

# Tributi News

Quindicinale di aggiornamento  
e approfondimento professionale  
in materia di tributi locali

Anno 4  
NUMERO

# 22

15  
Novembre  
2010

## SOMMARIO

<b>POTERE DEI CLASSICI: LA DEROGA INFINITA SUI PROVENTI DA URBANIZZAZIONI (di Massimo Monteverdi).....</b>	<b>3</b>
<b>IL RIMBORSO ALLE COOPERATIVE AGRICOLE DELL'IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI (di Eugenio Piscino) .....</b>	<b>4</b>
<b><i>Corte Costituzionale ordinanza n. 298 del 15/10/2010.....</i></b>	<b>8</b>
<b>TIA SOGGETTA AD IVA? OMISSIONI E MANIPOLAZIONI DEL MEF (di Giuseppe Debenedetto) .....</b>	<b>10</b>
<b><i>Alcune riflessioni di Gianluca Bertagna.....</i></b>	<b>14</b>
<b><i>MEF circolare n. 3/DF dell'11/11/2010.....</i></b>	<b>15</b>
<b>LA FATTURA TIA E' ATTO IMPUGNABILE.....</b>	<b>19</b>
<b><i>Cassazione Sezione Tributaria ordinanza n. 22377 del 3/11/2010.....</i></b>	<b>19</b>
<b>ICI: IL GIARDINO NON PUÒ ESSERE AUTOMATICAMENTE CONSIDERATO UNA PERTINENZA DELL'ABITAZIONE .....</b>	<b>21</b>
<b><i>Cassazione Sezione Tributaria sentenza n. 22129 del 29/10/2010.....</i></b>	<b>22</b>
<b>SCADENZARIO DICEMBRE 2010.....</b>	<b>26</b>
<b>NEWS IN PILLOLE .....</b>	<b>30</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Legge di stabilità 2011: maxi emendamento del Governo e proposte di emendamenti</li><li>▪ ANACAP: audizione 4/11/2010 in commissione bicamerale di Vigilanza sull'Anagrafe tributaria</li><li>▪ ANCI - circolare 4/11/2010: Servizi pubblici - Gli adempimenti sulla costituzione o il mantenimento di società a partecipazione comunale</li><li>▪ Cassazione 22781 del 9/11/2010: ravvedimento operoso solo se non sono già iniziati accessi, ispezioni o verifiche</li><li>▪ Cassazione 22376 del 3/11/2010: contenzioso tributario - l'autotutela estingue il processo</li><li>▪ Cassazione 22370 del 3/11/2010: TARSU - presupposto ed esonero dal tributo in caso di smaltimento affidato a terzi</li><li>▪ Cassazione 22313 del 3/11/2010: revisione delle rendite anche senza sopralluogo</li><li>▪ Cassazione 22049 del 28/10/2010: TARSU - in caso di delibera tariffaria illegittima si applicano le tariffe precedenti</li><li>▪ TAR Lazio 33046 del 27/10/2010: la controversa nozione di servizio pubblico locale</li><li>▪ Agenzia del Territorio: disponibili dal 27/10/2010 le statistiche catastali</li><li>▪ CGA Regione Sicilia 1306 del 26/10/2010: niente gara per le installazioni pubblicitarie sulle strade</li><li>▪ TAR Bari 3736 del 21/10/2010: è tardiva l'impugnazione del regolamento COSAP contestualmente all'avviso di accertamento.</li><li>▪ Cassazione 21502 del 20/10/2010: ICI - fabbricati rurali solo se A6 o D10</li><li>▪ Interrogazione parlamentare del 20/10/2010: ICI - aiuto di Stato per gli enti non commerciali?</li></ul>	

tributinews.it



Abbonamenti 2011

# Tributi News

Quindicinale di aggiornamento e approfondimento professionale in materia di tributi locali

**Tributi News** è una rivista quindicinale nata con l'obiettivo di informare tempestivamente il Responsabile dell'Ufficio Tributi e il Responsabile del Servizio Finanziario dei Comuni sulle novità normative e giurisprudenziali in materia tributaria.

La rivista privilegia sempre l'aspetto "operativo" delle questioni, ponendosi costantemente dalla parte di chi è chiamato a applicarle nella pratica di tutti i giorni.

La rivista è inviata ogni quindici giorni a tutti gli abbonati tramite posta elettronica (allegato in pdf).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Nell'abbonamento è compreso:**

## Accesso gratuito a [www.tributinews.it](http://www.tributinews.it)

Il sito internet è aggiornato ogni quindici giorni con i testi normativi e le novità interpretative che interessano gli Enti Locali commentate dal comitato di redazione

## Risposta ad un quesito

Tributinews risponderà ad un quesito che l'abbonato farà pervenire in redazione. Il quesito verrà poi anche pubblicato sulla Rivista

## Prezzo invariato dal 2008

## PROMO 2 MESI GRATIS!

Tutti i **NUOVI** abbonamenti sottoscritti nei mesi di novembre e dicembre 2010 avranno scadenza **31/12/2011**.

In pratica se ti abboni subito potrai ricevere la rivista per **14 mesi invece di 12!**

(offerta valida solo per i nuovi clienti)

## Coupon di abbonamento 2011

da inviare a Publika a mezzo fax al numero 0376 1760102  
o per e-mail a: [abbonamenti@publika.it](mailto:abbonamenti@publika.it)

### Tipo Abbonamento

(barrare le opzioni desiderate)

<input type="checkbox"/>	Abbonamento a Tributi News	€ 180,00
<input type="checkbox"/>	Abbonamento a Tributi News + Contratti News	€ 240,00
<input type="checkbox"/>	Abbonamento a Tributi News + EntiLocaliNews	€ 390,00
<input type="checkbox"/>	Abbonamento a Tributi News + Contratti News + EntiLocaliNews	€ 460,00

I prezzi degli abbonamenti sono comprensivi di IVA - Possibilità di abbonamenti triennali (pagabili in 3 rate).

Sono un **NUOVO** abbonato (primo abbonamento)

Sono **GIÀ ABBONATO** ad almeno una delle riviste (rinnovo)

### Destinatario rivista

(compilare in stampatello)

La rivista dovrà essere inviata a:

Ente \_\_\_\_\_

C. A. Sig. \_\_\_\_\_

Indirizzo \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_

Cap \_\_\_\_\_ Città \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_

Partita IVA \_\_\_\_\_ Cod. Fisc. \_\_\_\_\_

Tel. \_\_\_\_\_ Fax \_\_\_\_\_

E-mail \_\_\_\_\_

### Fatturazione e pagamento

È possibile abbonarsi e iniziare subito a ricevere la rivista e richiedere di spostare emissione fattura e relativo pagamento nel 2011. (barrare qui sotto)

Richiedo la fatturazione e scadenza pagamento nel **2011**

Il pagamento va comunque effettuato **DOPO** il ricevimento della fattura. Le coordinate e tutte le istruzioni saranno riportate in fattura

I dati forniti saranno inseriti nella banca dati elettronica di Publika Srl nel rispetto di quanto stabilito dal Dlgs. n. 196/03 "Codice in materia di protezione dei dati personali". In qualsiasi momento potrà essere richiesto l'aggiornamento, la modifica o la cancellazione scrivendo al Responsabile Abbonamenti c/o Publika Srl, Via Aldo Moro 23 A/1, 46049 Volta Mantovana (MN), [info@publika.it](mailto:info@publika.it).

## POTERE DEI CLASSICI: LA DEROGA INFINITA SUI PROVENTI DA URBANIZZAZIONI

*di Massimo Monteverdi*

Il pareggio di parte corrente, nei bilanci di previsione locali, rappresenta il vero, grande obiettivo di una stagione fatta di mediazioni ostiche, tagli quasi impossibili ed entrate sempre calanti. Raggiungerlo, per i responsabili dei servizi finanziari, è come vincere un torneo di scacchi: il trionfo della logica e della freddezza di fronte a un traguardo apparentemente impossibile.

Le quadrature d'autunno, tuttavia, passano quasi sempre, per consolidata tradizione normativa, da uno stratagemma inventato un quarto di secolo fa e che ha ormai assunto il carisma dei veri classici. Nel paniere di risorse a disposizione del funzionario tipo, una dose di proventi straordinari, prima o poi, farà comunque capolino. E sull'eccezionalità dei proventi da urbanizzazioni (qualunque sia la loro denominazione ufficiale), non ha mai avuto dubbi neppure l'amministratore più spregiudicato.

La storia insegna che l'origine del vizio fu certificata dalla stessa legge che ne introduceva la disciplina generale, mitigata solamente dalla destinazione a manutenzione ordinaria del patrimonio e dalla ridotta possibilità di utilizzo (quel 30% che, per anni, ha costituito il vero ago della bilancia degli equilibri correnti). L'ormai abrogata L. n. 10/1977 (come integrata da un decreto del 1986) definiva quelle entrate come fonte da destinare a spese di investimento (selezionando addirittura tra queste, segno che di doppia eccezionalità si trattava, poiché l'elenco degli interventi finanziabili era tassativo). Allo stesso tempo, essa ammetteva esplicitamente il proprio limite. Un terzo scarso degli introiti poteva anche contribuire a sistemare la difficile questione dei preventivi: il conto vincolato, presso la Tesoreria, ne avrebbe garantito la corretta distribuzione, fungendo da perenne inviolabile cassaforte.

Eppure funzionò. La consapevolezza della possibile destinazione corrente e soprattutto della costante percentuale in deroga costituivano un elemento di continuità indispensabile per costruire bilanci attendibili.

Andatevi a leggere i quadri riassuntivi della situazione finanziaria di quegli anni (direi per tutto il decennio 1987-97, almeno): scoprirete limitati scostamenti da un esercizio all'altro e, dunque, pur nell'ambito dell'eresia contabile, un risultato concreto a favore della stabilità finanziaria degli enti.

Era un terreno a fertilità limitata, però. O meglio, tutti sapevano, senza ripeterlo ad alta voce, che al termine del periodo d'oro, quei proventi avrebbero potuto subire scostamenti preoccupanti, minando in modo deciso la credibilità degli stessi bilanci. Non di meno, i proventi in questione hanno attraversato quasi indenni ogni fase dell'evoluzione nella finanza locale. E oggi, all'eterna vigilia di una fase federalista che ne dovrebbe certificare l'abbandono, restano la chiave per chiudere i bilanci locali, con buona pace dei magistrati contabili che, ad ogni nuovo questionario, ne registrano la costante presenza a residui e competenza.

Il punto è che, meno se ne ricavano e più il legislatore ne consente l'utilizzo improprio. Veniamo da un triennio nel quale, fatto cento il totale presunto da incassare, ben settantacinque si è potuto spendere al titolo primo. Per di più, di questo settantacinque, due terzi erano destinabili a qualsiasi spesa corrente. Spinta al massimo la sua potenzialità, quest'arma rappresenta davvero un aggeggio pericoloso. Ci si fa forza, d'accordo, del fatto che, una volta sparito il conto dedicato, queste entrate non rappresenterebbero più un vincolo dal lato spesa per chi le incassa. Ma restano un'eccezione non programmabile se non entro certi limiti e, soprattutto, anche quando fosse possibile calcolare esattamente il loro ammontare prospettico (ad esempio con orizzonte triennale), il gettito varierebbe da un esercizio all'altro anche in misura sensibile, vanificando qualsiasi tentativo di consolidarne l'apporto alle spese correnti. E, con un'esposizione così significativa sul versante della spesa di funzionamento, le acrobazie per giungere al pareggio fondamentale si moltiplicherebbero.

Evidentemente, facciamo parte del club dell'utilizzo solo dopo l'incasso, unico sistema per garantire controllo nella destinazione ed equilibrio nei conti. Ciò non basta, però, a risolvere il problema di come quantificarne lo stanziamento. A differenza di un'altra entrata sensibile alle fluttuazioni di gettito, i proventi da sanzioni alle violazioni del Codice della Strada, l'introito da urbanizzazioni non è governabile se non in misura minima (si possono programmare alcune lottizzazioni, ma la scelta del privato di realizzare un ampliamento immobiliare non può certo essere indotta con la forza). Dunque, il sistema (efficace e prudente) della soglia storica si potrà applicare dopo una valutazione del gettito di almeno un

lustrò, ma dovrà essere tenuta più bassa (direi, molto più bassa) del livello medio così calcolato. Questo potrebbe vanificarne l'utilità ai fini del raggiungimento dell'agognato pareggio economico. Tuttavia è inevitabile agire così, pena l'accettazione di un grado di attendibilità delle previsioni eccessivamente rischioso.

Nella prossima legge di stabilità, o in uno dei decreti collegati (il problema è di tecnica legislativa, più che di sostanza o volontà), il legislatore proporrà per l'ennesima volta e ancora per un triennio (2011-2013) l'identica deroga approvata per il periodo che si chiude al 31 dicembre 2010. Utilizzo di una quota massima del 50% degli oneri per qualsiasi spesa corrente e un ulteriore 25% per le sole spese di manutenzione del patrimonio (che dunque potrebbero da sole utilizzare il 75% degli introiti). Lo hanno richiesto i rappresentanti dei comuni, a gran voce, in tutti i tavoli di negoziato possibili e non perché i sindaci vi siano affezionato, quanto perché sembra essere l'unico punto su cui l'esecutivo è disposto a fare concessioni. E, in effetti, pare non vi sia scelta: la conferma del blocco di aliquote e tariffe non è mai stata in discussione e i trasferimenti caleranno anche il prossimo anno (e gli enti soggetti a Patto, in particolare, sono già consapevoli dei rimaneggiamenti che subirà il titolo II se non lo rispetteranno). Tacciamo, inoltre, delle difficoltà tecniche nell'introduzione del sistema della cedolare secca che poteva rappresentare la sorpresa positiva della stagione più magra della finanza decentrata da molti anni a questa parte: ora non è più certa nemmeno la sua introduzione dal 2011.

Ci si chiede, a questo punto, quale sia il senso economico-finanziario di questa scelta, consapevole e scellerata ad un tempo. Da un lato, si impedisce ai comuni l'utilizzo della leva fiscale, dando la chiara impressione di non fidarsi del senso di responsabilità delle autonomie locali, dall'altro, si incentiva queste ultime a tenere comportamenti ben lontani dalla virtuosità contabile che si vuole promuovere ad ogni costo. L'esito di questo tira e molla non provocherà, se può essere di qualche consolazione, drammatiche conseguenze: tutti gli enti chiuderanno, prima o poi, con il pareggio di parte corrente 2011. Ma si accentuerà inevitabilmente la natura volatile degli equilibri così faticosamente e artificiosamente raggiunti. Che ciò possa preoccupare le sezioni regionali della Corte dei conti nella loro benemerita attività di controllo è un effetto collaterale sul quale rifletteranno soprattutto gli organi di revisione. Il timore degli operatori, invece, è che sulla trincea dei bilanci traballanti si sia costretti a resistere ancora per anni e le munizioni, ormai, si riducono a vista d'occhio.

---

## IL RIMBORSO ALLE COOPERATIVE AGRICOLE DELL'IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

*di Eugenio Piscino*

**Sommario:** 1. Premessa - 2. La normativa e la sua evoluzione - 3. I quattro punti dell'evoluzione - 4. Le sentenze sull'incostituzionalità - 5. Le conclusioni

### 1. PREMESSA

Con l'ordinanza n. 298 del 15 ottobre 2010, la Corte Costituzionale ha confermato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 2 comma 4 della legge finanziaria per il 2008 - legge n. 244 del 24 dicembre 2007 - nella parte in cui prevede l'irripetibilità delle somme versate, ai fini dell'Ici, dalle società cooperative agricole dirette allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile <sup>(1)</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 2135. Imprenditore agricolo - È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per silvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o

E' contrario alla Carta Costituzionale, e in particolar modo all'articolo 3, il divieto di restituzione dell'Ici versata dalle suddette cooperative agricole, negli anni precedenti al 2008, per i fabbricati strumentali destinati alla manipolazione, trasformazione, valorizzazione o commercializzazione dei loro prodotti. La norma è contraddittoria in quanto, se l'imposta fosse stata dovuta, anche per gli anni precedenti, stabilire l'irripetibilità non avrebbe avuto senso; se, invece, l'imposta non è dovuta la norma ha un senso compiuto, che però è in contrasto *palése* con la Carta e con la stessa giurisprudenza costituzionale <sup>(2)</sup>.

## 2. LA NORMATIVA E LA SUA EVOLUZIONE

E' necessario ricostruire, in via prioritaria, il complesso quadro normativo, nel quale è inserita la disposizione della finanziaria per il 2008, partendo dalla norma istitutiva dell'Ici: il d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992.

L'articolo 1 comma 2, dispone che il presupposto dell'imposta è il possesso dei fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali. Il successivo articolo 2 precisa che per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere scritta nel catasto edilizio urbano e per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicati nell'articolo 2135 del codice civile.

La norma andava letta con quanto previsto in tema di catasto edilizio urbano, nel quale dovevano essere censiti come immobili urbani, i fabbricati diversi da quelli rurali, mentre questi ultimi, in quanto non produttivi di un reddito proprio, dovevano essere iscritti nel catasto dei terreni, in uno con l'area sulla quale sorgevano. In sede di prima applicazione, pertanto, il possesso dei fabbricati rurali non costituiva un presupposto ai fini dell'applicazione del tributo.

La situazione si è evoluta, in maniera sostanziale, con il d.l. n. 557 del 30 dicembre 1993 - convertito dalla legge n. 133 del 26 febbraio 1994 - che all'articolo 9, ha previsto il censimento di tutti i fabbricati rurali e la loro iscrizione nel catasto edilizio urbano, che da quel momento assumeva la nuova denominazione di catasto dei fabbricati. Al fine di attribuire lo status di *rurale* a un fabbricato era necessario, tra l'altro, la coincidenza soggettiva fra il possessore dell'immobile e il proprietario o titolare di un altro diritto reale o personale di godimento del terreno, al quale l'immobile, benché non realizzato sullo stesso, era comunque asservito sulla base di un rapporto strumentale. Nel caso di assenza di tale strumentalità era necessario che il fabbricato stesso fosse adibito ad abitazione del titolare o dei suoi dipendenti.

L'evoluzione normativa in materia è continuata <sup>(3)</sup> con il d.P.R. n. 139 del 23 marzo 1998 che ha disposto, al comma 5 dell'articolo 1, che i fabbricati rurali, diversi dalle abitazioni, fossero censite nel catasto con la categoria D/10 - fabbricati con funzioni produttive connesse alle attività agricole. Lo stesso decreto ha poi modificato, integralmente, l'articolo 9 comma 3 del d.l. n. 557/1993, nel quale si disciplinavano i requisiti affinché un fabbricato potesse godere dello status di ruralità ai fini fiscali, eliminando qualsiasi riferimento ai fabbricati strumentali.

La disposizione ha introdotto, all'articolo 9, il comma 3-bis il quale ha precisato che il carattere della ruralità andava riconosciuto alle costruzioni strumentali alle attività agricole e cioè alle attività dirette alla coltivazione del terreno, alla silvicoltura, alla funghicoltura, all'allevamento di animali, alle attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli e zootecnici, che rientrano nel

---

dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

<sup>2</sup> Si veda anche D. Alberici, *Ici dai comuni rimborsi alle coop*, ItaliaOggi del 23 luglio 2009.

<sup>3</sup> Con la legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), il legislatore, al comma 156 dell'art. 3, ha previsto la emanazione di uno o più regolamenti di delegificazione volti alla revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali.

normale esercizio dell'agricoltura e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti almeno per la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso <sup>(4)</sup>.

