

# Tributi NEWS

CONTABILITÀ  
PATRIMONIO  
FISCALITÀ

NUMERO

14

Rivista di aggiornamento  
e formazione professionale  
in materia di tributi locali,  
contabilità, finanze e patrimonio

Coordinamento editoriale  
di Giuseppe Debenedetto

## ROTTAMAZIONE DELLE LITI FISCALI

*Con una recente nota l'IFEL approfondisce la disciplina della definizione agevolata delle liti fiscali e propone uno schema di delibera consiliare (con allegato regolamento) che i comuni dovranno adottare entro il 31 agosto 2017.*

## TRUST E TRIBUTI LOCALI: QUID IURIS?

*Viene approfondito il tema della soggettività passiva dei trusts ai fini dei tributi locali: che cos'è, quali beni possono essere conferiti in trust, quali sono gli effetti del trust, la tutela dei creditori, il trust e le imposte locali.*

## TARSU-TARI MAGAZZINI

*Con una recente sentenza la Cassazione ha affermato che i magazzini sono assoggettabili alla TARSU anche in presenza di imballaggi terziari, che non possono ritenersi di per se esenti dovendosi applicare la disciplina prevista per i rifiuti speciali.*

## LOCALI COMMERCIALI IN AEROPORTI

*Una recente sentenza di CTR ha affermato che i locali commerciali ubicati all'interno dell'aeroporto vanno accatastati in categoria "E", in quanto inscindibilmente collegati all'attività di trasporto aereo e quindi carenti dei requisiti della autonomia funzionale e reddituale.*



## SOMMARIO

<b>“Rottamazione” delle liti fiscali: decisione dei Comuni entro il 31 agosto 2017.....</b>	<b>4</b>
• Nota di lettura IFEL del 28 giugno 2017 .....	5
• Schema Delibera Consigliare .....	13
• Regolamento per la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti.....	14
<b>La soggettività passiva del TRUST ai fini dei tributi locali: <i>quid iuris?</i>.....</b>	<b>18</b>
<b>TARSU alberghi: illegittime le tariffe sproporzionate .....</b>	<b>25</b>
• Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza n. 3108 del 26 giugno 2017 .....	26
<b>TARSU-TARI: i magazzini sono assoggettabili al tributo anche in presenza di imballaggi terziari .....</b>	<b>36</b>
• Cassazione civ. Sez. V, Sentenza n. 14414 del 9 giugno 2017 .....	37
<b>I locali commerciali interni agli aeroporti vanno accatastati in categoria “E” .....</b>	<b>42</b>
• Commissione Tributaria Regionale di Bari Sez. 10 sentenza n. 447 del 13 febbraio 2017 .....	43
<b>News e commenti .....</b>	<b>49</b>
• Cassazione n. 16634 del 5/7/2017: TIA alberghi - le tariffe <i>ad hoc</i> sono legittime .....	49
• Cassazione n. 16540 del 5/7/2017: TOSAP - il tubo irriguo interrato è tassabile.....	50
• Cassazione n. 16289 del 30/6/2017: TARSU - avviso di accertamento legittimo se richiama delibera senza allegarle.....	51
• Cassazione n. 15668 del 23/6/2017: IMU - pertinenza abitazione principale - principio della contiguità spaziale .....	52
• Cassazione n. 15440 del 21/6/2017: i parcheggi in concessione sono soggetti sia a TOSAP che a TARSU .....	53

- Cassazione n. 15444 del 21/6/2017: ICI abitazione principale - necessita la dimora abituale effettiva del nucleo familiare a prescindere dalla residenza anagrafica..... 53
- Cassazione n. 14404 del 9/6/2017: ICI-IMU - Intestazioni catastali superabili solo con prova contraria fornita dal contribuente..... 54
- Corte dei Conti Piemonte parere n. 110 del 9/6/2017: modifica delle tariffe TARI entro luglio solo in caso di squilibrio..... 55
- Cassazione n. 14135 del 7/6/2017: ICI-IMU - Pensionato agricolo - Nessuna agevolazione, anche se iscritto alla previdenza agricola56
- CTR Emilia Romagna n. 1835 del 6/6/2017: società agricole esenti dall'IMU ..... 58
- Cassazione n. 13960 del 5/6/2017: ICI concessionari aree demaniali portuali - pagano l'imposta ..... 58
- CTR Torino n. 155 del 26/1/2017: IMU immobili "merce" - l'esonero previsto dal 2014 è retroattivo..... 59

## LA NOVITÀ

In questa sezione prendiamo in esame la notizia che secondo il comitato di redazione rappresenta la novità più importante degli ultimi quindici giorni.

Si tratta di un primo commento. Potranno intervenire successivamente ulteriori approfondimenti da parte di Tributi News.

# “ROTTAMAZIONE” DELLE LITI FISCALI: DECISIONE DEI COMUNI ENTRO IL 31 AGOSTO 2017

*di Giuseppe Debenedetto*

Con una nota di approfondimento del **28 giugno 2017** l'IFEL (fondazione dell'ANCI) illustra la disciplina riguardante la definizione agevolata delle liti fiscali, introdotta dall'art. 11 del d.l. 50/2017 ed estesa ai tributi locali, proponendo uno schema di delibera consiliare e di regolamento attuativo.

L'IFEL chiarisce che **entro il 31 agosto 2017** i Comuni possono decidere di aderire alla definizione agevolata delle controversie tributarie comunali, ma in tal caso senza toccare le scadenze previste per legge se non limitatamente ai termini riguardanti la rateizzazione.

L'estensione ai tributi locali della definizione delle liti fiscali, prima prevista solo per i tributi locali, è stata introdotta dalla legge n. 96/2017 di conversione del d.l. 50/2017.

Si tratta di una norma fortemente voluta da Anci, che estende ai tributi locali la “rottamazione” delle liti fiscali inizialmente limitata alle controversie in cui è parte l'Agenzia delle Entrate.

L'IFEL chiarisce che i comuni, nel caso in cui optino per la definizione agevolata, dovranno attenersi allo schema definito dalla legge, trattandosi di termini di natura processuale e pertanto non derogabili con regolamento comunale. L'unica possibilità di esercitare la discrezionalità regolamentare è limitata ai termini aventi natura amministrativa, come quelli relativi alla rateizzazione.

Nel merito la definizione riguarda le controversie tributarie, cioè quelle incardinate presso le commissioni tributarie, il cui ricorso sia stato notificato entro il 24/4/2017 (data di entrata in vigore del d.l. 50/2017) e per le quali alla data di presentazione della domanda non sia intervenuta una pronuncia definitiva. Sono “rottamabili” solo le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora. Per accedere alla definizione il contribuente dovrà presentare una domanda entro il 30 settembre 2017, provvedendo al pagamento dell'importo totale (se sotto i 2.000 euro) oppure della prima rata. Il termine del 30 settembre 2017 non è derogabile dal Comune, il quale può però intervenire sui termini della rateizzazione, andando anche oltre il 30 giugno 2018 fissato per le liti erariali.

L'IFEL invita i comuni a valutare se aderire o meno alla definizione agevolata (si tratta sempre di una facoltà), ma nel caso in cui si decide di farlo sarà opportuno anticipare l'adozione della delibera al 31 luglio 2017 rispetto alla data del 31 agosto 2017, per evitare al contribuente, o al Comune stesso, la proposizione di inutili impugnazioni per sospendere i termini.

L'IFEL approfondisce la disciplina sulla rottamazione delle liti fiscali, evidenziando alcuni dubbi in merito alla definizione delle controversie nelle quali però l'ente non assume la veste di parte processuale, come nel caso in cui il ricorso sia stato notificato ad Equitalia o al concessionario privato iscritto all'albo ministeriale. Sul punto IFEL rileva che mentre nei confronti del concessionario privato esiste un rapporto concessorio e ciò induce a ritenere comunque definibili le controversie

instaurate contro tale soggetto anche se l'ente impositore non è stato chiamato in causa, altrettanto non può dirsi nei confronti di Equitalia, che a rigore dovrebbe rimanere fuori dalla portata della norma.

Sul punto occorrerebbe chiarire se l'art. 11 del d.l. 50/2017 si riferisce al rapporto processuale oppure al rapporto sostanziale. La risposta più rigorosa dovrebbe essere la prima, ma verrebbero escluse, del tutto immotivatamente, le controversie introdotte con l'agente della riscossione. Tutto sarebbe ovviamente più semplice se si potesse interpretare l'art. 11 come un riferimento alla parte del rapporto sostanziale d'imposta, poiché in tale eventualità risulterebbero definibili la totalità delle controversie in oggetto.

## Nota di lettura IFEL del 28 giugno 2017



Roma, 28 giugno 2017

### Definizione agevolata delle controversie tributarie comunali

#### Nota di approfondimento sull'art. 11 del DI n. 50 del 2017

#### Sommario

Premessa

1. Le controversie definibili
2. Il Comune quale "parte" processuale
3. Gli effetti della definizione
4. Le spese di lite
5. Il pagamento delle spese dovute con la definizione
6. La sospensione delle controversie
7. Il diniego della definizione
8. La delibera ed il regolamento comunale

#### Premessa

L'art. 11 del DI n. 50 del 2017 reca disposizioni relative alla definizione agevolata delle controversie tributarie degli enti territoriali, attraverso il comma 1-bis introdotto con la conversione in legge del provvedimento:

«1-bis. *Ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 agosto 2017, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente.*».

Si tratta di norma fortemente voluta da Anci, anche se non sono state accolte tutte le richieste inizialmente formulate, come ad esempio la possibilità di prevedere abbattimenti dell'imposta in caso di sentenza non definitiva sfavorevole all'ente.

La definizione agevolata delle liti fiscali pendenti completa l'effetto definitorio delle controversie interessate anche dalla definizione agevolata delle cartelle, di cui all'art. 6 del DI n. 193 del 2016, e contribuisce a ridurre la mole di contenzioso pendente in tutti i gradi di giudizio, ivi compresa la Corte di Cassazione<sup>1</sup>, con una possibile accelerazione dei tempi di trattazione delle residuali controversie relative ai tributi comunali, similmente a quanto accaduto in occasione del condono di cui alla legge n. 289 del 2002.

Parallelamente, la definizione agevolata completa l'eventuale definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento, deliberate dai Comuni ai sensi dell'art. 6-ter del DI n. 193 del 2016

La scelta del Comune avverrà mediante adozione di una delibera di Consiglio Comunale, ai sensi dell'art. 52 del D.lgs. n. 446 del 1997, atteso che con essa il Comune rinuncia alla riscossione delle sanzioni e degli interessi di mora, per i quali, in via generale, vale il principio dell'indisponibilità, qui derogato per espressa previsione di legge.

<sup>1</sup> Si veda Commissioni riunite Bilancio della Camera dei Deputati e Senato, audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 maggio 2017.

L'applicazione dell'art. 11 non appare agevole, sia perché il Comune dovrà attenersi allo schema definito dalla legge, visto che dovrà deliberare *"l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo"*, sia per la presenza di termini di natura processuale, e pertanto indisponibili, non derogabili con regolamento comunale. L'unica possibilità di esercitare la discrezionalità regolamentare sembra limitata ad una diversa regolamentazione dei termini aventi natura amministrativa, come quelli attinenti alla rateizzazione.

Peraltro, va anche evidenziato che la decisione comunale non è subordinata all'adozione dei provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sebbene l'art. 11, comma 12 del DL n. 50 del 2017 preveda che con tali provvedimenti siano *"stabilite le modalità di attuazione"* dello stesso articolo 11, trattandosi all'evidenza di provvedimenti che dovranno regolare la procedura da un punto di vista amministrativo, come la predisposizione del modulo di domanda per accedere alla definizione, senza intaccare gli elementi strutturali della definizione, che risultano già compiutamente disciplinati nella normativa ordinaria. Anche se dai provvedimenti attuativi potranno trarsi eventualmente utili indicazioni interpretative di cui il Comune dovrà tenerne conto.

Data la complessità della materia si ritiene utile, oltre all'adozione di una delibera consigliare, anche l'adozione di uno specifico regolamento da parte del Comune.

Per agevolare i Comuni, chiamati a prendere una decisione in un ristretto lasso di tempo IFEL, ha predisposto una schema di delibera e di regolamento, che vengono pubblicati unitamente a questa nota.

### **1. Le controversie definibili**

Le controversie definibili sono quelle attribuite alla giurisdizione tributaria *"in cui è parte il medesimo ente"*. Rimangono, pertanto, escluse le controversie rimesse a giurisdizioni diverse da quella tributaria, come quelle relative al canone di occupazione del suolo pubblico, di competenza del giudice ordinario.

Si deve trattare di controversia non definita con sentenza passata in giudicato, pendente in qualsiasi grado di giudizio, ivi compresa la Corte di Cassazione.

Sono definibili le controversie il cui ricorso sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del decreto (il 24 aprile 2017) e per le quali alla data della presentazione della domanda di definizione, il cui termine ultimo è fissato al 30 settembre 2017, non sia intervenuta pronuncia definitiva.

La definizione è ammissibile anche in presenza di ricorso notificato all'ente impositore ma non ancora depositato nella segreteria della Commissione tributaria provinciale, visto che per gli importi inferiori a 20 mila euro il ricorso produce gli effetti del reclamo e deve essere depositato nella segreteria della Commissione tributaria entro 120 giorni, decorrenti non dalla data di notifica del ricorso da parte del contribuente ma dalla data di ricevimento da parte del Comune. Al riguardo, va subito precisato che il decreto non dispone alcunché in merito alla data di deposito del ricorso, stabilita come noto a pena di inammissibilità, essendo prevista la sola sospensione dei termini di impugnazione della sentenza. Pertanto, sarà onere del contribuente depositare nei termini il ricorso.

In merito all'accennata sospensione dei termini va anche precisato che mentre per le controversie erariali l'art. 1, comma 9, prevede che per le controversie **"definibili"** sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono nel periodo 24 aprile-30 settembre 2017, tale sospensione non opera, almeno in questi termini, per il Comune. Il periodo di sospensione per le controversie comunali decorrerà dalla data di esecutività della delibera che approva la definizione agevolata fino al 30 settembre 2017, poiché si ritiene che, in base ai principi generali, il Comune non possa riaprire termini già scaduti, in assenza di una espressa disposizione legislativa in tal senso.

Pertanto, nel caso in cui il Comune decida di approvare la definizione agevolata, sarà opportuno anticipare la decisione rispetto alla data del 31 agosto, per evitare al contribuente, o al Comune stesso, la proposizione di inutili impugnazioni. In altri termini, se l'atto di appello deve essere notificato, dal Comune o dal contribuente, entro il prossimo 31 luglio, solo l'adozione della delibera comunale entro luglio sospenderà i termini per la proposizione dell'appello, sempre con riferimento alle controversie definibili.

### **2. Il Comune quale "parte" processuale**

La disposizione richiede che il Comune sia "parte" del processo. Tale previsione pone dei dubbi in merito alla definizione delle controversie relative ai tributi comunali nelle quali però l'ente non assume la veste di parte processuale. L'ipotesi si verifica allorché oggetto dell'impugnazione è una cartella di pagamento, o un'ingiunzione di pagamento, ed il ricorso sia stato esclusivamente notificato ad **Equitalia o al Concessionario iscritto all'albo** di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997, incaricato della sola riscossione coattiva,

indipendentemente dal fatto che i motivi di impugnazione attengano ai soli vizi propri della cartella o dell'ingiunzione, oppure siano stati sollevati motivi attinenti all'atto di accertamento, salvo che Equitalia o il Concessionario non abbia chiamato in causa anche l'ente creditore. Peraltro, la Corte di Cassazione anche di recente ha ribadito che *"In tema di contenzioso tributario, il contribuente, qualora impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario per la riscossione per motivi che attengono alla mancata notifica degli atti impositivi presupposti, può agire indifferente nei confronti dell'ente impositore o del concessionario, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo ed essendo rimessa al concessionario la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore"*<sup>2</sup>.

Tuttavia, occorre rilevare che mentre nei confronti del Concessionario privato esiste un rapporto concessorio in base al quale il Concessionario si sostituisce *ope legis* al Comune, e ciò porta a ritenere comunque definibili le controversie instaurate contro tale soggetto anche se l'ente impositore non è stato direttamente chiamato in causa<sup>3</sup>, altrettanto non può dirsi nei confronti di Equitalia<sup>4</sup>, e pertanto i residuali dubbi dovrebbero limitarsi solo alle controversie in cui sia parte esclusivamente tale ultimo soggetto.

Il riferimento alla circostanza che parte del processo sia il Comune genera poi ulteriori dubbi.

Infatti, non sono espressamente richiamate le **società in house dei Comuni** che pur risultano affidatarie dell'attività di accertamento e riscossione delle entrate comunali, ai sensi dell'art. 52, comma 5 del D.lgs. n. 446 del 1997, e per le quali non è necessariamente prevista l'iscrizione all'albo di cui al successivo art. 53. Trattandosi di società sulle quali i Comuni esercitano un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi, si ritiene che il Comune possa legittimamente deliberare la definizione agevolata per le controversie tributarie in cui è parte la propria società *in house*.

Parimenti, si ritiene che il Comune possa deliberare la definizione agevolata per le controversie relative alla Tares/Tari che vedono come parte la **società di gestione dei rifiuti** alla quale il Comune ha affidato, ai sensi dell'art. 1, comma 691 della legge n. 147 del 2013, la gestione, la riscossione e l'accertamento della tassa comunale.

Infine, ad identica conclusione si deve pervenire anche nell'ipotesi in cui il Comune abbia affidato la gestione, riscossione ed accertamento ad un Concessionario iscritto all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997 (ad esempio il **concessionario dell'imposta di pubblicità**).

### 3. Gli effetti della definizione

Le controversie possono essere definite *"a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio"* o dal soggetto che vi è subentrato o ne ha la legittimazione. Il riferimento al ricorrente del giudizio di primo grado rende evidente che possano essere oggetto di definizione anche i giudizi di appello, o di cassazione, proposti dal Comune risultante soccombente nella fase precedente. È evidente poi, che esulano dall'istituto in esame le controversie attinenti ai dinieghi di rimborso.

Con la definizione il contribuente è tenuto a pagare:

- l'imposta, gli interessi e le spese di notifica indicati nell'atto impugnato;
- gli interessi di ritardata iscrizione a ruolo, oggi fissati al 4 per cento annuo, da calcolarsi fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto.

La definizione comporta, quindi, la non debenza:

- delle sanzioni comminate nell'atto originario;
- degli interessi di ritardata iscrizione a ruolo dovuti dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento, ovvero decorsi i sessanta giorni dalla notifica dell'atto originario, fino alla data di consegna del ruolo al concessionario;
- degli interessi di mora dovuti a seguito del mancato pagamento della cartella, oggi fissati al 3,50 per cento annuo.

<sup>2</sup> Cassazione, sentenza 6 giugno 2017, n. 14047, che contiene ulteriori riferimenti giurisprudenziali.

<sup>3</sup> Peraltro, la Corte di Cassazione, con riferimento ai soli concessionari comunali, ha più volte ritenuto che nelle liti contro gli atti emessi da questi, il contribuente deve proporre ricorso unicamente contro il concessionario e non anche contro il Comune.

<sup>4</sup> Peraltro, l'art. 39 del D.lgs. n. 112 del 1999 prevede che *"il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite"*.

Le misure sopra richiamate sono applicabili anche nel caso in cui il Comune (o il Concessionario della riscossione e accertamento dei tributi comunali o la società *in house*, o la società affidataria della riscossione ed accertamento della Tares/Tari) abbia attivato la riscossione in pendenza di giudizio, nonostante l'incerta giurisprudenza di legittimità che a volte ammette ed a volte nega la possibilità di applicare la modalità di riscossione in pendenza di giudizio, di cui all'art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992. Come noto, l'incertezza deriva dal fatto che l'art. 68 è applicabile ai soli casi in cui "è prevista la riscossione frazionata del tributo", riscossione frazionata che non è ammessa, ad esempio per l'Imu e l'Ici<sup>5</sup>, anche se è espressamente ammessa per le sanzioni<sup>6</sup>.

L'art. 11, comma 7 del DL n. 50 del 2017 prevede, infatti, che dagli importi dovuti il contribuente ha diritto a scomputare "quelli già versati" per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio, nonché "quelli dovuti" per effetto della definizione agevolata delle cartelle di pagamento, di cui all'art. 6 del DL n. 193 del 2016, ai quali occorre anche aggiungere "quelli dovuti" **in base alla definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento**, se deliberata dal Comune.

Pertanto, nel caso in cui sia stata attivata la riscossione in pendenza di giudizio, occorre tenere conto degli importi corrisposti dal contribuente<sup>7</sup>, che includono anche le sanzioni, le quali devono essere scomputate dall'importo dovuto in base alla definizione agevolata, con l'ulteriore precisazione che se l'importo già provvisoriamente pagato, comprensivo di sanzioni, è superiore a quello dovuto in base alla definizione agevolata della lite, nessun rimborso potrà comunque essere disposto a favore del contribuente.

Il Comune potrebbe comunque non aver attivato alcuna riscossione in pendenza di giudizio, ben potendo riscuotere non l'accertamento impugnato ma la sentenza definitiva, entro il termine di prescrizione decennale<sup>8</sup>.

Ovviamente, il contribuente avrà poca convenienza nell'ipotesi in cui abbia pagato l'avviso impugnato, in quanto, come già rilevato, l'art. 1, comma 7 del DL n. 50 del 2017 prevede espressamente che "la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione". Se l'ente non ha attivato alcuna riscossione, la definizione comporta un notevole risparmio anche degli interessi, visto che le controversie potrebbero essere pendenti anche da dieci anni, come normalmente avviene in caso di ricorso dinanzi la Corte di Cassazione, o nell'ipotesi in cui il processo sia stato sospeso per pregiudizialità, ai sensi dell'art. 295 c.p.c. (ed oggi ai sensi dell'art. 39 del D.lgs. n. 546 del 1992).

La cancellazione degli interessi è in parte compensata dalla previsione che comunque il contribuente è tenuto a versare gli interessi pari al 4 per cento, da calcolarsi fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto originario. Invero, la norma rinvia all'art. 20 del Dpr. n. 602 del 1973, ma si ritiene che tale rinvio sia effettuato al solo fine di individuare il tasso d'interesse applicabile e non di limitare l'applicazione di questo tasso ai soli casi in cui l'importo sia stato già iscritto a ruolo. In altri termini, si ritiene che gli interessi al 4 per cento, per il periodo di sessanta giorni, siano dovuti in ogni ipotesi, e quindi anche nel caso in cui l'ente non abbia attivato alcuna forma

<sup>5</sup> La Corte ha ritenuto applicabile l'art. 68 ai tributi comunali con sentenze n. 14821/2010 e n. 691/2013. Mentre ne ha escluso l'applicazione con sentenze n. 2199/2012, 19015/2016, n. 8360/2016 e da ultimo con la sentenza n. 578/2017.

<sup>6</sup> L'art. 19, comma 1, del D.lgs. n. 472 del 1997, dispone che in caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista la riscossione frazionata si applicano le disposizioni dettate dall'art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992.

<sup>7</sup> L'art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992 prevede che il tributo, gli interessi (e la sanzione, per quanto previsto dall'art. 19, comma 1 del D.lgs. n. 472 del 1997) devono essere pagati:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale;
- c-bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

Gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

La norma, poi precisa, che se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

<sup>8</sup> Si veda Cassazione, sez. un. n. 5790/2009 e Cassazione, n. 8380/2013.

di riscossione, ed anche nel caso in cui l'ente abbia attivato la riscossione coattiva tramite ingiunzione di pagamento. Diversamente ragionando, ed essendo possibile per l'ente riscuotere alternativamente con ruolo o con ingiunzione, non solo vi sarebbe incertezza sul tasso da applicare nell'ipotesi in cui non fosse stata attivata la riscossione, ma vi sarebbe anche una disparità di trattamento a seconda della forma di riscossione coattiva scelta, in presenza comunque di un risparmio di interessi che può anche essere significativo. Rimane comunque ferma la possibilità per il Comune di confermare nel regolamento il tasso d'interesse del 4 per cento o l'eventuale minor tasso previsto nei propri regolamenti.

Il comma 2, dell'art. 11 precisa poi che in caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione. Se la controversia riguarda, invece, sanzioni collegate al tributo, ma questo sia stato definito in altro modo, allora nessun importo risulterà dovuto, anche se sarà comunque necessario presentare la domanda di definizione.

#### **4. Le spese di lite**

L'art. 11, comma 7, del Dl n. 50 del 2017 dispone che *"gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato"*. Si è già detto che la norma contempla espressamente le sorti dei pagamenti effettuati in caso di attivazione della riscossione in pendenza di giudizio attuata ai sensi dell'art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992. Nulla invece viene espressamente statuito in merito alle sorti delle spese di lite liquidate con sentenza non definitiva.

Sul punto occorre rammentare che il legislatore in tema di pagamento delle spese di lite ha previsto un regime alquanto discriminatorio, posto che il Comune per riscuotere le spese di lite dovrà aspettare il passaggio in giudicato della sentenza, per quanto disposto dall'art. 15, comma 2-sexies, del D.lgs. n. 546 del 1992, mentre nel caso in cui le spese di lite siano liquidate a favore del contribuente, la sentenza è immediatamente esecutiva ed il Comune, per quanto disposto dall'art. 69 del D.lgs. n. 546 del 1992, dovrà pagare le somme liquidate a titolo di spese di lite entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

Si ritiene, al riguardo, in ragione dell'effetto "sostitutivo" della definizione rispetto a quanto statuito nel dispositivo della sentenza, che in caso di avvenuto pagamento delle spese di lite da parte dell'ente impositore, il contribuente sia tenuto a versare, oltre a quanto già previsto in via ordinaria dall'art. 11, comma 1 del Dl n. 50 del 2017, anche quanto percepito, in via provvisoria, a titolo di spese di lite, anche considerando che la definizione agevolata comporta la cessazione della materia del contendere e, quindi, trova applicazione l'art. 46, comma 3 del D.lgs. n. 546 del 1992 a mente del quale *"nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate"*.

Nell'ipotesi in cui il Comune abbia adottato la delibera per la definizione agevolata, e la controparte abbia notificato la sentenza per ottenere il pagamento delle spese di lite, se i 90 giorni scadono prima del 30 settembre, il Comune prima di procedere al pagamento potrebbe farsi rilasciare un'attestazione da parte del contribuente in merito alla sua volontà di non aderire alla definizione, fermo restando che comunque in assenza di tale attestazione l'ente locale rimane obbligato ad effettuare il rimborso, anche considerando che fino alla scadenza del 30 settembre il contribuente potrebbe sempre decidere di aderire alla definizione.

Un caso particolare attiene alle spese di lite liquidate nell'ordinanza, non impugnabile, che ha deciso sull'istanza di sospensione dell'atto impugnato o di sospensione dell'esecutività provvisoria della sentenza impugnata in appello o dinanzi la Corte di cassazione, ai sensi degli artt. 47, 52 e 62-bis del D.lgs. n. 546 del 1992.

Sebbene l'ordinanza non sia impugnabile, il Giudice conserva la possibilità di disporre diversamente con la sentenza che decide il giudizio, la quale assorbe quindi quanto già deciso nell'ordinanza anche in tema di spese di lite, per le quali però occorre una espressa statuizione, visto che l'art. 15, comma 2-quater prevede espressamente che l'ordinanza cautelare, per quanto attiene alle spese *"conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito"*.

Pertanto, nel caso in cui la sentenza abbia omesso di disporre anche in merito alle spese della fase cautelare, queste restano dovute anche nell'ipotesi di sentenza favorevole al contribuente. Naturalmente, il contribuente in sede di appello, anche incidentale, potrà impugnare la sentenza che ha omesso di pronunciarsi "nuovamente" sulle spese della fase cautelare. A stretto rigore, però, in caso di impugnazione priva di un motivo attinente alle spese della fase cautelare, si forma un giudicato interno, che obbliga la parte, anche in sede di definizione agevolata, al pagamento delle spese di lite, ovviamente a condizione che il giudicato interno si sia formato entro la data del 24 aprile scorso.

### 5. Il pagamento delle spese dovute con la definizione

Il comma 5 dell'art. 11 del DL n. 50 del 2017 regola il pagamento delle somme dovute in base alla definizione.

È previsto il pagamento rateale, ma solo per importi superiori a duemila euro.

Per gli importi superiori a duemila euro è previsto il pagamento in forma rateale nella seguente misura:

- il 40 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 settembre 2017;
- il 40 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 novembre 2017;
- il 20 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 giugno 2018.

Se la definizione comporta il pagamento di un importo uguale o inferiore a 2.000 euro, questo deve essere pagato integralmente entro il 30 settembre 2017. Occorre anche rilevare che essendo il 30 settembre un sabato, in realtà il versamento deve essere effettuato entro il lunedì 2 ottobre.

