di un'edificabilità "di diritto", differenziandosene per il fatto di non essere (ancora) oggetto di pianificazione urbanistica, in quanto l'edificabilità di fatto è una situazione giuridica oggettiva, nella quale può venirsi a trovare un bene immobile e che influisce sul suo valore" (Cass., sent. 1 marzo 2013, n. 5166 e sent. 19 aprile 2006, n. 9131: nella specie, il giudice di merito aveva erroneamente ritenuto che la mancata inserzione dell'area in un piano urbanistico ne escludesse l'edificabilità di fatto, e quindi la rilevanza giuridica ai fini delle dette imposte) - Cass., sent. n. 12324/2017 e sent. n. 1090/2018.

Si è parimenti aggiunto che non può escludersi l'imponibilità delle plusvalenze da redditi diversi, prevista dal D.P.R. 917 del 22 dicembre 1986, art. 81 (ora art. 67), comma 1, lett. b), per la sola circostanza che il terreno ceduto si trovi all'interno di zona vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico, dovendosi avere riguardo alla destinazione effettiva dell'area, in quanto la potenzialità edificatoria, desumibile oltre che da strumenti urbanistici adottati o in via di adozione, anche da altri elementi, certi ed obbiettivi, che attestino una concreta attitudine dell'area all'edificazione, è un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore dei terreni e rappresenta, pertanto, un indice di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost. (Cass., sent. n. 25273/2014).

liari (artt. 67 e 68, "TUIR"), ma con concetti assolutamente traslabili all'IMU, come peraltro già fatto in moltissime altre pronunce precedenti (vedi riquadro 1).

Esamineremo in prosieguo le considerazioni sviluppate dai Supremi Giudici in una serie di importanti pronunce in tema di valutazione degli immobili (in special modo, aree fabbricabili) ai fini ICI, con considerazioni estensibili all'IMU, dalle quali emergo-

no molti elementi ricorrenti e utili ai fini orientativi, ma anche qualche discrepanza.

### **Livello e contenuto della motivazione dell'accertamento**

Con la sent. n. 12312/2017, Sez. V, che ha accolto il ricorso del Comune di Perugia riformando CTR Perugia n. 135/03/2012, la Cassazione ha precisato che in tema di accertamento ICI è sufficiente la motivazione dell'at-

to impugnato che, nell'assegnare un maggior valore al bene, oltre ai dati obiettivi del medesimo (come l'ubicazione e l'indice di edificabilità urbanistica), richiami a giustificazione i prezzi medi rilevati sul mercato evincibili dal listino camerale della Borsa immobiliare, menzionando la fonte, riportando, in riferimento alla zona ove è ubicato l'immobile, i valori minimi e massimi e optando per una stima che si collochi in posizione sostanzialmente intermedia tra i suddetti valori.

Questa argomentazione ci conduce a ricordare che i listini prezzi adottati dall'Ufficio a supporto delle proprie tesi, se non allegati all'atto di accertamento, devono essere anche pubblici, reperibili e consultabili e non possono costituire oggetto di un mero richiamo da parte dell'atto di accertamento o nell'atto di stima prodotto dall'Ufficio.

#### **Valutazione di insieme delle porzioni di un'area**

*Cass., Sez. V, sent. 23 luglio 2008, n. 20256:* ha cassato la sentenza della CTR di L'Aquila n. 52/2004, conforme a quella di prime cure, affermando il principio secondo cui, benché differenti livelli di edificabilità delle porzioni di un'area incidano sul valore venale, questo va determinato con esclusivo riguardo al valore commerciale complessivo attribuibile al cespite nell'insieme, non riconducibile alla mera sommatoria dei valori di singole porzioni con diversa edificabilità.

#### **Valore probatorio presuntivo dei valori omogenei delle aree determinati con Delibera di Giunta**

*Cass., Sez. VI, ord. 5 luglio 2017, n. 16620:* ha accolto il ricorso del Comune, che nell'accertare il valore dell'area edificabile si era limitato a richiamare una propria delibera di giunta, riformando CTR Ancona n. 27/5/2016 (la CTP aveva respinto il ricorso del contribuente). L'Ordinanza ha ritenuto

motivato l'accertamento che faccia riferimento alla delibera di giunta - atto generale conoscibile dal contribuente - per la determinazione dei valori minimi di mercato delle aree edificabili (tra cui quella oggetto d'imposizione), mentre la mancata considerazione nell'accertamento delle caratteristiche concrete del bene (il contribuente aveva eccepito che la stima fosse astratta e slegata dalle peculiarità dell'area) fa parte dell'onere probatorio a carico del contribuente in quanto la Delibera comunale di valutazione omogenea delle diverse aree del territorio comunale ha sicuramente un valore probatorio presuntivo, che impone al contribuente la prova contraria di allegare e dimostrare il minor valore dei terreni, per es. in relazione ai costi da sostenere per renderli edificabili o ai contratti di affitto o con altri elementi di prova oggettivi sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato.

#### **Tassatività dei criteri estimativi di cui all'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992**

*Cass., Sez. V, ord. 30 maggio 2017, n. 13567:* ha accolto il ricorso del Comune di Bari - vittorioso avanti alla CTP di Bari, ma solo parzialmente avanti alla CTR (Sent. CTR di Bari n. 19/2013 depositata l'11 febbraio 2013) - in relazione all'accertamento ICI 2006 di alcuni suoli ubicati in zona di espansione. Il Comune lamentava che la CTR aveva valutato in soli €/mq 45,00 in base al fatto che l'area non era immediatamente edificabile - senza considerare elementi ulteriori quali la vantaggiosa esposizione rispetto al centro della città, la sussistenza di servizi primari e secondari e la vicinanza alla viabilità principale - e aveva anche erroneamente ritenuto priva di valore probatorio la perizia redatta in altra causa ed avente ad oggetto terreni limitrofi dalla quale si evinceva che il valore dell'area era pari a € /mq 65. Da parte sua, la società contribuente aveva lamentato che la CTR

non si era attenuta ai criteri tassativamente indicati dall'art. 5, comma 5, D.Lgs. 504/1992. L'ordinanza conferma il principio giurisprudenziale, più volte affermato dalla S.C., che «il valore venale in comune commercio va ricavato in base ai parametri previsti dall'art. 5, comma 5 (Cass., sent. n. 15165/2006), da considerarsi "tassativi" (Cass., sent. n. 14385/2010, n. 19515/2003 e n. 20256/2008) e non possono essere surrogati da valutazioni effettuate sulla base di un'aprioristica e del tutto indimostrata valutazione basata su altri argomenti. (...). Il giudice del merito, investito della questione della corrispondenza del valore venale attribuito ad un'area fabbricabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza, tenendo conto dell'anno di imposizione, ai criteri normativi sopra indicati (...), formulando una valutazione di merito che, nella misura in cui risulterà congruamente motivata e rispettosa dei parametri normativi, sarà incensurabile in questa sede».

Poiché la CTR non si è attenuta a detto principio, l'Ordinanza ne ha cassato la sentenza con rinvio alla stessa CTR, in diversa composizione, affinché, adeguandosi ad esso, proceda alle necessarie verifiche e decida nuovamente la causa nel merito.

**Tassatività dei criteri estimativi di cui all'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992 anche in presenza di un atto di acquisto con procedura d'asta ad un prezzo inferiore al valore stimato con i suddetti criteri normativi**

*Cass., Sez. V, ord. 17 maggio 2017, n. 12273:* ha accolto il ricorso del Comune di Milano avverso la sentenza della CTR di Milano n. 15/28/10 che aveva annullato, per insufficienza di motivazione e per l'affermata congruità del valore riferito al prezzo di acquisto, tre avvisi di accertamento ICI (2003 – 2005) per un'area fabbricabile, acquistata nel

2000 da una società a seguito di procedura d'asta, area della quale l'Ente aveva accertato un maggior valore. Il Comune ha eccepito l'errore della CTR nel ritenere prevalente il criterio del valore di acquisto a mezzo gara pubblica su quello adottato nell'accertamento nonché il fatto che la sentenza ha ritenuto carente la motivazione dell'accertamento per mancata allegazione degli elementi posti a base dell'accertamento tratti da atti diversi. L'ordinanza ha accolto entrambe le eccezioni confermando l'orientamento secondo cui è indispensabile che la misura del valore venale in comune commercio sia ricavata in base ai parametri vincolanti previsti dall'art. 5, comma 5, D.Lgs. 504/1992 (Cass., sent. n. 14385/2010), «senza che assuma alcun rilievo il prezzo indicato nella compravendita, il quale non rientra tra i parametri di cui all'art. 5 citato (Cass. sent. n. 7297/2012) ed essendo ben possibile che il prezzo di aggiudicazione in sede di asta sconti ribassi correlati alla necessità di vendere, così da non costituire base sufficiente per esprimere l'effettivo valore del bene che ne costituisce oggetto». L'ordinanza ha anche ritenuto legittimo che la motivazione dell'atto di accertamento facesse riferimento al PRG e all'indice fondiario di edificabilità da esso definito in quanto «adeguata a rendere conto delle ragioni dell'accertamento e dei parametri utilizzati - dati urbanistici, catastali e dimensionali, prezzi medi sul mercato rilevati dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche, percentuali di incidenza dell'area indicate sull'Osservatorio Immobiliare dell'Ufficio del Territorio di Milano, valori tabellari approvati dal Consiglio comunale di Milano per la destinazione di piano regolatore dell'intervento - in un quadro motivazionale nel quale l'unico atto esterno della cui allegazione poteva discutersi era la delibera comunale di approvazione dei valori tabellari: ma una delibera di tal genere non rientra tra gli atti la

cui allegazione sia prevista come necessaria dalla legge 212/2000, art. 7, in quanto si tratta di atti "giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione» (Cass., sent. n. 13105/2012).

**Tassatività dei criteri estimativi di cui all'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992 anche in presenza di un atto di acquisto in cui il venditore è il Comune, fatto ad un prezzo inferiore al valore stimato con i suddetti criteri normativi e avente a oggetto un'area inserita in un PEEP, come tale gravata da vincoli di destinazione urbanistica**

*Cass., Sez. V, sent. 11 maggio 2012, n. 7297:* ha accolto il ricorso del contribuente (in riforma della sent. n. 48/2006 della CTR di Venezia, depositata il 9 gennaio 2007, in tema di ICI 1995 e 1996) confermando la tassatività dei criteri estimativi normativamente previsti dall'art. 5, comma 5, D.Lgs. 504/1992 (con richiamo a Cass., sent. n. 14385/2010) e sviluppando alcune interessanti considerazioni sul rapporto fra prezzo e valore con riferimento alla cessione di un'area destinata all'edilizia popolare ed economica fatta dal Comune di Padova a una cooperativa edilizia: «(...) dovendo tali criteri normativamente determinati considerarsi tassativi, non può condividersi la tesi della ricorrente secondo la quale il valore di riferimento per la determinazione della base imponibile ai fini dell'I.C.I. doveva essere costituito dal prezzo indicato nella convenzione di compravendita tra lo stesso Comune e la società, non rientrando tale criterio tra i parametri fissati dal citato art. 5 e dovendo peraltro rilevarsi che tale prezzo non potrebbe in ogni caso ritenersi significativo, non fosse altro perché il Comune (ente pubblico avente compiti istituzionali di natura non economica e quindi non necessariamente ed esclusivamente in-

teso al profitto, come ipotizzabile invece in caso di alienazione da parte di un privato) ben potrebbe essersi determinato (in relazione alla particolare destinazione della suddetta area) ad alienarla ad un prezzo inferiore a quello di mercato».

Fermo quanto precede, e rigettate quindi sul punto le tesi della società contribuente, la Cassazione ne ha comunque accolto il ricorso per altri motivi, tra i quali, ai nostri fini, assume importanza il rilievo che «i giudici d'appello non hanno tuttavia accertato la corretta ed integrale applicazione da parte del Comune di Padova dei suddetti parametri siccome individuati dalla norma citata. I suddetti giudici infatti indicano i criteri adottati dal Comune per il calcolo del valore ("potenzialità edificatoria, ubicazione dell'area, vincoli esistenti e corretto raffronto con aree simili") senza però verificare se tali parametri sono stati adeguatamente valutati con riguardo alla fattispecie concreta e se sono stati considerati anche tutti gli altri parametri indicati nel citato D.Lgs. 504/1992, art. 5, comma 5. In particolare, essendo pacifico in causa che l'area in questione faceva parte di una zona ricompresa in un piano di edilizia economica e popolare ed era quindi gravata da vincoli di destinazione urbanistica, i giudici d'appello avrebbero dovuto espressamente considerare, sotto questo profilo, sia il parametro della zona territoriale di ubicazione dell'area de qua sia, soprattutto, il parametro della destinazione d'uso consentita (che invece dalla sentenza impugnata non risulta preso in considerazione negli avvisi opposti), mentre il riferimento al valore di altre aree avrebbe dovuto riguardare specificamente terreni aventi analoghe caratteristiche, laddove nella sentenza in esame non risulta precisato nè specificato se le aree circostanti, il cui valore è stato individuato come parametro di confronto, presentavano le stesse caratteristiche di quella og-

getto della presente controversia, ricompresa in zona PEEP, oppure si trattava di aree non sottoposte a vincoli e liberamente commerciabili (per analoghe considerazioni vedi Cass., sent. n. 19515/2003 con la quale la Corte ha cassato la sentenza del giudice di merito che nella sua decisione non aveva tra l'altro considerato che l'area fabbricabile faceva parte di una zona ricompresa in un piano di edilizia economica e popolare, gravata da vincoli di destinazione urbanistica, e che il riferimento al valore dei terreni circostanti avrebbe dovuto riguardare specificamente quelli aventi tali caratteristiche)».

**Tassatività dei criteri estimativi di cui all'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992 e inutilizzabilità di una perizia di stima dell'UTE fatta ad altri fini e risalente ad anni addietro. Valenza probatoria presuntiva dei valori omogenei delle aree per zone del territorio determinati dal Comune ex art. 59, lett. g), D.Lgs. 446/1997**

*Cass. , Sez. V, sent. 15 giugno 2010, n. 14385:* ha accolto il ricorso di un Comune (ICI 1998) e ha riformato la Sent. CTR Emilia Romagna n. 163/735/04, conforme alla decisione della CTP di Parma n. 76/03/2002, in quanto erroneamente fondate sulla considerazione che per la determinazione del valore ICI di un'area fabbricabile possono utilizzarsi, anche in via esclusiva, le stime compiute in precedenza, e ad altri fini, dall'UTE. La Cassazione ha dissentito da tale affermazione - fondata sull'attribuzione, in astratto, di una maggiore ampiezza a tale valutazione UTE rispetto ai criteri indicati nell'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992 - non avendo la CTR considerato che la valutazione UTE era riferibile ad un periodo antecedente di sette anni rispetto a quello in relazione al quale doveva determinarsi il valore ICI dell'area e prescindendo del tutto dai criteri stabiliti dalla normativa di riferimento

(Cass., sent. n. 15165/2006, n. 19515/2003 e n. 20256/2008), da ritenersi vincolanti e che non possono essere surrogati da valutazioni effettuate ad altri fini, per giunta con riferimento ad epoche diverse, sulla base, per altro, di un'aprioristica e del tutto indimostrata coincidenza dei criteri di stima adottati. In altri termini, stante il percorso vincolato dettato, in relazione alla determinazione del valore delle aree fabbricabili, dai D.Lgs 504/1992, art. 5, comma 5, il giudice del merito, investito della questione della corrispondenza del valore venale attribuito ad un'area fabbricabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza, tenendo conto dell'anno di imposizione, ai criteri normativi sopra indicati, formulando una valutazione di merito che, nella misura in cui risulterà congruamente motivata e rispettosa dei parametri normativi, sarà incensurabile in sede di legittimità.

