

**Questioni di maggiore  
interesse  
nell'applicazione  
dell'IMU della TASI e  
della TARI**

Stefano Baldoni

Montepaone (CZ), 19/06/2017

**QUESTIONI DI MAGGIORE INTERESSE NELL'APPLICAZIONE DELL'IMU  
DELLA TASI E DELLA TARI**

di Stefano Baldoni (*Resp. Area Economico-Finanziaria – Comune di Corciano (Pg) – Vice  
Presidente ANUTEL*)

*La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa  
che si è svolta a "Montepaone" il "19/06/2017".*

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:  
ANUTEL

# **QUESTIONI DI MAGGIORE INTERESSE NELL'APPLICAZIONE DELL'IMU DELLA TASI E DELLA TARI**

**Stefano Baldoni**

*(Resp. Area Economico-Finanziaria – Comune di Corciano  
(Pg) – Vice Presidente ANUTEL)*

**Montepaone (CZ), 19 giugno  
2017**

## IMU e TASI

### 1. *Le più recenti pronunce della giurisprudenza in materia di IMU e TASI*

Verranno di seguito passate in rassegna alcune delle più recenti sentenze pronunciate dalla Corte di Cassazione di maggior rilievo nell'IMU e nella TASI.

#### - *Le aree edificabili pertinenziali*

In materia di aree edificabili una delle fattispecie che determina maggiori complessità nell'applicazione del tributo è quella relativa alle aree edificabili pertinenziali di fabbricati. L'art. 2, comma 1, lettera a), del D.Lgs 504/1992 stabilisce che per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza.

Sulla scorta di tale definizione la giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione ha ribadito che per l'individuazione dell'area pertinenziale non occorre far riferimento al concetto di pertinenza catastale e neppure a quello di urbanistico, bensì alla definizione civilistica di pertinenza, contenuta nell'art. 817 del codice civile, in base al quale sono pertinenze le cose destinate in modo durevole al servizio o ornamento di un'altra cosa. Il vincolo pertinenziale postula la necessaria presenza di un REQUISITO OGGETTIVO, consistente nella sussistenza di un vincolo funzionale o strumentale che legghi la cosa accessoria a quella principale e di un REQUISITO SOGGETTIVO, vale a dire l'effettiva volontà di creare il vincolo da parte del soggetto che può disporre dei due beni (Sentenze Cassazione n. 19375/2003 – 17035/2004).

Quindi il dato catastale è irrilevante, ben potendo definirsi pertinenza l'area che, pur insistendo su di una particella di terreno separata da quella del fabbricato, presenta tutte le caratteristiche per potersi definire pertinenza dello stesso (Cassazione, sentenza n. 15739 del 13/07/2007).

Sulla base di tale principio, la Suprema Corte ha individuato tre presupposti necessari affinché un'area edificabile, aventi i requisiti civilistici di pertinenza, non venga autonomamente assoggettata a tassazione:

- necessità dell'inserimento in dichiarazione dell'area pertinenziale: ai fini dell'ICI, ma anche dell'IMU, "per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quell'area che, per espressa dichiarazione del soggetto passivo dell'imposta esposta nella denuncia iniziale, o nella denuncia annuale di variazione, e a prescindere dalla previsione della sua edificabilità contenuta negli strumenti urbanistici comunali, ne costituisce pertinenza..." (Cass. Sentenza n. 19638/2009);
- attenta verifica fattuale della sussistenza dei requisiti pertinenziali: Il vincolo pertinenziale richiede un asservimento funzionale o ornamentale delle aree al fabbricato che:
  - deve avere carattere durevole (ad esempio, un muro pertinenziale può abbattersi in qualsiasi momento);
  - deve essere provato dal contribuente;

- deve valutarsi in maniera rigorosa: se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (ornamentali, estetiche, economiche, ecc.) non può avere valenza tributaria.

L'esistenza del vincolo pertinenziale postula anche quello della non suscettibilità del bene a diversa destinazione senza radicale trasformazione. "Le cose" si considerano "pertinenze" di "un'altra cosa" non semplicemente perché poste a "servizio o ad ornamento" della stessa ma solo se tale destinazione sia (soggettivamente ed oggettivamente) "durevole", ovverosia presenti segni concreti esteriori dimostrativi della volontà del titolare di imporre a quelle cose uno degli scopi considerati dalla norma civilistica (Cassazione sentenze n. 25127/2009, n. 22128/2010);

- non riconoscimento del vincolo pertinenziale creato al solo fine di eludere le imposte (abuso del diritto). La prova dell'oggettivo asservimento pertinenziale che grava sul contribuente (quando, come nella specie, ne derivi una tassazione attenuata) deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. Pertanto, la mera "scelta" pertinenziale non può avere alcuna valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di eludere il prelievo fiscale, evitando l'assoggettabilità al precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite. La possibile simulazione di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c., al fine di ottenere un risparmio fiscale, può essere inquadrata nella più ampia categoria dell'abuso del diritto (v. Cass. sez. un. n. 30055 del 2008 – Cass. 8367/2016).

Il primo degli elementi necessari per il riconoscimento del vincolo pertinenziale ai fini icip/Imu, vale a dire la necessità della presentazione della dichiarazione da parte del contribuente quale condizione necessaria per l'agevolazione, è stato messo in discussione dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 19126/2016. I Supremi Giudici hanno infatti evidenziato che: *“la necessità della preventiva dichiarazione al Comune dell'esistenza di una pertinenza può essere superata dalla prova offerta dal contribuente, nel procedimento contenzioso instaurato per contestare la pretesa tributaria, della pertinenzialità dell'area stessa in forza di principi già espressi dalle Sezioni Unite, sia pure con riferimento alla dichiarazione dei redditi, trattandosi di omissione emendabile in sede giudiziale atteso il diverso piano su cui operano le norme in materia di accertamento e riscossione rispetto a quelle che governano il processo tributario (cfr Cass. Sez. U, Sentenza n. 13378 del 30/06/2016)”. La Corte, seguendo il filone relativo all'emendabilità della dichiarazione contenuto in diverse pronunce della medesima, ha ritenuto che nel caso in cui la dichiarazione rappresenti un onere per il contribuente, la medesima può sempre emendarsi in sede contenziosa. A differenza di quanto accade invece nell'ipotesi in cui la legge richieda l'adempimento dichiarativo in modo espresso per poter beneficiare di un'agevolazione fiscale.*

Va comunque evidenziato che si muove sul solco dell'interpretazione originaria la sentenza della Corte di Cassazione n. 27469 del 28/12/2016, la quale evidenzia l'obbligo della presentazione della dichiarazione per il riconoscimento delle agevolazioni previste per le pertinenze. In caso di asserito vincolo pertinenziale il contribuente deve presentare apposita richiesta di diverso classamento in virtù dell'asserito vincolo pertinenziale, cosicché se lo stesso

contribuente non ha affermato la sua pertinenzialità in via di specialità vuol dire che ha voluto lasciarla nella sua condizione di area edificabile.

#### - **Le aree edificabili**

In materia di aree edificabili la Cassazione ha ribadito due principi di particolare interesse. Il primo, è che la destinazione edificatoria di un'area si ricava solo dallo strumento urbanistico generale anche solo adottato, a prescindere dall'approvazione e dall'adozione dei conseguenti eventuali strumenti urbanistici attuativi (art. 36, comma 2, D.L. 223/2016). Conseguentemente, la natura edificatoria non viene meno per le ridotte dimensioni e/o per la particolare conformazione del lotto, elementi che incidono solo sul valore, essendo possibile l'accorpamento con lotti vicini o l'asservimento urbanistico ad un fondo vicino (Cassazione, sentenza n. 16485/2016). La dimensione dell'area quindi non ne preclude la tassabilità, ma ne riduce solo eventualmente il valore.