Il comma 5 in commento, con riferimento al versamento degli importi dovuti in base alla definizione, rinvia alle disposizioni recate dall'art. 8 del D.lgs. n. 218 del 1997, norma questa che regola i pagamenti in caso di accertamento con adesione, ma anche in caso di mediazione e conciliazione giudiziale. Il rinvio all'art. 8, comporta anche l'automatica applicazione dell'art. 15-ter del Dpr. n. 602 del 1973 ed in particolare del comma 2, il quale prevede che in caso di rateazione, il mancato pagamento di una delle rate diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione della sanzione del 45 per cento, da applicarsi sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Il comma 5 dell'art. 11 in commento precisa poi che *"per ciascuna controversia è effettuato un separato versamento"*. Il successivo comma 6 precisa che occorre presentare una distinta domanda per *"ciascuna controversia autonoma"* e che *"per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato"*.

Alla luce delle precisazioni normative nel caso in cui il contribuente abbia impugnato più atti di accertamento con un unico ricorso, benché formalmente la causa pendente sia una sola, il contribuente dovrà presentare tante domande quanti sono gli atti impugnabili, ma anche effettuare tanti separati versamenti quanti sono gli atti impugnabili. Ciò comporta che se il contribuente ha impugnato cumulativamente tre atti di accertamento e l'importo dovuto in sede di definizione è pari a 2.000 euro per ogni atto, il contribuente non potrà accedere alla rateazione, ma dovrà effettuare tre versamenti di 2.000 euro entro il 30 settembre 2017.

Il comma 5 considera anche l'ipotesi in cui il contribuente abbia manifestato, entro il 21 aprile 2017, la volontà di avvalersi della definizione agevolata delle cartelle di pagamento di cui all'art. 6 del DL n. 193 del 2016, precisando che si *"può usufruire della definizione agevolata delle controversie tributarie solo unitamente a quella di cui al predetto articolo 6"*.

La portata di tale disposizione non è di immediata chiarezza, visto che le due definizioni rimangono autonome. In altri termini se v'è coincidenza d'importi, perché l'intero importo in contenzioso risulta essere iscritto a ruolo, allora la definizione della lite non ha ragione di operare, posto che già l'art. 6, comma 2 del DL n. 193 del 2016 prevede l'obbligo per il contribuente di rinunciare alla lite.

Se invece non v'è coincidenza d'importi – come nel caso di riscossione frazionata in pendenza di giudizio, con affidamento del carico all'Agente della riscossione – la definizione della cartella comporta la rinuncia alla lite, ma solo con riferimento appunto all'importo iscritto a ruolo; conseguentemente il contribuente può ora definire la parte d'imposta non iscritta a ruolo, e per la quale il contenzioso era destinato a continuare.

Per comprendere la portata dell'ulteriore precisazione contenuta nel comma 7, in base alla quale vanno scomputati dagli importi dovuti per la definizione della lite quelli già versati per effetto della definizione della cartella, è utile rifarsi alle considerazioni già espresse dall'Agenzia delle entrate<sup>10</sup>, ad avviso della quale il contribuente che ha presentato entro il termine di scadenza del 21 aprile scorso la dichiarazione di adesione alla cd. rottamazione delle cartelle ha la facoltà di avvalersi anche della definizione agevolata delle controversie tributarie, *"ma a condizione tassativa che non può rinunciare alla rottamazione dei carichi"*, in quanto la definizione agevolata delle controversie tributarie completa quella relativa alle cartelle. Fermo restando questo vincolo, ad avviso dell'Agenzia, le due definizioni seguono ognuna le proprie regole, anche in merito alla quantificazione ed alla scadenza degli importi dovuti, e ciò trova

<sup>9</sup> L'art. 7, comma 1, lett. h) del DL n. 70 del 2011 dispone, infatti, che *"i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo"*.

<sup>10</sup> Si veda Commissioni riunite Bilancio della Camera dei Deputati e Senato, audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 maggio 2017.

conferma in quanto previsto nel comma 7, che impone, ai fini del calcolo del dovuto per la definizione delle liti, di sottrarre, oltre a quanto già corrisposto in pendenza di giudizio anche quanto “dovuto”, anche se non ancora pagato, per la rottamazione delle cartelle<sup>11</sup>. Ovviamente, se il contribuente non ha presentato la dichiarazione di adesione alla definizione delle cartelle entro lo scorso 21 aprile, potrà accedere alla definizione della lite, ed ottenere lo sgravio di quanto iscritto a ruolo e non pagato, anche in considerazione del fatto che il pagamento degli importi dovuti dovrà avvenire alle scadenze fissate dall’art. 11.

Da ultimo, va evidenziato che a differenza della definizione agevolata delle cartelle di pagamento, per la definizione della lite non è previsto l’invio di alcuna comunicazione contenente l’importo da pagare, ma solo la notifica dell’eventuale diniego. L’importo da corrispondere è quindi in autoliquidazione, e ciò lo si desume dal fatto che la domanda deve essere presentata entro il 30 settembre 2017 ed entro la medesima data deve essere effettuato il pagamento dell’intero importo dovuto, se non superiore a 2000 euro, o della prima rata, se superiore al predetto importo. In altri termini, **la definizione agevolata delle controversie tributarie si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti entro il 30 settembre prossimo**, fermo restando che in casi di lieve ritardo o lieve inadempimento trovano comunque applicazione le regole previste dall’art. 15-ter del Dpr. n. 602 del 1973<sup>12</sup>.

Naturalmente, è auspicabile che il Comune fornisca tutto il supporto necessario al calcolo dell’importo dovuto, fornendo sul proprio sito web, ad esempio, un applicativo per il conteggio degli interessi dovuti.

### **6. La sospensione delle controversie**

L’art. 11, comma 8, dispone che le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni relative alla definizione agevolata. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017. Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018.

Ovviamente, mentre per le liti riguardanti l’Agenzia delle entrate, la norma autorizza fin da subito il contribuente a chiedere la sospensione del processo fino al 10 ottobre 2017, altrettanto non può dirsi per le controversie comunali, per le quali occorrerà aspettare l’adozione della delibera comunale.

Ciononostante, si ritiene che il contribuente possa legittimamente avanzare al giudice tributario una richiesta di rinvio dell’udienza a data successiva al 31 agosto 2017, in attesa della decisione comunale in merito all’approvazione della definizione agevolata delle liti.

Quanto detto, influisce anche sulla previsione del comma 9, il quale dispone che per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dal 24 aprile al 30 settembre 2017. Come già anticipato, per i tributi comunali la sospensione dei termini di impugnazione vale dalla data di esecutività della delibera comunale fino al 30 settembre 2017, sicché da questo punto di vista diventa opportuno per il Comune deliberare quanto prima la definizione, sempre che ci sia la volontà in tal senso.

### **7. Il diniego della definizione**

Come detto, il contribuente deve presentare la domanda di definizione – una per ogni singolo atto di accertamento, anche nell’ipotesi di ricorso cumulativo – entro il 30 settembre 2017.

---

<sup>11</sup> L’art. 6, comma 3, del DL n. 193 del 2016, dispone quanto segue: «Entro il 15 giugno 2017, l’agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di cui al comma 2 l’ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse, attenendosi ai seguenti criteri:

- a) per l’anno 2017, la scadenza delle singole rate è fissata nei mesi di luglio, settembre e novembre;
- b) per l’anno 2018, la scadenza delle singole rate è fissata nei mesi di aprile e settembre».

<sup>12</sup> L’art. 15-ter prevede al terzo comma che è esclusa la decadenza dal beneficio della rateizzazione in caso di lieve inadempimento dovuto a:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

Il successivo comma 5 dispone che “nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all’iscrizione a ruolo dell’eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all’importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi”.

Il Comune dovrà notificare l'eventuale diniego della definizione entro il 31 luglio 2018 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite, e quindi innanzi la Commissione tributaria provinciale, regionale o dinanzi la Corte di Cassazione. Non essendo prevista alcuna deroga espressa, si ritiene che resta applicabile anche in questo caso la sospensione dei termini feriali, che va dal 1° agosto fino al 31 agosto, per cui il ricorso avverso il diniego notificato il 31 luglio 2018 deve essere notificato dal contribuente entro il 30 ottobre 2018.

Nel caso in cui la definizione della lite sia richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo.

Il comma 10 dell'art. 11 del DL n. 50 del 2017 dispone poi che *"il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse"*. È evidente che l'istanza di trattazione va fatta in tutti i casi in cui vi sia interesse alla prosecuzione del giudizio e ciò vale anche se c'è stato il diniego e il contribuente non ha ragioni di impugnare lo stesso, ma ovviamente intende proseguire la controversia. Peraltro, il legislatore ha previsto espressamente che nel caso in cui sia il contribuente a dover impugnare la sentenza, e questi impugni cumulativamente la sentenza ed il diniego, l'impugnazione stessa equivale anche a istanza di trattazione.

Il comma 10 precisa che *"il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse"*. La precisazione normativa è importante perché si può verificare l'ipotesi in cui sia il Comune a dover presentare istanza di trattazione.

Sul punto occorre precisare che:

- a) se si è in presenza di sentenza di Cassazione di rinvio al giudice di secondo grado, trova applicazione l'art. 63, comma 2 del D.lgs. n. 546 del 1992, il quale dispone che la mancata riassunzione nei termini comporta l'estinzione "dell'intero processo", ovvero è come se l'atto di accertamento originario non fosse stato mai impugnato;
- b) se si è in presenza di giudizio pendente dinanzi la commissione tributaria regionale, il processo si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire non vi abbiano provveduto nei termini. La mancata prosecuzione del processo determina il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado<sup>13</sup>. Pertanto, nel caso in cui l'appello sia stato proposto dall'ente locale, spetta a questi depositare istanza di trattazione;
- c) se si è in presenza di giudizio pendente dinanzi la commissione tributaria provinciale, spetta al contribuente presentare istanza di trattazione, in difetto l'atto di accertamento esplicherà pienamente i suoi effetti.

### **8. La delibera ed il regolamento comunale**

Come già anticipato, e similmente a quanto previsto in tema di definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento, si ritiene opportuno approvare contestualmente alla delibera anche un regolamento comunale, che ovviamente non potrà regolamentare la materia in modo radicalmente diverso da quanto tracciato nell'art. 11 più volte citato, anche se permane la necessità di regolamentare l'adeguamento della normativa statale all'ordinamento comunale, soprattutto per quanto riguarda l'ipotesi in cui il Comune riscuota tramite ingiunzione di pagamento ed abbia anche deliberato la definizione agevolata delle ingiunzioni stesse.

Se non sono derogabili i termini che scandiscono gli adempimenti processuali si ritiene che siano derogabili gli altri termini, come quelli relativi al periodo di rateazione, che potrebbe andare oltre il termine del 30 giugno 2018 fissato per le liti erariali, considerato che comunque la definizione delle liti si perfeziona solo con il pagamento di quanto dovuto al 30 settembre 2017.

<sup>13</sup> Si veda Cassazione, 18 giugno 2014 n. 13808.

## Schema Delibera Consigliare

COMUNE DI ESEMPIO  
(Provincia di Eempio)

Oggetto:

**APPROVAZIONE REGOLAMENTO RELATIVO ALLA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE, AI SENSI DELL'ART. 11 DEL DECRETO LEGGE N. 50 DEL 2017**

## IL CONSIGLIO COMUNALE

Premesso che:

l'art. 11 – “Definizione agevolata delle controversie tributarie” del decreto legge n. 50 del 2017, convertito con legge n. 000 del 2017, prevede la possibilità per i Comuni di disporre entro il 31 agosto 2017 la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti; le controversie definibili sono quelle non definite con sentenza passata in giudicato, pendenti in qualsiasi grado di giudizio, ivi compresa la Corte di Cassazione;

l'adesione alla definizione agevolata comporta l'esclusione delle sanzioni e degli interessi di mora applicati sia in caso di riscossione coattiva tramite ruolo che in caso di riscossione tramite ingiunzione di pagamento; aderendo alla definizione agevolata il contribuente è tenuto a pagare l'imposta, gli interessi, le spese di notifica inclusi nell'atto impugnato, oltre agli interessi del 4 per cento, da calcolarsi fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto;

Considerato che:

fino alla data di approvazione della presente delibera risultano pendenti i seguenti ricorsi:

Commissione tributaria provinciale: n. 00 ricorsi per un importo complessivo d'imposta accertata pari ad 000000 euro;

Commissione tributaria regionale: n. 00 appelli per un importo complessivo d'imposta accertata pari ad 000000 euro, di cui n.00 appelli proposti dal Comune, per un importo di euro.....

Corte di Cassazione: n. 00 ricorsi per un importo complessivo d'imposta accertata pari ad 000000 euro, di cui n. 00 ricorsi proposti dal Comune, per un importo di euro.....

non pendono ricorsi che abbiano ad oggetto esclusivamente gli interessi di mora o sanzioni non collegate al tributo.

Considerato inoltre che:

è opportuno disciplinare le procedure di dettaglio in un apposito regolamento, anche al fine di rendere più chiaro il procedimento ed agevolare l'adesione da parte di tutti i debitori;

la definizione agevolata rappresenta un'opportunità sia per il Comune, in quanto consente di ridurre il contenzioso in essere, sia per il debitore, considerata la possibilità di ottenere anche una riduzione significativa del debito grazie all'esclusione delle sanzioni e degli interessi maturati dal sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto di accertamento, oltre che delle spese di lite liquidate nelle sentenze non definitive.

Visto l'art. 52 del D.lgs. n. 446 del 1997 che disciplina la potestà regolamentare in generale.

Ritenuto di approvare l'allegato regolamento comunale disciplinante la definizione agevolata delle controverse tributarie pendenti.

Acquisito il parere favorevole dell'organo di revisione, verbale n... del ..../.../2017, allegato al presente atto quale parte integrante e sostanziale, reso ai sensi dell'art. 239 del D.lgs. n. 267 del 2000;

Su proposta della Giunta;

Visto che la presente proposta di deliberazione è stata esaminata in data ..00.2016 dalla Commissione Consiliare ....., come risulta dal verbale trattenuto agli atti d'Ufficio;

Visto lo schema di proposta predisposto dal Responsabile del Procedimento, Dott. ....

Visto l'allegato parere di regolarità tecnica espresso dal Dirigente di Settore, Dott. ...., ai sensi dell'art. 49, comma 1, del D.lgs. n. 267 del 2000;

Visto l'allegato parere di regolarità contabile espressa dal Responsabile del Servizio di Ragioneria, dott. ...., ai sensi dell'art. 49, comma 1, del D.lgs. n. 267 del 2000;

Con voto/i \_\_\_\_\_, reso/i per alzata di mano, proclamato/i dal Presidente;

### DELIBERA

- di approvare l'allegato Regolamento comunale disciplinante la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti;
- di dare atto che la presente deliberazione sarà inviata al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, entro trenta giorni dalla data in cui diventa esecutiva, ai sensi dell'art. 13, comma 15, del DI n. 201 del 2011 e dell'art. 52, comma 2, del D.lgs. n.446 del 1997.

Su proposta del Presidente, con voti favorevoli n.00, contrari n.0, nessuno astenuto, resi per alzata di mano, proclamati dal Presidente stesso, delibera altresì di dichiarare, ai sensi dell'art. 134, comma 4, del D. Lgs. n. 267 del 18 Agosto 2000, immediatamente eseguibile il presente atto, considerato che dalla data di esecutività della presente deliberazione e fino al 30 settembre 2017 sono sospesi i termini di impugnativa delle sentenze, sia per il Comune che per il contribuente.

### Regolamento per la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti

Articolo 1 - <i>Oggetto del Regolamento</i>	14	
Articolo 2 - <i>Oggetto della definizione agevolata</i>	14	
Articolo 3 - <i>Termini e modalità di presentazione della domanda</i>	15	15
Articolo 4 - <i>Importi dovuti</i>	15	
Articolo 5 - <i>Perfezionamento della definizione</i>	15	15
Articolo 6 - <i>Diniego della definizione</i>	16	
Articolo 7 - <i>Sospensioni termini processuali</i>	16	16
Articolo 8 - <i>Entrata in vigore</i>	16	

#### Articolo 1 - *Oggetto del Regolamento*

1. Il presente regolamento adottato nell'ambito della potestà prevista dall'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 ed in attuazione dell'articolo 11, comma 1-bis del decreto legge 24 aprile 2017, disciplina la definizione agevolata delle controversie comunali pendenti alla data di entrata in vigore del presente regolamento.

2. Ai fini del presente regolamento, per «Comune» si intende il Servizio Tributi.

3. Per quanto non regolamentato restano applicabili le disposizioni recate dall'articolo 11 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50.

#### Articolo 2 - *Oggetto della definizione agevolata*

1. Oggetto della definizione agevolata sono le controversie pendenti, in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione e anche a seguito di rinvio, il cui ricorso introduttivo sia stato notificato entro la data del 24 aprile 2017 al Comune impositore. Per Comune impositore si intende:

- a) il Comune di ....., per quanto attiene l'ICI, l'IMU, la TASI.....
- b) il Gestore Alfa, per quanto attiene la TARES e la TARI;
- c) il Concessionario Beta, per quanto attiene l'imposta di pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni, .....

- d) il Concessionario Gamma, per quanto attiene le ingiunzioni di pagamento;
- d) la Società Delta, per quanto attiene .....

### **Articolo 3 – Termini e modalità di presentazione della domanda**

1. La domanda di definizione agevolata della controversia di cui all'articolo 2 deve essere presentata entro il 30 settembre 2017. La domanda, da redigersi su modello predisposto dal Comune (*o concessionario o società in house o società gestione Tares/Tari, ...*) e resa disponibile sul proprio sito internet nel termine di 10 giorni dall'approvazione del presente regolamento, può essere notificata con raccomandata A/R, o tramite posta elettronica certificata o consegnata a mani.
2. Il contribuente deve presentare una distinta domanda, esente da bollo, per ogni singolo atto impugnato, anche nel caso di ricorso cumulativo.

### **Articolo 4 – Importi dovuti**

1. Ai fini della definizione delle controversie di cui all'articolo 2, il soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione può definire la controversia col pagamento dei seguenti importi:  
l'imposta, gli interessi e le spese di notifica indicati nell'atto impugnato;  
gli interessi di ritardata iscrizione a ruolo, pari al 4 per cento annuo, da calcolarsi fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto [*o eventualmente gli interessi di mora previsti nel regolamento sulla riscossione coattiva, in caso di riscossione tramite ingiunzione di pagamento*]
2. In caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.
3. Dagli importi dovuti in base ai precedenti commi sono scomputati quelli versati in pendenza di giudizio, quelli dovuti per effetto della definizione agevolata degli affidamenti all'agente della riscossione, di cui all'art. 6 del decreto legge n. 193 del 2016 [*e quelli dovuti per effetto della definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento approvata con delibera di Consiglio Comunale n. 00 del 2017*], nel caso in cui il contribuente abbia presentato la domanda entro il 21 aprile 2017, per quanto attiene gli affidamenti a Equitalia, ed entro il ....., per quanto attiene la definizione delle ingiunzioni di pagamento.
4. La definizione agevolata delle controversie tributarie comunali non è ammessa se il contribuente che ha presentato entro il termine di scadenza la dichiarazione di adesione alla definizione agevolata degli affidamenti all'agente della riscossione (*o dell'ingiunzione di pagamento*) rinuncia a quest'ultima definizione prima del perfezionamento della definizione.
5. All'importo calcolato ai sensi del comma 3 il contribuente dovrà sommare le eventuali spese di lite riscosse sulla base della sentenza non definitiva che ha deciso la controversia oggetto di definizione agevolata.
6. La definizione agevolata non dà luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto in base ai commi precedenti.
7. Gli importi dovuti, di cui ai precedenti commi, sono liquidati direttamente dal contribuente.
8. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.
9. Nel caso in cui sia stata attivata la riscossione coattiva degli importi in contenzioso ed il contribuente non abbia pagato tali importi e non abbia aderito alla definizione agevolata degli affidamenti all'agente della riscossione (*o dell'ingiunzione di pagamento*), il perfezionamento della definizione costituisce titolo per ottenere lo sgravio del ruolo (*o dell'ingiunzione di pagamento*).

### **Articolo 5 – Perfezionamento della definizione**

1. La definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti si perfeziona col pagamento entro il 30 settembre 2017 degli importi dovuti in base al precedente articolo 4.

Se l'importo dovuto è superiore a duemila euro è previsto il pagamento rateale nella seguente misura:

il 40 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 settembre 2017;

il 40 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 novembre 2017;

il 20 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 giugno 2018.

*[Il Comune, fermo restando il pagamento del 40% della prima rata al 30 settembre 2017, potrebbe rateizzare il restante 60% in più rate anche scadenti oltre il 30 giugno 2018]*

2. Al versamento degli importi dovuti di cui al precedente comma si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 e di cui all'articolo 8 del decreto legislativo n. 218 del 1997.

3. Il contribuente deve effettuare il versamento degli importi di cui al comma 1 con riferimento ad ogni singolo atto impugnato. Nel modello di domanda, di cui all'articolo 3 saranno rese note anche le modalità di pagamento con riferimento a ciascun tributo comunale.

#### **Articolo 6 – Diniego della definizione**

1. Il Comune notifica l'eventuale diniego alla definizione entro il 31 luglio 2018. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite.

2. Se la definizione della lite è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo.

#### **Articolo 7 – Sospensioni termini processuali**

1. Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente, a partire dalla data di entrata in vigore del presente regolamento, faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente regolamento. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017. Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018.

2. Per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di esecutività del presente regolamento e fino al 30 settembre 2017.

#### **Articolo 8 – Entrata in vigore**

1. Il presente regolamento entra in vigore lo stesso giorno della sua approvazione.

#### **Riferimenti normativi**

##### **D.L. 24/04/2017, n. 50**

Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo.

##### **ART. 11 Definizione agevolata delle controversie tributarie**

1. Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'agenzia delle entrate pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, col pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

**1-bis. Ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 agosto 2017, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente. (1)**

2. In caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.

3. Sono definibili le controversie il cui ricorso sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del presente decreto e per le quali alla data di presentazione della domanda di cui al comma 1 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva. (2)

4. Sono escluse dalla definizione le controversie concernenti anche solo in parte:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.
5. Al versamento degli importi dovuti si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con riduzione a tre del numero massimo di rate. Non è ammesso il pagamento rateale se gli importi dovuti non superano duemila euro. Il termine per il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata, di importo pari al 40 per cento del totale delle somme dovute, scade il 30 settembre 2017 e il contribuente deve attenersi ai seguenti ulteriori criteri: a) per il 2017, la scadenza della seconda rata, pari all'ulteriore quaranta per cento delle somme dovute, è fissata al 30 novembre; b) per il 2018, la scadenza della terza e ultima rata, pari al residuo venti per cento delle somme dovute, è fissata al 30 giugno. Per ciascuna controversia autonoma è effettuato un separato versamento. Il contribuente che abbia manifestato la volontà di avvalersi della definizione agevolata di cui all'articolo 6, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1°(gradi) dicembre 2016, n. 225, nei termini previsti dal comma 2 della stessa disposizione, può usufruire della definizione agevolata delle controversie tributarie solo unitamente a quella di cui al predetto articolo 6. La definizione si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.
6. Entro il 30 settembre 2017, per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.
7. Dagli importi dovuti ai sensi del presente articolo si scomputano quelli già versati per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio nonché quelli dovuti per la definizione agevolata di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1°(gradi) dicembre 2016, n. 225. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore del presente articolo.
8. Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017. Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018.
9. Per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore del presente articolo fino al 30 settembre 2017.
10. L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2018 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. Nel caso in cui la definizione della lite è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo. Il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse. L'impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, valgono anche come istanza di trattazione. Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.
11. La definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 7.
12. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di attuazione del presente articolo. Tali modalità di attuazione devono garantire il riversamento alle regioni dei proventi derivanti dalla definizione delle controversie relative all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 9 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68. (2)
13. Qualora, a seguito del monitoraggio cui all'articolo 17, comma 12 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le maggiori entrate derivanti dall'attuazione del presente articolo non dovessero realizzarsi in tutto o in parte, si applica l'articolo 17, commi da 12-bis a 12-quater della citata legge n. 196 del 2009. Nel caso di realizzazione di ulteriori introiti rispetto alle maggiori entrate previste, gli stessi possono essere destinati, prioritariamente a compensare l'eventuale mancata realizzazione dei maggiori introiti di cui ai commi 575 e 633 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016 n. 232, nonché, per l'eventuale eccedenza, al reintegro anche parziale delle dotazioni finanziarie delle missioni e programmi di spesa dei Ministeri, ridotte ai sensi dell'articolo 13, da disporre con appositi decreti di variazione di bilancio adottati dal Ministro dell'economia e delle finanze.

(1) Comma inserito dalla legge di conversione 21 giugno 2017, n. 96.

(2) Comma così modificato dalla legge di conversione 21 giugno 2017, n. 96.

**FOCUS**

Il Focus è l'articolo trainante di ogni numero della rivista, quello che affronta in maniera approfondita un argomento o istituto e fornisce delle possibili soluzioni concrete.

Lo sviluppo dell'approfondimento avverrà sempre tenendo conto delle seguenti fasi:

- Cosa è accaduto?
- Conseguenze/Analisi
- Proposta di soluzione concreta

## LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA DEL *TRUST* AI FINI DEI TRIBUTI LOCALI: *QUID IURIS?*

di Salvatore Albanese

### CHE COS'È IL *TRUST*

Prima di affrontare il problema della soggettività passiva dei *trusts* ai fini dei tributi locali è bene chiarire giuridicamente che cosa si intende per *trust*.

Per *trust* si intendono i "rapporti giuridici" istituiti da una persona, il disponente, che trasferisca beni o diritti ad un altro soggetto (*trustee*), per un fine determinato e/o un tempo determinato, o nell'interesse di un beneficiario.

Ciò è quanto ha deciso anche la Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 3456/15, che così recita: «*il trust non è un ente dotato di personalità giuridica, ma un insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato e formalmente intestati al trustee, che è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi non quale legale rappresentante, ma come colui che dispone del diritto*», per cui «*l'effetto proprio del trust non è quello di dare vita ad un nuovo soggetto di diritto, ma quello di istituire un patrimonio destinato ad un fine prestabilito*».

Fondamentalmente, dunque, l'aspetto teleologico del *trust* è rappresentato dall'*intenzione di vincolare inscindibilmente un bene o un complesso di beni o ad uno scopo o a beneficio di uno o più soggetti* (per esempio: il caso di chi voglia beneficiare il figlio ma non desidera intestargli beni; oppure di chi voglia trasferire ad altri un bene, ad esempio ad un amico, perché questi ne faccia un certo uso, ecc.).

Giova far presente che il *trust* nel nostro ordinamento ha trovato una sua legittimazione a seguito dell'adesione alla Convenzione dell'Aja dell'1 luglio 1985, ratificata con L. 16 ottobre 1989, n.364, con cui l'Italia si è impegnata a riconoscere gli effetti dei *trusts* in quanto posseggono le caratteristiche previste dalla stessa convenzione<sup>14</sup> (convenzione Aja 1° luglio 1985 applicabile ai *trusts* e sul loro riconoscimento)<sup>15</sup>.

Dalla ricostruzione del tessuto ordinamentale in parola si evince che non esiste un singolo modello di *trust*, ma tanti possibili schemi tutti concepiti in vista di una finalità ultima da raggiungere.

<sup>14</sup> Si veda ALBANESE SALVATORE "Chiarimenti sulla disciplina fiscale del *trust non commerciale opaco*" in *quotidiano di informazione giuridica Diritto&Giustizia* edito da GIUFFRÈ EDITORE del 19.02.2008.

<sup>15</sup> Legge 16 ottobre 1989, n. 364 - Ratifica ed esecuzione della convenzione dell'Aja 1985 (Pubblicata nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 261 del 8 novembre 1989).

I soggetti del *trust* o, più correttamente, le "posizioni giuridiche", sono generalmente tre: una è quella del disponente (o *settlor* o *grantor*), cioè colui che promuove/istituisce il *trust*. La seconda è rappresentata dall'amministratore/gestore (*trustee*); quest'ultimo è, infatti, il soggetto che gestisce e tutela il patrimonio del "Disponente" nell'interesse dei "Beneficiari" secondo quanto stabilito dall'atto istitutivo del *Trust*.

Il disponente intesta **beni mobili/immobili** all'amministratore, il quale ha il potere-dovere di gestirli secondo le "regole" del *trust* fissate dal disponente. La terza è quella del beneficiario (*beneficiary*), espressa o implicita. Posizione eventuale è quella del guardiano (*protector*). "Posizioni" e "soggetti" possono non coincidere. Lo stesso soggetto può assumere più di una posizione giuridica (come, ad esempio, nel "*trust* autodichiarato" in cui un soggetto è nel contempo disponente e *trustee*), così come più soggetti possono rivestire una medesima posizione (*trust* con una pluralità di disponenti, di amministratori).