La norma richiamata determinava una distinzione, all'interno dei fabbricati rurali, tra quelli destinati ad abitazione e quelli con funzione strumentale rispetto all'attività agricola; disponendo soltanto per i primi la necessaria coincidenza tra il titolare dell'immobile e del terreno agricolo. Ciò ha fatto propendere gli interpreti, che anche gli immobili strumentali all'attività delle cooperative agricole potessero ottenere i benefici fiscali relativi alla ruralità, come l'esclusione dall'assoggettamento dall'Ici, nonostante la distinzione tra il titolare del fabbricato (la cooperativa) e i titolari dei terreni agricoli asserviti (i soci della coop).

In questo quadro normativo, già abbastanza contraddittorio, si inserisce l'articolo 42-bis del d.l. n. 159/2007 che ha sostituito il comma 3-bis dell'articolo 9 del d.l. n. 557/1993 prevedendo che il carattere rurale, ai fini fiscali, vada riconosciuto alle costruzioni strumentali necessarie per lo svolgimento dell'attività agricola, di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare, a quelle destinate alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi. Da questo momento, pertanto, tali fabbricati non sono assoggettabili all'imposta.

Infine - e siamo arrivati alla norma oggetto di illegittimità costituzionale - l'articolo 2 comma 4 della legge finanziaria per il 2008, ha previsto che la restituzione di somme eventualmente versate a titolo di Ici, per i periodi di imposta precedenti al 2008, dai soggetti di cui al comma 3-bis dell'articolo 9, non è ammessa. Da più parti fu subito evidenziato la contraddittorietà della norma. Se il tributo era dovuto, fissare il divieto al rimborso era superfluo; se il tributo, invece, non fosse stato dovuto, allora la disposizione avrebbe un senso compiuto: impedire il recupero di importi versati senza una causa giustificativa, *che però urta palesemente con la giurisprudenza della Consulta*.

### 3. I QUATTRO PUNTI DELL'EVOLUZIONE

In questo susseguirsi e sovrapporsi di interventi legislativi e giurisprudenziali, a volte in contrasto tra loro, si ritiene opportuno suddividere l'arco temporale in 4 periodi.

Il primo è quello fino al 1993 nel quale, come visto, il presupposto dell'Ici è il possesso di fabbricati da iscrivere nel catasto edilizio urbano. I fabbricati rurali, in quanto non iscrivibili in detto catasto, non determinavano la sussistenza del presupposto impositivo. Fabbricati rurali erano quelli che appartenevano allo stesso proprietario del terreno ed erano destinati all'abitazione dello stesso coltivatore o al ricovero del bestiame o alla conservazione e manipolazione dei prodotti agricoli. I fabbricati di proprietà di una cooperativa, priva di terreni agricoli (di proprietà dei soci) non potevano qualificarsi come rurali e pertanto, nel 1993, erano assoggettati all'imposta <sup>(5)</sup>.

Dal 1994 al 1998 si registra l'introduzione, nell'ordinamento, dell'articolo 9 del d.l. n. 557/1993, che prevedeva il censimento dei fabbricati rurali e la loro iscrizione nel catasto edilizio, stabilendo la necessità della coincidenza tra il possessore del fabbricato e il proprietario del terreno al quale lo stesso era asservito, in un rapporto di strumentalità. La conseguenza della norma è stata che l'iscrizione dell'immobile nel catasto dei fabbricati è stata considerata condizione necessaria e sufficiente per l'applicazione dell'Ici <sup>(6)</sup>. Tale tesi è stata soppiantata dal comma 1-bis dell'articolo 23 del d.l. n. 207/2008 che, in quanto norma di interpretazione autentica, ha chiarito che non sono considerati fabbricati, benché iscritti nel catasto dei terreni, gli immobili che presentano i requisiti di ruralità.

Il terzo periodo va dal 1999 al 2007 che ha visto l'inserimento del comma 3-bis riconoscendo il carattere della ruralità fiscale alle costruzioni strumentali alle attività agricole, di cui all'articolo 29 del Tuir. Una parte della giurisprudenza, in particolar modo di legittimità, sulla base della distinzione attuata, ai fini della ruralità, tra immobili destinati a scopi abitativi e quelli con funzione strumentale allo svolgimento

---

<sup>4</sup> Si veda l'attuale articolo 32 del Tuir (ex articolo 29).

<sup>5</sup> Si veda la sentenza della Corte di Cassazione n. 1330 del 21 gennaio 2005.

<sup>6</sup> Così le sentenze della Corte di Cassazione nn. 23596/2008, 20632/2008, 15321/2008.

dell'attività agricola, ha ritenuto che anche tali ultimi immobili potessero godere dei benefici fiscali relativi alla ruralità, nonostante la distinzione tra titolare del fabbricato e titolare del terreno agricolo asservente. L'ultimo periodo va dal 2008 in poi, periodo in cui vi è stato l'intervento dell'articolo 42-bis del d.l. n. 159/2007 che ha riconosciuto lo status di ruralità ai fabbricati strumentali allo svolgimento dell'attività agricola, di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi. Alla norma non può essere attribuita natura interpretativa, in quanto con essa si è sostituito integralmente il comma 3-bis che ha, in maniera accorta, sostituito il riferimento al Tuir in favore dell'articolo 2135 del codice civile, rendendo, pertanto, possibile il riconoscimento della ruralità ai fabbricati delle cooperative che operano con i soci, indipendentemente dal collegamento con il possesso dei terreni agricoli.

#### 4. LE SENTENZE SULL'INCOSTITUZIONALITA'

Già con la sentenza n. 227 del 27 luglio 2009 la Corte Costituzionale è intervenuta sull'argomento, dichiarando l'incostituzionalità dell'articolo 2 comma 4 della legge n. 244/2007, sulla base del quale, come visto, vi è la irripetibilità delle somme versate per i periodi di imposta precedenti al 2008 dalle coop agricole <sup>(7)</sup>. Illogica e irragionevole è la situazione in cui le cooperative agricole che non hanno effettuato il pagamento dell'Ici sui fabbricati di proprietà, oggi si vedono riconoscere l'esenzione, mentre quelli che hanno comunque, effettuato il pagamento sarebbero penalizzati in quanto a loro non spettava (sulla base della norma incostituzionale) il rimborso: situazioni giuridiche identiche avrebbero scontato un trattamento diverso <sup>(8)</sup>.

Il generale diritto al rimborso era, originariamente, previsto dall'articolo 13 del d.lgs. n. 504/1992, abrogato dall'articolo 1 comma 173 della legge finanziaria per il 2007, il quale ha statuito che il rimborso delle somme versate e non dovute, deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. Il rimborso è effettuato dall'ente locale entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'apposita istanza.

Come già indicato, la norma censurata presentava elementi di contraddittorietà. Se il tributo era dovuto, fissare l'irripetibilità sarebbe stato superfluo; se il tributo non fosse stato dovuto la disposizione avrebbe un senso compiuto: impedire il recupero di importi versati senza causa, cozzando in maniera evidente con la giurisprudenza della Consulta.

Il comma 1-bis dell'articolo 23 del d.l. n. 207/2008 - c.d. milleproroghe - dispone che ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1 comma 2 della legge n. 212 del 27 luglio 2000, l'articolo 2 comma 1 lett. a) del decreto istitutivo dell'Ici, deve intendersi nel senso che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte nel catasto dei fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità. Con questa si afferma, con il valore di norma di interpretazione autentica, che le costruzioni rurali aventi le caratteristiche di cui all'articolo 9 del d.l. n. 557 non si considerano fabbricati ai fini dell'applicazione dell'imposta. La norma impugnata non può, pertanto, avere un significato diverso da quello di impedire il rimborso di un tributo il cui pagamento non era dovuto.

L'orientamento giurisprudenziale della Consulta è univoco nell'affermare *l'illegittimità costituzionale di norme le quali, posto che non è dovuta il pagamento di un tributo, dispongono l'irripetibilità di quanto sia stato versato nell'apparente adempimento della, in realtà inesistente, obbligazione* <sup>(9)</sup>.

La normativa sui fabbricati rurali è irragionevole in quanto il legislatore cade in contraddizione laddove da un lato dispone l'insussistenza del presupposto impositivo e dall'altro dispone, seppure con altra norma, limitando gli effetti di quanto già disposto, nel senso di non rendere possibile il rimborso. La norma è incompatibile con il principio di eguaglianza poiché stabilisce una disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali, determinando una situazione *peggiore* di chi ha erroneamente pagato

---

<sup>7</sup> La sentenza è commentata anche da L. Lovecchio, Rimborsi *Ici alle coop agricole*, *IlSole24Ore* del 23 luglio 2009.

<sup>8</sup> L'ordinanza n. 227/2009 della Corte Costituzionale è stata ampiamente trattata da Eugenio Piscino, *L'Ici e le cooperative agricole: la dichiarazione di incostituzionalità*, *Tributi News* n. 15/2009, Publika editore.

<sup>9</sup> Si vedono le sentenze nn. 330 del 2007, 320 del 2005, 416 del 2000 della Corte Costituzionale.

l'imposta non dovuta rispetto a chi, trovandosi nella stessa situazione, non ha effettuato alcun pagamento.

Nel giudizio di legittimità costituzionale, oggetto del commento, la Commissione tributaria provinciale di Cremona, nel procedimento tra il contribuente Latteria Sociale società cooperativa e il comune di Vescovato, ha promosso questione di legittimità dell'articolo 2 comma 4 della finanziaria per il 2008, per violazione dell'articolo 3 della Costituzione Italiana. La questione di legittimità ha riguardato la parte della norma in cui prevede l'irripetibilità delle somme versate a titolo di Ici per i periodi precedenti all'anno 2008, dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui al comma 3-bis dell'articolo 9, del d.l. n. 557 del 1993. La Ctp rimettente, è stata chiamata a giudicare, in ordine all'impugnazione del silenzio sull'istanza del contribuente per ottenere l'Ici versata per gli anni 2004 e 2005 per un fabbricato di proprietà della stessa cooperativa agricola e da questa utilizzato per l'attività di conservazione, manipolazione, trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci.

L'immobile presentava un carattere di strumentalità rispetto all'attività svolta dalla cooperativa agricola e pertanto, questo determinerebbe la ruralità dello stesso e la sua esclusione dall'Ici. Per tali motivi il contribuente ha presentato istanza di rimborso che il comune non ha esaminato. La norma in commento, per la Ctp rimettente è in contrasto con l'articolo 3 della Costituzione, in quanto discrimina tra chi avendo pagato l'imposta non ottiene il rimborso e chi non ha corrisposto nulla e non è tenuto a versarla.

La Corte Costituzionale evidenzia che già con la sentenza n. 227 del 2009, successiva all'ordinanza di rimessione, ha dichiarato, come visto, l'illegittimità costituzionale della disposizione censurata dalla Ctp di Cremona e pertanto tale rimessione è divenuta priva di oggetto, essendo stata cassata la relativa norma.

## 5. LE CONCLUSIONI

La sentenza della Corte costituzionale non affronta la questione di legittimità in quanto l'articolo richiamato nell'istanza di rimessione è stato, nel frattempo, già dichiarato illegittimo costituzionalmente.

La disparità di trattamento e l'irragionevolezza della norma censurata sono apparsi subito evidenti e questo ha determinato la dichiarazione di illegittimità costituzionale, aprendo la strada per le richieste di rimborsi Ici ai comuni da parte delle cooperative agricole che avevano provveduto ad effettuare i pagamenti.

E' da ricordare, infine, che l'articolo 136 della Costituzione dispone che, quando la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione e pertanto non produce effetti per i rapporti esauriti (sentenze passate in giudicato, accertamenti definitivi).

### **Corte Costituzionale ordinanza n. 298 del 15/10/2010**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Francesco AMIRANTE; Giudici : Ugo DE SIERVO, Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Alfonso QUARANTA, Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Giuseppe TESAURO, Paolo Maria NAPOLITANO, Alessandro CRISCUOLO, Paolo GROSSI,  
ha pronunciato la seguente

#### ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 4, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2008), promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona nel procedimento vertente tra la Latteria Sociale Ca' de' Stefani s.c.a. e il Comune di Vescovato con ordinanza del 12 giugno 2009, iscritta al n. 120 del registro ordinanze 2010 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 17, prima serie speciale, dell'anno 2010.

Udito nella camera di consiglio del 22 settembre 2010 il Giudice relatore Paolo Maria Napolitano.

Ritenuto che, con ordinanza depositata il 12 giugno 2009, la Commissione tributaria provinciale di Cremona ha sollevato questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dell'art. 2, comma 4, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2008), nella parte in cui prevede la irripetibilità delle somme versate a titolo di imposta comunale sugli immobili (ICI) per i periodi precedenti all'anno 2008 dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui alla lettera i) del comma 3-bis dell'art. 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557 (Ulteriori interventi correttivi di finanza pubblica per l'anno 1994), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, nel testo introdotto



dall'art. 42-bis del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159 (Interventi urgenti in materia economico-finanziaria, per lo sviluppo e l'equità sociale), convertito con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222;

che il rimettente riferisce di essere chiamato a giudicare in ordine alla impugnazione del silenzio formatosi sulla istanza volta ad ottenere il rimborso dell'ICI versata, riguardo agli anni di imposta 2004 e 2005, dalla Latteria sociale Ca' de' Stefani s.c.a. al Comune di Vescovato in relazione ad un fabbricato di proprietà della cooperativa istante, da questa utilizzato per la attività di conservazione, manipolazione, trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci;

che, affermata, pertanto, la strumentalità dell'immobile in discorso rispetto alla attività da essa svolta – che ne comporterebbe la “ruralità” e, di conseguenza, secondo quanto disposto dall'art. 2 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 431), la esclusione dall'ICI – la Latteria Ca' de' Stefani ha presentato l'istanza di rimborso rimasta, però, senza esito;

che il rimettente, riferiti gli argomenti addotti dalla parte ricorrente onde dimostrare la sua natura di imprenditore agricolo e, pertanto, la non soggezione all'ICI degli immobili in suo possesso che siano strumentali all'esercizio dell'impresa, aggiunge che il Comune di Vescovato, nel costituirsi, aveva sostenuto che la forma societaria attraverso la quale opera la ricorrente faceva venir meno quelle esigenze di tutela che giustificano la esclusione dall'ICI per i fabbricati rurali;

che, osserva il rimettente, il legislatore, con l'art. 2, comma 4, della legge n. 244 del 2007, ha previsto la irripetibilità di quanto versato prima del 2008 a titolo di ICI dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui alla lettera i) del comma 3-bis dell'art. 9 del decreto-legge n. 557 del 1993 in relazione alle costruzioni di cui alla medesima lettera i);

che tale disposizione è, secondo il rimettente, in contrasto con l'art. 3 della Costituzione in quanto discrimina fra chi, avendo pagato l'imposta, non è ammesso al rimborso e chi, invece, non avendo corrisposto nulla, non è tenuto a versarla;

che, dato atto che analoga questione di legittimità costituzionale già è stata sollevata da altra Commissione tributaria, il rimettente rileva che, sulla base delle legislazione vigente, il ricorso dovrebbe essere rigettato;

che, dato che ritiene indubbia la strumentalità del fabbricato di proprietà della Latteria Ca' de' Stefani rispetto alla attività agricola dalla medesima svolta, solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 4, della legge n. 244 del 2007, poiché siffatta disposizione, che spiega i suoi effetti anche riguardo agli anni di imposta oggetto della istanza di rimborso, violerebbe, ad avviso del rimettente, il principio di ragionevolezza in quanto, impedendo il riconoscimento in favore della ricorrente del diritto al rimborso dell'imposta non dovuta, crea un'ingiustificata disparità di trattamento fra chi avendo versato l'imposta non ha diritto alla ripetizione e chi, non avendola versata, non è più tenuto al pagamento.

Considerato che, la Commissione tributaria provinciale di Cremona ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 4, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2008), nella parte in cui prevede la irripetibilità delle somme versate a titolo di imposta comunale sugli immobili (di seguito ICI) per i periodi precedenti all'anno 2008 dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui alla lettera i) del comma 3-bis dell'art. 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557 (Ulteriori interventi correttivi di finanza pubblica per l'anno 1994), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, nel testo introdotto dall'art. 42-bis del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159 (Interventi urgenti in materia economico-finanziaria, per lo sviluppo e l'equità sociale), convertito con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, deducendone il contrasto con l'art. 3 della Costituzione in quanto, premessa la esclusione dall'ambito applicativo dell'ICI del possesso da parte delle Società cooperative agricole delle costruzioni strumentali allo svolgimento delle attività di cui all'art. 2135 del codice civile, non consente la ripetizione di quanto da esse già pagato a titolo di ICI, così creando un'ingiustificata disparità di trattamento fra chi, avendo pagato, non ha diritto al rimborso, e chi, non avendo pagato, non è tenuto ad alcun versamento;

che questa Corte, con sentenza n. 227 del 2009, successiva alla ordinanza di rimessione, già ha dichiarato la illegittimità costituzionale della disposizione censurata dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona;

che, per effetto di tale sentenza, la questione di legittimità costituzionale della medesima disposizione è divenuta priva di oggetto;

che deve, pertanto, essere dichiarata la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale relativa alla detta disposizione.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

per questi motivi

#### LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 4, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2008), sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 6 ottobre 2010.

F.to:

Francesco AMIRANTE, Presidente

Paolo Maria NAPOLITANO, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 15 ottobre 2010.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: DI PAOLA

### **Riferimenti normativi**

#### **Art. 2, comma 4 legge finanziaria 2008**

4. Non è ammessa la restituzione di somme eventualmente versate a titolo di imposta comunale sugli immobili ai comuni, per periodi di imposta precedenti al 2008, dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui alla lettera *i*) del comma 3-*bis* dell'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, introdotta dall'articolo 42-*bis* del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, in relazione alle costruzioni di cui alla medesima lettera *i*).

---

## **TIA SOGGETTA AD IVA? OMISSIONI E MANIPOLAZIONI DEL MEF** *di Giuseppe Debenedetto*

**Sommario:** 1. Premessa - 2. Considerazioni preliminari - 3. Sulla possibilità di passare alla TIA del codice ambientale (TIA2) - 4. Sulla natura extratributaria della TIA2 - 5. Sulla presunta identità sostanziale tra TIA1 e TIA2 - 6. Sulla natura extratributaria della TIA1

### **1. Premessa**

Con la circolare n. 3 dell'11/11/2010 il Ministero dell'Economia e della Finanze - del tutto inaspettatamente - ha affermato che la TIA è soggetta ad IVA. Si tratta di conclusioni non condivisibili e per questo motivo quella che per il MEF è un'affermazione, per noi resta tuttora un interrogativo, che in realtà dovrebbe trasformarsi in senso negativo.

Vedremo peraltro come le argomentazioni utilizzate dal MEF finiscono per ignorare completamente alcuni elementi rilevanti (che dimostrano l'esatto contrario) e quindi sono in qualche modo "omissive", oltre a contenere una terminologia suggestiva che sembra forzare o manipolare la realtà, quantomeno quella giuridica.