In tema di vincoli all'edificabilità, la Corte conferma che la decadenza di un vincolo preordinato alla realizzazione di un'opera pubblica non comporta l'inedificabilità, ma l'applicazione della disciplina delle zone bianche che configura sempre anche se provvisoriamente un limitato indice di edificabilità (Cassazione, sentenza n. 16485/2016, analogamente Cassazione, sentenza n. 19619/2008).

L'occupazione d'urgenza di un'area non fa venire meno la soggettività passiva in capo al proprietario. *“E' sufficiente richiamare il consolidato orientamento di questa Corte (al quale si è espressamente riportato il Giudice di appello) secondo cui, in tema di espropriazioni, l'occupazione di urgenza, per il suo carattere coattivo, non priva il proprietario del possesso dell'immobile in quanto il bene, finché non interviene il decreto di esproprio o comunque l'ablazione, continua ad appartenere a lui - tanto che per tal motivo gli si riconosce un'indennità per l'occupazione - mentre nell'occupante, che riconosce la proprietà in capo all'espropriando, manca l'animus rem sibi habendi”, onde lo stesso è un mero detentore. Ne consegue che il proprietario è soggetto passivo dell'ICI ed è, quindi, obbligato a presentare la relativa dichiarazione, anche se l'immobile è detenuto da terzi (Cass. n. 21433/2007; id. n. 4753/2010).”* (ordinanza n. 19041/2016).

Nel caso di un terreno sottoposto a procedura di occupazione di urgenza resta soggetto passivo IMU/TASI il proprietario del bene, fino a quando non si verifica lo spossessamento del bene (Cass, sentenza n. 21158/2016). Qualora, invece, l'occupazione d'urgenza privi il proprietario del possesso del bene, per effetto dell'irreversibile trasformazione dell'area da parte della PA, il medesimo cessa di essere soggetto passivo anche prima del decreto di esproprio (Cass. sentenze n. 5626/2015-20796/2016).

#### - **La dichiarazione IMU**

In tema dichiarazione la Corte di Cassazione ha invece ribadito la sua necessità nel caso in cui sia la legge a prevederla espressamente per usufruire di un beneficio fiscale. Con l'ordinanza n. 17562/2016, la Suprema Corte ha ritenuto che in mancanza della dichiarazione non compete al contribuente l'agevolazione prevista dalla lettera b) dell'art. 2 del D.Lgs 504/1992 per le aree edificabili possedute e condotte da imprenditori agricoli professionali o coltivatori diretti iscritti nella previdenza agricola.

In modo simile, con l'ordinanza n. 24713/2016, la Corte ha evidenziato come nel caso in cui il valore di un'area edificabile sia stato dichiarato dal contribuente, il Comune provvede legittimamente a liquidare l'imposta sulla base del valore denunciato. Infatti, *“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). 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, del marzo 2015 e Cass. sez. 5, 18 marzo 2015, n. 5399)”*.

Sempre in tema dichiarativo, la Corte di Cassazione conferma l'ormai consolidato principio in base al quale l'omissione della presentazione della dichiarazione non si esaurisce il primo anno, ma permane anche negli anni successivi, fino a che non si pone rimedio alla stessa (Cassazione, sentenza n. 19877/2016). Ciò determina l'applicabilità della sanzione per omessa dichiarazione per tutte le annualità, anche successive a quella in cui si è verificato l'evento che ha determinato l'insorgenza dell'obbligo dichiarativo.

In tema di agevolazione per gli immobili inagibili o inabitabili, per i quali la normativa IMU riserva un abbattimento della base imponibile del 50%, seppure la disposizione di legge preveda espressamente l'obbligo dichiarativo in tale circostanza, secondo la Suprema Corte di Cassazione, laddove l'inagibilità derivi da circostanze note al comune, l'agevolazione spetta anche in assenza della dichiarazione. *“La permanenza dello stato di inagibilità che esclude il pagamento dell'ICI in misura integrale doveva ritenersi esistente anche se la contribuente non aveva presentato richiesta di usufruire del beneficio della riduzione del 50% prevista dal Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 8, comma 1, tanto più che tale stato era noto al Comune e risulta confermato dalla istanza di variazione della destinazione da D4 a Unità Collabente presentata in data 13/2/2007 all'Agenzia del Territorio la quale ha dichiarato l'immobile unità collabente.... 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 Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 8, comma 1, nella misura del 50 per cento anche in assenza di richiesta del contribuente poiché, 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" (Cassazione, sentenza n. 18453/2016).*

- *Finzione giuridica di non edificabilità dei suoli*

In tema di finzione giuridica di non edificabilità dei suoli, vale a dire della disposizione contenuta nell'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs 504/1992 per l'ICI e nell'art. 13, comma 2, del D.L. 201/2011, per l'IMU, la Corte di Cassazione è recentemente intervenuta per puntualizzare alcune questioni.

Va ricordato che in base alla norma vigente nell'ICI, i terreni edificabili posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli a titolo principale (oggi imprenditori agricoli professionali) erano considerati terreni agricoli ai fini del tributo. L'art. 58 del D.Lgs 446/1997 aveva chiarito che i predetti soggetti dovevano essere persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della L. 9/1963 e soggette al corrispondente obbligo di assicurazione per invalidità vecchiaia e malattia.

Sulla scorta di quest'ultima precisazione, la Corte aveva escluso dal beneficio le società (sentenza n. 14145/2009). Tuttavia la recente pronuncia n. 375/2017 ha ribaltato l'orientamento contenuto nella sentenza appena citata, in quanto riferita ad una società di capitali e comunque ad un periodo antecedente all'entrata in vigore del D.Lgs 99/2004 che, a detta dei Supremi Giudici, avendo modificato la definizione dell'imprenditore agricolo professionale (il quale può anche avere una veste societaria) riverbera i suoi effetti anche sulla normativa dell'ICI. Conseguentemente, a parere della recente pronuncia della Corte, una società agricola, in relazione alla quale siano comprovati tutti i requisiti di legge, può beneficiare della finzione giuridica per i terreni dalla stessa posseduti e condotti.

Sempre in tema di finzione giuridica di non edificabilità, la sentenza della Cassazione n. 13392/2016 ha ritenuto che in caso di terreni a proprietà indivisa tra soggetti aventi i requisiti di legge e soggetti privi di tali requisiti, l'agevolazione compete solamente in relazione alla quota di possesso del comproprietario coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale. In tale modo viene superato il precedente orientamento contrario espresso sia dalla Suprema Corte (sentenza n. 15566/2010) e sia dal Ministero dell'economia e delle finanze (circolare n. 3/df /2012). Tale conclusione si ritiene possa valere anche per individuare i terreni agricoli in comproprietà esenti dall'imposta. Va infatti rammentato che, per effetto della disposizione dell'art. 1, commi 10-13, L. 208/2015, i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, sono esenti dall'IMU a prescindere dal comune in cui sono ubicati (sono comunque esenti tutti i terreni agricoli ubicati nei comuni di cui alla circolare del Ministero delle finanze n. 9/1993, nonché quelli ubicati nel territorio delle isole minori, oltre quelli a proprietà collettiva indivisibile di cui si dirà in seguito). Esenzione che non spetta invece se il terreno è di proprietà del coadiuvante ma condotto dall'impresa agricola principale, per mancata coincidenza tra possessore ed utilizzatore e per la carenza del requisito di coltivatore diretto o di IAP in capo al coadiuvante (Cassazione, ordinanza n. 11979/2017 – in senso contrario il MEF nella nota del 23/05/2016).

