

**ASPETTI FORMALI E
PROCEDURALI NELL'ATTIVITA'
ACCERTATIVA DEI TRIBUTI LOCALI
FOCUS SU ENTI NON
COMMERCIALI E AGEVOLAZIONI**

Salerno, 5 giugno 2017

Antonio Chiarello

*(Avvocato Tributarista - Patrocinante in Cassazione - Docente Esclusivo
A.N.U.T.E.L.)*



LA FASE ACCERTATIVA



LA FASE ACCERTATIVA

L'accertamento in senso lato è il **procedimento amministrativo di applicazione delle imposte, rispetta quindi:**

-le regole tributarie (norme di imposta, Statuto dei diritti del contribuente, art.1 co da 161 a 171,L. n.296 del 2006)
- le regole del procedimento ex L. n.241/1990 salvo quelle che disciplinano la partecipazione e cioè:

- la comunicazione dell'avvio del procedimento (art.7)
- l'intervento al procedimento (art.8)
- I motivi ostativi (art.10-bis)

Art.13 co. 2 chiarisce che : “Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano



LA FASE ACCERTATIVA

NON SI APPLICA IL C.D. CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE

CASS.SS.UU. 09.12.2015, n.24823

In tema di tributi non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale sussiste solo se specificamente previsto

mentre riguardo ai **tributi armonizzati** ha portata generale, in diretta applicazione del diritto comunitario, sicché la sua violazione comporta in ogni caso l'**invalidità dell'atto** a condizione che il contribuente allegghi le ragioni, non meramente pretestuose, che avrebbe potuto far valere.



LA FASE ACCERTATIVA

LA CONOSCENZA – IL CONTROLLO – L'EMERSIONE

- l'intera attività che inizia **con la verifica del presupposto di imposta e la individuazione della soggettività passiva** su iniziativa del privato (dichiarazione/denuncia) o dell'amministrazione (atto liquidatorio) attività che può sfociare eventualmente in atti finalizzati a dare piena attuazione del dispositivo delle norme sostanziali.
- **La previsione in capo al contribuente dell'obbligo di presentare** nei modi e nei tempi previsti la propria dichiarazione con cui comunica all'ente impositore delle fattispecie da sottoporre a tassazione e soprattutto la possibilità di essere soggetto, in caso di inadempimento, a sanzioni, **responsabilizza il soggetto nei suoi doveri inderogabili di solidarietà economica.**
- **La dichiarazione** con la quale il contribuente comunica al fisco comunale sia l'acquisto (o la cessazione) della propria soggettività passiva e/o la consistenza della propria base **imponibile è un atto interlocutorio tra Comune impositore e contribuente volto ad avviare eventualmente una fase di accertamento tributario** che potrebbe sfociare a determinare il maggior imponibile o la maggiore imposta ed anche eventualmente il diniego di trattamenti agevolativi consequenziali alla dichiarazione presentata.



LA FASE ACCERTATIVA

l'attività istruttoria ha lo scopo di:

- acquisire **la conoscenza di un fatto** potenzialmente determinativo del presupposto impositivo



- **determinare** in base al riscontro del verificato presupposto impositivo **il soggetto che** in base alla previsione normativa è chiamato a rispondere del tributo



- acquisire **ogni elemento utile** per la qualificazione della fattispecie imponibile e la corretta quantificazione dell'obbligazione tributaria



I POTERI ISTRUTTORI:

- gli enti locali sono stati dotati, dall'art. 83, comma 28-sexies, del D.L. n. 112 del 2008, dei poteri di accesso ai dati e alle informazioni del Sistema di interscambio Anagrafe Tributaria Enti Locali
- l'ufficio può richiedere atti e documenti, inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti Tale potere è stato esteso anche alla IUC (comma 693). Dalla mancata collaborazione è fatto scaturire la possibilità di ricorrere a presunzioni semplici nell'atto di accertamento (comma 694).
- Qualunque violazione del procedimento di acquisizione documentale potrebbe determinare la nullità dell'atto impositivo per c.d. nullità derivata



I POTERI ISTRUTTORI

LA FASE ACCERTATIVA

LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE (RICHIESTE DOCUMENTALI)

Art.6 co.4 L. n.212/2000

Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente.

Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.



I POTERI ISTRUTTORI

LA FASE ACCERTATIVA

LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE (RICHIESTE DOCUMENTALI)

Art.1 co.693 L. n.147/2013

693. Ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni.



I POTERI ISTRUTTORI

LA FASE ACCERTATIVA

LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE (RICHIESTE DOCUMENTALI)

Art.1 co.693 L. n.147/2013

Art.7- *quater* co.16 D.L. n.193/2016 modifica art.37 co.11 –bis D.L. n.223/2003



i termini per la trasmissione dei documenti e delle informazioni richieste dai contribuenti dall'Agenzia delle Entrate o da altri enti impositori sono sospesi dal 1° agosto al 4° settembre, esclusi quelli relativi alle richieste effettuate nel corso delle attività di accesso, ispezione e verifica, nonché delle procedure di rimborso ai fini IVA



I POTERI ISTRUTTORI

LA FASE ACCERTATIVA

LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE (ACCESSI)

Art.1 co.693 L. n.147/2013

Art.12 co.1 L. n.212/2000

1.Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo.

Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente



I POTERI ISTRUTTORI

LA FASE ACCERTATIVA

LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE (ACCESSI)

Art.1 co.693 L. n.147/2013

Art.12 co.2 L. n.212/2000

2.Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.



I POTERI ISTRUTTORI

LA FASE ACCERTATIVA

LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE (ACCESSI)

Art.1 co.693 L. n.147/2013

Art.12 co.2 L. n.212/2000

2.Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.



I POTERI ISTRUTTORI

LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE (ACCESSI)

Art.1 co.693 L. n.147/2013

Art.12 co.3 e co.4 L. n.212/2000

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica



I POTERI ISTRUTTORI

LA FASE ACCERTATIVA

LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE (ACCESSI)

Art.1 co.693 L. n.147/2013

Art.12 co.7 L. n.212/2000

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori.

L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali.....



LA FASE ACCERTATIVA

L'avviso di accertamento è l'**atto finale recettizio** (legale conoscenza con la notificazione) del procedimento tipizzato di accertamento è, quindi un provvedimento amministrativo **che stabilisce autoritativamente l'obbligazione**

➤ L'avviso pur rientrando nella disciplina generale prevista dalla L. 241/1990, relativamente agli atti e provvedimenti amministrativi, ha però **carattere vincolato**, come tipicamente accade agli atti tributari in cui non vi è discrezionalità circa la nascita del procedimento, (da qui la natura non negoziale dell'atto impositivo) sicchè **l'Ufficio, in presenza della disciplina prevista dalla legge tributaria, deve emanare l'avviso così come prestabilito dalla legge, per cui tale atto non può essere viziato da eccesso di potere.**

➤ Il contribuente ha , ex art. 24 Cost., il potere di agire in giudizio.



DEFINIZIONE DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

- L' accertamento manifesta il potere di rettificare le dichiarazioni o di effettuare accertamenti d'ufficio mentre l'attività di controllo si esplica nell'effettuazione di accessi ed ispezioni, nell'invio di questionari, nella richiesta di dati e notizie e di tutte le informazioni che consentono di determinare il comportamento del contribuente rispetto ai suoi obblighi tributari. Sono tutti poteri collegati allo *ius imponendi*
- Pur essendo complementari, le due attività devono essere mantenute distinte in quanto l'attività di accertamento ha ad oggetto il controllo dell'operato dei contribuenti, i poteri istruttori sono preliminari ed esterni all'accertamento ed hanno un'autonoma rilevanza giuridica.
- Le due attività sono strettamente collegate o, meglio, la seconda trova giustificazione e fondamento nella prima.



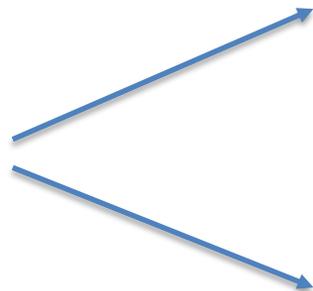
DEFINIZIONE DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

A SECONDA DELLA RISULTANZA DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO

L'ACCERTAMENTO SARA' DI NATURA MERAMENTE

LIQUIDATORIA se recupera l'imposta dovuta e non versata in base al dichiarato

ACCERTATIVA



D'UFFICIO : quando si recuperano a tassazione cespiti non dichiarati (omissione)

RETTIFICATIVA: per la presenza di omissioni o incompletezze dei dati dichiarati



FORMA E SOSTANZA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO



L'avviso di accertamento è l'atto conclusivo della procedura accertativa individuale

E' un atto autoritativo di individuazione:

- del presupposto impositivo
- della soggettività passiva
- di determinazione dell'imponibile
- dell'imposta
- delle sanzioni (se dovute).

In quanto atto dell'autorità è **indirettamente esecutorio e non esattivo** perché legittima solo l'emaneazione di un atto della riscossione (ruolo/ingiunzione) che costituirà il titolo esecutivo che dà accesso alla procedura di riscossione coattiva.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

Sunto dei REQUISITI FORMALI E SOSTANZIALI DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

SOGGETTIVO

- ente emanante l'avviso
- destinatario (i) dell'avviso
- tipo d'atto (accertativo, di mera liquidazione, di riscossione)

FATTO E DIRITTO

- violazione accertata
- tributo, presupposto, periodo d'imposta, normativa applicata
- motivazione

LIQUIDAZIONE (quantum)

- imponibile dichiarato e accertato
- l'aliquota applicata e relativa delibera
- dovuto: per tributo, interessi

L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

f Sunto dei REQUISITI FORMALI E SOSTANZIALI DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

IRROGAZIONE SANZIONI

- trasgressore, condotta e prova della colpevolezza
- norme applicate
- criteri di determinazione delle sanzioni
- somma richiesta a titolo di sanzione

SOTTOSCRIZIONE

- autografa o meccanografica (art.1 co.87 L n.549/95)

INFORMAZIONI ED AVVERTENZE

- responsabile del procedimento
- ufficio per le informazioni e le modalità per richiedere l'autotutela
- intimazione di pagare entro gg.60 e modalità per il pagamento
- modalità per istanza per accertamento con adesione (se possibile)
- modalità e benefici per acquiescenza all'accertamento
- modalità e tempi per proporre ricorso procedura di mediazione e CTP competente



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

NORMATIVA – ART.1 CO. 161 L. n.296 del 2006

Co. 161. (primo periodo)

Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

NORMATIVA – ART.1 CO. 161 L. n.296 del 2006

Co. 161. (secondo periodo)

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio **devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.** Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA DECADENZA E LA PRESCRIZIONE NELL'ATTIVITA' ACCERTATIVA

- . In linea di massima, in tema di tributi è soggetto a termini **decadenziali** :
 - **il potere/azione di accertamento;**
 - **il potere/azione di liquidazione (oramai sussunto nel potere di accertamento ex art.1 co.... della L. n.296/2006);**
 - **il potere/azione di iscrizione a ruolo e di emettere ingiunzioni;**
 - **il diritto al rimborso da parte del contribuente.**

- **E' soggetto a prescrizione il diritto di credito già definitivamente sorto e non ancora soddisfatto per inadempimento del debitore e quindi con riferimento al soggetto attivo di imposta, si può affermare che tutti gli atti ed adempimenti propri della fase di riscossione coattiva sono soggetti a termini prescrizionali.**



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA DECADENZA E LA PRESCRIZIONE NELL'ATTIVITA' ACCERTATIVA

- La finalità dei termini decadenziali e prescrizionali , **che giammai si sovrappongono**, è quella di assicurare certezza e stabilità ai rapporti giuridici onerando il titolare di un diritto (ovvero potere) ad esercitarlo entro un determinato termine se non vuole perderlo (decadenza) o se non è tutelato dalla legge (prescrizione).
- La prescrizione e la decadenza hanno, quindi, identica causa (l'inerzia) e identico effetto (la perdita di una posizione giuridica) ma la decadenza “è sanzionata con la perdita del diritto” viceversa “il diritto prescritto” non si estingue ma perde la propria forza nel senso che l'ordinamento non lo tutela.
- La disciplina di carattere generale degli istituti della decadenza e della prescrizione è sancita dagli artt.2934 e ss. e dagli artt.2964 e ss. del codice civile, che va considerata anche in campo tributario, salvo che le specifiche leggi di imposta non prevedano, specie per la prescrizione, differenti termini, mentre per i termini di decadenza nelle disposizioni tributarie si ritrova sempre specifica regola

LA DECADENZA E LA PRESCRIZIONE NELL'ATTIVITA' ACCERTATIVA E RISCOSSIVA

LA PRESCRIZIONE

è un modo generale di estinzione dei diritti causato dal trascorrere del tempo e dall'inerzia del titolare del diritto

Per cui gli effetti dell'esercizio del diritto per il suo titolare non sono riconosciuti e tutelati dalla legge se non esercitati nel lasso di tempo stabilito dalla legge.

La prescrizione incide sul diritto di credito, nel senso che lo estingue a causa dell'inattività del creditore per il mero decorso del tempo, ma non anche sul titolo, dal quale deriva il credito, che rimane valido ed efficace.

Ogni atto o comportamento che manifesti l'esercizio del diritto interrompe la prescrizione che ricomincia a decorrere interamente (estinzione di un diritto già acquistato)

LA DECADENZA

provoca l'estinzione di un diritto per non aver svolto determinate attività (un certo atto-contegno) previste dalla legge o dalle parti nel termine (perentorio) stabilito. Quindi non ogni attività come nella prescrizione ma quella specifica attività predeterminata dalla legge. Alla decadenza **non si applicano istituti della sospensione e della interruzione.** (estinzione dell'esercizio di un potere)



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

I TERMINI DI DECADENZA DELL'ATTIVITA' ACCERTATIVA

La decadenza consiste nell'onere di un determinato **comportamento** (azione) il cui compimento è *condicio sine qua non* per l'esercizio di un diritto (potere) da esercitare entro un **termine tassativo** stabilito dalla legge

art.1 co.161 L. n.296 del 2006

“ Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato.”

“Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.”.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

TERMINI DI DECADENZA DELL'ATTIVITA' DI RISCOSSIONE COATTIVA

La decadenza consiste nell'onere di un determinato **comportamento** (azione) il cui compimento è *condicio sine qua non* per l'esercizio di un diritto (potere) da esercitare entro un **termine tassativo** stabilito dalla legge

art.1 co.163 L. n.296 del 2006

“

Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.



LA DECADENZA E LA PRESCRIZIONE

Nell'esercizio del potere di accertamento nel termine di decadenza viene emesso e notificato l'atto impositivo che non viene opposto

ACQUISTO DIRITTI E
POTERI DELL'ENTE
IMPOSITORE

Pretesa tributaria definitiva e non più contestabile il rapporto di imposta (in senso stretto- giuridico sostanziale) si è esaurito

L'avviso di accertamento è titolo per la riscossione per cui legittima l'ente impositore all'emissione del precetto (cartella/ingiunzione) quale atto consequenziale meramente esecutivo che assolve alla funzione di accertamento del mancato pagamento del debito tributario e nell'intimazione al contribuente l'effettuazione del versamento dovuto entro il termine ristretto, con l'avvertenza che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata

Potere dell'ente, in quanto ha acquistato un diritto soggettivo di credito di riscuotere anche coattivamente il proprio credito



LA RISCOSSIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

FASE DI RISCOSSIONE COATTIVA

TERMINI DA RISPETTARE



NEL TERMINE DI DECADENZA

Art.1 co.163 L. n.296 del 2006

La cartella/ingiunzione (titolo esecutivo) deve essere notificata nel termine perentorio del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo



NEL TERMINE DI PRESCRIZIONE BREVE (anni cinque)

L'ente dopo la notifica del titolo di riscossione deve nei cinque anni successivi porre in essere atti della procedura di riscossione coattiva (fermo, pignoramento, iscrizione ipotecaria) o in mancanza reiterare formalmente la richiesta di adempimento per interrompere la prescrizione



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

TERMINI DI PRESCRIZIONE DELL'ATTIVITA' DI RISCOSSIONE COATTIVA

La prescrizione è un modo generale di estinzione dei diritti (art.2934, co.1 c.c.) causato dal trascorrere del tempo e dall'inerzia del titolare del diritto che non esercita il suo diritto entro il termine stabilito dalla legge, da qui la presunzione di volontà del titolare di abbandono del diritto e quindi, gli effetti dell'esercizio del diritto per il suo titolare non sono riconosciuti e tutelati dalla legge se non esercitati nel lasso di tempo stabilito.

FUNZIONE DELLA PRESCRIZIONE

è di garanzia (è quindi un istituto di ordine pubblico) in quanto l'ordinamento non consente che i terzi rimangano in una situazione permanente di incertezza sulla volontà del titolare di esercitare o meno il proprio diritto, per cui, trascorso un certo termine senza che il titolare abbia esercitato il proprio diritto, ricollega a questo comportamento la perdita del diritto per una presunzione assoluta di rinuncia al diritto stesso



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

La prescrizione a differenza della decadenza non impone quel determinato contegno/atto ma valorizza ogni attività (ricettizia) di esercizio del diritto, come ad esempio qualunque atto valido per la costituzione in mora, un sollecito al pagamento, nonché per il riconoscimento del diritto da parte del debitore (es. richiesta di rateazione). In tal caso il termine di prescrizione è interrotto e dalla data dell'interruzione ricomincia a decorrere per intero.

Il termine di prescrizione decorre da quando il diritto può essere fatto valere e la sua durata ordinaria è decennale (art.2946 e ss. c.c.) ma il codice prevede anche la presunzione breve (art.2947 e ss. c.c. – termine quinquennale) che trova applicazione per i tributi locali il cui accertamento sia divenuto definitivo in via amministrativa



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA PRESCRIZIONE BREVE PER I TRIBUTI LOCALI

Per i tributi erariali è consolidata la posizione che si applica la prescrizione ordinaria decennale perché “ la prestazione tributaria..., stante l’autonomia dei singoli periodi di imposta e della relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito anno per anno da una nuova autonoma valutazione riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi, ed è pertanto soggetta all’ordinario termine di prescrizione di dieci anni

Per i tributi locali si considera il termine quinquennale previsto dall’art.2948 c.c. n.4 “ *per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi*”.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA PRESCRIZIONE BREVE PER I TRIBUTI LOCALI

CASS n. n.4283/2010 n.24679/2011, n.701/2014, n.1975/2015

La prescrizione breve si riferisce alle obbligazioni periodiche o di durata, caratterizzate dal fatto che la prestazione è suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo, di guisa che soltanto con il protrarsi dell'adempimento nel tempo si realizza la causa del rapporto obbligatorio e può essere soddisfatto l'interesse del creditore per il tramite della ricezione di più prestazioni, aventi un titolo unico, ma ripetute nel tempo ed autonome le une dalle altre;

Per la Cassazione i tributi locali sono elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzato da una “*causa debendi*” di tipo continuativo suscettibile di adempimento solo con il decorso del tempo in relazione al quale il contribuente è tenuto ad una erogazione periodica dipendente dal prolungarsi sul piano temporale della prestazione erogata dall'ente impositore, o del beneficio dallo stesso concesso.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO LA PRESCRIZIONE BREVE PER I TRIBUTI LOCALI

CONTRA

Corte di cassazione Sez. V, 11-11-2016, n. 23044

ha affermato che in materia di accertamento tributario una volta divenuta intangibile la pretesa contributiva, per effetto della mancata proposizione dell'opposizione alla cartella esattoriale ciò che può prescriversi è soltanto l'azione diretta all'esecuzione del titolo così definitivamente formatosi, riguardo alla quale, in difetto di diverse disposizioni, trova applicazione il termine prescrizione decennale ordinario di cui all'art. 2946 c.c. sicchè gli avvisi di intimazione e di mora relativi alle cartelle notificate in materia di TARSU e contributo sanitario nazionale, in quanto notificati nel termine decennale decorrente dalla definitività delle cartelle, sono, perciò, tempestivi.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA PRESCRIZIONE DECENNALE PER LE SENTENZE DEFINITIVE

la prescrizione di una pretesa tributaria derivante da una sentenza definitiva è sempre decennale

PERCHE'

.
il diritto alla pretesa non fa riferimento ad un atto amministrativo bensì ad un pronunciamento giudiziale che, quand'anche confermi integralmente la pretesa tributaria esposta nell'atto impositivo, sostituisce *in toto* l'atto amministrativo per cui non può che trovare applicazione la regola generale di cui all'art.2953 c.c. che disciplina la c.d. *actio iudicati* e ciò a prescindere dalla natura periodica o meno del tributo, il termine prescrizione da considerare è quello decennale



LA RISCOSSIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA

CASS. SS.UU. n. 25790 del 12.12.2009

Se viene proposto ricorso, salvo il caso di successiva rinuncia o altri casi di estinzione del processo (v. art. 2945 c.c., comma 3), l'accertamento non può più assumere la qualifica di atto amministrativo definitivo non contestato.

Il provvedimento del giudice che definisce la lite, anche quando si limiti a riconoscere la legittimità dell'atto contestato, conferisce a questo il crisma della verifica giurisdizionale, nell'ambito di un rapporto trilaterale, nel quale interviene lo Stato non più soltanto come parte (amministrazione finanziaria), ma anche in quanto "controllore di se stesso". Gli effetti del giudicato, quindi, non possono essere assimilati a quelli della mera acquiescenza amministrativa che si esaurisce nell'ambito di un rapporto giuridico amministrativo bilaterale, all'interno del quale, sostanzialmente, il contribuente riconosce la legittimità della pretesa fiscale; tale pretesa "condivisa" quindi va posta in esecuzione nei tempi più rapidi previsti dalla disciplina amministrativa, precontenziosa, propri del rapporto tributario.



LA RISCOSSIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA

CASS. SS.UU. n. 25790 del 12.12.2009

Va dunque affermato, anche in materia tributaria, il principio generale secondo il quale **"In tutti i casi in cui la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, una volta formatosi il giudicato, proprio perchè non ha più giuridico rilievo il titolo originario del credito riconosciuto, i relativi diritti si prescrivono con il decorso di dieci anni"** (Cass. 13544/1999; conf. 1339/2001).

Con la conseguenza che "al suddetto termine prescrizionale, in ragione della sua autonomia, non sono applicabili le norme sulla sospensione riguardanti il termine prescrizionale del diritto originario" (idem). Quindi, in presenza del giudicato, non sono applicabili i termini di decadenza e/o di prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativa/tributaria, ma soltanto il termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2059 c.c..

Quindi, in linea di principio, non v'è dubbio che la soluzione del problema giuridico relativo alla **individuazione del termine di prescrizione entro il quale debba essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni, non può che essere di tipo unitario. In concreto poi, tale termine non può che essere quello decennale previsto dall'art. 2953 c.c..**



LA RISCOSSIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA

Cass. civ. Sez. Unite, 17-11-2016, n. 23397

▪ È di applicazione generale il principio secondo il quale la scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo o, comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non determina anche l'effetto della conversione del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2935 c.c.

Tale principio, pertanto, si applica con riguardo a tutti gli atti, comunque denominati, di riscossione mediante ruolo o, comunque, di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali, ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali, nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via.

f **LA RISCOSSIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO** **AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA**

Cass. civ. Sez. Unite, 17-11-2016, n. 23397

Con la conseguenza che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo.

(cfr Cass. civ., Sez. V, 19 luglio 2013, n. 17669).

f LA RISCOSSIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA

Cass. civ. Sez. Unite, 17-11-2016, n. 23397.

