

Al Sindaco  
Al Responsabile dell'Ufficio Tributi  
del Comune di \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

## ICI

### La base imponibile dei fabbricati strumentali cat. D

La Corte di Cassazione (sez. trib., 13 novembre 2008 n.27062), tenuto conto che la Relazione Governativa al D.Lgs. n. 546 del 1992, ha riferito la scelta del metodo del "valore contabile" per i fabbricati del gruppo D appartenenti ad imprese, e privi di rendita, alla "estrema difficoltà di attribuire in tempi ragionevolmente brevi" a tali fabbricati "la rendita catastale, la quale, come è noto, si basa sulla stima diretta", ha espresso il seguente principio di diritto:

"ad una unità immobiliare classificabile nel gruppo D) interamente posseduta da impresa, già accatastata, ma priva di rendita, purché separatamente contabilizzata, va applicato, ai fini della determinazione ICI, il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, c.3, con determinazione del valore contabile del bene alla data di inizio di ciascun anno solare, fino al momento dell'attribuzione della rendita, che ha valore costitutivo; tale sistema è invece da escludere in presenza di iscrizione dell'immobile in catasto con applicazione di rendita applicabile all'annualità d'imposta in contestazione".

Per i fabbricati senza rendita catastale iscritti in catasto la stessa Corte (sentenza n. 27065 del 13 novembre 2008), con pronuncia di particolare interesse, ha poi ritenuto – colmando così una lacuna legislativa – che rientrino anch'essi nel campo di applicazione dell'art.5, c.3, del D.Lgs. n.504/1992, con determinazione del valore imponibile in base al valore contabile.

## Le aree fabbricabili

Il regime impositivo ICI delle aree fabbricabili è stato oggetto di numerosi interventi legislativi e giurisprudenziali che si sono succeduti nel tempo.

Dopo l'ultimo intervento recato dall'art. 11-quaterdecies del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito in legge 2 dicembre 2005, n. 248, e poi dall'art. 36, c. 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, come convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, in base al quale 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"*, i pronunciamenti giurisprudenziali più recenti appaiono definire un quadro applicativo più univoco.

In questo contesto si ritiene utile evidenziare come la Cassazione abbia precisato (sez. trib., 18 marzo 2009 n. 6521) che *"dinanzi ad una vocazione edificatoria di un suolo, formalizzata in un atto della procedura prevista dalla legislazione urbanistica, il fisco ritiene che, a prescindere dallo status giuridico formale dello stesso, non sia più possibile apprezzarne il valore sulla base di un parametro di riferimento, come il reddito dominicale, che resta superato da più concreti criteri di valutazione economica. Non interessa, dunque, ai fini fiscali, che il suolo sia immediatamente ed incondizionatamente edificabile, perché possa farsi ricorso legittimamente al criterio di valutazione del valore venale in comune commercio."*

Ciò perché *"l'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo ius aedificandi o di modifiche del piano regolatore che si traducano in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo d'imposta, conformemente alla natura periodica del tributo in questione, senza che ciò comporti il diritto al rimborso per gli anni pregressi, a meno che il Comune non ritenga di riconoscerlo, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59, comma 1, lett. f). L'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone peraltro di tener conto, nella determinazione della base imponibile, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio."*

### L'omessa od infedele denuncia

Ai fini ICI la dichiarazione relativa deve riguardare tutte le unità immobiliari suscettibili di individua imposizione possedute dal soggetto dichiarante, per cui la nozione di omissione della dichiarazione va definita non con riferimento al documento materiale in sé ma al suo contenuto concreto: l'omessa indicazione in denuncia di una unità immobiliare, pertanto, determina una corrispondente omissione di dichiarazione.

Sulla base di tali considerazioni la Suprema Corte (sez. trib., sentenza 16 gennaio 2009 n.932) ha affermato il principio secondo cui, ai sensi ed ai fini del combinato disposto dagli artt. 10 e 14 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, la dichiarazione (come l'eventuale denuncia delle successive variazioni) deve essere effettuata per ciascuna unità immobiliare soggetta all'imposta comunale e l'omessa indicazione (o denuncia di afferente variazione) di una qualche unità immobiliare costituisce omessa dichiarazione per ciascuna delle unità non dichiarate o non denunciate e non già mera infedeltà della dichiarazione presentata per altre unità.

