

ICI - IMU e PRG

Cos'è l'ICI - IMU? Ambito di applicazione

E' un'imposta di natura patrimoniale il cui presupposto consiste nel possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli siti nel territorio dello Stato e a qualsiasi uso destinati, e sostituisce sia l'Ici che l'Irpef sulla rendita catastale.

Sostanziale differenza fra l'IMU e la abrogata normativa sull'ICI è che oggetto del tributo sono anche:

(a) Le abitazioni principali e le loro pertinenze:

L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso degli immobili di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa.

Per **abitazione principale** si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nella quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.

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

(b) I fabbricati rurali:

Vengono assoggettati all'IMU i fabbricati rurali il cui reddito era sempre stato ricompreso nella tariffa di reddito dominicale: Ne consegue che dall'anno 2012 aumenta la base imponibile dell'imposta municipale.

Chi deve pagarla e chi no?

I soggetti passivi del tributo sono individuati dall'art. 9 d.lgs. n. 23/2011 nel **proprietario**, ovvero nel titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie secondo le quote di possesso.

Sono soggetti passivi anche il **locatario** del bene immobile nel caso di locazione finanziaria e il **concessionario** nelle ipotesi di concessioni demaniali.

Non sono obbligati al pagamento dell'imposta il **locatario**, l'**affittuario** e il **comodatario**, in quanto non sono titolari di un diritto reale di godimento sull'immobile, ma lo utilizzano sulla base di uno specifico contratto.

Obbligato al pagamento dell'IMU è il **coniuge assegnatario** dell'ex casa coniugale, che viene considerata come abitazione principale; infatti il diritto del coniuge assegnatario è equiparato al diritto di abitazione.

Piano regolatore e conseguenze per l'applicazione dell'ICI - IMU

Panoramica sui profili di illegittimità

Il D.l. n° 201/2011 convertito dalla Legge n° 214/2011 (*c.d. Decreto Salva Italia*), articolo 13 – Istituzione dell'Imposta Municipale Propria di tipo Sperimentale, ha richiamato, per la definizione di area edificabile, l'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo. n° 504/1992 (*già istitutivo dell'ICI*).

La norma (*integrata dal Decreto Legge n° 223/2006 convertito nella Legge n° 248/2006, art. 36, comma 2*) stabilisce che “un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992 considera quale base imponibile per le aree fabbricabili il loro valore commerciale, che a differenza di quella adottata per i fabbricati e i terreni agricoli (la rendita catastale), non è un dato certo ma si presta, per sua natura, a diverse quantificazioni.

Inoltre **l'art. 2, comma 1, lettera b)** dello stesso decreto dispone che “*per area fabbricabile s'intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione...*”.

Dalla lettura di queste due norme si può intuire che la **causa maggiore dei problemi interpretativi** in materia scaturisce proprio dalla qualificazione di area fabbricabile per la quale si è oscillato tra il ritenere che l'area, per poter essere considerata tale, dovesse essere caratterizzata dalla **sua immediata utilizzabilità a fini edificatori** e fosse quindi necessario uno strumento attuativo (*Corte di Cassazione n. 21644/2004*), ovvero fosse sufficiente **l'inclusione dell'area in uno strumento urbanistico generale purché approvato dalla regione** (*Corte di Cassazione n. 16751/2004*), ovvero infine fosse sufficiente anche **la mera inclusione nel piano regolatore generale adottato dal comune**, anche se non ancora approvato dalla regione, in quanto ciò basterebbe a conferire un maggior valore commerciale all'area medesima, comparabile a quello delle aree edificabili conclamate (*Corte di Cassazione n. 19750/2004*).

Per dirimere tali dubbi si è scomodato il legislatore con una norma di interpretazione autentica, il **comma 16 dell'art. 11 quaterdecies del D.L. n. 203/2005, convertito dalla legge n. 248/2005**, precisando che, ai fini dell'applicazione dell'Ici, la disposizione contenuta nell'art. 2, comma 1, lettera b) del D. Lgs. 504/1992, “*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*”.

Con **l'art. 36, comma 2 del D.L. n. 223/2006** (*c.d. decreto Bersani*), convertito dalla legge n. 248/2006, il legislatore è intervenuto nuovamente sulla materia, chiarendo

definitivamente che *“un’area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall’approvazione della regione e dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo”*.

A sua volta, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la **sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006**, nel prendere atto dell’orientamento espresso dal legislatore col citato art. 36, comma 2, ha accolto la tesi sostanzialistica secondo cui **non occorre che lo strumento urbanistico generale adottato dal comune abbia perfezionato il proprio iter di formazione mediante l’approvazione da parte della regione**, atteso che l’adozione dello strumento urbanistico, con l’inserimento di un terreno con destinazione edificatoria, imprime al bene una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità e, quindi, è sufficiente a far venir meno, ai fini anzidetti, la presunzione del rapporto proporzionale tra reddito dominicale risultante in catasto e valore del terreno medesimo, posto a fondamento della valutazione automatica.