PRECISAZIONE

La sentenza definitiva deve aver pronunciato sull'*an e/o* sul *quantum* delle pretese esposte sull'atto sottoposto al vaglio giudiziale,

se la pronuncia dovesse definire il giudizio per pure ragioni procedurali (come ad esempio l'inammissibilità del ricorso o per mancata riassunzione) allora non vi è l'effetto sostitutivo del titolo giudiziale a quello originario per cui l'ente locale dovrà considerare la definitività amministrativa dell'atto (31.12 del terzo anno successivo...) che, però inizia a decorrere dalla data di definitività della sentenza.

fi

LA MOTIVAZIONE



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

NORMATIVA – ART.1 CO. 162 L. n.296 del 2006

Co. 162. (primo periodo)

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE

NORMATIVA ART.7 CO.1 L. N.212 del 2000

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE

Corte di Cassazione, sentenza 20 settembre 2013, n. 21564

... l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente *l'an e il quantum debeat*.

Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa

ex multis, Corte di Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015, Corte di Cass.sent.n.10892 del 27/05/2015



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE

L'obbligo di idonea motivazione deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze, **mentre le questioni attinenti all'idoneità del criterio applicato in concreto attengono al diverso piano della prova della pretesa**

• *ex multis, Corte di Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015, Corte di Cass.sent.n.10892 del 27/05/2015*



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE

- ❖ L'obbligo della motivazione dell' avviso di accertamento mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio finanziario nell'eventuale fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, (**divieto integrazione/mutazione di motivazione in sede contenziosa**)
- ❖ **con la conseguenza che in sede contenziosa, l'ufficio ha l'onere di provare gli elementi di fatto giustificativi del *quantum* accertato, nel quadro del parametro prescelto, mentre il contribuente ha la facoltà di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'Ufficio** (riparto dell'onere della prova in base alle posizioni delle parti)

ex multis, Corte di Cass.sent.n.20218 del 08/10/2015; Corte di Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015; Corte di Cass.sent.n.10892 del 27/05/2015



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE PER *RELATIONEM*

CASS. Sez. Trib. N.14189 del 2013

l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche ***per relationem***, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato"

La motivazione è idonea se dall'avviso di accertamento sia possibile, per il contribuente e per il giudice in caso di controversia, **“individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento”**



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

Corte di Cass.sent.n.20218 del 08/10/2015

le disposizioni normative sulla motivazione degli atti impositivi tributari non impongono affatto l'allegazione degli atti conosciuti o comunque conoscibili dal contribuente né di tutti quegli atti cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perché ad essi si operi un riferimento

una tale formalistica interpretazione della norma, infatti, si porrebbe in netto contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

sono categoricamente esclusi dall'obbligo di allegazione gli atti (in specie quelli a contenuto normativo, anche secondario quali le delibere o i regolamenti comunali) giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione

▪ *ex plurimis: Corte di Cass., sez. trib. sent. n. 16739 del 02/08/2015; Corte di Cass., sez. trib. sent. nn.1300-1301 del 26/01/2015; Corte di Cass., sez. trib. sent. n.12776 del 06/06/2014;Corte di Cass. sez.trib.ord.nn.827 e 826 del 16/01/2014*



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

AREE EDIFICABILI TRA MOTIVAZIONE E PROVA

▪ perizie e relazioni tecniche di stima e ogni altro atto in essa richiamato ex art.5, co.5, D.Lgs 504/1992

diritto vivente

l'allegazione nell'avviso di accertamento delle delibere di determinazione dei valori ex art.59, D.Lgs 446/1997, **così come ogni atto in essa richiamato** ex art.5, co.5, D.Lgs 504/1992, non è affatto necessaria **al fine di integrare il requisito di motivazione dell'atto**, ma è assolutamente necessaria, in giudizio **ai fini della prova ex art.2697* cod.civ.**



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

AREE EDIFICABILI TRA MOTIVAZIONE E PROVA

ONERE DI PRODUZIONE DEL DOCUMENTO CHE CONTIENE LA VALUTAZIONE DA PARTE DEL COMUNE (Relazione tecnica che sostanzia i valori decisi in delibera)

❖ **L'onere della prova** (della fondatezza e legittimità della pretesa impositiva avanzata) **grava sull'Ente impositore**, in qualità di **attore in senso sostanziale** e si trasferisce a carico del contribuente (*prova contraria*) soltanto quando l'Ufficio abbia fornito **la prova della sussistenza dell'obbligazione tributaria**

❖ *ex multis: Corte di Cassazione, sent. n.27165 del 16/12/2011; Corte di Cassazione, sent. n.725 del 19/01/2010; Corte di Cassazione, sent. n.20496 del 30/09/2010; Cass. ord.n. 683/09; Cass. ord.n.14872/08; Cass. ord.n.4617/2008*



ICI – IMU
ACCERTAMENTO AREE EDIFICABILI
ADEGUATA MOTIVAZIONE



Cass. n.25709/2016

Svolgimento del processo

Con sentenza la CTR, respingeva l'appello proposto dal Comune avverso la sentenza della CTP che aveva accolto il ricorso avverso l'avviso di accertamento ICI, per l'anno 2004, relativamente a un'area fabbricabile.

Il Comune impugna la sentenza non avendo la CTR valutato la perizia di stima diretta redatta dal Comune

MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO AREE EDIFICABILI



Cass. n.25709/2016

Motivi della decisione

Nel caso di specie il Comune ha prodotto solo in giudizio la perizia di stima diretta al fine di determinare il più probabile valore di mercato.

Va rilevato che in tema di ICI, la motivazione del relativo atto di accertamento ancorchè il Comune possa legittimamente scegliere la stima diretta che trova concreta attuazione nel confronto tra prezzi unitari di beni analoghi o assimilabili desunti dagli atti di compravendita dei terreni, non può, limitarsi a contenere indicazioni generiche sul valore del terreno, ma deve specificare, ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1 e a pena di nullità, a quale presupposto la modifica del valore dell'immobile debba essere associata, dovendo recare la specifica individuazione di tali fabbricati, del loro prezzo unitario e dei beni analoghi e assimilabili desunti dagli atti di compravendita dei terreni, così rispondendo alla funzione di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase contenziosa, nella quale il contribuente, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, può chiedere la verifica dell'effettiva correttezza di tale valore.



MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO AREE EDIFICABILI

Cass. n.25709/2016

Motivi della decisione

Il disposto della L. n. 212 del 2000, art. 7, prescrive che negli atti dell'amministrazione finanziaria vengano indicati "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione" e anche alla luce dei principi dello Statuto del contribuente **la revisione del valore di un immobile deve essere motivata in termini che esplicitino in maniera intellegibile le specifiche giustificazioni del maggior valore.** La conoscenza di tali presupposti deve poter consentire al contribuente di valutare l'opportunità di impugnare l'atto impositivo e, in tal caso, di specificare, come richiesto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, i motivi di doglianza.

Il contribuente, in altri termini, deve avere contezza delle ragioni dell'Amministrazione, deve essere messo in grado di valutare l'opportunità di fare o meno acquiescenza al provvedimento, e, in caso di ricorso, di approntare le proprie difese con piena consapevolezza, nonchè per impedire all'Amministrazione, nel quadro di un rapporto di leale collaborazione, di addurre in un eventuale successivo contenzioso ragioni diverse rispetto a quelle enunciate.



Cass. n.25709/2016
Motivi della decisione

L'Amministrazione non può, quindi, **produrre successivamente nuovi documenti a integrazione della motivazione**, in quanto ciò si risolverebbe nell'arbitrario allungamento dei termini dell'accertamento, oltre ad essere in contrasto con i principi sopra enunciati.

La CTR ha correttamente evidenziato come il Comune non possa limitarsi ad un generico richiamo ai Regolamenti comunali e alle delibere adottate ma deve indicare i prezzi medi di riferimento di altre aree aventi analoghe caratteristiche e ubicate nella stessa zona. La mancanza di tali indicazioni vizia irrimediabilmente il provvedimento impositivo.



MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO ICI

Cass. n.6636/2016

Svolgimento del processo

La CTR accogliendo il corrispondente motivo di doglianza dei contribuenti. avverso distinte sentenze della CTP in altrettante controversie affermava la nullità, per violazione del contraddittorio, degli impugnati avvisi di accertamento del comune di, atteso che non era stato allegato l'atto presupposto da cui desumere la variazione della destinazione d'uso del bene.

Tale atto era da ritenere costituito da una denuncia di pagamento della Tarsu presentata dall'occupante, soggetto terzo.

Avverso la sentenza d'appello il comune di ha proposto ricorso per cassazione ed i contribuenti hanno replicato con controricorso, nel quale a loro volta hanno proposto due motivi di ricorso incidentale.



MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO ICI

Cass. n.6636/2016

Motivi della decisione

Il ricorso principale è infondato.

Occorre partire dalla considerazione che dal testo dell'avviso di accertamento si apprende che la pretesa afferente l'Ici era stata sorretta dalla affermata esistenza di una situazione immobiliare di fatto non corrispondente alle risultanze catastali.

Era stata in particolare dedotta l'esistenza di un'unica unità immobiliare adibita ad abitazione, a fronte dell'esser state censite in catasto tre distinte unità, parte a terreno e parte a fabbricato, con conseguente difformità della rendita catastale cui associare la base imponibile.

L'impugnata sentenza, in consimile situazione, ha osservato che il contribuente non era stato posto in grado di esercitare compiutamente il diritto di difesa. Questo perchè era mancato l'"elemento di riferimento" (**meglio: l'enunciazione dell'elemento**) che aveva indotto il comune a ritenere che l'unità immobiliare avesse mutato destinazione.



MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO ICI

Cass. n.6636/2016

Motivi della decisione

Tale elemento la Commissione ha detto costituito dalla denuncia presentata dall'occupante (soggetto terzo) ai fini del pagamento della Tarsu. Per cui tale denuncia avrebbe dovuto essere allegata all'avviso di accertamento sotto pena di nullità, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1.

Il comune censura la sentenza in quanto la denuncia Tarsu, presentata dal soggetto occupante e assertiva del difforme stato di fatto dell'immobile, era stata semplicemente prodotta in giudizio quale elemento di prova, ma non era stata menzionata nell'avviso di accertamento tra gli elementi costitutivi della pretesa. Donde non doveva essere allegata all'atto.



MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO ICI

Cass. n.6636/2016

Motivi della decisione

La censura - per quanto confortata in fatto dalle difese di cui al controricorso dei contribuenti - è in verità priva di consistenza supponendo soltanto la necessità di correggere la sentenza d'appello nella parte motiva afferente **è dato constatare che la sopra detta condizione di avvenuto accorpamento delle unità immobiliari, catastralmente distinte, era stata indicata quale base dell'accertamento senza alcuna indicazione degli elementi da cui la stessa era stata desunta....** La motivazione aveva difatti riportato che la proprietà era di due ditte distinte - "la parte censita al catasto urbano (foglio 54 particella 13 subalterni 1 e 3) risulta di proprietà ai signori P.C., P.P. e I.N.; la parte al catasto terreni (foglio 45 particella 13 subalterno 2) risulta in proprietà ai sig.ri P.C., P.P., L. F. e U.L.C." - ma con ellittica indicazione della fonte ("così come risulta dagli atti in nostro possesso").



MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO ICI

Cass. n.6636/2016

Motivi della decisione

Donde era stato solo genericamente condensato il risvolto giuridico conseguente, secondo il quale "la base imponibile ricavata dalle risultanze catastali" non era "adeguata allo stato di fatto", così da ricadere nella previsione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 4, sub specie di fabbricati non iscritti in catasto o per i quali fossero intervenute variazioni permanenti tese a influire sulla rendita, anche se dovute all'accorpamento di più unità immobiliari.

In simile contesto fattuale, direttamente evincibile da quanto evidenziato dal ricorrente, va confermata in ogni caso la valutazione del giudice d'appello circa la nullità dell'atto tributario.



MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO ICI

Cass. n.6636/2016

Motivi della decisione

Può convenirsi che il documento citato dalla commissione tributaria (la denuncia ai fini della Tarsu) non costituiva "atto" cui l'avviso in questione aveva rinviato la motivazione della pretesa tributaria;

e può certo confermarsi che **gli atti cui si riferisce la norma sono solo quelli che rappresentano appunto la motivazione della pretesa tributaria che deve essere esplicitata nell'avviso di accertamento (cfr. in luogo di molte, Sez. 5, n. 22197-04, n. 27055-14), con esclusione ovviamente degli atti normativi o a efficacia generale (v. Sez. 5 n. 7044-14) e dei documenti di cui il contribuente sia già a conoscenza (v. da ultimo, ex aliis, Sez. 5" n. 40715, n. 26527-14, n. 15327-14).**



MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO ICI

Cass. n.6636/2016

Motivi della decisione

Sicchè è vero che, da questo punto di vista, la denuncia Tarsu non doveva essere allegata all'avviso di accertamento. **Ma resta il fatto che la motivazione dell'avviso sopra riportata, nella sua ermeticità, non assolveva l'onere di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7 cit., comma 1, avendo genericamente richiamando "atti" in possesso dell'amministrazione, senza alcun'altra specificazione doverosamente tesa a evidenziare quali fossero poi, in concreto, questi atti, e quale il loro contenuto.** In tal modo il comune aveva comunque mancato di compiutamente enunciare il presupposto della pretesa, avendolo associato a un dato assertivo insondabile.

Come questa corte ha già affermato, nel procedimento tributario la motivazione dell'avviso di accertamento assolve a una pluralità di funzioni, e tra questa anche alla funzione di garanzia del diritto di difesa del contribuente (v. Sez. 5 n. 22003-14). Tale funzione è assolta certamente delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa, ma anche consentendo l'esplicazione di una corretta dialettica processuale; e dunque presuppone la salvaguardia finanche dell'onere del contribuente di enunciare motivi di ricorso specifici a pena di inammissibilità, mercè leggibili argomentazioni contrapposte a quelle fondanti la pretesa impositiva.



Cass. n.6636/2016
Motivi della decisione

Questo, anche in ossequio al principio costituzionale di buona amministrazione, implica che sia previamente esercitata un'azione amministrativa efficiente e congrua alle finalità della legge, che permetta infine di comprendere la effettiva (non meramente astratta) ragione della decisione adottata.

Il che non è laddove l'ente impositore, enunciando la pretesa in rapporto a un'allegata condizione di fatto, ometta di indicare, nell'atto, quali siano le fonti documentali da cui quella condizione sia stata desunta.



Cass. n.13212/2017

.....deve ritenersi che risponda alla corretta applicazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000, la conclusione per la quale, in presenza del richiamo ad un atto che giustifichi l'adozione di un provvedimento impositivo, l'obbligo di allegazione ben possa essere adempiuto anche mediante la riproduzione nel provvedimento degli elementi essenziali dell'atto stesso, nella parte in cui assumono una diretta incidenza causale sul contenuto del provvedimento stesso.....



MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO ICI

Cass. n.13212/2017

.....Nel caso di specie, il provvedimento impugnato nel motivare in merito al maggior valore da assegnare al bene, accanto al richiamo a dati obiettivi dell'immobile o comunque da reputarsi presumibilmente già noti alla contribuente (come l'ubicazione ovvero l'indice di edificabilità sulla scorta dello strumento urbanistico locale) **fonda l'accertamento del maggior valore sulla base dei prezzi medi rilevati sul mercato, e come evincibili dal listino della Borsa immobiliare dell'Umbria, così come pubblicato dalla locale camera di Commercio.**



Cass. n.13212/2017

.....Ed, invero, l'atto oltre ad indicare la precisa fonte del dato comparativo utilizzato, che consentiva quindi alla contribuente di poter agevolmente reperirne il contenuto, in ogni caso riportata, in relazione alla zona ove è ubicato il terreno della società (SPR 32) i valori minimi e massimi individuati nel listino, optando quindi per una stima che si colloca grosso modo in posizione intermedia tra tali valori.



Cass. n.13212/2017

.....In tal senso risulta evidente come gli avvisi opposti riportino gli elementi fondamentali ricavabili dal listino delle quotazioni immobiliari, e comunque il contenuto avente rilievo essenziale ai fini della giustificazione dell'atto, il che esclude, ad avviso del Collegio, che possa ravvisarsi la loro invalidità per la violazione del menzionato art. 7 della legge n. 212/2000.



IL CONTENUTO MOTIVAZIONALE DELLA CARTELLA

CASS n.6679/2017

Per la validità del ruolo e della cartella esattoriale, non è indispensabile l'indicazione degli estremi identificativi o della data di notifica dell'accertamento precedentemente emesso nei confronti del contribuente ed al quale la riscossione faccia riferimento, essendo, al contrario, sufficiente l'indicazione di circostanze univoche ai fini dell'individuazione di quell'atto, così che resti soddisfatta l'esigenza del contribuente di controllare la legittimità della procedura di riscossione promossa nei suoi confronti.

IL CONTENUTO MOTIVAZIONALE DELLA CARTELLA



CASS n.6679/2017

Peraltro, la cartella esattoriale, che non costituisca il primo e l'unico atto con cui si esercita la pretesa tributaria, essendo stata preceduta dalla notifica di altro atto propriamente impositivo, non può essere annullata per vizio di motivazione, anche qualora non contenga l'indicazione del contenuto essenziale dell'atto presupposto, conosciuto ed autonomamente impugnato dal contribuente

Occorre aver riguardo all'effettiva possibilità per il contribuente di comprendere il fondamento del tributo richiesto, essendosi il giudice limitato a dar conto della presenza di una indicazione parzialmente errata nella motivazione della cartella, senza al contempo verificarne in concreto gli effetti)



ICI – IMU
ACCERTAMENTO AREE EDIFICABILI
VINCOLATIVITA' PARAMETRI ART.5 CO.5
D.LGS.504/92



Cass. n.9829/2016

Svolgimento del processo

Il Comune di ... notificò alla avviso di accertamento, per ICI dovuta per gli anni dal 2000 al 2003 compresi, in relazione a talune aree edificabili ricadenti in detto Comune, rideterminando il valore delle aree in oggetto, 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"*.

Respinto il ricorso dalla CTP , sull'appello proposto dalla contribuente la CTR accolse il gravame, annullando l'avviso di accertamento impugnato, ritenendo la motivazione dell'avviso di accertamento non conforme al dato normativo di riferimento, costituito dall'art. 5, 5° comma del D. Lgs. n. 546/1992.



ACCERTAMENTO ICI AREE EDIFICABILI – VINCOLATIVITA'

Cass. n.9829/2016

Motivi della decisione

è conforme al principio di diritto più volte affermato dalla giurisprudenza di questa Corte in controversie aventi ad oggetto la determinazione della base imponibile ai fini ICI delle aree fabbricabili, nel senso che ***"la misura del valore venale in comune commercio deve essere tassativamente ricavata dai parametri vincolanti previsti dall'art. 5, comma quinto, del d. lgs_ 31 dicembre 1992, n. 504, che hanno 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 dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche"*** (cfr., tra le altre, Cass. civ. sez. V 27 febbraio 2015, n. 4091; Cass. civ. sez. V 11 maggio 2012, n. 7297; Cass. civ. sez. V 15 giugno 2010, n. 14385; Cass. civ. sez. V 19 dicembre 2003, n. 19515).....



PRINCIPIO DI DIRITTO VIVENTE (VALORI OMI)

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, 5° comma del D. Lgs. n. 504/1992.





PRINCIPIO DI DIRITTO VIVENTE (VALORI OMI)

E' oramai pacifico nella giurisprudenza della Corte di cassazione che per la determinazione della base imponibile ai fini ICI delle aree fabbricabili, la misura del valore venale in comune commercio deve essere tassativamente ricavata dai parametri vincolanti previsti dall'art. 5, comma quinto, del d. lgs_ 31 dicembre 1992, n. 504, che hanno 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 dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche (cfr., tra le altre, Cass. civ. sez. V 27 febbraio 2015, n. 4091; Cass. civ. sez. V 11 maggio 2012, n. 7297; Cass. civ. sez. V 15 giugno 2010, n. 14385; Cass. civ. sez. V 19 dicembre 2003, n. 19515).





PRINCIPIO DI DIRITTO VIVENTE (VALORI OMI)

Consegue, 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, 5° comma del D. Lgs. n. 504/1992 (così: Cass. n.9829/2016).





Cass. n.9829/2016 (INDICI ISTAT)

Motivi della decisione

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, 5° comma del D. Lgs. n. 504/1992.

Ad analoga conclusione si deve pervenire **riguardo agli indici ISTAT delle variazioni dei prezzi al consumo in forza dei quali la quotazione 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.

ACCERTAMENTO ICI AREE EDIFICABILI – VINCOLATIVITA'



Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 10-01-2017, n. 310

Con sentenza la CTR ha accolto parzialmente gli appelli riduceva ulteriormente il valoreritenendo di dover determinare il valore venale dell'area in misura pari a quella risultante dalle tabelle dei valori agricoli medi della Regione agraria n. 3, comprendente il Comune di ed alla tipologia di terreno (Coltura - Seminativo - Arborato - Irriguo)

l'ente locale ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3

Il motivo è manifestamente fondato

ACCERTAMENTO ICI AREE EDIFICABILI – VINCOLATIVITA’



Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 10-01-2017, n. 310

Pur avendo, infatti, la sentenza impugnata, dato atto della classificazione, con riferimento alle annualità oggetto d'accertamento, dell'area in oggetto nel PRG, anche approvato da delibera di Giunta regionale, come zona FP, cioè con la stessa destinazione F (aree per attrezzature a servizio degli insediamenti produttivi) e dunque fabbricabile, ad iniziativa dei privati, la stessa sentenza ha poi determinato il valore della stessa ai fini della determinazione della base imponibile ICI in base ai valori agricoli medi della regione agraria comprendente il Comune di ed al tipo di coltura praticata.

ACCERTAMENTO ICI AREE EDIFICABILI – VINCOLATIVITA'



Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 10-01-2017, n. 310

Pur avendo, infatti, la sentenza impugnata, dato atto della classificazione, con riferimento alle annualità oggetto d'accertamento, dell'area in oggetto nel PRG, anche approvato da delibera di Giunta regionale, come zona FP, cioè con la stessa destinazione F (aree per attrezzature a servizio degli insediamenti produttivi) e dunque fabbricabile, ad iniziativa dei privati, la stessa sentenza ha poi determinato il valore della stessa ai fini della determinazione della base imponibile ICI in base ai valori agricoli medi della regione agraria comprendente il Comune di ed al tipo di coltura praticata.

ACCERTAMENTO ICI AREE EDIFICABILI – VINCOLATIVITA'



Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 10-01-2017, n. 310

In tal modo la CTR, ai fini della determinazione della base imponibile ICI, ha, quindi violato il criterio, riferito alle aree fabbricabili, del valore venale in comune commercio alla data del 1 gennaio del relativo anno d'imposizione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, che deve essere accertato avuto riguardo a ciascuno degli elementi ivi indicati, cioè 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, avendo in più occasioni precisato la giurisprudenza di questa Corte (Cass. sez. 5, 19 dicembre 2003, n. 19515; Cass. sez. 5, 15 giugno 2010, n. 14385; Cass. sez. 5, 11 maggio 2012, n. 7297; Cass. sez. 5, 27 febbraio 2015, n. 4093; Cass. sez. 6-5, ord. 11 marzo 2015, n. 4817) **che detti criteri sono tassativi, sicchè il giudice di merito, investito della questione del valore attribuito ad un'area fabbricabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza ai suddetti parametri.**



ACCERTAMENTO ICI AREE EDIFICABILI – VINCOLATIVITA'

IRRILEVANZA PREZZO DI ACQUISTO IN BASE AD UN ASTA

Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 12273 Anno 2017

La controversia concerne l'impugnazione di tre avvisi di accertamento per ICI dal 2003 al 2005 in relazione ad un'area fabbricabile, della quale l'Ufficio accertava il maggior valore, acquistata dalla società nell'anno 2000 a seguito di procedura d'asta, controversia risoltasi positivamente per la società nella fase dei merito con l'annullamento degli atti impositivi per la ritenuta insufficienza della motivazione e l'affermata congruità del valore riferito al prezzo di acquisto;



ACCERTAMENTO ICI AREE EDIFICABILI – VINCOLATIVITA’

IRRILEVANZA PREZZO DI ACQUISTO IN BASE AD UN ASTA

Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 12273 Anno 2017

...In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), ai fini della determinazione del valore imponibile è indispensabile che la misura del valore venale in comune commercio sia ricavata in base ai parametri vincolanti previsti dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 504, che, per le aree fabbricabili, devono avere riguardo.....