### **2. Considerazioni preliminari**

E' singolare osservare come all'inizio della Circolare il MEF preannunci l'intenzione di voler "*pervenire alle seguenti conclusioni*":

- i regolamenti TARSU e quella con i quali è stata introdotta la TIA del Ronchi (d.lgs. n. 22/97) in via sperimentale, conservano sostanzialmente la loro validità;
- i comuni possono introdurre la TIA del codice ambientale (d.lgs. n. 152/2006);
- le disposizioni contenute nel d.l. 78/2010 circa la natura giuridica della TIA del codice ambientale si applicano anche alla TIA del Ronchi, cioè a quella attualmente applicata dai comuni.

In disparte il merito (sul quale diremo più avanti), la circolare parte con un vizio di fondo poiché anticipa le conclusioni che invece dovrebbero trarsi alla fine di un percorso argomentativo e non prima. In sostanza si guarda più all'obiettivo finale (cioè alle conclusioni) ed in funzione di ciò si confeziona una motivazione che possa supportare tale obiettivo. Sul punto mi sono permesso di chiedere alcune riflessioni al mio amico Gianluca Bertagna, che non si occupa di tributi locali e quindi non corre il rischio

di condizionamenti di alcun genere: è interessante osservare cosa succederebbe nella nostra vita quotidiana se ragionassimo al contrario, cioè partendo dalle conclusioni <sup>(10)</sup>.

### 3. Sulla possibilità di passare alla TIA del codice ambientale (TIA2)

Il MEF sostiene che i comuni possono introdurre la nuova TIA del codice ambientale, essendo cessato il blocco del regime di prelievo ed in virtù di quanto disposto dal comma 2-quater dell'art. 5 del d.l. 208/2008 che consente ai comuni di adottare la TIA in caso di mancata adozione, entro il 30 giugno 2010, del regolamento previsto dall'art. 238, comma 6, del d.lgs. n. 152/2006.

Il realtà l'operazione di passare alla TIA2 è tutt'altro che pacifica, in quanto il d.l. 208/2008 fa riferimento alla "tariffa integrata ambientale (TIA)" <sup>(11)</sup> da adottare "ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti". Ebbene, non solo manca un esplicito riferimento alla TIA del codice ambientale, ma la precisazione contenuta nella norma (cioè il rinvio alle "disposizioni legislative e regolamentari vigenti") rende di per sé inapplicabile l'art. 238 del d.lgs. n. 152/2006 perché tale disposizione legislativa non è operativa <sup>(12)</sup> in quanto manca l'apposito regolamento statale che completi la disciplina della nuova TIA.

Pertanto, sarebbe attualmente possibile ritornare ad un sistema tariffario "transitorio" e "sperimentale", cioè a quella fase interrotta dal blocco di regime del prelievo, cessato il 30 giugno 2010. I comuni devono quindi fare riferimento al DPR n. 158/99 (metodo normalizzato) - quale unica disposizione vigente - almeno fino all'adozione del regolamento statale previsto dall'art. 238 del d.lgs. n. 152/2006. Insomma la vigenza del DPR n. 158/2009 esclude l'applicazione dell'art. 238 del d.lgs. n. 152/2006 e viceversa: si tratta in sostanza di due regimi alternativi, il primo è legato alla TIA del Ronchi (eventualmente utilizzabile per la TARSU), mentre il secondo risulta tuttora in *stand-by* in quanto manca l'apposito regolamento statale attuativo.

In sostanza deve escludersi l'applicabilità di una disciplina "ibrida" risultante dalla combinazione tra il citato art. 238 e il DPR n. 158/99 (metodo normalizzato) <sup>(13)</sup>, anche perché si tratta di due discipline per alcuni versi incompatibili, ad esempio per quanto riguarda la copertura dei costi del servizio, che per il DPR n. 158/99 deve essere integrale mentre per il d.lgs. n. 152/2006 deve essere graduale, e ciò ovviamente si riflette sulla determinazione delle tariffe.

In conclusione, riteniamo che dal 1° gennaio 2011 i comuni in regime Tarsu possono effettuare il passaggio al sistema tariffario in via sperimentale e transitoria, operazione che francamente ci sentiamo di sconsigliare per almeno due ragioni: 1) si tratta di fare un salto nel buio, non essendo chiaro a quale normativa fare riferimento; 2) è possibile introdurre alcuni parametri del sistema tariffario pur rimanendo in regime Tarsu. Meglio quindi attendere l'adozione del regolamento statale previsto dall'art. 238 del d.lgs. n. 152/06.

### 4. Sulla natura extratributaria della TIA2

Le conclusioni del MEF, circa la natura extratributaria della TIA del codice ambientale, si basano sull'art. 14, comma 33, del d.l. n. 78/2010 (convertito in legge n. 122/2010) secondo cui "Le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente

---

<sup>10</sup> Le riflessioni di GIANLUCA BERTAGNA sono riportate alla conclusione dell'intervento.

<sup>11</sup> Si tratta peraltro di una definizione che non trova alcun preciso riferimento normativo né nell'art. 49 del d.lgs. n. 22/97 (c.d. decreto "Ronchi") né nell'art. 238 del d.lgs. n. 152/2006 (codice ambientale), che parlano entrambi di "tariffa per la gestione dei rifiuti urbani".

<sup>12</sup> La disposizione contenuta nell'art. 238 del d.lgs. n. 152/2006 dovrebbe ritenersi non vigente in virtù di quanto previsto dal comma 11 del medesimo art. 238, secondo cui "sino alla emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti".

<sup>13</sup> In tal senso, GIUSEPPE DEBENEDETTO, *Possibile in teoria l'addio alla Tarsu*, ne *Il Sole 4 Ore* del 5/7/2010.

*alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria”.*

Ebbene, abbiamo in diverse sedi criticato il contenuto della norma per diverse ragioni: 1) è riferita ad un prelievo non ancora in vigore e quindi non si comprende il senso della sua portata interpretativa (e quindi retroattiva); 2) attribuisce la natura extratributaria ad un'entrata la cui disciplina presenta invece tutte le caratteristiche tipiche di un tributo, non potendo peraltro la natura giuridica di un prelievo dipendere dalla sua etichetta (cioè dalla definizione legislativa); 3) la giurisprudenza costituzionale ed ordinaria si è più volte espressa a favore della natura tributaria della TIA, quindi un eventuale intervento legislativo non avrebbe potuto ignorare le recenti decisioni dei massimi organi giurisdizionali; 4) il cambio di giurisdizione - dalle commissioni tributarie all'autorità giudiziaria ordinaria (Tribunale e Giudice di Pace) - avviene senza modificare espressamente l'art. 2 del d.lgs. n. 546/92, che continua tuttora a prevedere la giurisdizione delle commissioni tributarie.

E' vero che la recente giurisprudenza non si è assolutamente pronunciata in ordine alla TIA2, trattandosi di un'entrata non ancora applicata dai comuni, ma deve al riguardo evidenziarsi che la natura tributaria del prelievo appare confermata dall'art. 238 del d.lgs. n. 152/06 ed in particolare dal presupposto impositivo, che resta tuttora ancorato alla mera occupazione dei locali e non già all'effettiva produzione dei rifiuti. In sostanza sono presenti nella TIA2 tutti i parametri utilizzati dalla giurisprudenza per definire la natura tributaria di un'entrata: doverosità della prestazione; mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti; collegamento della prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante. Senza considerare, poi, la previsione degli "indici reddituali", che costituiscono i parametri tipici dell'imposta, cioè del prelievo tributario per eccellenza, senz'altro incompatibili con un'entrata di natura privatistica.

Non può quindi ritenersi condivisibile la conclusione del MEF in ordine alla natura extratributaria di entrambi i prelievi. Si giungerebbe così ad ignorare il chiaro ed inequivocabile orientamento giurisprudenziale formatosi sulla TIA1, questione che affronteremo nel paragrafo 6.

Ovviamente il MEF si limita a prendere atto del recente intervento legislativo, senza fare alcuna considerazione critica, anche perché si tratta pur sempre di una disposizione esistente (ancorché manifestamente illegittima) almeno sino a successive modifiche ovvero sino ad eventuale pronuncia di incostituzionalità della stessa.

Ci sembra tuttavia una forzatura attribuire ad una norma un significato completamente diverso da quello che si evince dalla lettura della stessa, basandosi peraltro su motivazioni apparenti, suggestive e metagiuridiche.

## **5. Sulla presunta identità sostanziale tra TIA1 e TIA2**

Partendo dal presupposto che la TIA2 è un'entrata extratributaria, il MEF perviene alla conclusione che anche la TIA1 ha la stessa natura giuridica, trattandosi di due prelievi con "identità sostanziale" e ciò per le seguenti ragioni: a) sono regolati dalle stesse fonti normative; b) la possibilità di introdurre la TIA2 viene attribuita ai comuni; c) le Autorità Territoriali d'Ambito sono soppresse.

Ebbene, in disparte il fatto che l'analogia delle due entrate viene supportata da elementi che prescindono dal presupposto impositivo ovvero dalla loro concreta disciplina applicativa (che invece sarebbe stato meglio esaltare, ma avrebbe condotto in tutt'altra direzione), si tratta in ogni caso di prelievi introdotti da diverse disposizioni normative ancorché vi siano dei punti di contatto comuni: affermare quindi che sono regolati dalle "stesse fonti normative" ci sembra piuttosto arduo. La circostanza poi che l'art. 5, comma 2-*quater* del d.l. 208/2008 attribuisce ai comuni la possibilità di introdurre la TIA è un argomento che dovrebbe dimostrare l'impossibilità di passare alla TIA2 perché l'art. 238 prevede che siano le Autorità Territoriali d'Ambito a determinare la tariffa e non già i comuni. Inoltre la soppressione delle Ato - disposta a decorrere dal 2011 - non comporta il recupero diretto da parte dei comuni delle funzioni attribuite alle Ato, dal momento che la decisione sul punto spetta alle singole regioni.

Viene subito da chiedersi, alla luce delle considerazioni del MEF, come mai non sia stato adottato il regolamento statale previsto dall'art. 238 d.lgs. n. 152/06, almeno così si sarebbe potuto sostenere più agevolmente che la TIA2 è soggetta ad IVA, trattandosi in tal caso dell'unico prelievo applicabile dai comuni. Invece il MEF, partendo dal presupposto che la TIA2 ha natura di corrispettivo afferma che sarebbe irrazionale attribuire alla TIA1 una natura giuridica diversa: *ergo*, entrambi i prelievi sono soggetti ad IVA. Non solo: grazie ad un "*anello di congiunzione operato dal Legislatore*" (!?), i comuni

che applicano attualmente la TIA1 in concreto adottano già il regime TIA2, quindi non è necessaria alcuna innovazione regolamentare.

Ci vengono subito in mente due riflessioni: 1) il comune ha regolamentato la TIA configurandola un'entrata tributaria ma può allo stesso tempo applicare la medesima disciplina anche se in realtà è un corrispettivo (una sorta di disturbo dissociativo che ricorda "lo strano caso del dr. Jekyll e di mr. Hyde"); 2) probabilmente si tratta di un uso inconsapevole delle parole oppure di una manipolazione del loro significato (<sup>14</sup>).

## 6. Sulla natura extratributaria della TIA1

Il discorso del MEF si fa pericolosissimo nel punto in cui sostiene la natura extratributaria della TIA1. Possiamo al limite accettare le considerazioni sulla natura extratributaria della TIA2, in quanto trovano supporto in una disposizione legislativa (ancorché criticabile), ma la medesima operazione sulla TIA1 non è ammissibile perché il diritto "vivente" non lo consente.

Ci riferiamo in particolare alle diverse pronunce della Corte Costituzionale e delle Sezioni Unite della Cassazione, che vengono incredibilmente ignorate dal MEF (non si tratta, peraltro, dell'unica omissione). Ebbene, l'interprete potrebbe tranquillamente ignorare una circolare ministeriale (trattandosi di indicazioni non vincolanti) ma non può fare altrettanto nei confronti di una pronuncia della Cassazione, specie se adottata dalle Sezioni Unite, che sono di un'autorevolezza tale da somigliare ai "precedenti vincolanti" (oltre al fatto che sono vincolanti per le Sezioni Semplici).

Pensiamo semplicemente ad un contenzioso che percorre tutti i gradi di giudizio (commissione tributaria provinciale, commissione tributaria regionale) e perviene all'esame della Cassazione: è pacifico che in tale sede la Sezione Tributaria non potrà che confermare l'orientamento delle Sezioni Unite (<sup>15</sup>). Si forma così una sorta di "diritto vivente", cioè le norme vivono di un certo significato normativo sempre uguale.

Affermare la natura extratributaria della TIA significa quindi andare controcorrente, eludere il chiaro orientamento giurisprudenziale, manipolare la realtà dei fatti, ecc.

Vediamo subito quali sono le pronunce ignorate dal MEF. In primo luogo quelle della Corte costituzionale: sentenza n. 238/2009, ordinanze n. n. 300/2009 e 64/2010.

In particolare, con la sentenza n. 238/2009 la Consulta si è soffermata anche sulla questione dell'IVA, che è stata ritenuta inapplicabile e ciò a prescindere dalle diverse risoluzioni contrarie dell'Agenzia delle Entrate.

E' stata messa tuttavia in dubbio la valenza interpretativa delle conclusioni cui è giunto il giudice costituzionale, rilevando che la pronuncia della Consulta non è vincolante in quanto non ha dichiarato l'illegittimità di una norma. Si tratta di un rilievo di natura formale, che non cambia la sostanza delle cose, anche perché la legislazione interna non prevede espressamente l'obbligo di assoggettamento a Iva della Tia (<sup>16</sup>).

Inoltre non è possibile ignorare la portata interpretativa della decisione della Consulta, peraltro confermata dallo stesso Presidente della Corte Costituzionale, che nella relazione di inizio anno giudiziario ha segnalato la sentenza n. 238/2009 tra le decisioni che, ancorché di rigetto formalmente non interpretative, reca una motivazione in cui la Corte ha proceduto ad una interpretazione delle disposizioni impugnate, chiarendone l'esatta portata e giungendo ad esiti sostanzialmente analoghi a quelli propri di una decisione interpretativa di rigetto (<sup>17</sup>).

---

<sup>14</sup> Questione peraltro affrontata dall'ultimo libro di GIANRICO CAROFIGLIO, "La manomissione delle Parole".

<sup>15</sup> E' praticamente ciò che sta accadendo in materia di ICI-fabbricati rurali: oltre cento sentenze della Sezione Tributaria, tutte conformi a quanto in precedenza affermato dalle Sezioni Unite. Sul tema si rinvia a "ICI e fabbricati rurali tra "diritto vivente" e possibili soluzioni legislative", in TN n. 18/2010.

<sup>16</sup> GIUSEPPE DEBENEDETTO, *Iva da cancellare subito in attesa del legislatore*, ne *Il Sole 24 Ore* del 22/3/2010.

<sup>17</sup> Si veda la "RELAZIONE SULLA GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE DEL 2009", illustrata alla stampa dal Presidente della Corte Costituzionale il 25/2/2010, pag. 57.

Insomma, nella sostanza siamo di fronte ad una decisione dalla portata interpretativa, che ha peraltro trovato ulteriore conferma nelle successive ordinanze n. 300/2009 e 64/2010.

La questione è stata peraltro superata dalle Sezioni Unite con due recenti pronunce: la sentenza n. 8313/2010 <sup>(18)</sup> e l'ordinanza n. 14903/2010 <sup>(19)</sup>. In particolare, la sentenza n. 8313/2010 rafforza la natura tributaria della Tia ed afferma l'impossibilità per il legislatore di attribuire alla Tia natura privatistica. Sofferamoci su quest'ultimo punto. Le Sezioni Unite non solo prendono atto, senza alcun tentennamento, delle conclusioni della Consulta, ma affermano che la Tia non può essere trasformata in un'entrata di tipo diverso se non a seguito di un mutamento della disciplina positiva. Il che equivale a dire che in base alla disciplina vigente non ci sono dubbi che la TIA sia un'entrata di natura tributaria.

In sostanza fino a quando la pretesa creditoria pubblica è ancorata ad un presupposto stabilito *ex lege*, senza possibilità di scelta da parte del soggetto passivo, l'obbligazione conserva necessariamente natura tributaria e, in quanto tale, deve essere imposta da un ente pubblico.

Conseguentemente la natura tributaria della TIA non può essere mutata se non sganciando l'obbligazione dal presupposto impositivo. *Ergo*, nell'attuale quadro normativo non esiste alcun margine interpretativo per giungere alla conclusione che si tratta di un corrispettivo.

Pertanto il legislatore non può attribuire alla TIA natura privatistica, perché la natura giuridica di un'entrata non dipende né dall'etichetta (cioè dalla definizione nominalistica) né da una norma interpretativa introdotta dal legislatore, perché in tal caso la disposizione si porrebbe in contrasto alla disciplina del prelievo e sarebbe peraltro manifestamente incostituzionale <sup>(20)</sup>.

Tutte considerazioni che avrebbero compromesso irrimediabilmente le conclusi raggiunte dal MEF, il quale le ha ignorate e si è basato esclusivamente su un ordine del giorno (che non ha alcuna valenza interpretativa) e su una prassi costante dell'Amministrazione finanziaria. Peccato che tra le diverse risoluzioni citate manca proprio quella più recente, adottata il 21/7/2010 dall'Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Normativa (Roma), secondo cui *“le fatture relative al servizio di gestione dei rifiuti urbani, nei rapporti con l'utente del servizio, devono essere emesse senza applicazione dell'IVA”*

#### **Alcune riflessioni** (di Gianluca Bertagna)

Pensavo che le Circolari interpretative contenessero delle osservazioni, delle analisi, dei ragionamenti. Alla luce delle considerazioni svolte, sarebbe poi stato possibile giungere a delle conclusioni.

Il Mef insegna che non è così e che ancora una volta è possibile invertire l'ordine degli addendi. La premessa alla Circolare n. 3/DF in materia di Tia è quanto mai emblematica: *“Al riguardo, con la presente si intende pervenire alle seguenti conclusioni”*.

Rileggo.

E rileggo ancora.

Prima stabilisco la conclusione a cui voglio arrivare e poi mi impegno a cercare il materiale a sostegno del mio obiettivo.

Niente di più semplice. Il percorso è quindi invertito.

Stabilisco un risultato e trovo tutto ciò che mi supporta per raggiungerlo.

Va da sé che è inutile citare tutto ciò che non è a favore della mia tesi.

Perché se *voglio* giungere a quelle conclusioni, faccio delle gran belle sforbiciate e nel marasma delle interpretazioni e sentenze avute, mi avvaloro dell'utilizzo solo di quelle confacenti alle mie priorità.

Probabilmente se avessi voluto addivenire alle considerazioni opposte, mi sarei ricordato che c'era tutta una serie di giurisprudenza consolidata che invece, nel caso specifico, non è stata riportata.

Ovvio: non era questo l'obiettivo che il Mef voleva raggiungere.

<sup>18</sup> In TN n. 8/2010.

<sup>19</sup> In TN n. 14/2010.

<sup>20</sup> La Corte costituzionale ha più volte affermato che le norme di interpretazione autentica sono legittime solo se il significato rientra tra le possibili letture del testo originario, ovvero attribuiscono alla disposizione interpretata uno dei significati ricompresi nell'area semantica della disposizione (Corte cost. nn. 362/2008 e 330/2007).

Io ad esempio domani mattina mi sveglierò con l'idea di giungere a sera pervenendo a questa conclusione: sarà una bella giornata.