### QUALI BENI POSSONO ESSERE CONFERITI IN TRUST

In *Trust* si possono conferire tutte le tipologie di beni come ad esempio: beni immobili (Case); beni mobili iscritti in pubblici registri (Auto, Barche);- somme di denaro (Investimenti); crediti; partecipazioni societarie; opere d'arte, ecc.

### QUALI SONO GLI EFFETTI DEL TRUST

La caratteristica, indubbiamente, più importante del modello di *trust* convenzionale è rappresentata dalla "*segregazione patrimoniale*": i beni in *Trust* costituiscono una massa distinta e segregata rispetto al patrimonio del *Trustee*, del Disponente e del Beneficiario. Pertanto, i creditori personali del *Trustee*, Disponente e Beneficiario non possono rivalersi sui beni in *Trust*.

*Intestazione dei beni*: I beni in *Trust* sono intestati al *Trustee*. Il *Trustee* che desidera registrare beni mobili o immobili sarà abilitato a richiedere l'iscrizione nella sua qualità di *Trustee*.

*Rendicontazione del Trustee*: il *Trustee* deve rendere conto del proprio operato e deve amministrare e gestire i beni in conformità a quanto previsto dall'atto di *Trust*.

Elemento caratterizzante del *trust* è che il bene a cui si riferisce è "*segregato*", ossia ha un vincolo di destinazione, non si confonde né con il patrimonio del disponente né con quello del *trustee* e, di conseguenza, non è aggredibile neppure da eventuali creditori.

Le finalità del *Trustee* sono contenute nell'art. 2 della Convenzione de L'Aja. "*Per Trust si intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente - con atto tra vivi o mortis causa - qualora dei beni siano posti sotto il controllo di un Trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato*".

Il *Trustee* ha il compito di amministrare e custodire il patrimonio del Disponente nell'interesse dei Beneficiari in base a quanto deciso nell'Atto Istitutivo del *Trust*.

Il patrimonio in *Trust* è disgiunto da quello personale del *Trustee* (art. 11 legge 364 del 1989).

Il *Trustee* ha l'obbligo di amministrare il patrimonio trasferito in *Trust* e di dare una precisa rendicontazione al Guardiano o ai Beneficiari sul suo operato.

### IL TRUST E LA NOVITA' NORMATIVA A TUTELA DEI CREDITORI

Il D.L. n. 83/2015 (c.d. Decreto Giustizia per la Crescita) entrato in vigore il 27 giugno 2015 che ha introdotto il nuovo art. 2929 bis c.c. nella sua attuale formulazione, ha sicuramente un impatto sul *trust*, ma anche sulle donazioni ed i fondi patrimoniali.

Giova, in proposito, dire che l'introduzione dell'art. 2929 bis c.c. non va ad inficiare l'utilizzo del *trust* volto per gli scopi leciti e meritevoli di tutela già esposti, in quanto tale norma è volta - fondatamente - ad eliminare i "difetti" dell'utilizzo del *Trust* in frode ai creditori (c.d. "*Sham Trust*"); non a caso più volte i giudici sono stati investiti del caso ed il legislatore ha dato una risposta in modo positivo con l'art. 2929-bis c.c.

## IL TRUST E LE IMPOSTE LOCALI

Come sopra abbiamo evidenziato il trust non è un soggetto giuridico, essendo invece definito dall'articolo 2 della Convenzione de L'Aja come un "rapporto giuridico" attraverso il quale il disponente trasferisce beni al *trustee* affinché questo li utilizzi per realizzare il programma delineato nell'ambito dell'atto istitutivo.

I beni entrano, quindi, nel patrimonio del *trustee*, che ne diventa proprietario, ma vanno a costituire un patrimonio separato nell'ambito del patrimonio personale del *trustee* stesso.

Dal punto di vista dell'imposizione diretta, prima dell'intervento attuato dal legislatore con la Finanziaria 2007, la dottrina aveva elaborato due tesi distinte circa le modalità con le quali attuare la tassazione.

Una prima tesi era quella di considerare soggetto passivo il *trustee*, non essendo appunto il trust un soggetto giuridico, sebbene attraverso l'imputazione separata dei redditi prodotti dei beni in trust rispetto ai propri per garantire il rispetto del principio della capacità contributiva.

L'altra teoria era invece quella di considerare soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi direttamente il trust.

Seguendo l'orientamento della prima tesi la stessa ci porterebbe, inevitabilmente, ad individuare il *trustee* quale soggetto passivo dell'imposta municipale unica (IMU), in quanto titolare del patrimonio segregato.

Ad una riflessione più attenta v'è, però, da dire che, anche se il trust sia considerato, unanimemente, privo di soggettività giuridica; tuttavia, da un punto di vista squisitamente civilistico è stato riconosciuto quale "centro di imputazione dell'obbligazione d'imposta" ai fini delle imposte sui redditi<sup>16</sup>. Proprio l'esplicito riconoscimento dell'autonoma soggettività passiva del trust induce a considerare lo stesso quale: "soggetto passivo dell'imposta municipale unica", in quanto la titolarità del *trustee* ha il solo scopo della gestione del patrimonio, nell'interesse dei beneficiari o per il perseguimento delle intenzioni stabilite dal disponente nell'atto istitutivo.

La volontà del legislatore è stata quella di imputare i redditi al trust, inserendo quest'ultimo fra i soggetti IRES individuati dall'articolo 73 del Tuir.

Si è quindi deciso, con una finzione giuridica, di "personificare" il trust per quanto riguarda l'imposizione diretta. In realtà questa personificazione viene meno nel momento in cui vi sono altri soggetti ai quali il reddito derivante dai beni in trust può essere attribuito: infatti, quando vi sono beneficiari individuati del reddito, questo viene determinato in capo al trust attraverso la presentazione del Modello Unico, ma l'imposizione si realizza direttamente in capo ai beneficiari.

Nel caso in cui il trust sia commerciale si pone anche il problema della soggettività ai fini IRAP e IVA che, ovviamente, non affronteremo in questo scritto.

Va da sé che dal punto di vista fiscale il trust si contraddistingue per avere un'autonoma soggettività tributaria, conferitagli dalla legge finanziaria 2007<sup>17</sup>, che ha novellato l'art. 73 TUIR, ricomprendendolo tra i soggetti passivi IRES. Ai fini dell'IRES, il legislatore fiscale ha statuito di tassare i redditi prodotti dal trust, in capo allo stesso o ai beneficiari, se individuati, confinando il trusts nella lett. b) o c) a seconda che abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> LAURA CASTALDI, "Il trust tra soggettività e trasparenza", in *Dialoghi di diritto tributario*, 2007, 351. L'autore evidenzia come "in via generale rimane ferma la distribuzione tra capacità tributaria e capacità giuridica di diritto comune, giacché la soggettività tributaria, oltre che essere attribuita ai soggetti di diritto, può essere estesa, con espressa disposizione di legge, ad altre entità, le quali, sebbene "prive della capacità giuridica di diritto comune", vengono elevate a "centri di imputazione dell'obbligazione d'imposta", sul presupposto che ciò contribuisca ad ottimizzare le modalità di commisurazione dell'imponibile e a semplificare e garantire il prelievo impositivo, realizzando il principio costituzionale della capacità contributiva.

<sup>17</sup> Legge 296/2006

<sup>18</sup> L'argomento fiscale del trust è stato ampiamente trattato nelle circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 48/2007, n. 3/2008 e n. 61/2010.

Giova, a tal proposito, ricordare che la riconduzione del trust alla lett. c) dell'articolo 73 rileva anche per l'IMU, perché richiamata ai fini dell'esenzione degli enti non commerciali di cui alla lett. l), art. 7, D.Lgs. 504/92<sup>19</sup>.

Vero è, però, che sia ai fini dell'ex ICI che dell'IMU, i trusts non sono espressamente previsti tra i soggetti passivi. La difficoltà nell'eventuale applicazione dell'imposta risiede principalmente nel fatto che ci si trova di fronte a beni intestati formalmente al trustee, ma il riconoscimento della soggettività tributaria riguarda il trust "contemplato" dalla disciplina IRES.

Il D.Lgs. 504/1992 (istitutivo dell'ex ICI)<sup>20</sup> non prevede tra le fattispecie oggetto del tributo l'ipotesi di immobili in trust.

Passando all'analisi dell'IMU (istituita con il d.lgs n. 23 del 14 marzo 2011 artt. 7, 8 e 9) è importante osservare che, seppure si tratti di un'imposta del tutto nuova, il legislatore si è limitato a definire alcuni principi fondamentali in pochi articoli di legge rimandando al D.Lgs. 504/1992, che regolava l'ICI, alcuni aspetti specifici. E, quindi, anche l'IMU, essendo disciplinata in maniera residuale dalla normativa ICI, non prevede tra le fattispecie oggetto del tributo l'ipotesi di immobili in trust.

L'imposta municipale unica (IMU) o imposta municipale propria è disciplinata dall'art. 8, d. lgs. 23/2011 e dall'art. 13 DL 201/2011, convertito dalla legge 214/2011, con un rinvio alla disciplina ICI di cui al d. lgs. n. 504/1992. Già con riferimento all'ICI si affermava che soggetto passivo è "qualsiasi centro di imputazione di interessi, di qualsiasi natura, purché dotato di soggettività tributaria". Data la natura di imposta "immobiliare a carattere patrimoniale" e la continuità con la disciplina ICI, il presupposto dell'IMU va ravvisato "nel possesso dell'immobile inteso quale titolarità del diritto di proprietà o di altro diritto reale". Alla luce di tutto ciò appare difficile attribuire al trustee la piena proprietà o la titolarità di diritti reali di godimento e la conseguente riferibilità della capacità contributiva, dato che i beni in trust sono segregati rispetto al suo patrimonio personale. Sembra dunque preferibile la soluzione interpretativa che imputa al trust il presupposto d'imposta ai fini IMU.

Va, innanzitutto, preso atto del fatto che, sia pure con qualche distinguo, buona parte della dottrina<sup>21</sup> è ormai abbastanza concorde nel ritenere, sulla scia anche di pronunce giurisprudenziali (Commissione Tributaria di Parma n. 89/4/2012 che riconosce la soggettività passiva tributaria direttamente in capo al Trust), che soggetto passivo dell'ICI, ora IMU, sia il trust.

Il trust è strutturato da una soggettività giuridica (propria del trustee il quale, pur nei limiti posti dall'atto istitutivo di trust e dalla legge regolatrice, risulta giuridicamente proprietario degli immobili) e da una soggettività tributaria (che ai fini delle imposte dirette è attribuita, dall'art. 73 del TUIR, al trust quale ente - prevalentemente- non commerciale).<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> L'articolo 7, primo comma, lett. i) D.Lgs n.504/1992 contempla l'esonero dall'Ici per gli immobili "utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), (ora art. 73, primo comma, lett. c) del TUIR 917/1986 adibiti 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 (vale a dire le attività di religione e di culto, che sono quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana)". Conclusivamente, l'esonero dell'ICI si applica, unicamente, per gli immobili utilizzati per finalità benefiche.

I soggetti di cui all'art. 87, 1 comma, lett. c) cit. (ora art. 73, primo comma, lett. c) sono gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

<sup>20</sup> **L'ex imposta comunale sugli immobili, più conosciuta con l'acronimo ICI, è stata un tributo comunale che aveva come presupposto impositivo la proprietà di fabbricati e terreni agricoli ed edificabili situati nello Stato italiano. L'ICI è stata sostituita nel 2012 dall'Imposta municipale propria (IMU) istituita con Decreto Legge 201/2011 ed è stata oggetto di diverse revisioni normative nel corso del tempo.**

Dal 2014 l'IMU è stata integrata nella IUC (Imposta unica comunale) istituita dalla Legge 27 dicembre 2013, n. 147, rimanendo fino al 2016 sostanzialmente invariata (Comma 703: "L'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU.")

In seguito con la Legge di stabilità 2016 sono state apportate diverse modifiche nell'applicazione dell'IMU.

Va ricordato che nella nuova imposta IMU vengono richiamati i presupposti d'imposta dell'ICI (d.lgs. 504, art. 2), in quanto non contrastanti.

<sup>21</sup> Cfr. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili "Studio sul trust e immobili ICI – Agevolazioni, esenzioni" Dicembre 2010.

<sup>22</sup> *idem*. "Studio del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili" sopra citato.

Secondo la dottrina, è stata riconosciuta la soggettività passiva del trust, entificando quindi l'istituto, ma ai soli fini tributari. Il riconoscimento della soggettività passiva ai fini ICI estesa, conseguentemente, anche ai fini IMU discende, quindi, dal riconoscimento della soggettività tributaria ai fini delle imposte dirette.

Secondo quanto sostenuto in uno "studio sul trust e immobili ICI" dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili la separazione tra soggetto giuridico e soggetto tributario, propria del trust, non deve ritenersi una anomalia giuridica in quanto, proprio in materia di ICI, il D.Lgs. 504/1992 già espressamente prevede anche la possibilità di dissociazione fra soggettività passiva ICI e proprietà dell'immobile (ad esempio, con riferimento agli immobili in leasing finanziario, alle cooperative a proprietà indivisa e al concessionario). La tassazione ai fini ICI del trust in luogo del trustee, risulta quindi conforme all'interpretazione sistematica della disciplina dell'ICI e, quindi, dell'IMU<sup>23</sup>.

La soluzione interpretativa sopra descritta, che considera soggetto passivo ai fini ICI ora IMU il trust entificato e non il trustee, risulta, dunque, assolutamente condivisa in dottrina, in giurisprudenza e dalla stessa amministrazione locale come di seguito vedremo.

### TRUST E SOGGETTIVITA' PASSIVA IMU/TASI - INTERPELLO N° 8-2016 DEL COMUNE DI ROMA

Al riguardo, anche l'amministrazione comunale capitolina sembra propendere per la suddetta tesi che individua il soggetto passivo dell'IMU nel trust e ciò si evince dall'interpello n. 8 del 2016 emesso da Roma capitale.

V'è da dire, infatti, che lo strumento dell'interpello tende ad essere adottato sempre più spesso per conoscere il parere dell'Amministrazione statale o locale in funzione preventiva e non repressiva.

Nel momento in cui andiamo a ragionare su quelli che sono i profili fiscali del trust ci troviamo di fronte ad una situazione particolare che è legata alla peculiare natura del trust stesso.

In merito alla soggettività passiva del trust in materia di IMU/TASI l'ufficio tributario per Roma Capitale ha dato la seguente risposta: "In via preliminare, si evidenzia la necessità di individuare quale sia il soggetto passivo in materia di IMU in quanto vi è un vuoto normativo che non consente di chiarire a chi spetti il pagamento di tale imposta tra trust-trustee e beneficiario del trust.

Infatti, in ordine all'imposta municipale propria (IMU) l'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 statuisce che i soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi [...] mentre nulla prevede riguardo l'ipotesi di immobili concessi in trust. In genere, la struttura di trust è la seguente: un rapporto in virtù del quale un dato soggetto, denominato trustee, al quale sono attribuiti i diritti e i poteri di un vero e proprio proprietario, gestisce un patrimonio che gli è stato trasmesso da un altro soggetto, denominato disponente, per uno scopo stabilito nell'interesse di uno o più beneficiari o per uno scopo specifico. Pertanto l'atto di trust conferisce beni in proprietà al trustee e in mancanza di altre regole si potrebbe concludere che il soggetto passivo IMU sarebbe appunto il trustee. Tuttavia, al fine di dirimere i dubbi che sorgono riguardo a tale soluzione che, lo si ripete, non poggia giuridicamente su nessuna

---

<sup>23</sup> Sotto il profilo sistematico, al fine di individuare chi sia il soggetto passivo, è preferibile aderire alla disciplina stabilita ai fini delle imposte sui redditi, tanto più che la stessa viene esplicitamente richiamata dall'art. 7, prima comma, lettera i), dell'art. 7 del D.Lgs. 504/1992 in tema di soggetti titolari dell'esenzione ICI: "art. 7) Esenzioni 1. Sono esenti dall'imposta:

i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. 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'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

disposizione del diritto vivente, è utile rivolgere l'attenzione a ciò che si verifica nel campo delle imposte dirette. Nel predetto ambito si assiste alla dissociazione tra la soggettività giuridica (propria del trustee il quale, pur nei limiti posti dall'atto istitutivo di trust e della legge regolatrice, risulta giuridicamente proprietario degli immobili) e la soggettività tributaria (che ai fini delle imposte dirette è attribuita dall'articolo 73 del TUIR, al trust quale ente prevalentemente non commerciale). In altri termini è stata riconosciuta la soggettività passiva del trust, entificando quindi l'istituto, ma solo ai fini tributari. A parere dello scrivente ufficio pertanto, il riconoscimento della soggettività passiva dell'IMU sul trust discende dalla riproduzione, anche per ciò che concerne il tributo locale in questione, dello schermo normativo che il legislatore ha espressamente delineato al fine di giungere al riconoscimento della soggettività tributaria del trust in materia di imposte dirette. Infatti non appare preferibile la soluzione che attribuisce al trustee la soggettività passiva dell'IMU in quanto quest'ultimo esercita i poteri di gestione dei beni nell'interesse altrui. Il godimento degli immobili da parte del trustee è solo funzionale al soddisfacimento dell'interesse per cui il trust è stato istituito e che è estraneo ad esso. Ciò comporta la difficoltà di riferire il presupposto dell'imposta al trustee il quale non manifesta alcuna capacità contributiva propria relativamente al cespite immobiliare posseduto. Viceversa tale capacità contributiva appare riferibile direttamente e più correttamente al trust. In conclusione, nella fattispecie in oggetto si privilegia la soluzione che, in analogia a quanto stabilito dalla disciplina in materia di imposte sui redditi, considera il soggetto passivo il Trust.

La presente risposta viene resa ai sensi dell'articolo 4 del Regolamento comunale avente ad oggetto "Disciplina delle modalità di esercizio del diritto di interpello" approvato con deliberazione C.C. n. 253 del 19 dicembre 2003".

Ed ancora, in una delibera del consiglio comunale n. 14 del 31.01.2017 di Rosignano Marittimo (LI) si legge, nella parte in cui disciplina l'esenzione a favore di persone con disabilità grave prive di sostegno familiare, che : sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili ed i diritti reali sugli stessi conferiti in trust ovvero gravati da vincoli di destinazione di cui all'art. 2645-ter c.c. ovvero destinati a fondi speciali di cui al comma 3 dell'art. 1 L. n. 112/2016, istituiti in favore delle persone con disabilità grave come definita dall'art. 3, comma 3 L. n. 104/1992, accertata con le modalità di cui all'art. 4 della medesima legge.

Ai fini dell'applicabilità dell'esenzione di cui sopra trovano attuazione le disposizioni previste dalla Legge n. 112/2016, in particolare agli artt. 1 e 6 della stessa.

Al fine dell'applicazione dell'esenzione, il fiduciario o gestore, così come individuato nell'atto istitutivo del trust o del fondo speciale, è tenuto a presentare apposita dichiarazione su modello predisposto dall'U.O. Gestione Entrate entro e non oltre il 31 dicembre del periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende beneficiare dell'esenzione in oggetto. Per le annualità successive devono essere dichiarate solo le variazioni entro il termine del 31 dicembre dell'anno in cui si sono verificate. Le dichiarazioni sono presentate ai sensi del D.P.R. 445/2000.

Da quanto sopra esposto si ricava che l'esenzione in parola viene concessa al trust se vi sono i requisiti di cui sopra; altrimenti, si evince dalle argomentazioni sopra esposte che il soggetto passivo dell'IMU non può non essere che il trust<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> A tal proposito, si veda lo scritto di VAGLIO MARIO "I trusts sono soggetti passivi IMU e sono ammessi all'esenzione se hanno finalità assistenziali" in *Corriere tributario* n. 43 del 2012.

## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

In verità, lo ribadiamo, ad oggi ancora manca una specifica normativa interna, che disciplini l'istituto del *trust* sotto il profilo civilistico e, quindi, individui il soggetto giuridico a cui imputare gli effetti fiscali. Non a caso il giorno 19 marzo 2015 era stato presentato un disegno di legge (*ddl S. 1826*) che prevedeva l'introduzione nel codice civile della disciplina del contratto di fiducia, che avrebbe dovuto rappresentare l'equivalente italiano del *trust*. Il disegno di legge era stato assegnato alla 2<sup>a</sup> Commissione permanente (Giustizia) in sede referente il 16 giugno 2015, ma il relativo esame non ha avuto mai inizio; pertanto, il riferimento normativo in materia di *trust* resta ancora la Convenzione de L'Aja, il cui scopo precipuo è proprio quello di armonizzare le regole del diritto internazionale privato in materia di *trust*, consentendone il riconoscimento negli ordinamenti di *civil law* privi di una disciplina interna.

## DOTTRINA, PRASSI E GIURISPRUDENZA

Questa è la sezione degli approfondimenti sulle principali novità normative e interpretative. I nostri esperti spazieranno sulle varie tematiche ritenute urgenti e imprescindibili nell'attuale contesto operativo.

# TARSU ALBERGHI: ILLEGITTIME LE TARIFFE SPROPORZIONATE

Con la **sentenza n. 3108 del 26 giugno 2017** il **Consiglio di Stato** ha annullato una delibera comunale di determinazione delle tariffe TARSU che, nello stabilire per gli esercizi alberghieri una tariffa più elevata rispetto al precedente periodo di imposta, era sfornita di adeguata motivazione e non rispettava il principio di proporzionalità.

### La questione di legittimità delle tariffe degli alberghi più alte delle abitazioni

La sentenza del Consiglio di Stato ripropone l'annosa questione, piuttosto controversa, relativa al regime di tassazione delle strutture ricettive, specie con riferimento alle delibere che fissano tariffe per gli alberghi superiori a quelle previste per le utenze domestiche.

Sul punto la Cassazione ha più volte chiarito che costituisce dato di Comune esperienza la maggiore capacità produttiva, ai fini dell'applicazione della Tarsu, di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione, come emerge dall'esame comparato dei regolamenti comunali in materia, nei quali la categoria degli esercizi alberghieri è distinta da quella delle civili abitazioni e la tariffa applicata ai primi è notevolmente superiore alla tariffa applicata alle seconde (cfr. Cass., Sez. trib., sentenza 12/3/2007, n. 5732). Si tratta di un'affermazione più volte ribadita in successive pronunce della Cassazione, tra cui si segnalano le seguenti: n. 8278/2008, n. 11655/2009, n. 302/2010, n. 10230/2012, n. 4797/2014, n. 8336/2015, n. 8351/2015, n. 12769/2015, n. 14758/2015, n. 11966/2016, n. 15050/2017 e n. 16634/2017.

Piuttosto oscillante appare invece l'orientamento dei giudici amministrativi che vede contrapporsi due filoni: quello che ritiene necessario applicare agli alberghi le stesse tariffe delle abitazioni (TAR Lecce n. 352/2017, TAR Lecce n. 426/2016, TAR Bologna n. 1056/2015, TAR L'Aquila n. 548/2014, TAR Lecce n. 2065/2011) e quello conforme alla Cassazione che consente di stabilire per le strutture ricettive tariffe superiori a quelle delle utenze domestiche (TAR Napoli n. 4265 del 13/9/2016; TAR Abruzzo n. 381/2015, TAR Toscana n. 627/2014, Tar Napoli n. 4623/2012, TAR Piemonte n. 3408/2007). Orientamento, quest'ultimo senz'altro condivisibile, anche in relazione al nuovo tributo Tari che applica il Dpr 158/99, il quale prevede un sistema tariffario che distingue chiaramente le due classi di utenze.

### La decisione n. 3108/2017 del Consiglio di Stato

La sentenza in commento aderisce al primo filone giurisprudenziale dei giudici amministrativi, che ritiene necessaria un'adeguata motivazione in sede di determinazione delle tariffe TARSU degli alberghi, specie quando la tariffe sono di gran lunga più alte rispetto a quelle previste per le abitazioni.

Nella fattispecie il Consiglio di Stato ha annullato la delibera comunale di determinazione delle tariffe TARSU 2008 che, nello stabilire per gli esercizi alberghieri una tariffa più elevata rispetto al precedente periodo di imposta, non hanno rispettato il principio di proporzionalità.

I giudici di Palazzo Spada, dopo un excursus del quadro normativo di riferimento, ha stabilito che la delibera comunale andasse annullata in quanto palesemente contraria al principio di proporzionalità.

Invero, la Tarsu deve essere parametrata alla potenziale produzione dei rifiuti, valutata per tipo di uso delle superfici tassabili. Si tratta di una tassa finalizzata, in ragione di una stima tipologica media, a consentire la copertura dei costi dei servizi, non anche di un'atipica forma di prelievo sul reddito o sul patrimonio, come è per un'imposta.

La necessità di tale parametratura e il rigoroso vincolo funzionale, così previsti, escludono che un Comune possa determinare le aliquote in libertà, in ipotesi generando irragionevoli o immotivate disparità tra categorie di superfici tassabili potenzialmente omogenee, giustificandole con argomenti estranei a tale specifico contesto.

Sulla base di questo ragionamento, il Consiglio di Stato ha ritenuto illegittima la scelta di aumentare le tariffe per gli esercizi alberghieri in maniera eccessiva, senza tenere conto della stagionalità dell'attività ovvero del fatto che gli alberghi hanno una frequenza stagionale legata ai flussi turistici che comporta, di conseguenza, una produzione media annua di rifiuti tendenzialmente inferiore rispetto alle abitazioni.

Si tratta comunque di un orientamento da ritenersi non applicabile alla TARI, il cui sistema tariffario distingue chiaramente le due classi di utenze (DPR n. 158/99).

### Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza n. 3108 del 26 giugno 2017

N. 03108/2017REG.PROV.COLL.

N. 08614/2011 REG.RIC.



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
Il Consiglio di Stato  
in sede giurisdizionale (Sezione Quinta)

ha pronunciato la presente

#### SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 8614 del 2011, proposto da:

C. s.p.a., T. s.r.l. ed Hotel M. s.n.c. di L. F. & L., in persona dei rispettivi legali rappresentanti pro tempore, tutti rappresentati e difesi dall'avvocato Roberto Franco, con domicilio eletto presso lo studio legale Vavalà – avv. Orefice Maria Ida in Roma, Circonvallazione Clodia, 36;

contro

Comune di Pizzo, in persona del Sindaco *pro tempore*, rappresentato e difeso dagli avvocati Francesco Izzo e Giampaolo Stanizzi, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in Roma, viale M. Ilo Pilsudski, 118;

#### *nei confronti di*

"A. - Associazione (omissis), nonché Azienda Agrituristica C. C., Agriturismo A., N. Club C. e P. S., in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, non costituiti in giudizio;

#### *per la riforma*

della sentenza del T.A.R. CALABRIA – CATANZARO, SEZIONE II, n. 00262/2011, resa tra le parti, concernente la determinazione, per l'anno 2009, di aliquote e tariffe Tarsu

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio di Comune di Pizzo;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 4 maggio 2017 il Cons. Valerio Perotti e uditi per le parti gli avvocati Lanni per delega di Franco, e Leonardo per delega di Izzo;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

#### FATTO

Risulta dagli atti che le società appellanti, titolari di strutture alberghiere e villaggi turistici in Pizzo Calabro, unitamente ad altri operatori del settore avevano impugnato al Tribunale amministrativo della Calabria la delibera di Giunta comunale 8 maggio 2008, n. 74, di determinazione delle tariffe per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani per l'anno 2008, nella parte relativa agli esercizi alberghieri, e la successiva la delibera del Consiglio comunale 6 giugno 2008, n. 11, che modificava il regolamento Tarsu, approvato con delibera consiliare del 30 giugno 1994.

Per i ricorrenti, tali atti erano illegittimi per violazione dell'articolo 68, secondo comma, lettera c), del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (*Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza territoriale.*) che, comprendendo in un'unica categoria i "locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri", verosimilmente imponeva – contrariamente a quanto invece occorso – che gli stessi fossero assoggettati ad un'identica tariffa. Sempre per gli interessati, era violato anche il principio di analitica motivazione delle scelte espresse dalle delibere comunali.

Gli atti impugnati erano – a loro dire- inoltre viziati da eccesso di potere per arbitraria attribuzione di una maggiore aliquota fiscale agli esercizi alberghieri rispetto alle civili abitazioni, tanto più considerato che il Comune di Pizzo è caratterizzato da turismo prettamente stagionale.

Veniva poi dedotta l'illegittimità della delibera della Giunta comunale che aveva modificato il regolamento comunale per la disciplina dei servizi di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, adottato con atto del Consiglio comunale n. 68 del 1994.