ACCERTAMENTO ICI AREE EDIFICABILI – VINCOLATIVITA’

IRRILEVANZA PREZZO DI ACQUISTO IN BASE AD UN ASTA

Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 12273 Anno 2017

.....pertanto, 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. n. 14385 del 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. n. 7297 del 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'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO CHE NEGANO DELLE AGEVOLAZIONI

L'Ente non è tenuto a motivare, nell'avviso di accertamento, il disconoscimento di agevolazioni (esenzioni)

✓ gli avvisi di accertamento non devono contenere la motivazione delle ragioni giuridiche e/fattuali relative al mancato riconoscimento dell'esenzione prevista dalla legge e della quale il contribuente abbia **dichiarato** di avere diritto, **ma la sola indicazione dei fatti integrativi del presupposto di imposta come individuati dalla norma impositiva**”

ex multis, Corte di Cassazione, sez. trib. sentenze nn. 22547-546-545-543 del 11/12/2012; Corte di Cassazione, sent. nn. 30734-30733-30732-30731 del 30/12/2011; Cass. sent. n. 27165 del 16/12/2011



LA MOTIVAZIONE DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO CHE NEGANO DELLE AGEVOLAZIONI

la prova ex art.2697 c.c.

▪ in considerazione del carattere eccezionale della deroga alla norma impositiva e conseguentemente al principio di eguaglianza contributiva operata dalla norma di esenzione, **È IL CONTRIBUENTE CHE INTENDE AVVALERSI DELLO SPECIALE REGIME DEROGATORIO CHE HA L'ONERE DI PROVARE E DOCUMENTARE IN MANIERA RIGOROSA I FATTI CHE FONDANO IL DIRITTO ALL'AGEVOLAZIONE**

▪ *ex multis*, Corte di Cassazione, sez.trib. sentenze nn. 22547-546-545-543 del 11/12/2012; Corte di Cassazione, ord.n.23314 del 09/11/2011; Cass.sent.n.27165 del 16/12/2011



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO CHE NEGANO DELLE AGEVOLAZIONI

la prova ex art.2697 c.c.

nel contenzioso tributario trova piena applicazione l'art. 115 Cod. proc. civ. secondo il quale “***Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti***”

- ✓ il giudice deve, quindi, basare la propria decisione esclusivamente sulle prove ritualmente fornite dalle parti e valutate secondo il suo prudente apprezzamento (art.116 c.p.c.)
- ✓ in ragione della **natura dispositiva e non inquisitoria** del processo tributario, non è, quindi, consentito al giudice sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio che incombe sulle parti con la propria attività istruttoria



LA MOTIVAZIONE DEGLI AVVISI DI DINIEGO DI RIMBORSO

Il giudizio sull'indebitato ha il tema del contendere delimitato all'accertamento della sussistenza degli elementi in fatto ed in diritto che legittimano la richiesta del contribuente alla restituzione di somme versate indebitamente

▪ In tema di rimborsi, **la posizione del contribuente è sostanzialmente quella dell'attore (sostanziale e processuale), che deve fornire la prova della propria domanda, mentre, sempre sul piano sostanziale e processuale, l'Ufficio, che non ha, in questo caso, esplicitato una pretesa, assume la posizione di convenuto**

❖ *Corte di cassazione, sez. trib., sent. n. 10797 del 5 maggio 2010; Corte di cassazione, sez. trib., sent. n. 22567 del 1° dicembre 2004; Corte di cassazione, sez. trib., sent. n. 13056 del 14 luglio 2004*



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE DEGLI AVVISI DI DINIEGO DI RIMBORSO

controversia instaurata dal contribuente sul rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo

- ❑ doppio termine per la proposizione del ricorso
- entro e non oltre 60 giorni dalla notifica del provvedimento di rigetto espresso dell'istanza di rimborso
- dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata nei termini perentori di legge e sino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA MOTIVAZIONE DEGLI AVVISI DI DINIEGO DI RIMBORSO

❑ **controversia instaurata dal contribuente sul rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo**

➤ **l'Ente locale nelle controdeduzioni può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto dell'istanza in sede amministrativa (equivalente, peraltro, al c.d. silenzio rifiuto, del pari impugnabile)**



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA RICHIESTA DI RIMBORSO PER SOMME PAGATE SU ACCERTAMENTO DEFINITIVO

Il diniego (tacito o espresso) sull'istanza di rimborso della somma pagata in relazione ad un atto divenuto definitivo perché non impugnato non è atto impugnabile

▪ il pagamento dell'imposta non è idoneo a riaprire, attraverso l'istituto del rimborso, il termine scaduto, al fine di contrastare un rapporto tributario ormai esaurito

• *ex multis, Corte di cassazione, sez. trib., sent. n. 17587 del 28 luglio 2010; Corte di cassazione, sez. trib., sent. n.672 del 15/01/2007*



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

DOMANDA DI RIMBORSO PROPOSTA CON IL RICORSO AVVERSO L'ATTO IMPOSITIVO

CASS. sez.V n.12315 del 2017

La ripetizione dell'indebito in ambito fiscale è assistita da una disciplina speciale, dovendo essa trovare coordinamento con la natura impugnatoria del giudizio tributario.

Sicché, in tanto può in quest'ultimo proporsi domanda di rimborso, in quanto tale domanda venga proposta quale impugnativa del diniego di accoglimento di apposita istanza di restituzione presentata nella fase amministrativa; presentazione a sua volta subordinata all'osservanza di un termine di natura decadenziale, così come previsto dalle singole leggi di imposta o, in difetto, dalle stesse disposizioni sul contenzioso tributario ex artt. 19, comma 1, lett. g), e 21, comma 2, d.lgs. 546/92 (Cass. ord. n. 6900/14; Cass. 15840/06).



ASPETTI PARTICOLARI IN TEMA DI SANZIONI

- VIOLAZIONE CONTINUATA**
- INTRASMISSIBILITA' DELLE SANZIONI
AGLI EREDI**



OMESSA

- mancanza dichiarazione
- denuncia presentata ma non firmata né regolarizzata
- presentata oltre i termini del ravvedimento operoso
- mancata denuncia di un cespite (ICI-IMU)

INFEDELE

-denuncia non conforme al vero (valore, riduzioni, agevolazioni, natura del bene oggetto di tassazione)

INCOMPLETA : mancanza di dati e riferimenti (dati catastali, dati soggettivi ecc.)



**CASS. Sent. n.932 del 16/01/2009 CASS. n.26650 del 18.12.2009
n.21686 del 29.04.2010**

In tema di ICI ma principio che vale anche per l'IMU e la TASI

l'omessa indicazione, nella dichiarazione come nella denuncia di cui all'art.10 co. 4 D.lgs. N.504/92, anche di un solo cespite immobiliare soggetto ad autonoma imposizione costituisce omessa dichiarazione (o denuncia) dello stesso cespite ed è punibile ai sensi del co. 1 dell'art.14 del D.Lgs. n. 504 a titolo di omessa presentazione della dichiarazione e non già ai sensi del co.2 della stessa norma quale dichiarazione o denuncia infedele



OMISSIONE ED INFEDelta' DICHIARATIVA

CASS. Sent. n.932 del 16/01/2009

CASS. Sent. n.932 del 16/01/2009

l'obbligo posto dal co.4 dell'art.10 del D.lgs. n.504/92 , a carico dei possessori di immobili soggetti ad ICI, di denunciare il possesso ovvero di dichiarare le variazioni degli immobili dichiarati incidenti sulla determinazione dell'imposta, non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore con riferimento all'inizio del possesso ma permane finchè la dichiarazione (o la denuncia) non sia presentata e determina, per ciascun anno di imposta, una autonoma violazione punibile ai sensi del co. 1 dell'art. 14 del D.lgs. N.504/92



CASS. Sent. n.18230 del 16.09.2016

Questa Corte ha già avuto, in passato, occasione di pronunciarsi in un caso di omessa denuncia ripetutasi in più anni, in tema di Tarsu, avendo modo di ritenere "(...) l'illogicità dell'argomentazione secondo la quale l'omissione dell'obbligo di denuncia dell'anno iniziale della Tarsu escluderebbe l'illegittimità delle omissioni relative agli anni successivi. Infatti, essa applica ai comportamenti omissivi uno schema di connessione che può riguardare soltanto i comportamenti attivi" (Cass. 19379/2003), ovvero in tema di omessa denuncia d'immobile a fini ICI "(...) Anche se va disattesa, in proposito, l'affermazione dei ricorrenti secondo la quale la sanzione per omessa denuncia di immobile a fini ICI riguarderebbe soltanto il primo anno d'imposta, perchè il dato normativo contrasta con tale ipotesi (...)" (Cass. n. 11168/2005). Infatti, anche se il **D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4**, prevede che "la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, semprechè non si verificano modificazioni dei dati o elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta", (cd. dichiarazione ad efficacia ultrannuale), **è evidente che ciò non possa che valere in caso di adempimento dell'obbligo ed alle condizioni normativamente stabilite, mentre il comportamento omissivo deve essere necessariamente sanzionato per tutte le annualità per cui si protrae**, in quanto ai sensi dell'art. 10, comma 1, "A ciascuno degli anni solari, corrisponde un'autonoma obbligazione" che rimane inadempita non solo per il versamento dell'imposta, ma anche per l'adempimento dichiarativo; infatti, secondo la ratio legis solo se l'obbligo di presentare la dichiarazione è assolto, in relazione all'anno in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio, il contribuente potrà ritenersi adempiente anche per gli anni successivi



OMISSIONE ED INFEDelta' DICHIARATIVA

CASS SEZ.VI N. 5475 DEL 10.01.2017 (in tema TAR SU)

... se l'art.70 del d.lgs. n.507/93 consente al contribuente di limitarsi a denunciare le sole variazioni intervenute successivamente alla presentazione della dichiarazione originaria, senza dover rinnovare la propria dichiarazione anno per anno, **nondimeno, poiché ad ogni anno solare corrisponde un'obbligazione tributaria, in caso di denuncia incompleta, infedele o omessa....** L'obbligo di formularla si rinnova di volta in volta anno per anno, con la conseguenza che l'inottemperanza a tale obbligo, sanzionata dall'art.76 del citato decreto, comporta l'applicazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo



MODIFICA DI VALORE E OBBLIGO DICHIARATIVO

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 02-12-2016, n. 24713

Con sentenza la CTRha parzialmente accolto l'appello proposto daiavvisi di accertamento ICI relativi agli anni 2007 e 2008, con i quali l'ente locale aveva contestato l'omesso pagamento del relativo tributo con riferimento ad aree edificabili, **secondo i valori rispettivamente attribuiti dagli stessi contribuenti con dichiarazioni presentate il 28 luglio 2006.**

La sentenza della CTR ritenne che i valori precedentemente dichiarati dai contribuenti non fossero più attuali, quantificando nella misura del 50% la perdita di potenzialità edificatoria delle aree, con conseguente abbattimento nella stessa percentuale del valore delle aree medesime.





MODIFICA DI VALORE E OBBLIGO DICHIARATIVO

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 02-12-2016, n. 24713

Avverso detta pronuncia il Comuneha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, cui resistono con controricorso i contribuenti

Con il primo motivo l'ente impositore denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, **rilevando che, in assenza di denuncia di variazione da parte dei contribuenti di dati od elementi dai quali potesse conseguire un diverso ammontare dell'imposta, il Comune non poteva che rilevare l'omesso versamento dell'imposta stessa in relazione al valore attribuito agli immobili dai contribuenti medesimi, di modo che la pronuncia della CTR, che aveva ridotto il valore dell'area, si poneva in palese violazione della succitata norma.**





MODIFICA DI VALORE E OBBLIGO DICHIARATIVO

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 02-12-2016, n. 24713

Questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, 4 giugno 2007, n. 12989), con riferimento a quanto previsto del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, secondo e terzo periodo, per effetto dei quali, quando si verificano modificazioni dei dati o variazioni negli elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta, va rinnovata l'originaria dichiarazione, **ha affermato che l'onere di denuncia a carico del contribuente, nelle forme indicate dalla norma, delle variazioni intervenute entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui le variazioni si sono verificate, comporta che la sussistenza dell'obbligo di denuncia a carico del contribuente esoneri l'ente impositore dall'onere di accertamento del verificarsi di eventi che giovino alla controparte**



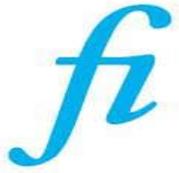


MODIFICA DI VALORE E OBBLIGO DICHIARATIVO

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 02-12-2016, n. 24713

Detto obbligo informativo, che non ammette equipollenti (cfr. Cass. sez. 5, 12 settembre 2012, n. 15235) è sopravvissuto pur a seguito della novella di cui del D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 53, quale convertito in L. n. 248 del 2006, che, pur sopprimendo il generale obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini ICI con decorrenza dall'anno 2007, **ha fatto salve le ipotesi delle modificazioni soggettive e oggettive comportanti riduzioni d'imposta, non conoscibili per via officiosa dal Comune attraverso la consultazione della banca dati catastale** (più di recente, cfr. Cass. sez. 6-5, ord. n. 17562 e 17563 del 2 settembre 2016)





MODIFICA DI VALORE E OBBLIGO DICHIARATIVO

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 02-12-2016, n. 24713

Detto obbligo informativo, che non ammette equipollenti (cfr. Cass. sez. 5, 12 settembre 2012, n. 15235) è sopravvissuto pur a seguito della novella di cui del D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 53, quale convertito in L. n. 248 del 2006, che, pur sopprimendo il generale obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini ICI con decorrenza dall'anno 2007, **ha fatto salve le ipotesi delle modificazioni soggettive e oggettive comportanti riduzioni d'imposta, non conoscibili per via officiosa dal Comune attraverso la consultazione della banca dati catastale** (più di recente, cfr. Cass. sez. 6-5, ord. n. 17562 e 17563 del 2 settembre 2016)





MODIFICA DI VALORE E OBBLIGO DICHIARATIVO

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 02-12-2016, n. 24713

Ne consegue che la dichiarazione ICI del 2006 resa da ciascun contribuente, in assenza di dichiarazione rettificativa del valore, conserva effetto anche per gli anni successivi (si vedano anche le ulteriori pronunce richiamate in ricorso dall'ente locale, Cass. sez. 5, nn. 4839, 4840, 4841, 4842, dell'11 marzo 2015 e Cass. sez. 5, 18 marzo 2015, n. 5399).

A detto principio la sentenza impugnata non si è attenuta, operando un abbattimento del valore delle aree in oggetto nella misura del 50%,.....

Il ricorso va pertanto accolto in relazione al primo motivo, con conseguente cassazione dell'impugnata sentenza e, non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, con decisione nel merito di rigetto dell'originario ricorso dei contribuenti.





I CRITERI DETERMINATIVI DELLA SANZIONE

VECCHIO REGIME

Art.7 D.Lgs. n.472/1997
Criteri di determinazione della sanzione

1. Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.
2. La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali

NUOVO REGIONE

Art.7 D.Lgs. n.472/1997
Criteri di determinazione della sanzione

1. Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.
2. La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali



CRITERI DETERMINATIVI DELLE SANZIONI

RECIDIVA

Art.7 D.Lgs. n.472/1997
Criteri di determinazione della sanzione

3. La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi dell'articolo 13, dell'articolo 16 o in dipendenza di accertamento con adesione. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.

RECIDIVA

Art.7 D.Lgs. n.472/1997
Criteri di determinazione della sanzione

3. Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità



I CRITERI DETERMINATIVI DELLA SANZIONE

RECIDIVA

Art.7 D.Lgs. n.472/1997
Criteri di determinazione della sanzione

4. Qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.

RECIDIVA

Art.7 D.Lgs. n.472/1997
Criteri di determinazione della sanzione

4. Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.



I CRITERI DETERMINATIVI DELLE SANZIONI

RECIDIVA

Art.7 D.Lgs. n.472/1997
Criteri di determinazione della sanzione

RECIDIVA

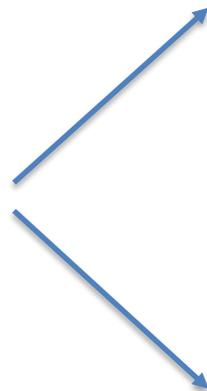
Art.7 D.Lgs. n.472/1997
Criteri di determinazione della sanzione

4. bis **Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta alla metà del minimo.**



DEFINIZIONI DI CONCORSO DI SANZIONI, PROGRESSIONE E SANZIONE CONTINUATA

CUMULO



MATERIALE

Derivante dalla somma delle sanzioni relative ai singoli illeciti

GIURIDICO

Quando malgrado più violazioni si applica una sanzione unica e ridotta rispetto alla somma delle singole sanzioni

**VIOLAZIONE MERAMENTE
FORMALE NON PUNIBILE**



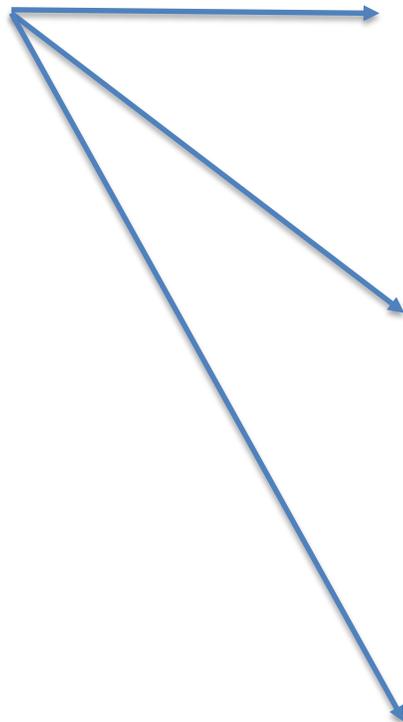
la violazione meramente formale non punibile deve rispondere a due concorrenti requisiti: non arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo.



DEFINIZIONI DI CONCORSO DI SANZIONI, PROGRESSIONE E SANZIONE CONTINUATA

CONCORSO

Con una sola azione si sono realizzate più violazioni contemporaneamente o si è violata ripetutamente la stessa disposizione



CONCORSO FORMALE OMOGENEO

Con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione

CONCORSO FORMALE ETEROGENEO

Con una sola azione od omissione vengono violate disposizioni anche relative a tributi diversi

CONCORSO MATERIALE OMOGENEO

Con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della medesima disposizione

PROGRESSIONE/ CONTINUAZIONE

quando si commettono più violazioni che nella loro progressione pregiudicano la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione periodica del tributo
(convergenza di trasgressioni come comportamento prodromico all'evasione)



CONTINUAZIONE



Comportamenti illeciti
ripetuti costantemente
in relazione alla stessa
imposta ma a periodi di
imposta differenti



VIOLAZIONI
DELLA STESSA
INDOLE



violazioni della stessa
disposizione e di norme
diverse, ma con profili di
sostanziale identità
identiche:

- per natura dei fatti
- per i motivi determinanti
- per la modalità dell'azione



SANZIONI IN
PROGRESSIONE



- Molteplicità di violazioni commesse anche in tempi diversi
- Unitarietà di tali violazioni, data dalla loro progressione e dall'**unico fine**: alterare la determinazione dell'imponibile e la liquidazione del tributo



SANZIONE BASE
(più grave)



È quella che in concreto comporta l'applicazione della sanzione più grave. Va quindi determinata la sanzione base (vale a dire quella connessa alla violazione più grave) e poi applicare su di essa l'aumento.



SANZIONE CONTINUATA art.12 D.L. n.472 / 1997

PRINCIPALI CARATTERISTICHE DELLE SANZIONI NEI TRIBUTI LOCALI



- L'omessa/infedele dichiarazione originaria si rinnova ogni anno;
- sostanziale assenza di altri obblighi formali, strumentali, contabili sanzionati da norme tributarie (salvo mancata risposta questionari);
- dichiarazione omessa/infedele è prodromica a violazione di versamento nei tributi su liquidazione d'ufficio, (ma non c'è progressione)
- Non vi è presenza di sanzioni in progressione



SANZIONE CONTINUATA art.12 D.L. n.472 / 1997

Art. 12. (Concorso di violazioni e continuazione).

1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Disciplina il concorso formale ed il concorso materiale di violazioni formali

La sanzione da irrogare sarà unica corrispondente a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio

SANZIONE CONTINUATA art.12 D.L. n.472 / 1997

Art. 12. (Concorso di violazioni e continuazione).

f

1. E' punito....
2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, **nella loro progressione**, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. (progressione)
3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.
4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

Concerne le violazioni sostanziali progressivamente concatenate fra loro che si intendono in senso unitario in quanto tendenti all'unica finalità : pregiudicare o tendere a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo

Consegue che le singole violazioni commesse nel vincolo di progressione sono assorbite da quella più grave

Secondo C.M. n.180/E/1988 sarebbero escluse le violazioni per omesso versamento (contra Cass.)



SANZIONE CONTINUATA art.12 D.L. n.472 / 1997

Art. 12. (Concorso di violazioni e continuazione).

5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se piu' atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non puo' essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni



Art.12 co.5 D.Lgs. n.472/97

5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, **si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.**

Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento.

Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.



Art.12 co.5 D.Lgs. n.472/97

5.....

Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento.

La sanzione complessiva deve essere determinata dall'Ufficio (o dal giudice), tenendo conto dei provvedimenti (o delle sentenze) già emessi.



SANZIONE CONTINUATA art.12 D.L. n.472 / 1997

NEL CASO DI
PREDISPOSIZIONE
E DELL'AVVISO
SUCCESSIVO



IL COMUNE DEVE :

- 1) Ricalcolare il cumulo giuridico sulla base di tutte le sanzioni irrogate e da irrogare con riferimento alle violazioni della stessa indole sui diversi anni d'imposta accertati
- 2) Indicare nel successivo avviso la sanzione unica calcolata secondo la regola del cumulo giuridico su base pluriennale
- 3) scomputare la sommatoria delle sanzioni già irrogate con i precedenti atti
- 4) irrogare l'eventuale eccedenza di sanzione derivante dal cumulo giuridico pluriennale



Esempio

Periodo	Violazione	Tributo	Sanzione
2010	omessa	1500	1500
2011	omessa	2000	2000
2012	Infedele	1500	750
2013	Omesso versamento	1500	450
		6500	4700
Continuazione	Sanzione base	Aumento min. 1/2	Aumento Max. triplo
2010-11-12	2000	1000	8000
Sanzione irrogabile	Min	Max	
	$2000 + 1000 = 3000$	$2000 + 6000 = 8000 = 4250$	Max cumulo mater.
2013	No continuazione	Violazioni diversa indole	450



SANZIONE CONTINUATA art.12 D.L. n.472 / 1997

QUALI SONO I
PARAMETRI PER
LA
QUANTIFICAZIO
NE DELLA
PERCENTUALE DI
AUMENTO



Si valuta ai sensi dell'art.7 co.1 e nei limiti delle notizie a sua disposizione, la personalità del trasgressore, la sua pericolosità e gravità del comportamento, tenendo anche conto delle annualità in continuazione, del criterio di proporzionalità tra entità della sanzione astrattamente irrogabile e gravità delle violazioni e del danno prodotto.

Se si irroga una sanzione unica superiore al minimo (sanzione base + 50%) vanno indicati nell'atto i criteri seguiti per la determinazione della sanzione



6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni

8. Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

fi

6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni



8. Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

f

GIURISPRUDENZA IN TEMA DI SANZIONE CONTINUATA



CASSAZIONE n.713 del 13.01. 2017

in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, l'istituto della continuazione, sancito dall'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo", è applicabile anche all'ICI.