Per far questo ricorderò che splendeva il sole. Ma di certo mi dimenticherò che:

- avevo dormito solo tre ore visto che il piccolo Paolo ha pianto tutta la notte;
- accompagnando Lorenzo al campo di calcio ci siamo dimenticati delle scarpe, sono tornato a casa, ma siamo rimasti chiusi fuori, abbiamo rincorso i compagni, ma arrivando in ritardo mi sono preso gli insulti dell'allenatore;
- al rientro Matteo giocando in casa aveva rotto il televisore e ci sarebbe stato il derby;
- mia moglie era incavolata perché non le era venuto l'impasto e ovviamente era colpa mia che non la portavo mai fuori a pranzo.

Però, domani sarà stata una bella giornata. Perché io intendo proprio giungere a queste conclusioni. Nonostante tutto.

**Circolare n. 3/DF dell'11/11/2010**  
 MINISTERO  
 DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE  
 DIPARTIMENTO DELLE FINANZE  
 IL DIRETTORE GENERALE DELLE FINANZE

PROT. 23148

AI COMUNI  
 LORO SEDI

ALL'ASSOCIAZIONE NAZIONALE DEI  
 COMUNI ITALIANI (ANCI)  
 ROMA

**OGGETTO: Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), tariffa di igiene ambientale di cui all'art. 49 del D. Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 e tariffa integrata ambientale di cui all'art. 238 del D. Lgs. 3 aprile 2006, n. 152. Chiarimenti in merito alle problematiche sulla vigenza delle normative relative alle diverse tipologie di prelievo.**

Pervengono alla Scrivente numerose richieste di chiarimenti in merito alle problematiche sulla vigenza delle normative relative alle diverse tipologie di prelievo concernenti la gestione dei rifiuti solidi urbani, diretti a sciogliere i nodi sull'applicabilità della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) di cui al Capo III del D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, della tariffa di igiene ambientale (TIA1) prevista dall'art. 49 del D. Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, nonché della tariffa integrata ambientale (TIA2) di cui all'art. 238 del D. Lgs. 3 aprile 2006, n. 152.

Al riguardo, con la presente circolare si intende pervenire alle seguenti conclusioni:

- i regolamenti già approvati dai comuni che avevano introdotto la TARSU e, in via sperimentale, la TIA1 conservano sostanzialmente la loro validità e possono essere adattati all'evoluzione interpretativa della normativa vigente;
- i comuni possono introdurre la TIA2, poiché entro il 30 giugno 2010 non è stato emanato il regolamento previsto dall'art. 238, comma 6, del D. Lgs. n. 152 del 2006;
- si applicano anche alla TIA1 le nuove disposizioni recate dall'art. 14, comma 33, del D. L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, il quale ha previsto in ordine alla TIA2 che le disposizioni di cui all'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006, *“si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria”*.

Sulla base di tali premesse si procede alla ricostruzione del complesso quadro normativo che interessa la materia.

### 1. IL QUADRO NORMATIVO

L'art. 49, comma 1, del D. Lgs. n. 22 del 1997 aveva previsto che *“la tassa per lo smaltimento dei rifiuti di cui alla sezione II del Capo XVIII del titolo III del testo unico della finanza locale, approvato con Regio Decreto 14 settembre 1931, n. 1175, come sostituito dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915, ed al capo III del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, è soppressa a decorrere dai termini previsti dal regime transitorio, disciplinato dal regolamento di cui al comma 5, entro i quali i comuni devono provvedere alla integrale copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani attraverso la tariffa di cui al comma 2”*.

I comuni avrebbero, quindi, dovuto istituire una tariffa, la TIA1, diretta a coprire, a norma del comma 2 del citato art. 49, *“i costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette a uso pubblico”* proprio a decorrere dai termini previsti dal regime transitorio, disciplinato dal regolamento di cui al comma 5 dello stesso art. 49. Detto regolamento, concernente *“norme per l'elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani”*, è stato approvato con il D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, il cui art. 11 prevedeva i termini per la soppressione della TARSU e la contemporanea operatività della TIA1.

Tali termini hanno subito diverse proroghe, soprattutto in considerazione delle difficoltà che gli enti locali avrebbero incontrato per un regolare avvio dell'articolata disciplina della TIA1 e per l'applicazione del metodo normalizzato. L'ultima di dette proroghe è stata prevista dall'art. 1, comma 134, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) e, pertanto, alla data del 31 dicembre 2007 sarebbe terminato il periodo transitorio e dal successivo 1° gennaio 2008 tutti i comuni sarebbero stati obbligati ad applicare la TIA1.

Si deve anche rammentare che il legislatore aveva previsto, prima della scadenza di detto periodo transitorio, la possibilità per i comuni di deliberare l'istituzione della TIA1 in via sperimentale, ai sensi del combinato disposto dei commi 1-bis e 16 dell'art. 49, determinando, in tal modo, la contemporanea applicazione delle due forme di prelievo.

In tale contesto deve essere inserita la riforma introdotta dal D. Lgs. n. 152 del 2006, recante *“Norme in materia ambientale”*, che all'art. 238, comma 1, prevede l'istituzione di una nuova tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (TIA2) che *“costituisce il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e ricomprende anche i costi indicati dall'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36”*.

Lo stesso comma 1 dell'art. 238 dispone che *“la tariffa di cui all'articolo 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11”*, a norma del quale *“sino alla emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti”*, che si identificano esclusivamente nell'insieme dei regolamenti di applicazione della TARSU e della TIA1 introdotta in via sperimentale.

Si deve, altresì, precisare che l'art. 264, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 152 del 2006 dispone l'abrogazione del D. Lgs. n. 22 del 1997 e prevede, inoltre, che *“Al fine di assicurare che non vi sia alcuna soluzione di continuità nel passaggio dalla preesistente normativa a quella prevista dalla parte quarta del presente decreto, i provvedimenti attuativi del citato decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, continuano ad applicarsi sino alla data di entrata in vigore dei corrispondenti provvedimenti attuativi previsti dalla parte quarta del presente decreto”*. Tra i provvedimenti attuativi del D. Lgs. n. 22 del 1997 rientra sicuramente il D.P.R. n. 158 del 1999.

Per impedire l'insorgenza di ulteriori incertezze applicative nelle more della completa attuazione delle disposizioni del D. Lgs. n. 152 del 2006, l'art. 1, comma 184, lett. a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha stabilito che *“il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006 resta invariato anche per l'anno 2007”*. Norme di analogo contenuto sono state previste anche per l'anno 2008 dall'art. 1, comma 166, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e, per l'anno 2009, dall'art. 5, comma 1, del D. L. 30 dicembre 2008, n. 208, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 13.

Al contempo, il comma 2-quater dell'art. 5 dello stesso D. L. n. 208 del 2008, ha previsto originariamente che *“Ove il regolamento di cui al comma 6 dell'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, non sia adottato dal Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare entro il 30 giugno 2009, i comuni che intendano adottare la tariffa integrata ambientale (TIA) possono farlo ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti”*.

Successivamente l'art. 23, comma 21, del D. L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, ha differito il termine del 30 giugno 2009 al 31 dicembre 2009.

Infine, detto termine è stato prorogato al 30 giugno 2010 dall'art. 8, comma 3, del D. L. 30 dicembre 2009 n. 194, convertito dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

La lettura del combinato disposto dei commi 1 e 2-quater dell'art. 5 del D. L. n. 208 del 2008 evidenzia il venir meno del blocco del regime di prelievo che si è, quindi, definitivamente concluso nel 2009 e la facoltà concessa ai comuni di adottare il nuovo regime TIA2, operazione che di fatto sarebbe stata loro preclusa in caso di proroga del blocco.

Successivamente è intervenuto il comma 33 dell'art. 14, del D. L. n. 78 del 2010, il quale ha previsto in ordine alla TIA2 che *“le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria”*.

In questo quadro normativo alquanto intricato, numerosi comuni hanno sollevato comprensibili dubbi in ordine al prelievo tributario applicabile in materia di gestione di rifiuti e se sulla TIA1 possa continuare ad essere applicata l'IVA a seguito della norma appena riportata. Per cui appare indispensabile procedere ad una lettura sistematica delle disposizioni innanzi enucleate.



## 2. L'ATTUALE SCENARIO IN MATERIA DI PRELIEVO SUI RIFIUTI

Dal combinato disposto dell'insieme delle norme che regolano nel complesso la materia in esame e, in particolare, dei richiamati commi 1 ed 11 dell'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006, emerge che i regolamenti TARSU e TIA1, già vigenti, continuano ad esplicare i loro effetti, fino a quando i comuni non dispongano facoltativamente di effettuare il passaggio a TIA2 oppure fino a quando non venga emanato il regolamento di cui al comma 6 dell'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006 che obbligherebbe tutti i comuni ad applicare la TIA2.

Dalla ricostruzione normativa effettuata si possono presentare i seguenti scenari che offrono una proficua gamma di opportunità percorribili dai comuni che si contrappone alla rigidità normativa che ha caratterizzato la materia negli ultimi anni. In definitiva, le soluzioni che si prospettano consentono ai comuni di mantenere il regime sia della TARSU che della TIA1 oppure di istituire facoltativamente la TIA2.

### 2.1. COMUNI CHE ALLA DATA DEL 31 DICEMBRE 2009 ERANO IN REGIME DI TARSU

Per i comuni in questione non si pongono particolari problemi, poiché possono continuare ad applicare la TARSU utilizzando eventualmente, ai fini della determinazione delle tariffe, i criteri delineati nel D.P.R. n. 158 del 1999, operazione da ritenere senz'altro possibile secondo quanto affermato:

- nella circolare n. 25/E del 17 febbraio 2000, in cui è stato chiarito che *“risulta sostanzialmente coerente con il principio dell'art. 65 l'utilizzazione dei criteri dettati dal metodo normalizzato per la determinazione della tariffa della tassa”*;
- nella decisione n. 750 del 10 febbraio 2009, in materia di TARSU, in cui il Consiglio di Stato ha posto in evidenza come il D.P.R. n. 158 del 1999 *“non fissa solo un metodo per la determinazione della qualità e quantità di rifiuti solidi urbani prodotti per categorie di utenza, ma persegue anche lo scopo di stabilire il metodo sulle base del quale gli Enti locali devono calcolare la tariffa stessa”*.

### 2.2. COMUNI CHE AVEVANO GIÀ INTRODOTTO IN VIA SPERIMENTALE LA TIA1

Il complesso delle disposizioni normative di riferimento consente di affermare che anche per questi comuni non si pongono particolari problemi, poiché possono continuare ad applicare i propri regolamenti già vigenti nel 2006, anno in cui è entrato in vigore il D. Lgs. n. 152 del 2006.

In particolare, si deve tenere in considerazione il comma 33 del citato art. 14 del D. L. n. 78 del 2010 che contiene una disposizione di interpretazione autentica in base alla quale la TIA2 non ha natura tributaria e, conseguentemente, è soggetta ad IVA.

In sede di conversione del decreto-legge appena citato, infatti, il Governo ha accolto l'Ordine del Giorno n. 9/3638/55 presentato alla Camera dei deputati dall'On.le Bruno Murgia in base al quale detto comma 33 dell'art. 14 deve essere interpretato, fino all'entrata in vigore della TIA2, nel senso che anche la TIA1 non ha natura tributaria ed è, pertanto, soggetta ad IVA.

Si esprime, quindi, il parere che la TIA1 debba continuare ad essere assoggettata all'IVA, come già sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nei diversi interventi che si sono succeduti nel tempo, vale a dire la circolare n. 111 del 21 maggio 1999 della Direzione centrale fiscalità locale del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, la risoluzione della Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle entrate n. 25 del 5 febbraio 2003 e la risoluzione della stessa Direzione dell'Agenzia delle entrate n. 250 del 17 giugno 2008.

A tale conclusione si può pervenire sulla base della lettura sistematica delle seguenti disposizioni:

- l'art. 14, comma 33, del D. L. n. 78 del 2010, che ha confermato la natura di corrispettivo della TIA2 già enunciata nell'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006;
- l'art. 5, comma 2-*quater*, del citato D. L. n. 208 del 2008, il quale consente ai comuni di adottare la TIA2 *“ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti”*, in particolare l'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006 e il D.P.R. n. 158 del 1999.

La circostanza che la TIA2 possa in definitiva essere regolata dalle disposizioni inerenti la TIA1, conduce a concludere che i prelievi presentano analoghe caratteristiche e che la volontà del Legislatore è stata, con l'art. 14, comma 33, anche quella di dare una nuova veste alla TIA1, nelle more dell'emanazione del regolamento di cui all'art. 238, comma 6. Pertanto, se alla luce delle nuove disposizioni i due prelievi sono regolati ormai dalle stesse fonti normative, non appare razionale attribuire alla TIA1 una natura giuridica diversa da quella della TIA2. Di conseguenza, se la TIA2 ha natura di corrispettivo, ed in quanto tale è assoggettabile all'IVA, non può affermarsi diversamente per la TIA1.

Un'altra argomentazione che può essere formulata a sostegno dell'identità sostanziale dei due prelievi è offerta dalla circostanza che l'art. 5, comma 2-*quater* del D. L. n. 208 del 2008, attribuisce ai comuni la possibilità di introdurre la TIA2, facoltà che non è contemplata nell'impianto normativo del D. Lgs. n. 152 del 2006, atteso che l'art. 238 prevede che siano le Autorità Territoriali d'Ambito di cui all'art. 201 del D. Lgs. n. 152 del 2006 a determinare la tariffa, mentre ai comuni sono attribuiti, in base all'art. 198 del D. Lgs. n. 152 del 2006, compiti di collaborazione e supporto.

Occorre, peraltro, ricordare, ad ulteriore sostegno della tesi concernente l'identità dei due prelievi sin qui avanzata, che il comma 186-*bis* dell'art. 2 della legge 23 dicembre 2009, n. 191, a partire dal 2011, prevede la soppressione delle Autorità Territoriali d'Ambito.

Da tali considerazioni discende, quindi, che i comuni che applicano attualmente la TIA1 in concreto adottano già il regime TIA2, grazie all'anello di congiunzione operato dal Legislatore con il comma 2-*quater*, dell'art. 5 e, pertanto, non appare necessaria alcuna innovazione regolamentare, a meno che i comuni non ritengano opportuno esplicitare in maniera formale, attraverso i riferimenti normativi, l'adozione della TIA2.

Un ulteriore approfondimento merita la questione della riscossione della TIA1 ed, in particolare, quella del soggetto che la effettua, il quale si identifica nello stesso soggetto che gestisce il servizio, come stabiliva l'art. 49, comma 13, del D. Lgs. n. 22 del 1997 ed è attualmente previsto dall'art. 10 del D.P.R. n. 158 del 1999, il quale dispone appunto che *"il soggetto gestore provvede alla riscossione della tariffa"*. In particolare, si deve osservare che detto soggetto continua a svolgere l'attività di riscossione della TIA1 senza che debba essere richiesto a quest'ultimo alcun particolare adempimento, come, ad esempio, l'iscrizione nell'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n. 446 del 1997. Si perviene a tale conclusione considerando che la normativa riguardante la TIA1 pone un collegamento *ex lege* tra la gestione del servizio e i poteri di controllo, con la conseguenza che il solo fatto dell'affidamento a terzi della gestione del servizio comporta la delega a questi dei poteri di controllo in luogo del comune.

Si deve sottolineare che il presupposto normativo per la continuazione dell'attività di riscossione della TIA1 rinviene anche nel combinato disposto dell'art. 204 del D. Lgs. n. 152 del 2006, concernente le *"Gestioni esistenti"*, secondo il quale *"i soggetti che esercitano il servizio, anche in economia, alla data di entrata in vigore della parte quarta del presente decreto, continuano a gestirlo fino alla istituzione e organizzazione del servizio di gestione integrata dei rifiuti da parte delle Autorità d'ambito"* e dell'art. 10 del D.P.R. n. 158 del 1999, il quale ribadisce che il soggetto gestore provvede alla riscossione della tariffa.

### 3. GLI ADEMPIMENTI DEI COMUNI DELLA REGIONE CAMPANIA

Per i comuni compresi nella regione Campania il quadro normativo sin qui delineato deve essere coordinato con la lettura delle disposizioni di carattere eccezionale che sono intervenute per far fronte alla situazione di emergenza verificatasi nei comuni di questo territorio.

L'art. 7 del D.L. 11 maggio 2007, n. 61, convertito dalla legge 5 luglio 2007, n. 87 impone ai comuni in questione di adottare *"immediatamente le iniziative urgenti per assicurare che, a decorrere dal 1° gennaio 2008 e per un periodo di cinque anni"*, ai fini della determinazione della TARSU e della TIA, siano applicate misure tariffarie per garantire la copertura integrale dei costi del servizio di gestione dei rifiuti. Tale disposizione è stata sostanzialmente confermata nell'art. 11 del D. L. 30 dicembre 2009, n. 195, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 26, il quale ha anche fissato nuove regole in materia di accertamento e di riscossione dell'entrate in argomento.

Infatti, il comma 3 stabilisce in via generale che le società provinciali di cui alla legge della regione Campania 28 marzo 2007, n. 4, agiscono sul territorio anche quali soggetti preposti all'accertamento e alla riscossione della TARSU e della TIA (sia essa TIA1 o TIA2), attraverso l'attivazione di *"adeguate azioni di recupero degli importi evasi nell'ambito della gestione del ciclo dei rifiuti"* fissando, altresì, alcuni adempimenti a carico dei comuni.

La lettura di questa disposizione, coordinata con quella del comma 5-*quater*, delinea la disciplina a regime della gestione delle fasi di accertamento e di riscossione delle due entrate.

Infatti, le società provinciali che, a norma del comma 3 dell'art. 11 svolgono anche le attività in questione, a partire dal 2011, possono gestire direttamente tali attività, oppure possono affidarle, mediante il ricorso a gare di evidenza pubblica, ai soggetti individuati dall'art. 52, comma 5, lettera b), nn. 1), 2) e 4) del D. Lgs. n. 446 del 1997, con esclusione delle società *in house*, le quali, in quanto emanazione diretta del comune, in virtù della relazione interorganica con lo stesso ente che le possiede interamente, non potrebbero essere a loro volta controllate dalla società provinciale.

La norma contenuta nel comma 5-*quater* dell'art. 11 salvaguarda, tuttavia, i contratti di affidamento del servizio di accertamento e/o riscossione della TARSU e della TIA che sono in corso alla data del 1° gennaio 2011, consentendo ai soggetti affidatari, compresi i gestori del servizio di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 158 del 1999, di continuare a svolgere le relative attività fino alla scadenza di detti contratti, senza possibilità di proroga o di rinnovo degli stessi.

Poiché dal 1° gennaio 2011, a norma del comma 3 dell'art. 11, le società provinciali agiranno sul territorio anche quali soggetti preposti all'accertamento e alla riscossione delle entrate in argomento, dette società subentreranno nei rapporti giuridici intercorrenti tra i comuni concedenti ed i sopra indicati soggetti affidatari.

Le ulteriori disposizioni che risultano di interesse ai fini della presente trattazione, contenute nei commi 5-*bis* e 5-*ter*, delinea, per il solo anno 2010, un regime transitorio per la riscossione della TARSU e della TIA, le quali devono essere calcolate dai comuni sulla base di due distinti costi:

*uno elaborato dalle province*, anche per il tramite delle società provinciali, che forniscono ai singoli comuni ricadenti nel proprio ambito territoriale le indicazioni degli oneri relativi alle attività di propria competenza afferenti al trattamento, allo smaltimento ovvero al recupero dei rifiuti;

□ *uno elaborato dai comuni*, indicante gli oneri relativi alle attività di propria competenza di cui al comma 2-ter secondo il quale *“in fase transitoria, fino e non oltre il 31 dicembre 2010, le sole attività di raccolta, di spazzamento e di trasporto dei rifiuti e di smaltimento o recupero inerenti alla raccolta differenziata continuano ad essere gestite secondo le attuali modalità e forme procedurali dai comuni”*.