In particolare, per i ricorrenti, "il vizio di validità del provvedimento impugnato ha ad oggetto la modifica delle categorie in cui sono stati ulteriormente suddivisi o accorpati i locali e le aree sottoposte all'applicazione della tassa sui rifiuti. Con tale intervento, infatti, l'organo esecutivo ha travalicato i limiti dei suoi poteri e della sua competenza andando ad incidere, oltre che su aliquote e tariffe, anche su una materia disciplinata da regolamento comunale e, come tale, suscettibile di ulteriore modificazione soltanto attraverso atti di pari grado del Consiglio".

Il Comune di Pizzo si costituiva in giudizio, chiedendo il rigetto del ricorso.

Con ordinanza dell'8 ottobre 2008 n. 762, il Tribunale amministrativo accoglieva l'istanza cautelare, rilevando che "appare fondata la censura di difetto di motivazione e di eccesso di potere sotto il profilo della illogicità, in quanto, se è legittima la differenziazione tariffaria in relazione alla diversa capacità di produzione di rifiuti che può evincersi dalla diversa destinazione economica dei locali, resta priva di adeguata motivazione, per come imposta dall'art. 69, comma 2, dlgs 507/93, l'aumento di oltre il 200% della Tarsu, rispetto all'anno precedente, per gli esercizi alberghieri che eleva la differenza tariffaria, rispetto ai locali ad uso abitazione privata, in modo talmente rilevante (7 volte) da sganciarla dai parametri sopra indicati della copertura dei maggiori costi e dalla capacità di produrre rifiuti".

Con separato ricorso, gli interessati impugnavano anche la delibera di Giunta 19 marzo 2009, n. 45, che confermava per il 2009 (anche relativamente alla Tarsu) le tariffe in vigore per il 2008. Impugnavano inoltre la delibera del Consiglio comunale 31 marzo 2009, n. 26, con cui erano stati approvati il bilancio di previsione 2009, il prospetto sui saldi programmatici, la relazione previsionale e programmatica, nonché il bilancio pluriennale relativo al triennio 2009-2011.

Impugnavano infine la delibera del consiglio comunale del 6 giugno 2008, n. 11, recante modifica del regolamento comunale Tarsu.

A sostegno i ricorrenti ribadivano le difese già formulate nel precedente gravame.

Il Tribunale amministrativo della Calabria non accoglieva l'istanza cautelare, non ritenendo dimostrato il dedotto *periculum in mora*.

Con successiva deliberazione del 19 dicembre 2008, n. 191, il Comune di Pizzo indicava – in ottemperanza a quanto stabilito quel giudice cautelare – le ragioni a base delle tariffe determinate con la deliberazione di Giunta n. 74 del 2008. Quindi, con deliberazione 25 giugno 2009, n. 137, confermava (ed in parte integrava) la motivazione della delibera di Giunta 19 marzo 2009, n. 45.

Con ricorso per motivi aggiunti le odierne appellanti impugnavano, nell'ambito del secondo giudizio, anche questi ultimi atti.

Con sentenza 28 febbraio 2011, n. 262, il Tribunale amministrativo, dopo disposta la riunione di entrambi i ricorsi, accoglieva (per difetto di motivazione) il ricorso avverso le delibere di Giunta del Comune di Pizzo 8 maggio 2008, n. 74 e 6 giugno 2008, n. 11, per difetto di reale motivazione; rigettava invece il ricorso per motivi aggiunti avverso le deliberazioni 19 dicembre 2008, n. 191 e 25 giugno 2009, n. 137, per le quali la motivazione veniva complessivamente ritenuta sufficiente.

Avverso tale sentenza, nella parte loro sfavorevole, interponevano appello la Cts s.p.a., la Turinvest s.r.l. ed l'Hotel Marinella s.n.c. di Lepore F. & L., deducendone quattro profili di illegittimità: 1) eccesso di potere nella motivazione postuma dell'atto; 2) violazione dell'articolo 68, comma primo, del d.lgs. n. 507 del 1993; 3) eccesso di potere per arbitraria attribuzione di un'aliquota maggiore; 4) illegittimità della motivazione degli atti amministrativi impugnati.

#### DIRITTO

L'appellata sentenza aveva accolto il ricorso principale sul presupposto che *“l'art. 69 del d.lgs. n. 507 del 1993 stabilisce che, ai fini del controllo di legittimità, la deliberazione deve indicare le ragioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe, i dati consuntivi e previsionali relativi ai costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica, nonché i dati e le circostanze che hanno determinato l'aumento per la copertura minima obbligatoria del costo ovvero gli aumenti conseguenti alla dichiarazione di dissesto. Nei casi in esame, l'amministrazione comunale si è limitata ad affermare, con motivazione generica ed inadeguata, che la determinazione delle tariffe nella misura stabilita è avvenuta per fini di equilibrio di bilancio”*, dal che deduceva il vizio di motivazione dei provvedimenti impugnati.

Per contro, la sentenza riteneva non illegittime le deliberazioni n. 191 del 19 dicembre 2008 e n. 137 del 25 giugno 2009, che confermavano il contenuto delle delibere indicate ed esplicitavano le ragioni delle determinazioni delle tariffe per gli anni 2008 e 2009 (da considerarsi provvedimenti amministrativi “nuovi” che, *“per una parte, confermano il contenuto delle precedenti delibere, per l'altra, ne integrano il contenuto sul piano della motivazione”*).

Sul punto, la sentenza valutava: *“L'art. 68 prevede che per l'applicazione della tassa i Comuni sono tenuti ad adottare apposito regolamento che deve contenere la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria. A tale fine lo stesso art. 68, al secondo comma, stabilisce che l'articolazione delle categorie e delle eventuali sottocategorie è effettuata, ai fini della determinazione comparativa delle tariffe, tenendo conto, in via di massima, di gruppi di attività o di utilizzazione, quali «locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri».*

*Si tratta, come chiarisce la stessa disposizione normativa, di criteri di massima che non obbligano il Comune a determinare in maniera omogenea le tariffe in relazione agli immobili sopra indicati.*

*L'amministrazione comunale è titolare di un potere discrezionale che deve necessariamente tenere conto delle peculiarità della fattispecie oggetto di regolamentazione.*

*Ne consegue, anche alla luce di quanto si dirà nel prosieguo in ordine alle modalità di determinazione delle tariffe, l'infondatezza del motivo di ricorso in esame”*.

Su quest'ultimo aspetto (eccesso di potere per arbitraria attribuzione di un'aliquota maggiore agli esercizi alberghieri rispetto alle civili abitazioni), la sentenza puntualizza: *“L'art. 65 del d.lgs. n. 507 del 1993 stabilisce, al primo comma, che «la tassa può essere commisurata o in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati, e al costo dello smaltimento oppure, per i Comuni aventi popolazione inferiore a 35.000 abitanti, in base alla qualità, alla quantità effettivamente prodotta, dei rifiuti solidi urbani e al costo dello smaltimento».*

*Nel caso in esame il Comune ha deciso di applicare il primo criterio e, in ragione della oggettiva diversità tra le abitazioni civili e gli esercizi alberghieri, ha modulato diversamente le tariffe.*

*Né vale il richiamo alla natura stagionale dell'attività per dimostrare l'illegittimità della determinazione assunta dall'amministrazione. Una volta, infatti, che il Comune non ha parametrato la tariffa in base alla qualità e quantità effettivamente prodotta di rifiuti non è possibile addurre la natura non continuativa dell'attività commerciale svolta (Cons. Stato, sez. V, 28 febbraio 2006, n. 858)”. Dette considerazioni confutano i primi due motivi di ricorso, corrispondenti al secondo e terzo motivo di appello.*

Infine la sentenza, nel rigettare il terzo motivo di ricorso (riproposto, nella sostanza, con il quarto motivo di appello), così conclude: *“Nelle delibere si afferma, per giustificare la tariffa applicata, in primo luogo, che la stessa «negli anni passati è il risultato di un errore in quanto ingiustamente favorevole per le strutture alberghiere, considerato che era di oltre il 50% inferiore a quella applicata per la stessa categoria nello stesso anno dai Comuni limitrofi».*

*Contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, «la scelta dell'amministrazione di incidere sulle categorie avvantaggiate dalle tariffe precedenti (...) risulta espressione non irragionevole ed adeguatamente motivata della discrezionalità riconosciuta in materia all'amministrazione alla luce del criterio legale della capacità di produzione dei rifiuti previsto dall'articolo 65, comma 1, del d.lgs. 15 novembre 1993 n. 507» (Cons. Stato, sez. IV, 10 febbraio 2009, n. 750).*

*Sempre sul piano motivazionale, nella delibera si afferma, inoltre, che nella determinazione delle tariffe si è tenuto conto della necessità di copertura dei costi che vengono specificamente indicati.*

*Inoltre, si deduce che «l'eccessiva concentrazione della produzione di rifiuti da parte degli alberghi durante i due principali mesi estivi impone al Comune di dotarsi di un numero maggiore di beni strumentali (mezzi, cassonetti e personale) che durante il resto dell'anno restano inutilizzate, nonché di un doppio turno di raccolta».*

*Anche tale motivazione risulta adeguata. Né vale obiettare, come fanno i ricorrenti, che la stessa si fonda su mere enunciazioni non dimostrate. Ciò in quanto la analiticità dei costi indicati e la verosimiglianza delle deduzioni adottate, in ragione della specifica natura dell'attività, rende sufficiente l'iter motivazionale indicato».*

Prima di esaminare i singoli motivi di appello, appare al Collegio necessario tracciare una – seppur sintetica – ricognizione del quadro normativo della questione controversa, al fine di identificare i limiti operativi dell'amministrazione del determinare le aliquote Tarsu.

A tal fine, rileva innanzitutto chiarire le origini e lo sviluppo del tributo.

Il r.d. 14 settembre 1931, n. 1175 (*Testo unico per la finanza locale*) prevedeva, per la prima volta, la corresponsione al Comune di un "corrispettivo per il servizio di ritiro e trasporto delle immondizie domestiche", attribuendo natura privatistica e sinallagmatica al rapporto tra utente e servizio comunale.

Un decennio dopo, gli artt. 9 e 10 l. 20 marzo 1941, n. 366 (*Raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani*) superavano l'originario impianto ed attribuivano ai Comuni la facoltà di istituire una «tassa» per la raccolta ed il trasporto delle immondizie e dei rifiuti ordinari (interni ed esterni), con soggetti passivi gli occupanti dei fabbricati posti nelle zone in cui si svolgeva (in regime di privativa comunale) il servizio di raccolta.

La scelta di ricorrere ad una *tassa* anziché a un'*imposta* deriva dall'originaria "corrispettività" del rapporto.

A tale impianto normativo, che sarebbe stato formalmente abrogato dall'art. 56 d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 e dall'art. 264, d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, faceva quindi seguito l'art. 21 d.P.R. 10 settembre 1982, n. 915 (*Attuazione delle direttive CEE numero 75/442 relativa ai rifiuti, numero 76/403 relativa allo smaltimento dei policlorodifenili e dei policlorotrifenili e numero 78/319 relativa ai rifiuti tossici e nocivi*), sostitutivo (dal 1° gennaio 1984, come poi stabilito dall'articolo 25 d.-l. 28 febbraio 1983, n. 55 – convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 1983, n. 131) dell'intera Sezione II (artt. da 268 a 278) del capo XVIII (*Proventi di servizi municipalizzati*) del titolo III (*Entrate comunali e provinciali*) del suddetto r.d. n. 1175 del 1931.

La nuova formulazione dell'art. 268 del Testo unico rendeva obbligatorie sia l'effettuazione dei servizi relativi allo smaltimento dei rifiuti solidi urbani «interni», sia l'applicazione della «tassa» (che l'art. 20, comma 2, d.-l. 22 dicembre 1981, n. 786 – convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1982, n. 786, aveva già reso obbligatoria, dal 1° gennaio 1982, per i Comuni che avevano istituito il servizio) a carico di chiunque occupasse o conducesse "locali, a qualunque uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui sono istituiti i servizi, ovvero aree adibite a campeggi, a distributori di carburante, a sala da ballo all'aperto, nonché a qualsiasi altra area scoperta ad uso privato e non costituente accessorio o pertinenza dei suddetti locali tassabili".

In particolare, la norma individuava nel «costo di erogazione del servizio» il limite massimo di gettito, "al netto delle entrate derivanti dal recupero e dal riciclaggio dei rifiuti sotto forma di materiali o energia", in coerenza con la qualificazione di «tassa» (ex art. 268).

Nella medesima prospettiva, l'art. 9 d.-l. 2 marzo 1989, n. 66 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144), prevedeva, dal 1° gennaio 1989, che mediante la «tassa» venissero coperti (in tutto o in parte) anche i costi dei servizi di smaltimento (ossia, di "conferimento, raccolta, spazzamento, cernita, trasporto, trattamento, ammasso, deposito, discarica sul suolo e nel suolo") non solo dei rifiuti «interni», ma anche di quelli "di qualunque natura e provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche o soggette ad uso pubblico" (cosiddetti "esterni").

Disponeva altresì che fossero tenuti al pagamento (in misura ridotta) anche gli occupanti di case coloniche e "case sparse" non ubicate nella zona di raccolta dei rifiuti.

L'art. 8 dello stesso d.-l. n. 66 del 1989 coerentemente ribadiva la qualificazione di «tassa», inserendo la denominazione anche nella rubrica della citata Sezione II.

Quindi, l'art. 58 d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (recante "Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza territoriale") stabiliva, relativamente all'istituzione ed attivazione del servizio relativo allo "smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, svolto in regime di privativa" nelle zone del territorio comunale, che i Comuni "debbono istituire una tassa annuale" (denominata "Tarsu"), da applicarsi «in base a tariffa», secondo appositi regolamenti comunali, a copertura (dal cinquanta al cento per cento ovvero, per gli enti locali per i quali sussistono i presupposti dello stato di dissesto, dal settanta al cento per cento) del costo del servizio stesso, nel rispetto delle prescrizioni e dei criteri degli artt. da 59 a 81 del medesimo decreto legislativo.

Diversamente da prima, nella versione originaria il prelievo non riguardava più lo smaltimento dei rifiuti «esterni»: il richiamo ai rifiuti solidi urbani "equiparati" (ai sensi dell'art. 60 del decreto a quelli «interni»), richiamo originariamente contenuto nell'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 507 del 1993, veniva soppresso dall'art. 39, comma 3, lett. a) l. 22 febbraio 1994, n. 146 che abrogava anche l'art. 60 del decreto legislativo).

Soggetti passivi della Tarsu erano, per l'art. 63, "coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui all'art. 62 con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse". A sua volta, l'art. 62 (comma 1) chiariva: "La tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa".

Il successivo comma 2 precisava inoltre, in coerenza con l'intrinseca "corrispettività" del tributo al servizio pubblico erogato: "Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno ...". Nella stessa ottica, il comma 3 dava atto che "Nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti".

Come evidenziato da Corte cost., sent. 24 luglio 2009, n. 238, il prelievo Tarsu "è posto in relazione, da un lato, alla attitudine media ordinaria alla produzione quantitativa e qualitativa dei rifiuti per unità di superficie e per tipo di uso degli immobili e, dall'altro, alla potenziale fruibilità del servizio di smaltimento dei rifiuti da parte dei soggetti passivi. In particolare, la tassa, mediante determinazione tariffaria da parte del Comune, «può essere commisurata [...] in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile di rifiuti solidi [...] producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati e al costo dello smaltimento» (art. 65, comma 1, come sostituito dall'art. 3, comma 68, della legge 28 dicembre 1995, n. 549). Solo in via eccezionale ed alternativa è prevista la possibilità di commisurare la medesima tassa, «per i comuni aventi popolazione inferiore a 35.000 abitanti, in base alla qualità, alla quantità effettivamente prodotta, dei rifiuti solidi urbani e al costo dello smaltimento» (ibidem)".

In tale prospettiva, prosegue la Corte, "È compatibile con la medesima impostazione, anche la previsione di riduzioni della tassa per le zone in cui la raccolta non viene effettuata e per i casi di non svolgimento, svolgimento per periodi stagionali, nonché per i casi in cui l'utente dimostri di aver provveduto autonomamente allo smaltimento in periodi di protratto mancato svolgimento del servizio, ove l'autorità sanitaria competente abbia riconosciuto una situazione di danno o di pericolo di danno alle persone o all'ambiente secondo le norme e prescrizioni sanitarie nazionali (art. 59, commi 2, 4, 5, 6, secondo periodo)".

Il carattere del prelievo è ulteriormente evidenziato sia dalla regola per cui "L'interruzione temporanea del servizio di raccolta per motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi non comporta esonero o riduzione del tributo" (art. 59, comma 6, primo periodo); sia dall'art. 61 comma 3-bis, che ha (successivamente) reso rilevante anche il costo dello spazzamento dei rifiuti esterni.

In quanto tributo, la Tarsu viene parametrata alla potenziale produzione dei rifiuti, valutata per tipo di uso delle superfici tassabili.

Ai sensi dell'art. 65, comma 1, d.lgs. n. 507 del 1993, è commisurata "in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani [...] producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati, e al costo dello smaltimento".

Si tratta, invero, di una tassa finalizzata, in ragione di una stima tipologica media, a consentire la copertura dei costi dei servizi, non anche di un'atipica forma di prelievo (come è per un'imposta) sul reddito o sul patrimonio.

La necessità di tale parametrizzazione e il rigoroso vincolo funzionale, così previsti, escludono che un Comune possa determinare le aliquote in libertà, in ipotesi generando irragionevoli o immotivate disparità tra categorie di superfici tassabili potenzialmente omogenee, giustificandole con argomenti estranei a tale specifico contesto.

La discrezionalità dell'ente territoriale nell'assumere le determinazioni al riguardo – in particolare, nello stimare in astratto la capacità media di produzione di rifiuti cui la norma fa riferimento per tipologie – ha natura eminentemente tecnica, non “politica”. Come tale, si deve basare su una stima realistica in ragione delle caratteristiche proprie di quel territorio comunale e se del caso della sua vocazione turistica: deve insomma concretamente rispettare, nell'esercizio di siffatta discrezionalità tecnica, il fondamentale e immanente principio di proporzionalità, incluse adeguatezza e necessità. Per modo che non ne risultino incongruenze o disparità medie nell'applicazione di questo particolare prelievo dalla eloquente connotazione di *tassa*: che la legge evidentemente vuole per categorie corrispondente alla realistica esigenza di approntamento del servizio riferita a quel territorio.

Non v'è chi non veda, infatti, che una siffatta cattiva stima preventiva può dar luogo a notevoli irrazionalità concrete: vuoi in punto di trattamento eguale di situazioni dispari, vuoi in punto di trattamento diseguale di situazioni tra loro di pari capacità di produzione di rifiuti.

La ragione risiede nella rilevanza costituzionale degli interessi alla cui tutela è, alla fine, strumentale il servizio pubblico che la Tarsu è chiamata a finanziare: *in primis*, la tutela della salute collettiva e dell'ambiente. E un principio fondamentale ha l'essenziale funzione di sottrarre il suo oggetto, per l'importanza che riveste per l'interesse generale, alle libera scelta tra interessi ovvero alle concrete valutazioni di opportunità e convenienza, proprie delle contingenti decisioni di opportunità politica o delle scelte amministrative.

A livello amministrativo, ciò si declina nell'attribuire, all'ente incaricato della tutela la possibilità di operare, al più, una valutazione di ordine tecnico, che sola consente un giudizio avulso da considerazioni di opportunità rispetto ad altri interessi.

In questi termini, si richiama Cons. Stato, VI, 23 luglio 2015, n. 3652 (in tema di autorizzazione paesaggistica), per cui la discrezionalità tecnica è caratterizzata dal perimetro dell'unicità dell'interesse: la valutazione dell'amministrazione secondo canoni scientifici e tecnici esclude la presa in considerazione e la comparazione con altri interessi, così da individuare la soluzione ritenuta più conveniente. La scelta di convenienza già è fatta a monte, dalla legge, all'amministrazione restando solo di prendere atto della esatta realtà del caso concreto, onde modularvi adeguatamente l'intensità del proprio intervento specialistico.

Con riferimento ai rilievi che precedono può quindi decidersi l'appello, che va accolto.

Per ragioni di ordine logico vanno esaminate, innanzitutto, le censure sul merito della controversia, contenute nei motivi di appello successivi al primo.

Con il secondo motivo, in particolare, si contesta l'assunto, di cui al p.to 5.1 della parte motiva della sentenza, secondo cui “*i criteri di cui all'art. 68, 1° comma, d.lgs. 507/1993 non obbligano il Comune a determinare in maniera omogenea le tariffe in relazione agli immobili sopra indicati. L'Amministrazione Comunale è titolare di un potere discrezionale che deve necessariamente tenere conto delle peculiarità delle fattispecie oggetto di regolamentazione*”.

Ad avviso delle appellanti, invece, “*nuclei familiari ed esercizi alberghieri debbono essere compresi, ai fini che qui interessano, nella medesima categoria in considerazione del tenore letterale della norma di riferimento (art. 68, 1° comma, lett. “c” d.lgs. 507/93) che testualmente comprende per l'appunto in un'unica categoria i «locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri»*”.

A sostegno dell'assunto è richiamato, tra gli altri, Cons. Stato, V, 29 maggio 2000, n. 3092, a mente del quale “*la tassa in questione “è commisurata alla superficie dei locali e delle aree servite ed all'uso cui i medesimi vengono destinati” (Art. 270, comma 1) e “I comuni devono tendere verso il conseguimento del pareggio tra gettito globale della tassa e costo di erogazione del servizio” (Art. 268, comma 2). Su tale base questo Consiglio ha chiarito che: a) ai sensi dell'articolo 270 del TUF le tariffe per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani devono essere commisurate alla capacità dei locali tassabili a produrre rifiuti e non alla loro redditività (Sez. V: 23 novembre 1995, n. 1619; 12 ottobre 1995, n. 1419); b) il Comune può assumere come criterio la natura delle attività economiche esercitate, purché con adeguata motivazione rispetto allo scopo della copertura dei costi del servizio (Sez. V, 28 gennaio 1998, n. 108; 28 febbraio 1992, n. 216)*”.

Per le appellanti, poiché la *tipologia* dei rifiuti prodotti da un albergo è pressoché identica a quella di un'abitazione familiare – tant'è che la legge ricomprende entrambe le tipologie di immobili nella medesima *categoria* tassabile – non è corretto diversificare l'aliquota loro applicabile, posto altresì che la verosimile, maggior quantità di rifiuti prodotta dagli esercizi alberghieri troverebbe adeguata “remunerazione” in ragione dell'elevata estensione delle superfici tassabili (l'imposizione Tarsu avviene infatti a superficie e non a corpo).

Nel caso di specie – in particolare – le appellanti rilevano che, per effetto dei provvedimenti impugnati, l'imposizione è di fatto aumentata, rispetto al periodo immediatamente precedente, di oltre il triplo (da euro 0,78 al m<sup>2</sup> ad euro 5,85 al m<sup>2</sup>), con una differenza tariffaria, rispetto ai locali ad uso abitazione privata, di circa sette volte.

La differenza sarebbe tanto rilevante da contraddire la *ratio* per cui la legge opta non per un'aliquota unica (applicata in modo proporzionale o progressivo), bensì per una pluralità di aliquote, differenziate per tipologia di immobile ed per destinazione economica. *Ratio* all'evidenza strumentale, consistente nell'idoneità e necessità del gettito tributario a coprire i costi complessivi del servizio erogato, ripartendone gli oneri in coerenza con la quantità di rifiuti potenzialmente producibili dalle varie tipologie di beni.

Il rilievo, nei termini generali di cui sopra si è detto, è fondato.

Invero, sebbene i Comuni possono determinare le aliquote tariffarie Tarsu in maniera difforme e non necessariamente proporzionale, è pur vero che gli scostamenti (non proporzionali) tra categorie sempre vanno motivati in ragione della rispondenza, nel caso concreto, agli obiettivi funzionali posti dalla legge (non già in base a valutazioni di opportunità politica).

L'esigenza appare ancor più stringente dove – come nel caso di specie – si intendano operare differenze tra tipologie di locali che la legge ha ricondotto nella medesima categoria di tassazione (presupponendone, seppur in via di massima, la sostanziale omogeneità per capacità di produrre rifiuti – cfr. art. 68, comma 2, lett. c) d.lgs. n. 507 del 1993), e nel far ciò si generino scostamenti di assai rilevante portata (qui, come si è detto, pari a circa sette volte).

Nel caso di specie, non si rinviene un'adeguata motivazione nel senso indicato.

Invero, l'ente impositore muove dall'apodittico presupposto della maggior capacità degli alberghi di produrre rifiuti rispetto ad un'abitazione privata: ma per contro nulla si dice, in primo luogo, circa il fatto innegabile che le strutture alberghiere mediamente presentano all'interno estese superfici oggettivamente inadeguate a produrre rifiuti (si pensi, a titolo d'esempio, ai corridoi, alle aree di accoglienza clienti, alle eventuali strutture sportive, ai parcheggi auto interni, alle aree verdi, ecc.), riducendosi quindi la detta premessa ad una petizione di principio.

Nemmeno, nel caso concreto, la scelta di procedere a un tanto marcato scostamento di aliquote fiscali tra compendi immobiliari della stessa categoria legale risulta adeguatamente motivata (o graduata) rispetto alla manifesta breve stagionalità, per quel Comune, dell'attività alberghiera, che causa una concentrazione del periodo nel quale potrebbe concretamente verificarsi un incremento della produzione di rifiuti e conseguente necessità di addebitarne ai danti causa, in parte significativa, il maggior onere di trasporto e smaltimento. Con corrispondente, per contro, diminuzione nei restanti periodi. Prescindere da siffatte considerazioni equivale a fare cattivo uso del rammentato principio di proporzionalità.

La sentenza appellata considera invero irrilevante la *stagionalità* dell'attività alberghiera (cui necessariamente si collega la produzione di rifiuti), sulla base della considerazione che – nel caso di specie – l'aliquota fiscale non sarebbe stata parametrata "*in base alla qualità e quantità effettivamente prodotta*".

L'argomento, alla luce delle considerazioni che precedono, non appare convincente.

Invero, se così fosse, si dovrebbe escludere ogni rilevanza ai presunti – e specifici – maggiori oneri di servizio estivo di cui si è detto (oneri che invece vengono a loro volta assunti in sentenza, al p.to 5.3, a fondamento della decisione) e il riparto del carico fiscale dovrebbe fondarsi sulla sola astratta capacità di produrre rifiuti di tutti i soggetti passivi del tributo: calcolo invece da effettuarsi sulla base di regole tecniche ed empiriche, sottoposte al richiamato principio di proporzionalità.

Il principio di proporzionalità, contrariamente a quanto ritenuto dalla sentenza, *sub specie* dei suoi test di adeguatezza e di necessità, non può non attribuire rilevanza al carattere naturale della stagionalità. È un carattere che conforma la specifica attività alberghiera di cui si tratta (di più: in un tale comune ne costituisce, all'evidenza, la ragione dominante) e con essa non può non far considerare la corrispondente capacità media delle strutture interessate di produrre rifiuti (maggiorata, si intende, per il periodo turistico di punta).

Invero, mentre le ordinarie abitazioni civili sono usualmente abitate nel corso dell'anno (salve le case utilizzate solo per le vacanze), gli alberghi caratterizzati da frequenza stagionale e legata ai flussi turistici hanno una presenza antropica discontinua: la quale comporta, di conseguenza, una produzione media annua di rifiuti tendenzialmente inferiore rispetto alle prime.

Il principio di proporzionalità, cui si deve conformare la discrezionalità tecnica amministrativa nell'individuazione delle aliquote fiscali, porta quindi a ritenere non legittimo un criterio di determinazione che risulti, all'atto pratico e *a priori*, più gravoso per gli esercizi alberghieri rispetto alle abitazioni.

Nelle difese avanti al Tribunale amministrativo della Calabria, il Comune di Pizzo aveva altresì riferito che il maggior carico fiscale addebitato in via esclusiva agli esercizi alberghieri era dovuto alla necessità di far fronte ai maggiori costi *specifici* a quest'ultimi imputabili: in particolare, l'ente sarebbe stato costretto ad istituire, nel periodo estivo, un incremento dell'attività di raccolta, sia quanto a maggior dotazione di mezzi e cassonetti, sia mediante l'istituzione della doppia turnazione del personale. In particolare (cfr. memoria del Comune 14 aprile 2017, p. 3), *"la differenziazione tariffaria degli esercizi alberghieri deriva anche dal maggior costo che il Comune sostiene per garantire il servizio di raccolta: ciò in considerazione della particolare conformazione del territorio e, specificamente, della ubicazione delle strutture alberghiere in una posizione periferica notevolmente distante dal centro abitato e dal perimetro di raccolta; ... che in sede di determinazione della tariffa dovuta dagli esercizi alberghieri si è necessariamente tenuto conto della maggiore produzione di rifiuti anche durante il periodo estivo: circostanza che ha imposto al Comune di effettuare, in corrispondenza di tale periodo, un potenziamento del servizio di raccolta con previsione di un doppio turno di raccolta (mattutino e pomeridiano), nonché di una maggior dotazione di beni strumentali (mezzi e cassonetti) che, tuttavia, incidono sul costo finale del medesimo servizio"*.