Pertanto l'omessa denuncia dell'immobile deve essere sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae in quanto, ai sensi dell'art. 10, comma I, del d.lgs n. 504 del 1992, a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione che rimane inadempita non solo per il versamento dell'imposta ma anche per l'adempimento dichiarativo, fermo restando che, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l'istituto della continuazione ex art. 12, comma 5, del d. lgs. n. 472 del 1997.(Sez. 5, Sentenza n. 18230 del 16/09/2016 - Sez. 5, Sentenza n. 26077 del 30/12/2015).



Cass. civ. Sez. V, Sent., 16-09-2016, n. 18230

In tema di violazioni della stessa indole, che vengono commesse in periodi d'imposta diversi, è orientamento costante di questa Corte che si debba applicare la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l'istituto della continuazione, previsto dal **D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5**, (Cass. n. 26077/2015)



Cass. civ. Sez. V, Sent., 08-02-2017, n. 3364

Le sanzioni sono state comminate per omessa dichiarazione, in riferimento all'art. 14, co 1 del d.lgs. n. 504 del 1992, obbligo che permane finché la denuncia non sia presentata e determina, per ciascun anno di imposta, una autonoma violazione.

Proprio per tale ragione, soccorre il principio della continuazione, sancito dal comma 5 dell'art. 12, del d.lgs. n. 472 del 1997, trattandosi di violazioni a carattere non formale che incidono sull'esercizio dei poteri amministrativi degli uffici tributari (art. 12, co 2 del d.lgs. n. 472 del 1.997), in base al quale, in ipotesi di violazioni della stessa indole commesse, con più azioni od omissioni, in periodi d'imposta diversi, **la sanzione va determinata mediante l'aumento (dalla metà al triplo) di quella base, dovendo aggiungersi che il cumulo giuridico, previsto dal menzionato comma 5, è applicabile anche ai tributi locali, e, dunque, all'ICI, in virtù del rinvio alla disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie disposto dall'art. 16 d.lgs n. 473 del 1997.**

Dlgs 473/97, art. 16: «Alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie»



Cass. civ. Sez. V, Sent., 26-10-2016, n. 21570

Sanzione omesso versamento

La continuazione si applica anche per le sanzioni di omesso versamento non escludendo l'art.13 del D.Lgs. n.471/97 che identifica l'entità della sanzione in caso di versamenti periodici in acconto e a saldo, il cumulo delle sanzioni, di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, cit., che la CTR ha correttamente applicato, trattandosi di previsione di carattere generale

LA RESPONSABILITA' DELL'EREDE – NOTIFICA – OBBLIGHI – INTRASMISSIBILITA' DELLE SANZIONI

Sunto delle soggettività nelle successioni

Il chiamato all'eredità (alias avente diritto di ereditare) non è erede e quindi non risponde dei debiti di imposta del *de cuius*

Non ha senso notificare gli accertamenti ai chiamati , il Comune deve esperire o **l'actio interrogatoria** o chiedere la nomina del **curatore dell'eredità giacente**

Il curatore dell'eredità giacente non è soggetto passivo (IMU/TASI/ICI) ma è rappresentante *ex lege (in incertam personam)* del soggetto passivo, che assolve il pagamento dei debiti ereditari in nome e per conto del soggetto che risulterà essere erede



Sunto delle soggettività nelle successioni

L'erede con l'accettazione risponderà dei debiti ereditati per i tributi comunali pro quota ex art.752 e 1295 Cod. Civ.



Sunto delle soggettività nelle successioni

IL PAGAMENTO DEI DEBITI EREDITARI

ARTT.752 – 754 E 1295 C.C.

- **art.754 c.c.** “Gli eredi sono tenuti verso i creditori al pagamento dei debiti e pesi ereditari personalmente in proporzione della loro quota ereditaria”
- **art.752 c.c.** “I coeredi contribuiscono tra loro al pagamento dei debiti e pesi ereditari in proporzione delle loro quote ereditarie”
- **art.1295 c.c.** “Salvo patto contrario, l'obbligazione si divide tra gli eredi di uno dei condebitori o di uno dei creditori in solido, in proporzione delle rispettive quote”



Sunto delle soggettività nelle successioni

Cass. Sez. Trib. n. 22426 del 22/10/2014 - .n.18451 del 21/09/2016

in mancanza di norme speciali che vi derogano, per l'imposta di registro vale la comune regola della ripartizione dei debiti ereditari pro quota di cui agli articoli 752 e 1295 c.c. e ciò in quanto **non è applicabile la regola speciale della solidarietà dei coeredi di cui all'art. 65 d.p.r. n. 600/73, soltanto predisposta per i debiti contratti dal de cuius relativamente al mancato pagamento delle imposte sui redditi** e, altresì. non essendo applicabile la regola della solidarietà dei coeredi contenuta all'art. 36 d.lgs. 346/90, soltanto predisposta per il pagamento dell'imposta di successione.

- *Corte di Cass.sent.n.780 del 14/01/2011*

fi l'art.8 del d.lgs. n.471/1997 prevede che l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

La chiara disposizione in coerenza con i criteri di natura afflittiva e non recuperatoria della sanzione tributaria esclude che possano risponderne gli eredi del trasgressore e ciò sia con riferimento alla sanzione già irrogata con atto notificato in vita al de cuius che per quella potenzialmente irrogabile e cioè quella che pur facendo riferimento ad una condotta antigiuridica posta in essere dal contribuente in vita espressamente punita da una sanzione pecuniaria, possa essere considerata dopo la sua morte quale accessorio alla pretesa a titolo di tributo espressa in un atto impositivo ritualmente notificato agli eredi.

f l'art.8 del d.lgs. n.471/1997 prevede che l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

non rileva la circostanza che l'atto impositivo notificato in vita sia divenuto definitivo ovvero che lo stesso sia stato interessato da un pagamento rateale in vita, **in quanto con la morte del trasgressore il debito di questi a titolo di sanzione tributaria deve ritenersi estinto, per cui gli eredi risponderanno solo del debito da imposta pura ed accessori e non anche di quello da pretesa sanzionatoria essendo irrilevante la definitività dell'atto impositivo ovvero il pagamento rateale in corso.** Gli eredi, però, nel caso di pagamento rateale in corso non hanno diritto di richiedere in rimborso la quota versata in vita a titolo di sanzione ma solo di non dovere, nella loro qualità di eredi, il residuo credito riferibile alla pretesa sanzionatoria.

Parimenti se l'atto è stato impugnato, in caso di riassunzione degli eredi la pretesa tributaria rimane solo quella relativa al tributo ed interessi



LA RESPONSABILITA' TRIBUTARIA DELL'EREDE ACCETTANTE CON BENEFICIO DI INVENTARIO

Cass. n.23019 del 11.11.2016

colui che accetta l'eredità con beneficio d'inventario è erede, come stabilito dall'art. 490, primo comma, c.c., con l'unica rilevante differenza, rispetto all'accettazione pura e semplice, che il patrimonio del defunto è tenuto distinto da quello dell'erede e che si producono gli effetti conseguenti indicati dall'art. 490, secondo comma, c.c.

L'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario, quindi, non determina, di per sé sola, il venir meno della responsabilità patrimoniale dell'erede per i debiti, anche tributari, ma fa solo sorgere il diritto di questo a non rispondere *ultra vires hereditatis*, cioè al di là dei beni lasciati dal *de cuius* (Cass. n. 6488/2007).

L'erede nei cui confronti il creditore faccia valere la propria pretesa creditoria illimitata con la notifica della cartella per l'intero importo del debito tributario ha interesse a far valere la limitazione della propria esposizione debitoria mediante un accertamento giudiziale in mancanza del quale il titolo non sarebbe più contestabile in sede esecutiva (v. Cass. n. 4633/1992, n. 2442/1987); a tale interesse corrisponde quello del creditore di fare accertare la sussistenza del debito tributario del *de cuius* che diventerà esigibile nei confronti dell'erede quando sarà chiusa la procedura di liquidazione dei debiti ereditari e sempre che sussista un residuo attivo in favore dell'erede (Cass. n. 14847/2015, 4419/2008).



LA RESPONSABILITA' TRIBUTARIA DELL'EREDE ACCETTANTE CON BENEFICIO DI INVENTARIO

(Cass. n.23019 del 11.11.2016)

Alla tutela di entrambi gli interessi provvede la giurisdizione tributaria, la quale ha ad oggetto sia l'*an* che il *quantum* della pretesa tributaria, cioè l'esistenza e la consistenza dell'obbligazione tributaria, sicché spetta al giudice tributario l'individuazione del soggetto tenuto al versamento dell'imposta e dei limiti nei quali esso, per la sua qualità, sia obbligato nei limiti di valore dei beni a lui pervenuti (Cass., sez. un., n. 7805/2006 e 7792/2005)".

il Comune nella sua veste di ente impositore potrà richiedere all'erede con beneficio di inventario tutte le somme da egli dovute e sarà quest'ultimo in sede di eventuale giudizio ad evidenziare i limiti del valore dei beni da egli acquistati iure *successionis* ed a giudice adito stabilire l'entità (integrale o parziale) della sua obbligazione nei confronti dell'ente impositore.

fi LA NOTIFICA IMPERSONALE E COLLETTIVA PRESSO L'ULTIMO DOMICILIO DEL DE CUIUS

Il comma 2 dell'art. 65 del D.P.R. n. 600/1973 prevede che *“Gli eredi del contribuente devono comunicare all’Ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale. La comunicazione può essere presentata direttamente all’Ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si intende fatta nel giorno di spedizione”*.

La *ratio* della formale comunicazione si rinviene nell'ultimo comma dell'art. 65 del D.P.R. n. 600/1973, a mente del quale la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la predetta comunicazione.



**LA NOTIFICA IMPERSONALE E COLLETTIVA PRESSO L'ULTIMO DOMICILIO DEL DE
CUIUS**

***Cass.sent.1507 del 27/01/2016; Cass.ord.917 del 20/01/2016;
Cass.ord.23416 del 16/11/2016; Cass.sent.927284 del 22/12/2014***

“l’avviso di accertamento intestato e diretto ad un contribuente deceduto, l’art. 65 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che gli eredi del contribuente hanno l’obbligo di comunicare il decesso del loro dante causa e il nominativo di tutti gli aventi causa, in modo che gli Uffici finanziari possano azionare direttamente nei confronti degli eredi le obbligazioni tributarie, il cui presupposto si sia verificato anteriormente alla morte del *de cuius*.

Se la comunicazione è stata eseguita, gli atti impositivi devono essere notificati personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da costoro comunicato;

Se la comunicazione non sia stata eseguita, gli atti intestati al dante causa possono essere notificati all’ultimo domicilio dello stesso, ma devono essere diretti agli eredi collettivamente e impersonalmente e tale notifica sarà efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione predetta.

LA NOTIFICA IMPERSONALE E COLLETTIVA PRESSO L'ULTIMO DOMICILIO DEL DE CUIUS

l'atto impositivo intestato al de cuius può essere notificato nell'ultimo domicilio di quest'ultimo solamente indirizzando la notifica agli eredi collettivamente ed impersonalmente e purchè questi, almeno trenta giorni prima, non abbiano comunicato all'ufficio delle imposte le proprie generalità ed il proprio domicilio fiscale.

Diversamente si ha la nullità insanabile dell'atto poiché il vizio incide sulla struttura del rapporto tributario, il quale non e' evidentemente configurabile nei confronti di un soggetto non piu' esistente

ex multis, Cass.sent.1507 del 27/01/2016; Cass.ord.917 del 20/01/2016; Cass.ord.23416 del 16/11/2016



LA NOTIFICA IMPERSONALE E COLLETTIVA PRESSO L'ULTIMO DOMICILIO DEL DE CUIUS

Cass. Sez. VI ord. n. 7138/2014

in tema di accertamento sulle imposte dei redditi, la notifica impersonale “ presuppone tuttavia che l'amministrazione abbia comunque acquisito la notizia della morte del contribuente non sussistendo altrimenti la giuridica possibilità di procedere alla notifica impersonale prevista dalla legge”.

se l'Ufficio non è venuto a conoscenza della morte del contribuente (perché gli eredi non hanno provveduto alla comunicazione di cui all'art. 65, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 e in quanto siffatta notizia non sia pervenuta “*aliunde*” all'Ufficio stesso con onere probatorio in capo al contribuente) deve notificare legittimamente l'atto impositivo al contribuente defunto nel suo ultimo domicilio fiscale.

Ciò perché la notifica collettiva e impersonale, ha chiarito la Suprema Corte, è posta ad esclusiva tutela degli interessi erariali (Cfr. Cass. n. 6386/2014) e la comunicazione configura un onere di informazione che, ove non assolto, espone gli eredi alle relative conseguenze della notifica impersonale e collettiva, dispensando gli Uffici finanziari dalla ricerca specifica e individuale di ciascun erede, quale sia il tempo trascorso dall'apertura della successione (Cfr. Cass. n. 16021/2015; Cass. n. 228/2014; Cass. n. 3415/2009).

LA RESPONSABILITA' DELL'EREDE – NOTIFICA – OBBLIGHI – INTRASMISIBILITA' DELLE SANZIONI

LA NOTIFICA IMPERSONALE E COLLETTIVA PRESSO L'ULTIMO DOMICILIO DEL DE CUIUS

In difetto di comunicazione ed in assenza di conoscenza della morte, l'avviso notificato ed intestato al soggetto defunto presso il suo ultimo domicilio fiscale è pienamente legittimo, anche perché, come chiarito dalla giurisprudenza (Cfr. Cass. n. 11834/2015; Cass. n. 12886/2007) l'intestazione dell'avviso di accertamento a soggetto defunto non costituisce causa di nullità dell'atto tributario in quanto non si configura alcuna carenza di elementi essenziali idonei a caducare l'atto stesso.

È altresì patrimonio di diritto vivente che la rituale comunicazione non può considerarsi sostituita né dalle indicazioni contenute nella dichiarazione dei redditi presentata dall'erede (Cfr. Cass. n. 228/2014) né da quelle inserite nella dichiarazione di successione (Cfr. Cass. n. 27284/2014; Cass. n. 17430/2013).

LA RESPONSABILITA' DELL'EREDE – NOTIFICA – OBBLIGHI – INTRASMISSIBILITA' DELLE SANZIONI

LA NOTIFICA IMPERSONALE E COLLETTIVA PRESSO L'ULTIMO DOMICILIO DEL DE CUIUS

Una disposizione omologa non la si ravvisa per i tributi comunali, che anzi esonerano dall'obbligo dichiarativo dei tributi patrimoniali (ICI ed IMU) per gli eredi che abbiano presentato la denuncia di successione, sicché nei confronti del Comune impositore l'erede non sarebbe tenuto a tale adempimento, né peraltro si può ritenere che la comunicazione fatta all'Ufficio erariale abbia effetto espansivo da ritenersi valevole anche per l'ente impositore locale

Ciò malgrado alla luce dell'indirizzo giurisprudenziale succitato si ritengono applicabili le disposizioni dell'art. 65 del D.P.R. n. 600/1973 anche per i tributi locali, per cui la comunicazione dell'erede all'Ufficio comunale, gli evita la notifica impersonale essendo l'Ufficio impositore essere stato formalmente edotto dei dati degli eredi onde effettuare la notifica diretta e personale presso il loro domicilio, mentre in difetto, qualora l'ente abbia conoscenza *aliunde* della morte è facultizzato alla notifica impersonale presso l'ultimo domicilio del contribuente defunto.



LA NOTIFICA IMPERSONALE E COLLETTIVA PRESSO L'ULTIMO DOMICILIO DEL DE CUIUS

Si consiglia, proprio per la delicatezza della situazione essendo probabile il mancato rinvenimento presso l'ultimo domicilio fiscale del *de cuius* di persona titolata al ritiro dell'atto, di eseguire la notifica impersonale e collettiva a mezzo posta ex Legge n. 890/1992 piuttosto che la notifica diretta a mezzo raccomandata a.r. con il servizio postale pubblico.



CASS n.9717/2015

Nel caso in cui il destinatario di un avviso di accertamento tributario sia deceduto, e gli eredi non abbiano provveduto alla comunicazione prescritta dal DPR n.600, art.65 co.2 è nulla la notifica ai sensi del 140 cpc nei confronti del defunto, previo tentativo di consegna presso l'ultimo domicilio non essendo la morte del destinatario equiparabile alla sua irreperibilità ovvero al rifiuto di ricevere l'atto

LA NOTIFICAZIONE



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA FUNZIONE DELLA NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

La notificazione è il procedimento tipico, formale e complesso con il quale l'atto viene portato a “legale conoscenza” del suo destinatario.

La notificazione è una condizione di efficacia dell'atto e non un suo elemento costitutivo

Cass. n.23174/2016, n.917/2016, SS.UU. n.19704/2015



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

➤ La notificazione è il procedimento tipico, formale e complesso con il quale l'atto viene portato a “legale conoscenza”

I vizi del procedimento tipico di notifica:

➤ Irregolarità (*l'irregolarità della notifica è processualmente del tutto irrilevante*)

➤ Nullità

➤ Inesistenza



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

➤ La notifica è **nulla** quando vi è un vizio del procedimento di notifica tipico tale da impedire il raggiungimento dello scopo

➤ La nullità non può mai essere pronunciata, se (la notifica) ha raggiunto lo scopo, ovvero l'atto è stato impugnato dal contribuente

➤ ***l'impugnazione dell'atto sana il vizio di nullità della notifica ma non determina il venir meno della decadenza fissata dalla legge per l'esercizio del potere impositivo in cui sia eventualmente incorso medio tempore l'Ente impositore***

ex multis: Corte di Cassazione, sentenza n.2728 del 04/02/2011; Cass. ordinanza n.21401 del 19/10/2010; Cass. ordinanza n.15948 del 06/07/2010 Cass. ord. n.223 del 29/01/2009; Cass. sent.23/01/2008, n.1401;Cass. sent.10/03/2008, n.6347; Cass.S.U.sentenza n.19854 del 05/10/2004



la notifica è **inesistente** quando:

- quando manchi del tutto (*inesistenza materiale*)
- quando la modalità adottata non sia in alcun modo riconducibile allo schema legale (*inesistenza giuridica*)
- quando manchi la prova, in giudizio, della notifica (*inesistenza giuridica*)



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

RAGGIUNGIMENTO DELLO SCOPO

- **il vizio di nullità /inesistenza della notifica è del tutto irrilevante ove essa abbia raggiunto lo scopo per avere il destinatario impugnato l'atto entro il termine di decadenza concesso all'Ente per adottare e notificare l'atto**
- **la nullità/inesistenza della notificazione non determina, quindi, automaticamente l'inesistenza dell'atto quando ne risulti provata l'avvenuta effettiva conoscenza da parte del contribuente**



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO LA NOTIFICA NON INFLUENZA L'ATTO

➤ **la notificazione e' una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria**

➤ la notifica non attiene, quindi, alla validità dell'atto bensì alla sua efficacia

➤ il termine per l'impugnazione *ex art.21, D.Lgs 546/1992* decorre evidentemente dal momento in cui si è avuta l'effettiva conoscenza dell'atto impositivo

➤ è onere dell'Ente impositore che voglia contestare l'inammissibilità del ricorso provarne la tardività della proposizione

✓ *Corte di Cass.S.U.sent.n.19704 del 02/10/2015; Corte di Cass.sez.trib.sent.n.11993 del 10/06/2015; Corte di Cass.sez.trib.sent.n.9246 del 07/05/2015; Corte di Cass.sez.trib.sent.n.8374 del 24/04/2015*



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NULLITA' DERIVATA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

➤ La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una determinata progressione di determinati atti, con le relative notificazioni. Nella predetta sequenza, l'omissione o irrituale notificazione di un atto presupposto costituisce **vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale** (pur se ritualmente notificato)

➤ ex plurimis: Corte cass sez.trib. n.5430 del 03.03.2017, Corte cass. sez. civ.. sent., 9246 del 07/05/2015; Corte di cass. sez. trib. sent., n. 2197 del 06/02/2015; Corte di cass. sez. trib. sent., n. 13316 del 17/06/2011; Corte di cass.sez.trib.sent.n.13082 del 15/06/2011; Corte di cass., S.U. sent.n.5791 del 04/03/2008;



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NULLITA' DERIVATA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

Art. 19 co.3 del D.LGS. n.546 del 1992

3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente.

Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NULLITA' DERIVATA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

Facoltà del contribuente:

- impugnare **solo l'atto** consequenziale (Ingiunzione/ ruolo) notificatogli ed eccepirne la nullità per l' omessa o irrituale notifica dell'atto presupposto (avviso di accertamento)
 - in questo caso il Giudice dovrà limitarsi a verificare la sussistenza o meno del vizio di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria)
- impugnare l'atto consequenziale **e contestare anche quello presupposto**
 - in tale caso il Giudice dovrà decidere la questione **nel merito**
 - **Cass. SS.UU. sent.02/10/2015, n.19704 – Cass. n.6887 del 08.04.2016**



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NOTIFICA DIRETTA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

l'Ente è abilitato alla notificazione dell'atto senza l'intermediazione dell'agente notificatore (ferma restando, ovviamente, quella dell'ufficiale postale), attraverso la spedizione per posta, ad opera dello stesso soggetto interessato, di plico raccomandato con avviso di ricevimento

Nb: non valgono le regole previste per la notifica a mezzo posta ex L. 890 bensì la disciplina delle modalità di espletamento del servizio postale universale da parte di Poste Italiane”

▪ **D.M. 01/10/2008**, decreto del ministero dello sviluppo economico del 1 ottobre 2008, intitolato “*Approvazione delle condizioni generali per l'espletamento del servizio postale universale*” l'art.25 del D.M. 01/10/2008 stabilisce espressamente che gli invii postali non recapitati, salvo che nei casi di indirizzo inesistente, rimangono in giacenza presso l'ufficio postale di distribuzione per un tempo determinato, trascorsi i termini di giacenza, nei casi di mancata restituzione al mittente, gli atti vengono distrutti o altrimenti destinati a fini di beneficenza.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NULLITA' DERIVATA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

Cass. SS.UU. sent.02/10/2015, n.19704

- l'omessa comunicazione, nei modi di legge, del provvedimento recettizio (nella specie l'atto tributario) comporta il mancato decorso dei termini di impugnativa e **impedisce che l'atto diventi inoppugnabile**, con pregiudizio per la stabilità dei relativi effetti
- ferma restando la facoltà ma non l'onere del contribuente di impugnare l'atto invalidamente notificato del quale abbia avuto l'effettiva conoscenza



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NOTIFICA DIRETTA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

è forma legale di notifica

- ✓ l'Ente è abilitato alla notificazione dell'atto senza l'intermediazione dell'agente notificatore (ferma restando, ovviamente, quella dell'ufficiale postale), attraverso la spedizione per posta, ad opera dello stesso soggetto interessato, di plico raccomandato con avviso di ricevimento
- ✓ disciplina delle modalità di espletamento del servizio postale universale da parte di Poste Italiane”
- **D.M. 01/10/2008**, decreto del ministero dello sviluppo economico del 1 ottobre 2008, intitolato “*Approvazione delle condizioni generali per l'espletamento del servizio postale universale*”



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NOTIFICA DIRETTA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

la mancata sottoscrizione dell'avviso di ricevimento determina l'inesistenza giuridica della notifica perché le disposizioni che disciplinano il servizio postale ordinario, diversamente da quanto accade nella notifica a mezzo posta di cui alla L.n.890/1982, **non prevedono il perfezionamento della notifica a seguito di “compiuta giacenza”**

- l'art.25 del D.M. 01/10/2008 stabilisce espressamente che gli invii postali non recapitati, salvo che nei casi di indirizzo inesistente, rimangono in giacenza presso l'ufficio postale di distribuzione per un tempo determinato. Trascorsi i termini di giacenza, nei casi di mancata restituzione al mittente, gli atti vengono distrutti o altrimenti destinati a fini di beneficenza.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NOTIFICA DIRETTA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

nella spedizione per posta ordinaria con a.r. la notifica si ha per avvenuta esclusivamente:

- con la sottoscrizione dell'avviso di ricevimento da parte del destinatario dell'atto o di uno dei soggetti abilitati a riceverlo;
ovvero
- con l'attestazione e la sottoscrizione dell'avviso di ricevimento del solo agente postale, quale incaricato di un pubblico servizio, nei soli casi di rifiuto alla sottoscrizione ovvero di rifiuto dell'atto da parte del destinatario o di uno dei soggetti abilitati
- con il ritiro dell'atto preso l'ufficio postale da parte del destinatario o altro soggetto dallo stesso espressamente delegato



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NOTIFICA DIRETTA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

- **è giuridicamente inesistente la notifica** (e l'atto non può produrre validamente i suoi effetti perché non ha raggiunto lo scopo, salvo sua impugnazione) nei casi in cui:
 - ✓ l'avviso di ricevimento contenga la dicitura "*irreperibile*", "*sconosciuto*", "*indirizzo inesistente*"
 - ✓ il plico depositato presso l'ufficio postale non venga ritirato



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA NOTIFICA DIRETTA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

la sottoscrizione dell'avviso di ricevimento perfeziona la notifica
diritto vivente

- l'avviso di ricevimento deve contenere unicamente: l'indicazione della data e dell'Ufficio di spedizione, l'indirizzo del destinatario, la data di ricevimento, la sottoscrizione dell'incaricato alla distribuzione e la firma (anche illeggibile) del soggetto ricevente.
- **non è assolutamente necessario, invece, indicare la qualità o la relazione con il destinatario di chi si riceve l'atto**

f

NOTIFICA TRAMITE MESSO A PERSONA DI FAMIGLIA NON CONVIVENTE

-



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

consegnato a persona presente nell'abitazione qualificatasi come genero del destinatario

CASS. n.16499/2016

l'esegesi giurisprudenziale del comma 2 dell'art. 139 c.p.c. ha ampliato il concetto di "persona di famiglia" fino a ricomprendervi non solo i parenti ma anche gli affini ed ha escluso che sia implicito nella previsione codicistica che la "persona di famiglia" cui fa riferimento la norma citata debba convivere col notificatario. Inoltre, la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente affermato che in caso di notificazione ai sensi dell'art. 139 c.p.c., comma 2, la qualità di persona di famiglia o di addetta alla casa, all'Ufficio o all'azienda di chi ha ricevuto l'atto si presume *iuris tantum* dalle dichiarazioni recepite dall'ufficiale giudiziario nella relata di notifica, incombendo sul destinatario dell'atto, che contesti la validità della notificazione, l'onere di fornire la prova contraria ed, in particolare, di provare l'inesistenza di un rapporto con il consegnatario comportante una delle qualità su indicate ovvero la occasionalità della presenza dello stesso consegnatario (Cass. nn. 23368/2006, 21362/2010, 26501/2014, 7211/2016)

LA NOTIFICA DIRETTA A MEZZO PEC



art.7-quater, commi 6- e 8, D.L. 193/2016, conv.L.225 del 01/12/2016 che modifica l'art.60 del DPR n.600/73

a decorrere dal 1 luglio 2017

L'Agenzia delle Entrate può notificare gli avvisi e gli altri atti che per legge devono essere notificati alle **imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato**, direttamente a mezzo pec, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi pec (INI-PEC*) con le modalità previste dal regolamento di cui al D.P.R. 11 /02/2005, n. 68.