La sentenza ha anche sviluppato utili considerazioni sul fatto che, nell'ambito di tale valutazione, non potrà trascurarsi il dato, rilevante in relazione alla distribuzione dell'onere della prova, correlato all'efficacia probatoria degli elementi posti alla base dell'accertamento, sulla scorta di valori omogenei desunti dal regolamento adottato con delibera presa ai sensi dell'art. 59, legge 446/1997, che riconosce al Consiglio Comunale la facoltà di "determinare 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 versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato".

Pertanto, i regolamenti comunali adottati in proposito, pur non avendo natura imperativa, sono assimilabili agli studi di settore, nel senso che si tratta di fonti di presunzione dedotte da dati di comune esperienza idonei a costituire supporti razionali offerti

dall'Amministrazione al Giudice, e utilizzabili, quali indici di valutazione, anche retroattivamente, analogamente al cd. "redditometro" (Cass., sent. n. 16700/2007 e sent. n. 9137/2005), con la conseguenza che ricade sul contribuente l'onere di controdedurre e offrire elementi indiziari di segno opposto rispetto alle risultanze del regolamento.

**Scarsa rilevanza, al fine di accertare un maggior valore, del prezzo risultante da atti pubblici di trasferimento di altre aree di anni di non poco successivi nonché della perizia di stima allegata dal Comune. Non debenza di sanzioni e interessi anche in ragione del fatto che le aree erano state valutate in base ai parametri definiti con Delibera di Giunta applicati retroattivamente**

*Cass., Sez. V, sent. 14 aprile 2008, n. 9770:* ha respinto il ricorso del Comune di San Benedetto del Tronto (a conferma sia della Sentenza CTR Marche n. 35/8/2004 che della decisione di primo grado) che aveva operato una rettifica (in L. 452.600.000 il 1993 e in L. 724.200.000 per gli anni successivi) al valore dichiarato dalle contribuenti ai fini ICI (dal 1993 al 1997) fondata sulla diversa valutazione attribuita dai tecnici comunali all'area in questione, come da perizia prodotta in giudizio. La CTP annullava gli accertamenti e ordinava al Comune di procedere ad una nuova liquidazione dell'ICI sulla base del valore di L. 576.000.000 dichiarato ai fini dell'imposta di registro e ritenuto congruo dall'Ufficio, ritenendo non dovuti (ex art. 10, legge 212/2000) sanzioni e interessi. La CTR, rigettando l'appello principale del Comune e accogliendo l'appello incidentale delle contribuenti, tenuta ferma la sentenza di primo grado per tutti gli ulteriori profili, riportò il valore dell'area, limitatamente al 1993, a quello indicato dal Comune di L. 452.600.000.

La Cassazione ha ritenuto la sentenza del-

la CTR immune da lacune o vizi logici in quanto «nega rilevanza agli elementi probatori posti dal Comune a fondamento della pretesa impositiva, rilevando che gli atti pubblici di trasferimento, prodotti al fine di rappresentare il maggior valore di aree analoghe, erano scarsamente indicativi, giacché si riferivano a compravendite avvenute in anni di non poco successivi a quelli relativi all'imposta in contestazione e che la perizia di stima allegata dal Comune, in quanto atto di parte, non assumeva, nel complesso degli elementi disponibili, valore decisivo».

La sentenza ha poi riconosciuto ricorrere i presupposti per la non debenza di sanzioni e interessi, anche in considerazione del fatto che le aree in oggetto erano state valutate in funzione di parametri definiti con Delibera di Giunta e applicati retroattivamente.

**Tassatività dei criteri estimativi di cui all'art. 5, comma 5, D.Lgs. 504/1992. Palese inutilizzabilità dei valori medi OMI moltiplicati per gli indici di edificabilità, né degli indici ISTAT delle variazioni dei prezzi al consumo per aggiornare la quotazione di partenza per i successivi anni d'imposta**

*Cass., Sez. V, sent. 13 maggio 2016, n. 9829:* ha confermato la sentenza della CTR dell'Umbria n. 68/5/08, favorevole al contribuente (soccumbente, invece, avanti alla CTP di Perugia), in quanto il valore ICI (anni dal 2000 al 2003) non può essere determinato facendo riferimento "al valore medio di mercato per zone destinate ad insediamenti produttivi semicentrali aggiornato in base all'indice ISTAT, rilevato dall'osservatorio sull'andamento del Mercato Immobiliare della Provincia di Perugia" (OMI). La S.C. ha ritenuto legittima la sentenza della CTR che ha formalmente accolto sia l'eccezione di difetto di motivazione dell'atto di accertamento che la violazione del disposto dell'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992

per la duplice considerazione che:

a) "una motivazione completa e coerente con il dato normativo avrebbe imposto al Comune di tenere in considerazione tutti i criteri individuati dal legislatore ai fini della determinazione del valore medio di mercato", evidenziando, ad esempio, la mancanza di ogni riferimento ad oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione e, soprattutto, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche;

b) "non sia stato rispettato l'obbligo, previsto dall'art. 5, D.Lgs. 504/1992, di individuare il valore del terreno al 1° gennaio dell'anno di imposizione", evidenziando come i valori OMI fossero privi di qualsiasi riferimento temporale, se non un'aggiunta a penna, di incerta provenienza, "anno 1998" e che il successivo aggiornamento del valore secondo gli indici ISTAT non poteva a sua volta dirsi conforme al dettato legislativo, che prevede un'autonoma valutazione per ogni anno.

Al riguardo, la sentenza della S.C. ha ribadito il principio di diritto che «la misura del valore venale in comune commercio deve essere tassativamente ricavata dai parametri vincolanti previsti dall'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992 (...)» (cfr., tra le altre, Cass., Sez. V, sent. n. 4091/2015, n. 7927/2012, n. 14385/2010, n. 19515/2003) e che «È di palese evidenza, quindi, come il riferimento ai valori medi OMI per la quotazione a metro quadro d'immobili nella cui tipologia non sono comprese peraltro, aree edificabili, moltiplicati per gli indici di edificabilità, non possa considerarsi conforme ai criteri di determinazione del valore in comune commercio, quali tassativamente indicati dal richiamato art. 5, comma 5, D.Lgs. 504/1992. Ad analoga conclusione si deve pervenire riguardo agli indici ISTAT delle variazioni dei prezzi al consumo in forza dei quali la quo-

tazione di partenza è stata aggiornata per i successivi anni d'imposta, che non possono surrogare in alcun modo la necessità di ancorare la base imponibile alla variazione del valore in comune commercio all'inizio di ciascun anno d'imposizione secondo le dinamiche proprie del mercato immobiliare delle aree edificabili. Entrambi i motivi, quindi, sono infondati».

**Illegittimità dell'accertamento di valore ICI (1993 e 1994) motivato unicamente sulla base di un atto di transazione, come tale avente natura conciliativa, posto in essere nel 1994 tra la stessa società e l'Ufficio del registro ai fini INVIM, senza nulla aggiungere in merito ai parametri previsti dal D.Lgs. 504/1992**

*Cass., Sez. V, sent. 30 giugno 2006, n. 15165.*

**Valore probatorio del prezzo risultante da atto relativo al terreno oggetto di accertamento.**

*Cass., Sez. V, ord. 7 giugno 2017, n. 14118:* l'ordinanza ha accolto il ricorso presentato da un Comune avverso la sentenza della CTR delle Marche n. 15/3/13, che era invece stata favorevole alla società contribuente al pari delle pronunce di primo grado dalla CTP di Ascoli Piceno (n. 219/1/10 e n. 221/1/10). Queste ultime sentenze avevano infatti accolto in toto i ricorsi proposti dalla società contribuente avverso gli avvisi di accertamento ICI emessi dal Comune per gli anni 2005, 2006 e 2007, accertamenti nei quali l'Ente – che non si era avvalso della facoltà di "autolimitare" i propri poteri accertativi ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. g), del D.Lgs. 446/1997 - aveva "recepito", quale valore venale, il maggior prezzo indicato negli atti di acquisto di due aree, stipulati nel 2005, rispetto al valore (100 €/mq, di gran lunga inferiore al prezzo della compravendita, ma di molto superiore al valore di riferimento indi-

cato dal Comune in 30 €/mq in una propria comunicazione, di molto successiva e inviata al contribuente il 3 dicembre 2007) che la società aveva dichiarato ai fini ICI nel citato triennio. La CTP e la CTR evidenziavano in particolare: l'obbligo del Comune di emanare il regolamento ICI sul valore delle aree edificabili (ex art. 59, comma 1, lett. g), del D.Lgs. 446/1997) con conseguente necessità di adeguare il proprio atto regolamentare sulla base dei valori riscontrati negli atti di compravendita; che gli atti di compravendita citati negli avvisi di accertamento non erano stati allegati, non consentendo alla contribuente di esporre le eventuali clausole inserite nella compravendita; mancata comunicazione alla contribuente dell'intervenuta edificabilità per una delle due aree (interessata da una lottizzazione, per la quale il Comune aveva peraltro evidenziato trattarsi di "atti che il privato concorda con la pubblica amministrazione, per cui egli ne è sicuramente a conoscenza"), comunicazione effettuata in effetti per una soltanto di esse e con indicazione di un valore di molto inferiore a quello poi accertato in relazione al prezzo pagato nelle due compravendite; assoluta mancanza di indicazione negli atti di accertamento dei criteri estimativi utilizzati per determinare il valore al mq. fra quelli previsti dall'art.5, comma 5, D.Lgs. 504/1992, con conseguente nullità degli atti stessi come sancito dalla sent. n. 14148/2003 della Suprema Corte.

Orbene, ciò detto, l'ord. n. 14118/2017 ha riconosciuto la legittimità dell'operato del Comune per le seguenti considerazioni:

- › la mancata adozione del regolamento con cui il Comune può, facoltativamente, determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali delle aree fabbricabili è del tutto legittima e comporta che il contribuente, in mancanza di tali valori, può operare una mera previsione per individuare il valore dei beni cosicché, in ca-

so di errore, pur dovendo uniformarsi all'accertamento, non sarà assoggettabile alle sanzioni amministrative, difettando nella sua condotta l'elemento psicologico richiesto dall'art. 5 del D.Lgs. 472/1997 (Cass., Sez. V, sent. n. 26077/2015);

- › la comunicazione inviata dal Comune alla contribuente, con cui veniva determinato in €/mq 30,00 il valore dell'area fabbricabile, era stata effettuata ai sensi dell'art. 31, comma 20, della legge 289/2002, e non aveva il valore attribuitogli dalla contribuente che aveva pagato l'ICI su un valore più che triplo di quello comunicato dal Comune, risultando pertanto irrilevante nel caso concreto;

- › è corretta la determinazione del valore venale in base al prezzo di compravendita indicato nel rogito 2005. La giurisprudenza della S.C. (sent. n. 14148/2003) ha infatti affermato che ai fini della determinazione della base imponibile ICI il prezzo finale di aggiudicazione dei beni immobili venduti nell'ambito della liquidazione fallimentare soddisfa il requisito del valore "venale in comune commercio" richiesto dall'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992, atteso che la procedura fallimentare è volta a perseguire interessi di carattere pubblico (eliminazione delle imprese decotte dal mercato e recupero dei crediti in regime di concorsualità), che la vendita all'incanto, anche per le forme di pubblicità assicurate dagli organi del fallimento, è tale da assicurare il miglior prezzo di realizzo (di norma, secondo la stima peritale) e che, in caso di aggiudicazione a un prezzo ritenuto basso dal giudice, consente al medesimo di sospendere la vendita e ad altri soggetti di intervenire e proporre l'aumento rispetto a quello di aggiudicazione e che, del resto, anche il D.P.R. 131/1986, ai fini dell'imposta di registro, prevede (art. 44) che, nei casi di espropria-

zione forzata, la base imponibile sia costituita dal valore del bene determinato dal prezzo di aggiudicazione;

- › il predetto principio non è integralmente applicabile al caso in esame, nel quale si era verificata una vendita privata in cui i prezzi dichiarati sono a volte superiori e a volte inferiori rispetto ai reali valori di mercato, tuttavia non è corretto ritenere che gli atti di accertamento fossero nulli perché privi di motivazione a causa della mancanza in essi di qualsivoglia riferimento ai criteri dell'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 504/1992. L'ordinanza conferma che la giurisprudenza della S.C. ha in effetti affermato che è indispensabile che la misura del valore venale ICI in comune commercio sia ricavata in base ai parametri vincolanti previsti dall'art. 5, comma 5 del D.Lgs. 504/1992 e che poiché tali criteri normativamente determinati devono considerarsi tassativi, il giudice di merito, investito della questione del valore attribuito ad un'area fabbricabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza, tenuto conto dell'anno di imposizione, ai predetti parametri, con una valutazione incensurabile in sede di legittimità, qualora congruamente motivata (Cass., Sez. V, sent. n. 14385/2010), con la conseguenza che, per esempio, nel caso di area ceduta da un Comune e destinata ad edilizia economica e popolare, non assume alcun rilievo il prezzo indicato nella compravendita, perché esso non rientra tra i parametri di cui all'art. 5 citato, nè costituisce elemento significativo, potendo l'ente locale determinarsi all'alienazione per conseguire finalità istituzionali diverse da quelle di profitto, e, quindi, ad un prezzo inferiore a quello di mercato (Cass., Sez. V, sent. n. 7297/2012). Tuttavia, fermo quanto precede, la questione nel caso in esame è diversa, in quanto il prezzo è stato determinato

nell'ambito di una normale compravendita tra privati e a fronte di un valore di acquisto dichiarato di circa € 2,6 milioni, il contribuente aveva denunciato ai fini ICI un valore pari ad un quinto del valore dichiarato al momento dell'acquisto. Nel caso oggetto del giudizio deve ritenersi legittimo il criterio di determinazione del valore in base al prezzo di compravendita, pur non avendo il Comune richiamato i criteri dell'art. 5, comma 5, essendo necessario e sufficiente, ai fini della determinazione del valore venale, «che si enunci il criterio, seppure astratto, in base al quale è stato rilevato il valore, con le specificazioni che si rendono in concreto necessarie per il raggiungimento di detti obiettivi»;