Tali rilievi, di loro logici e conferenti, nella specie non appaiono però adeguatamente riscontrati e calcolati rispetto alla stagionalità (sia sotto quanto a documentazione di tali maggiori oneri, sia quanto a loro riconducibilità stessi, in via esclusiva, alle strutture produttive oggetto di tassazione maggiorata).

Gli atti impugnati solo riportano, quanto alla delibera n. 191 del 19 dicembre 2008 (nella premessa, nella quale sarebbero specificate le ragioni determinanti, per l'anno 2008, l'incremento tariffario delle aliquote Tarsu), che, richiamate *"la propria deliberazione n. 74 dell'8 maggio 2008 con la quale sono state approvate le aliquote e tariffe per l'anno 2008; l'ordinanza del Tar Calabria n. 754/08, con la quale il Tribunale Amministrativo[...] accoglie la domanda cautelare di sospensione del provvedimento impugnato limitatamente all'aumento della tariffa (TARSU) per gli alberghi [...]"*, deliberava di esplicitare maggiormente le motivazioni contenute nel precedente atto deliberativo n. 74 del 2008.

Deduceva, in particolare, che la determinazione più favorevole sarebbe stata frutto di errore, *"considerato che era di oltre il 50% inferiore a quella applicata per la stessa categoria nello stesso anno dai Comuni limitrofi"*, di talché *"l'incremento tra il 2007 ed il 2008 è dovuto innanzitutto all'adeguamento della iniqua tariffa stessa dovuto alla particolare conformazione del territorio comunale ed alla ubicazione delle principali strutture alberghiere che si trovano distanti a diversi km dal centro abitato oltre che dal perimetro di raccolta"*.

Ciò premesso, il Comune di Pizzo poneva l'accento sui vincoli di bilancio: *"ritenuto ai fini dell'equilibrio di bilancio di poter confermare per l'anno 2009, mantenendo inalterata la quantità e la qualità dei servizi, le aliquote e tariffe dell'anno in corso; TARSU: conferma tariffe anno 2008"*; per l'effetto, l'ente deliberava *"per i motivi meglio in premessa specificati che qui di seguito si intendono integralmente riportati e trascritti" di confermare per l'anno 2009 le tariffe in vigore per l'anno 2008 relative, tra le altre, alla tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani"*.

A sua volta, la delibera 25 giugno 2009, n. 137 (con la quale l'ente, relativamente alla categoria degli esercizi alberghieri, confermava il contenuto della delibera di Giunta n. 45 del 19 marzo 2009), ribadiva le ragioni dell'aumento delle aliquote Tarsu per l'anno 2009, come già rappresentate nella precedente, ossia la supposta "erroneità" di un regime fiscale meno gravoso negli anni precedenti. La necessità di far fronte ai rilievi della Corte dei conti circa *"il basso grado di copertura dei servizi di fognatura e depurazione (...), smaltimento dei rifiuti"*, oltre alla necessità di perseguire la copertura integrale dei costi del servizio, *"tenendo in considerazione la capacità di produrre rifiuti, la maggiore superficie dei locali, l'incidenza del costo di raccolta e lo smaltimento del rifiuto: elementi questi ultimi che, secondo anche una comune esperienza, hanno una maggiore incidenza per gli esercizi alberghieri rispetto ad altre categorie di contribuenti ..."*.

Sempre per il Comune, *"la differenziazione tariffaria degli esercizi alberghieri deriva anche dal maggior costo che il Comune sostiene per garantire il servizio di raccolta: ciò in considerazione della particolare conformazione del territorio e, specificamente, dall'ubicazione delle strutture alberghiere in una posizione periferica notevolmente distante dal centro abitato ..."*, ribadendo altresì, nei termini della precedente delibera, di aver dovuto fronteggiare un potenziamento del servizio di raccolta durante il periodo estivo.

In sintesi, nella determinazione delle nuove aliquote fiscali (per l'anno 2009) vengono indicate circostanze a carattere generale che, in astratto, avrebbero anche potuto giustificare un aumento delle aliquote fiscali. Ciò che manca è però una esauriente indicazione delle ragioni obiettive di carattere tecnico che sorreggano, nel rispetto del principio di proporzionalità, la scelta di differenziare, *all'interno della stessa categoria legale e con margini di scostamento relevantissimi* (nel caso di specie, fino a sette volte), le aliquote relative alle diverse tipologie di immobili.

Anche il secondo motivo di appello va dunque accolto.

Appare altresì fondato il terzo motivo di appello, nel quale si deduce che *"al paragrafo 5.2 della impugnata sentenza i Giudici di primo grado, richiamano l'art. 65, 1° comma, d.lgs. 507/1993 ("la tassa può essere commisurata o in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di*

*superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso cui i medesimi sono destinati e al costo dello smaltimento, oppure, (...) in base alla qualità, alla quantità effettivamente prodotta, dei rifiuti solidi urbani e al costo dello smaltimento") per sostenere che "il Comune di Pizzo ha deciso di applicare il primo criterio e, in ragione della oggettiva diversità tra le abitazioni civili e gli esercizi alberghieri, ha modulato diversamente le tariffe. Né vale il richiamo alla natura stagionale per dimostrare l'illegittimità della determinazione assunta dall'amministrazione. Una volta, infatti, che il Comune non ha parametrato la tariffa in base alla qualità e quantità effettivamente prodotta di rifiuti non è possibile addurre la natura non continuativa dell'attività commerciale svolta".*

Sulla rilevanza della stagionalità dell'attività alberghiera valga quanto testé rilevato. Invero, anche condividere il principio astratto enunciato in sentenza, è evidente che il Comune di Pizzo, nell'applicare *a priori* un aumento delle aliquote di oltre il 300% rispetto al precedente periodo d'imposta (con una differenza di tassazione del 700%, per di più tra unità immobiliari ricomprese all'interno della stessa categoria legale di riferimento), avrebbe dovuto non solo puntualmente motivare in relazione a ciascuno dei punti enunciati nelle proprie difese in giudizio, ma altresì dare conto – in chiave comparativa con le altre tipologie di immobili sottoposte a minor tassazione (tanto più se appartenenti alla medesima categoria fiscale di riferimento) – delle ragioni per cui tale marcatissima differenziazione era necessitata (non insufficienza della misura più mite per il raggiungimento dello scopo) ed idonea (utilità *concreta* della misura prescelta) al perseguimento delle finalità pubblicistiche presupposte dalla normativa statutaria attributiva della relativa potestà tributaria. Diversamente si incorre – come nel caso di specie – in una violazione del principio di *proporzionalità*, necessario parametro della discrezionalità tecnica (la cui corretta applicazione va appunto riscontrata attraverso i fattori dell'idoneità della misura adottata e della sua necessità).

Con il quarto motivo di appello viene dedotto che *"Al punto 5.3 il Giudice di primo grado respinge l'eccezione di carenza di motivazione degli atti impugnati con motivi aggiunti di ricorso sulla scorta dei seguenti argomenti:*

*è legittima la motivazione in forza della quale l'aumento è stato deliberato in quanto la tassa per lo smaltimento dei rifiuti adottata in passato dal Comune di Pizzo per le strutture turistiche era inferiore del 50% di quella applicata nei Comuni limitrofi;*

*è legittima la scelta di incidere su categorie precedentemente avvantaggiate;*

*è congrua la motivazione nella parte in cui fa riferimento alla necessità di copertura dei costi, anche con riferimento al fatto che "l'eccessiva concentrazione della produzione di rifiuti da parte degli alberghi durante i due principali mesi estivi impone al Comune di dotarsi di un numero maggiore di beni strumentali che durante il resto dell'anno restano inutilizzati", in uno con la verosimiglianza delle argomentazioni del Comune".*

Anche in tale contesto trovano applicazione i principi generali già rammentati.

Sul punto, è da ribadire che non pare idoneo ad assolvere l'onere della motivazione – in punto di proporzionalità della scelta – il rilievo che l'ente si sarebbe adeguato alle aliquote fiscali applicate da alcuni comuni limitrofi, esulandosi dai presupposti stessi della tassa: invero, la possibilità – riconosciuta dalla legge ai singoli comuni – di graduare le aliquote Tarsu si giustifica con la necessità di consentirne l'adeguamento, di volta in volta, alle *specifiche* realtà municipali, non anche per generici fini di uniformità o, comunque, emulativi di altre realtà sociali.

Analogamente, il rilievo per cui si sarebbe scelto di intervenire su categorie precedentemente avvantaggiate, oltre che generico, nulla dice circa la necessità e idoneità (*id est*, la proporzionalità) di un aumento del 300% dell'aliquota fiscale, con conseguente differenziazione della tassazione, all'interno della medesima categoria di riferimento, di ben il 700%.

Sul punto specifico, le appellanti rilevavano che *"la difesa del Comune, trovando in ciò sostegno nel Giudice di primo grado, afferma che in passato la tariffa applicata agli esercizi alberghieri (e, aggiungiamo, agli stabilimenti balneari, ai villaggi turistici, ai campeggi ed agli operatori turistici in generale, giacché mai i ricorrenti hanno manifestato l'intenzione di restringere le censure mosse alla manovra tariffaria ai soli esercizi alberghieri) risultava "irragionevolmente inferiore rispetto a quella prevista per altre categorie ... (v. ad esempio: circoli culturali, club sportivi, corniciai, pizzerie, tabaccherie, autosaloni, vendita al dettaglio di alimenti, bar e gelaterie, banche ed assicurazioni)".* Circostanza, questa, che ha imposto l'aumento della tariffa in danno degli operatori turistici. Argomentazione in sé condivisibile – anche se si potrebbe fin troppo agevolmente replicare che la tariffa stessa era comunque maggiore a quella praticata alla maggior parte delle altre categorie (cfr. all. 3 alla memoria di impugnazione per motivi aggiunti) – ma viziata da eccesso di potere nella parte in cui non solo aumenta la tariffa per gli operatori turistici, ma la diminuisce – oltretutto in un contesto di aumento dei costi del servizio, come testualmente affermato – per gran parte delle categorie elencate e non solo. [...] è palese la contraddittorietà della motivazione e la violazione del principio di imparzialità laddove, a fronte di aumenti del costo del servizio, vengono diminuite le tariffe per alcune categorie. Sul punto non può non richiamarsi la già citata sentenza resa dal Consiglio di Stato, sez. V, 21.11.2003, n. 7515 che testualmente afferma che "in tema di smaltimento dei rifiuti non sussiste irrazionalità del provvedimento

deliberativo dell'aumento generalizzato della tariffa". *Evidente che, nel caso di specie, non solo l'aumento non è affatto generalizzato ma incidente, invece, quasi esclusivamente sulle ben note categorie, ma altrettanto evidente è la riduzione della tariffa a vantaggio di altri soggetti. Per tale via appare inoltre travolta anche l'eccezione formulata dalla difesa di parte resistente e fondata sulla sentenza resa in data 10.2.2009 dal Consiglio di Stato, che legittima la scelta dell'Amministrazione di incidere sulle categorie precedentemente awantaggiate".*

Anche tali rilievi, non smentiti dal Comune di Pizzo, danno la misura del *vulnus* patito dal principio di proporzionalità nel caso di specie. Circa infine l'argomento della copertura dei costi va ribadito quanto in detto circa la necessità che l'ente non si limiti a una petizione di principio ma dia effettivamente conto, puntualmente, delle ragioni che giustificano non solo l'eventuale aumento delle aliquote fiscali, ma anche – e soprattutto – delle differenziazioni (quanto più marcate) tra i diversi tipi di immobili, tanto più ove ricondotti dalla legge a categorie tendenzialmente omogenee.

L'accoglimento, nel merito, dell'appello rende superfluo valutare il primo motivo di gravame, che deve ritenersi assorbito, e che ha ad oggetto l'esatta qualificazione delle deliberazioni impugnate con motivi aggiunti, quali provvedimenti nuovi o confermativi dei precedenti (disponenti la modifica delle aliquote Tarsu per l'anno 2008).

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo accoglie con conseguente annullamento, in parziale riforma della sentenza gravata, dei provvedimenti originariamente impugnati.

Condanna l'appellato Comune di Pizzo al pagamento, in favore delle appellanti, delle spese di lite del presente grado di giudizio, che liquida complessivamente in euro 5.000,00 (cinquemila/00), oltre Iva ed oneri di legge.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 4 maggio 2017 con l'intervento dei magistrati:

Giuseppe Severini, Presidente

Roberto Giovagnoli, Consigliere

Claudio Contessa, Consigliere

Raffaele Prosperi, Consigliere

Valerio Perotti, Consigliere, Estensore

IL SEGRETARIO

Pubblicato il 26/06/2017

## TARSU-TARI: I MAGAZZINI SONO ASSOGGETTABILI AL TRIBUTO ANCHE IN PRESENZA DI IMBALLAGGI TERZIARI

Con la **sentenza n. 14414 del 9 giugno 2017** la **Cassazione** ha affermato che i magazzini sono assoggettabili alla TARSU anche in presenza di imballaggi terziari, che non possono ritenersi di per sé esenti dovendosi applicare la disciplina prevista per i rifiuti speciali, che prevede la detassazione solo per la parte di superficie ove si formano in via prevalente e continuativa i rifiuti speciali.

La Cassazione affronta il delicato tema degli imballaggi, precisando che gli stessi si distinguono in primari (quelli costituiti da «un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore»), secondari o multipli (quelli costituiti dal «raggruppamento di un certo numero di unità di vendita») e terziari (quelli concepiti «in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli»). La normativa (articolo 226 del d.lgs. 152/2016) dispone il divieto di immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani gli imballaggi terziari di qualsiasi natura, mentre gli imballaggi secondari sono assimilabili solo se è attiva la raccolta differenziata. Inoltre, occorre tener conto che lo stesso articolo 226 presenta la distinzione tra imballaggio vero e proprio e gli scarti derivanti dalle operazioni di selezione, riciclo e recupero dei rifiuti di imballaggio, che sono conferibili al pubblico servizio. Il caso affrontato dalla Corte riguarda un'azienda di logistica che aveva prodotto rifiuti da imballaggi terziari ed aveva provveduto in proprio allo smaltimento degli stessi. Tuttavia ciò per la Cassazione «non comporta, però, che tali categorie di rifiuti (imballaggi terziari) siano, di per sé esenti da Tarsu», dovendosi applicare la disciplina prevista per i rifiuti speciali, che prevede la detassazione solo per la parte di superficie ove si formano in via prevalente e continuativa i rifiuti speciali.

In sostanza la società, «in quanto produttrice di rifiuti speciali non assimilabili (imballaggi terziari), avrebbe potuto solo beneficiare di una riduzione parametrata alla intera superficie su cui l'attività veniva svolta», tenuto conto che comunque nell'area venivano prodotti anche rifiuti urbani, riduzione da quantificare, poi, sulla base delle specifiche disposizioni contenute nel regolamento comunale.

Inoltre, secondo la Cassazione, pur operando in tema di tassa rifiuti il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti la fonte dell'obbligazione tributaria spetta al Comune, per quanto attiene alla «quantificazione» della tassa è posto a carico del contribuente l'obbligo di presentazione della dichiarazione al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree della superficie tassabile, «ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale».

La sentenza è in linea alla consolidata giurisprudenza di legittimità che conferma l'assoggettamento al tributo dei magazzini. Tuttavia il comma 649 della legge 147/2013 rimette alla potestà regolamentare la detassazione dei magazzini, ma solo con riferimento a quelli ove si producono rifiuti non assimilabili. Si tratta di una disciplina piuttosto opinabile e foriera di contenzioso, non essendo del tutto chiaro il perimetro di applicabilità del citato comma 649.

## Cassazione civ. Sez. V, Sentenza n. 14414 del 9 giugno 2017

REPUBBLICA ITALIANA  
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
 LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
 SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DI IASI Camilla - Presidente -  
 Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere -  
 Dott. ZOSO Liana Maria Teresa - rel. Consigliere -  
 Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere -  
 Dott. CARBONE Enrico - Consigliere -  
 ha pronunciato la seguente:

## SENTENZA

sul ricorso 2250-2011 proposto da:

COMUNE DI BOLOGNA, in persona del Commissario Straordinario, elettivamente domiciliato in ROMA VIA EMANUELE GIANTURCO 11, presso lo studio dell'avvocato RITA COLLELUORI, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

A. SPEDIZIONI SPA, in persona dell'Amm.re Unico e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE MARESCIALLO PILSUDSKI 118, presso lo studio dell'avvocato FABRIZIO PAOLETTI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ALFREDO SARDELLA giusta delega a margine;

- controricorrente -

awerso la sentenza n. 129/2010 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 18/11/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13/04/2017 dal Consigliere Dott. LIANA MARIA TERESA ZOSO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE RENZIS Luisa, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato D'UGO per delega dell'Avvocato COLLELUORI che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato SARDELLA che ha chiesto il rigetto.

## Svolgimento del processo

1. La società Arco Spedizioni S.p.A. impugnava l'awiso di accertamento in materia di Tarsu relativa agli anni d'imposta dal 2002 al 2006 sostenendo di non essere tenuta a pagare la tassa in quanto nei locali adibiti a magazzino venivano prodotti solamente rifiuti consistenti in imballaggi terziari che erano recuperati e smaltiti da essa contribuente; inoltre dal mese di gennaio 2004 l'attività era stata trasferita in altri locali. La commissione tributaria provinciale di Bologna accoglieva parzialmente il ricorso stabilendo la debenza della tassa solo sino al 2003, con esclusione dell'anno d'imposta 2004. La commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, investita dell'appello della contribuente e dell'appello incidentale del Comune di Bologna, accoglieva integralmente l'appello della contribuente sul rilievo che i rifiuti da imballaggi terziari non potevano essere assimilati ai rifiuti urbani ed al loro smaltimento doveva provvedere l'operatore economico in proprio, per il che la tassa non era dovuta.

2. Awerso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione il Comune di Bologna affidato a due motivi. Resiste la contribuente con controricorso illustrato con memoria.

3. Con il primo motivo il ricorrente deduce violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, in relazione al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62 e art. 64, comma 4, e motivazione illogica e incoerente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5. Sostiene che anche per l'anno 2004 era dovuta la tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani poichè la contribuente non aveva presentato la denuncia di cessazione dell'occupazione; inoltre la tassa era comunque dovuta anche se l'immobile non era stato di fatto utilizzato.

4. Con il secondo motivo deduce violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3 e motivazione illogica e incoerente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Sostiene che, nonostante la contribuente producesse rifiuti da imballaggi terziari, essa era comunque tenuta a pagare la tassa in relazione alla produzione di rifiuti solidi urbani.

#### Motivi della decisione

1. Osserva la Corte che va esaminato per primo il secondo motivo di ricorso in quanto involge questioni pregiudiziali rispetto a quelle sottese al primo motivo. In generale, i motivi che deducono "violazione di legge e difetto e contraddittorietà della motivazione" appaiono inammissibili per la mescolanza e la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quali quello della violazione di norme di diritto, che suppone accertati gli elementi del fatto in relazione al quale si deve decidere della violazione o falsa applicazione della norma, sia sostanziale che processuale e del vizio di motivazione, che quegli elementi di fatto intende precisamente rimettere in discussione; o quale l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa rilevabile d'ufficio, e l'insufficienza della motivazione, che richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi, e la contraddittorietà della motivazione, che richiede la precisa identificazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si porrebbero in contraddizione tra loro. Infatti, l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'art. 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimità il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse. (Cass. Sez. 1, Sentenza n. 19443 del 23/09/2011). Deve, peraltro, ritenersi ammissibile il ricorso per cassazione in cui si denunzino con un unico articolato motivo d'impugnazione vizi di violazione di legge e di motivazione in fatto qualora, come nel caso di specie, ciascuna questione rinvii all'altra al fine di individuare su quale fatto controverso vi sia stato, oltre che un difetto di motivazione, anche un errore di qualificazione giuridica del fatto (cfr. Cass. Sez. U, Sentenza n. 7770 del 31/03/2009; Cass. n. 17514 del 2/9/2016).

Ora, va premesso che il quadro normativo nel quale si inquadra la fattispecie in esame (anni 2002, 2003 e 2004) è costituito dal capo 3 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, e dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (cd. decreto Ronchi), e successive modificazioni. Con il primo è stata istituita la tassa per il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, svolto in regime di privativa dai comuni (art. 58); è stata disciplinata la attivazione del servizio, di raccolta e di smaltimento, prevedendo che se il servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, non è svolto nella zona di esercizio dell'attività dell'utente, o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del relativo regolamento, il tributo è dovuto in misura ridotta (art. 59); circa il presupposto della tassa, è stato previsto che la stessa "è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa nei modi previsti dagli artt. 58 e 59", e che "nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti. Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta" (art. 62, commi 1 e 3).

Il D.Lgs. n. 22 del 1997, emanato in attuazione delle Direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, ha previsto, nel Titolo I ("Gestione dei rifiuti"), che:

- a) la gestione dei rifiuti costituisce attività di pubblico interesse ed è disciplinata al fine di assicurare un'elevata protezione dell'ambiente e controlli efficaci; i rifiuti devono essere recuperati o smaltiti senza pericolo per la salute dell'uomo e senza usare procedimenti o metodi che potrebbero recare pregiudizio all'ambiente (art. 2, commi 1 e 2);
- b) le autorità competenti favoriscono il recupero dei rifiuti, nelle varie forme previste (reimpiego, riciclaggio, ecc), allo scopo di ridurre lo smaltimento dei rifiuti, che costituisce la fase residuale della "gestione" degli stessi, la quale comprende le operazioni di raccolta, trasporto, recupero e smaltimento (artt. 4 e 5 e art. 6, comma 1, lett. d);

c) sono rifiuti "urbani", tra l'altro, quelli non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quello di civile abitazione, assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'art. 21, comma 2, lett. g), mentre sono rifiuti "speciali", tra l'altro, quelli "da attività commerciali" (art. 7, comma 2, lett. b e comma 3, lett. e);

d) la responsabilità del detentore per il corretto recupero o smaltimento dei rifiuti è esclusa (oltre che nel caso di conferimento degli stessi al servizio pubblico di raccolta) "in caso di conferimento dei rifiuti a soggetti autorizzati alle attività di recupero o di smaltimento, a condizione che il detentore abbia ricevuto il formulario di identificazione di cui all'art. 15 controfirmato e datato in arrivo dal destinatario entro tre mesi dalla data di conferimento dei rifiuti al trasportatore, ovvero alla scadenza del predetto termine abbia provveduto a dare comunicazione alla provincia della mancata ricezione del formulario" (art. 10, comma 3);

e) i comuni "effettuano la gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento in regime di privativa"; con appositi regolamenti stabiliscono, fra l'altro, "le disposizioni necessarie a ottimizzare le forme di conferimento, raccolta e trasporto dei rifiuti primari di imballaggio", nonché "l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e dello smaltimento" (tale potere di assimilazione è divenuto pienamente operante a seguito dell'abrogazione della *L. n. 146 del 1994, art. 39* ad opera della *L. n. 128 del 1998, art. 17*); la privativa suddetta "non si applica (...) alle attività di recupero dei rifiuti assimilati" (dal 1 gennaio 2003), "alle attività di recupero dei rifiuti urbani o assimilati", ai sensi della *L. n. 179 del 2002, art. 23* (art. 21, comma 1, comma 2, lett. e) e g) e comma 7).

Il successivo Titolo 2 (specificamente dedicato alla "gestione degli imballaggi"), premesso che la gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio è disciplinata "sia per prevenirne e ridurne l'impatto sull'ambiente ed assicurare un elevato livello di tutela dell'ambiente, sia per garantire il funzionamento del mercato e prevenire l'insorgere di ostacoli agli scambi, nonché distorsioni e restrizioni alla concorrenza", ai sensi della citata *direttiva 94/62/CE* (art. 34, comma 1), ha disposto che:

a) gli imballaggi si distinguono in primari (quelli costituiti da "un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore"), secondari o multipli (quelli costituiti dal "raggruppamento di un certo numero di unità di vendita") e terziari (quelli concepiti "in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli") (art. 35, comma 1);

b) "i produttori e gli utilizzatori sono responsabili della corretta gestione ambientale degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio generati dal consumo dei propri prodotti"; oltre ai vari obblighi in tema di raccolta, riutilizzo, riciclaggio e recupero dei rifiuti di imballaggio, sono a carico dei produttori e degli utilizzatori i costi per - fra l'altro - la raccolta dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari, la raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio conferiti al servizio pubblico, il riciclaggio e il recupero dei rifiuti di imballaggio, lo smaltimento dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari (art. 38);

c) "dal 1 gennaio 1998 è vietato immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani imballaggi terziari di qualsiasi natura. Dalla stessa data eventuali imballaggi secondari non restituiti all'utilizzatore dal commerciante al dettaglio possono essere conferiti al servizio pubblico solo in raccolta differenziata, ove la stessa sia stata attivata" (art. 43, comma 2).

Infine, l'art. 49, compreso nel Titolo 3, ha istituito la "tariffa per la gestione dei rifiuti urbani" (usualmente denominata TIA, "tariffa di igiene ambientale"), in sostituzione della soppressa TARSU, prevedendo, in particolare, nella modulazione della tariffa, agevolazioni per la raccolta differenziata, "ad eccezione della raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio, che resta a carico dei produttori e degli utilizzatori" (comma 10), e disponendo altresì che "sulla tariffa è applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua" detta attività (comma 14). Va poi ricordato che i termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA - regime introdotto dal *D.P.R. n. 158 del 1999*, modificato dalla *L. n. 488 del 1999, art. 33*, salva la possibilità per i comuni di introdurre in via sperimentale la TIA - hanno subito varie proroghe e che, infine, il *D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238* (recante "Norme in materia ambientale") ha soppresso tale tariffa, sostituendola con una nuova - "tariffa integrata ambientale", come definita dal *D.L. n. 208 del 2008*, convertito nella *L. n. 13 del 2009*, cd. TIA 2 -, e l'art. 264 ha abrogato l'intero *D.Lgs. n. 22 del 1997* (sia pur prevedendo anche in questo caso una disciplina transitoria).

Ora, nel caso di specie risulta incontrovertibile che la contribuente ha prodotto rifiuti da imballaggi terziari e che ha provveduto in proprio allo smaltimento di essi, per i quali è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale, mentre per gli imballaggi secondari è ammessa solo la raccolta differenziata da parte dei commercianti al dettaglio che non li abbiano restituiti agli utilizzatori (art. 43).

Ciò non comporta, però, che tali categorie di rifiuti (imballaggi terziari) siano, di per sè, esenti dalla TARSU, ma che ad esse si applica la disciplina stabilita per i rifiuti speciali, che è quella dettata dal *D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3*, il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo l'esclusione dalla tassa della sola parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali (Cass. n. 4792 del 15.12.2015 dep. 11.3.2016; Cass. n. 5377 del 30.11.2011).

Nel caso di imballaggi secondari, invece, è previsto dall'art. 21, comma 7, del decreto Ronchi l'esonero dalla privativa comunale qualora sia provato l'aviamento al recupero. In tal caso l'operatore economico ha l'onere di dimostrare l'effettivo e corretto avviamento al recupero attraverso valida documentazione comprovante il conferimento dei rifiuti a soggetti autorizzati a detta attività in base alle norme del *D.Lgs. n. 22 del 1997* e si determina, allora, non già la riduzione della superficie tassabile, prevista dal *D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3*, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (in virtù di quanto previsto, in generale, già dal *D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 67, comma 2*, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dal *D.P.R. n. 158 del 1999, art. 7, comma 2*, il quale, nell'approvare il "metodo normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani", può, nella fase transitoria, essere applicato dai comuni anche ai fini della TARSU) (Cass. n. 9731 del 8.4.2015).

Ciò posto, va rilevato che il *D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3*, prevede che "Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta".

Ed ha affermato il Comune che, secondo il regolamento comunale, ha calcolato la tariffa Tarsu applicando coefficienti che tengono conto della potenziale produzione di rifiuto urbano ed assimilato delle varie attività raggruppate in classi omogenee senza che su di esse si ripercuota la gestione degli imballaggi terziari.