Tale regola vale anche per gli avvisi ed atti dei tributi comunali ?



LA NOTIFICA DIRETTA A MEZZO PEC

Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata

➤*D.L. 185/2008, L.n.2 del 28/01/2009

➤D.L. 179/2012, L.n. 221 del 17/12/2012

✓il legislatore ha introdotto per le imprese in forma societaria, i professionisti iscritti in albi o elenchi e le pubbliche amministrazioni l'obbligo di dotarsi di apposito indirizzo di posta elettronica certificata

➤**Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 19 marzo 2013**

✓**è stato creato l'Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata delle imprese e dei professionisti (INI-PEC), in att.dell'art.6-bis del CAD**

Art. 7 – quater Disposizioni in materia di semplificazione fiscale (stralcio)



NOTIFICA DIRETTA A MEZZO PEC DEGLI AVVISI

Co.6 interviene sull'art.60 del DPR n.600/73

in deroga all'articolo 149-bis cpc e alle modalità previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta, la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati alle imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato **può essere effettuata direttamente dal competente ufficio** (ovvero senza l'intermediazione dell'agente notificatore) **a mezzo di posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi pec (Ini-Pec) con le modalità previste dal regolamento previsto dal Dpr 11 febbraio 2005 n. 68.**



6. Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale, di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali.

Le disposizioni del presente Codice si applicano altresì al processo civile, penale, amministrativo, contabile e tributario, in quanto compatibili e salvo che non sia diversamente disposto dalle disposizioni in materia di processo telematico.



Co.2 «La trasmissione del documento informatico per via telematica, equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo della posta»

Art. 7 – quater Disposizioni in materia di semplificazione fiscale (stralcio)



NOTIFICA A MEZZO PEC DEGLI AVVISI (a decorrere dal 1 luglio 2017)

-IL PERFEZIONAMENTO DELLA NOTIFICA

La notifica si considera perfezionata, per il notificante, nel momento in cui il gestore della casella di posta elettronica certificata gli trasmette la ricevuta di accettazione che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio, mentre, per il destinatario, alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette all'ente locale.

Nei casi in cui la casella di posta del destinatario risulti satura ovvero l'indirizzo pec non valido o non attivo, la notifica si ha comunque per eseguita nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito internet della società InfoCamere Scpa.

.

Art. 7 – quater Disposizioni in materia di semplificazione fiscale (stralcio)



NOTIFICA A MEZZO PEC DEGLI AVVISI (a decorrere dal 1 luglio 2017)

-ASPETTI DEL PROCEDIMENTO

Nei casi in cui la casella di posta elettronica sia satura, l'ufficio notificante è tenuto a effettuare un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio.

Se anche a seguito del secondo invio la casella risulta satura oppure se l'indirizzo pec del destinatario non risulta valido o attivo, la notificazione deve essere eseguita mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società InfoCamere Scpa e successiva pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di quindici giorni. (CONOSCENZA LEGALE)

L'ente locale è tenuto, inoltre, a dare notizia al destinatario dell'avvenuta notifica dell'atto a mezzo di lettera raccomandata.

Art. 7 – quater Disposizioni in materia di semplificazione fiscale (stralcio)



NOTIFICA A MEZZO PEC DEGLI AVVISI (a decorrere dal 1 luglio 2017)

-LA PROVA

poiché trattasi di notifica «diretta» ovvero senza l'intermediazione dell'agente notificatore (messo notificatore/messo comunale) si ritiene che le attestazioni contenute nella ricevuta di consegna rilasciata dal gestore del servizio di posta elettronica pur costituendo comunque prova dell'avvenuta consegna del messaggio (articolo 48, comma 3, Dlgs 82/2005) consentono al destinatario che intenda contestarne il contenuto, di fornire la prova contraria senza necessità di proporre la querela di falso (Cassazione civile - sentenza 21 luglio 2016 n.15035).

Una delle differenze tra la notifica pec «diretta» e la notifica pec in base all'articolo 149-bis Cpc attiene proprio al profilo probatorio, atteso che in quest'ultima, le attestazioni rilasciate dal messo notificatore nella relata costituiscono piena prova dell'avvenuta notifica, ciò in ragione della speciale efficacia probatoria attribuita alla relata in base agli articoli 2699 e 2700 codice civile in quanto atto pubblico, emesso da un pubblico ufficiale.

Ne consegue che nella notifica a mezzo pec prevista dall'articolo 149-bis Cpc qualsiasi contestazione sulla validità della stessa deve essere proposta dal destinatario dell'atto mediante querela di falso (articoli 221 e seguenti del Cpc) innanzi al giudice ordinario, diversamente dette contestazioni non hanno alcuna rilevanza giuridica.

Art. 7 – quater Disposizioni in materia di semplificazione fiscale (stralcio)



NOTIFICA A MEZZO PEC DEGLI AVVISI (a decorrere dal 1 luglio 2017)

Per i soggetti diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC

la notifica può essere eseguita a coloro che ne facciano richiesta, all'indirizzo pec di cui sono intestatari, ovvero a quello del difensore abilitato ex art.12, co.3, D.Lgs 546/1992, del coniuge o di un parente o affine entro il quarto grado, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della L. 225/2016. **(prot. n.44027/2017)**

L'indirizzo dichiarato nella richiesta ha effetto, ai fini della notifica, dal quinto giorno libero successivo a quello in cui l'Ente attesta la ricezione della richiesta

Art. 7 – quater Disposizioni in materia di semplificazione fiscale (stralcio)

NOTIFICA A MEZZO PEC DEGLI AVVISI (a decorrere dal 1 luglio 2017)

Per i soggetti diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC

se la casella risulta satura ovvero non valida o non attiva, la notifica non si perfeziona e l'Ente locale è tenuto a procedere alla notificazione dell'atto ex artt.137 e seg.c.p.c. (con esclusione dell'art.149-bis c.p.c.) ovvero a mezzo della posta ordinaria con A.r..

Art. 7 – quater Disposizioni in materia di semplificazione fiscale (stralcio)

JL

Co. 7

Le disposizioni di cui al comma 6 si applicano alle notificazioni degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati ai contribuenti effettuate a decorrere dal 1° luglio 2017.

Resta ferma per gli avvisi e gli altri atti che per legge devono essere notificati fino al 30 giugno 2017 la disciplina vigente prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto

Art. 7 – quater Disposizioni in materia di semplificazione fiscale (stralcio)

JL

Co. 10

Per soddisfare l'esigenza di massima tutela giurisdizionale del debitore iscritto a ruolo, le notificazioni delle cartelle e degli altri atti della riscossione relative alle imprese individuali o costituite in forma societaria, ai professionisti iscritti in albi o elenchi e agli altri soggetti che hanno richiesto la notificazione all'indirizzo di posta elettronica certificata, eventualmente eseguite nel periodo dal 1^o giugno 2016 alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto con modalità diverse dalla posta elettronica certificata, sono rinnovate mediante invio all'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario e i termini di impugnazione degli stessi atti decorrono, in via esclusiva, dalla data di rinnovazione della notificazione.



SOCIETA' CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE NOTIFICA E RESPONSABILITA'



LE SOCIETA' CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

Ai sensi dell'art.145 c.pc.

la notifica alle persone giuridiche si esegue nella loro sede (risultante dal registro delle imprese), mediante consegna dell'atto:

- al legale rappresentante;
 - alla persona incaricata di ricevere le notificazioni
 - o, in mancanza ad altra persona addetta alla stessa sede
 - al portiere dello stabile in cui è la sede
-
- La notifica può anche essere eseguita, a norma degli artt. 138,139 e 141, alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale



LE SOCIETA' CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

ART.2495 Codice Civile

1. Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.
2. Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società.



La cancellazione di una società (di capitali e di persone) dal Registro delle Imprese (successivamente al 1 gennaio 2004) **DETERMINA L'ESTINZIONE DELL'ENTE E CIO' INDIPENDENTEMENTE DALLA DEFINIZIONE DI TUTTI I RAPPORTI GIURIDICI A ESSO FACENTI CAPO E QUINDI DALL'ESISTENZA DI CREDITI NON SODDISFATTI**



LE SOCIETA' CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

CASS. SS. UU. n.6070-6071-6072 del 12.03.2013

.....si realizza un fenomeno di tipo successorio, seppure sui generis, che coinvolge i soci ed è variamente disciplinato dalla legge a seconda del diverso regime di responsabilità da cui in pendenza di società, erano caratterizzati i pregressi rapporti sociali.....



LE SOCIETA' CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

CASS. SS. UU. n.6070-6071-6072 del 12.03.2013

.....le obbligazioni si trasferiscono ai soci i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda se fossero o meno responsabili per i debiti sociali....



LE SOCIETA' CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

CASS. SS. UU. n.6070-6071-6072 del 12.03.2013

cosicché i soci rispondono delle obbligazioni contratte dalla società in base alla ripartizione di responsabilità individuata dalla ragione sociale (*pro* quota o illimitatamente), per cui possono opporre al creditore agente il limite di responsabilità

i diritti e i beni non liquidati si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa.



LE SOCIETA' CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

ART.28 co.4 D.LGS. n.175 del 21.11.2014
(in vigore dal 13.12.2014)

Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art.2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.



LE SOCIETA' CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

ART.28 co.4 D.LGS. n.175 del 21.11.2014
(in vigore dal 13.12.2014)
A CHI NOTIFICO ?

A partire dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del citato decreto, l'avviso di accertamento contenente la rettifica della dichiarazione della società cancellata dal registro delle imprese **sarà emesso nei confronti della società cancellata e notificato alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale in quanto a tal fine l'effetto dell'estinzione si produrrà solo 5 anni dalla data di cancellazione.**

A riguardo si rammenta che la società, precedentemente alla cancellazione, potrà avvalersi comunque della facoltà di eleggere un domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano ai sensi dell'art. 60 comma 1 lettera d) del DPR 600/1973. Si ritiene che il suddetto atto sia impugnabile dai soggetti responsabili ai sensi dell'art 2495 c.c. e/o art. 36 del DPR 602/1973.



LE SOCIETA' CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

ART.28 co.4 D.LGS. n.175 del 21.11.2014
(in vigore dal 13.12.2014)
E' NORMA CON EFFETTI RETROATTIVI ?

SECONDO AGENZIA ENTRATE SI

..
trova applicazione anche per le attività di controllo riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della predetta data, nonché per attività di controllo riguardanti periodi precedenti a tale data, nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti da legge. Di conseguenza, a seguito dell'entrata in vigore della norma in esame, tutti gli avvisi di accertamento saranno notificati alle società cancellate secondo le nuove regole.



LE SOCIETA' CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

ART.28 co.4 D.LGS. n.175 del 21.11.2014
(in vigore dal 13.12.2014)

E' NORMA CON EFFETTI RETROATTIVI ?

SECONDO CORTE DI CASSAZIONE NO

non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva. Ne consegue che il differimento quinquennale (operante nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, secondo comma, cod. civ., si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto d.lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente”.

Cass n.6743/2015, n.14151/2016, n.15471/2016,



ICI – IMU

**FOCUS SU ENTI NON COMMERCIALI
ESENZIONE ICI-IMU**

ESENZIONE ICI – IMU ENC

TESTO ORIGINARIO art. 7 D.LGS. n.504/93



1. Sono esenti dall'imposta:

a) gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 4, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;

b)..... c).....d) e).....f)g)..... h).....

i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

2. L'esenzione spetta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte .

ESENZIONE ICI – IMU ENC



EVOLUZIONE NORMATIVA

- **Ai sensi dell'articolo 7, comma 2-bis, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203**, l'esenzione di cui all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 è applicabile alle attività indicate nella medesima lettera anche se di natura commerciale.

L'articolo 39 co.2 bis del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 ha sostituito il citato co.2 bis prevedendo che l'esenzione si applicasse solo a condizione che le attività in questione non avessero esclusivamente natura commerciale.

*"2-bis. L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera **che non abbiano esclusivamente natura commerciale.**"*

Come chiarito dalla cassazione dette modifiche hanno carattere innovativo e non interpretativo quindi non si applicano retroattivamente (Cass. n.14530/2010)

La Circolare del 29.01.2009 elencava i criteri per ciascuna attività per stabilire quando doveva essere considerata di natura non esclusivamente commerciale



ART.9 co.8 del D.Lgs. n.23 del 2011

Co.8 Sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'**articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992.**

Sono altresì esenti i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'**articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557**, convertito, con modificazioni, dalla **legge 26 febbraio 1994, n. 133**, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT).



ESENZIONE ICI – IMU ENC

ART.13 D.L.n.201 del 2011 conv.to L. n.214/2011
(anticipazione IMU in via sperimentale)

Co.13 Restano ferme le disposizioni dell'articolo 9 e dell'art.14, commi 1 e 6 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n.23.

per cui per l'IMU fin dal 1 gennaio 2012 si applicano le esenzioni previste dal co.8 dell'art.9 del D.Lgs. n.23/2011

ESENZIONE ICI – IMU ENC

EVOLUZIONE NORMATIVA Art.7 D.LGS. N.504/92

Con l'art.91-bis co.1 D.L. 24.01.2012 n.1 (conv.to L.n.27/2012) si modifica la lettera i) :
al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo
le parole: «allo svolgimento» sono inserite le seguenti: «con modalità non commerciali».

i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, **destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali** di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di **ricerca scientifica** didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.



ESENZIONE ICI – IMU ENC

EVOLUZIONE NORMATIVA

1993 - nessun riferimento alle modalità di esercizio delle attività

2005 – anche se di natura commerciale

2006 – che non abbiano esclusivamente natura commerciale

2012 – con modalità non commerciali



ESENZIONE ICI – IMU ENC

ART.91- bis D.L. n.1/2012

Introduce l'utilizzazione mista

Co.2 Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.



ESENZIONE ICI – IMU ENC

ART.91- bis D.L. n.1/2012

Introduce l'utilizzazione mista

*Co.3 Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. **Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali.***



ESENZIONE ICI – IMU ENC

ART.91- bis D.L. n.1/2012

Co.4

Abroga il comma 2-bis dell'art. 7 del D. L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il quale prevedeva che l'esenzione in parola si intendeva applicabile alle attività indicate nella lett. i) che non avessero esclusivamente natura commerciale.

ESENZIONE ICI – IMU ENC

 Decreto del 19 novembre 2012 n. 200 - Min. Economia e Finanze

Art. 1 Definizioni

Art. 2 Oggetto

Art. 3 Requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali

Art. 4 Ulteriori requisiti

Art. 5 Individuazione del rapporto proporzionale

Art. 6 Dichiarazione

Art. 7 Disposizioni finali

Decreto del 19 novembre 2012 n. 200 - Min. Economia e Finanze

Art. 1 Definizioni

.....

p) modalita' non commerciali: modalita' di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà;

q) utilizzazione mista: l'utilizzo dello stesso immobile per lo svolgimento di una delle attività individuate dall' **articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992**, con modalita' non commerciali, unitamente ad attività di cui alla stessa lettera i) svolte con modalità commerciali, ovvero ad attività diverse da quelle di cui al medesimo **articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992**.



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

C(2012) 9461

NOZIONE DI IMPRESA

la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento . La classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività. Questo principio generale comporta tre importanti conseguenze:

- 1) ininfluenza lo status che una legge nazionale specifica conferisce a un determinato soggetto. Ciò significa che la forma giuridica e organizzativa è irrilevante. L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica.
- 2) l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato
- 3) un soggetto è classificato come impresa sempre in relazione a un'attività specifica. Un soggetto che svolga attività a carattere sia economico che non economico è considerato un'impresa solo per quanto riguarda il primo tipo di attività.

Per attività economica si intende ogni attività che preveda l'offerta su un mercato di beni e servizi per cui anche se le attività sono fornite per utilità sociale, tale elemento non basta da solo per escluderne la natura economica



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'ICI

L'aiuto di Stato accordato sotto forma di esenzione dall'ICI, concesso a enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92, illecitamente posto in essere dall'Italia in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, è incompatibile con il mercato interno.

CONSIDERAZIONI

Ai fini dell'esenzione dell'ICI qualsiasi offerta di beni e servizi in un mercato costituisce attività economica, mentre è da escludersi il carattere commerciale solo nel caso in cui l'attività sia svolta in modo del tutto gratuito



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'ICI

GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA' **Cass. civ. Sez. V, Sent., 08-07-2015, n. 14225**

« la norma di cui al **D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2 bis**, (introdotto dalla **legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248**), che ha avuto vita breve (dal 3 dicembre 2005 al 4 luglio 2006 come si è detto), era sospettata, non senza fondamento, di essere in conflitto con la normativa comunitaria sugli aiuti di Stato e con le regole sulla concorrenza: ragione per la quale essa avrebbe dovuto esser disapplicata qualora non fosse stata prontamente sostituita dal **D.L. n. 223 del 2006, art. 39**, convertito, con modificazioni, dalla **L. n. 248 del 2006**, con il quale è stato stabilito che: "l'esenzione disposta dal **D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i)**, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale". Una modifica, quest'ultima, che non può essa stessa essere giudicata in linea con la disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato, come testimonia il fatto che la commissione Europea sulla concorrenza abbia in proposito aperto un'indagine, per ovviare alla quale è stato poi approvato il **D.L. n. 1 del 2012, art. 91 bis**, (convertito con modificazioni dalla **L. n. 62 del 2012**)



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'ICI

GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

Cass. sent. n. 14225-14226 del 08.07.2015

L'esenzione Ici prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo, costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. **La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale.** La prova della sussistenza del requisito oggettivo spetta al soggetto che pretende l'applicazione dell'esenzione **e non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato**, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante tra quelle esenti, **non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale.** Nel caso, come quello di specie, di gestione di **una scuola paritaria**, non può ritenersi irrilevante ai fini Ici il fatto che gli utenti **paghino un corrispettivo, in quanto è un fatto rivelatore dell'esercizio dell'attività con modalità commerciali**, mentre deve ritenersi irrilevante il fatto che la gestione operi in perdita, in quanto anche un imprenditore può operare in perdita.



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'ICI

GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

Cass. sent. n. 14225-14226 del 08.07.2015

...."la nozione di imprenditore, ai sensi **dell'art. 2082 c.c.**, va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata che sia ricollegabile ad un dato obiettivo inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, che riguarda il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività e dovendo essere, invece, escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito, dato che non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni o servizi prodotti. Peraltro, ai fini dell'industrialità dell'attività svolta (**art. 2195, primo comma, cod. civ.**), per integrare il fine di lucro è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio; nè ad escludere tale finalità è sufficiente la qualità di congregazione religiosa dell'ente"



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'ICI

GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

Cass. Ord. Sez.VI n.19039-38-37-36-35 del 27.09.2016

In materia di ICI, ai fini del riconoscimento dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare che l'attività sia svolta con modalità non commerciali. A tal uopo, nel caso in cui un istituto religioso svolga attività di scuola paritaria, il pagamento di un corrispettivo per la fruizione dell'attività didattica è indice di esercizio di attività con modalità commerciali, non assumendo rilievo, ai fini dell'esenzione, che gli introiti delle rette siano destinati a coprire i costi del personale laico occupato nella scuola al fianco di quello religioso.



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'ICI

GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 20-01-2017, n. 1571

"l'esenzione prevista dal **D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i)**, è limitata all'ipotesi in cui gli immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto indicate nella **L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)**,... non rilevando in contrario nè la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale nè il principio della libertà di svolgimento di attività commerciale da parte di un ente ecclesiastico - fondato, oltre che sulla **L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. a)**, anche sulla L. 25 marzo 1985, n. 121 in tema di revisione del concordato nè la successiva evoluzione normativa, in quanto: a) il **D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2-bis**, (aggiunto dalla **Legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248**, poi modificato dalla **L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 133** ed infine sostituito dal **D.L. 4 luglio 2006, 223, art. 39**, convertito nella **L. 4 agosto 2006, n. 248**) nell'estendere l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), cit. alle attività ivi indicate "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse" (versione originaria) e poi a quelle "che non abbiano esclusivamente natura commerciale" (versione vigente), ha carattere innovativo e non interpretativo; b) il **D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 111-bis** (aggiunto dal **D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 6**), nel prevedere (comma 1) la perdita della qualifica di ente non commerciale per gli enti che esercitino prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta ad esclusione (comma 4) di quelli ecclesiastici, riflette i suoi effetti unicamente sulla qualità del soggetto utilizzatore dell'immobile, ma non sul requisito oggettivo dell'attività nello stesso esercitata" (Cass. n. 10336/15; n. 14530/10; cfr. Cass. n. 12012/15).