In proposito la Corte ha invece confermato che l'agevolazione della finzione giuridica non spetta più al possessore del terreno pensionato, poiché *"... alla luce della giurisprudenza di questa Corte, secondo cui il combinato disposto di cui al Decreto Legislativo n. 504 cit., articolo 2, comma 1, lettera b), e articolo 9, comma 1, deve essere restrittivamente interpretato, nel senso che l'esenzione ivi prevista spetti esclusivamente a coloro che nell'anno d'imposta siano*



*effettivamente iscritti negli elenchi dei coltivatori diretti (Cass. sez. trib. n. 12565 del 2010; Cass. sez. trib. n. 9510 del 2008)” – sentenza n. 16485/2016.*

#### **- Fabbricati rurali**

In materia di fabbricati rurali la Corte conferma l'ormai consolidato orientamento in base al quale la ruralità ai fini fiscali è solo quella risultante dal catasto. Infatti, per la sentenza n. 24892/2016 *“va qui ribadito l'orientamento di legittimità in tema di Ici dei fabbricati rurali, non monolitico ma largamente prevalente, secondo cui: - per la dimostrazione della ruralità dei fabbricati, ai fini del trattamento esonerativo, è dirimente l'oggettiva classificazione catastale con attribuzione della relativa categoria (A/6 per le unità abitative, o D/10 per gli immobili strumentali); sicché' l'immobile che sia stato iscritto come "rurale", in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dal Decreto Legge 30 dicembre 1993, n. 557, articolo 9 (conv. in L. 26 febbraio 1994, n. 133) non è soggetto all'imposta, ai sensi del Decreto Legge 30 dicembre 2008, n. 207, articolo 23 comma 1 bis (conv. in L. 27 febbraio 2009, n. 14) e del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 2, comma 1, lettera a); - per converso, qualora l'immobile sia iscritto in una diversa categoria catastale (di non ruralità), è onere del contribuente, che invochi l'esenzione dall'imposta, impugnare l'atto di classamento per la ritenuta ruralità del fabbricato, restandovi altrimenti quest'ultimo assoggettato; - allo stesso modo, il Comune deve impugnare autonomamente l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10, al fine di poter legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'Ici. Si tratta di orientamento già fissato dalla sentenza SSUU n. 18565/09, secondo cui (in motiv.)..”.* La sentenza precisa che quanto sopra vale anche nel caso di fabbricati posseduti da cooperative agricole (analoga sentenza Cassazione n. 2115/2017).

La sentenza n. 3350/2017 ha altresì evidenziato che il principio appena sopra delineato vale anche nell'ipotesi in cui, in base alle sopravvenute normative, per il fabbricato sia stata presentata l'istanza ai sensi del Decreto Legge 13 maggio 2011, n. 70, articolo 7, comma 2 bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 13 maggio 2011, n. 106. Infatti, l'istanza e l'inserimento dell'annotazione negli atti catastali, producono gli effetti previsti per il requisito di ruralità di cui al Decreto Legge 30 dicembre, n. 557, articolo 9, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni, a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda. In sostanza, non soltanto l'iscrizione del fabbricato nelle categorie catastali dei fabbricati rurali (D10 e A6), ma anche la annotazione conseguente alla presentazione dell'istanza prevista dal D.L. 70/2011 (art. 13, comma 14-bis, D.L. 201/2011), consente di riconoscere i benefici della ruralità. Benefici che retroagiscono al 5° anno antecedente a quello di presentazione dell'istanza, purché la stessa sia stata consegnata entro il termine di legge del 30 settembre 2012 (D.L. 102/2013). Per le istanze presentate successivamente a tale data, il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali potrà avvenire solo a partire dalla data di consegna della stessa.

Vale la pena di ricordare che il riconoscimento della ruralità determina l'esenzione dall'IMU esclusivamente per i fabbricati rurali ad uso strumentale (categoria catastale D10 o apposita annotazione) e non anche per quelli abitativi i quali sono trattati con le regole ordinarie del

tributo. Per la TASI, invece, non vi è nessuna esenzione per i fabbricati rurali, ma solo il beneficio dell'aliquota ridotta (non superiore all'1 per mille).

- *Enti non commerciali*

In relazione alla disposizione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs 504/1992, in base alla quale "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, 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", la Corte di Cassazione ha avuto modo di intervenire per chiarire molteplici aspetti.

In particolare, ci interessa esaminare la questione della necessità, ai fini dell'esenzione in parola, della coincidenza tra il possessore dell'immobile e l'utilizzatore dello stesso. La Suprema Corte ha in proposito evidenziato come la norma richieda che l'immobile sia utilizzato direttamente dal possessore per lo svolgimento, con modalità non commerciali, di una delle attività agevolate previste dalla norma. Con le sentenze n.2221 del 31/01/2014, n. 1571/2017 e n.13971/2016, i Supremi Giudici hanno chiarito che l'agevolazione spetta alla duplice condizione dell'utilizzo diretto da parte dell'ente possessore ed all'esclusiva destinazione dell'immobile ad attività peculiari non produttive di reddito, escludendo ogni caso di utilizzazione indiretta anche se assistito da finalità di pubblica utilità.

Pertanto, è stato escluso che l'esenzione possa competere nel caso di immobili concessi in locazione a terzi (Cassazione, sentenze n. 10646/2005-8054/2005-18549/2003), oppure nel caso di utilizzo concesso a terzi per finalità di pubblico interesse (Cassazione, sentenza n. 28160/2008).

Più delicata è la questione degli immobili concessi in comodato. In linea di principio, per quanto sopra evidenziato, la mancata coincidenza del possessore e dell'utilizzatore dell'immobile fa venire meno l'agevolazione. Tuttavia, la Suprema Corte ha ritenuto che compete l'esenzione se l'immobile di proprietà di un ente non commerciale è concesso in comodato ad un altro ente no profit, quando tra i due enti c'è un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei compiti. Si tratta comunque di un'ipotesi limitata al caso specifico in cui comodante e comodatario siano caratterizzati da una stretta strumentalità per realizzare i propri obiettivi (immedesimazione organica) – Sentenza n. 25508/2015. Infatti, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 14913/2016, ha ribadito che non spetta l'esenzione nel caso di un immobile concesso in comodato da un ente no profit ad un altro ente non commerciale (trattandosi di una fattispecie in cui non vi era predetto rapporto di "immedesimazione organica"). Va puntualizzato che per il Ministero dell'economia e delle finanze, invece, nel caso di comodato l'esenzione spetta comunque (risoluzione n. 4/2013).

Interessante è l'apertura effettuata dalla Cassazione nel caso di temporaneo non utilizzo dell'immobile. La regola generale è che per poter beneficiare dell'esenzione è necessario che ci

sia un utilizzo effettivo e diretto dell'immobile da parte del proprietario, per lo svolgimento di una delle attività agevolate previste dalla legge. Non è sufficiente la mera destinazione degli immobili a finalità istituzionali, ma occorre la diretta ed immediata destinazione degli stessi allo svolgimento di dette attività (Cassazione, sentenze 22547/2012-17516/2012). Tuttavia, la sentenza n. 27086 del 28/12/2016 ha evidenziato che se il mancato utilizzo è solo temporaneo o comunque il contribuente ha avviato tutte le attività necessarie per rendere l'immobile utilizzabile, l'esenzione spetta. La sentenza, pur occupandosi della diversa esenzione disposta dalla lettera a) dell'art. 7 del D.Lgs 504/1992 la quale comunque richiede l'utilizzo diretto da parte del possessore per finalità istituzionali, "*deve essere interpretata nel senso che l'immobile è destinato ai fini istituzionali non solo quando nello stesso vengono esercitate le attività sue proprie ma anche quando esso si trova nella fase in cui vengono espletate le necessarie attività preparatorie, quali l'ottenimento di permessi o concessioni o l'indizione di gare d'appalto*". Quindi, il temporaneo non utilizzo dell'immobile, giustificato dallo svolgimento di una serie di attività preparatorie per l'espletamento delle attività agevolate, non distoglie l'immobile dalla sua effettiva destinazione e quindi non fa perdere l'agevolazione.