Dunque la Suprema Corte ha ritenuto che con l’avvio del procedimento amministrativo di “trasformazione urbanistica” di un suolo si avvia anche un parallelo processo di “trasformazione economica” dello stesso, che non consente più la valutazione, ai fini fiscali, secondo il criterio del reddito dominicale, criterio che resta superato da più concreti criteri di valutazione economica.

Da ciò deriva che, ai fini fiscali, non interessa che il suolo sia immediatamente e incondizionatamente edificabile, perché possa farsi ricorso legittimamente al criterio di valutazione del valore venale proprio dei beni in comune commercio.

Peraltro, ha continuato la Corte, *“l’aspettativa di edificabilità di un suolo, non comporta, ai fini della valutazione fiscale, l’equiparazione sic et simpliciter alla edificabilità, ma comporta soltanto l’assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli, meno conveniente per il contribuente, ma non per questo iniquo (...) con la possibilità, del tutto naturale, che si verifichino oscillazioni di valore connesse all’andamento del mercato e/o allo stato di attuazione delle procedure che determinano il perfezionamento dello ius edificandi”*.

Anche la Corte Costituzionale, con l’ordinanza n. 266/2008, investita dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio del giudizio di legittimità costituzionale dell’art. 36, comma 2, del D.L. 223/2006, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nonché ai principi di ragionevolezza, razionalità e non contraddizione, nel dichiarare la manifesta infondatezza della questione, ha accolto la tesi sostenuta dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la suddetta sentenza.

Dunque, **ciò che conta è la qualificazione formale del terreno, indipendentemente dalle reali possibilità di costruzione che potrebbero anche essere completamente assenti**.

Ad ogni modo, laddove sussistano perplessità in ordine all’esatta tipizzazione del suolo, vale ricordare che, in virtù all’articolo 2 del decreto legislativo 504/92, è

sempre possibile presentare un'istanza al Comune per richiedere l'attestazione della natura edificatoria dell'area.

La **base imponibile dell'area edificabile** ai fini IMU è determinata, come per l'ICI, con riferimento al **valore venale in comune commercio dell'area al 1° gennaio dell'anno di imposizione**, vale a dire il suo valore di mercato (ad esempio per l'IMU 2013 la base imponibile è pari al valore di mercato dell'area all'01.01.2013).

Sono diversi i Comuni che hanno adottato delibere annuali per indicare e attualizzare i valori di riferimento delle aree edificabili.

La portata di tali delibere, peraltro non obbligatorie, è diventata più comprensibile dopo che la Cassazione, con l'ordinanza n. 13105/2012, ha stabilito che i valori medi delle aree edificabili fissati dal consiglio comunale con regolamento sono vincolanti, mentre sono solo delle direttive interne se deliberati dalla giunta.

Il consiglio comunale può dunque autolimitare il potere di accertamento per ridurre il contenzioso con il contribuente indicando dei valori, sia per l'ICI che per l'IMU, e **questa scelta rende illegittimi gli atti impositivi** che accertano un valore superiore a quello dichiarato dal contribuente.

Resta altresì fermo che se il contribuente pensa che il valore deliberato sia eccessivo rispetto all'effettivo valore di mercato dell'area, **potrà versare l'imposta su di un importo inferiore avendo cura, in questo caso, di premunirsi di una perizia di parte**, in modo da contrastare possibili futuri accertamenti.

Sentenza n. 13142 dell'11 giugno 2014

Particolare rilievo assume la **sentenza n. 13142 depositata l'11 giugno 2014** con la quale la Corte di Cassazione Tributaria ha chiarito che se non è ancora stato approvata la variazione allo strumento urbanistico che modifica la destinazione del terreno non può qualificarsi edificabile e pertanto non può esplicare effetti ai fini fiscali.

Terreni sottoposti a vincoli

Un discorso a parte meritano i **terreni sottoposti a vincoli** per i quali si discute da tempo sulla **legittimità del loro assoggettamento a ICI** e non si registrano nella giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, posizioni univoche.

Secondo una recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano (n. 71/2013) se **un'area è compresa in una zona destinata dal piano regolatore generale a verde pubblico attrezzato, il contribuente non è tenuto a versare l'imposta municipale** dal momento che il vincolo di destinazione non consente di dichiarare l'area edificabile, visto che il contribuente non può operare alcuna trasformazione del bene. La Commissione richiama una pronuncia della Cassazione (sentenza n. 25672/2008) che ha statuito che se il piano regolatore generale del comune stabilisce che un'area sia destinata a verde pubblico attrezzato, questa prescrizione urbanistica impedisce al privato di poter edificare per cui l'area non è

soggetta al pagamento dell'Ici anche se l'edificabilità è prevista dallo strumento urbanistico.