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'ICI

GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

Cass. Ord. Sez.V n.12282 pubb.ta il 17.05.2017

Tuttavia la Corte ha anche ritenuto che in ogni caso: «l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, anche in base all'evoluzione di cui all'art. 7, comma 2 bis, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv. dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 (come sostituito dall'art. 39, comma 1, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), impone di considerare realizzate in senso non esclusivamente commerciale le attività sanitarie e assistenziali che, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, per le concrete modalità di svolgimento, non siano orientate alla realizzazione di profitti, senza che rilevi il mero fatto dell'esistenza di una convenzione pubblica alla base di tale attività.



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'ICI

GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

Cass. Ord. Sez.V n.12282 pubb.ta il 17.05.2017

Tuttavia la Corte ha anche ritenuto che in ogni caso: «l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, anche in base all'evoluzione di cui all'art. 7, comma 2 bis, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv. dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 (come sostituito dall'art. 39, comma 1, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), impone di considerare realizzate in senso non esclusivamente commerciale le attività sanitarie e assistenziali che, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, per le concrete modalità di svolgimento, non siano orientate alla realizzazione di profitti, senza che rilevi il mero fatto dell'esistenza di una convenzione pubblica alla base di tale attività.



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'IMU

L'esenzione dall'IMU, concessa ad enti non commerciali che svolgono negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92, non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'IMU

Le prestazioni a titolo gratuito non determinano in ogni caso attività commerciale

IL CONCETTO DI CORRISPETTIVO SIMBOLICO

- sganciato dal costo del servizio
- non deve rappresentare una remunerazione del costo del servizio
- a seconda della attività (sanitarie, didattiche ect.) e per le attività commerciali deve essere di importo simbolico e comunque non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito di territoriale



ESENZIONE ICI – IMU ENC

DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19.12.2012

ICI (2012) 9461

IN MERITO ALL'ESENZIONE AI FINI DELL'IMU

IL CONCETTO DI CORRISPETTIVO SIMBOLICO

Il limite della metà del prezzo medio, fissato per le stesse attività svolte nel medesimo ambito territoriale con modalità concorrenziali può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione e non implica a contrario che possono beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.1 definisce (tra l'altro) le attività:

f) **attività assistenziali**: attività riconducibili a quelle di cui all'**articolo 128 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112**, relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia;

g) **attività previdenziali**: attività strettamente funzionali e inerenti all'erogazione di prestazioni previdenziali e assistenziali obbligatorie;

h) **attività sanitarie**: attività dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal **decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 29 novembre 2001**;

ESENZIONE ICI – IMU ENC



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.1 definisce (tra l'altro) le attività:

j) attività' ricettive: attività' che prevedono l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività' istituzionali e la discontinuità nell'apertura nonché, relativamente alla ricettività sociale, quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività' svolte in strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'**articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79**;

k) attività' culturali: attività' rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte;

l) attività' ricreative: attività' dirette all'animazione del tempo libero;

m) attività' sportive: attività' rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'**articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289**;



ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.1 definisce (tra l'altro) le attività:

n) **attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222:**
attività 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;

o) **attività istituzionali: le attività di cui alle lettere da f) a n) del presente articolo, volte alla realizzazione di fini di utilità sociale;**

ESENZIONE ICI – IMU ENC



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.2 definisce l'oggetto del regolamento:

- 1. Le disposizioni del presente regolamento sono dirette a stabilire, ai sensi dell'articolo 91-bis, comma 3, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, le modalita' e le procedure per l'applicazione proporzionale, a decorrere dal 1° gennaio 2013, dell'esenzione dall'IMU per le unita' immobiliari destinate ad un'utilizzazione mista, nei casi in cui non sia possibile procedere, ai sensi del comma 2 del citato articolo 91-bis, all'individuazione degli immobili o delle porzioni di immobili adibiti esclusivamente allo svolgimento delle attivita' istituzionali con modalita' non commerciali.*

Quindi non sono disposizioni che ridefiniscono le attività meritorie ma attengono ai criteri per stabilire se quella attività istituzionale sia svolta con modalità non commerciali



ESENZIONE ICI – IMU ENC
EVOLUZIONE NORMATIVA Art.7 D.LGS. N.504/92
CHI SONO GLI ENC

REQUISITO SOGGETTIVO

essere Ente Non Commerciale (soggetti di cui all' art. 73, comma 1, lettera c) del TUIR)

La **definizione di ENC** - Art.1 lett. c) e d) del D.M. n.200 del 19.11.2012

c) enti non commerciali: **gli enti pubblici e privati diversi dalle società** di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, **che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;**

d) oggetto esclusivo o principale: per **oggetto esclusivo** si intende quello determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata;

Per **oggetto principale** si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto; in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente stesso è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato;



ESENZIONE ICI – IMU ENC
EVOLUZIONE NORMATIVA Art.7 D.LGS. N.504/92
CHI SONO GLI ENC

REQUISITO SOGGETTIVO

Elencazione dei soggetti ENC come da istruzioni modello dichiarativo

➤ **gli enti pubblici :**

gli organi e le amministrazioni dello Stato;

gli enti territoriali (comuni, consorzi tra enti locali, comunità montane, province, regioni, associazioni e enti gestori del demanio collettivo, camere di commercio);

le aziende sanitarie e gli enti pubblici istituiti esclusivamente per lo svolgimento di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie;

gli enti pubblici non economici;

gli istituti previdenziali e assistenziali;

le Università ed enti di ricerca;

le aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB);



ENTI NON COMMERCIALI IMU/TASI

Requisiti soggettivi ed oggettivi per l'esenzione TOTALE

REQUISITO SOGGETTIVO

Elencazione dei soggetti ENC come da istruzioni modello dichiarativo

➤ **gli enti privati :**

gli enti disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni comitati) e gli enti disciplinati da specifiche leggi di settore, come, ad esempio: le organizzazioni di volontariato (legge 11 agosto 1991, n. 266);

le organizzazioni non governative (legge 26 febbraio 1987, n. 49, art. 5);

le associazioni di promozione sociale (legge 7 dicembre 2000, n. 383);

le associazioni sportive dilettantistiche (art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289);

le fondazioni risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate (D.Lgs. 23 aprile 1998, n. 134);

le ex IPAB privatizzate (a seguito, da ultimo, dal D.Lgs. 4 maggio 2001, n. 207);



ENTI NON COMMERCIALI IMU/TASI

Requisiti soggettivi ed oggettivi per l'esenzione TOTALE

REQUISITO SOGGETTIVO

Elencazione dei soggetti ENC come da istruzioni modello dichiarativo

➤ **gli enti privati :**

- gli enti che acquisiscono la qualifica fiscale di Onlus (D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 con la precisazione che nell'ambito del requisito soggettivo di cui all'art. 7 co. 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992, non rientrano in automatico tutte le ONLUS a prescindere dalla commercialità o meno dell'attività svolta;
- gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense e delle intese tra lo Stato Italiano e le altre confessioni religiose

ESENZIONE ICI – IMU ENC



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.3 enuclea i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali:

1. Le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente

non commerciale prevedono:

a) **il divieto di distribuire**, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;

b) **l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;**

c) **l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento** per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge

Cfr Risoluzione n.3/DF del 04.03.2013 – per termini e modalità adeguamento statuto Ris. N.1/DF-2012



ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.200)

CONTROLLO DELL'ENTE SUL REQUISITO SOGGETTIVO:

- a) Verificare se trattasi di ente pubblico o ente privato
- b) Controllo nello statuto/atto costitutivo e per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti scrittura privata se prevede quanto prescritto dall'art.3 del D.M. 200/2012 in merito ai divieti di distribuzione, obbligo di reinvestire, obbligo di devoluzione.

Trattasi di controllo meramente formale

Ai sensi del co.2 dell'art. 7 del D.M. 200 gli ENC

Gli enti non commerciali tengono a disposizione dei comuni la documentazione utile al fine dello svolgimento dell'attività di accertamento e controllo, dalla quale risultano gli elementi rilevanti ai fini della individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del presente regolamento.

Ai sensi del co.1 dell'art.7 Entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, del presente regolamento.

Termine considerato dal MEF non perentorio

ESENZIONE ICI – IMU ENC



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.4 co.2 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' ASSISTENZIALI E SANITARIE (anche quelle sociosanitarie)

- a) **sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate** con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;
- b) **se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla meta' dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale**, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.



ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.4 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' ASSISTENZIALI E SANITARIE (anche quelle sociosanitarie)

In merito al corrispettivo simbolico **nelle istruzioni al modello dichiarativo IMU-TASI ENC** , previo richiamo ai criteri della Commissione (« per escludere» si legge:

..... spetta, quindi, al comune, in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali, valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente commerciale, non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico, poiché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita della decisione della Commissione



L'art.4 co.3 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' DIDATTICHE

3. Lo svolgimento di attivita' didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

- a) l'attivita' e' paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicita' del bilancio;
- c) **l'attivita' e' svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.**

ESENZIONE ICI – IMU ENC



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.4 co.3 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' DIDATTICHE

CONTROLLO DEL COMUNE

Al fine della verifica se i corrispettivi percepiti dall'ENC possano qualificarsi come simbolici, nel modello dichiarativo ENC al Quadro B vi è uno specifico riquadro dedicato alle attività didattiche, il quale prevede, al primo rigo, l'indicazione del "Cm" che è il valore del corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale e quella del "Cms" che rappresenta il costo medio per studente pubblicato sul sito internet del Ministero dell'istruzione e dell'Università.

COSTO MEDIO PER STUDENTE:

Scuola infanzia : € 5.739,17

Scuola primaria: € 6.634,15

Istruzione secondaria primo grado: € 6.835,85

Istruzione secondaria secondo grado: € 6.914,31

Università non statali: € 7.571,00



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.4 co.4 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' RICETTIVE:

4. Lo svolgimento di attivita' ricettive si ritiene effettuato con modalita' non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla meta' dei corrispettivi medi previsti per analoghe attivita' svolte con modalita' concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)


L'art.4 co.4 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' RICETTIVE:

DEFINIZIONE (art. 1 lett.j) D.M. n.200)

attività ricettive : attività' che prevedono l'accessibilità' limitata ai destinatari propri delle attività' istituzionali e la discontinuità' nell'apertura nonché', relativamente alla ricettività' sociale, quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività' svolte in strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79; (ovvero secondo la classificazione delle L. regionali)

Esempio:

Rientrano nella ricettività sociale le attività dirette a garantire soluzioni abitative per bisogni speciali e quindi di attività caratterizzate dall'attenzione a situazioni critiche (ad esempio: centri di accoglienza, pensionati per parenti di malati ricoverati in ospedali distanti dalle proprie residenze, comunità alloggio) trattandosi di attività attraverso le quali gli enti rispondono al bisogno di sistemazioni abitative temporanee, nonché le attività ricettive siano dirette a sostenere i bisogni abitativi di categorie sociali meritevoli (ad esempio: pensionati per studenti per lavoratori precari, per stranieri e strutture simili), ovvero le strutture che esercitano attività di accoglienza strumentale in via immediata e diretta al culto e alla religione per la quale non è oggettivamente ipotizzabile l'esistenza di un mercato concorrenziale in cui operano enti commerciali

ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)


L'art.4 co.4 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' RICETTIVE:

In merito all'Housing sociale le istruzioni (pag.16) specificano:

Relativamente, invece, alla ricettività sociale (il cosiddetto housing sociale), la lett. j), comma 1, dell'art. 1 del Regolamento n. 200 del 2012 prende in considerazione le attività dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Un'attività ricettiva, quindi, per essere considerata di carattere sociale deve essere strumentale e strettamente funzionale al soddisfacimento di bisogni di natura sociale e deve porsi, pertanto, in rapporto complementare rispetto alla attività ricettiva pura e semplice che, in via generale, viene svolta nelle strutture alberghiere e paralberghiere. In particolare, questa tipologia di attività deve essere strumentale a obiettivi di:

ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)


L'art.4 co.4 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' RICETTIVE:

In merito all'Housing sociale le istruzioni (pag.16) specificano:

- **assistenza o protezione sociale**, presupponendo, quindi, un bisogno assistenziale o di protezione dei beneficiari. Lo svolgimento di tale attività intende dare risposta di regola a esigenze abitative, anche temporanee, **offrendo oltre al mero servizio di alloggio, l'utilizzo di spazi comuni che costituiscono ambienti ricreativi e di convivenza, anche extralavorativa, quali la disponibilità di una biblioteca, di uno spazio comune adibito alla refezione, di un ambiente adibito al lavaggio degli indumenti** (come, a titolo esemplificativo, avviene nel caso del lavoratore fuori sede con retribuzione insufficiente a pagare un affitto, al padre separato, all'anziano semi autosufficiente); il paragone tariffario potrebbe essere fatto con i residence e/o strutture similari;

ESENZIONE ICI – IMU ENC



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.4 co.4 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' RICETTIVE:

In merito all'Housing sociale le istruzioni (pag.16) specificano:

•**educazione e formazione.** In tale tipologia di attività rientrano la casa dello studente e il pensionato universitario. Anche qui il paragone (molto pragmaticamente utile a rafforzare l'esenzione) potrebbe essere con i residence e le strutture similari, ferma la necessità di comparare prestazioni omogenee (non si può in sintesi comparare la messa a disposizione di una camera con bagno ed uso cucina con l'attività di accudimento, accompagnamento, socializzazione e formazione di un pensionato universitario ben organizzato):

ESENZIONE ICI – IMU ENC



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.4 co.4 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' RICETTIVE:

In merito all'Housing sociale le istruzioni (pag.16) specificano:

- **turismo sociale**; e qui effettivamente il parametro di riferimento potrebbe essere costituito dalle rette alberghiere del territorio di riferimento, ferme le modalità di accesso selezionato che prevedono sia la prassi che il diritto amministrativo.

ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)


L'art.4 co.4 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' RICETTIVE:

MODALITA' (art.4 co.4 D.M. n.200)

lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

CONTROLLI DEL COMUNE

L'individuazione del prezzo medio pone la necessità di una ricognizione preferibilmente su base comunale delle tariffe medie praticate proprio dalle strutture ricettive di tipo alberghiero diverse da quelle che possono usufruire dell'esenzione e di quelle ricettive extralberghiere che operano al pari delle imprese in quanto gestite da enti commerciali e qualora nell'ambito comunale non esistano strutture di riferimento detto ambito può essere esteso fino a quello regionale.

per le categorie ricettive rivolte al “turismo sociale” occorre fare riferimento alle tariffe praticate da strutture alberghiere di bassa/media categoria (due/tre stelle) ubicate nel medesimo ambito territoriale di riferimento, mentre per le strutture ricettive destinate a far fronte ad esigenze abitative di carattere temporaneo, si ritiene che le strutture comparabili possano essere individuate nei c.d. “residence” ovvero in strutture ricettive similari, sempre debitamente autorizzate, che offrono di regola un periodo di soggiorno prolungato e una gamma di servizi accessori e/o utilità collaterali ...”.

ESENZIONE ICI – IMU ENC



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.4 co.5 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' CULTURALI E ATTIVITA' RICREATIVE:

5. Lo svolgimento di attivita' culturali e attivita' ricreative si ritiene effettuato con modalita' non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla meta' dei corrispettivi medi previsti per analoghe attivita' svolte con modalita' concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)


L'art.4 co.5 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' CULTURALI E ATTIVITA' RICREATIVE:

REQUISITI DI SETTORE – ATTIVITA' CULTURALI e ATTIVITA' RICREATIVE

DEFINIZIONE (art.1 lett. k) e lett. L) D.M. n.200)

Attività culturali: quelle rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, ivi comprese le attività che rientrano nella competenza del Ministero dei beni e le attività culturali (musei, pinacoteche e simili, teatri e cinema)”.

Attività ricreative: dirette all'animazione del tempo libero (circoli ricreativi)

CONDIZIONI (art.4 co.5 D.M. n.200)

si ritengono effettuate con modalità non commerciali “se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio”.

CONTROLLI DEL COMUNE

Fare riferimento alle attività commerciali nel medesimo ambito comunale in difetto  ambito regionale



L'art.4 co.6 indica gli ulteriori requisiti :

ATTIVITA' SPORTIVE:

6. Lo svolgimento di attivita' sportive si ritiene effettuato con modalita' non commerciali se le medesime attivita' sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla meta' dei corrispettivi medi previsti per analoghe attivita' svolte con modalita' concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)



DEFINIZIONE (art.1 lett.m) D.M. n.200

Attività sportive: rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

CONDIZIONE (art.4 co.6 D.M. n.200)

l'ente svolga nell'immobile esclusivamente attività sportiva agonistica "organizzata" direttamente (ad esempio: partite di campionato, organizzazione di corsi, tornei) e non si limiti a mettere a disposizione l'immobile per l'esercizio individuale dello sport (ad esempio: affitto di campi da tennis, gestione di piscine con ingressi a pagamento, affitto di campi da calcio a singoli o gruppi)

Non sono rilevanti e dunque non si considerano come corrispettivi, gli importi dell'eventuale iscrizione, versato dai frequentatori alle società ed associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai sensi dell'art. 90 della Legge n. 289 del 2002, in quanto avente la mera la mera funzione di consentire alle società e alle associazioni sportive dilettantistiche di organizzare l'attività sportiva all'interno delle Federazioni sportive nazionali e degli Enti di promozione sportiva, secondo quanto previsto dalla normativa di settore.

CONTROLLI DEL COMUNE:

Verifica dell'affiliazione

Verifica effettivo svolgimento dell'attività sportiva

Parametro del corrispettivo simbolico: requisito della gratuità ovvero del versamento di un corrispettivo simbolico comunque non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità commerciali nello stesso ambito territoriale

ESENZIONE ICI – IMU ENC

LE ATTIVITA' DI RICERCA SCIENTIFICA:

E' stata inserita nell'elenco delle attività meritorie dall'art.2 co.3 D.L. n.102/2013 con decorrenza dal 01.01.2014

Da istruzioni ministeriali:

la Commissione europea ha precisato che, nella disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, “determinate attività delle università e degli organismi di ricerca non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme sugli aiuti di Stato. Ciò riguarda le principali attività degli organismi di ricerca, in particolare: a) le attività di formazione per disporre di maggiori risorse umane meglio qualificate; b) le attività di R&S svolte in maniera indipendente in vista di maggiori conoscenze e di una migliore comprensione, inclusa la R&S in collaborazione; c) la diffusione dei risultati della ricerca”. La Commissione ha, altresì, chiarito che “le attività di trasferimento di tecnologia (concessione di licenze, creazione di spinoff e altre forme di gestione della conoscenza create dagli organismi di ricerca) rivestono carattere non economico qualora siano “di natura interna” e tutti i redditi da esse provenienti siano reinvestiti nelle attività principali degli organismi di ricerca interessati”



ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.5 detta le regole per l'individuazione del rapporto proporzionale:

1. Il rapporto proporzionale di cui al **comma 3 dell'articolo 91-bis del citato decreto-legge n. 1 del 2012**, e' determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attivita' con modalita' commerciali ovvero non commerciali e al tempo, secondo quanto indicato nei commi seguenti.
2. Per le unita' immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 e' prioritariamente determinata **in base alla superficie** destinata allo svolgimento delle attivita' diverse da quelle previste dall'**articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992**, e delle attivita' di cui alla citata lettera i), svolte con modalita' commerciali, rapportata alla superficie totale dell'immobile.
3. Per le unita' immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 e' determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attivita' sono svolte con modalita' commerciali, rapportato **al numero complessivo** dei soggetti nei confronti dei quali e' svolta l'attivita'.
4. Nel caso in cui l'utilizzazione mista, anche nelle ipotesi disciplinate ai commi 2 e 3, e' effettuata limitatamente a **specifici periodi dell'anno**, la proporzione di cui al comma 1 e' determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile e' utilizzato per lo svolgimento delle attivita' diverse da quelle previste dall'**articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992**, ovvero delle attivita' di cui alla citata lettera i) svolte con modalita' commerciali

ESENZIONE ICI – IMU ENC



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.5 detta le regole per l'individuazione del rapporto proporzionale:

5. Le percentuali determinate in base ai rapporti che risultano dall'applicazione delle disposizioni di cui ai commi precedenti, indicate per ciascun immobile nella dichiarazione di cui al successivo articolo 6, si applicano alla rendita catastale dell'immobile in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'IMU dovuta



L'art.5 detta le regole per l'individuazione del rapporto proporzionale:

UTILIZZAZIONI MISTE – ESENZIONE PARZIALE

1° PARAMETRO – variazione catastale – generazione di autonome Unità Immobiliari Urbane

Art.91-bis D.L. n.1 del 2012 co.2:

Qualora l'unita' immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 **si applica solo alla frazione di unita' nella quale si svolge l'attivita' di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attivita'.**

Alla restante parte dell'unita' immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente

ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.5 detta le regole per l'individuazione del rapporto proporzionale:

UTILIZZAZIONI MISTE – ESENZIONE PARZIALE

2° PARAMETRO applicazione se non possibile frazionamento – rapporto proporzionale

Art.91-bis D.L. n.1 del 2012 co.3:

Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, **l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione.** Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalita' e le procedure relative alla predetta dichiarazione ***gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonche' i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attivita' di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalita' non commerciali***



L'art.5 detta le regole per l'individuazione del rapporto proporzionale:

UTILIZZAZIONI MISTE – ESENZIONE PARZIALE

2° PARAMETRO - individuazione del rapporto proporzionale

Art.5 co.1 del D.M. n.200

1. Il rapporto proporzionale di cui al comma 3 dell'articolo 91-bis del citato decreto-legge n. 1 del 2012, e' determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attivita' con modalita' commerciali ovvero non commerciali e al tempo, secondo quanto indicato nei commi seguenti

I parametri dei quali occorre tener conto sono:

a) **lo spazio;**

b) **il numero** dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali;

c) **il tempo.**

ESENZIONE ICI – IMU ENC



IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.5 detta le regole per l'individuazione del rapporto proporzionale:

2° PARAMETRO - individuazione del rapporto proporzionale

I parametri (spazio, numero, tempo) non sono fra loro necessariamente alternativi ed anzi potrebbero trovare contestuale applicazione a seconda delle tipologie di attività e di modalità e tempi di esercizio, ma assume valenza prioritaria, ex co. 2 dell'art. 5 cit., il criterio dello spazio.

Quindi **in primis** occorrerà distinguere la superficie utilizzata per l'attività non commerciale da quella invece asservita all'attività (sia questa singola o plurima) non commerciale e riportare la superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle meritevoli, alla superficie totale dell'immobile. (art.5 co.2 D.M. 200)

La quantificazione della superficie si rapporta non già a quella catastale (se trattasi di fabbricato) bensì all'effettiva superficie utilizzata.

la percentuale derivante da tale rapporto (unitamente a quella desumibile dagli altri criteri) deve essere applicata alla rendita catastale dell'immobile

ESENZIONE ICI – IMU ENC

IL REGOLAMENTO MEF (D.M. 19.11.2012 n.220)

L'art.5 detta le regole per l'individuazione del rapporto proporzionale:

2° PARAMETRO - individuazione del rapporto proporzionale - soggetti

Per le unità immobiliari che **sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista**, sicché non è praticabile il distinguo superficiario, dispone il co. 3 dell'art. 5 che **la proporzione 1 si determina in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività.**

Tale criterio può considerarsi **sia come supplente a quello della superficie** se tutta l'unità immobiliare fosse indistintamente destinata all'utilizzazione mista, **ma anche concorrente**, se al netto della superficie esclusivamente utilizzata per l'attività commerciale, nella residua superficie l'attività svolta fosse contestualmente meritoria e commerciale. In siffatta ipotesi, si determinano sia la quota percentuale di imponibilità per superficie, che quella per soggetti, che sommandosi quantificano la complessiva percentuale di imponibilità da considerare per la tassazione Imu e Tasi.