## ***2. Abitazioni in comodato ed in locazione a canone concordato***

La legge di stabilità 2016 (L. 203/2015) introduce nuove misure agevolative in materia di IMU e TASI per due tipologie di immobili:

- le unità immobiliari concesse in comodato ai parenti fino al primo grado;
- gli immobili locati con contratti a canone concordato.

Il comma 10, lettera b), dell'art. 1 della L. 208/2015 ha stabilito una riduzione del 50% della base imponibile per le unità immobiliari concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale. In particolare, la norma ha aggiunto un altro punto al comma 3 dell'art. 13 del D.L. 201/2011, il quale già prevedeva un analogo abbattimento della base imponibile per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del D.Lgs. 42/2004 e per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati.

Tuttavia l'abbattimento della base imponibile è subordinato ad una serie di condizioni:

- che l'unità immobiliare non appartenga alle categorie catastali A/1-A/8-A/9;
- che l'unità immobiliare sia concessa in comodato ad un parente fino al primo grado del soggetto passivo (figli e genitori), mediante un contratto regolarmente registrato;
- che il comodatario utilizzi l'unità immobiliare come abitazione principale, vale a dire, seguendo le ordinarie regole vigenti nell'IMU, che sia destinata a dimora abituale e residenza anagrafica del soggetto e dei suoi familiari;
- che il comodante possieda un solo immobile in Italia, ovvero che possieda un altro immobile adibito ad abitazione principale nello stesso comune, purché non appartenga alle categorie catastali A/1-A/8, A/9;
- che il comodante risieda anagraficamente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

La riduzione della base imponibile sarà pertanto riconosciuta, ad esempio, nel caso di un soggetto passivo che concede in comodato d'uso una unità immobiliare di sua proprietà al figlio, che la destina a sua abitazione principale, qualora il soggetto passivo risieda anagraficamente nello stesso comune in un'altra abitazione (anche di sua proprietà, non iscritta in categoria A/1-A/8-A/9), purché non possieda altri immobili in Italia. Non sono richiesti requisiti né in relazione al valore catastale dell'immobile, e neppure all'ISEE del comodatario, limitandosi la norma ad escludere il beneficio nel caso di unità immobiliari "di lusso" (categorie catastali A/1-A/8-A/9).

Contestualmente all'introduzione di tale agevolazione, operante sul valore imponibile, è stata soppressa dal medesimo comma 10 dell'art. 1 della L. 208/2015, la facoltà per i comuni di equiparare all'abitazione principale l'unità immobiliare concessa in comodato a parenti fino al primo grado (art. 13, comma 2, D.L. 201/2011). Si ricorda, infatti, che fino al 2015 i comuni potevano stabilire l'equiparazione all'abitazione principale di un'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzavano come abitazione principale, prevedendo che l'agevolazione operasse o limitatamente alla quota di rendita catastale eccedente 500 euro oppure nel caso in cui l'ISEE del comodatario fosse non superiore a 15.000 euro annui. In ogni caso il beneficio spettava per una sola unità immobiliare per soggetto passivo.

La soppressione della facoltà appena commentata fa sì che non solo i comuni non potranno più operare una tale equiparazione (la quale, eccetto che per le abitazioni in categoria catastale A/1-A/8 e A/9, comportava l'esclusione dal tributo), ma che la stessa verrà meno anche negli enti ove era già stata prevista.

In proposito giova rilevare che il Ministero dell'Economia e delle finanze, ha chiarito che:

- l'agevolazione decorre sempre dalla data di stipulazione o da quella di conclusione del contratto di comodato, sia esso scritto che verbale, a prescindere dalla data in cui avviene la sua registrazione (pur comunque necessaria)<sup>1</sup>;
- per poter usufruire dell'agevolazione il soggetto passivo deve essere in possesso contemporaneamente di tutte le condizioni richieste dalla legge (Risoluzione ministeriale 1/df/2016);
- la verifica della spettanza della riduzione deve essere effettuata separatamente per ciascun contitolare (Risoluzione ministeriale 1/df/2016);
- per immobile, al fine di determinare il rispetto del limite concernente il possesso, da parte del comodante, di un solo immobile in Italia, si intende un'abitazione. In tale modo il possesso da parte dello stesso, oltre all'abitazione concessa in comodato ed all'eventuale abitazione principale di immobile appartenenti a categorie diverse da quella abitativa, non preclude l'accesso all'agevolazione in parola (Risoluzione ministeriale 1/df/2016);
- il possesso di un'abitazione classificata come rurale strumentale (es. l'abitazione concessa in locazione o comodato ai dipendenti dell'azienda agricola, alle condizioni previste dall'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 557/1993) non preclude l'accesso alla riduzione in esame.

---

<sup>1</sup> Nota prot. 2472 del 28/01/2016 – R.M. n. 1/df del 17/02/2016.

Analogamente a quanto accade per le altre fattispecie già beneficianti della riduzione della base imponibile, anche nel caso degli immobili in comodato è prevista la presentazione della dichiarazione IMU. Vi è da notare che l'adempimento non è stabilito a pena di decadenza, a differenza di quanto accade invece per le agevolazioni contenute dell'art. 2 del D.L. 102/2013. Pertanto, in caso di mancata presentazione della dichiarazione nei termini, si ritiene che l'agevolazione debba comunque concedersi al contribuente, previa dimostrazione della sussistenza dei relativi requisiti, fatta salva l'irrogazione della sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione, prevista dall'art. 14, comma 1, del D.Lgs. 504/1992 (IMU) e dall'art. 1, comma 696, della L. 147/2013 (TASI).

L'abbattimento della base imponibile per l'unità immobiliare concessa in comodato ai parenti di primo grado, appena descritta, troverà applicazione anche nella TASI, tenendo conto che l'art. 1, comma 675, della L. 147/2013 stabilisce che al tributo si applica la stessa base imponibile dell'IMU, prevista dall'art. 13 del D.L. 201/2011. Già in relazione all'analogo abbattimento stabilito nell'IMU per gli immobili storici e per quelli inagibili o inabitabili, il Ministero dell'Economia aveva affermato la sua applicabilità anche alla TASI (FAQ IMU-TASI del 03/06/2014, risposta n. 8)<sup>2</sup>.

In merito al requisito della registrazione del contratto di comodato, va specificato che nel caso di contratti di comodato redatti in forma scritta, la stessa deve essere effettuata entro 20 giorni dalla stipulazione del contratto, pena l'applicazione delle sanzioni previste in materia di imposta di registro. Tuttavia, la mancata tempestiva registrazione del contratto, ove siano comunque presente tutte le ante condizioni di legge, non preclude l'accesso alla riduzione IMU-TASI, ben potendo il contribuente provvedervi tardivamente ricorrendo all'istituto del ravvedimento, ovvero corrispondendo le relative sanzioni connesse all'imposta di registro. Chiaramente la registrazione dovrà essere presente al momento della notifica dell'avviso di accertamento, non potendo più ritenersi in quale caso ammissibile nessuna forma di sanatoria. Nel caso di contratto di comodato verbale, la registrazione non è obbligatoria. Pertanto, ben potrebbe il contribuente registrare un contratto concluso anche diversi anni prima, senza incorrere in sanzioni in materia di imposta di registro e mantenendo comunque la decorrenza dell'agevolazione IMU e TASI dalla predetta data di conclusione del contratto.