- › la locuzione dell'art. 5, comma 5, «non può essere considerata tassativa, posto che il fine ultimo è quello del calcolo del valore venale in comune commercio, valore che deve essere calcolato rispettando sì i criteri imposti dalla legge, ma senza perdere di vista gli ulteriori elementi per pervenire al più veritiero e probabile valore del bene oggetto di stima, purchè si rispettino i requisiti di attendibilità ed oggettività richiesti dal giudizio di stima»;
- › molto importante è la conclusione tratta dall'ordinanza secondo la quale «solo in assenza di un valore attribuito al terreno oggetto di contestazione, quindi, si impone di considerare i criteri imposti dal D.Lgs. 504/1992», poiché «le ulteriori locuzioni poste dalla normativa disciplinante l'ICI sono da considerare tassative (in ciò dovendosi specificare i principi affermati da questa Corte con riferimento alla "tassatività" dei criteri indicati dal richiamato comma quinto) solo laddove si debba pervenire al calcolo del valore venale in comune commercio in mancanza di un valore direttamente riferibile al terreno

oggetto di stima». Diversamente, «nel caso in cui il valore del terreno, e quindi il suo prezzo, sia già assegnato, perché oggetto di vendita, non si può che pervenire alla conclusione che il valore fissato per quel terreno, considerato congruo o rettificato con avviso di accertamento divenuto definitivo, non può che rappresentare il suo valore venale», «Tanto è vero che nella norma si legge che il valore è costituito da quello venale in comune commercio: ecco che il legislatore ha voluto attribuire a base del valore il prezzo del terreno, e solo dopo, ovvero in mancanza di detto valore, si deve procedere al suo calcolo avendo riguardo agli ulteriori elementi tassativamente riportati e, non da ultimo, avendo riguardo ai prezzi medi di mercato aventi analoghe caratteristiche, come a voler specificare di considerare il valore di compravendita di terreni analoghi in assenza di un valore diretto attribuibile al bene oggetto di stima»;

- › il ricorso a criteri diversi da quelli espressamente menzionati dalla legge deve evidenziare, sia pure implicitamente, le ragioni che rendono inutilizzabili tali criteri legali nel singolo specifico rapporto (orientamento già espresso dalla S.C. - Sez. V, nella sent. n. 2769/2001). Tale avviso appare anche nella sent. n. 14148/2003 che in motivazione precisa che «Va ricordato che il D.Lgs. 504/1992, art. 5, comma 5, stabilisce che, ai fini della determinazione della base imponibile, il valore delle aree fabbricabili è costituito da quello "venale in comune commercio" e fissa inoltre una serie di parametri cui far riferimento per la determinazione del predetto valore. Tali parametri non possono peraltro ritenersi esclusivi od esaustivi poiché altri possono in via alternativa essere applicati, purché adeguati ed idonei alla individuazione del valore commercia-

le e conclude adducendo corretta la valutazione effettuata a fini ICI sulla base del prezzo di smercio dell'immobile, essendo tale prezzo un parametro idoneo alla individuazione del valore di scambio».

L'ord. n. 14118/2017 conclude la propria disamina esponendo, conseguentemente, il seguente principio di diritto:

*«In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), ai fini della determinazione del valore imponibile è necessario che la misura del valore venale in comune commercio sia ricavata in base ai parametri vincolanti e tassativi previsti dal D.Lgs. 504 del 31 dicembre 1992, art. 5, comma 5 (che, per le aree fabbricabili, devono avere riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per gli eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche) solo laddove si debba pervenire al calcolo del valore venale in comune commercio in mancanza di un valore direttamente riferibile al terreno oggetto di stima; diversamente, nel caso in cui il valore del terreno, e quindi il suo prezzo, sia già assegnato, perché posto in vendita, il valore fissato a quel terreno, considerato congruo o rettificato con avviso di accertamento divenuto definitivo, ne rappresenta il valore venale in comune commercio, di talché la valutazione del giudice di merito che - investito della questione del valore attribuito ad un'area fabbricabile -, assuma come parametro oggettivo di riferimento il prezzo dichiarato di acquisto dell'area fabbricabile, motivi congruamente le ragioni per le quali lo stesso debba considerarsi corretto, è incensurabile in sede di legittimità».*

### **Intassabilità ICI, IMU e TASI dei fabbricati collabenti**

Con la sent. n. 17815/2017 la Sez. V della S.C. si è espressa per la prima volta sul delicato

tema della imponibilità o meno ai fini ICI dei fabbricati collabenti, sancendo che la fattispecie non può essere assoggettata al tributo locale né in base alle regole relative ai fabbricati, né in base a quelle sui terreni in quanto non ricade in nessuna delle due ipotesi e, pertanto, rimane esclusa da tassazione. Tesi certamente controversa (in dottrina e giurisprudenza), estrema e contro intuitiva, per certi aspetti forse iniqua, ma, a nostro avviso, formalmente coerente con le norme di legge in tema di ICI e IMU nonché con il principio, affermato in più occasioni dai Supremi Giudici e ormai consolidato, riguardante l'analoga ipotesi in materia di plusvalenze immobiliari realizzate nell'ambito dei redditi diversi.

Di tutta evidenza è, infatti, che anche nel caso dei fabbricati collabenti ci si trova di fronte a un tema delicato, ricco di implicazioni giuridiche e finanziarie (mancato gettito), stante l'esistenza di molti immobili che presentano (o potrebbero assumere, con opportune formalizzazioni amministrative e catastali) i requisiti richiesti per la collabenza e la conseguente intassabilità. Nel caso oggetto della sent. n. 17815/2017 – relativa a un compendio di vaste dimensioni - la S.C. ha ribaltato la sentenza (favorevole al Comune) della CTR della Sicilia (n. 127/35/12) che aveva accolto il ricorso del Comune avverso la sentenza di 1° grado favorevole alla contribuente avallando l'accertamento (per maggior ICI 2002, sanzioni e interessi) comportante la tassazione dell'area (intesa come) edificabile (secondo lo strumento urbanistico generale) ancorché i soprastanti fabbricati fatiscenti fossero censiti come unità collabenti (cat. F/2) prive di rendita.

Le ragioni di diritto messe a fuoco con chiarezza dalla sentenza consistono nel fatto che un fabbricato collabente “si trova in uno stato di degrado tale da comportarne l'oggettiva incapacità di produrre ordinariamente

un reddito proprio”, circostanza pacifica e presupposta proprio dalla classificazione catastale nella categoria “fittizia” F/2, senza attribuzione di rendita e con il fine meramente inventariale “della sola descrizione dei caratteri specifici e della destinazione d'uso” esplicitata dall'art. 3, comma 2 e dall'art. 4, comma 1, del D.M. finanze 28/1998.

Ciò detto, la sent. n. 17815/2017 esclude che l'immobile collabente possa essere qualificato e tassato (come invece fatto dal Comune e avallato dalla CTR) alla stregua di un'area edificabile e ciò poiché la base imponibile è costituita dal valore dell'area, considerata fabbricabile, (solo) quando nell'anno di imposizione vi sia utilizzazione edificatoria in corso, demolizione del fabbricato soprastante o interventi di recupero “pesante” (restauro/risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia o urbanistica) di quest'ultimo (vedi *riquadro 2*).

Tuttavia, neppure questo gruppo di fattispecie si attanaglia all'ipotesi del fabbricato collabente, così come non è pertinente l'equiparazione – che costituisce un salto logico giuridicamente non corretto – dell'area con sovrastante fabbricato fatiscente all'area fabbricabile inedificata, tesi già in più occasioni analizzata dai Supremi Giudici e rigettata in tema di plusvalenze da cessione di immobili nei redditi diversi (art. 67, comma 1, lett. b, TUIR) giacché l'area edificabile è cosa tutt'affatto diversa dall'area edificata, ancorché su quest'ultima gravi un fabbricato collabente che comunque non cessa di essere tale (ossia, un fabbricato) solo perché collabente.

Pertanto, allo stato della normativa, che prestabilisce “gli elementi della fattispecie impositiva (...) secondo criteri di certezza e tassatività” individuando quali categorie tassabili le sole aree agricole e i fabbricati, oltre ai terreni agricoli, è impossibile ricondurre a tassazione ICI il fabbricato collabente.

## Riquadro 2

Con riguardo all'ipotesi di utilizzo edificatorio in corso dell'area, Cass, Sez. V, sent. n. 11694/2017 ha ritenuto, sempre ai fini ICI, che "il classamento nella categoria fittizia F/3 ("unità in corso di costruzione") non segnala una capacità contributiva autonoma rispetto a quella evidenziata dalla proprietà del suolo edificabile" e che "In presenza di un tale classamento, quindi, e fermi i controlli pubblici sulla relativa appropriatezza, l'imposta può attingere solo l'area edificatoria, con la base imponibile fissata da D.Lgs. 504/1992, art. 5, comma 6, (valore dell'area tolto il valore del fabbricato in corso d'opera)" valendo il principio di diritto che "in tema di imposta comunale sugli immobili, l'accatastamento di un nuovo fabbricato nella categoria fittizia delle unità in corso di costruzione non è presupposto sufficiente per l'assoggettamento ad imposta del fabbricato stesso, salva la tassazione dell'area edificatoria e la verifica sulla pertinenza del classamento". Per la non imponibilità ICI e IMU, durante i lavori, come area edificabile del lastrico solare di un fabbricato che sia classificato (il lastrico solare) nella categoria fittizia F/5, così come in caso di costruzione di un appartamento sopra altro appartamento, cfr. Cass, sent. n. 23347/2004 e n. 10735/2013 e ris. min. Fin. n. 8/2013. Per il diverso caso di ampliamento in sopraelevazione di un'unità immobiliare sussiste invece, durante i lavori, la tassabilità dell'area ex art. 5, comma 6, del DLgs. 504/1992 (Cass., sent. n. 10082/2014).

te, per mancanza di presupposto impositivo (la normativa ICI, né quella IMU/TASI, non contempla la fattispecie dell'area già edificata) e "per assenza di base imponibile", non surrogabile con "il ricorso a una base imponibile tutt'affatto diversa". La S.C. richiama per analogia la propria sent. n. 4308/2010 nella quale (ribaltando la sentenza di 2° grado - CTR di Torino n. 32/2004 - favorevole al contribuente) ha affermato che non può essere applicata la tassazione ICI prevista per la sottostante area considerata come edificabile alla fattispecie in cui esista un fabbricato fatiscente dal momento che «non sono parificabili, per scelta del legislatore, l'ipotesi dell'area risultante dalla demolizione di un rudere e quella dell'immobile dichiarato inagibile ma non demolito; con la conseguenza che, in tale ultima ipotesi, il giudice di merito non può stabilire una categoria nuova ed ulteriore rispetto a quelle previste dal legislatore».

Concludiamo con due richiami ad altrettanti temi di interesse toccati dalla sent. n. 17815 a confutazione delle tesi comunali:

1) anche ai fini ICI, come in tema di plusvalenze da cessione di fabbricati, ancorché fatiscenti (Cass., sent. n. 4150/2014, n. 15629/2014, n. 15631/2014, n. 7853/2016, n. 14083/2016, n. 4361/2017, n. 7708/2017, n. 15929/2017), non può essere considerata edificabile l'area già edificata inserita dallo strumento urbanistico in zona di risanamento conservativo per la quale la normativa comunale preveda solo interventi di recupero e risanamento delle costruzioni già esistenti, senza possibilità di incrementi volumetrici (nel caso di specie, interventi di recupero e di manutenzione straordinaria limitati alla conformazione originaria e alla volumetria già esistente) per le annualità d'imposta antecedenti all'esecuzione di detti interventi volti a ripristinare un'entità edilizia qualificabile come fabbricato (Cass., sent. n. 15631/2013 e n. 20160/2014);

2) in risposta all'obiezione che l'interpretazione contraria all'imponibilità del fabbricato collabente in cat. F/2 quale area edificabile si presta a facile elusione dell'imposta per fabbricati ancora dotati di apprezzabile rilievo

economico e commerciale, se sussistono i presupposti, è onere del Comune impugnare la classificazione catastale facendone emergere la difformità rispetto allo stato di fatto, anche in base alla nota 29439/2013 della Direzione Centrale Catasto e Cartografia dell'Agenzia delle entrate (e alla circ. n. 26/E/2016, par. 1.1.), per la quale l'attribuzione della cat. F/2 non è ammissibile quando l'u.i. è censibile in altra categoria o quando non è individuabile o perimetrabile.

Ricordiamo poi che la circ. n. 26/E/2016, par. 1.1, ha ritenuto corretto iscrivere come F/2 un'abitazione con muri perimetrali e interni integri, ma totalmente priva delle tegole, o un fabbricato produttivo con pilastri, travi e muri perimetrali integri, ma privo della copertura in quanto lo stato di fatto non consente l'iscrizione in altra categoria catastale e quindi risulta attribuibile la destinazione F/2 - Unità collabenti, essendo comunque soddisfatti i presupposti di individuazione e/o perimetrazione del cespite. L'attribuzione della cat. F/2 non è invece ammissibile quando il fabbricato che si vuole censire risulta comunque iscrivibile in altra categoria catastale, o non è individuabile e/o perimetrabile. L'orientamento sulla non imponibilità IMU dei fabbricati collabenti è stato confermato da altre pronunce successive.

La Cass., sent. n. 10122/2019, ha ribadito che i fabbricati collabenti non pagano ICI in quanto aree già edificate. Il D.Lgs. 504/1992 istitutivo dell'ICI prevede che si paghi l'imposta per i fabbricati e per le aree fabbricabili. Il rudere è un'area già edificata non suscettibile di ulteriore edificazione. L'assunto del Comune è errato in quanto la sottrazione ad imposta del fabbricato collabente, iscritto nella conforme categoria catastale F/2, in ragione dell'azzeramento della relativa base imponibile, non può essere superata prendendo a riferimento la diversa base imponibile prevista per le aree edificabili e costituita

dal valore venale del terreno sul quale il fabbricato insiste, atteso che la legge prevede l'imposizione ICI per le aree edificabili e non per quelle già edificate; si ribadisce, quindi, quanto la Corte di Cassazione ha già avuto modo di affermare, ossia che "in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il fabbricato accatastato come unità collabente (categoria F/2), oltre a non essere tassabile come fabbricato, in quanto privo di rendita, non è tassabile neppure come area edificabile, sino a quando l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile, che da allora è soggetta a imposizione come tale, fino al subentro della imposta sul fabbricato ricostruito" (Cass., sent. n. 23801/2017).