L'art.5 detta le regole per l'individuazione del rapporto proporzionale:

UTILIZZAZIONI MISTE – ESENZIONE PARZIALE

2° PARAMETRO - individuazione del rapporto proporzionale – tempo

Qualora l'utilizzazione mista sia effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione sarà determinata anche in base ai giorni (e non periodo di gg. 15 del mese) durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività diverse da quelle meritevoli.

Tale criterio è ovviamente eventuale ma concorrente a quelli della superficie e dei soggetti non sussiste una particolare gerarchia tra i criteri individuati ma essi possono essere combinati o meno tra di loro in ragione della specifica utilizzazione dell'immobile o porzione di esso

Se la somma delle singole percentuali di imponibilità fosse superiore al 100%, l'immobile è totalmente imponibile

REQUISITI PER ESENZIONE

- a) SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' MERITORIA CON MODALITA' NON COMMERCIALI
- b) UTILIZZAZIONE DIRETTA ED ESCLUSIVA



Trattasi di una condizione soggettiva che si esprime nella:

- coincidenza tra soggetto possessore e soggetto utilizzatore dell'immobile
- destinazione esclusiva allo svolgimento di attività istituzionali” prevista dall'art.7 cit. deve essere intesa non già come destinazione di intenti ma quale destinazione di uso concreto.

REQUISITI PER ESENZIONE

L'esenzione non spetta solo perché l'ENC sia una onlus o un Ente ecclesiastico (*qualità del soggetto utilizzatore*)

L'esenzione non spetta né per il solo fatto che l'attività rientri tra quelle esenti

ex multis, Cass.ord.n.1571 del 20/01/2017; Cass, sent. nn. 13971-13970-13969-13968 del 20/05/2016; Cass, sent. nn. 5041-5042-5043 del 22/01/2015; Cass., sez. trib sent. n. 10337 del 20/15/2015; Cass, sez. trib sent. n. 12012 del 10/06/2015


REQUISITI PER ESENZIONE: NON COMPETE SE L'IMMOBILE E' DATO IN LOCAZIONE

CASS Sez. Trib. n. 25159 del 07.12.2016

l'esenzione dall'imposta che l'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito.

L'esenzione non spetta, pertanto, nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse" (tra le tante: Cass. nn.8054/05; 18838/06; 3733/10; 4502/12; 14226/15).²⁵⁴



REQUISITI PER ESENZIONE: NON COMPETE SE L'IMMOBILE E'
DATO IN LOCAZIONE

CASS Sez. Trib. n. 8860/2016

L'esenzione non è applicabile ove l'immobile sia locato, rilevando in tale ipotesi l'utilizzo a fini di lucro da parte del proprietario, a prescindere dall'attività posta in essere al suo interno dal conduttore e dalle modalità di reimpiego dei canoni riscossi

Cfr Cass n.24944/2016; n.10335/2015



LA QUESTIONE DEGLI ATR – ATC (ex IACP)

La posizione degli Istituti:

- Presenza del requisito soggettivo in quanto enti pubblici di servizio non economici ausiliari della Regione esercitano quindi una funzione istituzionale di gestione del patrimonio dell'edilizia sociale senza finalità commerciale
- Sostengono di svolgere attività meritoria e nella specie ricettività sociale
- Il canone richiesto è modestissimo e come tale slegato da qualsiasi logica di mercato
- Non è rilevante il precedente delle SS.UU. (n.28160/2008) perché precedente alle innovazioni dell'art.7 lett.i a seguito dell'art.91 bis D.L. n.1/2012 e dal D.M. n.200/2012 che avrebbe riscritto le condizioni per l'accesso all'evoluzione
- I proventi dalla locazione sono destinati all'attività istituzionale



LA QUESTIONE DEGLI ATR – ATC (ex IACP)

La posizione degli enti locali:

- DIFETTO DI COINCIDENZA TRA POSSESSORE E UTILIZZATORE NON RILEVANZA DELLA FINALITA' DI PUBBLICO INTERESSE

Giurisprudenza di riferimento:

(*ex multis*, Cass.sent.25508 del 18/12/2015; Cass.sent. n. 25159 del 07/12/2016; Cass.sent.n.24944 del 06/12/2016; Cass.sez.civ. ord.n.12854 del 06/06/2014; Cass.sez.civ.ord.n.13712 del 30/05/2013; Cass.sez.trib.sent.nn.22201-22202-22203 del 03/09/2008).

Cass., sez. trib., ord. 18/06/2012, n. 10015; Cass., sez. trib., sent. n. 2821 del 24/02/2012; Cass., sez. trib., sent. n. 4502 del 24/02/2012; Cass., sez. trib., sent. n. 7385 dell'11/05/2012).



LA QUESTIONE DEGLI ATR – ATC (ex IACP)

La posizione degli enti locali:

- L'ATTIVITA' DI LOCAZIONE DI IMMOBILI NON RIENTRA NELLA FATTISPECIE QUALIFICANTE L'ATTIVITA' MERITORIA DI RICETTIVITA' SOCIALE

La ricettività sociale cui l'art.7, consiste in attività di accoglienza e di servizi offerti e svolti direttamente dal proprietario degli immobili nei confronti di determinate categorie svantaggiate (ad es. centri di accoglienza, pensionati per studenti, per lavoratori precari, per stranieri, pensionati per parenti di malati ricoverati in ospedali distanti dalle proprie residenze, comunità alloggio), mentre non è né può essere considerata tale quella consistente nella locazione di immobili (seppur per finalità sociali) venendo meno, in tale caso, l'utilizzo diretto.



LA QUESTIONE DEGLI ATR (ex IACP)

- IRRILEVANZA DELLA DESTINAZIONE DEI PROVENTI DA CANONI ALL'ATTIVITA' ISTITUZIONALE

Giurisprudenza di riferimento:

- *ex multis, Cass., sez.trib.ord. 01/07/2016, n.13542; Cass., sez.trib.sent. 18/12/2015, n.25508; Cass., sez.trib.ord. 21/11/2013, n.26188; Cass., sez. trib. sent. 17/02/2010, n.3733; Cass., sez.trib.ord. 15/01/2013, n.3843; Cass. sez.trib. sent.nn.22201-22202-22203 del 03/09/2008).*



LA QUESTIONE DEGLI ATR (ex IACP)

- RICHIAMO ALLA SENTENZA SS.UU. CASS. n.28160 del 22.11.2008

“... agli immobili locati (anche se per finalità sociali e assistenziali) non spetta mai l'esenzione prevista dal Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 7, comma 1, lettera i) - la quale esige la duplice condizione, insussistente per questa speciale categoria di immobili, dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito...”



LA QUESTIONE DEGLI ATR (ex IACP)

- RICHIAMO ALLA SENTENZA SS.UU. CASS. n.28160 del 22.11.2008

“... agli immobili locati (anche se per finalità sociali e assistenziali) non spetta mai l'esenzione prevista dal Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 7, comma 1, lettera i) - la quale esige la duplice condizione, insussistente per questa speciale categoria di immobili, dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito...”



LA QUESTIONE DEGLI ATR (ex IACP)

- LE MODIFICHE DELL'ART.7 NON HANNO ESCLUSO LA CONDIZIONE DELL'UTILIZZO DIRETTO

La modifica intervenuta sull'art.7, in vigore dal 2012, ha, ristretto, rispetto all'ici, l'ambito di operatività della norma di esenzione alle sole attività svolte con modalità “non commerciali” (*requisito oggettivo*) senza, peraltro, intaccare ma anzi confermando, l'ulteriore requisito dell'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'Ente possessore (*requisito soggettivo*).



ESENZIONE ICI – IMU ENC

LA QUESTIONE DEGLI ATR (ex IACP)

- LA PRESENZA DI UNA DISCIPLINA SPECIALE PER GLI IMMOBILI EX IACP

che l'art.13, co.10, D.L n.201/2011, conv.con mod. L. n.214 del 22/12/2012 stabilisce espressamente per gli immobili degli Enti per l'edilizia residenziale pubblica, comunque, denominati, destinati ad alloggi sociali, la soggezione a imu con l'applicazione della detrazione d'imposta di 200 euro. La norma istitutiva dell'imu ha, quindi, previsto per detti immobili una specifica tassazione, in tal modo intendendo, evidentemente, escluderli dall'esenzione di cui all'art.7, D.Lgs n.504/1992.

Art.13, comma 10, D.L. n.201/2011, conv. L.214 del 22/12/2011 "Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 nonché per le relative pertinenze, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. I comuni possono disporre l'elevazione dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. La suddetta detrazione si applica 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'articolo 93 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616."



ESENZIONE ICI – IMU ENC

LA QUESTIONE DEL COMODATO

NON RILEVA LA MERA GRATUITA' DELLA CONCESSIONE

NON RILEVA LA CIRCOSTANZA CHE L'UTILIZZATORE SIA UN ENC O ONLUS

Cass. n.8767 del 18.03.2015

« Anche se il possesso dell'immobile è in capo al ricorrente, l'esercizio delle attività assistenziali è compiuta da altro soggetto (il comodatario) e manca quindi il requisito dello svolgimento dell'attività esente direttamente da parte dello stesso, ai fini dell'esenzione ICI.

Nel caso di immobile dato in comodato, infatti, non rileva l'utilizzo che ne fa il comodatario, non soggetto ICI, mentre il proprietario-possessore è obbligato al pagamento dell'ICI senza avere diritto ad usufruire della relativa esenzione, per



LA QUESTIONE DEL COMODATO

QUANDO IL COMODATO NON FA PERDERE L'UTILIZZAZIONE DIRETTA?

Cass. n.25508 del 18.12.2015

non è la gratuità della concessione a consentire di per sé l'accesso all'esenzione bensì l'esistenza di un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei compiti istituzionali, che autorizza a ritenere una «COMPENETRAZIONE» tra di essi a configurarli come realizzatori di una medesima «ARCHITETTURA STRUTTURALE»

Cfr. Cass. n.25159/2016, n.24944/2016



ESENZIONE ICI – IMU ENC

LA QUESTIONE DEL COMODATO

QUANDO IL COMODATO NON FA PERDERE L'UTILIZZAZIONE DIRETTA?

Cass. n.25508 del 18.12.2015

E' onere del contribuente dimostrare rigorosamente l'esistenza tra gli enti (comodante e comodatario) del rapporto di STRETTA STRUMENTALITA' ORGANICA E FUNZIONALE



LA QUESTIONE DEL COMODATO

QUANDO IL COMODATO NON FA PERDERE L'UTILIZZAZIONE DIRETTA?

ECCEZIONE: SOLO PER I'ICI CASS. n.14913 del 20.07.2016

semprechè il Comune non sia avvalso della facoltà di cui all'art.59 del D.Lgs. .446/97 escludendo dal beneficio gli immobili che non siano DIRETTAMENTE UTILIZZATI DALL'ENTE IMPOSITORE

ESENZIONE ICI – IMU ENC



LA DESTINAZIONE NON E' NEGLI ATTI O NELLA NATURA DEL POSSESSORE MA DEVE ESSERE EFFETTIVA E CONCRETA

non è sufficiente la mera destinazione degli immobili a finalità istituzionali, bensì è necessaria la diretta ed immediata utilizzazione degli stessi allo svolgimento della attività

Cass. n.22547-546-545-543/2012; n.17516/2012; n.4502/2012

SI PERDE L'ESENZIONE :

▪ qualora il mancato utilizzo effettivo dell'immobile, abbia una "causa" che induca alla considerazione che sia cessata la strumentalità del bene all'esercizio delle attività protette

▪ *Cass.sent.27086 del 28/12/2016; Cass.sent.20516 - 20515 del 16/10/2016*



LA DESTINAZIONE NON E' NEGLI ATTI O NELLA NATURA DEL POSSESSORE MA DEVE ESSERE EFFETTIVA E CONCRETA

CASS. n.2098 del 27.01.2017

La destinazione catastale (categoria) non è rilevante al fine di escludere o riconoscere l'esenzione



ICI – IMU
DICHIARAZIONE E CONOSCENZA
EMENDABILITA' IN SEDE CONTENZIOSA
DELLA DICHIARAZIONE



PRINCIPIO GENERALE

Cass. SS.UU. civili Sent. 30-06-2016, n. 13378

*La natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., il disposto dell'art. 10, dello Statuto del contribuente - secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede - nonchè il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l'inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa..... **Va quindi condiviso l'orientamento espresso dalla Quinta sezione laddove ha riconosciuto la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco - anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato - allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria.***



Cass. civ. Sez. Trib. n.18453/2016

Svolgimento del processo

avviso di accertamento per il recupero dell'imposta ICI in riferimento ad una unità immobiliare in corso di ristrutturazione. La società contribuente impugnò l'avviso di accertamento sul presupposto che trattavasi di immobile inagibile.

La CTP respinse il ricorso con sentenza confermata su appello del contribuente dalla CTR perché il contribuente non aveva avanzato richiesta al Comune di inapplicabilità dell'imposta e denunciato le condizioni di inagibilità dell'immobile D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 8.

Ricorso in cassazione del contribuente



Cass. civ. Sez. Trib. n.18453/2016

MOTIVI DELLA DECISIONE

in tema di ICI e nella ipotesi di immobile inagibile, inabitabile e comunque di fatto inutilizzato, l'imposta va ridotta al 50 per cento, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 8, comma 1, e, qualora dette condizioni di inagibilità o inabitabilità - accertabili dall'ente locale o comunque autocertificabili dal contribuente - permangano per l'intero anno, il trattamento agevolato deve estendersi a tutto il relativo arco temporale, erroneamente il giudice di appello ha rigettato il ricorso ritenendo non provato lo stato di inagibilità dell'immobile, peraltro mai contestato dal Comune . Infatti, al contrario, era perfettamente noto al Comune di Verbania che l'immobile fosse in condizioni di grave inagibilità considerato che lo stesso Comune, scaduta la concessione edilizia in data 28/7/1998, non aveva concesso alcun permesso edificatorio sicchè nessun intervento edilizio poteva essere eseguito.

INAGIBILITA' DEL FABBRICATO E CONOSCENZA DELLO STATO



Cass. civ. Sez. Trib. n.18453/2016

MOTIVI DELLA DECISIONE

A tal riguardo tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente (L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1), di cui è espressione anche la regola secondo la quale al contribuente non può essere richiesta la prova dei fatti documentalmente noti all'ente impositore (L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 4), deve ritenersi che nessun altro onere probatorio gravasse nella fattispecie sul contribuente (23531/2008).

Sul punto si è pronunciata questa Corte con Sez. 5, Sentenza n. 12015 del 10/06/2015 secondo la quale "In tema di ICI, qualora l'immobile sia dichiarato inagibile, l'imposta va ridotta, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 8, comma 1, nella misura del 50 per cento anche in assenza di richiesta del contribuente **poichè, tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, a quest'ultimo non può essere chiesta la prova di fatti già documentalmente noti al Comune**".



CASS. Ord. Sez.5 n.12304 del 17.05.2017

Sosteneva la contribuente che erroneamente era stata applicata l'aliquota del 6,9 per mille in luogo della corretta aliquota del 4,9 per mille, dovuta per effetto dell'utilizzo diretto degli immobili adibiti a negozi o botteghe da parte dello stesso soggetto passivo di imposta.

La CTP rigettava il ricorso, rilevando che il beneficio dell'aliquota agevolata era subordinato alla previa presentazione all'amministrazione comunale di una denuncia in merito al possesso dei requisiti prescritti per il suo godimento. La CTR lo accoglieva annullando gli avvisi di accertamento.



CASS. Ord. Sez.5 n.12304 del 17.05.2017

I.....a Corte, tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente (L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1), di cui è espressione anche la regola secondo la quale **al contribuente non può essere richiesta la prova dei fatti documentalmente noti all'ente impositore** (L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 4), ha ritenuto che nessun altro onere probatorio gravasse nella fattispecie sul contribuente (23531/2008), con la conseguenza che andava comunque riconosciuta la riduzione dell'imposta dovuta.



CASS. Ord. Sez.5 n.12304 del 17.05.2017

Trattasi di affermazioni suscettibili di trovare applicazione anche al caso di specie, ove le condizioni soggettive ed oggettive previste dalle delibere comunali con le quali sono stati fissati i criteri per il pagamento dell'ICI, prevedono per la situazione della contribuente una riduzione dell'aliquota sulla base della quale calcolare l'imposta dovuta, sicchè deve reputarsi corretta l'applicazione operata nella sentenza impugnata dei principi ricavabili dal citato art. 6 della legge n. 212 del 2000.

RILEVANZA DELLA PROVA DEL NESSO PERTINENZIALE ANCHE IN DIFETTO DI DICHIARAZIONE



Cass. n.19126/2016

Svolgimento del processo

Con sentenza la CTR accoglieva l'appello proposto annullando gli avvisi di accertamento ICI per gli anni (OMISSIS) relativamente ad un'area di mq 3880, di cui mq 2930 edificabili, posseduta al 50%.

La Commissione tributaria regionale rilevava la natura pertinenziale dell'area in base alla documentazione fotografica prodotta ed alla provenienza per successione ereditaria dell'immobile, in parte rimasto ancora in proprietà indivisa col fratello, ritenendo irrilevante l'assenza di comunicazione al Comune della natura pertinenziale dell'area.

Il Comune impugna la sentenza in Cassazione

RILEVANZA DELLA PROVA DEL NESSO PERTINENZIALE ANCHE IN DIFETTO DI DICHIARAZIONE



Cass. n.19126/2016

MOTIVI DELLA DECISIONE

La nozione di "pertinenza", in quanto non fornita dalla legge tributaria, resta quella di cui alla nozione generale contenuta nell'art. 817 c.c., cui il decreto ICI rinvia "sic et simpliciter", 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.

Pertanto, quando nella medesima porzione immobiliare coesistono accessorietà ed edificabilità, l'effetto attrattivo che discende dal vincolo d'asservimento, rende irrilevante l'altra destinazione, siccome essa è strumentale a fini estranei al rapporto con la cosa principale.

Questa corte ha avuto anche modo di precisare (v. ad es. Cass. sez. 5, n. 6501 del 2005) che il regime in esame trova applicazione "solo se la natura pertinenziale resta convalidata mediante la verifica in concreto dei presupposti, oggettivo e soggettivo, posti dalla norma ordinaria" dell'art. 817 c.c., e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra (criterio oggettivo) e sulla volontà di dar vita ad un vincolo di accessorietà "durevole" (criterio soggettivo). Si tratta di un criterio, dunque, "fattuale" (cfr. ad es. Cass. sez. 5, n. 19161 del 2004) che impone una "indagine", in sede di merito, al fine di accertare "un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo "ius edificandi" e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile "ad libitum"

RILEVANZA DELLA PROVA DEL NESSO PERTINENZIALE ANCHE IN DIFETTO DI DICHIARAZIONE



Cass. n.19126/2016

MOTIVI DELLA DECISIONE

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. U, Sentenza n. 13378 del 30/06/2016).

RILEVANZA DELLA PROVA DEL NESSO PERTINENZIALE ANCHE IN DIFETTO DI DICHIARAZIONE



Principi Cass. SS. UU. Sentenza n. 13378 del 30/06/2016

✓la dichiarazione fiscale in generale, ha natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, integrante un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto, come tale emendabile e ritrattabile quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base della legge devono restare a suo carico

✓La natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., il disposto dell'art. 10, dello Statuto del contribuente - secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede – nonché il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l'inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa.

RILEVANZA DELLA PROVA DEL NESSO PERTINENZIALE ANCHE IN DIFETTO DI DICHIARAZIONE



Questioni sull'emendabilità

La conseguenza è che in sede contenziosa il contribuente può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, (alias comunale) allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

La questione che si porrà è se la facoltà di emendare possa riconoscersi anche per quelle situazioni in cui l'immobile non sia stato denunciato, perché la dichiarazione ICI/IMU non è una denuncia per cifra di affari (come per l'IVA) ma è una denuncia per singolo immobile la cui non ricomprensione (e non certo il differente apprezzamento per natura, es. terreno agricolo piuttosto che edificabile) determina, con riferimento a quell'immobile l'omissione dichiarativa



Cass n.26722 del 22.12.2016

. Invero la denuncia TARSU pur non perdendo la natura di dichiarazione di scienza, “..... *costituisce il presupposto dell'imposta poiché con essa l'ente impositore viene reso edotto della concreta destinazione degli spazi al fine della quantificazione della tassa tenuto conto della idoneità di ciascuno di essi alla produzione di rifiuti urbani ed assimilati.*”.

fi

LE QUALIFICAZIONI OGGETTIVE DELLE CATEGORIE FITTIZIE



LE CATEGORIE FITTIZIE

Introdotte nel Catasto per poter permettere l'identificazione di particolari unità prive di rendita, proprio per questo non sono denunce obbligatorie, ma ai soli fini inventariali sono iscritte nel catasto fabbricati

Dette unità possono assumere ai fini impositivi IMU/TASI la natura di aree edificabili o di fabbricati o addirittura come entità fisiche diverse da quelle appena menzionate e quindi non rilevanti ai fini della tassazione in quanto escluse dal presupposto impositivo sia della Tasi che dell'Imu.

F/1 Aree Urbane

F/2 Unità Collabenti

F/3 Fabbricati o porzioni in corso di costruzione

F/4 Fabbricati o porzioni in corso di definizione

F/ 5 Lastrici solari



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/1 Area Urbana

- **area risultante dalle demolizioni totali o parziali di unità immobiliari**
- **area derivata da distacco da “corti comuni”**
- **aree costituenti “beni comuni non censibili”**
- **pertinenze scoperte esclusive”**

✓ l'area (ante stralcio) partecipa alla consistenza del fabbricato cui è dedicata, allorché viene generata l'area urbana (a seguito di frazionamento) si rettifica anche il fabbricato la cui rendita si contrae

✓ la generazione di area urbana tramite apposita particella o subalterno non costituisce automaticamente area fabb.le salvo che l'area non rientri nella previsione di piano fra le zone edificabili.

✓ il concreto sfruttamento edilizio, che si apprezza tale dall'inizio dei lavori, consente ex art. 5, co.6, D.Lgs. n. 504/1992, di considerare l'unità alla stregua di un area edificabile.



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/2 Unità collabente

➤ Si intende ogni parte di immobile, intero immobile o complesso di immobili che, **nello stato in cui si trovano, non sono utili ed atti a produrre un reddito proprio e, cioè non sono idonee ad utilizzazioni produttive di reddito a causa dell'accentuato livello di degrado** (ruderi, strutture cadenti, fatiscenti, diroccati, pericolanti) ed in tutti i casi nei quali la concreta utilizzabilità non è conseguibile con soli interventi edilizi di manutenzione ordinaria e straordinaria (assenza di allacci alle reti dei servizi pubblici energia elettrica, acqua, gas)

Per Agenzia Entrate (nota n.29439/2013) sono tali quelli comunque individuabili e perimetrabili e cioè con presenza di copertura o parte di essa e di tutti i solai, muri perimetrali di altezza superiore al metro)

NON SONO TALI GLI IMMOBILI NON ULTIMATI (allo stato grezzo, senza impianti perché non sono mai stati fabbricati)



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/2 Unità collabente

Regole catastali

E' utilizzabile nel caso di fabbricato o porzione di fabbricato non in grado di fornire reddito autonomo (collabente) in quanto non recuperabile se non mediante lavori di manutenzione straordinaria

Nella redazione del documento in particolare:

- è opportuno redigere relazione tecnica;
- la rappresentazione grafica avviene esclusivamente sull'Elaborato planimetrico avendo cura di rappresentare tutti i livelli di piano preesistenti.

Per introdurre in atti un immobile collabente occorre utilizzare le seguenti causali:

- se proviene da Catasto Terreni “denuncia di nuova costruzione”
- se già presente al Catasto Urbano: “variazione della destinazione”, da abitazione, autorimessa, magazzino, ecc. a unità collabente.