I commi 53 e 54 dell'art. 1 della L. 208/2015 hanno stabilito, rispettivamente per l'IMU e per la TASI, l'applicazione di una riduzione d'imposta al 75% per gli immobili locati a canone concordato, secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 3, della L. 431/1998. Si tratta delle unità immobiliari concesse in locazione secondo i contratti che recepiscono l'accordo raggiunto a livello territoriale tra le organizzazioni maggiormente rappresentative dei proprietari e quelle degli inquilini. La norma non prevede in proposito particolari obblighi dichiarativi in capo ai contribuenti, i quali sembrano tuttavia necessari poiché le informazioni indispensabili per l'applicazione dell'agevolazione in parola non sono evincibili dai dati relativi ai contratti di locazione messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate ai comuni. Nel caso della TASI

---

<sup>2</sup> Vale la pena rimarcare, in proposito, che secondo la risposta fornita dal Ministero dell'economia e delle finanze al seminario TELEFISCO, l'agevolazione prevista per gli immobili di interesse storico/artistico si cumula con quella prevista per le abitazioni concesse in comodato.

l'agevolazione spetta sia al proprietario che all'inquilino, trattandosi dell'abbattimento della base imponibile.

Si rammenta che per tale tipologia di contratti le norme statali prevedono una serie di agevolazioni fiscali in tema di imposte erariali (ad esempio l'applicabilità della cosiddetta "cedolare secca" in misura ridotta). Quest'ultime trovano applicazione solo nel caso di contratti stipulati nei comuni ad alta densità abitativa, come indentificati dalla deliberazione del CIPE 87/2003, ovvero in quelli nei quali è stato dichiarato lo stato di emergenza per calamità naturali o causate dall'uomo nei cinque anni precedenti il 28/5/2015 (legge 80/2014).

Al contrario la nuova agevolazione in materia di IMU e TASI troverà applicazione in tutti i comuni.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Va rammentato che anche nei comuni nei quali non sono stati stipulati accordi relativi ai contratti a canone concordato, gli interessati possono ricorrere a detta tipologia di contratti facendo riferimento agli accordi vigenti nel comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale, anche situato in un'altra regione (schemi contrattuali e parametri allegati al D.M. 30/12/2002) – *D.M. 14/07/2004*.

### *3. La rideterminazione delle rendite degli "imbullonati"*

L'art. 1, comma 21, della L.208/2015 ha modificato il criterio di determinazione della rendita catastale degli immobili appartenenti alle categorie speciali (D ed E), ribadendo che la stessa è determinata tramite stima diretta tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Tuttavia, vengono esclusi dalla stima diretta i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo. In sostanza, nella determinazione della rendita si tiene conto solo di quegli elementi impiantistici che sono strutturalmente connessi alla costruzione, ma non sono considerate tutte quelle dotazioni (impianti, macchinari, attrezzature, ecc.) che sono funzionali al processo produttivo, pur risultando in qualche modo integrate o strutturalmente connesse al fabbricato. Vengono cioè considerate solo quelle dotazioni che caratterizzano il fabbricato e non il processo produttivo che nello stesso viene svolto, sancendo l'esclusione dei macchinari, dei congegni, delle attrezzature e degli altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo, dal computo del valore dell'immobile. La disposizione appena citata segna un repentino cambio di rotta rispetto alla regola opposta stabilita solo lo scorso anno dalla L. 190/2014, comportando l'abbassamento delle rendite catastali di molti immobili appartenenti alla categoria D.

La legge di stabilità del 2015 (L. 190/2014) aveva infatti dettato una disposizione interpretativa che chiariva il criterio di determinazione della rendita catastale per tale tipologia di immobili, facendo propria la posizione dell'Agenzia del territorio (ora Agenzia delle entrate). Tenuto conto che, per i citati fabbricati, la rendita è determinata secondo il criterio della "stima diretta" (art. 30 del D.P.R. 1142/1949) e non ricorrendo alle tariffe d'estimo, l'art. 1, comma 244, della L. 190/2014 aveva stabilito che, nelle more dell'attuazione della riforma del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, la determinazione della rendita catastale dei fabbricati di categoria catastale D doveva avvenire secondo le istruzioni di cui alla circolare dell'Agenzia del territorio n. 6/2012. L'Agenzia del territorio, con la circolare n. 6 del 30/11/2012, aveva chiarito che: "*tra le componenti oggetto della stima catastale, per le unità immobiliari a destinazione speciale e particolare, rilevano, oltre alle strutture edilizie, anche le installazioni connesse od incorporate ai fabbricati o comunque stabilmente infisse ad essi*". Per l'Agenzia, quindi, al fine di valutare quale impianto debba essere incluso o no nella stima catastale, deve farsi riferimento non solo al criterio dell'essenzialità dello stesso per la destinazione economica dell'unità immobiliare, ma anche alla circostanza che lo stesso sia "fisso", in altre parole stabile (anche nel tempo), rispetto alle componenti strutturali dell'unità immobiliare. La valutazione di cui sopra, di carattere eminentemente tecnico, presuppone la piena conoscenza dei beni immobiliari oggetto di stima e dell'evoluzione, anche sotto il profilo tecnologico, dei processi produttivi che negli stessi sono svolti e che determinano con chiarezza la destinazione d'uso dell'immobile.

Tali principi, particolarmente rigorosi, finivano per includere nella valutazione del fabbricato e, quindi, nel valore imponibile ai fini dell'IMU e della TASI, anche gli altiforni, le pesi, i grandi impianti di produzione di vapore, i binari, le dighe, i canali adduttori e di scarico, le gallerie e le reti di trasmissione e distribuzione di merci e servizi, nonché gli impianti che, ancorché integranti elementi mobili, configurino nel loro complesso parti stabilmente connesse al suolo o



alle componenti strutturali dell'unità immobiliare, quali montacarichi, carri ponte, ascensori, scale, rampe e tappeti mobili. Parimenti, sono incluse nella stima anche quelle componenti impiantistiche presenti nell'unità immobiliare che contribuiscono ad assicurare alla stessa un'autonomia funzionale e reddituale, stabile nel tempo, ovvero risultino essenziali per caratterizzarne la destinazione (ad esempio i grandi trasformatori).

La posizione dell'Agenzia del territorio, anche alla luce della norma interpretativa della legge di stabilità 2015, era stata confermata anche dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3166 del 18/02/2015.

Il nuovo criterio di stima della rendita vale solo dal 1° gennaio 2016 e, pertanto, per i fabbricati di nuovo accatastamento o che hanno subito modifiche che comportano l'obbligo del loro riaccatastamento. Nulla cambia invece per i periodi di imposta precedenti, nei quali la rendita vigente continua ad essere quella determinata in base ai criteri definiti dalla legge di stabilità 2015.

In merito all'applicazione delle nuove regole, l'Agenzia delle entrate, ha fornito chiarimenti con la circolare n. 2/e del 01/02/2016, evidenziando, oltre a specifiche fattispecie di esclusione, anche la natura innovativa e non interpretativa delle nuove disposizioni.

Il comma 22 dell'art. 1 della L. 208/2015 consente a tutti gli intestatari catastali degli immobili interessati dalle nuove disposizioni di modificare la rendita determinata con le previgenti regole, adeguandola a quelle nuove. Tale facoltà può esercitarsi a decorrere dal 1° gennaio 2016 mediante presentazione di un atto di aggiornamento catastale, ai sensi del D.M. 701/1994, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti per applicare i nuovi criteri dettati dal citato comma 21.

Le nuove rendite, che saranno rideterminate al ribasso rispetto alle precedenti per effetto dell'esclusione dalla stima del valore del fabbricato di quelle componenti impiantistiche e tecniche che, in base all'art. 1, comma 21, della L. 208/2015, non vanno più considerate, hanno effetto fiscale:

- dal 1° gennaio 2016, in deroga alle vigenti disposizioni contenute nel comma 4 dell'art. 13 del D.L. 201/2011 (in base al quale la rendita catastale da considerare ai fini dell'IMU e delle TASI è quella vigente in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione), qualora l'atto di aggiornamento catastale sia presentato entro il 15 giugno 2016;
- dal 1° gennaio dell'anno di presentazione dell'atto di aggiornamento catastale, qualora lo stesso sia consegnato oltre il 15 giugno 2016.