La norma ha imposto, inoltre, ai comuni di emettere, nel termine perentorio del 30 settembre 2010, un apposito elenco, che può essere costituito dal ruolo nel caso di riscossione affidata agli agenti della riscossione, comprensivo di entrambe le causali degli importi dovuti alle amministrazioni comunali e provinciali per l'anno 2010. I soggetti che effettuano la riscossione devono a loro volta emettere un unico titolo di pagamento, riportante le causali degli importi dovuti alle amministrazioni comunali e provinciali e, *“entro e non oltre venti giorni dall'incasso, provvedono a trasferire gli importi su due distinti conti, specificatamente dedicati, di cui uno intestato alla amministrazione comunale ed un altro a quella provinciale, ovvero alla società provinciale”*. Gli importi in questione *“sono obbligatoriamente ed esclusivamente destinati a fronteggiare gli oneri inerenti al ciclo di gestione dei rifiuti di competenza”*.

Fabrizia Lapecorella

## LA FATTURA TIA E' ATTO IMPUGNABILE

### **Cassazione Sezione Tributaria ordinanza n. 22377 del 3/11/2010**

Con l'ordinanza n. 22377 del 3/11/2010 la Sezione Tributaria della Cassazione ha affermato che la fattura della tariffa di igiene ambientale (TIA) rientra tra gli atti impugnabili davanti alle commissioni tributarie.

Si tratta di una pronuncia che indirettamente afferma la natura tributaria della TIA, posta in discussione dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con la circolare n. 3/2010 (in questo stesso numero di *Tributi News*).

La Sezione Tributaria parla invece di “pretesa tributaria” e di “effetti esterni di carattere tributario”, ponendosi in sintonia con le pronunce delle Sezioni Unite n. 8313 dell'8/4/2010 (in *TN* n. 8/2010) e n. 10903 del 21/6/2010 (in *TN* n. 14/2010). D'altronde si tratta di una decisione coerente con altre disposizioni del d.lgs. n. 546/92, in particolare con l'art. 2 che riguarda i c.d. “limiti esterni” della giurisdizione tributaria. In sostanza, la giurisdizione delle commissioni tributarie non può che riguardare le sole entrate aventi natura tributaria, come la TIA.

#### **Cassazione Sezione Tributaria ordinanza n. 22377 del 3/11/2010**

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUPI Fernando - Presidente -

Dott. CARLEO Giovanni - Consigliere -

Dott. IACOBELLIS Marcello - Consigliere -

Dott. DI BLASI Antonino - rel. Consigliere -

Dott. GRECO Antonio - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

#### **ORDINANZA**

sul ricorso proposto da:

WARO SRL, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, giusta delega in calce al ricorso, dagli Avv.ti Nesi Gianfranco e Serena Leone, elettivamente domiciliata nello studio della seconda in Roma, Viale Regina Margherita, 1;

- *ricorrente* -

contro

QUADRIFOGLIO SPA - Servizi Ambientali Area Fiorentina, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, giusta procura a margine del ricorso, dagli Avv.ti Andreani Antonio e D'Addario Francesco, elettivamente domiciliata in Roma, Lungotevere Flaminio n. 46 Pal. 4 Scala B presso lo Studio GREZ;

- *controricorrente* -

Avverso la sentenza n. 34/18/2008 della Commissione Tributaria Regionale di Firenze, Sezione n. 18, in data 19.05.2008, depositata il 13.06.2008.

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di Consiglio del 06 luglio 2010 dal Relatore Dott. Antonino Di Blasi;

Presente il Procuratore Generale dott. Giampaolo Leccisi.

#### La Corte:

Considerato che nel ricorso iscritto al n. 22078/2008 R.G. è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

"1 - E' chiesta la cassazione della sentenza n. 34/18/2008, pronunciata dalla C.T.R. di Firenze, Sezione n. 18, il 19.05.2008 e DEPOSITATA il 13 giugno 2008. Con tale decisione, la C.T.R., ha accolto l'appello della srl Quadrifoglio e dichiarato inammissibile l'originario ricorso della srl WARO, in quanto proposto avverso atto non impugnabile. L'originario ricorso, proposto avverso la richiesta di pagamento di un fattura per T.I.A. dovuta al Comune di Firenze relativamente al primo semestre 2006, è affidato a quattro mezzi, con i quali si deduce nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, art. 25 Cost. e art. 174 c.p.c., violazione ed erronea applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 19 e 2 modificato dalla L. n. 248 del 2005, art. 3 ter, comma 1, lett. B ed omessa motivazione, contraddittoria motivazione e violazione degli artt. 24 e 113 Cost., nonché omessa pronuncia.

2 - La Quadrifoglio Spa, giusto controricorso, ha chiesto il rigetto dell'impugnazione.

3 - Il primo mezzo, con cui si deduce la nullità della sentenza per illegittima composizione della CTR, sembra infondata in base al principio secondo cui il vizio di costituzione del giudice è ravvisabile solo quando gli atti giudiziari siano posti in essere da persona estranea all'ufficio e non investita della funzione esercitata, e perciò non è riscontrabile nell'ipotesi in cui si verifichi una sostituzione fra giudici di pari funzione e competenza appartenenti al medesimo ufficio. Né rileva che la sostituzione (nella specie, relativa a giudice dell'esecuzione) sia avvenuta senza l'osservanza delle condizioni stabilite dall'art. 174 cod. proc. civ. e art. 79 disp. att. c.p.c., perché tale violazione costituisce una mera irregolarità di carattere interno, che non incide sulla validità del procedimento o della sentenza (Cass. n. 2745/2007).

Nel caso, in effetti, la sostituzione sarebbe stata attuata componendo il Collegio con altro giudice dello stesso Ufficio ed investito della medesima funzione.

3-bis La questione posta con il secondo mezzo va esaminata richiamando le più recenti pronunce, di questa Corte (Cass. n. 12194/2008, SS. UU. n. 16293/2007), là dove è stato affermato che, in tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come, avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione avviso di liquidazione o avviso di pagamento o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione o della commissione tributaria competente, le quali possono dar luogo soltanto ad un vizio dell'atto o renderlo inidoneo a far decorrere il predetto termine, o anche giustificare la rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.

Nel caso, è incontrovertito che la richiesta di pagamento è stata avanzata con l'emissione di Fattura, portante il carico fiscale per sorte ed accessori ed il periodo di riferimento e, quindi, che trattavasi di pretesa ben definita nel quantum, ancorché non adeguatamente esplicitata nel procedimento di determinazione, formalizzata, peraltro, con l'espressa previsione della irrogazione di una sanzione (30%), per il caso di mancato pagamento.

L'atto, dunque, non poteva, in alcun modo, essere considerato un avviso bonario, come tale improduttivo di effetti pregiudizievoli, sia avuto riguardo alla successiva possibile attivazione del procedimento monitorio e/o dell'iscrizione a ruolo, sia pure, considerando gli effetti esterni di carattere tributario (venendo in rilievo nei rapporti attivi e passivi con il Fisco) e contabile (dovendo le relative partite essere inserite nel Bilancio della società), sia, infine, considerando gli effetti dannosi per il contribuente, connessi alla eventuale falsità delle voci di bilancio, avuto riguardo alla particolare metodica di determinazione delle Tariffe T.I.A..

4 - Si ritiene, quindi, sussistano i presupposti per la trattazione del ricorso in Camera di Consiglio e la definizione, ai sensi degli artt. 375 e 380 bis c.p.c., con il rigetto del primo mezzo, per manifesta infondatezza, l'accoglimento del secondo motivo per manifesta fondatezza, assorbiti gli altri mezzi.

il Relatore Cons. Dott. Antonino Di Blasi".

Considerato che la relazione è stata comunicata al pubblico ministero e notificata ai difensori;

Visti il ricorso, il controricorso e tutti gli altri atti di causa;

Considerato che il Collegio condivide le argomentazioni, in fatto ed in diritto, svolte nella relazione;

Ritenuto che, in base a tali condivisi motivi ed ai richiamati principi, il ricorso va accolto e, per l'effetto, cassata l'impugnata decisione, la causa va rimessa ad altra sezione della CTR della

Toscana, perché proceda al riesame e, quindi, adeguandosi al principio affermato nelle richiamate pronunce, decida nel merito e sulle spese del presente giudizio di cassazione, offrendo congrua motivazione;  
Visti gli artt. 375 e 380 bis c.p.c..

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa l'impugnata decisione e rinvia ad altra sezione della CTR della Toscana.  
Così deciso in Roma, il 6 luglio 2010.  
Depositato in Cancelleria il 3 novembre 2010

---

## **ICI: IL GIARDINO NON PUÒ ESSERE AUTOMATICAMENTE CONSIDERATO UNA PERTINENZA DELL'ABITAZIONE**

### ***Cassazione Sezione Tributaria sentenza n. 22129 del 29/10/2010***

Con la sentenza n. 22129 del 29/10/2010 la Sezione Tributaria della Cassazione ha affermato che l'area utilizzata a giardino, adiacente all'abitazione, non può essere automaticamente considerata pertinenziale all'abitazione stessa.

Per il comune l'utilizzo del concetto di pertinenza "civilistica" (laddove l'asservimento è sostanzialmente rimesso alla destinazione del proprietario) si presta a pretestuose strumentalizzazioni, mentre dovrebbe applicarsi la nozione di pertinenza "urbanistica" dal momento che l'immobile per essere considerato pertinenza deve essere non solo preordinato ad un'oggettiva esigenza dell'edificio principale e funzionalmente inserito al suo servizio, ma deve essere anche sfornito di autonomo valore di mercato e dotato di volume modesto rispetto all'edificio principale in modo da evitare il c.d. carico urbanistico.

Ebbene, la Cassazione evidenzia che la disciplina dell'ICI non legittima in alcun modo la tesi, propugnata dal Comune, del concetto di pertinenza "urbanistica" diversa da quella comune, desumibile dall'art. 817, comma 1, del codice civile ("sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa"). Sul punto i Giudici di Piazza Cavour ribadiscono di aver sempre fatto riferimento, in materia di imponibilità ai fini ICI, al concetto di pertinenza civilistica (non urbanistica), come peraltro recentemente affermato con la sentenza n. 14790 del 18/6/2010 (in *TN* n. 15/2010).

In definitiva, in tema di ICI va ribadito che il trattamento fiscale delle porzioni immobiliari asservite all'immobile principale rende irrilevante il regime di edificabilità che lo strumento urbanistico può loro attribuire e preclude l'ingresso al relativo criterio di tassazione.

Invero, la "pertinenza" considerata dalla norma sull'ICI è inequivocabilmente relazionata alla materiale condizione dell'immobile, vale a dire alla sua destinazione effettiva e concreta. Infatti la Sezione Tributaria ha recentemente sottolineato (sentenza n. 25127 del 30/11/2009, in *TN* n. 24/2009) che in materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale (che grava sul contribuente) deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. Pertanto, se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche, estetiche o di altro tipo), non può avere valenza tributaria, perchè avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite". Inoltre, la simulazione di un vincolo di pertinenza finalizzata ad ottenere un risparmio fiscale va inquadrata nella più ampia categoria dell'abuso di diritto.

In conclusione, non è ammissibile la qualificazione come "pertinenza" del fabbricato di qualsiasi area edificabile limitrofa solo perchè considerata, od anche semplicemente utilizzata, dal proprietario del fabbricato a giardino. Detto uso, infatti, in carenza di ulteriori elementi concreti, non depone affatto per la sussistenza di un sicuro e durevole asservimento dell'area, nonostante la sua vocazione edificatoria, al "servizio" od all'"ornamento" dell'edificio (come richiede l'art. 817 del codice civile).

In definitiva, deve essere valutata la sussistenza di elementi dimostrativi dell'effettiva destinazione (ai sensi dell'art. 817 del codice civile) "in modo durevole" dell'area in questione a "pertinenza" del fabbricato del contribuente, cioè al "servizio" e/o all'"ornamento" dello stesso.

**Cassazione Sezione Tributaria sentenza n. 22129 del 29/10/2010**

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
 Dott. ALTIERI Enrico - Presidente  
 Dott. D'ALONZO Michele - rel. Consigliere  
 Dott. SOTGIU Simonetta - Consigliere  
 Dott. DIDOMENICO Vincenzo - Consigliere  
 Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere  
 ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

Comune di Bolzano, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato (giusta successivamente comunicazione) in Roma alla Via Flaminia n. 79 presso lo studio dell'avv. PLACIDI Giampiero che lo rappresenta e difende, insieme con gli avv. GUDRUN Agostino e Marco CAPPELLO, giusta delega a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

K.H., residente in (OMISSIS), elettivamente domiciliato in Roma alla Via Vallisneri n. 11 presso l'avv. PACIFICI Paolo che lo rappresenta e difende, insieme con l'avv. CLEMENTI Helmuth (del Foro di Bolzano), giusta procura speciale a margine (pag. 2) del controricorso;

- *controricorrente* -

AVVERSO la sentenza n. 23/01/06 depositata il 23 ottobre 2006 dalla Commissione Tributaria di Secondo Grado di Bolzano (notificata il 4 dicembre 2006).

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 6 luglio 2010 dal Cons. Dott. Michele D'ALONZO; sentite le difese delle parti, perorate dall'avv. Giampiero PLACIDI, per il Comune, e dall'avv. Paolo PACIFICI, per il contribuente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE NUNZIO Wladimiro, il quale ha concluso per l'accoglimento del secondo motivo del ricorso.

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato a K.H. il 23 gennaio 2007 (depositato il 6 febbraio 2007), il Comune di Bolzano - premesso che il contribuente aveva impugnato i nove "avvisi di accertamento" (attinenti agli anni dal 2000 al 2004) "emessi per omessa denuncia e omesso pagamento dell'imposta ICI" ("comprese sanzioni e interessi") relativa all'"area edificabile ... p.f. 27/7 in C.C. Dodiciville, di complessivi mq. 420, classificata dal Piano Urbanistico Comunale Zona residenziale B5" asserendo che la stessa (sistemata e utilizzata a giardino) "costituirebbe ... pertinenza dell'adiacente abitazione costituita dalla p. ed. 1828" e, comunque, che, "nonostante la vocazione edificatoria", "sarebbe solo in parte utilizzabile a scopi edificatori essendo dotato di una cubatura meramente residua di mc. 262,12 e di una superficie edificabile ridotta di rag. 104, a causa del dovuto rispetto delle distanze legali dai fondi confinanti" -, in forza di due motivi, chiedeva di cassare la sentenza n. 16/01/06 della Commissione Tributaria di Secondo Grado di Bolzano (depositata il 23 ottobre 2006 e notificata il 4 dicembre 2006) che aveva recepito l'appello del contribuente avverso la decisione (52/01/05) della Commissione Tributaria di Primo Grado di Bolzano la quale aveva annullato i quattro avvisi concernenti la "omessa denuncia" ("dato", si legge nella sentenza impugnata, che "il terreno era stato acquistato nel (OMISSIS) e quindi una denuncia dall'acquisto . . . per gli anni 2000 e seguenti non era per legge prevista") e respinto il ricorso del contribuente avverso gli altri avvisi ritenendo dovuta l'imposta "in quanto non sarebbe dimostrata la destinazione durevole del terreno come cosa accessoria della casa di abitazione adiacente".

Nel controricorso notificato il 5 marzo 2007 (depositato il 12 marzo 2007), il K. instava per il rigetto dell'impugnazione dell'ente impositore.

Il 14 gennaio 2010 ed il 10 febbraio 2010 il Comune e il contribuente depositavano le rispettive memorie ex art. 378 c.p.c..

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con la sentenza gravata la Commissione Tributaria Regionale - assunto che "se un terreno possa essere considerato come pertinenza di un fabbricato o meno si determina secondo l'art. 817 c.c. cioè in base al fatto che il terreno sia destinato o meno in modo durevole a servizio od ornamento del fabbricato stesso"; ritenuto "non ... determinante" il "fatto che il giardino costituisce una propria particella fondiaria" - ha accolto l'appello del contribuente affermando che "la particella fondiaria 27/7 ... è una pertinenza del fabbricato" in quanto:

- (1) "è utilizzata da cinquanta anni dagli inquilini della casa come giardino";
- (2) "particella fondiaria e particella edificale sono racchiuse da un recinto";
- (3) "la particella fondiaria è più piccola della particella edificale";

(4) "il fabbricato sulla particella edificale ha già sfruttato, e quindi edificato gran parte della cubatura prevista per la particella fondiaria, cosicché per la particella fondiaria rimane ancora solo una possibilità di edificazione residua pari a 262 mc. ... del tutto insufficiente per una casa autonoma e consentirebbe solamente un ampliamento della casa sita sulla particella fondiaria ....";

(5) "la richiesta del Comune di tassare sia la casa con la sua completa cubatura come anche l'intero giardino, anche solo per la parte la cui cubatura è già stata edificata, appare come una doppia tassazione inammissibile".

In sintesi, per il giudice di appello, "nel caso concreto sussiste sia una pertinenza in base alla situazione effettiva, sia una pertinenza nel senso di una volontà del proprietario ad una simile durevole destinazione". 2. Il Comune censura tale decisione con due motivi.

A. Con il primo il ricorrente - assunto che "l'utilizzo del concetto di pertinenza civilistica" ("laddove l'asservimento è sostanzialmente rimesso alla destinazione del dominus") "in materia tributaria si presta a ... pretestuose strumentalizzazioni a danno delle amministrazioni comunali" - denuncia "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1 in combinato disposto con il D.L. n. 203 del 2005, art. 11 *quaterdecies*, comma 16 convertito nella L. n. 248 del 2005" adducendo che l'"orientamento" secondo cui ai fini dell'ICI la "natura pertinenziale di un terreno deve avvenire unicamente ai sensi dell'art. 811 c.c.... appare in contrasto con il concetto legale di edificabilità introdotto dal D.L. n. 203 del 2005, art. 11 *quaterdecies*, comma 16 convertito nella L. n. 248 del 2005" in forza del quale "l'esatto momento in cui, ai fini impositivi, tutti i terreni ... devono essere qualificati ... come aree edificabili, corrisponde ... con il momento in cui diviene definitiva l'approvazione dello strumento urbanistico generale ... e non rimane rimesso alla destinazione del dominus" di tal che "un'area, per il solo fatto di essere soggettivamente qualificata e destinata a giardino, non può essere esente da tassazione se essa, secondo gli strumenti urbanistici, è edificabile, se residua cubatura, e se non sussistono elementi oggettivi ostativi all'edificabilità".

Per il Comune, quindi ("nozione di pertinenza urbanistica"), "l'immobile per essere considerato pertinenza (...) deve essere non solo preordinato ad un'oggettiva esigenza dell'edificio principale e funzionalmente inserito al suo servizio, ma deve essere anche sfornito di autonomo valore di mercato e dotato di volume modesto rispetto all'edificio principale in modo da evitare il c.d. carico urbanistico (...)".

In conclusione il ricorrente chiede ("quesito") "se con la previsione di cui al D.L. n. 203 del 2005, art. 11 *quaterdecies*, comma 16 convertito nella L. n. 248 del 2005 ... ai fini dell'art. 2, comma 1, rimane tuttora valevole il concetto di pertinenza civilistica, o se non sia più conforme allo spirito della normativa ICI il ricorso al concetto di pertinenza urbanistica valevole in materia di espropriazione per pubblica utilità".