La Cass., sent. n. 8620/2019, ha ribadito che «gli elementi della fattispecie impositiva sono prestabiliti dalla legge secondo criteri di certezza e tassatività e – nel caso dell'ICI – l'art. 1 del D.Lgs. 504/1992 assoggetta ad imposta unicamente il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli. Peraltro, il fabbricato iscritto in categoria catastale F/2 non cessa di essere tale solo perché collabente e privo di rendita, poiché lo stato di rovina ed improduttività di reddito non fa perdere all'immobile, fino all'eventuale sua completa demolizione, la natura di fabbricato, la imposizione derivando, nella specie, dall'assenza della base imponibile ex art. 5 del D.Lgs. citato. Ne consegue che, non essendo tassabile l'immobile collabente, l'imposizione ICI non potrebbe essere giustificata dall'amministrazione comunale facendo ricorso ad una base imponibile diversa, come quella attribuibile all'area di insistenza del fabbricato, giacché non si tratta di un'area edificabile, ma di un'area già edificata. L'ente impositore, quindi, ha, nella sostanza, introdotto nell'ordinamento in via interpretativa un nuovo ed ulteriore presupposto d'imposta, rappresentato dall'area edificata, equiparando impropriamente l'ipotesi

dell'area risultante dalla demolizione di un rudere, regolata dall'art. 5, comma 6, del D.lgs. 504/1992, a quella dell'immobile dichiarato inagibile, ma non demolito. Neppure rileva che l'area già sede della ex-acciaieria possa essere oggetto di interventi edilizi di manutenzione e che, in ragione di ciò, essa mantenga una sua edificabilità. La presente controversia ha ad oggetto non già il valore commerciale ipoteticamente attribuibile al terreno nella prospettiva della sua futura valorizzazione edilizia ed urbanistica, ma soltanto i presupposti dell'imposizione ICI relativi ad una determinata annualità e in ordine a detta annualità si discute esclusivamente di un fabbricato collabente fatto oggetto di conforme ed incontestata iscrizione catastale, senza che siano stati dedotti interventi o demolizioni in corso, convenzioni o pratiche amministrative pendenti di recupero e valorizzazione edilizia ai sensi dell'articolo 5, comma 6, del D.Lgs. 504/1992.

Conforme a tale ricostruzione è la recente giurisprudenza di legittimità, la quale ha affermato che, in tema di ICI, la sottrazione ad imposizione del fabbricato collabente, iscritto nella conforme categoria catastale F/2, in ragione dell'azzeramento della base imponibile, non può essere recuperata prendendo a riferimento la diversa base imponibile prevista per le aree edificabili, costituita dal valore venale del terreno sul quale il fabbricato insiste, atteso che la legge prevede l'imposizione ICI per le aree edificabili, e non per quelle già edificate, e che tale non può essere considerata l'area inserita dallo strumento urbanistico in zona di risanamento conservativo per la quale la normativa comunale preveda solo interventi edilizi di recupero (Cass., Sez. V, sent. n. 17815/2017).

In particolare, il fabbricato accatastato come unità collabente (cat. F/2), oltre a non essere tassabile ai fini ICI come fabbricato, in quanto privo di rendita, non lo è neppure

come area edificabile, sino a quando l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile che, da allora, è soggetta a imposizione come tale, fino al subentro della imposta sul fabbricato ricostruito (Cass., Sez. V, sent. n. 7653/2018 e 23801/2017; Sez. VI-V, sent. n. 25774/2017).

La Cass., sent. n. 19338/2019, ha così argomentato: «Questa corte ha già più volte affrontato la problematica in questione, consolidando l'orientamento secondo cui (Cass., sent. n. 17815/2017): "Il fabbricato collabente iscritto in conforme categoria catastale F/2 si sottrae ad imposizione ICI; e ciò non per assenza del presupposto dell'imposta (art. 1 D.Lgs. 504/1992), ma per azzeramento della base imponibile (art. 5 D.Lgs. cit.), stante la mancata attribuzione di rendita e l'incapacità di produrre ordinariamente un reddito proprio", si è inoltre osservato come la tassazione ICI, in tal caso, non possa essere recuperata prendendo a riferimento la diversa base imponibile prevista per le aree edificabili, costituita dal valore venale del terreno sul quale il fabbricato insiste, atteso che la legge prevede l'imposizione ICI per le aree edificabili, e non per quelle già edificate, e che tale non può essere considerata l'area inserita dallo strumento urbanistico in zona di risanamento conservativo per la quale la normativa comunale preveda solo interventi edilizi di recupero».

Nella decisione in esame veniva considerato «che gli elementi della fattispecie impositiva sono prestabiliti dalla legge secondo criteri di certezza e tassatività, e che - nel caso dell'Ici - la legge sottopone ad imposta (art. 1, D.Lgs. 504/1992) unicamente (il possesso di) queste tre ben definite tipologie di beni immobili: fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli. Come si è detto, il fabbricato iscritto in categoria catastale F/2 non cessa di essere tale sol perché collabente e privo di rendita; lo stato di collabenza e improduttivo

ività di reddito, in altri termini, non fa venir meno in capo all'immobile - fino all'eventuale sua completa demolizione - la tipologia normativa di "fabbricato". Tanto è vero che la mancata imposizione si giustifica, nella specie, non già per assenza di 'presupposto' ex art. cit., ma per assenza di 'base imponibile' (valore economico pari a zero) ex art. 5 cit. Senonché, esclusa la rilevanza tassabile del fabbricato collabente, l'imposizione Ici non potrebbe essere 'recuperata' dall'amministrazione comunale facendo ricorso ad una base imponibile tutt'affatto diversa: quella attribuibile all'area di insistenza del fabbricato. Ciò perché quest'ultima non rientra in nessuno dei presupposti Ici, trattandosi all'evidenza di area già edificata, e dunque non di area edificabile. L'inconciliabilità fra queste due ultime nozioni non è solo concettuale,

ma anche giuridica; dal momento che, diversamente ragionando, si verrebbe ad inammissibilmente introdurre nell'ordinamento - in via interpretativa - un nuovo ed ulteriore presupposto d'imposta, costituito appunto dall'area edificata».

Si tratta di indirizzo ribadito anche da Cass., sent. n. 23801/2017, secondo cui: «in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il fabbricato accatastato come unità collabente (categoria F/2), oltre a non essere tassabile come fabbricato, in quanto privo di rendita, non è tassabile neppure come area edificabile, sino a quando l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile, che da allora è soggetta a imposizione come tale, fino al subentro della imposta sul fabbricato ricostruito».

IMU

# Altri temi connessi all'IMU

In questa terza parte analizziamo altri temi connessi al tributo, tra i quali: l'imposta immobiliare sulle piattaforme marine, l'accertamento esecutivo per l'IMU e gli altri tributi locali, schemi di regolamento IMU e di delibera consigliare di approvazione delle aliquote predisposti dall'IFEL, la variazione della rendita catastale attribuita dal 1° gennaio 2000.

## Imposta Immobiliare sulle Piattaforme marine (IMPi)

Ricordiamo che l'art. 38, D.L. 124/2019 (legge 157/2019) - "collegato fiscale" - ha istituito dal 2020 la nuova "imposta immobiliare sulle piattaforme marine (IMPi), in sostituzione di ogni altra imposizione immobiliare locale ordinaria sugli stessi manufatti", definendo tale "la piattaforma con struttura emersa destinata alla coltivazione di idrocarburi e sita entro i limiti del mare territoriale come individuato dall'art. 2 del Codice della Navigazione". L'aliquota è pari al 10,6 per mille ed è riservata allo Stato la quota di imposta calcolata applicando l'aliquota pari al 7,6 per mille, mentre la quota residua, corrispondente al 3 per mille, è attribuita ai Comuni che saranno individuati con un emanando decreto di concerto fra più Ministri, espressamente esclusa la "manovrabilità" dell'imposta da parte dei comuni per la quota loro spettante.

L'imponibile deve essere determinato con la procedura prevista per i c.d. fabbricati "D contabili" (art. 5.3, D.Lgs. 504/1992). Orbene, il comma 782 della legge di Bilancio 2020 ha confermato tali disposizioni al pari della norma interpretativa (art. 1, comma 728, legge 205/2017) in tema di IMU sui rigassificatori, da intendersi «nel senso che per i manufatti ubicati nel mare territoriale destinati all'esercizio dell'attività di rigassificazione del gas naturale liquefatto (art. 46, D.L. 15920/2007) ... aventi una propria autonomia funzionale e reddituale che non dipende dallo sfruttamento del sottofondo marino, rientra nella nozione di fabbricato assoggettabile ad imposizione la sola porzione del manufatto destinata ad uso abitativo e di servizi civili».

La circ. n. 1/DEF/2020 ha precisato, per quanto riguarda la possibilità da parte dei comuni di manovrare l'aliquota concernente il nuovo tributo introdotto dall'art. 38 del D. legge 124/2019 (legge 157/2019), che «la chiara formulazione del comma 3 esclude che i comuni possano variarla» e che «limitatamente all'anno 2020 il versamento dell'imposta è effettuato in un'unica soluzio-

ne, entro il 16 dicembre, allo Stato che provvederà all'attribuzione del gettito di spettanza comunale sulla base del decreto interministeriale previsto dal comma 4 dello stesso art. 38».

### **L'accertamento esecutivo per l'IMU e gli altri tributi locali**

Al di fuori del corpo di norme relative alla "nuova" IMU, la legge di Bilancio per il 2020 (commi 792 e seguenti) ha anche introdotto una serie di modifiche in materia di riscossione e, tra esse, anche l'istituto dell'accertamento esecutivo, già da diversi anni in vigore per alcuni importanti tributi erariali (le imposte dirette e l'IVA), all'ambito dei tributi comunali, tra i quali, ma non soltanto, rientra l'IMU.

Ai sensi del lungo e assai articolato comma 792, una volta trascorso il termine per la presentazione del ricorso (60 giorni), l'avviso di accertamento acquisisce efficacia esecutiva e, decorso un certo periodo di tempo, se il pagamento non è stato effettuato, consente all'Ente impositore di dare corso alle procedure esecutive e cautelari senza necessità di notificare preventivamente il titolo esecutivo.

Peraltro, nel caso in cui il contribuente presenti ricorso avverso l'avviso di accertamento, l'efficacia esecutiva dell'avviso non si interrompe, fatta eccezione per le sanzioni per le quali si applicano le regole contenute nell'art. 19 del D.Lgs. 472/1997 (che rinvia espressamente all'art. 68 del D.Lgs. 546/1992) e saranno quindi dovute solo a partire dalla sentenza di primo grado, se sfavorevole al contribuente.

Più precisamente, qualora il contribuente ricorrente non abbia provveduto al pagamento delle somme richieste entro la scadenza dell'avviso, l'ente impositore potrà procedere alla riscossione coattiva per l'imposta, per gli interessi e per gli altri oneri

contenuti nell'avviso, ma non per le sanzioni, che saranno riscuotibili solo dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso, in tutto o in parte, nel limite dei due terzi del loro ammontare dovuto. Il saldo delle sanzioni sarà riscuotibile solo dopo la pronuncia della commissione regionale che conferma l'atto impugnato.

Di seguito riportiamo, in estrema sintesi, i contenuti del citato comma 792 («Le attività di riscossione relative agli atti degli enti, indicati nella lettera a), emessi a partire dal 1° gennaio 2020 anche con riferimento ai rapporti pendenti alla stessa data in base alle norme che regolano ciascuna entrata sono potenziate mediante le seguenti disposizioni (...)») per quanto concerne i tributi locali (l'accertamento esecutivo riguarda, infatti, oltre ai tributi locali, anche le entrate patrimoniali che non costituiscono oggetto del presente lavoro) e di alcuni ulteriori commi a esso collegati:

a. l'avviso di accertamento relativo ai tributi locali emessi dagli enti e dai soggetti affidatari di cui all'art. 52, comma 5, lett. b), del D.Lgs. 446/1997 e all'art. 1, comma 691, legge 147/2013, nonché il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, oppure, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, l'indicazione dell'applicazione dell'art. 19 del D.Lgs. 472/1997, concernente l'esecuzione delle sanzioni. Gli atti devono altresì recare espressamente l'indicazione che gli stessi costituiscono titolo esecutivo idoneo ad attivare le procedure esecutive e cautelari nonché l'indicazione del soggetto che, decorsi sessanta giorni dal termine ultimo per il pagamento, procederà alla riscossione delle somme richieste, anche ai fini dell'esecuzione forzata. Il contenuto degli atti di cui al perio-

do precedente è riprodotto anche nei successivi atti da notificare al contribuente in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, ai sensi del regolamento, se adottato dall'ente, relativo all'accertamento con adesione, di cui al D.Lgs. 218/1997 e dell'art. 19 del D.Lgs. 472/1997, nonché in caso di definitività dell'atto impugnato. Nei casi di cui al periodo precedente, il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dalla data di perfezionamento della notifica; la sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati;

b. gli atti di cui alla lett. a) acquistano efficacia di titolo esecutivo decorso il termine utile per la proposizione del ricorso, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento e dell'ingiunzione fiscale. Decorso il termine di trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste è affidata in carico al soggetto legittimato alla riscossione forzata. L'esecuzione è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico degli atti di cui alla lettera a) al soggetto legittimato alla riscossione forzata; il periodo di sospensione è ridotto a centoventi giorni ove la riscossione delle somme richieste sia effettuata dal medesimo soggetto che ha notificato l'avviso di accertamento. Nelle more dell'emanazione del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, le modalità di trasmissione del carico da accertamento esecutivo al soggetto legittimato alla riscossione sono individuate dal competente ufficio dell'ente. Le modalità di trasmissione del carico da accertamento esecutivo al soggetto le-

gittimato alla riscossione sono infatti demandate a un emanando decreto del Ministero dell'economia e delle finanze;

c. la sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore. La predetta sospensione non opera in caso di accertamenti definitivi, anche in seguito a giudicato, nonché in caso di recupero di somme derivanti da decadenza dalla rateazione. Il soggetto legittimato alla riscossione forzata informa con raccomandata semplice o posta elettronica il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione;

d. in presenza di fondato pericolo, debitamente motivato e portato a conoscenza del contribuente, per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti di cui alla lett. a), la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico ai soggetti legittimati alla riscossione forzata anche prima del termine previsto dalle lett. a) e b). Nell'ipotesi di cui alla presente lettera, e ove il soggetto legittimato alla riscossione forzata, successivamente all'affidamento in carico degli atti di cui alla lettera a), venga a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la sospensione di cui alla lettera c) e non deve essere inviata l'informativa di cui alla medesima lett. c);

e. il soggetto legittimato sulla base del titolo esecutivo di cui alla lett. a) procede ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previsti dalle disposizioni che disciplinano l'attività di riscossione coattiva;

f. gli enti e i soggetti affidatari di cui all'art. 52, comma 5, lett. b), del D.Lgs. 446/1997 si avvalgono per la riscossione coattiva delle entrate degli enti delle norme di cui al titolo II del D.P.R. 602/1973, con

l'esclusione di quanto previsto all'art. 48-bis;

g. ai fini dell'espropriazione forzata l'esibizione dell'estratto dell'atto di cui alla lettera a), come trasmesso al soggetto legittimato alla riscossione con le modalità determinate con il decreto di cui alla lett. b), tiene luogo, a tutti gli effetti, dell'esibizione dell'atto stesso in tutti i casi in cui il soggetto legittimato alla riscossione, anche forzata, ne attesti la provenienza;

h. decorso un anno dalla notifica degli atti indicati alla lett. a), l'espropriazione forzata è preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. 602/1973;

i. nel caso in cui la riscossione sia affidata ai sensi dell'art. 2 del D.L. 193/2016 (legge 225/2016), le somme richieste con gli atti di cui alla lettera a) sono maggiorate degli interessi di mora nella misura indicata dall'art. 30 del D.P.R. 602/1973, calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica degli atti stessi; all'agente della riscossione spettano gli oneri di riscossione, interamente a carico del debitore, e le quote di cui all'art. 17, comma 2, lett. b), c) e d), del D.Lgs. 112/1999;

l. ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente comma, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo, alle somme iscritte a ruolo, alla cartella di pagamento e all'ingiunzione si intendono effettuati agli atti indicati nella lett. a).