In altri termini, per poter applicare la nuova rendita catastale proposta ai fini del calcolo dell'IMU e della TASI dovute per il 2016, il contribuente è tenuto a presentare l'atto di aggiornamento dell'accatastamento del fabbricato entro il 15 giugno dello stesso anno. In mancanza, si applicano le regole ordinarie. La modifica della rendita, come evidenziato dovuta ad un suo mero aggiornamento per il recepimento del nuovo criterio e non a variazioni strutturali, interventi edilizi o al mutamento della destinazione d'uso dell'immobile, ha efficacia dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione dell'aggiornamento catastale.

Il minor gettito subito dai comuni dal 2016 per effetto delle nuove disposizioni è ristorato con un trasferimento erariale compensativo di complessivi 155 milioni di euro (art. 1, comma 24, L. 208/2015), ripartito in favore degli enti con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle



finanze, di concerto con il Ministero dell'interno (D.M. 29/09/2016 e 29/12/2016). Il riparto del trasferimento, per poter correttamente valutare la perdita di gettito subita da ciascun comune, deve ovviamente tenere conto, per ogni unità immobiliare, dell'importo delle rendite proposte, presentate con gli atti di aggiornamento catastale consegnati entro il 15 giugno 2016, e di quelle modificate, già iscritte in catasto al 1° gennaio 2016 (informazioni che l'Agenzia delle entrate deve comunicare al Ministero dell'economia entro il 30 settembre 2016). In sostanza, in seguito agli atti di aggiornamento catastale presentati dai contribuenti entro il 15 giugno 2016, si avrà una riduzione della rendita catastale dei fabbricati di categoria D interessati, con effetto di abbassamento delle imposte dovute per l'intero 2016 e conseguente perdita di gettito per i comuni.

Gli accatastamenti presentati dopo il 15 giugno 2016, nel corso di tale anno, avranno effetto fiscale solo dal 2017. Il minor gettito relativo sarà ristorato con il contributo di 155 milioni di euro, ripartito con D.M. da emanare entro il 30 giugno 2017, sulla base dei dati comunicati dall'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2017, relativi, per ciascuna unità immobiliare, alle rendite proposte nel corso del 2016 e a quelle già iscritte in catasto al 1° gennaio 2016. Tale contributo sarà valido anche per gli anni successivi.

#### ***4. L'esenzione IMU per i terreni agricoli***

La legge di stabilità 2016 segna un sostanziale ritorno al passato per quanto concerne l'applicazione dell'esenzione prevista nell'IMU per i terreni agricoli, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera h), del D.Lgs 504/1992, disposizione richiamata dall'art. 9 del D.Lgs 23/2011.

Infatti, a partire dal 1° gennaio 2016, sono esenti dall'imposta i terreni agricoli ubicati nei comuni montani o di collina, come definiti dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9/1993, in modo analogo a quanto accadeva fino al 2013, vale a dire prima dell'emanazione delle regole basate sull'altitudine ISTAT dei comuni, introdotte per gli anni 2014 e 2015 dal D.L. 4/2015.

Ulteriormente, il comma 13 dell'articolo 1 della L. 208/2015, specifica che l'esenzione si applica anche:

- ai terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, ovunque essi siano ubicati;
- ai terreni agricoli ubicati nelle isole minori (come individuate dall'allegato A della L. 448/2001);
- ai terreni a immutabile destinazione agro-silvo pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile, ovunque ubicati.

In proposito si ha qualche incertezza sul trattamento dei terreni a proprietà indivisa tra soggetti aventi i requisiti di legge e soggetti privi degli stessi. Si ritiene che in questo caso occorra dare preminenza all'aspetto soggettivo, riconoscendo l'esenzione al solo comproprietario in possesso dei requisiti. Ciò anche considerando il recente arresto giurisprudenziale, pur concernente la diversa questione della cosiddetta "finzione giuridica" di non edificabilità delle aree, contenuta nell'art. 2, comma 1, lettera b, del D.Lgs 504/1992. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13392 del 30/06/2016, ha infatti spostato la sopra citata tesi, facendo registrare un'inversione di tendenza rispetto alla precedente posizione della stessa Corte in materia (sentenza n. 15556/2010).

Altrettanto incerto è il trattamento IMU dei terreni agricoli posseduti dai familiari coadiuvanti dell'impresa agricola, di quelli posseduti dalle società agricole e dai soci delle società di persone. La questione interessa in particolare i comuni "non montani", vale a dire quelli non inclusi nell'elenco dei comuni in cui opera l'esenzione dall'IMU dei terreni agricoli, in cui sono invece esenti i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti o dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella previdenza agricola (art. 1, c. 13, L. 208/2015). Ma può essere di interesse anche per tutti gli altri comuni, tenuto conto della disposizione sulla cosiddetta "finzione giuridica di non edificabilità dei suoli", prevista dall'art. 2, c. 1, let. b), del D.Lgs 504/1992 e dall'art. 13, comma 2, del D.L. 201/2011. Per il MEF (nota del 23/05/2016), l'esenzione riguarda anche i terreni di cui sono proprietari o comproprietari i familiari coadiuvanti dell'impresa agricola, poiché in tale caso ricorre sia il requisito oggettivo richiesto dalla norma agevolativa (in quanto il coadiuvante è titolare/contitolare del terreno) e sia quello soggettivo, in quanto lo stesso, che esercita l'attività agricola, è iscritto nella previdenza agricola come coltivatore diretto nel nucleo familiare del capo-azienda. Analogamente, per il MEF rientra nell'agevolazione anche il terreno posseduto dalla società agricola, in quanto la stessa assume la qualifica di IAP ove presenti tutti i requisiti richiesti dal D.Lgs 99/2004 e sono altresì esenti i terreni di proprietà dei soci di una società di persone, aventi la qualifica di coltivatore diretto o di IAP, che li abbiano concesso in affitto o in comodato alla predetta società, da loro direttamente condotti in qualità di soci di quest'ultima. Tali posizioni sono stata fortemente contrastate dall'ANCI Emilia Romagna, con la nota del 30/05/2016. Per quanto concerne il coadiuvante manca infatti a parere dell'Associazione sia il requisito soggettivo, in quanto la mera iscrizione dello stesso alla contribuzione agricola non gli attribuisce né la qualifica di coltivatore diretto né quella di imprenditore agricolo e sia quello oggettivo, poiché il coadiuvante non conduce direttamente il fondo, ma lo fa solo in via mediata. Analogamente ritiene che l'agevolazione non possa estendersi ai terreni posseduti dalle società agricole, in quanto la norma della legge di stabilità 2016 richiede la condizione dell'iscrizione alla previdenza agricola del proprietario coltivatore diretto o IAP, iscrizione che le società non hanno. Peraltro quest'ultima non può ritenersi soddisfatta solo perché i soci sono iscritti alla previdenza agricola. Infine, anche nel terzo caso esaminato dal MEF, a parere dell'ANCI emiliana non compete alcuna esenzione per mancanza sia del requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola da parte della società e sia perché manca la conduzione diretta del fondo da parte dei soci proprietari del terreno.

La posizione dell'ANCI per molti aspetti appare condivisibile, evidenziando come le norme agevolative in campo tributario possono essere oggetto solo di stretta interpretazione letterale. Come già evidenziato in precedenza, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 11979/2017 ha escluso il coadiuvante dal novero dei soggetti che possono avere il beneficio della finzione giuridica di non edificabilità.