B. Con l'altro motivo l'ente territoriale - affermato "emerge(re)" dalla "motivazione adottata dai giudici di appello" che la "natura pertinenziale della particella" è stata desunta dal fatto che la stessa è "sistemata a "giardino" e recintata assieme alla p. ed. 1828" - denuncia "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a) *recte*; lett. b) in combinato disposto dell'art. 115 c.p.c." nonché "incongrua e insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo" ("p.f. 21/1 pertinenza agli effetti civili"; "valore di tale terreno, ai fini ICI, già contenuto nel valore ... della p. ed. 1828") esponendo:

- "la sistemazione a giardino non è ... incompatibile con la vocazione edificatoria derivante dallo strumento urbanistico";

- "ai fini del riconoscimento della sussistenza del vincolo pertinenziale" l'art. 817 c.c. "richiede la specifica prova circa la presenza di un asservimento strumentale e funzionale necessario tra tale terreno nei confronti di altro edificio principale": "ciò presuppone che, in sede istruttoria, sia ... accertata ... la sussistenza di tale ... nesso di strumentante necessario" mentre nella "sentenza impugnata ... non si rileva ... alcun cenno a un siffatto accertamento di fatto";

- il "ragionamento ... secondo cui l'assoggettamento della p.f. 27/7 al regime di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. b ... determinerebbe una doppia tassazione" è "erroneo" perchè "il valore" di detta "p.f. ... non è ... già compreso nei valori catastali attribuiti alla p. ed. 1828" essendo stata questa ..

"accatastata nella categoria A/2 ... non caratterizzata dalla presenza di aree esterne ad uso esclusivo"; "con la presenza di un giardino privato di ... oltre 400 mq, avente funzione esclusiva dell'edificio adiacente, l'edificio definito asservito avrebbe ... dovuto risultare accatastato nella categoria A/7 (abitazioni in villini)".

La doglianza si conclude con questo "quesito": "se la nozione di "pertinenza " civilistica, come delineata dall'art. 817 cod. civ., in combinato disposto con l'art. 115 c.p.c., richieda, se ed in quanto applicabile in campo dell'ICI, la prova da parte del contribuente circa la sussistenza di un complesso vincolo di strumentalità o complementarietà funzionale necessario tra un terreno ed un immobile abitativo di sua proprietà e se, in caso di mancato assolvimento di tale onere di prova, l'area destinata dal PUC a terreno edificabile non vada assoggettata al regime del D.Lgs. n. 404 del 1992, art. 2, lett. b)". 3. Il K. oppone:

- sul primo motivo, che "la costanza giurisprudenziale" di questa Corte "si esprime ... univocamente per una qualificazione civilistica ex art. 811 c.c. del concetto di "pertinenza" di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2" per cui. il Comune "erra ... riguardo all'assunto aspetto innovativo del D.L. n. 203 del 2005";

- sul secondo motivo, che:

(1) il giudice di appello ha "considerato e motivato in termini esaustivi la vertenza, correttamente applicando i principi giuridici desumibili dalle norme in materia, sì come interpretate" da questa Corte;

(2) lo stesso giudice non ha "desunto" ("si contesta recisamente che") "la natura pertinenziale della p.f. 27/7 dalla mera circostanza che si tratterebbe di un giardino recintato" essendo esso partito "dalla nozione di pertinenza ex art. 817 c.c." ed avendo esposto "le plurime ragioni per la qualifica della p.f. 27/7 quale area pertinenziale";

(3) la "doglianza esposta" dal Comune "a pag. 15 ss. del ricorso non ha ragione d'essere" perchè (3a) "la sentenza ... va interpretata nel senso che ... area pertinenziale è considerata non tassabile e quindi priva di valore ai fini ICI", (3b) l'"excursus" relativo "alla categoria catastale attribuita alla p. ed. 1828 rappresenta ... un palese *quid novum* ... mai affrontato ... e quindi ... da considerarsi inammissibile", (3c) "l'accatastamento degli edifici avviene d'ufficio da parte" degli "uffici catastali competenti" e 3d) "la parte della sentenza" sul punto "rappresenta ... una statuizione adottata *incidenter tantum*" (la stessa "non incide in maniera decisiva sulle conclusioni" di detto giudice).

4. Il primo motivo del ricorso del Comune deve essere respinto; il secondo, invece, va accolto.

A. La disposizione del comma sedicesimo del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 11 quaterdecies (aggiunto dall'allegato alla L. 2 dicembre 2005 n. 248, di conversione) - per il quale "ai fini dell'applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dallo stesso decreto, art. 2, comma 1, lett. b) si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo" -, invero, non legittima in alcun modo la tesi, propugnata dal Comune, dell'introduzione (con tal norma) di un concetto di "pertinenza" (definita dall'ente) "urbanistica" diversa da quella comune, desumibile dall'art. 817 c.c., comma 1, ("sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un' altra cosa"), cui questa Corte (cfr. Cass., trib.: 25 marzo 2005 n. 6501 e n. 6504; 23 settembre 2004 n. 19161; 26 agosto 2004 n. 17035; 17 dicembre 2003 n. 19375) ha ritenuto doversi fare riferimento in materia di imponibilità, quanto all'imposta comunale sugli immobili (ICI), per l'interpretazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a) che impone di considerare "parte integrante" del "fabbricato" oggetto dell'imposta (ovverosia, prosegue la norma, "l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano"), quindi non autonomamente imponibile, oltre che "l'area occupata dalla costruzione", anche "quella che ne costituisce pertinenza".

La norma indicata dal Comune, come chiarito dalle sezioni unite (sentenza 30 novembre 2006 n. 25506), ha "carattere interpretativo" di quella dettata dalla lett. b) dello stesso comma dell'art. 2 detto (secondo cui "per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità") - solo in ordine alla quale si era riscontrato (nella giurisprudenza di questa sezione) quel "contrasto" che dette sezioni erano state chiamate a dirimere "il legislatore", è stato osservato, "e intervenuto quando già le SS. UU. erano state investite del contrasto e, quindi, era imminente la rimozione del contrasto stesso da parte di un giudice terzo, nell'esercizio della specifica funzione istituzionale di garante dell'uniforme interpretazione della legge (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, art. 65, comma 1, e art. 374 c.p.c., comma 2" -, perciò di una norma diversa da quella lett. a) che regola il regime delle "pertinenze" degli immobili ai fini dell'ICI. La tesi, peraltro e comunque, non spiega quale influenza possa desumersi dal chiarimento operato in proposito dal legislatore con la norma del 2005 atteso che nel caso è in contestazione non già la natura edificatoria considerata dalla lett. b) interpretata dell'area assoggettata ad imposizione ma la qualità pertinenziale ai sensi e per gli effetti previsti dalla lett. a) della stessa rispetto ad un edificio di proprietà del medesimo contribuente e tale qualità non trova nessun conforto nella nuova disposizione: questa, infatti, convive perfettamente (come quella originaria) con la qualità detta quanto alla possibile coesistenza, nella stessa porzione immobiliare, di "accessorietà ed edificabilità", non potendosi affermare (nè tanto è stato espressamente sostenuto neppure dal Comune ricorrente) - nè essendo, comunque, fondato (tenuto conto dell'univoco dettato testuale della complessiva regolamentazione), siccome determinante, altrimenti, un evidente effetto abrogativo della afferente norma - che un' "area" costituente effettiva "pertinenza" (si consideri, in particolare, l'area posta a "servizio") di un fabbricato, in base alla norma interpretativa, debba ritenersi tassabile solo e perchè edificabile.

In definitiva, in tema di imposta comunale sugli immobili, va ribadito che (Cass. nn. 6501 e 6504 del 2005, citt.) il "trattamento fiscale" delle "porzioni immobiliari asservite ad immobile principale ... sancito nel paradigma del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. a (trattamento "avente", comunque, "natura speciale") "rende irrilevante il regime di edificabilità, che lo strumento urbanistico nondimeno può loro attribuire, (cfr. Cass. n. 19375/2003) e preclude l'ingresso al relativo criterio di tassazione".

B. L'altro motivo di ricorso, come anticipato, invece, deve essere accolto.

B.1. Con le medesime decisioni del 2005 innanzi richiamate si è, invero, avvertito che lo specifico "regime ... trova applicazione solo se la natura pertinenziale resta convalidata mediante la verifica in concreto dei presupposti, oggettivo e soggettivo, posti dalla norma ordinaria".

Qui si deve semplicemente evidenziare la centralità - tenuto conto della univoca valenza fiscale dell'afferente accertamento, ostativa comunque (art. 53 Cost.) alla introduzione di una qualsiasi esenzione rimessa unicamente alla interessata volontà del contribuente - della "verifica" detta la quale deve essere tesa, fundamentalmente, ad



accertare (excerpta ancora da dette decisioni) l'"esistenza", in base a concreti elementi fattuali (specie quelli catastali, se rafforzativi del "rapporto d'asservimento") dimostrativi, del necessario ed insostituibile "vincolo funzionale dell'area rispetto al manufatto principale", in particolare che l'area costituisce "parte integrante del fabbricato in relazione al quale era stata corrisposta per intero l'imposta".

B.2. Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, art. 25, comma 2 (nel testo sostituito dalla L. 22 dicembre 1975, n. 694, art. 3), come noto, alla lett. d), esenta (va) dall'imposta "di cui all'art. 3 gli incrementi di valore" sia "dei fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di diversa destinazione senza radicale trasformazione" che le "relative pertinenze".

In ordine a tale disposizione, questa sezione (sentenza n. 17035 depositata il 26 agosto 2004) ha precisato che l'accertamento dell'"esistenza" "ai sensi dell'art. 817 c.c.") del "vincolo pertinenziale", ovvero sia del fatto oggettivo che "il bene sia effettivamente posto", "da parte del proprietario del fabbricato principale", "a servizio" (o "adornamento") "del fabbricato medesimo" postula anche quello dell'esistenza dell'"ulteriore requisito della non suscettibilità anche del bene" costituente pertinenza "di diversa destinazione senza radicale trasformazione": "altrimenti opinandosi", si è chiarito, "sarebbe agevole per il proprietario di un immobile - come questa Corte ha osservato nella ... sentenza n. 5320 del 1994 - godere dell'esenzione attraverso una destinazione pertinenziale rispetto ad un fabbricato" pur se detta "destinazione" possa "facilmente cessare senza, una radicale trasformazione dell'immobile stesso".

La pregnanza di quest'ultimo rilievo (evitare, cioè, che il contribuente possa "godere", nella sostanza, "dell'esenzione attraverso una destinazione pertinenziale" eliminabile solo per sua volontà e senza sacrificio) consente di considerare l'insuscettibilità di una "destinazione" del bene ritenuto pertinenziale "diversa senza radicale trasformazione", benchè presa in considerazione specificamente solo ai fini dell'esenzione dall'imposta sull'"Incremento di valore degli immobili siti nel territorio dello Stato" per "decorso del decennio" (c.d. INVIM decennale), se non un elemento costitutivo della fattispecie astratta, comunque quale criterio - indice di valutazione della rilevanza fiscale di una specifica pertinenza civile anche ai fini della norma di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a: per l'art. 817 cod. civ., infatti, "le cose" si considerano "pertinenze" di "un'altra cosa" non semplicemente perchè poste a "servizio o ad ornamento" della stessa ma solo se tale destinazione sia (soggettivamente ed oggettivamente) "durevole", ovvero sia presenti segni concreti esteriori dimostrativi della volontà del titolare di imporre a quelle "cose" uno degli scopi considerati dalla norma civilistica.

Nella citata decisione n. 19161 del 2004, infatti, questa sezione ha evidenziato che per l'"implicito riferimento alla definizione che di tale categoria di "bene fornisce il codice civile all'art. 817 c.c.", la "pertinenza" considerata dalla norma sull'ICI è "inequivocabilmente relazionata alla materiale condizione della res, vale a dire alla sua destinazione effettiva e concreta".

B.3. Sulla specifica questione, ancora, la sezione (sentenza 30 novembre 2009 n. 25127) ha, altresì, sottolineato: - "in materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale" ("che grava sul contribuente") "deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico" - "se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche, estetiche o di altro tipo), non può avere valenza tributaria, perchè avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite" : "la simulazione intesa non in senso tecnico negoziale ma come rappresentazione di una apparenza di fatto) di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c. al fine di ottenere un risparmio fiscale va ... inquadrata nella più ampia categoria dell'abuso di diritto (v. Cass. SS. UU. 30055/2008)".

Nella medesima decisione, quindi, si è statuito: "perchè un'area fabbricabile perda il (plus)valore costituito ... dalla edificabilità, occorre che intervenga una aggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi, in concreto e stabilmente, lo *ius edificandi*, che non si risolva quindi in un mero collegamento materiale rimovibile ad libitum".

B.4. La rilevanza fiscale del preciso accertamento fattuale - diretto, naturalmente, ad evitare che il contribuente o corrisponda un imposta non dovuta oppure non corrisponda un imposta dovuta -, all'evidenza, esclude la stessa ammissibilità (quale quella sottesa alla sentenza impugnata) di qualsivoglia operazione logica di qualificazione come "pertinenza" del fabbricato di qualsiasi area edificabile limitrofa sol perchè considerata, od anche semplicemente utilizzata, dal proprietario del fabbricato a giardino: a prescindere alla insussistenza di una qualche nozione, se non giuridica, almeno tecnico - scientifica di "giardino" sulla cui base operare una qualificazione corretta (ben potendosi ritenere tale anche un'area semplicemente affidata alla vegetazione spontanea del luogo), detto uso, infatti, in carenza di ulteriori elementi concreti, non depone affatto per la sussistenza di un sicuro e durevole asservimento dell'area, nonostante la sua vocazione edificatoria (e, quindi, la lievitazione del suo valore economico), al "servizio" od all'"ornamento" dell'edificio (come richiede l'art. 817 cod. civ.) nè, ancora e soprattutto, che il valore di quell'area (perchè e proprio perchè asservita) sia stato considerato ai fini di determinare quello (catastalmente rilevante) del fabbricato cui si assume pertenerne: cioè, come vuole la norma, che "la pertinenza" costituisca (fiscalmente) "parte integrante de fabbricato".

5. In definitiva la sentenza impugnata deve essere cassata perchè affetta dagli evidenziati errori di diritto e la causa, siccome bisognevole degli opportuni, concreti accertamenti fattuali, deve essere rinviata a sezione diversa

della stessa Commissione Tributaria Regionale che ha emesso la decisione annullata affinché la stessa (a) in applicazione degli esposti principi di diritto (ivi compreso quello per il quale "un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c., al fine di ottenere un risparmio fiscale va ... inquadrato nella più ampia categoria dell'abuso di diritto"), valuti (dando esauriente conto del ragionamento determinativo della decisione adottata) la sussistenza di elementi dimostrativi dell'effettiva destinazione (giusta l'art. 817 cod. civ.), "in modo durevole", dell'area in questione a "pertinenza" del fabbricato del contribuente, cioè al "servizio" e/o all'"ornamento" dello stesso, e (2) provveda anche in ordine alle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

LA CORTE rigetta il primo motivo di ricorso; accoglie il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria di Secondo Grado di Bolzano.

## SCADENZARIO DICEMBRE 2010

a cura di Massimo Monteverdi

Entro		Scadenza
<b>mercoledì 1</b>	<b>Presentazione bilancio 2011</b>  Art. 174, D.Lgs. 267/2000	<b>Presentare entro oggi all'organo consiliare lo schema del bilancio di previsione per l'esercizio 2011</b> , insieme ai prescritti allegati, munito del parere obbligatorio dell'organo di revisione contabile.  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011</i>
<b>venerdì 10</b>	<b>Versamento somme da agenti riscossione</b>  Art. 22, c. 1, D.Lgs. 112/1999	Da oggi gli <b>agenti della riscossione versano alla tesoreria comunale</b> : <ul style="list-style-type: none"> <li>- le somme riscosse nella decade precedente;</li> <li>- le somme accreditate sui conti correnti postali;</li> <li>- le somme iscritte a ruolo pagate con Pagobancomat.</li> </ul>
<b>martedì 14</b>	<b>Certificato conto di bilancio 2009</b>  D.M. 3 agosto 2010	Invio entro oggi all'ufficio territoriale competente per territorio, <b>in versione cartacea e supporto informatico, della certificazione del conto di bilancio 2009</b> , da parte degli enti locali che non hanno dato preventiva comunicazione di adesione alla trasmissione tramite PEC entro il 30 settembre 2010.
<b>mercoledì 15</b>	<b>Variazioni PEG 2010</b>  Art. 175, D.Lgs. 267/2000	Entro oggi possono essere deliberate dalla Giunta comunale <b>variazioni al Piano esecutivo di gestione per il 2010</b> .
<b>mercoledì 15</b>	<b>Emendamenti proposta bilancio 2011</b>  Art. 174, D.Lgs. 267/2000	Presentazione degli <b>emendamenti allo schema di bilancio di previsione 2011</b> e agli altri strumenti di programmazione (Relazione previsionale e programmatica 2011-2013 e relativo Bilancio pluriennale) da parte dei soggetti titolari.  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011</i>

<b>mercoledì 15</b>	<b>Emissione di fatture</b>  Art. 21, c. 4, D.P.R. 633/1972	Emettere entro oggi le <b>fatture per cessioni di beni</b> effettuate nel mese di <b>novembre 2010</b> , ai fini IVA. La fattura deve contenere l'indicazione della data e del numero dei documenti di trasporto da cui risulti la consegna dei beni.
<b>mercoledì 15</b>	<b>Ravvedimento operoso</b>  Art. 13, co.1 lett. a), D.Lgs. 472/1997	Oggi è l'ultimo giorno per <b>regolarizzare i versamenti</b> di imposte non effettuati oppure effettuati in misura insufficiente <b>entro il 15 novembre 2010</b> (importo aumentato degli interessi legali e della sanzione ridotta al 2,5%)
<b>mercoledì 15</b>	<b>Versamento somme da c.c. postale</b>  Art. 1, c. 1, L. 720/1984	Versare in tesoreria le <b>somme disponibili sui conti correnti postali</b> . Prima quindicina del mese.
<b>giovedì 16</b>	<b>Versamento IVA mensile</b>  Art. 1, D.P.R. 100/1998	I contribuenti mensili devono effettuare entro oggi il versamento dell' <b>IVA</b> dovuta per il mese di <b>novembre 2010</b> . Per il versamento utilizzare il <b>modello F24 telematico e il codice tributo 6011 - IVA novembre</b> .
<b>giovedì 16</b>	<b>Versamento saldo ICI 2010</b>  Art. 10, D.Lgs. 504/1992	Entro oggi deve essere effettuato il <b>versamento a saldo dell'ICI dovuta per il 2010</b> . Entro oggi, inoltre, è possibile versare l'ICI dovuta per l'anno 2010 in unica soluzione con maggiorazione degli interessi nella misura del 3%, da parte dei soggetti che non hanno versato l'acconto ICI per l'anno 2010 entro il 16 giugno 2010.
<b>giovedì 16</b>	<b>Versamento delle accise</b>  Art. 3, D.Lgs. 504/1995	Gli operatori economici, per i prodotti soggetti ad <b>accise</b> , versano entro oggi l'imposta per tutti i quantitativi immessi in consumo nel mese di <b>novembre 2010</b> . Il versamento, oltre che presso la Tesoreria Provinciale dello Stato, può essere effettuato anche attraverso F24 con possibilità di compensazione con altri tributi e contributi.
<b>lunedì 20</b>	<b>Attestazione mensile di liquidità</b>  Circ. Min. Interno n. 11/2007	Entro oggi il Tesoriere dei <b>comuni con popolazione superiore a 50.000 abitanti</b> deve trasmettere al Ministero dell'Interno l' <b>attestazione mensile relativa alla liquidità a disposizione</b> giacente nei conti aperti presso la sezione di Tesoreria.
<b>lunedì 20</b>	<b>Versamento somme da agenti riscossione</b>  Art. 22, c. 1, D.Lgs. 112/1999	Da oggi gli <b>agenti della riscossione versano alla tesoreria comunale</b> : <ul style="list-style-type: none"> <li>- le somme riscosse nella decade precedente;</li> <li>- le somme accreditate sui conti correnti postali;</li> <li>- le somme iscritte a ruolo pagate con Pagobancomat.</li> </ul>
<b>lunedì 27</b>	<b>Acconto IVA</b>  Art. 6, L. 405/1990	I contribuenti mensili versano entro oggi l' <b>acconto IVA relativo al mese di dicembre 2010</b> .
<b>lunedì 27</b>	<b>Acconto IVA 2010</b>  Art. 6, L. 405/1990	Versare entro oggi l' <b>acconto IVA relativo al 2010</b> .