La CTR è incorsa in violazione di legge nell'affermare che la società andava esente dalla applicazione della TARSU a norma del *D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, commi 2 e 3*, in quanto le aree tassate non erano produttive di rifiuti per la loro natura o destinazione. Invero la società, in quanto produttrice di rifiuti speciali non assimilabili (imballaggi terziari), avrebbe potuto solo beneficiare di una riduzione parametrata alla intera superficie su cui l'attività veniva svolta (tenuto conto che comunque nell'area venivano prodotti anche rifiuti urbani) e la CTR non ha operato i necessari accertamenti sul punto. E' stato osservato, peraltro, che incombe sull'impresa contribuente l'onere di fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che, per il detto motivo, non concorrono alla quantificazione della complessiva superficie imponibile; infatti, pur operando anche nella materia in esame - per quanto riguarda il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale - il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato (oltre all'obbligo della denuncia, *D.Lgs. n. 507 del 1993, ex art. 70*) un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Cass. nn. 4766 e 17703 del 2004, 13086 del 2006, 17599 del 2009, 775 del 2011). Dovrà valutare la CTR se tale onere sia stato adempiuto e se la riduzione sia stata già concessa dal Comune nei limiti spettanti.

Si impone, dunque, l'annullamento con rinvio dell'impugnata sentenza per nuovo esame sul punto.

2. In ordine al primo motivo di ricorso, valgono le considerazioni in ordine alla sua ammissibilità svolte con riguardo al secondo motivo. Il motivo è fondato. Invero, premesso che la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è dovuta indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio, purchè il servizio stesso sia istituito e sussista la possibilità della utilizzazione (Cass. n. 18022 del 24/07/2013), questo collegio intende dare continuità al principio già espresso dalla Corte di legittimità (Sez. 5, Sentenza n. 13296 del 29/05/2013) secondo cui la norma di cui al *D.Lgs. n. 507 del 1992, art. 64, comma 4*, deve essere intesa nel senso che, pur in caso di omissione della presentazione della denuncia di cessazione nell'anno in cui questa è avvenuta, la tassa non è comunque dovuta, per gli anni successivi a quello in cui tale evento si è verificato, qualora: a) l'utente presenti denuncia tardiva di cessazione (comunque non oltre il termine di sei mesi dalla notifica del ruolo, ex art. 75, comma 2) e fornisca la prova di non aver effettivamente continuato, dalla data indicata, l'occupazione o la detenzione; b) oppure, anche a prescindere dalla produzione della denuncia tardiva, risulti che la tassa è stata assolta dal soggetto che è subentrato, a seguito di denuncia o di iscrizione a ruolo d'ufficio a suo carico. In sostanza, nel rispetto del presupposto impositivo della tassa, è consentito al soggetto che ha omesso di presentare la denuncia di cessazione tempestivamente

(cioè nell'anno stesso in cui essa si è verificata) di ottenere lo sgravio o il rimborso del tributo qualora presenti la denuncia entro sei mesi dalla notifica dell'iscrizione a ruolo e dia la prova della cessazione, ovvero il tributo stesso sia stato pagato dall'effettivo nuovo occupante o detentore. In un caso e nell'altro l'esonero dal tributo, come si evince chiaramente dalla lettera e dalla ratio della disciplina, ha effetto dall'anno successivo a quello nel corso del quale si è verificata la cessazione, ferma rimanendo la debenza della tassa per l'intero anno in cui è avvenuta la cessazione, restando ovviamente esclusa l'applicabilità del sopra citato art. 64, comma 3, che prevede, ma solo in caso di denuncia tempestiva, l'"abbuono" del tributo a decorrere dal bimestre successivo alla presentazione della stessa. Ne consegue che la contribuente, la quale non ha presentato tempestiva denuncia di cessazione, è tenuta al pagamento della tassa per l'intero anno 2004, conformemente a quanto preteso dal Comune, benchè abbia utilizzato i locali solo per alcuni mesi di tale anno.

3. Il ricorso va, dunque, accolto e l'impugnata decisione va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna in diversa composizione che, adeguandosi ai principi esposti, procederà alle necessarie verifiche e deciderà nel merito oltre che sulle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso dell'Agenzia Entrate, cassa l'impugnata decisione e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 13 aprile 2017.

Depositato in Cancelleria il 9 giugno 2017

## I LOCALI COMMERCIALI INTERNI AGLI AEROPORTI VANNO ACCATASTATI IN CATEGORIA “E”

di Giuseppe Debenedetto

Con la **sentenza n. 447 del 13 febbraio 2017** la **Commissione tributaria regionale di Milano** ha affermato che i locali commerciali ubicati all'interno dell'aeroporto vanno accatastati in categoria “E” (esenti dall'IMU), in quanto inscindibilmente collegati all'attività di trasporto aereo e quindi carenti dei requisiti della “autonomia funzionale” e “autonomia reddituale”.

### Fabbricati appartenenti alla categoria catastale “E”

Per comprendere i termini della questione occorre premettere che i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E.1 a E.9 sono oggettivamente esenti dall'imposta. Si tratta delle stazioni per servizi di trasporto, ponti soggetti a pedaggio, costruzioni per speciali esigenze pubbliche (edicole giornali, chioschi per bar, per distributori di carburante, ecc.), fortificazioni e loro dipendenze, fari, semafori, torri per orologi pubblici, fabbricati per esercizio pubblico del culto (purché non siano di proprietà privata e non abbiano le caratteristiche di cappelle: in tal caso apparterrebbero alla cat. B.7), costruzioni nei cimiteri (esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia), edifici a destinazione particolare e comunque non compresi nelle altre categorie del gruppo (tra cui: campi sportivi non a fine di lucro, campi di tiro a segno, ecc.).

### Lo «spezzatino catastale» (L. 262/2006)

Sulla categoria «E» è poi intervenuto il Legislatore nel 2006, con l'art. 2, co. da 40 a 44, L. 262/2006, prevedendo l'impossibilità di comprendere in tale categoria immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ed ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale.

Si tratta di una disposizione tesa ad evitare che porzioni o interi immobili adibiti ad uso commerciale, produttivo o terziario, facenti parte di più ampi compendi immobiliari (ad esempio, le stazioni), vengano classati nel gruppo «E». La stessa permette di superare ambiguità interpretative e ridurre potenziali comportamenti elusivi (visto che gli immobili del gruppo E sono esenti), nonché di evitare il vasto contenzioso tributario che potrebbe insorgere.

Le unità immobiliari che richiedono una revisione della qualificazione e, quindi, della rendita, devono essere dichiarate in catasto da parte dei soggetti intestatari (possessori o concessionari), entro 9 mesi dalla data di entrata in vigore del D.L. (cioè, entro il 3.7.2007, con procedura Docfa. Per le unità immobiliari di nuova costruzione o variate, è necessario procedere entro 30 gg. dalla data di ultimazione dei lavori di nuova costruzione ovvero di completamento delle variazioni relative a unità già censite). In caso di inottemperanza, vi provvede l'Agenzia del territorio, con oneri a carico degli interessati (come previsti dalla determinazione 30.6.2005) e con applicazione delle relative sanzioni, previa verifica delle eventuali azioni già intraprese dai Comuni ex art. 336, L. 311/2004.

### La sentenza della CTR di Bari n. 447 del 13/2/2017

La sentenza in commento appare innovativa sul punto ma occorrerà verificare se verrà confermata dalla Cassazione.

Il nodo centrale della pronuncia è la mancanza dei requisiti della “autonomia funzionale” e “autonomia reddituale”, necessari per poter applicare la disciplina sul c.d. spezzatino catastale.

Sulla questione la CTR di Bari riporta, in maniera dettagliata, le argomentazioni a supporto della propria tesi, a partire dalla legislazione europea che si è chiaramente espressa per una connessione funzionale tra le attività “non aviation” (ed in particolare i servizi di vendita al dettaglio) e il servizio di trasporto aereo.

Segue l'indicazione di diversi pareri e pronunce tese a dimostrare che le attività di vendita e di ristorazione sono necessarie ed integrative del servizio ai passeggeri, atteso che la gestione dell'aerostazione è considerata come un complesso di attività finalizzate a soddisfare gli interessi generali della collettività.

Ne consegue che l'intero complesso dell'aerostazione va accatastata in categoria "E", non sussistendo i requisiti di legge della c.d. autonomia funzionale e autonomia reddituale.

Viene al riguardo citato il concetto di unitarietà di tutti i beni aeroportuali, avallato dalla costante giurisprudenza che ha evidenziato l'inscindibile connessione di tutti i beni pertinenziali (parcheggi, esercizi commerciali, ecc.) con la fruizione del servizio aereo.

In conclusione, si tratta senz'altro di una pronuncia ben argomentata. Occorre però vedere se reggerà al cospetto dell'orientamento giurisprudenziale di Cassazione secondo cui "In tema di classamento, ai sensi del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 40, convertito, con modificazioni, nella L. n. 286 del 2006, nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale, e, cioè, alla luce del combinato disposto del R.D.L. n. 652 del 1939, art. 5 e il D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 40, immobili per se stessi utili o atti a produrre un reddito proprio, anche se utilizzati per le finalità istituzionali dell'ente titolare" (cfr. Cass. n. 20026/2015 e Cass. n. 13960/2017).

#### Commissione Tributaria Regionale di Bari Sez. 10 sentenza n. 447 del 13 febbraio 2017

(Presidente Romanelli Francesco Paolo, Relatore Graziano Nicola)

(omissis)

##### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società Aeroporti di Puglia S.p.a., in persona del legale rapp.te p.t., rapp.to e difeso come in atti, propone atto di appello per l'annullamento e la riforma della sentenza n. 305/09/15 pronunciata il 6 febbraio 2015, depositata in segreteria il 9 febbraio 2015, non notificata, con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Bari, Sez. IX, ha accolto parzialmente i ricorsi:

R.G.R. 4677/12 relativo all'avviso di accertamento n. BA 0343582.001/2012 notificato in data 24/09/2012 con il quale l'Ufficio ha proceduto alla nuova determinazione di classamento e alla variazione della rendita catastale per l'unità immobiliare sita nel Comune di Bari (omissis);

R.G.R. 4675/12 relativo all'avviso di accertamento n. BA 0343766.001/2012 notificato in data 24/09/2012 con il quale l'Ufficio ha proceduto alla nuova determinazione di classamento e alla variazione della rendita catastale per l'unità immobiliare sita nel Comune di Bari (omissis);

R.O.R. 4678/12 relativo all'avviso di accertamento n. BA 0343773.001/2012 notificato in data 24/09/2012 con il quale l'Ufficio ha proceduto alla nuova determinazione di classamento e alla variazione della rendita catastale per l'unità immobiliare sita nel Comune di Bari (omissis);

R.G.R. 4680/12 relativo all'avviso di accertamento n. BA 0343794.001/2012 notificato in data 24/09/2012 con il quale l'Ufficio ha proceduto alla nuova determinazione di classamento e alla variazione della rendita catastale per l'unità immobiliare sita nel Comune di Bari (omissis);

R.G.R. 4681/12 relativo all'avviso di accertamento n. BA 0343809.001/2012 notificato in data 24/09/2012 con il quale l'Ufficio ha proceduto alla nuova determinazione di classamento e alla variazione della rendita catastale per l'unità immobiliare sita nel Comune di Bari (omissis);

R.G.R. 4684/12 relativo all'avviso di accertamento n. BA 0343821.001/2012 notificato in data 24/09/2012 con il quale l'Ufficio ha proceduto alla nuova determinazione di classamento e alla variazione della rendita catastale per l'unità immobiliare sita nel Comune di Bari (omissis);

R.G.R. 4685/12 relativo all'avviso di accertamento n. BA 0343843.001/2012 notificato in data 24/09/2012 con il quale l'Ufficio ha proceduto alla nuova determinazione di classamento e alla variazione della rendita catastale per l'unità immobiliare sita nel Comune di Bari (omissis);

R.G.R. 4687/12 relativo all'awiso di accertamento n. BA 0343853.001/2012 notificato in data 24/09/2012 con il quale l'Ufficio ha proceduto alla nuova determinazione di classamento e alla variazione della rendita catastale per l'unità immobiliare sita nel Comune di Bari (omissis).

Sosteneva la parte appellante che i giudici di prime cure, con la sentenza appellata, ritenuta viziata quanto alla motivazione omessa e/o contraddittoria, avevano errato a qualificare la categoria catastale delle unità immobiliari sopra indicate in D/8 piuttosto che fare rientrare le stesse nella categoria E/1, essendo i cespiti per cui è causa privi di autonomia reddituale e funzionale in quanto particelle aggregate all'aeroporto e strumentali allo stesso, sia pure con funzioni di carattere commerciale, terziario e diverso.

Si costituiva nel presente grado di appello la parte appellata Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Bari, in persona del suo Direttore p.t., che chiedeva confermarsi la sentenza impugnata in quanto del tutto priva dei vizi denunciati, con conseguente condanna della parte appellante al pagamento delle spese del giudizio.

Depositata memorie in data 24.11.2016 ad opera della parte appellante, all'udienza del 5 dicembre 2016 la Commissione Tributaria Regionale di Bari decideva la controversia.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello deve essere accolto perché fondato.

Prima di analizzare nel dettaglio le motivazioni poste a base della decisione assunta dalla CTR adita, giova premettere quanto segue.

L'Agenzia del Territorio, Ufficio Provinciale di Bari notificava alla società Aeroporti di Puglia S.p.A., una serie di atti di accertamento con cui veniva effettuato un diverso classamento e una rideterminazione della rendita catastale delle particelle sopra indicate. Sempre con i medesimi atti, le indicate particelle, pur rappresentando a giudizio della odierna appellante una parte essenziale ed imprescindibile della stazione aeroportuale, venivano classificate nella categoria D/8 (Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni).

Tale classificazione veniva contestata, dal punto di vista oggettivo, dalla odierna parte appellante che, con riferimento ai beni immobili facenti parte dell'area aeroportuale riteneva dovessero essere inseriti nella categoria E/i (Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei), perché unità immobiliari facenti parte dell'ampio compendio immobiliare polifunzionale dell'Aeroporto stesso e quindi particelle aggregate all'Aeroporto, strumentali cioè allo stesso anche se con funzioni di carattere commerciale, terziario o diverso (a giudizio della parte appellante, infatti, ciascuna delle sopra dette unità immobiliari non aveva una precisa e perenne destinazione funzionale e produttiva, ma al contrario era progettata e costruita proprio allo scopo di mutare funzione a seconda delle mutevoli esigenze della stazione aeroportuale. Infatti, osservava la stessa, nessuna delle unità immobiliari considerate era dotata di propri impianti idrici, fognari, di riscaldamento nonché di servizi igienici ed anzi, le singole porzioni immobiliari considerate avevano caratteristiche "open space", in cui le unità immobiliari hanno perimetri separati da pannelli e/o pareti mobili, che potevano essere agevolmente smontati e ricollocati ridisegnando lo spazio a disposizione a seconda delle variabili necessità della aerostazione, così, proprio in base alle peculiari caratteristiche tipologiche, costruttive e dimensionali, differenziandosi notevolmente dalle unità classificabili D/8).

Tali considerazioni sulla natura oggettiva comportavano, a giudizio della odierna appellante, l'assoluta impossibilità di inserire le suddette particelle nella categoria D/8 (fabbricati non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni), la quale, aggiungeva, inoltre, che la classificazione operata dall'Ufficio ed oggetto di contestazione era errata anche da un punto di vista soggettivo, avendo essa chiarito di essere una società a totale partecipazione pubblica (Regione Puglia 99,414%; Camera di Commercio di Taranto 0,400%; Camera di Commercio di Bari 0,059%; Camera di Commercio di Lecce 0,002%; Camera di Commercio di Brindisi 0,004%; Amministrazione Provinciale di Foggia 0,009%; Amministrazione Provinciale di Brindisi 0,002%; Amministrazione Provinciale di Bari 0,058%; Comune di Bari 0,040%; Comune di Brindisi 0,012%), con oggetto sociale riferito alla gestione degli aeroporti pugliesi, quindi alla gestione di un servizio pubblico essenziale (quale è indubbiamente il traffico e il trasporto aereo), discendendo da ciò che essa non vendeva alcun prodotto e non svolgeva nessuna attività di impresa di produzione di beni ovvero di fornitura di servizi, contraddistinta dal fine di lucro, occupandosi semplicemente dello sviluppo, progettazione, realizzazione, adeguamento, gestione, manutenzione, amministrazione e uso degli impianti e delle infrastrutture affinché possa garantirsi, nella Regione Puglia, il traffico, il trasporto aereo e l'esercizio dell'attività aeroportuale, affidate dall'ENAC in concessione.

Tale considerazione confliggeva, a parere dell'appellante, con la rideterminazione della rendita catastale imposta dall'Ufficio circa le porzioni di beni immobili sopra indicate che, per la loro destinazione (nello specifico sub concessione da parte dell'ENAC) costituiscono beni strumentali all'aeroporto civile, privi di autonomia funzionale e reddituale.

Del resto la stessa osservava che i sopra detti beni immobili, proprio perché strumentali alla gestione del servizio pubblico, facevano parte, ai sensi dell'art. 692 cod. navigazione, del demanio aeronautico civile i quali, ai sensi dell'art. 693 cod. navigazione, sono assegnati all'ENAC per il successivo affidamento in concessione al gestore aeroportuale.

Pertanto, l'Ufficio aveva erroneamente inserito nella categoria D/8 gli immobili attribuiti in sub concessione dall'ENAC alla Aeroporti di Puglia S.p.a. considerandoli come immobili dotati di propria autonomia funzionale e reddituale, senza tener conto che tali immobili erano da ritenere inscindibilmente vincolati alla gestione del servizio pubblico aeroportuale e quindi strettamente strumentali all'attività aeroportuale, pena la revoca della concessione da parte dell' Enac.

Orbene, ciò chiarito in via preliminare, è sulla base di queste motivazioni e deduzioni che la parte appellante proponeva appello avverso la sentenza resa dalla CTP di Bari che va annullata in considerazione della fondatezza dei motivi di appello posti a base del ricorso odierno.

Il Collegio ritiene di affrontare la questione direttamente relativamente al suo merito per motivi relativi alla assoluta assorbenza di tale aspetto rispetto agli altri, pure messi in evidenza dalla parte appellante, ed attinenti al vizio di motivazione insufficiente e contraddittoria della sentenza impugnata.

In effetti la classificazione contestata dalla parte appellante è erronea per i motivi sia oggettivi attinenti alla natura intrinseca ed estrinseca delle unità immobiliari classate nella categoria catastale D/8 che per motivi soggettivi relativi alla società appellante che ha come oggetto sociale la gestione degli aeroporti pugliesi.

Ritiene il Collegio, infatti, che le unità immobiliari oggetto del presente giudizio devono essere formalmente collocate nella categoria E/1 in quanto fanno sostanzialmente ed indissolubilmente parte del compendio destinato al traffico aereo e/o ad operazioni strettamente necessarie all'attività di trasporto aereo (come del resto accade per tutte le altre stazioni aeroportuali dislocate sul territorio nazionale, ad esempio aeroporto di Orio al Serio e di Lamezia Terme).

Va evidenziato che il Legislatore comunitario, al 25° Considerando della Direttiva 201 4/23/UE ha espressamente riconosciuto le attività di vendita al dettaglio e di ristorazione tra i servizi necessari al regolare funzionamento della aerostazione: "le attività pertinenti nel settore aeroportuale comprendono anche i servizi forniti ai passeggeri che contribuiscono al regolare funzionamento delle strutture aeroportuali e che è legittimo attendersi da un aeroporto moderno e ben funzionante, quali servizi di vendita al dettaglio, di ristorazione pubblica e di parcheggio auto". Il Legislatore europeo, dunque, si è chiaramente espresso sui servizi non aeronautici evidenziando che esiste una chiara connessione funzionale tra le attività cd. non aviation (ed in particolare i servizi di vendita al dettaglio) e il servizio del trasporto aereo. Si tratta, infatti, di servizi che devono essere approntati necessariamente dal concessionario al fine di assicurare il regolare funzionamento delle strutture aeroportuali.

In tal senso anche la delibera n. 758 del 13 luglio 2016, nella quale l'Autorità Nazionale Anticorruzione ha confermato il concetto di pertinenza delle attività cosiddette di non aviation o landside rispetto all'attività aeroportuale in senso stretto ed ha definito e classificato come "integrativi del servizio dei passeggeri" in un'aerostazione i cd. "beni a vocazione commerciale": "a) la concessione aeroportuale non concerne soltanto le infrastrutture deputate alla navigazione ma attiene altresì alle aree e ai locali destinati ad attività non aeronautiche e che, conseguentemente, tutte le attività per le quali il bene va in assegnazione rientrano tutte nell'oggetto del rapporto concessorio; b) le attività non aeronautiche richiamate a titolo meramente esemplificativo dal considerando 25 della Direttiva 2014/231UE e, tra queste, il servizio di ristorazione, sono classificabili come integrative del servizio passeggeri". Ancora, nella citata delibera, si legge, a titolo esemplificativo, per quanto riguarda le attività di ristorazione facenti capo al complesso aeroportuale: "non vi è, quindi, una mera connessione logistica dovuta alla collocazione nell'area demaniale destinata al servizio di trasporto aereo ma una chiara connessione funzionale, ponendosi le attività non aeronautiche e, tra queste, il servizio di ristorazione, come integrative del servizio passeggeri".

Del resto, a conferma della necessità di inserire le unità immobiliari in parola nella categoria catastale E/1, si richiamano i contratti di sub-concessione prodotti dalla appellante. Dalle previsioni contrattuali emerge, infatti, che ciascun locale commerciale deve obbligatoriamente svolgere la propria attività di concerto con le istruzioni impartite dalla società concessionaria e dall'ENAC per

garantire un'attività funzionale e integrativa del servizio pubblico di trasporto aereo, dichiaratamente mirata a soddisfare le esigenze degli utenti del servizio di trasporto aereo.

Il contenuto dei contratti di sub concessione, dunque, conferma la strettissima connessione funzionale tra le attività dei sub concessionari e l'attività aeroportuale. Ad esempio, il sub concessionario è tenuto a prestare il servizio sette giorni su sette, inclusi i festivi osservando, come orario di apertura, il primo volo schedato in arrivo e, come orario di chiusura, l'ultimo volo schedato in arrivo, con addirittura la previsione del pagamento di una penale per ogni giorno di irregolarità del servizio; anche la politica commerciale in materia di prezzi prevede che le vendite siano in armonia con i prezzi degli analoghi prodotti venduti negli altri aeroporti nazionali ed internazionali; i sub concessionari sono tenuti al rispetto degli impegni risultanti dalla Carta dei Servizi e sono sottoposti al controllo di merito e all'insindacabile giudizio della AdP e dell'ENAC. I contenuti specifici del contratto evidenziano che il contratto stipulato è caratterizzato dalla volontà di garantire un servizio attinente ai viaggiatori, in quanto è ivi prevista un'ingerenza dell'AdP e dell'ENAC non giustificata e non giustificabile dal mero rapporto di locazione.

Sull'importanza dell'esistenza di vincoli nel contratto di sub concessione, si richiama la sentenza del Consiglio di Stato, Sez. VI n. 4902 del 4 ottobre 2013 che, in un giudizio avente ad oggetto la apertura di un punto di ristoro in locali ubicati all'interno di una stazione ferroviaria, ha osservato che "i contenuti specifici del contratto ( ... ) vanno ben oltre la cessione della mera detenzione dell'immobile e prevedono un'ingerenza delle FSB non giustificata dal un mero rapporto di locazione", evidenziando, perciò, che "il contratto stipulato è caratterizzato dalla volontà di garantire un servizio attinente ai viaggiatori. ( ... ) Non vi è, quindi, una mera connessione logistica dovuta alla collocazione in locali destinati al servizio pubblico ma una chiara connessione funzionale, ponendosi il servizio di ristorazione come integrativo del servizio ai viaggiatori".

Lo stesso si può dire certamente di tutte unità immobiliari oggetto del presente giudizio.

La medesima tesi giuridica è stata del resto espressa nella sentenza della Corte di Cassazione SS.UJ. n. 23322 del 4 novembre 2009 in cui si considera la gestione dell'aerostazione come "un complesso di attività finalizzate a soddisfare gli interessi generali della collettività al funzionamento delle aerostazioni ed all'apprestamento delle condizioni di efficienza degli aeromobili, tra le quali numerose sono affatto estranee alla assistenza diretta all'aeromobile e si appuntano su di un vasto quadro logistico costituito dalla gestione dei flussi dei passeggeri, dei bagagli, della corrispondenza, del catering".

Pertanto non vi è dubbio che le particelle in esame rientrano nella categoria catastale E/1 in quanto si tratta di aree collocate proprio sul compendio aeroportuale e facenti capo a servizi e strutture assolutamente necessarie per l'espletamento dell'attività di trasporto aereo. Si richiama, infine, sempre a proposito della necessità di considerare l'aerostazione alla stregua di un unico complesso, da inserire nella categoria E/i, la sentenza della CTP di Bari n. 2308/2014 del 07/10/2014 che ha accolto i ricorsi della società odierna appellante e ha annullato gli avvisi di accertamento riguardanti ICI 2006/2007/2008/2009/2010 sulle medesime particelle oggetto del presente giudizio. In particolare, nel corso di quel giudizio è stata statuita la sussidiarietà strumentale necessaria di tutte le unità immobiliari facenti capo al compendio aerostazione in quanto "pensare ad un aeroporto significa pensare ad un unico complesso in cui i vari elementi che lo compongono sono necessari e sussidiari tra di loro, in quanto condizione necessaria ed indispensabile per il trasporto dei passeggeri, trasporto inteso non come semplice delocalizzazione da un posto ad un altro, ma come servizio unico con il quale il passeggero durante la fase di delocalizzazione da un posto ad un altro continua a vivere soddisfacendo i suoi bisogni naturali". Del resto "immaginare un aeroporto chiuso ai voli per un mese o per più lungo tempo significa pensare, anche, a quei locali adibiti a servizi diversi come a dei beni incapaci di produrre reddito autonomamente".

In concreto quindi manca il requisito della cd. autonomia funzionale come stabilito dalla stessa Agenzia nel provvedimento del 2 gennaio 2007, pubblicato sulla G.U. Serie Generale n. 6 del 9 gennaio 2007 che all'art. 1 prevede: "Gli immobili o loro porzioni destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato, ovvero ad usi diversi, ricompresi nell'ambito di unità immobiliari già iscritte nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9, ovvero oggetto di dichiarazione di variazione o di nuova costruzione, sono censiti in catasto come unità immobiliari autonome in altra appropriata categoria di un diverso gruppo, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale".

Orbene, sia la normativa comunitaria, sia la giurisprudenza nazionale e comunitaria concordano che il complesso aerostazione è costituito da due grandi macro-aree dette air-side (infrastrutture di volo o ad esso asservite) e land-side (strutture ed aree accessibili al pubblico). Nello specifico, della zona airside fanno parte pista di atterraggio, piazzale di sosta aerei, uno o più raccordi che collegano il piazzale alla pista, hangar caserma vigili del fuoco ecc. Della zona land-side fanno invece parte l'aerostazione dei passeggeri (c.d.

Terminal), la viabilità, i parcheggi per le autovetture. Inoltre, con riferimento ai terminali, ciascun aeroporto civile deve avere tutti i servizi per assicurare comfort ai passeggeri, tra cui anche gli esercizi commerciali, compresi i duty free, che si trovano nelle cd. zone franche (situate dopo i controlli di sicurezza) in cui non sono applicate le imposte locali e/o statali sulle merci in vendita. Del resto, la condivisa nozione giuridica di aeroporto è per sua stessa natura quella di un'organizzazione complessa diretta a fornire una pluralità di servizi che rappresentano tutti l'essenza imprescindibile per l'esistenza, la qualificazione e la valorizzazione dello scalo e per l'esercizio del servizio pubblico dei trasporti.

Per tutti i motivi sopra esposti deve ritenersi che anche le particelle sulle quali sorgono locali adibiti ad attività commerciali sono beni immobili collegati all'attività del trasporto aereo e necessari per l'esistenza, la qualificazione e il funzionamento dello scalo e per l'esercizio del servizio pubblico dei trasporti. Si tratta di porzioni di immobili interni al recinto dell'aerostazione destinati ad attività strettamente funzionali al servizio del trasporto aereo.

La necessità di questi servizi, per il funzionamento dello scalo, è espressamente sancita dalla Convenzione ENAC da cui emerge che la società appellante è obbligata a garantire il rispetto degli obblighi derivanti dalla Carta Servizi (cfr. art. 6 Conv.).

La Convenzione, a sua volta, fa preciso riferimento a norme internazionali, comunitarie e nazionali, che sono e devono essere vevolevoli per tutti gli aeroporti, pena l'impossibilità di far funzionare l'aerostazione, con conseguente rischio del ritiro della concessione da parte dell'ENAC.

Dato che questi immobili fanno riferimento a servizi necessari ed indispensabili per il funzionamento dell'aeroporto è chiaro che gli stessi non possono essere considerati separatamente, bensì devono considerarsi come facenti parte dell'unico complesso dell'aerostazione. Infatti, senza questi servizi l'aeroporto non potrebbe funzionare.

Proprio perché le particelle fanno riferimento a servizi essenziali per il funzionamento dello scalo, l'esatta collocazione catastale delle stesse, dunque, è la categoria catastale E1.