Di un certo interesse sono anche le disposizioni recate dai commi 794 e 795, ai sensi delle quali, rispettivamente,

› l'atto di accertamento "impoesattivo" di cui al comma 792 non è suscettibile di acquistare efficacia di titolo esecutivo quando è stato emesso per somme inferiori a 10 euro, limite che si intende riferito all'intero debito dovuto, anche derivante da più annualità. Il debito rimane comunque a carico del soggetto moroso e potrà essere oggetto di recupero con la successiva notifica degli atti di cui al comma 792

che superano cumulativamente l'importo di cui al primo periodo;

› per il recupero di importi fino a € 10.000, dopo che l'atto di cui al comma 792 è divenuto titolo esecutivo, prima di attivare una procedura esecutiva e cautelare gli enti devono inviare un sollecito di pagamento con cui si avvisa il debitore che il termine indicato nell'atto è scaduto e che, se non si provvede al pagamento entro trenta giorni, saranno attivate le procedure cautelari ed esecutive. In deroga all'art. 1, comma 544, legge 228/2012, per il recupero di importi fino a € 1.000 il termine di centoventi giorni è ridotto a sessanta giorni.

I successivi commi da 796 in poi regolano ulteriori aspetti della riscossione, tra i quali la rateizzazione.

Merita poi considerare quanto accade nell'ipotesi di presentazione di un ricorso che, il più delle volte per l'IMU, avrà per oggetto un importo del tributo inferiore a € 50.000 e, pertanto, risulterà soggetto, in via obbligatoria, alla procedura pre-giudiziale del "reclamo-mediazione" cosicché il contribuente potrà presentare al Comune una proposta di risoluzione della contestazione di tipo conciliativo e in via extra giudiziale, senza dover subito depositare il ricorso presso la competente Commissione Tributaria Provinciale.

In tali casi (art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992), durante la fase di svolgimento del reclamo (i 90 giorni dalla presentazione del ricorso, salve le eventuali sospensioni di legge legate al mese di agosto o ad altri eventi, come nel caso del "Coronavirus"), la riscossione e il pagamento dell'avviso sono sospesi. In caso di esito negativo del procedimento, il contribuente si vedrà addebitati gli interessi calcolati al tasso vigente per il tributo. Nel caso in cui la fase del reclamo - mediazione non porti alla definizione extra giudiziale della lite e il contribuente depositi il ricorso nei

successivi 30 giorni presso la competente CTP, trascorsi 30 giorni dalla esecutività dell'avviso (ossia, dalla scadenza del termine per proporre ricorso), l'avviso viene consegnato al soggetto legittimato alla riscossione forzata.

In base a quanto sopra evidenziato il Comune avvierà alla riscossione solo l'imposta, gli interessi e le spese contenute nell'avviso, a cui si aggiungono gli importi delle spese di elaborazione e di notifica degli atti (comma 803), qualora non si avvalga di Agenzia delle entrate riscossione.

Come già osservato, le sanzioni potranno essere invece rimosse, in parte, solo dopo la sentenza di primo grado se in tutto o in parte sfavorevole al contribuente.

Per quanto riguarda gli interessi, il comma 802 dispone che "Su tutte le somme di qualunque natura, esclusi le sanzioni, gli interessi, le spese di notifica e gli oneri di riscossione, si applicano, decorsi trenta giorni dall'esecutività dell'atto di cui al comma 792 e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora conteggiati al tasso di interesse legale che può essere maggiorato di non oltre due punti percentuali dall'ente con apposita deliberazione adottata ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. 446/1997.

Una volta depositato il ricorso, e quindi anche dopo la scadenza dei periodi di sospensione previsti dalla legge in relazione specificamente all'accertamento esecutivo (il comma 792 stabilisce la sospensione delle azioni esecutive, ma non di quelle cautelari, per 180 giorni dalla consegna dell'atto al soggetto che si occupa della riscossione coattiva, periodo ridotto a 120 giorni se il soggetto che cura la fase coattiva è lo stesso che ha emesso l'accertamento, fatto salvo il caso in cui l'incaricato della riscossione rilevi un pericolo per la riscossione), il contribuente può richiedere alla Commissione Tributaria Provinciale adita (art. 47, D.Lgs. 546/1992) la so-

sensione del pagamento dimostrando la sussistenza delle condizioni generali richieste dalla normativa sul contenzioso tributario di legge che sono date dal "fumus boni iuris" e dal "periculum in mora".

L'argomento è stato trattato dal Ministero nell'ambito della manifestazione "Telefisco 2020".

In tale sede il Ministero ha confermato che in caso di ricorso avverso un avviso esecutivo, l'importo "affidabile" al soggetto incaricato della riscossione è pari all'intero maggior tributo dovuto, mentre le sanzioni saranno dovute solo dopo la sentenza di primo grado favorevole al Comune (art. 19, D.Lgs 472/1997).

Inoltre, posto che le nuove disposizioni che regolano l'accertamento esecutivo non specificano le modalità di notifica di tale tipologia di atto, è stato confermato dal Ministero che continuano ad applicarsi le regole già vigenti precedentemente l'entrata in vigore della legge 160/2019 in materia di notificazioni, compresa quella prevista dal cosiddetto "mini testo unico della finanza locale" (commi da 161 a 169, art. 1, legge 296/2006 espressamente richiamati per l'IMU dalla riforma attuata nella legge 160/2019). Saranno quindi applicabili le ordinarie modalità di notifica già previste per gli atti di accertamento, e quindi tanto la notifica semplificata con raccomandata semplice di cui alla legge 296/2006 (la cui legittimità è stata confermata dalla Corte Cost. con sent. 104/2019), quanto le altre modalità di notifica liberamente scelte dall'ente, come la notifica con messo notificatore dell'ufficio tributi, la notifica con messo comunale e la notifica tramite Pec.

Il Ministero ha anche chiarito che la nuova disciplina sugli accertamenti esecutivi riguarda esclusivamente gli enti di cui al comma 784 vale a dire le province, le città metropolitane, i comuni, le comunità montane,

le unioni di comuni e i consorzi tra gli enti locali, nei quali non rientrano le Regioni, alle quali pertanto non si applicano le disposizioni in esame e che nel 2020 continueranno a utilizzare lo strumento dell'ingiunzione di pagamento (R.D. 639/1910), e non l'accertamento esecutivo. L'esclusione riferita alle Regioni comprende anche le disposizioni del comma da 794 a 803 poiché il rinvio effettuato dal successivo comma 804 non può che riferirsi alle ingiunzioni emesse dagli enti individuati dal citato comma 784.

Per quanto riguarda la nozione di "atti emessi dal 1 gennaio 2020", cui si applicano (comma 792, legge 160/2019) le nuove disposizioni in materia di accertamento esecutivo, il Ministero – a fronte del quesito se «Si possono considerare emessi prima del 1° gennaio 2020, e dunque non rientranti nella modifica in esame, gli avvisi di accertamento in possesso di un numero di protocollo che consenta di dare loro data certa anteriore al 1° gennaio 2020, anche se non ancora spediti entro il 31 dicembre 2019?» - ha precisato che occorre avere riguardo alla firma e protocollazione da parte dei soggetti a ciò legittimati. Tale affermazione trae origine dalla considerazione che la Cassazione (ord. 27415 del 25 ottobre 2019), sia pur con riferimento ad altro tributo, ha espressamente statuito che l'orientamento prevalente e ormai da ritenersi consolidato è quello secondo cui «in tema di accertamento, l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario dell'ufficio in data anteriore alla scadenza del termine di cui alla legge 212/2000, art. 12, comma 7, ancorché notificato successivamente alla sua scadenza, è illegittimo, atteso che la norma tende a garantire il contraddittorio procedimentale consentendo al contribuente di far valere le sue ragioni quando l'atto impositivo è ancora "in fieri", integrando, viceversa, la notificazione una mera condizione di efficacia dell'atto amministrativo ormai perfetto e,

quindi, già emanato» (Cass., Sez. VI-V, ord. n. 17202/17, Cass. Sez. V, sent. n. 20267/2018)".

### **Rateazioni e regolamenti e oneri di riscossione coattiva**

In occasione di "Telefisco 2020" il Ministero si è soffermato anche sulle novità normative relative alle rateazioni e agli oneri di riscossione coattiva recate dai commi 796 e seguenti della legge 160/2019.

Il Ministero ha precisato che le disposizioni in materia di rateazione di cui ai commi 796 e 797 della legge 160/2019 prevedono che, in assenza di un'apposita disciplina regolamentare, l'ente creditore o il soggetto affidatario, su richiesta del debitore, concede la ripartizione del pagamento delle somme dovute fino a un massimo di settantadue rate mensili, a condizione che il debitore versi in una situazione di temporanea e obiettiva difficoltà.

Inoltre, l'ente può ulteriormente regolamentare condizioni e modalità di rateizzazione delle somme dovute, ferma restando una durata massima non inferiore a trentasei rate mensili per debiti di importi superiori a € 6.000,01.

Il Legislatore ha attribuito un'ampia potestà regolamentare agli enti in questione, salvo il rispetto di determinate condizioni esplicitate in modo particolare nel comma 797.

Pertanto, i regolamenti previgenti devono essere adeguati a tali condizioni e in particolare deve essere comunque salvaguardata la durata massima della rateazione in misura "non inferiore a trentasei rate mensili per debiti di importi superiori a € 6.000,01".

L'intervento regolamentare dell'ente locale in materia di rateazione gli consente di prevedere ulteriori condizioni e modalità di rateizzazione nelle quali possono rientrare anche quelle relative alla presentazione di una fidejussione.

La legge di Bilancio 2020 prevede che in caso di riscossione coattiva possano essere addebitati al contribuente oneri di riscossione pari al 3% ovvero al 6% (a seconda che si paghi entro o oltre 60 giorni dalla notifica), con un tetto massimo rispettivamente di € 300 o € 600.

Queste disposizioni (comma 803) sono di carattere generale e cogente e pertanto si applicano con efficacia immediata nei confronti degli enti locali e dei loro concessionari.

Gli oneri di cui trattasi non devono essere confusi con le condizioni economiche pattuite tra l'ente locale e il soggetto incaricato della riscossione poiché le somme di cui al comma 803 non hanno natura di corrispettivo contrattuale ma rispondono ad esigenze diverse e cioè di prevedere espressamente la possibilità di porre a carico dei contribuenti "costi di elaborazione e di notifica degli atti" nei limiti previsti dal Legislatore.

### La ris. n. 3/DEF/2020

Sulla regolamentazione delle rateazioni in sede di riscossione delle entrate oggetto di accertamenti esecutivi si è specificamente soffermata la ris. 3/DEF del 17 aprile 2020, che ha ribadito l'ampia autonomia regolamentare spettante ai Comuni su questo tema (ex art. 52, D.Lgs. 446/1997, come anche riconosciuto dalla giurisprudenza amministrativa, e come espressamente disposto dal comma 797 della legge 190/2019), salvo però l'obbligo dell'Ente di concedere "una durata massima non inferiore a trentasei rate mensili per debiti di importi superiori a € 6.000,01", in relazione al quale la ris. n. 3/DEF/2020 precisa trattarsi dell'unica modalità cui non sia possibile derogare con la potestà regolamentare, proprio perché il Legislatore ha inteso tutelare in tal senso i diritti del debitore (comma 797: «l'ente, con deliberazione adottata a norma dell'art. 52, D.Lgs. 446/1997, può ulteriormente regolamentare condizioni e modalità di ra-

teizzazione delle somme dovute, ferma restando una durata massima non inferiore a trentasei rate mensili per debiti di importi superiori a euro 6.000,01»).

Nella parte finale la ris. n. 3/DEF tratta il caso in cui il Comune «abbia affidato la riscossione coattiva al soggetto preposto alla riscossione nazionale di cui all'art. 1, D.L. 193/2016 (...); in tal caso, infatti, a norma dell'art. 1, comma 785, legge 160/2019, all'agente della riscossione si applicano esclusivamente le disposizioni di cui al successivo c. 792. Conseguentemente, per le somme affidate in carico all'agente della riscossione a norma della lett. b) del comma 792, la rateazione deve seguire le specifiche disposizioni contenute nell'art. 19 del D.P.R. 602/1973»..

La ris. n. 3/DEF/2020 rammenta, comunque, che il comma 1-bis, dell'art. 26, D. Lgs. 46/1999, in materia di rateazione delle entrate diverse dalle imposte sui redditi, dispone per tali entrate l'applicazione del citato art. 19 del D.P.R. 602/1973, lasciando però salva la possibilità di una diversa determinazione da parte dell'ente creditore, da comunicare all'agente della riscossione competente in ragione della sede legale dello stesso ente; tale determinazione, sempre a norma del comma 1-bis, produce effetti a decorrere dal trentesimo giorno successivo alla ricezione della comunicazione da parte del competente agente della riscossione: «Va confermata, quindi, anche in caso di affidamento della riscossione coattiva all'agente della riscossione, la facoltà per il comune di disciplinare la rateazione delle somme dovute sulla base della propria autonomia regolamentare e seguendo le disposizioni di cui all'art. 26, comma 1-bis del D.Lgs. 46/1999».