Nel campo della relazione tecnica va indicato il numero di protocollo di rilascio del Certificato di Collabenza del Comune (L.662/96, art. 3, comma 55);

Ci vuole l'attestazione di mancanza allacciamento alle reti pubbliche



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/2 Unità collabente

PRO FABBRICATI (Tesi rigoristica)

il terreno è area di sedime di un fabbricato ed in virtù del principio di specialità non può essere autonoma area edificabile;

l'art.2 lett. a) del D.Lgs. n.504 definisce come fabbricato l'unità immobiliare iscritta nel catasto... considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione;

la rendita pari a zero in linea teorica non incide sul bene oggetto di tassazione ma sulla sua base imponibile;

ved. Cass. n.4308 del 23.02.2010

PRO AREA EDIFICABILE (Tesi economica)

la dichiarata e verificata collabenza impedisce di considerare l'immobile quale unità immobiliare che presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale;

Trattasi di vere e proprie aree edificabile in quanto spesso per le aree degradate lo strumento urbanistico comunale ne prevede il recupero o addirittura la delocalizzazione , sicchè rientrano a pieno titolo nella definizione ordinaria di cui all'art.2 e non in quella di cui all'art.5 co.6

una volta recuperato l'immobile necessita un nuovo accatastamento



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/2 Unità collabente

PRO FABBRICATI (Tesi rigoristica/oggettiva)

- il terreno è area di sedime di un fabbricato ed in virtù del principio di specialità non può essere autonoma area edificabile
- l'art.2 lett. a) del D.Lgs. n.504 definisce come fabbricato l'unità immobiliare iscritta nel catasto... considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione
- l'immobile è iscritto in catasto fabbricati
- la rendita pari a zero in linea teorica non incide sul bene oggetto di tassazione ma sulla sua base imponibile



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/2 Unità collabente

PRO AREA EDIFICABILE (Tesi economica)

- la dichiarata e verificata collabenza impedisce di considerare l'immobile quale unità immobiliare che presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale
- Trattasi di vera e propria area edificabile in quanto spesso per le aree degradate lo strumento urbanistico comunale ne prevede il recupero o addirittura la delocalizzazione , sicchè rientrano a pieno titolo nella definizione ordinaria di cui all'art.2 e non in quella di cui all'art.5 co.6 una volta recuperato l'immobile necessita un nuovo accatastamento
- la capacità economica del bene e fa prevalere il valore del suolo rispetto alla svuotata capacità reddituale del fabbricato collabente.
- A rigore di tale prospettazione, le unità immobiliari accatastate in F/2 sono comunque soggette alla tassazione delle imposte comunali sugli immobili perché esprimono un potenziale edificatorio "*di fatto*" che in assenza del fabbricato non ci sarebbe.

Cass. 5166 del 01.03.2013 - C.d. S. n.1731/2010



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/2 Unità collabente

Tesi mediana

Posto che in F/2, possono rientrare quelle unità che, nonostante il degrado, risultino comunque catastalmente individuabili e perimetrabili, l'apprezzabilità ai fini Imu, Ici e Tasi delle unità collabenti quali aree edificabili, si verifica solo e se, e, principalmente, da quando, si attiva l'utilizzazione edificatoria, tramite l'inizio dei lavori, dell'area di sedime dei fabbricati collabenti ex art.5 co.6 del D.Lgs. n.504 del 1992



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/3 fabbricati in corso di costruzione

- La categoria F/3 si utilizza nel caso di costituzione di nuove unità immobiliari che al momento dell'accatastamento non risultano ultimate e quindi non capaci di produrre reddito autonomo
- Vi rientrano i fabbricati o parti di essi ancora in corso di costruzione per i quali è facoltativo l'accatastamento
- Più che accatastamento è una richiesta di identificazione catastale in previsione, di cessione di edifici al grezzo o addirittura alle sole strutture portanti



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/3 fabbricati in corso di costruzione

➤ In quanto solitamente utilizzate per l'accatastamento di nuove costruzioni con lavori edilizi non ultimati, l'immobile durante la vigenza di detta categoria catastale **non potrà che rilevare come area edificabile, con la sola eccezione dell'immobile parzialmente ultimato ma utilizzato durante i lavori edilizi di suo completamento.** In tal caso qualora la porzione utilizzata costituisca un minimo modulo inventariale essa va considerata come autonomo fabbricato e come tale da tassare, mentre la restante parte dell'immobile o del compendio di immobili in corso di costruzione, rimane area edificabile.



LE CATEGORIE FITTIZIE

Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

FATTI DI CAUSA

La CTP respingeva l'impugnazione proposta dal contro l'avviso di accertamento per maggior imposta emesso dal, relativa a fabbricati di nuova costruzione, non ultimati e tuttavia accatastati.

La CTR accoglieva l'appello del e per l'effetto dichiarava dovuta la maggior imposta solo dal 5 luglio 2004, data di ultimazione dei fabbricati.



Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 5 d.lgs. 504/1992, per aver il giudice d'appello disconosciuto che l'iscrizione catastale del fabbricato è presupposto sufficiente per il suo assoggettamento a ICI.
- 2. Il ricorso è infondato.**



LE CATEGORIE FITTIZIE

Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

L'art. 2, comma 1, lett. a, d.lgs. 504/1992 stabilisce:
«per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano»
(primo periodo);

«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» **(secondo periodo).**

La giurisprudenza di legittimità ha proceduto al coordinamento interno della disposizione normativa, attribuendo al primo periodo carattere principale e al secondo periodo funzione ancillare



LE CATEGORIE FITTIZIE

Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

Si è quindi affermato che l'iscrizione in catasto o la sussistenza delle condizioni di iscrizione è presupposto sufficiente perché l'unità immobiliare sia considerata «fabbricato» e sia quindi assoggettata ad imposta (Cass. 10 ottobre 2008, n. 24924, Rv. 605153).



LE CATEGORIE FITTIZIE

Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

Si è aggiunto che il criterio alternativo descritto nel secondo periodo (ultimazione dei lavori o anteriore utilizzazione) acquista rilievo solo quando il fabbricato non sia ancora iscritto al catasto, giacché l'iscrizione realizza di per sé il presupposto principale dell'assoggettamento all'imposta (Cass. 23 giugno 2010, n. 15177, Rv. 613895).



LE CATEGORIE FITTIZIE

Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

Si è altresì precisato che l'ultimazione dei lavori o l'utilizzazione antecedente può dar luogo a tassazione in difetto di accatastamento, solo perché rivela che il fabbricato doveva essere iscritto in catasto, fermo che l'iscrizione o l'obbligo di iscrizione è presupposto sufficiente (Cass. 30 aprile 2015, n. 8781, Rv. 635335).



LE CATEGORIE FITTIZIE

Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

Questi principi vanno condivisi, in quanto la struttura normativa collega la qualifica di «fabbricato» come bene tassabile all'iscrizione catastale o all'obbligo di iscrizione, ponendo l'ultimazione dei lavori o l'utilizzazione antecedente nel ruolo di indici sussidiari, valevoli per l'ipotesi che sia stato omesso il dovuto accatastamento.



LE CATEGORIE FITTIZIE

Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

Occorre tuttavia chiarire che a questi fini è significativo unicamente l'accatastamento reale, perché l'accatastamento c.d. fittizio - istituzionalmente privo di rendita - non fornisce la base imponibile ex art. 5 d.lgs. 504/1992, né evidenzia una fattispecie autonoma per capacità contributiva.



Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

In particolare, **il classamento nella categoria fittizia F/3 («unità in corso di costruzione»)** - pur essenziale ai negozi civilistici su cosa futura - **non segnala una capacità contributiva autonoma rispetto a quella evidenziata dalla proprietà del suolo edificabile.**



LE CATEGORIE FITTIZIE

Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

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 dall'art. 5, comma 6, d.lgs. 504/1992 (valore dell'area tolto il valore del fabbricato in corso d'opera).



LE CATEGORIE FITTIZIE

Cassazione n.11694 pubb.ta 11.05.2017

3. Vale il seguente principio di diritto: *«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».*



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/4 Unità in corso di definizione

In corso di definizione implica la non conoscenza esatta dell'estensione dell'unità immobiliare e vanno compresi in F/4 quelle porzioni di fabbricato già ultimato non ancora definite funzionalmente o strutturalmente:

riserve di definizione della estensione di parti comuni coperte o scoperte

le aree scoperte all'interno del lotto destinate ad essere successivamente edificate (edificazione su area di corte)

il ritardo nella suddivisione degli spazi scoperti disponibili da poter alienare, successivamente all'accatastamento, ai proprietari di unità immobiliari esistenti all'interno del lotto

il ritardo nella divisione degli spazi disponibili ai piani terreni o interrati destinati ad attività commerciale o a box

la costituzione di porzioni di vano

a causa di ristrutturazione siano abbattuti muri divisorii tra varie unità di proprietà di una medesima ditta

Trattasi di un'iscrizione temporanea (non più di 6 mesi) che non comporta problematiche di individuazione oggettiva dell'immobile, perché per la maggior parte dei casi trattasi di un fabbricato.



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/5 Lastricato solare

Per lastricato solare si deve intendere quella superficie piana che è posta a copertura dell'edificio, di cui forma parte integrante.

La funzione essenziale del lastricato è, pertanto, quella della copertura dell'edificio al pari del tetto e conserva tale scopo fino a quando non viene interessato da lavori edilizi di costruzione



F/5 Lastricato solare

Questione

Se il lastricato solare viene utilizzato per la edificazione (sopraelevazione) diventa la sua superficie area edificabile ?

Soluzione negativa

il lastricato solare, anche durante i lavori, rimane non oggettivamente ed autonomamente definibile ai fini dell'Ici/Imu/Tasi, rimanendo i tributi dovuti solo per il fabbricato sottostante.

L'erigendo fabbricato, allorquando, terminato, accatastato o utilizzato, sarà un autonomo bene rilevante ai fini impositivi come unità immobiliare distinta da quella del fabbricato sottostante, salvo le ipotesi di fusioni o ampliamenti di quest'ultimo.



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/5 Lastricato solare

Questione

Se il lastricato solare viene utilizzato per la edificazione (sopraelevazione) diventa la sua superficie area edificabile ex art.5 co.6 del D.Lgs. n.504 ?

Soluzione negativa

Giurisprudenza a conforto

- **Corte di cassazione sent. 23347/2004** : per la determinazione della base imponibile Ici di un appartamento in costruzione al primo piano dell'edificio, non trova applicazione l'art. 5, comma 6, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che disciplina l'utilizzazione edificatoria dell'area (individuando come base imponibile il valore dell'area stessa), bensì l'art. 2, comma 1, lett. a) che per fabbricato 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



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/5 Lastricato solare

Se il lastricato solare viene utilizzato per la edificazione (sopraelevazione) diventa la sua superficie area edificabile ex art.5 co.6 del D.Lgs. n.504 ?

Soluzione negativa

Giurisprudenza a conforto

.Corte di cassazione 08.05.2013 n. 10735 un ampliamento in sopraelevazione di un fabbricato, ribadisce, in merito al rapporto tra il fabbricato e l'area su cui esso insiste, l'unitarietà, *“nel senso che, una volta che l'area edificabile sia comunque utilizzata, il valore della base imponibile ai fini dell'imposta, si trasferisce dall'area stessa all'intera costruzione realizzata”*. Conclude, quindi, il giudicato che *“per la determinazione della base imponibile di un appartamento in costruzione al primo piano dell'edificio, quindi, non trova applicazione l'art. 5, comma 6, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che disciplina l'utilizzazione edificatoria dell'area (individuando come base imponibile, il valore dell'area stessa), ma l'art. 2, comma 1, lett. a), che disciplina l'utilizzazione edificatoria dell'area (individuando come base imponibile, il valore dell'area stessa)”*. **il comune non poteva assoggettare a Ici l'area su cui si sviluppava la cubatura in relazione alla quale era stata conseguita la concessione edilizia per l'appartamento al primo piano, non essendovi altra “area fabbricabile” che quella su cui insisteva l'appartamento a suo tempo realizzato al piano terreno (Cass. n. 22808/2006)”**.



LE CATEGORIE FITTIZIE

F/5 Lastricato solare

Se il lastricato solare viene utilizzato per la edificazione (sopraelevazione) diventa la sua superficie area edificabile ex art.5 co.6 del D.Lgs. n.504 ?

Soluzione POSITIVA

Giurisprudenza a conforto

Cass. 9 maggio 2014, n. 10082

“il meccanismo divisato dal legislatore è nel senso di non considerare ai fini Ici il fabbricato in corso di ristrutturazione e in suo luogo di considerare invece come fabbricabile l’area su cui lo stesso insiste.

L’area cioè ridiventa fabbricabile *ab origine*, fino a che la ristrutturazione dell’immobile non viene completata.

E questo perché, venuta meno la tassabilità del fabbricato, viene tassata l’area come se il fabbricato non esistesse. Ed anzi deve essere osservato che l’art. 5, comma 6, D.Lgs. n. 546 (504) cit. stabilisce che l’area su cui insiste la ristrutturazione è da considerarsi fabbricabile ai fini Ici anche in deroga all’art. 2, lett. b), D.Lgs. n. 504



CASS n.2901 del 2017

La variazione di natura rileva solo dall'anno successivo.

“In tema di ICI, vige la regola stabilita dal secondo comma dell'art., 5 del d.lgs n, 504 del 1992, per la quale le variazioni della rendita catastale hanno efficacia a decorrere dall'anno successivo alla data in cui sono annotate negli atti catastali. Quindi in base a detto principio ciascun atto impositivo deve porre a base le rendite risultanti in catasto al primo gennaio dell'anno di imposizione. Nel caso di specie, pertanto la modifica conformativa che ha reso l'area in questione edificabile, a seguito della variante al PRG adottata dal Comune con delibera consiliare n. 23 del 25.3.2001 rileva ai fini ICI solamente a partire dal 2002.....”



TRANSITO DA SUOLO AGRICOLO A SUOLO EDIFICABILE

CASS n.2901 del 2017

La variazione di natura rileva solo dall'anno successivo.

“..... Quando il legislatore ha voluto attribuire effetti immediati a fini ICI ad una modifica lo ha espressamente previsto come nel caso di cui all'art. 10 D..lgs 504/92 nei caso di frazionamento del tributo a fronte della mutamento nella titolarità del bene o in base all'art. 2, n. 1 lett. a D.lgs 534/92 se l'area viene edificata nel periodo d'imposta, Invece la mutata natura del suolo da agricolo a edificatorio, non assume immediata rilevanza ai fini impositivi non essendo previsto il frazionamento a fini ICI con applicazione per alcuni mesi sul suolo agricolo e per i successivi quale suolo edificabile, in quanto l'art. 5, comma 5, D.lgs 504/92 prevede la valutazione del valore in comune commercio dell'area alla data del 1 gennaio dell'anno di riferimento. Ove si riconoscesse immediata rilevanza alla natura edificatoria dell'area, acquisita in data 25.3.2001, si porrebbe a base del tributo il valore dell'area a una data diversa da quella normativamente prevista per il gennaio dell'anno di riferimento”.



**LA SOGGETTIVITA' PASSIVA IMU e TASI
IN CASO DI RISOLUZIONE ANTICIPATA
DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE
FINANZIARIA PER INADEMPIMENTO
DELL'UTILIZZATORE**



Art.9 co.1 ultimo periodo D.Lgs. n.23 del 2011 (IMU)

Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Art.1 co.672 L. n.147 del 2013 (TASI)

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 durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna.



LA NORMATIVA CIVILISTICA

Art.1456 cod.civ.

I contraenti possono convenire espressamente che il contratto si risolva nel caso che una determinata obbligazione non sia adempiuta secondo le modalità stabilite . In questo caso, la risoluzione si verifica di diritto quando la parte interessata dichiara all'altra che intende valersi della clausola risolutiva [1457].

Art. 1591 cod.civ.

Il conduttore in mora [1219] a restituire la cosa è tenuto a dare al locatore il corrispettivo convenuto fino alla riconsegna, salvo l'obbligo di risarcire il maggior danno [1223, 1224].



Art.1523 cod.civ.

Nella vendita [\[1470\]](#) a rate con riserva della proprietà , il compratore acquista la proprietà della cosa col pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna [\[1465\]](#) .

Art. 1526 cod.civ.

Se la risoluzione del contratto ha luogo per l'inadempimento del compratore, il venditore deve restituire le rate riscosse, salvo il diritto a un equo compenso per l'uso della cosa, oltre al risarcimento del danno [\[176 disp. att.\]](#). Qualora si sia convenuto che le rate pagate restino acquisite al venditore a titolo d'indennità, il giudice, secondo le circostanze, può ridurre l'indennità convenuta.

La stessa disposizione si applica nel caso in cui il contratto sia configurato come locazione, e sia convenuto che, al termine di esso, la proprietà della cosa sia acquisita al conduttore per effetto del pagamento dei canoni pattuiti [\[176 disp. att.\]](#).

Anche in ipotesi di formale risoluzione del contratto di leasing, i suoi effetti cessano soltanto al momento in cui l'immobile viene riconsegnato

Il mantenimento della disponibilità dell'immobile, post risoluzione contrattuale, da luogo ad una vera e propria protrazione legale del contratto di leasing

Ultrattività del rapporto medesimo in virtù del principio «*mora debitoris perpetuat obligationem*» fino all'effettiva riconsegna del cespite

I predetti principi civilistici sono trasfusi e puntualizzati anche per il regime fiscale nel co.672 dell'art.1 L. n.147/2013, che ha natura di norma ricognitiva e di sistema volta a dettare la definizione normativa di un elemento “ la durata del contratto” rilevante nella disciplina della soggettività passiva dei tributi locali e quindi non solo per la TASI.

AL VERIFICARSI DELLA RISOLUZIONE

Stante la natura del leasing traslativo assimilabile alla vendita con riserva di proprietà, opera la previsione di cui all'art.1526 cod.civ. in questo caso la società concedente sarà tenuta alla restituzione dei canoni riscossi, ma al contempo avrà diritto ad un equo compenso per l'utilizzo del bene ed al risarcimento del danno.

Nel leasing traslativo, a cui si applica inderogabilmente l'art. 1526 c.c. e non già l'art. 1458 c.c., il canone ha natura di corrispettivo del futuro trasferimento ed ha la funzione di scontare una quota del prezzo in previsione del successivo acquisto; alla scadenza del periodo fissato il bene conserva un valore residuo particolarmente apprezzabile, notevolmente superiore al prezzo di opzione.

AL VERIFICARSI DELLA RISOLUZIONE

Non vi è quindi alcuna protrazione legale del rapporto di leasing fino alla riconsegna del bene, non operando più il sinallagma contrattuale (sia in fatto che in diritto) del contratto di leasing

Cass., 13 dicembre 1989, n. 5573; Cass., 13 gennaio 2005, n. 174; Cass., 10 giugno 2005, n. 12317; Cass., 23 maggio 2008, n.13418; Cass., 8 gennaio 2010, n. 73 Cass., 9 novembre 2011, n.23324; Cass. n.6578/2013; Cass. n.888/2014 Cass. Civ. sez.III 07.02.2012, n.1695; Cass. Civ. sez.III 27.09.2011, n.19732 Cass. n.19532/2015, n.25732/2015

LA POSIZIONE DELLE SOCIETA' DI LEASING (ANALISI DELLE NORME DI IMPOSTA)

SULLA POSIZIONE CHE IL CO.672 CONCERNE SOLO LA TASI E NON ANCHE L'IMU

La formulazione letterale «DEVE INTENDERSI» rende palese la volontà del legislatore e come tale vincolante per coloro che applicano la norma

Lo scopo è quella di fissare un unico significato da riconoscersi all'espressione «durata del contratto»

Il co.672 contiene due distinte ed autonome norme. La prima che stabilisce la soggettività passiva, mentre la seconda ha natura interpretativo-definitoria avendo ad oggetto la fissazione di un unico significato da attribuire all'espressione durata del contratto

La identità testuale dell'art.9 co.1 del D.L. n.23 con il co.672 depongono per considerare l'interpretazione della durata del contratto sia per l'IMU che per la TASI, non essendo logico una durata mutevole a seconda del tributo

La complementarità delle aliquote TASI ed IMU e le altre affinità (base imponibile, soggettività ecc.) ed il concetto fiscale di possesso che contempla alcune fattispecie che civilisticamente sono diritti personali (concessionario, assegnatario casa coniugale)

SULLA POSIZIONE CHE IL CO.672 CONCERNE SOLO LA TASI E NON ANCHE L'IMU

la Corte costituzionale anche se in tema ICI ma valevole anche per l'IMU ha statuito che l'imposizione non tende a colpire solo i proprietari ma più in generale i titolari delle situazioni previste dall'art.3 (art. 9 per l'IMU), in quanto idonee nella loro varietà ad individuare di norma coloro che avendo il godimento del bene si avvantaggiano con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei comuni, a beneficio dei quali il gettito viene a regime, destinato

La circostanza che per la TASI il locatario finanziario è l'unico soggetto passivo in ragione del titolo che è il contratto di leasing che sussiste fino alla riconsegna del bene.

Se il legislatore avesse voluto che l'elemento «durata del contratto» per come definito per la TASI dal co.672, perché non ha replicato la definizione anche nel co.1 dell'art.9 del D.L. n.23/2011 o non l'ha inserita proprio in detta ultima disposizione? La *voluntas legis* è nel relegare la definizione di durata del contratto di leasing solo per la TASI, così derogando solo per questo tributo al difetto di titolo per via della risoluzione anticipata

Il co.703 della L. n.147 precisa che nell'ambito della IUC è lasciata salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU, così ribadendo l'autonomia del prelievo, rispetto alle altre disposizioni riferite agli altri prelievi della IUC e quindi dalla TASI

La TASI ha una destinazione vincolata alla copertura dei servizi indivisibili per ammontare e natura specificati nel regolamento, mentre tale vincolo non è previsto l'IMU

Per l'IMU la soggettività è vincolata al titolo mentre per la TASI anche l'occupante *sine titolo* assume la soggettività passiva in quanto la definizione «a qualsiasi titolo» di cui al co.671 concerne anche le ipotesi di difetto di titolo

GIURISPRUDENZA CTP – DOCUMENTI DI PRASSI

PRO SOCIETA' DI LEASING

CTP PARMA sez. 4 n.274/4/2016

CTP MILANO sez.24 n.4274/24/2016

CTP BOLOGNA sez.2 n.951/2/2016

CTP FIRENZE sez.2 n.1072/2/29016

CTP ASTI sez.2 n.26.02.2017

ASSILEA circolare del 02.11.2012

PRO COMUNE

CTP MANTOVA sez.1 n.122/1/15 dep.ta il 16.04.2015

CTP COMO sez.3 n.112/2016 dep.ta il 03.04.2017

CTP NOVARA sez.2 n.264/2016 dep.ta il 25.10.2016

CTP MILANO sez.41 n.2116/2016 dep.ta il 02.03.2016

CTP MODENA sez.3 n.721/2016 dep.ta il 17.10.2016

IFEL nota di approfondimento del 04.11.2013

GIURISPRUDENZA CTP – DOCUMENTI DI PRASSI

PRO SOCIETA' DI LEASING

CTP PARMA sez. 4 n.274/4/2016

CTP MILANO sez.24 n.4274/24/2016

CTP BOLOGNA sez.2 n.951/2/2016

CTP FIRENZE sez.2 n.1072/2/29016

CTP ASTI sez.2 n.26.02.2017

ASSILEA circolare del 02.11.2012

PRO COMUNE

CTP MANTOVA sez.1 n.122/1/15 dep.ta il 16.04.2015

CTP COMO sez.3 n.112/2016 dep.ta il 03.04.2017

CTP NOVARA sez.2 n.264/2016 dep.ta il 25.10.2016

CTP MILANO sez.41 n.2116/2016 dep.ta il 02.03.2016

CTP MODENA sez.3 n.721/2016 dep.ta il 17.10.2016

IFEL nota di approfondimento del 04.11.2013