<b>lunedì 27</b>	<b>Versamento acconto delle accise</b>  Art. 3, D.Lgs. 504/1995	Gli operatori economici, per i prodotti soggetti ad accise, <b>versano entro oggi l'imposta per tutti i quantitativi immessi in consumo nella prima quindicina del mese di dicembre 2010.</b> Il versamento deve essere effettuato presso la Tesoreria Provinciale dello Stato. Non è ammesso il versamento con modello F24.
<b>venerdì 31</b>	<b>Versamento somme da c.c. postale</b>  Art. 1, c. 1, L. 720/1984	Versare in tesoreria le <b>somme disponibili sui conti correnti postali.</b> Seconda quindicina del mese.
<b>venerdì 31</b>	<b>Versamento somme da agenti riscossione</b>  Art. 22, c. 1, D.Lgs. 112/1999	Da oggi gli <b>agenti della riscossione versano alla tesoreria comunale:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le somme riscosse nella decade precedente;</li> <li>- le somme accreditate sui conti correnti postali;</li> <li>- le somme iscritte a ruolo pagate con Pagobancomat.</li> </ul>
<b>venerdì 31</b>	<b>Prelevi dal fondo di riserva</b>  Art. 176, D.Lgs. 267/2000	Oggi è <b>l'ultimo giorno per deliberare prelievi dal fondo di riserva</b> dalla parte Giunta comunale.
<b>venerdì 31</b>	<b>Ratifica variazioni d'urgenza</b>  Art. 175, D.Lgs. 267/2000	Entro oggi il Consiglio comunale può <b>ratificare, a pena di decadenza, le variazioni di bilancio</b> adottate con deliberazione di Giunta in via d'urgenza negli ultimi sessanta giorni.
<b>venerdì 31</b>	<b>Ratifica variazioni d'urgenza</b>  Art. 191, c. 3, D.Lgs. 267/2000	Entro oggi la Giunta provvede a <b>regolarizzare le ordinazioni di spesa effettuate in via d'urgenza</b> negli ultimi 30 giorni, a pena di decadenza.
<b>venerdì 31</b>	<b>Addizionale comunale all'IRPEF 2011</b>  Art. 1, D.Lgs. 360/1998	Termine ultimo per l'approvazione da parte del Consiglio comunale della deliberazione relativa al regolamento dell'aliquota e della detrazione per <b>l'addizionale comunale all'IRPEF 2011.</b>  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011.</i>
<b>venerdì 31</b>	<b>Imposta di comunale sugli immobili 2011</b>  Art. 5, D.Lgs. 504/1992	Termine ultimo per l'approvazione da parte del Consiglio comunale della deliberazione relativa alle aliquote e alle detrazioni per <b>l'imposta comunale sugli immobili 2011.</b>  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011.</i>
<b>venerdì 31</b>	<b>Imposta di scopo 2011</b>  Art. 1, c. 145, L. 296/2006	Termine ultimo per l'approvazione da parte del Consiglio comunale della deliberazione relativa al regolamento dell' <b>aliquota dell'Imposta di scopo 2011.</b>  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011.</i>

<b>venerdì 31</b>	<b>Tributi locali – Tariffe 2011</b>  Art. 1, c. 169, L. 296/2006	Termine ultimo per l'approvazione da parte del Consiglio comunale delle deliberazioni relative alle <b>tariffe dei tributi locali per il 2011</b> .  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011.</i>
<b>venerdì 31</b>	<b>Tariffe e prezzi pubblici 2011</b>  Art. 1, c. 169, L. 296/2006	Termine ultimo per l'approvazione da parte del Consiglio comunale delle deliberazioni relative alle <b>tariffe e ai prezzi pubblici per il 2011</b> .  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011.</i>
<b>venerdì 31</b>	<b>Regolamenti sulle entrate 2011</b>  Art. 1, c. 169, L. 296/2006	Termine ultimo per l'approvazione da parte del Consiglio comunale dei <b>regolamenti per la disciplina delle entrate, anche tributarie per il 2011</b> .  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011.</i>
<b>venerdì 31</b>	<b>Servizi a domanda individuale 2011</b>  Art. 1, c. 169, L. 296/2006	Termine ultimo per l'approvazione da parte del Consiglio comunale delle tariffe e dei tassi di copertura in percentuale del costo di <b>gestione dei servizi a domanda individuale per il 2011</b> .  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011.</i>
<b>venerdì 31</b>	<b>Approvazione bilancio di previsione 2011</b>  Art. 151, D.Lgs. 267/2000	Entro oggi, Il Consiglio dell'ente provvede ad approvare il <b>bilancio di previsione per l'esercizio 2011</b> e i relativi allegati.  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011.</i>
<b>venerdì 31</b>	<b>PEG 2011</b>  Art. 169, D.Lgs. 267/2000	Approvare il <b>piano esecutivo di gestione per il 2011, sulla base del bilancio di previsione deliberato dal Consiglio dell'ente</b> . Tale adempimento è obbligatorio per gli enti con più di 15.000 abitanti e nelle province. I comuni con meno di 15.000 abitanti hanno la facoltà di approvare un programma degli obiettivi di gestione e del loro affidamento ai responsabili di servizio.  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011</i>
<b>venerdì 31</b>	<b>Esercizio provvisorio 2011</b>  Art. 163, c. 1, D.Lgs. 267/2000	Entro oggi, se il bilancio di previsione 2011 è stato già approvato, ma la relativa deliberazione non è ancora esecutiva, il Consiglio dell'ente <b>può deliberare l'esercizio provvisorio</b> per un periodo massimo di due mesi, <b>con decorrenza 1° gennaio 2011</b> . In questo periodo, i responsabili dei servizi possono impegnare spese per, al massimo, un dodicesimo dello stanziamento approvato per il 2011.  <i>Termine indicativo tenuto conto della data ultima per l'approvazione del Bilancio 2011</i>

<b>venerdì 31</b>	<b>Cessione partecipazioni non istituzionali</b>  <b>Art. 3, c. 29, L. 244/2007</b>	Entro oggi gli enti devono provvedere alla <b>cessione delle partecipazioni in società aventi per oggetto attività di produzione di beni e di servizi non strettamente necessarie</b> per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali.
-----------------------	---	--

## NEWS IN PILLOLE

### ***Legge di stabilità 2011: maxiemendamento del Governo e proposte di emendamenti ANCI***

Il 10 novembre scorso la V<sup>a</sup> Commissione della Camera dei Deputati ha approvato il maxiemendamento del Governo a DDL AC 3778 recante "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2011). C. 3778 Governo.*"

Tra le novità per i tributi locali si segnala l'aumento del contributo IFEL dallo 0,8 per mille all'1 per mille con la precisazione che l'ANCI dovrà provvedere, attraverso l'IFEL all'analisi dei bilanci comunali e della spesa locale, al fine di individuare i fabbisogni standard dei comuni. Secondo la relazione tecnica della Ragioneria Generale dello Stato, l'attuazione di tale norma comporta per i comuni minori entrate stimate in 2 milioni di euro annui, a decorrere dal 2011.

Non risultano invece approvate alcune proposte di emendamenti presentate dall'ANCI, tra cui l'aumento (da 156 milioni a 500 milioni) del maggiore importo stanziato dalle legge finanziaria 2010 a titolo di rimborso statale per l'esenzione dell'ICI abitazione principale, l'abrogazione del blocco dei tributi nonché l'aumento dei fondi (da 38,734 a 43,304 milioni) per il contributo statale a titolo di TARSU-TIA Scuole.

### ***ANACAP: audizione 4/11/2010 in commissione bicamerale di Vigilanza sull'Anagrafe tributaria***

Il 4 novembre presso la Commissione Bicamerale di Vigilanza sull'Anagrafe tributaria si è svolta l'audizione dei rappresentanti di ANACAP sul tema del federalismo fiscale.

Nel corso della riunione sono stati trattati temi di fondamentale importanza ed, in particolare, è stata rappresentata la necessità di consentire ai soggetti iscritti all'albo di accedere alla anagrafe tributaria, nel rispetto delle ripetute previsioni legislative finora disattese dal Ministero delle Finanze.

E' stata altresì evidenziata la necessità che tutti i soggetti che si occupano di fiscalità locale, siano posti sullo stesso piano, nel rispetto del principio costituzionale di imparzialità, per evitare il consolidarsi di posizioni di privilegio distorsive dalle regole della concorrenza e del mercato.

Il Presidente della Commissione, On.le Maurizio Leo, ha preso atto delle proposte e delle richieste avanzate da ANACAP e ha assicurato il proprio tempestivo intervento diretto a superare gli squilibri denunciati, per dar luogo ad una integrazione tra i vari soggetti che operano nell'ambito della fiscalità locale, anche in vista dell'attuazione della recente riforma.

### ***ANCI - circolare 4/11/2010: Servizi pubblici - Gli adempimenti sulla costituzione o il mantenimento di società a partecipazione comunale***

Con circolare del 4/11/2010 l'ANCI ha fornito alcuni chiarimenti circa gli adempimenti sulla costituzione o il mantenimento di società a partecipazione comunale, ai sensi dei commi 27 e segg., dell'articolo 3, della legge 24 dicembre 2007 n. 244, ed alla dismissione delle partecipazioni vietate.

In relazione alla partecipazione degli enti locali in società, è prossimo l'adempimento previsto dall'articolo 3, commi 27 e segg. della legge 244/2007, finanziaria 2008, inerente la dismissione delle società che producono beni o servizi non strettamente necessari al perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente stesso. Gli enti locali sono quindi chiamati a deliberare, entro fine anno, la cessione delle partecipazioni direttamente detenute in società che rientrano nel succitato divieto.

La norma prevede espressamente alcune deroghe mentre altre vanno invece desunte dallo scopo societario e dalla prevalenza della pubblica utilità rispetto alla vocazione commerciale dei singoli soggetti giuridici.

Al fine di perseguire una certa omogeneità interpretativa che renda coerenti e sostenibili le scelte dei Comuni l'ANCI ha ritenuto necessario fornire un chiarimento sull'oggetto dei divieti, sulle società escluse e sulle procedure attuative della norma in questione.

La circolare analizza l'ambito soggettivo e oggettivo della norma, le società escluse, le procedure di adempimento e dismissione, le norme del decreto legge n. 78/2010 (e successive modifiche) sul divieto di costituzione di società.

### ***Cassazione 22781 del 9/11/2010: ravvedimento operoso solo se non sono già iniziati accessi, ispezioni o verifiche***

Con l'ordinanza n. 22781 del 9/11/2010 la Sezione Tributaria della Cassazione ha chiarito che il ravvedimento operoso da parte del contribuente è ammissibile solo se l'amministrazione non ha iniziato alcuna attività di verifica (accessi, ispezioni, ecc.).

Infatti, l'art. 13 del d.lgs. n. 472/97 subordina il ravvedimento operoso al fatto che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento. Nella fattispecie, la commissione tributaria regionale aveva ritenuto operante il ravvedimento operoso, pur essendo il versamento delle sanzioni successivo alla verifica.

La sentenza della CTR è stata cassata dai Giudici di Piazza Cavour, dal momento che la verifica si era conclusa nel luglio 2004 ed il versamento ridotto delle sanzioni era invece avvenuto nell'ottobre 2004.

Il testo integrale dell'ordinanza è riportato nell'area clienti del sito [www.publika.it](http://www.publika.it).

### ***Cassazione 22376 del 3/11/2010: contenzioso tributario - l'autotutela estingue il processo***

Con l'ordinanza n. 22376 del 3/11/2010 la Sezione Tributaria della Cassazione ha richiamato il principio secondo cui in tema di contenzioso tributario e nell'ipotesi di annullamento in autotutela del contrastato avviso di accertamento, il giudice di merito è tenuto alla pronuncia di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, prescritta dall'art. 46 del d.lgs. n. 546/92. Ciò in quanto la cessazione della materia del contendere costituisce il riflesso processuale del venir meno della ragione sostanziale della lite in conseguenza del sopravvenire di un fatto capace di eliminare la necessità di una decisione sulle originarie domande.

Nella fattispecie la commissione tributaria regionale aveva fatto malgoverno di tali principi perchè, dopo avere correttamente affermato che legittimamente i Giudici di primo grado avevano pronunciato nel merito, aveva poi ritenuto di esaminare la questione e adottare la consequenziale pronuncia, malgrado il provvedimento comunale con il quale si era proceduto all'annullamento degli accertamenti.

Il testo integrale dell'ordinanza è riportato nell'area clienti del sito [www.publika.it](http://www.publika.it).

### ***Cassazione 22370 del 3/11/2010: TAR SU - presupposto ed esonero dal tributo in caso di smaltimento affidato a terzi***

Con l'ordinanza n. 22370 del 3/11/2010 la Sezione Tributaria della Cassazione ha ribadito che il presupposto della tassa di smaltimento dei rifiuti ordinari solidi urbani, secondo il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62 è l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti. L'esenzione dalla tassazione di una parte delle aree utilizzate perchè ivi si producono rifiuti speciali, come pure l'esclusione di parti di aree perchè inidonee alla produzione di rifiuti, sono subordinate alla denuncia dello stesso contribuente, all'adeguata delimitazione di tali spazi ed alla presentazione di documentazione idonea a dimostrare le condizioni dell'esclusione o dell'esenzione; il relativo onere della prova incombe al contribuente.

Inoltre, il potere regolamentare dei Comuni di assimilare agli urbani i rifiuti speciali, è stato mantenuto fermo dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 21, comma 2, lett. g), che ha introdotto la "Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani", sicchè la deliberazione relativa, costituisce titolo per la riscossione della tassa nei confronti dei soggetti che tali rifiuti producono nel territorio comunale, a prescindere dal fatto che il contribuente ne affidi a terzi lo smaltimento.

E' stato altresì precisato che le deroghe dal generale obbligo impositivo, contenute nel D.Lgs n. 507 del 1993, art. 62 non sono automatiche, ma devono essere di volta in volta dedotte nella denuncia originaria o in quella di variazione ed accertate con un procedimento amministrativo, la cui conclusione deve essere basata su elementi obiettivi direttamente rilevabili o su idonea documentazione, dal momento che, per quanto attiene alla quantificazione della tassa, è posto a carico dell'interessato (oltre all'obbligo della denuncia citato 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 l'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.

Il testo integrale dell'ordinanza è riportato nell'area clienti del sito [www.publika.it](http://www.publika.it).

### ***Cassazione 22313 del 3/11/2010: revisione delle rendite anche senza sopralluogo***

Con la sentenza n. 22313 del 3/11/2010 la Sezione Tributaria della Cassazione ha stabilito il seguente principio di diritto: "La revisione delle rendite catastali urbane, in assenza di variazioni edilizie, è regolata dalla L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58, e, ricorrendone i presupposti (ripartizione del territorio comunale in microzone), dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335; essa, proprio per l'assenza di variazioni edilizie, non richiede la previa visita sopralluogo dell'ufficio e non è condizionata ad alcun contraddittorio endoprocedimentale; la motivazione dell'atto di riclassamento - secondo i principi generali in materia di accertamento di maggior valore - mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nella successiva fase contenziosa ed a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa; per questo, l'effettiva sussistenza dei dati necessari a giustificare la correttezza della categoria, della classe e della rendita (ri)attribuite all'immobile andrà verificata, nell'ambito dei parametri adottati, nella sede contenziosa, in contraddittorio con il contribuente; tale verifica attiene tuttavia non alla idoneità della motivazione dell'atto, ma al merito propriamente detto della controversia".

In sostanza ove la revisione del classamento attenga ad una comparazione del fabbricato con altri ad esso similari con l'emergere di una incongruenza non legata variazione edilizie, la visita non è necessaria, se non in caso di dissenso rispetto alla documentazione del contribuente, con riferimento in particolare alla revisione delle rendite effettuate nell'ambito dell'articolo 3 della legge 662/1996 e del comma 335, articolo 1, della legge 311/2004 (microzone).

Il testo integrale della sentenza è riportato nell'area clienti del sito [www.publika.it](http://www.publika.it).



### ***Cassazione 22049 del 28/10/2010: TAR SU - in caso di delibera tariffaria illegittima si applicano le tariffe precedenti***

Con l'ordinanza n. 22049 del 28/10/2010 la Sezione Tributaria della Cassazione ha affermato che l'illegittimità di una delibera tariffaria ha come conseguenza non già la liberazione del contribuente da qualsiasi obbligo di pagamento per il servizio di raccolta rifiuti, bensì l'applicazione della tariffa vigente in precedenza.

Nella fattispecie la commissione tributaria regionale aveva invece ritenuto che l'annullamento della delibera comunale comportasse la nullità dell'atto impugnato.

Il testo integrale dell'ordinanza è riportato nell'area clienti del sito [www.publika.it](http://www.publika.it).

### ***TAR Lazio 33046 del 27/10/2010: la controversa nozione di servizio pubblico locale***

Con la sentenza n. 33046 del 27/10/2010 il TAR Lazio ha affrontato la controversa questione relativa alla nozione di servizio pubblico locale e se in tale concetto può rientrare l'esercizio e la manutenzione.

Sul tema il TAR Lazio ritiene che, anche a prescindere dal mero dato letterale del *nomen* (come un contratto di appalto di servizi) con cui ad essa si sia riferita la stazione appaltante, la natura del "servizio" in questione - rilevante in quanto determinativa della disciplina applicabile - non sia quella di "servizio pubblico locale".

La vigente normativa in materia di esercizio e manutenzione di impianti termici obbliga i Comuni (con più di quarantamila abitanti) e le Province (per Comuni con meno abitanti) ad "effettuare i controlli necessari e verificare con cadenza almeno biennale l'osservanza delle norme relative al rendimento di combustione "anche avvalendosi di organismi esterni aventi specifica competenza tecnica, con onere a carico degli utenti".