Ancora incerta è l'estensione dell'esenzione prevista per i terreni agricoli ubicati nei comuni "montani o di collina" ai terreni cosiddetti "incolti", tenendo conto che, a differenza dell'ICI, l'IMU è dovuta per il possesso di qualsiasi immobile. Sul punto la recente risposta al question time- VI commissione della Camera dei Deputati del 04/05/2016, ha ritenuto che, sulla base del parere del MEF, l'esenzione riguardi tutti i terreni, a prescindere dalla loro coltivazione, in quanto, come evidenziato dalla sentenza della Corte di cassazione n. 7369/2012, la definizione di

terreno agricolo quale “terreno adibito all’esercizio delle attività indicate nell’art. 2135 c.c” va intesa inclusiva di tutti quelli suscettibili di essere destinati a tale utilizzo, al di là dell’esercizio effettivo delle attività predette. Posizione conforme a quella del MEF (nelle istruzioni alla dichiarazione IMU), dell’Agenzia delle Entrate (circolare n. 5/e del 11/03/2013) e dell’interrogazione parlamentare 19/12/2012, n. 5-08397. La citata interpretazione tuttavia continua a non convincere (in tal senso nota IFEL del 3/1/2013), sia per il caso specifico a cui si riferiva la sentenza della Cassazione (che riguardava un terreno potenzialmente utilizzabile per un’attività agricola imprenditoriale) e sia per la definizione di terreno agricolo che da sempre è stata adottata sin dai tempi dell’ICI (dove, si ricorda, si è sempre affermata l’esclusione dal tributo dei cosiddetti “orticelli privati” – vedasi circ. Min. fin. 9/1993).

### *5. Il decreto sulla misurazione puntuale dei rifiuti e la tariffa corrispettiva*

Il 22 maggio 2017 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il decreto del Ministero dell'Ambiente del 20 aprile 2017 che definisce i criteri per la misurazione puntuale dei rifiuti da parte dei comuni, nonché i sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi. Si tratta, in altri termini, del decreto che dovrebbe dare l'avvio ad un'applicazione generalizzata della tariffa corrispettiva (cosiddetta "tariffa puntuale") in modo massiccio in tutti i comuni italiani. Tuttavia, il contenuto del decreto, il quale punta ad una decisa semplificazione delle procedure, rischia di gettare più di qualche ombra sulla reale natura corrispettiva del prelievo.

L'art. 1, comma 668, della L. 147/2013 consente ai comuni di finanziare il servizio di gestione dei rifiuti con una tariffa corrispettiva in luogo del tributo, a condizione che siano stati realizzati sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico. Il comma 667 della medesima norma ha rimesso ad un apposito decreto il compito di stabilire i criteri per la realizzazione da parte dei comuni di tali sistemi di misurazione puntuale o, comunque, di sistemi di gestione che si basino su correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un'effettiva tariffa corrispettiva.

In sostanza già le attuali previsioni di legge permettono ai comuni di abbandonare la tari-tributo per adottare un modello tariffario, ponendo come condizione l'attuazione di un sistema di misurazione puntuale delle quantità conferite dagli utenti al servizio comunale. Tuttavia, il comma 667 della medesima legge pone l'obiettivo di definire delle regole uniformi per la misurazione puntuale dei rifiuti e delle regole di base per la definizione del modello di tariffa corrispettiva.

Infatti oggi si assiste a molti comuni che hanno già adottato la tariffa corrispettiva, utilizzando però criteri di commisurazione della tariffa anche molto differenti tra loro, visto che la legge non prevede l'obbligo di adottare in tale caso il metodo normalizzato (D.P.R. 158/1999).

Come accennato, il decreto si pone due obiettivi principali. Il primo è quello di definire dei criteri omogenei per la misurazione puntuale dei rifiuti, consentendo ai comuni di quantificarli in termini di peso o anche solo di volume. Il secondo obiettivo è la definizione di alcuni correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio di gestione dei rifiuti tra le utenze, al fine di poter strutturare la tariffa corrispettiva.

In relazione ai sistemi per la misurazione puntuale delle quantità di rifiuti conferiti dalle utenze al servizio pubblico, il decreto definisce le metodologie per l'identificazione delle stesse ed i criteri per la determinazione della quantità di rifiuti conferita.

La prima regola basilare è che per poter misurare i rifiuti occorre identificare in modo univoco l'utente che li ha conferiti. Sotto questo aspetto l'utente viene definito, in modo analogo alla

norma tributaria, come la persona fisica o giuridica che possiede o detiene a qualsiasi titolo una o più utenze, intendendo per tale l'unità immobiliare, il locale o l'area operativa scoperta, a qualsiasi uso adibita, suscettibile di produrre rifiuti urbani e/o assimilati. E' interessante notare come il decreto, che dovrebbe porre le basi per la definizione di una tariffa corrispettiva, definisca come utente non chi effettivamente produce rifiuti ma chi può anche solo potenzialmente produrli, mutuando la logica tributaria.

L'identificazione delle utenze deve avvenire secondo criteri che garantiscano l'univocità, come ad esempio idonei dispositivi di controllo elettronici integrati nel contenitore o nel sacco con cui il rifiuto è conferito, ovvero mediante idonee attrezzature installate nei punti di conferimento (es. limitatori volumetrici). Il riconoscimento può altresì avvenire attraverso l'identificazione dell'utenza che effettua i conferimenti (si pensi ai rifiuti conferiti alle isole ecologiche). Il dispositivo permette l'identificazione dell'utenza mediante l'abbinamento con un codice utente univoco, ovvero con il codice fiscale.

Fin qui nulla di trascendentale. Più interessante è invece l'aspetto della misurazione dei rifiuti conferiti. In sostanza il decreto, fotografando la situazione già presente in molte realtà italiane, permette di effettuare la stessa partendo dalla registrazione del numero dei conferimenti, mediante:

- la rilevazione dell'esposizione del contenitore;
- la rilevazione dell'esposizione dei sacchi;
- la registrazione dei conferimenti in contenitori ad apertura controllata;
- la registrazione degli accessi dell'utente presso le isole ecologiche comunali (centri di raccolta).

La misurazione effettiva della quantità di rifiuti conferita può avvenire con due modalità. La prima è quella diretta, consistente nella pesatura dei rifiuti inseriti nel contenitore individuale o nel sacco o nel contenitore ad apertura controllata, ovvero di quelli conferiti all'isola ecologica. In particolare la pesatura può realizzarsi all'interno dell'automezzo che raccoglie i rifiuti contenuti nel contenitore o nel sacco individuale (abbinati ad un singolo utente), tramite un dispositivo dato in dotazione all'operatore che cura la raccolta o con apparecchi di pesatura integrati nel contenitore o, infine, mediante pesatura presso l'isola ecologica.

In questo caso la quantità dei rifiuti conferiti dall'utente viene determinata sommando le quantità rilevate in ogni svuotamento o conferimento.

La seconda modalità di pesatura è quella indiretta, basata cioè non sulla rilevazione della quantità di rifiuti conferiti, ma bensì del volume degli stessi, secondo una logica del "vuoto per pieno". In sostanza viene registrato il numero degli svuotamenti dei contenitori dedicati (o dei sacchi), ovvero il numero delle aperture del contenitore con limitatore volumetrico, e determinato il volume complessivo di rifiuti conferiti moltiplicando il numero degli svuotamenti per la capacità del contenitore o del sacco. A questo punto si ricava indirettamente la quantità in termini di peso, moltiplicando il volume complessivo per un coefficiente di peso specifico.

Quest'ultimo deve essere stimato dal Comune, per ogni periodo di riferimento e per ogni frazione di rifiuto, in base alla densità media del flusso dei rifiuti, determinabile rapportando la quantità totale di rifiuti raccolti con il totale della volumetria assegnata agli utenti. In sede di prima applicazione tali coefficienti possono determinarsi con delle analisi campionarie

Il decreto consente tuttavia una serie di semplificazioni. La prima, concerne la possibilità di limitare la misurazione alla sola frazione secca residua (rifiuto urbano residuo), tralasciando quella delle altre frazioni. Anche volendo misurare tutte le frazioni, il decreto ammette la possibilità che la quantificazione di quelle differenti dal rifiuto urbano residuo possa avvenire in forma semplificata.