In relazione all'omissione od infedele dichiarazione/denuncia del contribuente, con violazione proseguita per più annualità, la Corte di Cassazione, nella medesima sentenza, ha espresso un punto fermo che deve adesso conformare le diverse interpretazioni sostenute ed i conseguenti comportamenti tenuti dalla amministrazioni locali al riguardo: "La condotta omissiva detta, come naturale, sorge con l'inutile scadere del termine ("di presentazione della dichiarazione dei redditi") fissato per l'adempimento. La stessa, però, non può considerarsi esaurita (effetto istantaneo) al momento del suo sorgere ma deve ritenersi persistente (effetto permanente) finché perdura l'inosservanza non essendo, né logicamente né giuridicamente, vietato o, comunque, inutile l'adempimento tardivo, ovverosia la presentazione della "dichiarazione" (o della "denuncia") anche dopo la scadenza del termine. La disposizione in esame, infatti, attribuisce alla "dichiarazione ... effetto anche per gli anni successivi" (c.d. "dichiarazione ultrattiva", sulla quale cfr. Cass., trib., 20 maggio 2005 n. 10639): tale specifico "effetto" (prodotto sempre che non siano intervenute "modificazioni" incidenti sull'ammontare dell'imposta), come ovvio, può derivare soltanto da una dichiarazione presentata e non già da una dichiarazione omessa. Di conseguenza logica (risultando altrimenti gli "anni successivi" comunque privi di dichiarazione) l'obbligo di presentazione della dichiarazione "per gli anni successivi", tenuto conto del disposto dell'art. 10, comma 1 ("l'imposta è dovuta ... per anni solari"), può e deve ritenersi insussistente unicamente quando la dichiarazione sia stata

presentata per un anno precedente, e sempre che non siano intervenute variazioni capaci di determinare una imposta diversa. Tanto evidenzia il permanere, comunque, dell'obbligo di dichiarazione anche successivamente alla scadenza del limite di tempo fissato dal legislatore con riferimento a quello di "presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui il possesso ha avuto inizio".

La mancata od infedele dichiarazione/denuncia ICI deve quindi essere sanzionata dall'esercizio in cui si è verificata la violazione e per ciascuna annualità successiva fino a quella nella quale sono emessi gli avvisi di accertamento.

### Il nuovo bollettino di versamento

Con decreto 25 marzo 2009 è stato approvato il nuovo bollettino di versamento ICI che deve essere utilizzato per il versamento dell'imposta a decorrere dai pagamenti in acconto riferiti all'annualità 2009.

Il contribuente può effettuare il versamento dell'imposta anche tramite servizio telematico gestito da Poste Italiane spa; in tal caso l'immagine virtuale del bollettino o la comunicazione in formato testo costituisce la prova del pagamento e del giorno in cui lo stesso è stato eseguito.

Il c/c postale per il versamento dell'imposta nel caso di riscossione diretta deve essere intestato al comune, seguito dalla dicitura "ICI". Nel caso di riscossione sia esternalizzata, cioè affidata a soggetti abilitati, il c/c postale deve essere intestato a questi ultimi, seguito dall'indicazione del comune di ubicazione dell'immobili e dalla medesima dicitura di cui sopra.

Poste Italiane spa trasmette al titolare del c/c postale le copie cartacee delle ricevute di accredito ovvero le immagini dei bollettini postali via internet o tramite CD (o strumento equipollente) e distrugge i certificati di accredito dei bollettini postali.

## **ONERI DI URBANIZZAZIONE**

La Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Sardegna, si è recentemente (12 giugno 2008 n.12/2008) espressa in merito alla qualificazione

giuridica degli oneri di urbanizzazione ed alcuni aspetti contabilmente rilevanti in merito.