L'attività oggetto dell'affidamento, pertanto, non consiste in una prestazione resa "a favore" della collettività locale o di singoli utenti interessi sociali che l'ente locale s'è assunto per realizzare fini di promozione dello sviluppo economico e civile (cd. funzione di promozione), ma consiste piuttosto in una tipica funzione pubblica (cd. funzione di ordine) - esercitabile dagli enti locali direttamente o mediante organismi esterni dotati di specifiche competenze tecniche, ma mantenendone comunque la titolarità - che consiste nell'esercizio di un'attività di controllo e vigilanza su beni appartenenti a privati - che sono tenuti, in quanto conduttori di impianti potenzialmente pericolosi per l'ambiente, a subirli - al fine di verificare, nel superiore interesse pubblico alla salubrità dell'aria ed alla sicurezza ambientale, che questi rispettino gli standard previsti dalla legge a tutela della salute pubblica ed all'ambiente.

In altri termini, si tratta, evidentemente, di un compito che l'ente locale non ha assunto per libera scelta, ma che costituisce un obbligo imposto dal legislatore nazionale, consistente nello svolgimento di un'attività di controllo di beni appartenenti a privati non nell'interesse degli stessi proprietari, bensì a tutela del superiore interesse pubblico alla salubrità dell'ambiente nonché al risparmio energetico; dal canto loro, i privati, che tali verifiche sono tenuti a subire, si vengono a trovare nella posizione non già di "beneficiari" delle prestazioni erogate dall'ente esponenziale, bensì nello stato di soggezione alle verifiche effettuate dall'autorità investita delle funzioni di controllo o dal soggetto da questa "delegato".

In sostanza, pertanto, si tratta, più che di attività finalizzata "a garantire la realizzazione di prevalenti fini sociali e di promovimento dello sviluppo economico e civile delle relative comunità" (che l'ente locale si assume in base ad una scelta politico-amministrativa di soddisfare in modo continuativo obiettive esigenze della collettività, di un'attività di verifica del rispetto di standard ambientali prescritti per determinati tipi di impianti, di cui rimangono titolari gli enti locali, che sono tenuti ad effettuare in adempimento alla normativa in materia ambientale, anche, indirettamente, affidandone la gestione a soggetti privati.

Ne consegue che l'attività in questione non può essere qualificata alla stregua di un servizio pubblico locale.

Il testo integrale della sentenza è riportato nell'area clienti del sito [www.publika.it](http://www.publika.it).

## ***Agenzia del Territorio: disponibili dal 27/10/2010 le statistiche catastali***

Con un comunicato del 27/10/2010 l'Agenzia del Territorio informa che è disponibile sul sito internet [www.agenziaterritorio.gov.it](http://www.agenziaterritorio.gov.it) il volume sulle **Statistiche Catastali** relativo al 2009.

Le 'Statistiche catastali', giunte alla quarta edizione, rappresentano una sintesi completa sull'entità e le caratteristiche dello *stock* dei fabbricati, così come censito nella banca dati del Catasto Edilizio Urbano aggiornato al 31 dicembre 2009.

Si tratta di informazioni che riguardano un totale di oltre 65 milioni di beni, fra unità immobiliari urbane ed altre tipologie immobiliari che non producono reddito e delle quali si forniscono: la numerosità dello *stock*, la sua consistenza fisica («vani», superfici o volumi a secondo delle categorie tipologiche) e la correlata base imponibile fiscale determinata dal Catasto (la «rendita catastale»).

Si è inoltre calcolato per ogni tipologia il **VIP (Valore Imponibile Potenziale)** ai fini ICI: il VIP (euro) è calcolato in base ai criteri normativi che stabiliscono le modalità di determinazione della base imponibile dell'ICI. Gli ultimi interventi legislativi hanno visto l'abolizione dell'ICI per gli immobili adibiti ad abitazione principale. Al riguardo si sottolinea che *nelle elaborazioni statistiche oggetto di questa pubblicazione il VIP ai fini ICI è stato ancora calcolato continuando a tenere conto del totale delle Unità Immobiliari residenziali presenti nelle province, senza distinzione fra abitazione principale e non, poiché negli archivi catastali non esiste tale informazione e quindi non è possibile conoscere numero e rendita delle abitazioni principali.*

Per il gruppo di tipologie residenziali (la cui consistenza catastale è espressa in vani) si è, inoltre, calcolata la superficie delle unità immobiliari, utilizzando i criteri contenuti nel Dpr 138/98.

Alcuni dati di sintesi sono i seguenti: lo *stock* complessivo ammonta a 65,8 milioni di unità, di cui più del 49% sono abitazioni (gruppo A). Complessivamente è concentrato nelle regioni del Nord, 50% circa.

La variazione di *stock* complessivo rispetto al 2008 vede un aumento del 2,3% di unità immobiliari a livello nazionale. Le variazioni intervenute nella numerosità dello *stock* riguardano non solo gli accatastamenti di nuove unità immobiliari od i frazionamenti, ma tutti i movimenti registrati dagli uffici, come, ad esempio, riclassificazioni di unità immobiliari operate di concerto con i comuni interessati, l'attribuzione di rendita ad unità appartenenti ai gruppi D e E non correttamente censiti, la diminuzione delle UIU da accertare ecc.

Nel 2009, per il settore residenziale, si evidenzia il calo delle categorie A4-Abitazioni popolari (- 687 unità) e A5-Abitazioni ultrapopolari (- 33.772 unità) derivante in particolare dall'attuazione dell'art. 1, comma 336 Legge 311/2004 e la riduzione della categoria A6-Abitazioni rurali (- 25.690 unità) a seguito dell'applicazione dell'art. 2 comma 36 DL 262/2006. Le suddette normative hanno comportato la variazione della classificazione di tali u.i. in categorie catastali di maggior pregio quali A2 (abitazioni civili) ed A3 (abitazioni economiche).

Il VIP complessivo ammonta a 2.715 miliardi di euro, di cui il 59,48% circa è relativo alle abitazioni, mentre il 18,18% è relativo al gruppo D (immobili speciali destinati in prevalenza alle attività produttive). E' sempre nel Nord che si concentra più del 50% del VIP complessivo.

## ***CGA Regione Sicilia 1306 del 26/10/2010: niente gara per le installazioni pubblicitarie sulle strade***

Con la sentenza n. 1306 del 26/10/2010 il Consiglio di Giustizia Amministrativa per la Regione Sicilia si è pronunciato in ordine alla decisione di attribuire mediante pubblica gara gli spazi da assegnare per l'affissione pubblicitaria diretta, ritenendola illegittima.

Il CGA ha avuto modo di precisare che l'ordinamento generale assicura un vero e proprio "*diritto*" alla libera attività di affissione diretta (art. 23 del codice della strada e relativo regolamento di esecuzione di cui al decreto legislativo 15 novembre 1993 n. 507), la cui esistenza è implicitamente riconosciuta dalla Corte Costituzionale (sent. 355/2002).

La pubblicità stradale non si configura come un servizio reso all'ente locale, ma come forma di svolgimento di un'attività economica, soggetta ad autorizzazione sia perché gli enti locali hanno funzione di salvaguardia del decoro delle strade sia perché da essa traggono specifiche entrate espressamente

volte anche a compensare l'eventuale occupazione del suolo pubblico; l'uso del suolo è strettamente ancorato all'autorizzazione, ed il "prezzo" per tale uso (tariffa) include il compenso dovuto dall'autorizzato che (nella previsione codicistica) non deve richiederne concessione.

In tale assetto, la previsione di un doppio binario di limitazioni che, eccedendo la previsione della normativa statale, con riferimento all'intero territorio comunale, condizioni l'accesso alla pubblicità stradale esterna oltre che all'autorizzazione del Comune, anche alla concessione, mediante pubblica gara, dell'area necessaria alla installazione degli impianti, ove questa sia di titolarità dell'Ente, supera l'ambito delle attribuzioni che, in materia, la normativa statale ha inteso demandare all'Ente locale.

Quale che sia il giudizio sulla legittimità delle disposizioni che in ambito locale mutano il regime autorizzatorio in regime concessorio (con ciò anche determinando, per l'Ente, un'entrata ulteriore rispetto a quelle specifiche previste dalla normativa statale ed espressamente volte anche a compensare l'eventuale occupazione del suolo pubblico), è incontestabile che esse introducono elementi ulteriori e non previsti rispetto agli obiettivi in forza dei quali è stato anche assegnato all'Ente un potere di pianificazione (in funzione di garanzia di sicurezza nella circolazione e di salvaguardia delle caratteristiche abitative, estetiche, ambientali e di viabilità dei centri abitati).

Sulla materia il CGA ha peraltro in precedenza preso posizione ritenendo che tali disposizioni si pongano in contrasto con la norma statale e sono in conflitto con gli obiettivi stessi della normativa di riferimento, che sembra voler favorire, piuttosto che comprimere la libera attività economica della quale si tratta e l'uso del territorio per lo svolgimento di tale attività.

Il testo integrale della sentenza è riportato nell'area clienti del sito [www.publika.it](http://www.publika.it).

### ***TAR Bari 3736 del 21/10/2010: è tardiva l'impugnazione del regolamento COSAP contestualmente all'avviso di accertamento.***

Con la sentenza n. 3736 del 21/10/2010 il TAR Bari si è pronunciato in merito ad un ricorso avverso un avviso di accertamento COSAP e relativo regolamento comunale, ritenendolo in parte inammissibile per difetto di giurisdizione (in ordine all'avviso di accertamento) ed in parte irricevibile per tardività.

Invero, secondo un principio ripetutamente affermato dalla giurisprudenza amministrativa, le norme regolamentari hanno solitamente natura generale ed astratta e vanno impugnate assieme all'atto applicativo che rende concreta la lesione degli interessi di cui sono portatori i destinatari, ma quando esse, per il loro carattere specifico e concreto, siano idonee ad incidere direttamente nella sfera degli interessati, sorge l'onere di immediata impugnazione a decorrere dalla pubblicazione nelle forme previste dalla legge.

In applicazione del principio, si è ad esempio statuito che il regolamento comunale che determina la misura del canone per i servizi di giardinaggio e di nettezza nei cimiteri comunali è immediatamente precettivo e direttamente lesivo della posizione di tutti i concessionari di aree ospitanti costruzioni funebri, cosicché esso deve essere impugnato, a pena d'inammissibilità, entro i sessanta giorni dalla sua pubblicazione, senza che sia necessaria l'intermediazione di un atto applicativo.

Identiche conclusioni ha raggiunto la giurisprudenza in tema di impugnativa dei regolamenti comunali sulla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, giudicati immediatamente lesivi ed impugnabili.

In conclusione, il ricorso è in parte inammissibile per difetto di giurisdizione (circa l'impugnativa dell'avviso di accertamento), in parte irricevibile per tardività di tutti i motivi rivolti all'annullamento del regolamento istitutivo del COSAP.

Il testo integrale della sentenza è riportato nell'area clienti del sito [www.publika.it](http://www.publika.it).

### ***Cassazione 21502 del 20/10/2010: ICI - fabbricati rurali solo se A6 o D10***

Con la sentenza n. 21502 del 20/10/2010 la Sezione Tributaria della Cassazione è tornata per l'ennesima volta sulla questione ICI-fabbricati rurali, ribadendo l'orientamento espresso dalle Sezioni Unite (Cass. 21 agosto 2009, n. 18565), che, prendendo le mosse dal recente D.L. n. 207 del 2008, art. 23, comma 1 bis, convertito con modificazioni dalla L. n. 14 del 2009, (alla cui stregua si rafforza il

convincimento circa l'autonomia del carattere rurale o meno del fabbricato rispetto al terreno su cui insiste), hanno evidenziato "la decisività della classificazione catastale come elemento determinante per escludere (o per affermare) l'assoggettabilità ad ICI di un fabbricato", affermando il seguente principio di diritto: "in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'immobile che sia stato iscritto nel catasto fabbricati come rurale, con l'attribuzione della relativa categoria), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9, conv. con L. n. 133 del 1994, e successive modificazioni, non è soggetto all'imposta ai sensi del combinato disposto del D.L. n. 207 del 2008, art. 23, comma 1 bis, convertito con modificazioni dalla L. n. 14 del 2009, e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a). L'attribuzione all'immobile di una diversa categoria catastale deve essere impugnata specificamente dal contribuente che pretenda la non soggezione all'imposta per la ritenuta ruralità del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad ICI: allo stesso modo il Comune dovrà impugnare l'attribuzione della categoria catastale al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta. Per i fabbricati non iscritti in catasto l'assoggettamento all'imposta è condizionato all'accertamento positivamente concluso della sussistenza dei requisiti per il riconoscimento della ruralità del fabbricato previsti dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9, e successive modificazioni che può essere condotto dal giudice tributario investito dalla impugnazione dell'avviso di accertamento o di liquidazione proposta dal contribuente, sul quale grava l'onere di dare prova della sussistenza dei predetti requisiti in base alla normativa vigente *ratione temporis*".

In considerazione di tali assorbenti principi, appare evidente come, risultando pacificamente che nella fattispecie viene in considerazione un fabbricato classato come A7, deve escludersi che lo stesso possa essere considerato, per i fini che qui interessano, rurale.

Al riguardo va evidenziato che la Sezione Tributaria ha ormai emesso oltre cento sentenze tutte in senso conforme, a partire dalla n. 7102/2010 e n. 8845/2010 per proseguire con la n. 11790/2010 e successive (12175/2010, 12176/2010, 12177/2010, 12182/2010, 12565/2010, 13563/2010, 13568/2010), poi con la n. 14968 del 22/6/2010 (sostanzialmente identica alle 80 pronunce seriali depositate nella medesima data) (in *TN* n. 14/2010) e successive: n. 14523-24-25-39-40-41 del 16/6/2010, n. 15463-4 del 30/6/2010, n. 15501 del 30/6/2010, n. 15513-14-15-29-31-32-33 del 30/6/2010, n. 15766 del 2/7/2010, n. 16523 del 14/7/2010 (in *TN* n. 16/2010), n. 16723 del 16/7/2010 (in *TN* n. 15/2010), n. 17055 del 21/7/2010 (in *TN* n. 18/2010), n. 19125 del 7/9/2010 (in *TN* n. 18/2010) e n. 19943-4-5-6 del 21/9/2010 (in *TN* n. 19/2010), n. 20865-6-7 dell'8/10/2010 (in *TN* n. 20/2010) e n. 21305-7-8 del 15/10/2010 (in *TN* n. 21/2010).

Per un approfondimento sulla questione si rinvia al contributo di GIUSEPPE DEBENEDETTO, *ICI e fabbricati rurali tra "diritto vivente" e possibili soluzioni legislative*, in *TN* n. 18/2010 p. 15.

Il testo integrale della sentenza è riportato nell'area clienti del sito [www.publika.it](http://www.publika.it).

### ***Interrogazione parlamentare del 20/10/2010: ICI - aiuto di Stato per gli enti non commerciali?***

Si riporta il testo della risposta all'interrogazione parlamentare sulla questione concernente l'esenzione ICI per gli enti non commerciali e la sua possibile configurazione come aiuto di Stato.

*Interrogazione - Camera dei Deputati - 20 ottobre 2010*

**5-03613 Barbato: Revisione dell'esenzione dall'ICI degli immobili di enti ecclesiastici utilizzati per attività di natura prevalentemente commerciale.**

#### **TESTO DELLA RISPOSTA**

Con il documento in esame, l'Onorevole interrogante chiede di conoscere quali iniziative di carattere normativo il Governo intenda assumere al fine di eliminare l'ingiustificata disparità di trattamento a vantaggio degli enti ecclesiastici che deriverebbe dall'applicazione dell'esenzione in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, soprattutto a seguito dei vari interventi legislativi che ne hanno specificato l'ambito operativo, anche al fine di evitare le conseguenze di un procedimento di indagine formale, aperto dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

Al riguardo, gli Uffici di questa Amministrazione, competenti per il merito, hanno rappresentato quanto segue.

Occorre in primo luogo osservare che non può riscontrarsi la paventata disparità di trattamento a favore degli immobili dei soli enti ecclesiastici dal momento che tale regime di esenzione si applica in via generale a tutti gli immobili che rispettano contemporaneamente, come tra l'altro chiarito nella circolare n. 2/DF del 26 gennaio 2009, a suo tempo concordata con i Servizi della Commissione, il seguente duplice requisito:

- soggettivo, ossia l'utilizzazione da parte di un ente non commerciale di cui all'articolo 73 (ex articolo 87), comma 1, lettera e) del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, recante il Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR);

- oggettivo ossia la destinazione esclusiva allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dal citato articolo 7, comma 1 lettera i) del decreto legislativo n. 504 del 1992, che non devono avere esclusivamente natura commerciale.

Pertanto, dal punto di vista soggettivo, a norma dell'articolo 73, (ex articolo 87), comma 1, lettera e) del TUIR, l'esenzione si applica a tutti gli « enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato » comprendendo, quindi, nel novero degli enti privati, anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense e delle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose.

Si fa presente che, con lettera del 12 ottobre 2010, la Commissione ha avviato un procedimento di indagine formale, conformemente all'articolo 108, paragrafo 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in relazione al regime previsto dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo n. 504/92 e in relazione alla disposizione di cui all'articolo 149, quarto comma, del TUIR.

Pertanto la Commissione non ha, con la propria lettera, chiarito bene quali sarebbero i nuovi od ulteriori elementi di riflessione che l'hanno indotta all'avvio di tale procedimento. Evidentemente l'analisi della posizione della Commissione potrà essere più correttamente inquadrata solo dopo che la stessa avrà in primo luogo sottoposto all'Italia tutti gli elementi conoscitivi utili a completare il quadro in relazione al quale occorrerà dare risposta.

La disciplina giuridica che regola la materia dell'esenzione dall'ICI a favore degli enti ecclesiastici, e più in generale degli enti non commerciali, sarà conseguentemente sottoposta ad un attento e approfondito esame, con il coinvolgimento di più Amministrazioni a livello statale, al fine di fornire le valutazioni e le osservazioni del caso alla Commissione europea.

È evidentemente prematuro ipotizzare le iniziative che potranno o dovranno essere assunte all'esito di questa fase di mera interlocuzione con i Servizi della Commissione europea.



## TributiNews

Quindicinale di aggiornamento e approfondimento professionale in materia di tributi locali

Registrato in data 12/03/2008 al numero 02/2008 del Registro della Stampa presso il Tribunale di Mantova

Direttore Responsabile: Dott. Giovanni Zandonella Maiucco

Direttore Editoriale: Dott. Giuseppe Debenedetto, Esperto di tributi locali, autore di diverse pubblicazioni

Comitato di redazione:

Dott. Gianluca Bertagna, Responsabile di settore e vicesegretario di ente locale, Consulente per gli Enti Locali, autore di diverse pubblicazioni

Dott. Giuseppe Debenedetto, Esperto di tributi locali, autore di diverse pubblicazioni

Dott. Nicola Tonveronachi, Dottore Commercialista, Revisore dei Conti, Consulente Amministrazioni ed Enti Pubblici

Dott. Francesco Vegni, Consulente di Amministrazioni e Enti Pubblici

Hanno collaborato a questo numero

Dott. Massimo Monteverdi, già Responsabile del servizio finanziario di enti locali, autore di pubblicazioni in materia di finanza locale

Dott. Eugenio Piscino, Direttore Generale del Comune di Cercola - Revisore Contabile

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

*editore e proprietario:* Publika S.r.l.

Via Aldo Moro 23 A/1, 46049 Volta Mantovana (MN)

Tel. 0376/408077 - 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@publika.it](mailto:info@publika.it)

*Distribuzione:* vendita esclusivamente per abbonamento

Abbonamento annuale: Euro 180,00

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.