Ma vi è di più.

Le sopra indicate porzioni di immobili e/o particelle considerate dall'Ufficio sono prive anche dell'altro necessario requisito della cd. autonomia reddituale.

Ai sensi dell'art. 11-*nonies* della L. 248/2005 (cd. legge sui requisiti di sistema), gli immobili, adibiti ad attività collocate nel recinto aeroportuale, devono versare al gestore dell'aeroporto un margine dei loro profitti, nella misura non inferiore al 50%, con vincolo di destinazione (abbattimento dei diritti aeroportuali). Tanto basta a dimostrare che gli immobili tassati dall'Ufficio sono privi del necessario requisito di autonomia reddituale in quanto concorrono alla gestione del servizio pubblico del trasporto aereo.

Si richiama a tale proposito, anche la sentenza n. 3293/2015 della Corte di Cassazione, la quale con riferimento all'accatastamento del parcheggio multipiano ha confermato la categoria E/1 in virtù di "un'inscindibile dipendenza fisica ed economica con l'attività dell'aeroporto", anche in virtù dell'esistenza, anche in quel caso, di un vincolo di destinazione di una quota non inferiore al 50% del ricavo di gestione del parcheggio alla riduzione dei diritti aeroportuali.

L'appello deve essere accolto ed in riforma della sentenza impugnata va assegnata alle particelle per cui è causa la categoria catastale E/1 in luogo di quella attribuita dall'Ufficio che era D/8.

Resta da analizzare il motivo soggettivo relativi alla società appellante che è interamente a partecipazione pubblica ed ha come oggetto sociale la gestione degli aeroporti pugliesi.

Anche in parte qua l'appello appare fondato.

In effetti ciascuna particella oggetto degli atti impositivi insiste su un'area demaniale aeroportuale che, con decreto del Ministero delle Infrastrutture e Trasporti e Ministero Economia e Finanze, è assegnata in uso gratuito ad ENAC e, successivamente, affidata in concessione alla società di gestione aeroportuale (art. 8 del D.Lgs. n. 250/97).

Nel caso di specie, la società Aeroporti di Puglia S.p.A. non è un soggetto privato, né tanto meno una società a partecipazione privata; viceversa, si tratta di una società interamente a partecipazione pubblica.

La circostanza che si tratti di beni strumentali e funzionali all'erogazione del pubblico servizio è insita nel dato di fatto che essi sono confluiti in concessione alla società di gestione, odierna appellante. A tale proposito, si sottolinea che anche secondo la nozione condivisa dalla giurisprudenza, gli aeroporti "si presentano come una struttura polifunzionale integrata, nella quale le funzioni tecniche e quelle commerciali fanno parte di un insieme difficilmente scindibile, soprattutto ove il legislatore abbia esplicitamente fatto la scelta di assegnare unitariamente tali funzioni ad un unico gestore" (Consiglio di Stato, 18.12.2002, n. 7043).

Infatti, l'affidamento della gestione totale dell'aeroporto comporta ovviamente che la gestione di tali immobili da parte della società concessionaria è totalmente vincolata (pena la revoca e la decadenza della concessione) alla convenzione stipulata con l'ENAC la quale a titolo esemplificativo prevede che la società concessionaria ha l'obbligo di adottare tutte le misure idonee ad assicurare i servizi anti incendio di cui alla Legge 23 dicembre 1980, n. 930 o, ancora, che la concessionaria ha l'obbligo di garantire idonei standard di servizio offerti all'utenza in relazione a quanto previsto dalla carta dei servizi.

Ne consegue che imporre una diversa categoria ad una particella catastale determinerebbe una diversa utilizzazione da parte della società appellante dei beni immobili concessi in uso dall'ENAC e quindi una violazione degli obblighi della convenzione.

Da quanto sopra detto, consegue che la nozione giuridica di aeroporto comprende tutti gli immobili ivi esistenti, anche se non utilizzati esclusivamente per l'erogazione del servizio pubblico (come negozi o servizi commerciali); ciò è insito nella circostanza che il gestore aeroportuale deve fornire, per poter legittimamente operare nel particolare settore del trasporto aereo, una serie di servizi connessi e strumentali all'attività principale, che sono necessari ed imprescindibili per l'operatività dello scalo.

Come chiarito infatti dalle Circolari dell'ENAC, le quali diffondono a tutti gli aeroporti istruzioni vincolanti per le società concessionarie, "il concetto di aeroporto deve essere inteso quale "sistema" evidenziando in modo più immediato il ruolo strumentale di quelle infrastrutture ed attività cosiddette "non aeronautiche" aventi come destinazione d'uso attività necessariamente destinate al soddisfacimento delle esigenze dei passeggeri".

Pertanto, non è possibile estrapolare una singola particella facente parte dell'aerostazione dandole una differente classificazione catastale, perché qualsivoglia immobile che insiste sull'aeroporto è inscindibilmente connesso con la fruizione, da parte degli utenti, del servizio di trasporto aereo.

Il concetto di unitarietà di tutti i beni aeroportuali, inoltre, è notoriamente avallato dalla costante giurisprudenza, che da sempre ha evidenziato l'inscindibile connessione di tutti i beni pertinenziali (parcheggi, esercizi commerciali, ecc.) con la fruizione del servizio aereo (cfr. Del. Corte dei Conti n. 18/2002/P del 26.9.2002; TAR Lazio, Sezione III-ter, ord. n. 7201/02; TAR Piemonte, Sez. I, sent. 648/2001; Consiglio di Stato, Sez. VI, n. 122/1976).

A titolo esemplificativo, si richiama la chiara posizione espressa dal TAR Lazio, Sezione III Ter, con l'ordinanza n. 7201/02, in cui si è affermata "la indissolubile appartenenza al Demanio Aeroportuale di tutti i beni pertinenziali inscindibilmente connessi con la fruizione del servizio aereo (parcheggi, esercizi commerciali, ecc) che come tali non possono essere distolti dalla destinazione di pubblico interesse".

Pertanto, anche le porzioni di immobili dove vengono svolti servizi "commerciali" per l'utenza (parcheggi, servizio taxi, servizio noleggio auto, deposito bagagli, punti di ristoro, ecc.) hanno una funzione strettamente dipendente all'erogazione del servizio pubblico di trasporto poiché "l'aeroporto costituisce un'entità unitaria in cui l'aspetto funzionale e quello strutturale sono intimamente connessi ed inscindibili" (TAR Piemonte, Sez. 1, 20.7.1989, n. 648).

Del resto, non può "concepirsi un moderno aeroporto privo di spazi commerciali e direzionali, tutti indispensabili per il servizio aeroportuale e tutti caratterizzati da un'unità funzionale oltre che progettuale" (TAR Lombardia Sez. TI, 24.6.1996, n. 835196).

Ne discende, anche per le sopra dette motivazioni, che l'intero aeroporto, comprese le particelle innanzi indicate, deve essere considerato una unitaria ed indissolubile organizzazione complessa da classificare interamente nella categoria catastale E1

Sussistono giusti motivi collegati alle notevoli difficoltà interpretative poste dalle questioni trattate per la compensazione integrale delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

la Commissione Regionale di Bari, Sezione X, così provvede:

1. Accoglie l'appello e per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata, dichiara collocati nella categoria E/1 i beni per cui è causa;
2. Spese compensate.

Bari, 5.12.2016

Depositata in Segreteria il 13 febbraio 2017

## NEWS E COMMENTI

Raccogliamo in questa sezione l'elenco con breve commento delle novità normative ed interpretative recentemente intervenute in materia di tributi locali, contabilità, fiscalità e patrimonio

## NEWS E COMMENTI

### **Cassazione n. 16634 del 5/7/2017: TIA alberghi - le tariffe *ad hoc* sono legittime**

Con l'ordinanza n. 16634 del 5 luglio 2017 la Cassazione si è pronunciata in ordine alle tariffe TARSU-TIA per gli alberghi escludendo, in particolare, l'illegittimità in caso tariffe *ad hoc* più alte rispetto alle abitazioni.

Nella fattispecie la CTR respingeva l'appello proposto nei confronti del Comune da una struttura ricettiva (società) avverso la sentenza della CTP, che aveva rigettato il ricorso proposto dalla contribuente avverso avviso di accertamento per TIA dovuta per l'anno 2012.

Avverso la pronuncia della CTR la società propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi: 1) l'erroneità in diritto della pronuncia impugnata nella parte in cui ha escluso la necessità di allegazione all'atto impositivo delle delibere comunali in esso richiamate; 2) la mancata e/o illegittima e/o erronea determinazione del tributo, essendo state le tariffe vigenti nel 2010 approvate con delibera di Giunta municipale, non potendo ritenersi legittima al 2012 l'estensione delle medesime tariffe deliberate da organo incompetente, in ragione di semplice ratifica da parte del Consiglio comunale relativa peraltro all'anno precedente; 3) mancata applicazione e riscossione della tariffa da parte del soggetto gestore; 4) illegittima determinazione ed applicazione di tariffe spropositate per gli alberghi.

Il primo motivo, oltre che inammissibile, viene ritenuto infondato dalla Cassazione in quanto l'allegazione delle delibere a contenuto normativo non vale in alcun modo ad integrare il requisito motivazionale dell'atto impositivo in tema di TARSU, considerato che «in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa di cui all'art. 65 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, poiché la stessa, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta, anche se determinabile ex post, di destinatari occupanti o detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili» (cfr. Cass. sez. 5, 23 ottobre 2006, n. 22804; Cass. sez. 5, 26 marzo 2014, n. 7044). Nel caso di specie parte ricorrente non ha offerto, nell'illustrazione del motivo, elementi idonei a sollecitare un mutamento del succitato indirizzo. Inoltre deve rilevarsi come, costituendo la pubblicazione delle delibere comunali obbligo di legge (art. 124 del d. lgs. n. 267/2000), la circostanza della loro pubblicazione deve presumersi e non costituire oggetto di specifica prova da parte dell'ente.

In relazione al secondo motivo, bene ha rilevato la CTR che per il 2011, vi è stata espressa ratifica da parte del Consiglio comunale della delibera di Giunta che aveva, invece, determinato le tariffe per l'anno precedente. Sennonché nella fattispecie in esame, riguardante il 2012, osserva la ricorrente che sarebbe stata nuovamente delibera di Giunta a fissare le tariffe. Peraltro, atteso che la stessa ricorrente conferma che per l'anno 2012 non vi è stata variazione della determinazione delle tariffe, in ragione del generale principio di conservazione di efficacia degli atti giuridici, la delibera consiliare del 2011, che risponde alla ratio legis quanto all'individuazione dell'organo competente in tema di disciplina generale delle tariffe, deve ritenersi ugualmente esprimere validamente, in assenza di variazioni, per l'anno oggetto di causa, la volontà del Consiglio in ordine alla specifica competenza ad esso attribuita.

Ugualmente la Cassazione ritiene manifestamente infondato il terzo motivo. Parte ricorrente assume che, avendo il Comune deliberato con decorrenza dal 1° gennaio 2005 il passaggio dalla TARSU alla TIA, nelle more dell'attuazione dell'art. 238 del

d. lgs. n. 152/2006 l'emissione direttamente da parte del Comune dell'atto impositivo, impugnato dalla società, violerebbe le disposizioni degli artt. 49, commi 9, 13 e 15 del d. lgs. n. 22/1997 che conserverebbero, per effetto del combinato disposto dell'art. 238, comma 11 del citato decreto n. 152/2006 e 10 del d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, efficacia ultrattiva, per cui, essendo stato affidato il servizio dal 2010 a soggetto terzo, doveva ritenersi precluso al soggetto titolare della potestà impositiva il potere di emanare l'avviso di accertamento in contestazione. La disposizione di cui all'art. 49 comma 9 del d. lgs. n. 22/1997, laddove stabilisce che «la tariffa è applicata dai soggetti gestori nel rispetto della convenzione e del relativo disciplinare» deve intendersi in primo luogo riferita al potere dovere del gestore di emettere le relative bollette per la fatturazione del servizio, ma non certo preclusiva, in assenza di specifico divieto, del potere di accertamento del mancato versamento dell'imposta dovuta, spettante all'ente impositore (cfr. già, sia pur in fattispecie non esattamente sovrapponibile, Cass. sez. 5, 27 febbraio 2013, n. 4893), non rilevando, in relazione all'oggetto del contendere nel presente giudizio, le ulteriori disposizioni di cui allo stesso art. 49, commi 13 e 15 del d. lgs. n. 22/1997, riferiti all'attività di riscossione.

Infine il quarto motivo deve ritenersi inammissibile, avendo la decisione impugnata pronunciato secondo l'indirizzo consolidato espresso dalla giurisprudenza di questa Corte in materia, secondo cui «è legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime: la maggiore capacità produttiva di rifiuti di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce, infatti, un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia», dovendo essere riferiti gli elementi di riscontro della legittimità delle determinazioni tariffarie «non alla differenza tra le tariffe applicate a ciascuna categoria classificata, ma alla relazione tra le tariffe ed i costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica (cfr., tra le molte, Cass. sez. 5, 12 marzo 2007, n. 5722; Cass. sez. 5, 28 maggio 2008, n. 13957; Cass. sez. 5, 12 gennaio 2010, n. 302; Cass. sez. 5, 15 luglio 2015, n. 14758; Cass. sez. 6-5, ord. nn. 22115 e 22116 depositate il 31 ottobre 2016; Cass. sez. 6-5, ord. 3 novembre 2016, n. 22248; Cass. sez. 6-5, ord. 24 novembre 2016, n. 24072). Parte ricorrente, infatti, non ha addotto sul piano giuridico argomenti idonei a giustificare un mutamento dell'univoco orientamento espresso dalla Corte in materia, sopra riportato.

### **Cassazione n. 16540 del 5/7/2017: TOSAP - il tubo irriguo interrato è tassabile**

Con l'ordinanza n. 16540 del 5 luglio 2017 la Cassazione ha affermato l'assoggettabilità alla TOSAP del tubo irriguo interrato lungo una strada provinciale.

Nella fattispecie un contribuente impugna per Cassazione il rigetto dell'appello proposto contro la conferma degli avvisi di accertamento e sanzione TOSAP anni 2000/2001 emessi dalla Provincia per un tubo irriguo interrato lungo la strada provinciale.

Il contribuente denuncia in primo luogo la violazione degli artt. 44, 46 e 47 d.lgs. 507/1993, omissione di pronuncia, vizio di motivazione, illegittimità costituzionale degli artt. 46 e 47 d.lgs. 507/1993 per eccesso di delega: la ricorrente si duole che la tassa sia stata determinata per superficie, mentre avrebbe dovuto esserlo per linea, in conformità a quanto stabilito per le condutture pubbliche, altrimenti introducendosi una discriminazione tra pubblico e privato estranea ai criteri della delega legislativa.

La Cassazione ritiene infondato il primo motivo di ricorso: riguardo all'occupazione di sottosuolo connessa alle reti di pubblico servizio, gli artt. 46 e 47 d.lgs. 507/1993 stabiliscono un criterio agevolato per ragioni di pubblica utilità (Cass. 1° febbraio 2005, n. 1974, Rv. 580654; Cass. 20 ottobre 2008, n. 25479, Rv. 605150); con ogni evidenza, il criterio di favore non è estensibile all'occupazione con impianti privati, questa non condividendo le medesime ragioni di pubblica utilità;

l'eccezione di illegittimità costituzionale è manifestamente infondata, in quanto, seppur non prevista dalla norma legislativa delegante (art. 4, comma 4, lett. b, n. 2, l. 421/1992), la differenziazione impositiva per ragioni di pubblica utilità appartiene alla discrezionalità legislativa generale.

Con il secondo motivo di ricorso il contribuente denuncia violazione dell'art. 63 d.lgs. 446/1997, per aver il giudice d'appello negato che la richiesta provinciale del COSAP abbia implicato rinuncia alla pregressa richiesta della TOSAP.

Anche tale motivo viene ritenuto infondato dalla Cassazione: esso postula che l'art. 63 d.lgs. 446/1997 sancisca un'alternatività obbligatoria fra tassa e canone, invece sancisce un'alternatività facoltativa; a norma dell'art. 17, comma 63, l. 127/1997, la tassa di occupazione è compatibile col canone di concessione, trattandosi di istituti ontologicamente differenti, salva la facoltà dell'ente di coordinare i titoli (Cass. 27 ottobre 2006, n. 23244, Rv. 594956).

### **Cassazione n. 16289 del 30/6/2017: TARSU - avviso di accertamento legittimo se richiama delibera senza allegarle**

Con l'ordinanza n. 16289 del 30 giugno 2017 la Cassazione ha affermato la legittimità di un avviso di accertamento TARSU che non allega le delibere richiamate nell'avviso stesso.

Nella fattispecie la CTR accoglieva l'appello proposto nei confronti del

Comune averso la sentenza di primo grado della CTP, che aveva rigettato il ricorso della società contribuente avverso avviso di accertamento per TARSU relativa all'anno 2012.

Da qui il ricorso in Cassazione del Comune, che eccepisce la violazione o falsa applicazione dell'art. 7 della l. n. 212/2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., nella parte in

cui la decisione impugnata ha ritenuto che nella fattispecie in oggetto l'atto impositivo non avesse adeguatamente assolto l'obbligo di motivazione, per mancata allegazione delle delibere in esso richiamate.

La Cassazione ritiene fondato il motivo di ricorso prospettato dall'ente impositore. Invero, la giurisprudenza della Corte è consolidata nell'affermare che, in tema di accertamento tributario, l'onere di allegazione posto a carico dell'amministrazione finanziaria dall'art. 7, comma 1, secondo periodo, della legge 27 luglio 2000, n. 212, dello "altro atto" richiamato nella motivazione dell'avviso di accertamento, ha riferimento agli atti che, rappresentano, appunto, la motivazione della pretesa tributaria che deve essere applicata nell'avviso e non agli atti di carattere normativo o regolamentare che legittimano il potere impositivo e che sono oggetto di conoscenza "legale" da parte del contribuente.

Tale principio è pacificamente riferibile anche agli avvisi di accertamento emanati dalle amministrazioni comunali (cfr., ad esempio, in tema di ICI, Cass. sez. 5, 24 novembre 2004, n. 22197; Cass. sez. 5, 17 ottobre 2008, n. 25371; Cass. sez. 5, ord. 25 luglio 2012, n. 13106; Cass. sez. 6-5, ord. 3 novembre 2016, n. 22254 e, specificamente, in tema di TARSU, Cass. sez. 6-5, ord. 20 gennaio 2017, n. 1568).

D'altronde, che l'allegazione delle delibere a contenuto normativo non valga in alcun modo ad integrare il requisito motivazionale dell'atto impositivo in tema di TARSU si collega all'ulteriore principio secondo cui «in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa di cui all'art. 65 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, poiché la stessa, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta, anche se determinabile ex post, di destinatari occupanti o detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili» (cfr. Cass. sez. 5, 23 ottobre 2006, n. 22804; Cass. sez. 5, 26 marzo 2014, n. 7044).

La sentenza impugnata, che, ignorando del tutto l'indirizzo innanzi menzionato, per rifarsi, senza alcun ulteriore approfondimento, ad un precedente (Cass. sez. 5, 1 ottobre 2010, n. 20535) rimasto isolato, si è posta in contrasto con il

succitato orientamento largamente prevalente della Corte, al quale va assicurata in questa sede ulteriore continuità, e va dunque cassata.

La Cassazione infine osserva che, integrando il sistema di pubblicità legale delle delibere dei Comuni un obbligo di legge (art. 124 d. lgs. n. 267/2000), la pubblicazione delle delibere deve presumersi e non essere oggetto di specifica prova da parte dell'Ente.

### **Cassazione n. 15668 del 23/6/2017: IMU - pertinenza abitazione principale - principio della contiguità spaziale**

Con l'ordinanza n. 15668 del 23 giugno 2017 la Cassazione ha affermato che la pertinenza presuppone una contiguità spaziale con il bene principale, per cui non è possibile configurare un garage quale pertinenza di un'abitazione ubicata a 140 chilometri di distanza.

Nella fattispecie un contribuente impugnava la sentenza della CTR, relativa un avviso di accertamento IMU per il 2012 emesso per l'assoggettabilità a imposta di un garage sito in un comune che il contribuente aveva ritenuto asservito al vincolo pertinenziale di un'abitazione principale di proprietà del medesimo sito nel altro comune, dove il contribuente era residente, denunciando la violazione delle norme e dei principi in tema di pertinenze ( art. 817 c.c. ) e della sua interpretazione all'interno del richiamo effettuato dal D.L. n. 201 del 2011 , in quanto, erroneamente i giudici d'appello non avevano riconosciuto, a fini fiscali, il vincolo pertinenziale tra il garage e l'abitazione del contribuente, basandosi sul solo profilo oggettivo della distanza degli immobili, senza valorizzare il requisito soggettivo consistente nell'effettiva volontà dell'avente diritto di creare il predetto vincolo di strumentalità e complementarietà funzionale.

La Cassazione respinge il ricorso del contribuente evidenziando che "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esclusione dell'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, si fonda sull'accertamento rigoroso dei presupposti di cui all'art. 817 c.c. , desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo e che non sia possibile una diversa destinazione senza radicale trasformazione, poichè, altrimenti, sarebbe agevole per il proprietario al mero fine di godere dell'esenzione creare una destinazione pertinenziale che possa facilmente cessare senza determinare una radicale trasformazione dell'immobile stesso" (Cass. n. 22128/10, 22844/10, 25170/13, 25127/09, secondo Cass. ord. n. 1390/16, ma anche 18470/16, 26077/15, è irrilevante il regime di edificabilità attribuito dallo strumento urbanistico all'area pertinenziale, ma è sempre necessaria la verifica non solo del requisito soggettivo, ma anche della rigorosa verifica della sussistenza del profilo oggettivo e fattuale, ossia della destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, sulla base di un vincolo di accessorietà durevole, che non si risolva in un mero collegamento materiale rimovibile "ad libitum").

Nel caso di specie, l'immobile che il contribuente dichiara di aver asservito ad altro di sua proprietà è un garage sito in un comune della provincia di Vicenza, mentre l'abitazione servita da tale garage è ubicato nel comune di Venezia, pertanto, la distanza degli immobili è tale che la durevolezza del vincolo pertinenziale è suscettibile di essere rimosso secondo la convenienza del contribuente, senza necessità di "radicali trasformazioni" per una diversa destinazione, rimettendo la possibilità di fruire dell'agevolazione alla mera scelta del contribuente e ciò è in chiaro contrasto con il principio di capacità contributiva. D'altra parte, manca nella presente vicenda, il requisito della contiguità spaziale (Cass. nn. 12855/11, 4599/06, 24104/09, 12983/02); nè risulta dal ricorso l'esistenza di quel vincolo cartolare di contestuale destinazione al servizio dell'abitazione al momento del separato acquisto del garage, a mente del D.L. n. 5 del 2012, art. 10.

**Cassazione n. 15440 del 21/6/2017: i parcheggi in concessione sono soggetti sia a TOSAP che a TARSU**

Con l'ordinanza n. 15440 del 21 giugno 2017 la Cassazione ha affermato che i parcheggi in concessione sono soggetti al pagamento della TOSAP e della TARSU.

Nella fattispecie, la CTR rigettò l'appello proposto dall'ente impositore avverso la sentenza della CTP che aveva accolto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso avvisi di accertamento per TOSAP per gli anni dal 2007 al 2011 e per TARSU per gli anni dal 2006 al 2011.

La Cassazione accoglie il ricorso dell'ente impositore evidenziando che la pronuncia impugnata si è invero, in modo consapevole, discostata da precedenti pur richiamati della Corte di Cassazione rese in analoghe controversie tra le parti che, in tema di TOSAP, avevano affermato che «l'occupazione di un'area pubblica, destinata a parcheggio dall'ente proprietario (o titolare di un diritto reale su di essa) mediante concessione, va assoggettata a tassazione in capo al concessionario, con riferimento all'area posseduta in forza della concessione stessa - e secondo il regime tariffario dettato dal citato d. lgs. n. 507 del 1993, art. 45 e 46, rispettivamente per le occupazioni temporanee e permanenti - atteso, peraltro, che la predeterminazione delle tariffe di parcheggio e gli oneri gravanti sul concessionario non valgono ad escludere lo specifico vantaggio di quest'ultimo. Infatti egli, con la gestione del parcheggio, esercita una tipica attività d'impresa, alla quale è naturalmente connesso il fine lucrativo». (cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 4 ottobre 2012, n. 16944; Cass. sez. 6-5, ord. 8 ottobre 2012, n. 17124; Cass. sez. 6-5, 5 ottobre 2012, n. 17084; cfr. anche Cass. sez. 5, 29 luglio 2009, n. 17591; Cass. sez. 5, 25 gennaio 2005, n. 1481; Cass. sez. 5, 12 gennaio 2004, n. 238).

Analoghi principi non valgono a sottrarre all'imposizione TARSU aree destinate a parcheggi a pagamento giusta atti di concessione da parte dell'ente impositore, non essendo di per sé incompatibile la destinazione a parcheggio con la ordinaria produzione di rifiuti (cfr. Cass. sez. 5, 17 luglio 2013, n. 17434).

**Cassazione n. 15444 del 21/6/2017: ICI abitazione principale - necessita la dimora abituale effettiva del nucleo familiare a prescindere dalla residenza anagrafica**

Con l'ordinanza n. 15444 del 21 giugno 2017 la Cassazione ha affermato che per configurare l'abitazione principale ai fini ICI è necessaria la dimora abituale ed effettiva del nucleo familiare, a prescindere dalla residenza anagrafica dello stesso.

La questione all'esame della Cassazione riguarda le annualità dal 2007 al 2011 (ICI), quindi antecedenti all'introduzione dell'IMU, che com'è noto ha ristretto la nozione di abitazione principale, ancorandola alla dimora abituale e alla contestuale residenza anagrafica del nucleo familiare.

Nella fattispecie marito e moglie avevano la residenza in comuni diversi e pretendevano di avere diritto alle agevolazioni ICI, deducendo che il Comune non avrebbe provato i presupposti di fatto sui quali aveva fondato la propria maggiore pretesa impositiva.

I motivi di ricorso del contribuente si basano sul presupposto che l'onere probatorio di dimostrare che l'immobile sito nel Comune, luogo di residenza anagrafica del ricorrente, non costituisca dimora abituale anche della famiglia, spettasse all'ente impositore.

Ciò si scontra, peraltro, con l'affermazione, riportata da ciascuna delle sentenze impuginate, secondo cui allo stesso ricorso del contribuente era allegata copia del certificato di residenza del ricorrente e quello di residenza in altro Comune della moglie del ricorrente.

A ciò consegue che deve ritenersi pacifica, in fatto, la sussistenza, per gli anni d'imposta in questione, di due differenti situazioni quanto alla residenza anagrafica di ciascuno dei componenti il menzionato nucleo familiare (che sarebbe costituito dai soli marito e moglie, essendo pacificamente i figli, come riferito dallo stesso ricorrente, dimoranti in Bolzano).

A fronte di tale situazione, avuto riguardo alla modifica normativa apportata all'art. 8 del d. lgs. n. 504/1992 ad opera dell'art. 1, comma 173, lett. b) della l. n. 296/2006, con decorrenza dal 1° gennaio 2007 (primo anno delle annualità d'imposta oggetto di accertamento nella fattispecie in esame) per quanto qui rileva, perché possa farsi luogo alla detrazione d'imposta occorre che l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale del soggetto passivo «intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica», precisando ancora l'ultimo periodo dell'art. 8 del citato decreto n. 504/1992 che «per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente [...] e i suoi familiari dimorano abitualmente».

Il principio espresso dalla Corte con la sentenza del 15 giugno 2010, n. 14389, secondo cui in tema di ICI, ai fini della spettanza della detrazione e dell'applicazione dell'aliquota ridotta prevista per le abitazioni principali dall'art. 8 del d. lgs. n. 504/1992, un'unità immobiliare può essere riconosciuta abitazione principale solo se costituisca la dimora abituale non solo del ricorrente, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel ricorrente ed invece difetti nei familiari, rapportato alla fattispecie in esame, va dunque inteso, a fronte di presunzione difforme derivante dalle risultanze anagrafiche dei due componenti il nucleo familiare, nel senso che l'essere l'unità immobiliare sita in Gasai Velino destinata a dimora abituale (art. 43, comma 2, c.c.) comune di marito e moglie doveva essere comprovato dal contribuente, per superare la presunzione relativa posta dal succitato art. 8, comma 2, del d. lgs. n. 504/1992.