Di contro, nell'ordinanza n. 16562/2011, la stessa Corte ha ribadito che la qualifica di area fabbricabile non può ritenersi esclusa se esistono particolari limiti che condizionano le possibilità di edificazione del suolo. Anzi, i limiti imposti a un terreno presuppongono la sua vocazione edificatoria, fermo restando tuttavia, essi incidono “sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, della base imponibile”.

Ciò comporta, per i **proprietari di terreni edificabili** (siano essi imprese o persone fisiche), **il pagamento dell'IMU in misura particolarmente rilevante**, soprattutto ove si tenga conto della crisi del settore immobiliare e della difficoltà di sfruttare economicamente il valore del terreno mediante la realizzazione di fabbricati o la vendita del terreno.

Questa regola generale incontra, tuttavia, alcune limitazioni e regimi di favore in presenza di determinate condizioni soggettive: **i terreni edificabili, infatti, detenuti da imprenditori agricoli professionali, pagano l'IMU non sul valore venale, ma sul valore del terreno agricolo**, con un evidente risparmio d'imposta.

Terreni agricoli

Ai fini IMU sono **considerati terreni agricoli quelli destinati all'esercizio delle attività agricole** individuate per legge anche se non coltivati, e quindi anche nel caso in cui il terreno sia lasciato a riposo.

In linea generale, **la natura non agricola di un terreno dipende dalla classificazione urbanistica** e, quindi, come risulta nel piano regolatore del Comune.

Per verificare l'edificabilità di un terreno è **necessario richiedere un certificato di destinazione urbanistica al Comune**. I terreni che non sono ricompresi in un'area edificabile pagano l'IMU in misura ridotta e in alcuni casi sono esenti.

La legge istitutiva dell'IMU ha, infatti, previsto una regola particolare secondo cui le aree edificabili (anche se classificate come tali nel piano regolatore del Comune), se possedute o coltivate da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali, non possono essere considerate edificabile (per destinazione) e pertanto non pagano l'IMU.

Ricapitolando:

- se un'area edificabile è posseduta da un contribuente (persona fisica o giuridica) senza qualifiche agricole paga l'IMU normalmente;
- mentre se il possessore è un coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale non paga nulla, essendo il terreno, ancorché edificabile, considerato agricolo.

La circolare del Ministero delle Finanze ha precisato, peraltro, che, **nel caso di terreno edificabile in comproprietà di più persone, qualora il terreno sia coltivato anche da uno solo dei comproprietari con la qualifica di coltivatore diretto o**

imprenditore agricolo professionale, iscritto nella gestione previdenziale, è considerato agricolo anche per la quota di proprietà dei soggetti della qualifica agricola.

Esenzione IMU per imprenditori agricoli: soggetti previsti dalla legge

Le agevolazioni previste per gli imprenditori agricoli professionali operano secondo legge nei confronti dell'imprenditore agricolo individuale, ma anche a favore delle società agricole.

Le società agricole, secondo l'attuale disciplina, possono essere costituite anche da società di capitali, tra cui le Srl, a condizione che siano rispettati alcuni requisiti:

- esercizio esclusivo dell'attività agricola inserita come oggetto sociale nello Statuto;
- inserimento nella ragione sociale o nella denominazione sociale dell'indicazione "società agricola";
- presenza almeno di un amministratore socio, coltivatore diretto o IAP, iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale;

Ovviamente proprio in relazione a tale diversa disparità di trattamento si profila un'ipotesi di violazione dell'art. 3 della Costituzione, in quanto due proprietari di due aree edificabili sarebbero soggetti a due diverse applicazione della medesima imposta, assumendo rilevanza la qualifica del soggetto proprietario.

Ma v'è di più! L'imposta di cui si tratta appare, invero, in contrasto, secondo l'intervento della stessa Corte Costituzionale, con il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), essendo dovuta indipendentemente dalla percezione di un reddito da parte del proprietario del bene.

Il soggetto passivo è, cioè, tenuto al pagamento dell'imposta anche se privo di reddito, o se percettore di un reddito non sufficiente alla copertura dell'imposta: evenienze non improbabili, specie in tempi di recessione economica e di contrazione delle offerte di lavoro.

L'incapacità contributiva potrebbe, quindi, costringere il soggetto passivo dell'imposta ad accettare soluzioni estreme (*la svendita del bene; la ricerca di mutuantisti privati pronti ad accaparrarsi il bene*), ovvero a spogliarsi del bene rilasciandolo nelle mani comunali.

Sotto quest'ultimo profilo, l'IMU appare, in contrasto anche con il diritto alla proprietà privata (art. 42 Cost.), costituendo un insuperabile ostacolo al mantenimento di beni acquistabili per successione da parte di soggetti privi di reddito, che potrebbero destinare il bene ad abitazione personale.