### IFEL: schemi di Regolamento IMU e di delibera consigliare di approvazione delle aliquote

Nella presentazione dello schema di nuovo

regolamento l'IFEL evidenzia una serie di aspetti importanti, il primo dei quali è che l'assorbimento della Tasi nell'IMU costituisce una forte semplificazione, sia per i Comuni che per i contribuenti mentre il secondo è che la legge di Bilancio ha definito «un nuovo assetto del tributo immobiliare, sia pure con forti tratti di continuità con la disciplina previgente», dal che originano i due nuovi schemi, di regolamento del tributo e di delibera consigliare di approvazione delle aliquote per l'anno 2020, predisposti il 30 aprile 2020.

Inoltre, la nuova disciplina normativa derivata dall'unificazione «rappresenta un'opportunità, poiché consente l'attivazione di facoltà da parte dei Comuni, in parte già vigenti con l'ICI ed in parte nuove, che permettono una gestione del prelievo più ordinata ed efficace».

Lo schema di regolamento IMU è stato quindi predisposto con l'obiettivo precipuo di valorizzare gli ambiti discrezionali rimessi dalla legge alla potestà regolamentare del Comune, mentre non sono stati riproposti gli elementi strutturali dell'Imposta, quali oggetti imponibili, base imponibile e soggetti passivi<sup>1</sup>, che restano comunque disciplinati dalla legge e non sono modificabili dal Comune, per via dei limiti all'autonomia regolamentare di cui all'art. 52 del D.Lgs. 446/1997. È pertanto necessario assicurare una continuità con il precedente regolamento IMU, che rimane ancora applicabile con riferimento alla residua attività accertativa.

Lo schema di regolamento fornisce indicazioni circa le possibili soluzioni che possono essere adottate da ciascun ente, ferma restando, come indicato nelle note a piè di pa-

gina, la possibilità di regolamentare diversamente.

Quanto allo schema di delibera consigliare di approvazione delle aliquote IMU 2020, IFEL ricorda che per questo anno non trova applicazione il comma 756 della legge di Bilancio per il 2020 in materia di predeterminazione delle facoltà di differenziazione delle aliquote sulla base di una griglia messa a disposizione dal Mef (ris. n. 1/DF del 18 febbraio 2020).

IFEL ricorda che il nuovo regolamento e la delibera sulle aliquote, da approvare entro il 30 giugno 2020 (comma 779, legge 160/2019), acquisteranno efficacia per l'anno di riferimento solo se pubblicati entro il 28 ottobre del medesimo anno e che, a tal fine, la trasmissione al Mef deve avvenire entro il termine perentorio del 14 ottobre.

A tale proposito, IFEL propone due riflessioni sulla diversificazione delle aliquote:

- › l'emergenza epidemiologica spingerà molte amministrazioni a porsi il problema dell'opportunità di disporre agevolazioni a favore delle categorie economiche e dei soggetti più colpiti dalle conseguenze dell'emergenza, anche in connessione con possibili interventi governativi non ancora noti. Tali decisioni sono nella piena discrezionalità di ciascun ente, con i limiti generali di carattere equitativo e di ragionevolezza che devono caratterizzare tutti gli interventi agevolativi;
- › stante il carattere transitorio della disciplina 2020, nelle more del sistema di cui al comma 756 della legge 160/2019, pare opportuno che – fermi restando gli eventuali interventi emergenziali di cui al punto precedente – le potestà di diversifica-

---

1. Elementi strutturali che pure sono stati interessati da modifiche contenute nella Legge di bilancio 2020, per il cui approfondimento si rimanda alla Nota di lettura sulle norme di interesse degli enti locali Anci/Ifel, disponibile all'indirizzo internet <https://www.fondazioneifel.it/ifelinforma-news/item/9979-nota-di-lettura-anci-ifel-legge-di-bilancio-2020>.

zione delle aliquote non vengano ulteriormente ampliate rispetto agli schemi già seguiti fino allo scorso anno, così da limitare le necessità di adeguamento nel 2021 per l'obbligo di coerenza con lo schema di riferimento che il Mef determinerà nei prossimi mesi, confidando che lo schema obbligatorio risulterà sufficientemente ampio ed articolato così da riflettere la maggior parte delle diversificazioni di aliquota IMU e Tasi effettivamente adottate dai Comuni fino al 2019 ed evitare eccessive compressioni dell'autonomia regolamentare.

Infine, IFEL rammenta che il comma 755 della legge 160/2019 consente di aumentare l'aliquota massima dell'1,06% sino all'1,14% – al fine di recuperare l'ex maggiorazione Tasi dello 0,08% – solo con riferimento alle categorie "altri fabbricati" ed "aree fabbricabili", di cui al comma 754.

Rispetto al 2019, è venuta meno, per un'imprecisione normativa oggetto di diverse proposte emendative predisposte da ANCI, la possibilità di applicare la maggiorazione Tasi sui fabbricati di categoria D, sui fabbricati merce e sulle abitazioni di lusso.

Facendo rinvio alla lettura integrale dell'agile testo di regolamento, merita richiamare, in particolare, gli articoli dedicati alle aree fabbricabili (2 e 3).

## IMU e procedure concorsuali

**Amministrazione Straordinaria** - Gli immobili facenti parte dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (D.Lgs. 270/1999) sono esclusi dalla particolare disciplina riservata ai fini dell'ICI per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa.

Lo ha stabilito, per la prima volta, la Cassazione con l'ord. n. 7397/2019 che trova applicazione anche all'IMU, alla TASI, all'IMI (Comuni della provincia di Bolzano) e al-

l'IMIS (Comuni della provincia di Trento), le cui discipline sono analoghe a quella dell'ICI (art. 10, comma 6, D.Lgs. 504/1992).

L'originaria disciplina dell'art. 10.6 stabiliva che per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa l'imposta era dovuta per ciascun anno di possesso rientrante nel periodo di durata del procedimento (cosiddetto "maxi-periodo") e doveva essere prelevata, nel complessivo ammontare, sul prezzo ricavato dalla vendita mentre il versamento andava effettuato e la dichiarazione andava presentata entro tre mesi dalla data in cui il prezzo era stato incassato.

L'attuale disciplina (introdotta dall'art. 1, comma 173, lett. c), legge 296/2006 con effetto dal 1° gennaio 2007) dispone che per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore devono:

- › entro 90 giorni dalla data della loro nomina presentare al comune di ubicazione dell'immobile una dichiarazione attestante l'avvio della procedura;
- › entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili, versare l'imposta (IMU) dovuta dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento e sino alla data del deposito del decreto di trasferimento dell'immobile ovvero, nel silenzio della norma, sino alla data di stipula dell'atto notarile concluso al termine della procedura competitiva e, dunque, assolvere in unica soluzione il versamento dell'imposta dovuta per l'intera durata della procedura concorsuale (Cass., sent. n. 24670/2007, sent. n. 8372/2016 e sent. n. 8369/2016; ord. n. 3845/2013 e n. 16836/2012).

Per richiamo dell'art. 9, comma 7 del DLgs. 23/2011 tale regime si applica anche ai fini IMU e questa disciplina si estende alla TASI, mentre le discipline dell'IMI e dell'IMIS sono

state direttamente modellate sulla nuova versione dell'art. 10, comma 6 del D.Lgs. 504/1992.

Sin dall'inizio sono sorte forti perplessità sulla corretta applicazione di questa disposizione, in relazione agli artt. 1 e 36 del D.Lgs. 270/1999 (che ha preso il posto del D.L. 26/1979 convertito dalla legge 95/1979). Ciò in quanto:

- › per l'art. 1, «l'amministrazione straordinaria è la procedura concorsuale della grande impresa commerciale insolvente, con finalità conservative del patrimonio produttivo, mediante prosecuzione, riattivazione o riconversione delle attività imprenditoriali»;
- › l'art. 36, in tema di "norme applicabili", se compatibili, ha equiparato la procedura di amministrazione straordinaria a quella di liquidazione coatta amministrativa e la figura del commissario straordinario a quella del commissario liquidatore.

Secondo una corrente di pensiero, il comma 6 dell'art. 10 del D.Lgs. 504/1992 si applica in via interpretativa anche alla procedura di amministrazione straordinaria, ma solo nel caso in cui sia stata dichiarata la cessazione dell'attività di impresa, oppure nel caso di programma finalizzato alla cessione della struttura produttiva. In base a tale tesi alcuni Comuni avevano stabilito che la particolare disciplina prevista per il fallimento e la liquidazione coatta amministrativa si applicasse anche all'amministrazione straordinaria.

Con l'ord. n. 7397/2019 la Cassazione ha invece affermato (con ciò confermando la sent. di secondo grado della CTR Milano) che l'art. 10, comma 6 è applicabile solo agli immobili compresi nel fallimento e nella liquidazione coatta amministrativa, in quanto nessun riferimento viene fatto alla procedura dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi e tale disciplina speciale non è suscettibile di applicazione

analogica, integrando essa una deroga al regime generale, non suscettibile di applicazione analogica (contra CTP Lodi n. 16/1/19).

**Concordato liquidatorio** - Per la CTP di Reggio Emilia (sent. n. 241/02/19) l'art. 10, comma 6, del D.Lgs. 504/1992 deve ritenersi applicabile anche al concordato preventivo liquidatorio, con cessione dei beni, accogliendo il ricorso di una Srl in concordato con cessione dei beni e liquidazione avverso cinque avvisi di accertamento del competente Comune, relativi all'insufficiente versamento di IMU riguardante diversi immobili, di cui alcuni non ancora venduti, a causa di quattro aste andate deserte.

La CTP ha ritenuto meritevoli di accoglimento le doglianze della Srl ritenendo applicabile il principio di diritto secondo cui è certamente ammissibile (Cass., sent. n. 30722/2011): l'interpretazione estensiva, che tende a comprendere nella portata concreta della norma tutti i casi da essa anche implicitamente considerati, quali risultanti non solo dalla lettera ma anche dalla ratio della disposizione, con riguardo agli articoli impositivi e a quelli che accordano benefici fiscali; e ciò in quanto il concordato preventivo con cessione dei beni, consistente in una procedura concorsuale liquidatoria persegue il medesimo obiettivo del fallimento, ossia la liquidazione dell'impresa, e non la sua continuazione.

Queste due procedure concorsuali sono, inoltre, accomunate da altri elementi, come l'assoggettamento al controllo del Tribunale, l'osservanza del criterio della *par condicio creditorum* e la prospettiva dell'estinzione giuridica dell'impresa debitrice.

A ciò si aggiunga che, in caso di fallimento dopo l'omologazione del concordato preventivo, gli effetti della procedura di fallimento non decorrono dalla sentenza dichiarativa di fallimento, bensì dal decreto di omologazio-

ne del concordato preventivo.

Pertanto, le due procedure hanno punti in comune tali che non vi è motivo – se si vuole dare della norma un’interpretazione costituzionalmente orientata, che ne rispetti la ratio – per non far rientrare il concordato preventivo con cessione dei beni sotto il dominio della stessa.

### **Gli atti di riclassamento catastale e il relativo contenzioso**

Nessun dubbio che in questi ultimi dieci anni i riclassamenti catastali hanno rappresentato uno dei principali filoni del contenzioso tributario. L’approccio seguito dall’AdE (in continuità con l’impostazione già propria dell’Agenzia del territorio, ad essa accorpata dall’1 dicembre 2012), molto sommario e assertivo, ha subito una lunga serie di sconfitte, pressoché sistematiche, non solo presso le Commissioni di merito, a volte indulgenti verso l’Amministrazione, ma anche e soprattutto in sede di legittimità.<sup>12</sup>

La Corte di Cassazione ha infatti fissato nel tempo, a tutela dei contribuenti, alcuni importantissimi “paletti” che, pressoché di regola, l’AdE ha infranto nei propri atti rettificativi, con ciò incorrendo in una lunga e sistematica serie di declaratorie di illegittimità.

Ciò detto, a beneficio di tutti coloro che sono e saranno ancora coinvolti in questi contenziosi – per loro natura sempre caratterizzati da un contenuto molto tecnico, non solo dal punto di vista immobiliare, ma anche nei profili normativi e giuridici -, merita segnalare la recentissima ord. n. 2842 del 6 febbraio 2020, molto chiara e completa, ricchissima di richiami alla corposa giurisprudenza formatasi presso la S.C. nella materia

de qua, che compendia le varie fattispecie normative che possono presentarsi e i rispettivi obblighi di motivazione che, a pena di nullità, gli atti di accertamento catastale devono necessariamente soddisfare.

Tale Ordinanza, che interviene specificamente sull’ipotesi normativa di revisione ex art. 1, comma 335, legge 311/2004, tuttavia ripercorre e ribadisce i requisiti motivazionali che devono essere soddisfatti anche nelle altre ipotesi normative, oggetto del comma 336 e dell’art. 3, comma 58, legge 662/1996. Queste tre importanti disposizioni coprono, nell’ordine, le seguenti fattispecie:

- › revisione parziale del classamento delle unità site in microzone comunali per le quali il rapporto tra valore medio di mercato e valore medio catastale ai fini ICI/IMU si discosta significativamente da quello relativo all’insieme delle microzone comunali: l’Agenzia, esaminata la richiesta del Comune e verificata la sussistenza dei presupposti, attiva il procedimento revisionale con provvedimento direttoriale. In questi casi, gli atti di riclassamento devono specificare i suddetti rapporti e il relativo scostamento, nonché, come si dirà in prosieguo, le varie caratteristiche rilevanti propri di ogni singola unità accertata;
- › immobili non dichiarati in catasto oppure situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie: i Comuni richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità interessate la presentazione di atti di aggiornamento catastale. Se questi non ottemperano entro 90 giorni dalla notifica, gli uffici provinciali dell’AdE provvedono, con oneri a

2. Non è certo un caso isolato o raro che anche nella vicenda decisa dall’ord. n. 2842/2020, in prosieguo trattata, il contribuente abbia dovuto fare ricorso per Cassazione contro una sentenza avversa della CTR di Roma (del 2016) a fronte di una sentenza a lui favorevole della CTP di Roma (del 2015), entrambe quindi piuttosto recenti ed emanate in un contesto in cui la giurisprudenza della Suprema Corte si era già ampiamente formata e consolidata.

carico dei titolari, all'iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato o alla verifica del classamento, notificando le risultanze del classamento e la rendita, con relative sanzioni. In questi casi, gli atti devono recare l'analitica indicazione delle trasformazioni edilizie intervenute che stanno alla base del riclassamento;

- › immobili con classamento non aggiornato o palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche: l'AdE verifica gli immobili segnalati dal Comune. In questi casi, gli atti devono precisare a quale dei due presupposti la modifica è associata, specificamente individuando, nella seconda ipotesi, i fabbricati similari, il loro classamento e le caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità riclassata.