Un secondo importante intervento concerne le utenze collettive, sia domestiche che non domestiche. Nel caso di utenze aggregate domestiche, l'ente ha la possibilità di evitare la misurazione dei rifiuti prodotti dai singoli utenti che la compongono (si pensi al caso di un condominio). Ciò è possibile non solo quando l'ente non ritenga tecnicamente fattibile una suddivisione del punto di conferimento delle diverse utenze, ma anche quando semplicemente tale divisione non sia conveniente. Così, ad esempio, l'ente potrebbe limitarsi ad assegnare un contenitore aggregato ad un singolo condominio, se risultasse eccessivamente oneroso o tecnicamente complesso distribuire ad ogni condomino un contenitore individuale. Ovvero, analogamente, il comune potrebbe effettuare la raccolta dei rifiuti di una serie di utenze sparse nel territorio con un unico punto di raccolta. In queste ipotesi l'ente può limitare la misurazione dei rifiuti conferiti al contenitore collettivo (sia in forma diretta che indiretta), per poi procedere alla suddivisione dei rifiuti totali tra i singoli utenti in base al numero dei componenti il nucleo familiare. In maniera più sofisticata l'ente potrebbe effettuare la ripartizione utilizzando i coefficienti  $K_b$  contenuti nel DPR 158/1999, riferiti alla determinazione della quota variabile delle utenze domestiche.

Nel caso di utenze aggregate non domestiche, analogamente a quanto sopra, il comune ripartisce tra le diverse utenze i rifiuti conferiti in forma aggregata mediante i coefficienti  $K_d$  contenuti nel DPR 158/1999, riferiti alla determinazione della quota variabile della tariffa non domestica. In maniera alternativa la ripartizione può effettuarsi utilizzando coefficienti diversi, ottenuti in seguito a studi effettuati a livello locale o coefficienti determinati dalla rilevazione della distribuzione dei conferimenti e delle quantità tipiche del territorio di riferimento.

Con l'accortezza comunque di mantenere separati i flussi provenienti dalle utenze domestiche da quelli delle utenze non domestiche.

Altrettanto interessanti sono i correttivi contenuti nel decreto ai criteri di ripartizione del costo del servizio di gestione dei rifiuti, integrativi dei criteri di misurazione puntuale, in quanto gli stessi incidono direttamente sulla modalità di conteggio della tariffa corrispettiva. Il comma 668 dell'art. 1 della L. 147/2013 rimette al comune la facoltà di determinare la tariffa scegliendo il metodo normalizzato oppure distaccandosi dallo stesso. L'unico limite riscontrabile nella norma è che sia definito un modello tariffario che garantisca, in ossequio al principio del "chi inquina paga", il collegamento tra il corrispettivo pagato ed il servizio di cui l'utente ha fruito. Tuttavia, il decreto e la relazione illustrativa dello stesso specificano che i criteri di misurazione dei rifiuti definiti sono alla base della determinazione della parte variabile della tariffa rifiuti, la quale deve essere calcolata tenendo conto della effettiva produzione di rifiuti. Componente che oggi viene invece determinata dai comuni, in regime tributario, con criteri presuntivi contenuti nello stesso DPR 158/99. Nulla viene specificato per la quota fissa della tariffa corrispettiva che, tuttavia, alla

luce della previsione del comma 668 dell'art. 1 della L. 147/2013 che consente ma non obbliga i comuni di tenere conto nella determinazione della tariffa delle norme del DPR 158/99, potrebbe essere ancora calcolata in futuro con il metodo normalizzato.

Il decreto introduce dei criteri integrativi nella determinazione della quota variabile della tariffa corrispettiva che dovrebbe di norma essere calcolata sulla base dei rifiuti conferiti dall'utente. Tali criteri agiscono nella fase di ripartizione dei costi tra le utenze, permettendo di adottare delle differenziazioni in base alla qualità del servizio reso, nonché al numero dei servizi messi a disposizione, a prescindere dal loro utilizzo. Ciò vuol dire, ad esempio, che i costi potrebbero essere ripartiti tra le utenze in modo differenziato a seconda del tipo di servizi che le stesse ricevono (ad esempio, in base alle frazioni di rifiuto raccolte a domicilio ovvero alla frequenza della raccolta) o ancora facendo comunque corrispondere agli utenti una parte "fissa" della quota variabile, determinata in base ad un numero minimo di svuotamenti, addebitato a prescindere dall'effettivo conferimento di rifiuti. Ciò per "far pagare" all'utente la disponibilità del servizio.

Un altro correttivo concerne l'avvio al riciclaggio delle frazioni di rifiuto, identificando l'utenza ovvero il numero dei conferimenti dalla stessa effettuati ai centri comunali di raccolta (isole ecologiche). Ciò in ossequio al principio contenuto già anche nella L. 147/2013 in merito alle riduzioni per la raccolta differenziata eseguita dalle utenze domestiche (comma 658).

La relazione illustrativa specifica, inoltre, che tutti gli oneri funzionali all'attuazione dei sistemi di misurazione non comportano maggiori costi per i comuni, dovendo gli stessi essere inseriti nel piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti e coperti dalla tariffa.

Il decreto ha senza dubbio il pregio di autorizzare delle procedure di misurazione semplificate che possono agevolare il passaggio dei comuni verso la tariffa corrispettiva.

Tuttavia, tali semplificazioni rischiano per ridurre sensibilmente il carattere di "corrispettività" della tariffa, introducendo al suo interno una serie di elementi presuntivi che finiscono per avvicinarla "pericolosamente" al modello tributario.

Infatti, la presenza di numerose variabili "stimate" o "presunte" nel calcolo della tariffa, quali la pesatura indiretta e l'adozione di un sistema "vuoto per pieno", la possibilità di gestire utenze aggregate e di riparto in modo presuntivo dei rifiuti tra le singole utenze che le compongono, la legittimazione di una quota variabile con una componente "fissa", legata ad un numero minimo di svuotamenti comunque addebitati, ecc., finiscono per attenuare il carattere corrispettivo che la tariffa dovrebbe avere.

Non va infatti nascosto che la natura di prestazione patrimoniale imposta del prelievo, comunque spesso dovuto per una quota rilevante anche nel caso di mancato utilizzo del servizio (si pensi che in molti comuni il peso della componente fissa supera abbondantemente il 60% del totale e che anche una buona parte della quota variabile, legata a "svuotamenti minimi", finisce per essere "fissa"), rischia di far ritenere il prelievo tariffario in realtà un tributo, piuttosto che un'entrata patrimoniale, come accadde nel caso della TIA.

Ciò appare particolarmente evidente per le utenze condominiali. Ogni utente si troverebbe infatti a dover pagare una consistente quota fissa, legata sempre alla superficie ed al numero dei

componenti, e una quota variabile, che include degli svuotamenti minimi, ripartita in base al numero dei componenti, in modo molto simile a quanto oggi avviene con la tari. Ciò anche se l'utente di fatto non avesse prodotto alcun rifiuto.

Infine, non va sottovalutato che l'adozione della tariffa corrispettiva comporta l'applicazione dell'IVA che, quantomeno per le utenze domestiche, rappresenterà un maggior costo, controbilanciato solo in parte dall'eliminazione dell'IVA dai costi del piano finanziario del servizio, tenuto conto che alcune voci dello stesso non sono gravate dal tributo (si pensi al personale comunale o all'accantonamento per il fondo rischi su crediti). IVA la cui applicazione potrebbe finire comunque per essere messa in discussione insieme alla natura corrispettiva del prelievo, secondo un "film già visto" ai tempi della TIA.