La Cassazione rileva infine come il ricorso e la conseguenziale memoria depositata in atti dal ricorrente - la quale ultima mostra di non avere colto il senso del richiamo al precedente citato Cass. n. 14389/2010 nella proposta del relatore depositata in atti ai fini della fissazione dell'adunanza in camera di consiglio - che si muovono nel perimetro delle denunciate, insussistenti, alla stregua di quanto sopra osservato, ipotesi di violazione o falsa applicazione di norme di diritto, non abbiano in alcun modo censurato, nei limiti in cui ciò risultava ancora possibile, secondo l'attuale formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'accertamento di fatto compiuto dal giudice di merito, laddove esso ha escluso che l'immobile oggetto di accertamento costituisse dimora abituale non solo dell'odierno ricorrente, ma anche della moglie.

### **Cassazione n. 14404 del 9/6/2017: ICI-IMU - Intestazioni catastali superabili solo con prova contraria fornita dal contribuente**

Con l'ordinanza n. 14404 del 9 giugno 2017 la Cassazione ha affermato che le intestazioni catastali sono superabili solo con la prova contraria fornita dal contribuente.

Nella fattispecie una società contribuente impugnava innanzi alla CTP gli avvisi di accertamento ICI per gli anni dal 2002 al 2005, deducendo, tra l'altro, la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3 non essendo la società nè proprietaria, nè titolare di altro diritto reale sul terreno soggetto ad imposizione. La CTP respingeva i riuniti ricorsi della contribuente e la CTR confermava l'appellata sentenza di primo grado affermando che la contribuente "non contesta di svolgere sul terreno oggetto dell'imposta la propria attività, ma nega di esserne il proprietario o titolare di altri diritti reali", senza tuttavia chiarire a che titolo occupa l'immobile e perchè non ha richiesto la rettifica della intestazione catastale del cespite.

La questione perviene così all'attenzione della Cassazione, la quale premette che il D.Lgs. n. 504 del 1992, all'art. 1, comma 2, prevede quale presupposto dell'imposta in esame "il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli", all'art. 3, nell'elencare i soggetti passivi dell'ICI, fa riferimento "al proprietario degli immobili indicati nel comma 2 "della norma sopra indicata ed, inoltre, all'art. 5, fa espresso riferimento ai fabbricati iscritti in catasto, ove rilevano i soli titolari di diritti reali.

Ebbene, la Corte (Cass. n. 14420/2010) ha avuto modo di affermare in precedenza che "pur se il catasto è preordinato a fini essenzialmente fiscali, il diritto di proprietà, al pari degli altri diritti reali, non può - in assenza di altri e più qualificanti elementi ed in considerazione del rigore formale prescritto per tali diritti - essere provato in base alla mera annotazione di dati nei registri catastali, che hanno in concrete circostanze soltanto il valore di semplici indizi. Tuttavia l'intestazione di un

immobile ad un determinato soggetto fa sorgere comunque una presunzione de facto sulla veridicità di tali risultanze" ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria.

Pertanto, la normativa ICI collega la titolarità passiva dell'imposta direttamente alla qualità di proprietario, o di titolare di altri diritti reali, e su costoro, quindi, grava l'onere della prova diretta all'esenzione dal pagamento dell'imposta (e cioè la carenza del possesso che costituisce una condizione di fatto).

Ne consegue che il Comune, una volta rilevato dalle risultanze catastali il titolare del diritto di proprietà dell'immobile, può richiedere allo stesso il pagamento dell'imposta, e ciò risulta legittimamente fatto ove il contribuente non vinca il valore indiziario dei dati contenuti nei registri catastali, dando adeguata dimostrazione di quanto diversamente sostenuto.

Ciò posto, ad avviso della CTR, la contribuente non ha offerto la prova della mancanza di titolarità del diritto di proprietà del cespite, dimostrazione nella specie imposta dalla circostanza che la società risulta intestataria dell'immobile oggetto di imposizione. La decisione del giudice di appello si basa su una complessiva valutazione peraltro conforme a quella del giudice di prime cure - del materiale probatorio, nell'ambito della quale risulta puntualmente esaminata anche la certificazione della Conservatoria dei Registri Immobiliari prodotta in giudizio dalla società, per un verso, in quanto la contribuente non indica il titolo in forza del quale utilizza il terreno per svolgervi la propria attività e, per altro verso, in quanto la trascrizione degli atti traslativi è pur sempre adempimento di parte per cui non può escludersi una mancanza di corrispondenza tra registri immobiliari e realtà degli scambi, sicchè del tutto corretto appare il percorso logico che conduce il Giudice di secondo grado a ritenere non superata la presunzione di veridicità delle risultanze catastali.

### **Corte dei Conti Piemonte parere n. 110 del 9/6/2017: modifica delle tariffe TARI entro luglio solo in caso di squilibrio**

Con la deliberazione n. 110 del 9 giugno 2017 la Corte dei Conti Sezione Regionale di Controllo per il Piemonte ha affermato che non è possibile modificare la tariffe TARI, in sede di riequilibrio di bilancio, per correggere eventuali errori commessi nella predisposizione del piano finanziario.

Nella fattispecie il Sindaco di un comune piemontese premette di aver approvato il piano finanziario il 30/3/2017 (quindi entro il termine previsto) ma da successive verifiche è emerso che il consorzio che redige il PF avrebbe sbagliato ad imputare determinati costi tra parte fissa e variabile, provocando un aumento ingiustificato delle bollette TARI (in alcuni casi con punte del 158%) a carico di determinati tipi di utenza (in particolare utenza popolare). Ciò premesso il Sindaco chiede alla Corte dei Conti se è possibile modificare l'imputazione dei costi del PF, lasciandone immutato l'ammontare complessivo, dopo la scadenza del termine previsto dalla legge per l'approvazione dei Bilanci di Previsione.

La risposta dei giudici contabili è negativa. Sul punto la Corte dei Conti Piemonte richiama le Sezioni riunite in sede di controllo, che con deliberazione n. 2 del 2011 si è pronunciata sulla questione del seguente tenore: "*se, in materia di tassa sui rifiuti solidi urbani (TARSU), sia possibile deliberare variazioni della relativa tariffa successivamente all'approvazione del bilancio di previsione ed entro il termine dell'assestamento generale di bilancio*". Nel contesto di tale pronuncia è stato rilevato che la disciplina della TARSU (ora TARI) rimette alla potestà dell'ente locale la determinazione della tariffa, ma circoscrive tale potere entro un margine di tempo ben definito, costituito dalla data di approvazione del bilancio di previsione. Detta disciplina risponde ad un evidente criterio di ragionevolezza rappresentato dal bilanciamento dell'esigenza di tutela delle situazioni giuridiche soggettive dei cittadini, i quali non possono essere soggetti a prestazioni imposte oltre i limiti fissati dalle norme, e di quella di copertura delle spese previste in bilancio, che con specifico riferimento ai costi di esercizio del servizio di smaltimento dei rifiuti devono essere assicurate mediante il gettito tributario.

Dunque la normativa in materia costituisce un limite invalicabile alla discrezionalità dell'Amministrazione, salvo deroga espressa ad opera dello stesso legislatore statale per fronteggiare interventi di carattere straordinario. Peraltro, si evidenzia

l'orientamento oramai consolidato della Corte costituzionale nella materia di competenza esclusiva dello Stato relativa al "sistema tributario dello Stato" (art. 117, secondo comma, lett. e, Cost.), in base al quale non è consentito alle Regioni, né tanto meno agli enti locali, derogare alla disciplina dei tributi dello Stato, qual è, nella specie, la TARSU. Le SSRR della Corte dei conti hanno pertanto concluso pronunciando il principio di diritto secondo il quale, in considerazione della vigente disciplina statale in tema di variazioni di tariffe della Tassa per i rifiuti solidi urbani, se ne deve concludere che non sono ammissibili variazioni di tariffe di detto tributo successivamente all'approvazione del bilancio di previsione.

L'eccezione alla regola generale può dunque ritenersi ammissibile soltanto nei casi di espressa *interpositio legislatoris*, assente nella fattispecie in esame (cfr. parere Sez. Reg. Contr. Lombardia n. 216 del 2014).

Giova richiamare le conclusioni a cui è pervenuta in analoga fattispecie (nella determinazione del Piano economico finanziario inerente alla gestione del servizio di raccolta e smaltimento rifiuti già approvato e nella conseguente commisurazione della TARI per l'anno era stato erroneamente omissivo di tener conto dei maggiori oneri della gestione stessa) la Sezione di Controllo per la Regione Lazio nel parere n. 175/2015: *"Parimenti, esula dalla discrezionalità dell'ente interessato l'individuazione di fatti e circostanze che giustificano le variazioni di deliberazioni già adottate, anche quando queste mirino a garantire il rispetto degli equilibri di bilancio e degli obiettivi prefissati di corrispondenza fra ricavi tariffari e costi dei servizi pubblici.*

*Al riguardo, non si può omettere di rappresentare che l'art. 193 comma 3, TUEL, come modificato dall'art. 1, comma 444, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, consente di modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di competenza comunale in concomitanza con la manovra di riequilibrio generale, allo scopo di prevenire la formazione di disavanzi derivanti dalla gestione di competenza o di quella in conto residui, entro il termine all'uopo fissato dal comma 2 della medesima norma.*

*Allo stesso modo, l'art. 54, comma 1 bis, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, aggiunto dall'art. 54, comma 1, lett. a), legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha a suo tempo consentito agli enti locali di modificare, in corso di esercizio, tariffe e prezzi pubblici, ma solo in presenza di sopravvenienze oggettive costituite da rilevanti incrementi nei costi e senza alcun effetto retroattivo.*

*Le esposte soluzioni legislative al problema posto dimostrano inequivocabilmente che nessuna variazione a tariffarie ed aliquote tributarie può essere varata oltre i termini di cui all'art. 169 della legge n. 296/2006 se non espressamente consentita per legge.*

*Fermo restando quanto esposto, rimane comunque impregiudicata la facoltà dell'Ente di ritirare i provvedimenti in argomento in regime di autotutela, con produzione degli effetti di reviviscenza delle aliquote e tariffe dell'esercizio precedente ex articolo 1, comma 169, della legge n. 296/2006".*

Da ultimo, la Corte dei Conti Piemonte ricorda che la possibilità di variare le aliquote e le tariffe dei tributi, con effetto retroattivo al 1° gennaio, entro il termine previsto per la salvaguardia degli equilibri di bilancio (31 luglio), è riservata alla sola ipotesi di accertato squilibrio (articolo 193, comma 3, del D.lgs. n. 267/2000).

### **Cassazione n. 14135 del 7/6/2017: ICI-IMU - Pensionato agricolo - Nessuna agevolazione, anche se iscritto alla previdenza agricola**

Con la sentenza n. 14315 del 7 giugno 2017 la Cassazione ha affermato che al pensionato agricolo non spetta alcuna agevolazione IMU, anche se iscritto alla previdenza agricola (in termini analoghi si veda Cass. n. 13745 del 31/5/2017, in *TN* n. 12/2017).

Nella fattispecie la CTR accoglieva l'appello proposto dal contribuente avverso la sentenza della CTP che aveva confermato l'awiso di accertamento ICI per l'anno 2003 emesso dal Comune. Rilevava al riguardo la Commissione Tributaria Regionale, che il contribuente aveva diritto alla esenzione ICI, attribuendo rilevanza al dato fattuale dell'effettivo esercizio dell'attività di coltivatore diretto, accompagnato dai requisiti formali quanto alla contribuzione, rilevando che "il fatto di essere pensionato per la propria attività di coltivatore diretto non elide il dato fattuale che il F. abbia proseguito, nonostante la pensione, la sua attività di coltivatore diretto e ciò gli dà diritto all'agevolazione predetta, tesa ad incentivare l'attività agricola".

Il Comune impugna la sentenza della CTR e la Cassazione accoglie il ricorso dell'ente impositore.

Invero, la CTR ha riconosciuto l'agevolazione rilevando non solo l'iscrizione del contribuente negli elenchi comunali e l'assolvimento degli obblighi contributivi ma anche lo svolgimento dell'attività di coltivatore diretto sulla base della documentazione versata in atti.

Ai sensi del combinato disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2 e 9 e D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58, non si considerano edificabili quei terreni che, ancorchè inseriti in PRG come edificabili, sono posseduti e condotti dai soggetti di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58, che prevede che si considerano imprenditori agricoli a titolo principale e coltivatori diretti le persone iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dalla L. n. 9 del 1963, art. 11 e soggette al corrispondente obbligo di assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia.

I requisiti necessari per avere accesso al regime agevolato sono:

- a) iscrizione agli appositi elenchi ex Scau;
- b) assoggettamento agli obblighi assicurativi per invalidità, malattia e vecchiaia;
- c) possesso e conduzione diretta di terreni agricoli e/o aree edificabili;
- d) carattere principale di tali attività rispetto ad altre fonti di reddito.

La prova della sussistenza di tali presupposti è a carico del contribuente che chiede di avvalersi della agevolazione (cfr., ex plurimis Cass. 16.4.2010 n. 9143).

La CTR ha ritenuto provati tutti i requisiti, nonostante il pensionamento del contribuente.

Il pensionamento del contribuente esclude il carattere principale esclusivo di tali attività rispetto ad altre fonti di reddito.

La ratio della disposizione agevolativa è quello di incentivare la coltivazione della terra e di alleggerire del carico tributario quei soggetti che ritraggono dal lavoro della terra la loro esclusiva fonte di reddito, così come richiamato dalla ordinanza della Corte Costituzionale n. 87/2005 (in termini anche ordinanza Corte Cost. n. 336/2003) che, ai fini dell'applicazione dell'Ici, pronunciandosi sulla legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58, comma 2, nella parte in cui esclude i coltivatori diretti, titolari di pensione maturata a seguito dell'obbligatoria iscrizione alla relativa gestione previdenziale, dalle agevolazioni previste nel D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, ha statuito che "la giustificazione dell'agevolazione fiscale di cui si tratta risiede evidentemente in un intento di incentivazione dell'attività agricola, connesso alla finalità di razionale sfruttamento del suolo cui fa riferimento l'art. 44 Cost. e in relazione alla suddetta ratio incentivante non appare manifestamente irragionevole che da tale beneficio siano esclusi coloro che - nel fatto di godere di trattamenti pensionistici - all'evidenza non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito".

Il maturare del trattamento pensionistico, circostanza pacifica e non controversa nel caso di specie, esclude che il soggetto che ha fruito dell'agevolazione fino a quel momento possa essere ancora considerato coltivatore diretto, ostando lo status di pensionato al riconoscimento dell'agevolazione, indipendentemente dalla circostanza che la pensione si riferisca o meno all'attività lavorativa in agricoltura.

La Cassazione ha infatti chiarito come "in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il trattamento agevolato previsto dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 9, per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale, spetta solo a quanti traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito e non va, quindi, riconosciuto, a chi sia titolare di pensione, avendo ottenuto la cancellazione dall'elenco dei coltivatori diretti" (Cass. n. 12565 del 2010, cfr., Cass. Sent. n. 9601 del 13 giugno 2012). E' tra l'altro irrilevante la circostanza che, per libera scelta, il soggetto continui a versare i contributi volontari in costanza di trattamento pensionistico.

### **CTR Emilia Romagna n. 1835 del 6/6/2017: società agricole esenti dall'IMU**

Con la sentenza n. 1835 del 6 giugno 2017 la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna ha affermato che le società agricole sono esenti dall'IMU, ribaltando così l'esito della decisione di primo grado (CTP Modena n. 271/2016).

Nella fattispecie una società cooperativa agricola presentava ricorso alla CTP avverso l'avviso di accertamento IMU relativo al secondo semestre 2013, che viene accolto parzialmente solo in merito alle sanzioni ma ritenendo che le agevolazioni siano riservate alle persone fisiche (le sole che possono soddisfare il requisito dell'essere iscritte alla previdenza agricola).

La CTR ribalta l'esito della decisione di primo grado, ritenendo invece sussistenti le condizioni per poter usufruire dell'esenzione dall'IMU, con particolare riferimento alla circostanza che i soci della cooperativa sono tutti personalmente imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti alla previdenza agricola. Sulla questione è peraltro intervenuto il MEF con la nota n. 20535 del 23/5/2016 con la quale fornisce chiarimento in merito all'esenzione IMU per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti (CD) e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti alla previdenza agricola.

A ciò aggiungasi che sulle questioni di illegittimità costituzionale sollevate dall'appellante, in relazione all'art. 1, c.1, lett. d) del DL 133/2013, nella parte in cui riserva agevolazioni alle sole persone fisiche, discriminando tra situazioni identiche (artt. 3, 53 e 45 Cost.), le argomentazioni di parte sono pregevoli.

Il richiamo alla sentenza della Consulta n. 227/2009 con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità dell'art. 2 co. 4 della Legge n. 244/2007 (che negava il rimborso dell'ICI rurale non dovuta) stabilendo che "Una siffatta disposizione è incompatibile col rispetto del principio di eguaglianza in quanto fonte di ingiustificata disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali ...", è pertinente al caso in esame, poiché il principio tutelato dalla Consulta riguardava fabbricati rurali a prescindere dal possessore (persona fisica o società).

Un ulteriore contributo dirimente è stato offerto dalla Corte di Cassazione con la recente ordinanza n. 375 del 10.01.2017 (in *TN* n. 3/2017), che assume particolare importanza per l'effetto devolutivo della normativa anche in materia di IMU. La Corte ha infatti affermato che i nuovi requisiti di imprenditore agricolo, introdotti dal d.lgs. 99/2004, di fatto superano quelli previsti dal d.lgs. 446/97, che richiedevano l'iscrizione previdenziale delle sole persone fisiche, riconoscendo la figura di imprenditore agricolo professionale anche per le società, a condizione che almeno un socio posseda a titolo personale la qualifica di imprenditore agricolo professionale e, per le società di capitali, che almeno un amministratore abbia la medesima qualifica, dichiarando che "... alla sussistenza del requisito soggettivo per fruire dell'agevolazione, non è a ciò di per sé ostativa lo svolgimento dell'attività agricola da parte di imprenditore agricolo professionale nella forma di società di persone, purché sussistano i succitati requisiti di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1 e successive modifiche "; requisiti pienamente posseduti dalla società cooperativa, come ben individuati.

L'ordinanza assume rilevanza pertanto anche ai fini IMU, la cui normativa prevede che i benefici riconosciuti agli imprenditori agricoli spettino agli imprenditori agricoli iscritti nelle gestioni previdenziali, di cui all'art. 1 del d.lgs. 99/2004, che contempla anche le società.

Ne deriva che i benefici in materia di IMU spettano anche alle società in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP).

L'interpretazione proposta dal Comune e accolta dai primi giudici, che non riconosce l'esenzione per motivi di soggettività giuridica (persone fisiche o società cooperative) si rivela pertanto erronea alla luce dei precitati principi, non ultimo evidenziando una ingiustificata disparità di trattamento tra la ricorrente società cooperativa agricola di lavoro e le imprese individuali agricole che svolgono la medesima attività su identici terreni.

### **Cassazione n. 13960 del 5/6/2017: ICI concessionari aree demaniali portuali - pagano l'imposta**

Con l'ordinanza n. 13960 del 5 giugno 2017 la Cassazione ha affermato che i concessionari di aree demaniali marittime sono soggetti al pagamento dell'IMU.

La controversia all'esame della Corte riguarda l'impugnazione di un avviso d'accertamento emesso dal comune per l'anno 2006 per il pagamento dell'ICI relativamente ad aree demaniali marittime coperte e scoperte.

La CTP accoglieva parzialmente il ricorso della società contribuente, dichiarando non soggette al tributo le aree scoperte, mentre dovevano considerarsi ad esso soggette i fabbricati. La CTR, sull'appello dell'ente locale, il quale ha evidenziato la capacità di produrre reddito propria di tali aree, confermava, tuttavia, la sentenza di primo grado, aderendo alla tesi della società contribuente, che non si era in presenza di aree autonome, ma di aree assegnate unitamente all'intera concessione rilasciata per il servizio pubblico espletato; pertanto, poichè tali aree andavano considerate strettamente interdipendenti con gli immobili della società, esse ne consentivano il servizio di pubblica utilità e, pertanto, andavano ricomprese nella categoria E/1.

L'ente impositore propone così ricorso in Cassazione, che viene accolto evidenziando preliminarmente che secondo l'insegnamento della Corte, la natura privata, esercitata in forma concorrenziale dell'attività dei concessionari dei beni demaniali portuali, impone che essi siano assoggettabili al pagamento dei tributi anche in tema di ICI, per l'utilizzo delle aree scoperte senza le quali non potrebbero svolgere la propria attività commerciale. Pertanto, la sentenza impugnata, pone un'erronea ed immotivata equiparazione tra impresa esercente attività portuale (quindi, lucrativa) e svolgimento di un servizio pubblico che è proprio, nell'attuale fase, dell'autorità di vigilanza del settore.

Inoltre, la Cassazione ha già stabilito che non possono essere classificati in categoria E e, quindi, esenti da ICI, gli immobili destinati ad un uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale, è, infatti, insegnamento della Corte, quello secondo cui "In tema di classamento, ai sensi del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 40, convertito, con modificazioni, nella L. n. 286 del 2006, nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale, e, cioè, alla luce del combinato disposto del R.D.L. n. 652 del 1939, art. 5 e il D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 40, immobili per se stessi utili o atti a produrre un reddito proprio, anche se utilizzati per le finalità istituzionali dell'ente titolare" (Cass. n. 20026/15).

Nel caso di specie, conclusivamente, le aree cd. "scoperte" risultano indispensabili al concessionario del bene demaniale per svolgere la propria attività imprenditoriale; infatti, ciò che conta ai fini ICI è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito.

### **CTR Torino n. 155 del 26/1/2017: IMU immobili "merce" - l'esonero previsto dal 2014 è retroattivo**

Con la sentenza n. 155 del 26 gennaio 2017 la Commissione tributaria regionale di Torino ha affermato che l'esonero dall'IMU previsto per gli immobili "merce" dalla legge n. 124/2013 solo a partire dal 2014, deve ritenersi applicabile anche alle annualità precedenti.

Nella fattispecie una società immobiliare, proprietaria di vari fabbricati invenduti e di altri in corso di costruzione, impugnava davanti alla CTP il provvedimento con cui il Comune negava il rimborso dell'IMU per l'anno 2012 versata in relazione agli immobili predetti.

La società eccepiva la manifesta illegittimità del tributo, essendo la normativa che lo disciplina in contrasto sotto molteplici profili con i principi sanciti dagli artt. 3 (uguaglianza e ragionevolezza) e 53 (capacità contributiva) Cost., sollevando inoltre il dubbio di costituzionalità in ordine al comma 9-bis dell'art. 13 del D.L. 201/2011, per aver previsto, solo a partire dal 2014, l'esenzione dall'IMU per gli immobili-merce posseduti dalle imprese di costruzione.

Sul punto si ricorda che con il d.l. 102/2013 (conv. L. 124/2013) il legislatore ha sostituito l'agevolazione prevista per i fabbricati "merce" dal comma 9-bis del D.L. 201/2011 (che autorizzava i comuni a ridurre l'aliquota fino allo 0,38%) limitata

ad un "periodo non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori". L'esonero scatta a partire dalla seconda rata IMU 2013 (per tale annualità l'IMU resta quindi dovuta fino al 30 giugno) e viene confermato "a regime" a partire dal 2014 in poi. Viene pertanto meno il limite temporale al beneficio fiscale e quindi si amplia la platea degli immobili oggetto di agevolazione (fabbricati costruiti anche 5 anni prima). In ordine al requisito soggettivo, deve trattarsi di impresa costruttrice (sono quindi escluse le società immobiliari), mentre per quanto riguarda i requisiti oggettivi deve trattarsi fabbricati (abitativi o ad uso diverso) costruiti (quindi ultimati), destinati alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

Ciò posto, la CTR di Torino ritiene meritevole di accoglimento l'appello della società contribuente. In virtù del fatto che la Corte Costituzionale con diverse pronunce ha più volte ribadito che è compito del giudice di ricercare e di seguire "l'interpretazione da lui ritenuta più adeguata ai principi costituzionali, configurandosi, altrimenti, la questione di costituzionalità quale improprio strumento volto ad ottenere l'avallo della Corte a favore di una determinata interpretazione della norma" (*ex plurimis*, ordinanza n. 211/2005), la Commissione, sulla base di tale principio, ritiene non necessario sollevare l'eccezione di costituzionalità avanzata dalla contribuente, dato che è possibile individuare un'interpretazione costituzionalmente orientata e adeguatrice della norma contestata.

Occorre innanzitutto partire dall'analisi generale del ruolo che gli immobili oggetto di causa hanno nell'impresa, laddove il loro possesso da parte dell'imprenditore non genera redditi fondiari, dando tuttavia luogo al reddito di impresa, sulla base del c.d. principio di "attrazione del reddito di impresa". Sono i c.d. immobili-merce, alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, che concorrono alla formazione del reddito d'impresa tramite i costi di acquisizione o di costruzione e i ricavi derivanti dalla cessione. Tali immobili, definiti immobili-patrimonio ai sensi dell'art. 90, comma 1, TUIR, non concorrono alla formazione del reddito dell'impresa sulla base dei costi e dei ricavi ad essi afferenti ma secondo l'ammontare determinato in base alle regole proprie dei redditi fondiari.

Tale premessa generale è stata recepita dal legislatore, che ha modificato il regime IMU, introducendo un'esenzione totale dell'imposta de qua degli immobili-merce, riconoscendo di fatto che l'IMU, essendo un'imposta patrimoniale, colpisce i beni immobili e non il reddito che essi producono, senza tuttavia null'altro determinare in merito ai versamenti effettuati prima del 2014.

Orbene, dando un'interpretazione costituzionalmente orientata, la CTR ritiene che il legislatore avrebbe introdotto la disposizione agevolativa per abrogare tacitamente la norma previgente, avendo assoggettato i medesimi beni ad una forma di esenzione totale dall'imposta, per cui il rimborso delle somme è dovuto, poiché solo interpretando la norma successiva come abrogativa della precedente non si incorre nel denunciato vizio di violazione del principio di eguaglianza e di ragionevolezza, paventata dall'appellante.

La CTR, pertanto, in riforma della sentenza impugnata, dichiara illegittimo il diniego di rimborso da parte del Comune e riconosce il diritto della società immobiliare al rimborso dell'IMU, oltre interessi di legge, pagata per l'anno 2012 in relazione agli immobili oggetto di causa.

In tal senso si è peraltro espressa la Commissione Tributaria provinciale di Pescara con la sentenza n. 901 del 22/12/2015.

Si tratta comunque di un orientamento non condivisibile in quanto - in disparte l'inapplicabilità della norma agevolativa alle società immobiliari - rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite dell'arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva, che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione d'imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (cfr. Corte cost. n. 156/2001). La disposizione di esonero in questione non può essere peraltro considerata di natura interpretativa (e quindi retroattiva), essendo sufficientemente chiara la sua portata innovativa.



## Tributi News

Quindicinale di aggiornamento e approfondimento professionale in materia di tributi locali, contabilità, finanze e patrimonio

Periodico registrato in data 12/03/2008 al numero 02/2008 del Registro Stampe e Periodici presso il Tribunale di Mantova - ISSN 2465-3004

Direttore responsabile: Dott. Giovanni Zandonella Maiucco

Direttore editoriale: Dott. Giuseppe Debenedetto, esperto di tributi locali, autore di diverse pubblicazioni, collaboratore del quotidiano "Il Sole 24 Ore"

Comitato di redazione:

Gianluca Bertagna, Responsabile di settore di ente locale. Autore di pubblicazioni. Componente di nuclei di valutazione ed esperto in gestione delle risorse umane. Docente in corsi di formazione.

Giuseppe Debenedetto, esperto di tributi locali, autore di diverse pubblicazioni, collaboratore del quotidiano "Il Sole 24 Ore"

Augusto Sacchi, Responsabile di settore del Comune Sant'Angelo in Vado (PU). Esperto di gestioni associate.

Ha collaborato a questo numero:

- Salvatore Albanese, Esperto di diritto tributario, autore di diverse pubblicazioni in materia di fiscalità locale

Segreteria di redazione: Dott. Marco Painsi, Rag. Sara Bozzoli e Rag. Sara Facincani

Editore e proprietario: Publika S.r.l.

Via Pascoli 3, 46049 Volta Mantovana MN

Tel. 0376/1586860 - Fax 0376/1760102

Sito internet: [www.tributinews.it](http://www.tributinews.it) - [www.publika.it](http://www.publika.it)

E-mail: [info@tributinews.it](mailto:info@tributinews.it) - [info@tributinews.it](mailto:info@tributinews.it)

Distribuzione: vendita esclusivamente per abbonamento

Abbonamento annuale: Euro 200,00 iva inclusa

Nella predisposizione e preliminarmente all'invio della presente Rivista sono stati effettuati tutti i possibili controlli tecnici per verificare che i files siano indenni da virus. Ricordato che l'installazione di un'aggiornata protezione antivirus rientra comunque tra le regole fondamentali di corretta gestione di un qualsiasi sistema informatico, si declina da ogni responsabilità in ordine alla trasmissione di eventuali virus.