Il primo caso, relativo alla revisione di pluralità di immobili presenti in una determinata microzona comunale, rappresenta l'ipotesi più impegnativa. Per questa fattispecie, l'Ordinanza citata ha formulato il seguente principio di diritto, ribadendo la ormai quasi decennale giurisprudenza della S.C. e la filosofia ad essa sottostante, valida in realtà anche per le altre ipotesi di riclassamento catastale: «(...) il nuovo classamento adottato (...) soddisfa l'obbligo di motivazione se, oltre a contenere il riferimento ai parametri di legge generali, quali il significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, ed ai provvedimenti amministrativi su cui si fonda, consente al contribuente di evincere gli elementi, che non possono prescindere da quelli indicati dall'art. 8, D.P.R. 138 del 23 marzo 1998 (quali la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unità

immobiliare), che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, ponendolo in condizione di conoscere ex ante le ragioni specifiche che giustificano il singolo provvedimento di cui è destinatario, seppure inserito in un'operazione di riclassificazione a carattere diffuso».

Dunque, ciò che viene richiesto tassativamente all'AdE di dispiegare negli atti di riclassamento è "concretezza", "specificità", "contestualizzazione" (e non fumosità, astrattezza, genericità, utilizzo di formule vuote o stereotipate) nell'indicare gli elementi: qualità urbana e ambientale della zona (livello delle infrastrutture e dei servizi; livello di pregio o di degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici, ancorché determinati dall'attività umana) e caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unità immobiliare (dimensione e tipologia, destinazione funzionale, epoca di costruzione, dotazione impiantistica, qualità e stato edilizio, pertinenze comuni ed esclusive, livello di piano, come disposto dall'art. 8, commi 6, 7 e 8, D.P.R. 138/1998).

Elementi tutti che l'Agenzia deve necessariamente individuare, analizzare, valutare e valorizzare nell'atto di riclassamento; oltre che, beninteso, al riferimento ai parametri di legge generali (per la revisione delle microzone si verte sul significativo scostamento del rapporto fra valori di mercato e valori catastali rispetto a quelli riscontrabili nelle altre microzone comunali) e ai provvedimenti amministrativi sui quali l'atto rettificativo si fonda.

Quanto sopra deve e può essere fatto solo "ex ante", e pertanto in seno all'atto rettificativo, che deve assolvere "al duplice fine di consentire al contribuente di individuare agevolmente il presupposto dell'operata riclassificazione e di approntare le conseguenziali difese", o di rinunciare all'impugnazione e prestare acquiescenza al provvedimento

to, e «per delimitare, in riferimento a dette ragioni, l'oggetto dell'eventuale successivo contenzioso, essendo precluso all'Ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto».

Il rispetto dei predetti requisiti è indispensabile per conformare l'attività degli Uffici agenziali e i loro specifici atti accertativi al rispetto dei precetti normativi costituzionali (Corte Cost., sent. 1 dicembre 2017, n. 249) e ordinari (art. 7, legge 212/2000 e art. 3, legge 241/1990).

Ai principi generali suddetti può, in taluni casi, fare parziale eccezione il riclassamento di accatastamenti proposti con il sistema "Docfa", dunque su iniziativa dello stesso contribuente, che dagli anni '90 costituisce la regola. Per questi casi, la Cassazione ha operato il seguente distinguo:

a) se il riclassamento non disattende gli elementi di fatto indicati nel Docfa, e la differenza tra rendita proposta e attribuita deriva dalla diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni, l'obbligo di motivazione è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita;

b) nel caso, invece, di una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa e per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso.

Proprio su questo ultimo tema (rettifiche di classamenti proposti con il Docfa) è specificamente intervenuta di recente l'ord. n. 6215/2020 della Sez. V della S.C. che, in accoglimento del ricorso del contribuente e giudicando nel merito, con condanna dell'Agenzia alle spese, ha cassato CTR Campania n. 5354/3/14 in un contenzioso avente a oggetto l'accertamento – che la Cassazione ha dichiarato nullo per carenza di motivazione - con cui l'AdT di Napoli rettificava da

C/2 (magazzini e locali di deposito) cl.9 a C/1 (negozi e botteghe) cl.5 categoria e classe catastale di un immobile sito a Napoli e già fatto oggetto di frazionamento e cambio di destinazione d'uso regolarmente approvato dal Comune con DIA.

In particolare, l'ordinanza ha ribadito il seguente principio, ossia che:

E' ben vero che l'accertamento in questione è stato posto in essere non per impulso officioso o per porre rimedio ad una sopravvenuta inadeguatezza del classamento già assegnato (art. 1, commi 335-336 legge 311/2004; art. 3 comma 58, legge 662/1996), bensì al termine di una procedura che, come quella Docfa, è promossa dalla parte privata ed è in effetti connotata da forti elementi partecipativi. Tuttavia, proprio con riguardo a questo tipo di procedura di classamento, è costante l'indirizzo di legittimità secondo cui: «In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della cosiddetta procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni, mentre nel caso in cui vi sia una divergente valutazione degli elementi di fatto indicati dal contribuente, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso» (Cass., ord. n. 12777 del 23 maggio 2018; così Cass., sent. n. 31809/2018; sent. n. 12497/2016 e innumerevoli altre).

Ora nel caso di specie non può dirsi che l'avviso di accertamento fosse adeguatamente motivato in virtù della mera indicazione

dei dati identificativi dell'immobile e della classe attribuita (oltre che della normativa di riferimento); ciò proprio in ragione del fatto che il nuovo classamento attribuito dall'ufficio non si limitava ad una diversa valutazione economico-estimativa degli stessi elementi fattuali dedotti dal dichiarante, ma assumeva a presupposto della rettifica una diversa tipologia di immobile, a sua volta riconducibile ad una destinazione d'uso (commerciale, negozio) diversa da quella dichiarata - all'esito di frazionamento e cambiamento di destinazione d'uso regolarmente assentito - con la procedura Docfa (deposito, magazzino).

In tale contesto, era dunque fatto onere all'agenzia del territorio di motivare l'avviso di riclassamento non già con la semplice indicazione della categoria assegnata e della normativa astrattamente legittimante l'azione accertativa, bensì con una più approfondita e mirata specificazione delle differenze riscontrate e delle ragioni della divergente valutazione, in concreto, degli elementi fattuali e tipologici asseritamente significativi di una diversa destinazione d'uso.

Ciò al fine, come indicato dal riportato indirizzo interpretativo, sia di consentire al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa, sia di delimitare l'oggetto del contenzioso stesso.

La CTR, per contro, si è limitata a considerazioni, peraltro apodittiche, concernenti la 'prova' dei presupposti del classamento, senza farsi carico della sostanziale inesistenza di 'motivazione' dell'avviso, salvo sul punto laconicamente osservare che: "l'agenzia, da parte sua, nei termini di legge ha proceduto alla determinazione della rendita catastale definitiva".

Di contenuto analogo alle impostazioni sopra illustrate anche la Cass, sent. n. 6801 dell'11 marzo 2020, nonché la CTR del Lazio, sent. n. 5369/03/18, che ha accolto l'appello

di un contribuente (che era risultato soccombente avanti alla CTP di Roma) valorizzando i seguenti elementi difensivi prodotti dallo stesso in relazione a un riclassamento ex comma 335 della legge 311/2004: mancata considerazione da parte dei giudici di prime cure (e, ancor prima, dell'Ufficio riclassatore) di alcune caratteristiche concrete dell'unità immobiliare, ancorché documentate con perizia, descrizione, planimetria e corredo fotografico, giacché il negozio non presentava le caratteristiche tipiche dei negozi su strada, essendo quasi interamente seminterrato e con accesso poco confortevole e che si affaccia su strada a elevato traffico, inquinamento acustico e difficoltà di sosta, circostanze tutte che, ovviamente, influiscono sulla classe di merito e sulla rendita catastale, con conseguente carenza di motivazione dell'atto per mancata considerazione delle caratteristiche estrinseche e intrinseche del bene, atto che è stato pertanto annullato.

Ancora, in senso rigoroso e tutelante per i contribuenti, Cass., ord. n. 7913 depositata il 17 aprile 2020. Richiamando anche Cass., Sez. Unite, sent. n. 7665/2016, la S.C. rammenta che la ragione giustificativa di una revisione non può essere la mera evoluzione del mercato immobiliare, né la mera richiesta del Comune, ma l'accertamento di una modifica nel valore degli immobili presenti nella microzona.

Per questo tipo di accertamenti l'obbligo di motivazione è soddisfatto se l'atto contiene: i) l'indicazione del significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato e quello catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali che nel momento della loro determinazione devono avere un'effettiva omogeneità. Necessita quindi una uniformità delle unità immobiliari per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti; ii) gli elementi che, in concreto, hanno

inciso sul nuovo classamento, mettendo da subito il contribuente in condizione di conoscere le ragioni specifiche del provvedimento di cui è destinatario (per esempio la qualità urbana del contesto ove si trova l'immobile, le caratteristiche edilizie di quest'ultimo e del fabbricato in cui è ricompreso, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata).

Nella specie, l'Ufficio aveva solo indicato la posizione dell'immobile all'interno dell'area e della microzona, specificazione non sufficiente rispetto alla necessità di individuare le caratteristiche edilizie dell'unità e del fabbricato.

La CTR non aveva quindi considerato l'assenza nell'atto delle caratteristiche per le quali il mutato assetto di valori medi di mercato e catastale avesse avuto ricadute sul singolo immobile ai fini del classamento. L'assenza di tali fondamentali elementi rendevano illegittima la motivazione dell'atto affidata soltanto a formule stereotipate e di stile meramente riproduttive del precetto normativo.

Ancora di recente, sempre in relazione alla revisione per microzone e nello stesso senso tutelante per il contribuente, sono intervenute ulteriori pronunce della Suprema Corte, quali per esempio la sent. n. 8424 del 30 aprile 2020 che ha riformato le pronunce di primo e di secondo grado (CTR Lazio, sent. n. 6723/2016), entrambe favorevoli all'AdE.

Riportiamo le argomentazioni di questa sentenza, che dà conto in modo particolarmente chiaro ed esplicito del deciso cambio di rotta intervenuto nella giurisprudenza della Suprema Corte negli ultimi mesi anche in relazione al riclassamento per microzone, non diversamente dal percorso già tracciato negli anni passati dalla Suprema Corte con riferimento alle altre due tipologie di riclassamenti catastali:

« (...) parte ricorrente denuncia la violazione

*della legge 311/2014, art. 1, comma 335, in quanto la sentenza trova il suo sostanziale fondamento nel principio, già espresso da questa Corte con la sentenza n. 21176/2016, secondo cui "la motivazione dell'atto di classamento, che non è un atto di imposizione fiscale, trova riferimento, ai fini della propria sufficienza, nella peculiare normativa ora citata, in quanto presupposto della revisione è il riallineamento resosi essenziale per il registrato significativo scostamento di valore rispetto all'insieme delle microzone comunali, senza che sia necessario indicare specifiche caratteristiche dell'immobile alle quali deve essere invece attento un diverso tipo di atto di classamento, che trova in altre norme la propria giustificazione (come per esempio quello previsto dalla stessa legge 311/2004, art. 1, comma 336, che richiede la presenza di innovazioni specifiche concernenti l'immobile in esame ed esige, quindi, in questo caso, e solo in questo caso, che la motivazione dell'atto di revisione riporti l'analitica indicazione delle trasformazioni subite dal bene; oppure quello previsto dalla legge 662/1996, art. 3, comma 58, nella parte in cui si riferisce alla palese incongruità del classamento dell'immobile oggetto di revisione rispetto a fabbricati similari: è in questa seconda ipotesi, e solo in questa, che l'atto impositivo, come afferma Cass., sent. n. 2184/2015, dovrà indicare la specifica individuazione di tali fabbricati, del loro classamento e delle caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità immobiliare oggetto di riclassamento).*

*Tale pronunciamento, tuttavia, è stato superato dall'orientamento interpretativo di legittimità più recente (Cass. sent. n. 19810/2019 e numerose altre), ed in via di consolidamento, che nell'ambito di un procedimento ad impulso officioso privilegia la estensione degli obblighi motivazionali, in coerenza con le indicazioni ermeneutiche fornite dalla Corte Costituzionale, la quale, con la sentenza n. 249 del 2017, se da un lato ha affermato che "la scelta fatta dal*

legislatore con il censurato comma 335 (legge 311/2004, art. 1) non presenta profili di irragionevolezza (in quanto) la decisione di operare una revisione del classamento per microzone si basa sul dato che la qualità del contesto di appartenenza dell'unità immobiliare rappresenta una componente fisiologicamente idonea ad incidere sul valore del bene", nello stesso tempo ha evidenziato che "la natura e le modalità dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento".

Come è stato ripetutamente affermato da questa Corte, "Il Giudice delle leggi ha così individuato nell'obbligo di motivazione rigorosa un elemento dirimente e qualificante ai fini della legittimità dell'operazione dal carattere "diffuso", escludendo che tale legittimità potesse affermarsi in via presuntiva; tale requisito va dunque soddisfatto ex ante, e senza che sia sufficiente la mera possibilità del contribuente di fornire prova contraria in sede contenziosa." (Cass., sent. n. 19810/2019 citata), sicchè ricorre la denunciata violazione di legge, come dedotto nel motivo di ricorso in trattazione, in relazione al contenuto (legale) della motivazione dell'impugnato avviso di accertamento, posto che, sia pur esplicitate le ragioni fondative (ed i relativi dati fattuali) della procedura di revisione delineata dalla legge 311/2004, art. 1, comma 335, l'atto attributivo della nuova rendita catastale (conseguente alla diversa classe identificativa del superiore "livello reddituale ordinario ritraibile dalla unità immobiliare"; D.P.R. 138/1998, art. 8, comma 3) deve esso stesso indicare in quali termini il mutato assetto dei valori medi di mercato e catastale (recte del loro

rapporto), nel contesto delle microzone comunali previamente individuate, abbia avuto una ricaduta sul singolo immobile (sulla sua classe e rendita catastale), "così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare" (Corte Cost., sent. n. 249/2017 citata).

In conclusione, accolto il motivo di ricorso, ed assorbiti gli altri motivi, l'impugnata sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso della contribuente.

In considerazione delle antinomie emerse negli orientamenti giurisprudenziali di merito e del progressivo consolidarsi della pertinente giurisprudenza della Corte, le spese processuali vanno integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo ricorso, dichiara assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio».

### **Variazione della rendita catastale attribuita da gennaio 2000**

La Corte di Cassazione con l'ord. n. 3039/2019 si è, ancora una volta, pronunciata sul termine di efficacia delle rendite catastali, ribadendo che queste possono essere utilizzate per liquidare le imposte locali sono dopo la rituale notifica da parte dell'Agenzia delle entrate.

Il problema interpretativo nasce dall'art. 74, comma 1, della legge 342/2000 in base al quale «a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita».