Tenuto conto del prevalente indirizzo giurisprudenziale (cfr. Cons. Stato, sez. V, 21 ottobre 1998 n.1513) che connota il contributo per oneri di urbanizzazione come "obbligazione contributiva di diritto pubblico" collegata all'emanazione del provvedimento edilizio da parte dell'ente locale, a titolo di partecipazione ai costi delle opere di urbanizzazione in proporzione all'insieme dei benefici che la nuova costruzione consegue (Cons. Stato, sez. V, 27 febbraio 1998 n.201, e 13 maggio 2002 n.2575) – escludendo comunque una sua connotazione negoziale ed il carattere sinallagmatico del contributo in discorso – la sezione osserva che "le entrate per oneri di urbanizzazione primaria e secondaria e per le correlate sanzioni non rivestono natura giuridica tributaria in assenza di una esplicita auto qualificazione giuridica in tal senso in ottemperanza al principio della riserva di legge che informa il diritto tributario, ancorché tali entrate rivestano carattere e finalità pubblicistica per il carattere pubblicistico delle funzioni esercitate dall'ente locale e per la finalità pubblica delle opere realizzate mediante tali entrate."

Da ciò ne deriva:

- l'esclusione della competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie di cui al D.Lgs. n.446/1992, nemmeno quando riscossi con cartella esattoriale;
- l'esclusione dell'applicabilità dei decreti 471, 472 e 473 del 1997 in merito all'applicazione delle sanzioni per le violazioni alla relativa disciplina;
- la contabilizzazione dell'entrata al titolo IV, codice 4501.

La sezione, inoltre, precisa che "l'accertamento dell'entrata effettuato sulla base degli introiti (come indicato dall'Osservatorio sulla finanza e contabilità locale presso il Ministero dell'interno) non appare coerente con la supposta natura tributaria della stessa entrata, laddove invece l'accertamento dovrebbe conseguire alla richiesta di permesso di costruzione."

In relazione a quest'ultima affermazione si ritiene che ciò non corrisponda propriamente a criteri di prudenza né di piena attendibilità, posto che dalla presentazione della richiesta (e talvolta nemmeno in seguito al rilascio) del permesso di costruire vi è la certezza dell'introito, dovendo ritenere più conforme ai predetti criteri le indicazioni fornite dall'Osservatorio.

L'art. 77-quater del D.L. n.112/2008, come convertito in legge n.133/2008, ha esteso a partire dal 1° gennaio 2009 l'applicazione del sistema di tesoreria unica mista ex art.7, D.Lgs. n.279/1997, a tutti gli enti locali, e quindi anche ai comuni con oltre 10 mila abitanti ed alle province in precedenza non soggetti a detto sistema; la stessa disposizione ha inoltre previsto la cessazione dell'efficacia delle disposizioni relative alla sperimentazione per il superamento della tesoreria unica.

La circolare 26 novembre 2008 n.33 (in G.U. 18 dicembre 2008 n.295), del Ministero dell'economia e delle finanze, ha fornito indicazioni in merito all'attuazione del citato art. 77-quater che comporta, ovvero ha comportato, la graduale estinzione dei sottoconti fruttiferi delle contabilità speciali intestate ai singoli enti per effetto dei prelievi effettuati dagli enti ogni qualvolta sono risultate incapienti le entrate proprie depositate presso i tesoriери.

Il Ministero ha così precisato che in caso di pignoramento il tesoriere appone il vincolo prioritariamente sui fondi depositati presso la tesoreria statale. Per i pagamenti che devono essere effettuati nei confronti del creditore pignorante deve essere prioritariamente utilizzata la liquidità libera da vincoli di destinazione presso il tesoriere e, contestualmente, deve essere rimosso il vincolo di indisponibilità apposto sui fondi depositati sulla contabilità speciale. In fase di prima applicazione del nuovo sistema di tesoreria mista, una volta utilizzate le disponibilità libere presso il tesoriere debbono essere utilizzate quelle depositate presso il sottoconto fruttifero della contabilità di tesoreria, per la graduale estinzione dello stesso.

Cordiali saluti.

Aprile 2009