L'incostituzionalità dell'imposta in esame si rivela chiaramente se paragonata alla soppressa Invim, che colpiva l'incremento di valore degli immobili: in quel caso,

infatti, sussisteva un reddito imponibile (*costituito dal maggiore valore conseguito dal bene nel periodo compreso tra il suo acquisto e la sua cessione*).

Nel caso dell'IMU, invece, la «tassazione colpisce un reddito virtuale, indipendentemente dalla capacità stessa del bene di produrre reddito» (*o della possibilità concreta di metterlo a reddito*).

COME DIFENDERSI

Contro l'avviso di accertamento IMU, il contribuente può:

- accedere alla definizione agevolata;
- chiedere l'autotutela;
- chiedere l'accertamento con adesione;
- proporre ricorso in Commissione Tributaria.

Definizione agevolata

La definizione agevolata **consiste nel pagamento entro sessanta giorni dell'importo contestato**, rinunciando contestualmente al ricorso.

Tale strumento consente la **riduzione a un terzo delle sanzioni applicate**.

Ovviamente, considerato che essa implica la rinuncia al ricorso e a ogni forma di contestazione, **è consigliabile laddove l'avviso di accertamento sia fondato e legittimo sotto ogni aspetto**, ivi compresa la procedura di notifica.

Si precisa che la definizione agevolata non è applicabile agli accertamenti per omesso o infedele pagamento (*ma solo a quelli per omessa o infedele denuncia*).

Istanza di autotutela

L'istanza di autotutela è una richiesta formale rivolta all'Ente (*il Comune*), **con cui si richiede l'annullamento e/o la rettifica totale o parziale dell'avviso di accertamento**, laddove vengano riscontrati **errori** o comunque **motivi di illegittimità** facilmente dimostrabili (*ad esempio, nel caso di pagamento già effettuato*).

L'istanza di autotutela non sospende né interrompe i termini per proporre ricorso in Commissione tributaria, né l'efficacia esecutiva dell'avviso, laddove decorrano i sessanta giorni dalla notifica dello stesso.

Accertamento con adesione

Lo strumento dell'accertamento con adesione è **applicabile solo agli avvisi di accertamento per omessa o infedele dichiarazione**.

Esso è **consigliabile quando l'accertamento si basa su elementi non del tutto certi, che possono essere oggetto di diversa valutazione**.

Con questo strumento, il contribuente **chiede all'Ufficio competente di rivedere la valutazione degli oggetti presenti nell'avviso di accertamento e di ricalcolare l'importo dovuto**, i relativi interessi e le sanzioni.

L'accertamento con adesione produce come effetto immediato la sospensione dei termini per l'impugnazione e quelli di pagamento del tributo per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione.

Entro quindici giorni dal ricevimento dell'accertamento con adesione, l'Ufficio contatta il contribuente per concordare un incontro durante il quale potranno essere effettuati tutti gli approfondimenti del caso.

Si instaura quindi un contraddittorio.

In caso di accordo tra le parti, l'Ufficio redige un atto di accertamento con adesione in duplice copia che va sottoscritto dal contribuente (*o dal suo procuratore*) e dal responsabile dell'ufficio o suo delegato.

In tal caso, **per effetto del raggiungimento dell'accordo, si applicherà la sanzione pari ad un quarto del minimo previsto dalla relativa normativa.**

Se invece non si raggiunge l'accordo o nel caso in cui il contribuente non si presenti all'incontro, decade il diritto all'accertamento con adesione.

Al termine del procedimento, il Funzionario Responsabile redige un verbale riportando tutte le operazioni compiute in relazione all'accertamento con adesione (*compresa l'eventuale mancata comparizione del contribuente e il conseguente esito negativo dell'accertamento con adesione*).

Ricorso in Commissione Tributaria

Il contribuente ha anche la possibilità di **presentare ricorso in Commissione Tributaria Provinciale**, eccependo ogni vizio, formale e di merito, relativo all'avviso di accertamento, qualunque sia la violazione contestata.

Il ricorso deve essere presentato perentoriamente entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento (*salva la sospensione di novanta giorni se è stato richiesto l'accertamento con adesione, nonché la sospensione feriale dal 1 agosto al 15 settembre*).

Inoltre per tutte le insorgende controversie di valore non superiore ad Euro 20.000,00 si ricorrerà all'istituto della mediazione tributaria, contenuta nel medesimo ricorso.

La mediazione offre il beneficio di "congelare" i termini del pagamento per 90 giorni (*sospensione*) in attesa che l'istanza venga valutata dall'Ente Creditore.

A cura della Avvocato Marilena Di Genova

(*Fonti: Sentenze di cassazione indicate nel documento e commenti, www.ildiritto.it, la biblioteca giuridica*)