La questione posta all'attenzione dei giudici di legittimità riguardava un fabbricato la cui rendita proposta dal contribuente, a se-

guito di lavori edili effettuati nel 2004, era stata successivamente oggetto di rettifica da parte dell'Agenzia, ma con provvedimento non notificato all'intestatario catastale, nonostante la nuova rendita risultasse dalla misura catastale.

Il giudice d'appello aveva ritenuto che il contribuente, una volta venuto a conoscenza della variazione della rendita per il tramite dell'atto di accertamento notificato dal Comune, avesse l'onere d'impugnare contestualmente tanto l'accertamento comunale quanto l'atto di variazione della rendita catastale, anche se non autonomamente notificato.

Di diverso avviso la Cassazione che ha confermato il principio di diritto già enunciati in altre pronunce (per esempio, con la sent. n. 11682/2017) secondo cui «l'omessa notifica dell'attribuzione o rettifica della rendita catastale, adottata successivamente al 31 dicembre 1999, ne preclude l'utilizzabilità ai fini della determinazione della base imponibile dell'ICI, non obbligando l'art. 19, comma 3, del D. Lgs. 546/1992 il contribuente ad impugnare l'atto presupposto, che, in quanto non notificato, neppure può divenire definitivo».

La Corte ha precisato che neanche può valere la diversa previsione dell'art. 74, comma 3 della legge 342/2000 - che stabilisce che l'attribuzione o la modifica della rendita adottata entro il 31 dicembre 1999 legittima

il Comune a chiedere l'imposta dovuta in base al classamento, che ha effetto dalla data di adozione e non da quella della notifica -, disposizione che ammette espressamente la possibilità di impugnare la rendita per il tramite dell'accertamento, in quanto si tratta di deroga ai principi generali che vale solo per quelle rendite non notificate e inserite negli atti catastali entro il 31 dicembre 1999.

Infatti, per le rendite messe in atti prima del 31 dicembre 1999, il comma 3 dell'art. 74 consente di utilizzare la rendita, ai fini ICI (e quindi anche IMU), sin dalla sua messa in atti, anche se non notificata al contribuente. Anzi, la conoscenza legale della stessa può avvenire anche direttamente per il tramite dell'atto impositivo del Comune, tipicamente con l'avviso di accertamento. In tale ipotesi, il contribuente ha facoltà di impugnare la rendita entro 60 giorni dal notifica dell'avviso di accertamento. La retroattività del recupero del tributo è assicurata dalla legge, senza però applicazione di sanzioni e interessi.<sup>[3]</sup>

Oltre la predetta data del 31 dicembre 1999, invece, la regola generale, valida ancora oggi, e quindi anche ai fini IMU, è che le rendite catastali, ovviamente quelle derivanti da provvedimenti di rettifica dell'Agenzia delle entrate, sono efficaci solo dopo la notifica, ed è quindi anche onere del Comune verificare, in caso di contestazione da parte

3. Art. 74, legge 342/2000, commi da 1 a 3: "1. A decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine di cui all'art. 21 del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, e successive modificazioni, per proporre il ricorso di cui all'art. 2, comma 3, dello stesso decreto legislativo. Dell'avvenuta notificazione gli uffici competenti danno tempestiva comunicazione ai comuni interessati. 2. Per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, che siano stati recepiti in atti impositivi dell'amministrazione finanziaria o degli enti locali non divenuti definitivi, non sono dovuti sanzioni ed interessi relativamente al periodo compreso tra la data di attribuzione o modificazione della rendita e quella di scadenza del termine per la presentazione del ricorso avverso il suddetto atto, come prorogato dal presente comma. Non si fa luogo in alcun caso a rimborso di importi comunque pagati. Il ricorso di cui all'art. 2, comma 3, del D.Lgs.31.12.1992, n. 546, e successive modificazioni, avverso gli atti di attribuzione o di modificazione delle rendite, resi definitivi per mancata impugnazione, può essere proposto entro il termine di sessanta giorni decorrenti dalla data di entrata in vigore della presente legge. 3. Per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, non ancora recepiti in atti

del contribuente, l'effettiva avvenuta notifica, indipendente dalla circostanza che di tale notifica se ne dia atto in visura, peraltro spesso con la dicitura "in corso di notifica".

In merito all'efficacia delle rendite catastale, proprio per quest'ultimo caso si è aperta in passato una rilevante discussione tra chi sosteneva che la norma precludesse la possibilità di qualsiasi recupero del tributo per il periodo precedente al 1° gennaio dell'anno successivo a quello della notifica e chi, invece, riteneva che la notifica della rendita avesse una mera efficacia dichiarativa.

La Corte di Cassazione, con diverse pronunce (n. 20775/2005, n. 9203/2007, n. 25390/2008, n. 23627/2008 e n. 12029/2009), ha affermato che la rendita catastale diventa efficace solo dopo la sua notifica, ma che tuttavia da quel momento diviene possibile il recupero del tributo arretrato, a partire dalla sua messa in atti. In altre parole, non occorre confondere l'efficacia della rendita con la sua applicabilità. Prima della notifica l'ente non può utilizzare la rendita per il conteggio dell'imposta, mentre non appena questa si è realizzata l'ente recupera il tributo dovuto anche per le annualità passate. Il tutto senza applicazione di sanzioni e interessi, considerando comunque che al 1° gennaio di ogni anno di riferimento il contribuente non era a conoscenza legale della rendita (ord. n. 16823/2017).

È quindi ora pacifico che, una volta che la rendita sia stata ritualmente notificata, questa possa essere legittimamente utilizzata retroattivamente dal Comune, per recuperare la differenza d'imposta scaturente tra la rendita proposta e la rendita rettificata.

Per le ragioni sopra esposte, pertanto, per il Supremo Collegio, la sentenza impugnata, ipotizzando la sussistenza dell'onere di impugnazione anche nel merito dell'attribuzione della rendita catastale conosciuta tramite la notifica dell'atto impositivo ai fini ICI, non ha correttamente applicato il principio affermato dalla stessa Corte secondo cui l'omessa notifica dell'attribuzione o modifica adottata successivamente al 31 dicembre 1999 ne preclude l'utilizzabilità ai fini della determinazione della base imponibile ICI, non obbligando il contribuente ad impugnare l'atto presupposto che, in quanto non notificato neppure può divenire definitivo, neppure potendo ipotizzarsi che il Comune avrebbe potuto chiamare in causa l'Agenzia del Territorio (ora Agenzia delle Entrate) per consentirle di comprovare la effettuata notificazione della rendita catastale.

Nel caso, costituente ormai la regola (fatte ovviamente salve le ipotesi di rettifica dei classamenti), in cui la rendita catastale sia stata proposta dal contribuente, attraverso la procedura Docfa, l'Agenzia delle Entrate deve provvedere all'esame della rendita proposta e alla sua eventuale rettifica entro il termine di 12 mesi. Termine, tuttavia, meramente ordinatorio (Cfr., ex plurimis e fra le più recenti, Cass., ord. n. 3057/2018).

Nel periodo di vigenza della rendita proposta il contribuente è tenuto a versare l'imposta sulla base della stessa. Tuttavia, non appena intervenga la notifica dell'eventuale rettifica della rendita anzidetta effettuata dall'Agenzia, la nuova rendita diviene efficace ed è utilizzabile anche per i periodi precedenti alla noti-

---

impositivi dell'amministrazione finanziaria o degli enti locali, i soggetti attivi di imposta provvedono, entro i termini di prescrizione o decadenza previsti dalle norme per i singoli tributi, alla liquidazione o all'accertamento dell'eventuale imposta dovuta sulla base della rendita catastale attribuita. I relativi atti impositivi costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della predetta rendita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'art. 2, comma 3, del D-Lgs. 546 del 31 dicembre 1992, e successive modificazioni".

fica stessa fino alla data di presentazione della rendita proposta da parte del contribuente (che dovrebbe corrispondere con l'avvenuta ultimazione o modifica dell'immobile). Il tutto, peraltro, nel rispetto del termine di decadenza per il recupero del tributo, fissato dall'art. 1, comma 161, della legge 296/2006 nel 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui il tributo è stato o avrebbe dovuto essere versato ovvero a quello in cui la dichiarazione è stata o avrebbe dovuto essere presentata. Nel caso di variazione della rendita catastale operata dall'Agenzia non sussiste alcun obbligo dichiarativo in capo al contribuente.

### **Fuori dalla rendita catastale dei fabbricati del gruppo "D" le componenti c.d. "imbullonate"**

Il riferimento normativo è costituito dai commi 21 e 22 dell'art. 1, legge 208/2015 (legge di Bilancio 2016) ai sensi dei quali:

«A decorrere dal 1 gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

A decorrere dal 1° gennaio 2016, gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 21 possono presentare atti di aggiornamento ai sensi del regolamento di cui al D.M. finanze 701 del 19 aprile 1994, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti

nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 21».

In attesa di avere anche le prime pronunce della Corte di Cassazione, si sta consolidando l'orientamento giurisprudenziale di merito relativo alla materia e, in particolare, quello che esclude le torri degli aereogeneratori dalla rendita catastale (sent. n. 315/2019, n. 100/2019 e n. 629/2019 della CTR del Molise, n. 398/2019 e n. 7315/2018 della CTR della Campania, n. 1576/2019 della CTR della Toscana).

Nel caso esaminato dalla CTR Toscana, la società contribuente, successivamente alla novella recata dai commi 21 e 22 della legge 208/2015, aveva proposto in catasto una nuova rendita per ogni aerogeneratore, provvedendo a scorporare tutti gli elementi di natura essenzialmente impiantistica (quali la turbina, i macchinari, i congegni) oltre alle torri di sostegno; ciò che residuava ai fini della determinazione della nuova rendita catastale, pertanto, era il solo basamento di cemento, considerato unica componente strettamente immobiliare dell'impianto.

L'AdE contestava l'approccio e accertava una maggiore rendita catastale includendo anche il valore della torre di sostegno, assimilate a un'opera muraria.

I giudici hanno però affermato il principio secondo il quale «la torre di sostegno è componente funzionale e inscindibile dell'impianto eolico, non accresce di per sé (cioè scissa dalle altre componenti dell'impianto) qualità e utilità del suolo sul quale è imbullonata, non deve essere inclusa nel calcolo della rendita catastale».

La conclusione raggiunta dalla CTR riconosce che la ratio della norma sugli imbullonati è di escludere dal valore ca-

tastale degli immobili classificabili in categoria D/1 tutte le componenti che – considerate nella loro individualità – non apportano alcuna utilità autonoma al fabbricato in quanto tale proprio perché, coerentemente con lo spirito della norma, non devono più rilevare quegli elementi che, una volta venuta meno l'attività produttiva svolta nel non

apportano alcun valore all'immobile.

La torre è integrata nell'impianto di produzione, il vincolo di funzionalità è tale da rendere torre, rotore e navicella un unico bene/impianto di produzione. Diversamente, le torri non presentano alcuna utilità se isolatamente considerate al di fuori dello specifico processo produttivo che si realizza nel parco eolico.



## GUIDA PRATICA

## CONDOMINIO

**di A. Scarpa, L. Rollino, G. Merello**

Il volume affronta i problemi più rilevanti e più diffusi relativi ai condomini negli edifici. Vengono trattate le questioni relative alla proprietà, al godimento ed alla gestione delle parti comuni, al pagamento delle spese per la conservazione, la manutenzione e l'uso di beni e servizi condominiali, alle attribuzioni, agli obblighi ed alle responsabilità dell'amministratore, al funzionamento dell'assemblea ed all'efficacia delle deliberazioni della stessa, al contenuto dei regolamenti e delle tabelle millesimali.

ACQUISTA  
SUBITO  
IL VOLUME

SHOPPING  
**24!**  
ON LINE



NELLE LIBRERIE  
PROFESSIONALI

Pagg. **272**  
€ **38,00**

[www.shopping24.it](http://www.shopping24.it) - Link diretto al prodotto:  
[offerte.ilsole24ore.com/gpcondominio](http://offerte.ilsole24ore.com/gpcondominio)

SERVIZIO CLIENTI LIBRI - tel. 02/30.300.600 - [servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com)

GRUPPO**24**ORE



# HSE MANAGER

## di P. Masciocchi

Il volume intende approfondire il ruolo, i compiti, le funzioni e le responsabilità dell'HSE Manager, mettendone in luce i requisiti professionali e le abilità che servono a garantire la gestione complessiva e integrata dei processi aziendali.

Una particolare attenzione viene riservata nel volume alle procedure aziendali, comportamentali e sanitarie più adeguate per contrastare la diffusione dell'emergenza epidemiologica derivante dal Covid-19. Viene inoltre proposta una check-list per la gestione in sicurezza delle attività.

ACQUISTA  
SUBITO  
IL VOLUME

SHOPPING  
**24!**  
ON LINE  
it

[www.shopping24.it](http://www.shopping24.it)

Link diretto al prodotto: [offerte.ilsole24ore.com/hsemanager](http://offerte.ilsole24ore.com/hsemanager)



NELLE LIBRERIE  
PROFESSIONALI

Pagg. **610**  
€ **59,00**

SERVIZIO CLIENTI LIBRI - tel. 02/30.300.600 - [servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com)

GRUPPO **24** ORE



## Finalmente uno strumento Smart per le aziende e i professionisti dell'ambiente e della sicurezza.

**Smart24 HSE** è il sistema informativo del Sole 24 Ore che ti permette di avere un quadro completo e aggiornato di tutta la normativa relativa a: salute e sicurezza sul lavoro, gestione dei rifiuti, adempimenti ambientali, sviluppo sostenibile, modelli di organizzazione, efficienza energetica e fonti rinnovabili. Con **Smart24 HSE** avrai inoltre accesso a istruzioni operative, notifiche degli aggiornamenti normativi, indici sistematici di tutti i contenuti ufficiali e molto altro ancora, grazie a un semplice clic.

[www.smart24hse.it](http://www.smart24hse.it)



# Consulente Immobiliare

communicatorteam.it

**Tutto l'aggiornamento e le soluzioni operative per affrontare le novità!**

**La novità.** Il 1° gennaio arriva la detrazione del 90% per «rifare il look» agli edifici. Il beneficio vale anche per le opere già in corso, ma non ancora pagate quest'anno

**Condominio, arrivano altri sconti fiscali nella manovra: giardini, rubinetti e facciate**

Ville e condomini aspettano il maxi-bonus per le facciate



**RINNOVA OGGI STESSO  
IL TUO ABBONAMENTO  
[ilsole24ore.com/rinnovi24](http://ilsole24ore.com/rinnovi24)**

**24ORE**  
PROFESSIONALE

**NON SEI ANCORA ABBONATO?  
Scopri l'offerta: [ilsole24ore.com/riviste](http://ilsole24ore.com/riviste)**