



Per l'esonero IMU dell'area pertinenziale serve la dichiarazione

In vista della scadenza della presentazione della dichiarazione Imu (in scadenza al 30 novembre 2012, ma per la quale insistentemente si parla di una proroga al prossimo mese di febbraio/marzo 2013) e del versamento del saldo Imu, in questo numero ci è parso opportuno trattare il tema della pertinenzialità delle aree ai fabbricati, in quanto da tale vincolo discende l'esonero da tassazione per detti terreni.

Il punto di innesco del ragionamento è una recente sentenza pronunciata in materia di Ici ([CTP Treviso n.71/4/12 del 7/08/12](#)), ma vista l'affinità della materia (i presupposti di applicazione sono i medesimi), vale la pena valutarla in prospettiva del nuovo tributo comunale. Più che analizzarne il contenuto al fine di gestire eventuali contenziosi Ici in corso (anche perché il contenuto di tale pronuncia non è certo innovativo, visto che sul punto si era già espressa la Corte di Cassazione), pare più utile utilizzarla come punto d'innesco per introdurre opportuni ragionamenti sulla questione, al fine di impostare correttamente gli adempimenti Imu 2012 (tanto il versamento quanto la dichiarazione da rendere al Comune).

Il concetto di pertinenzialità

Il tema della pertinenzialità (tanto ai fini Ici, quanto nel nuovo panorama normativo Imu) trae origine dalla formulazione – non certo felicissima – del co.1, lett.a), dell'art.2 del D.Lgs. n.504/92 (come si diceva, applicabile anche ai fini Imu in forza del rinvio previsto dall'art.13, co.2 primo periodo del D.L. n.201/11), laddove viene definita la fattispecie impositiva dei fabbricati:

“... per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza...”

La disciplina del terreno pertinenziale viene, quindi, definita in sede di individuazione delle fattispecie imponibili: si prevede l'esclusione da tassazione dell'area pertinenziale ad un fabbricato, così come quella di sedime (quella su cui poggia il fabbricato stesso). Il contribuente non deve pagare Imu con riferimento al giardino, all'orto, o al vialetto d'ingresso (il c.d. “bene asservito”) in quanto è soggetta al tributo solo l'abitazione cui tali immobili si riferiscono (ciò che viene definito “bene principale”). La ragione di tale previsione risiede nel fatto che tale lotto pertinenziale di terreno risulta essere strutturalmente parte integrante del fabbricato in ragione del vincolo di utilizzo e conseguentemente la correlata redditività non viene espressa tramite una rendita propria ma attraverso la rendita dell'immobile a cui risulta asservito.

La controversia sorge con riferimento all'interpretazione attribuibile al concetto di terreno pertinenziale, in particolare al trattamento di quelle aree che di fatto vengono utilizzate quali pertinenze di fabbricati (giardini, orti, ecc), ma formalmente risultano essere unità immobiliari autonome iscritte al Catasto dei Terreni, con autonomo classamento. Posto che non ci sono dubbi circa la non tassabilità dei terreni c.d. “graffati”, ossia che fanno parte della medesima scheda planimetrica dell'immobile principale (salvo quanto oltre si dirà in merito al tema dell'abuso di diritto), la questione ruota attorno a quelle porzioni di terreno che risultano essere catastalmente censite quali immobili autonomi, ma che nei fatti sono utilizzati in maniera pertinenziale ad un determinato fabbricato.

Sul punto, nel corso del tempo, si erano formate due distinte e contrapposte posizioni:

1 PERTINENZA IN SENSO CIVILISTICO

Sulla questione si è già più volte espressa la Cassazione con una posizione che può senza dubbio considerarsi consolidata. Nella prima pronuncia che si consta sull'argomento – [sentenza n.19375/03](#) – i giudici della Suprema Corte hanno dimostrato di preferire un'accezione del concetto di pertinenza che si suole definire *civilistica*: un terreno destinato a giardino, quindi a servizio ed ornamento di un fabbricato, deve considerarsi asservito al fabbricato medesimo – con conseguente esclusione dal prelievo comunale – anche se, per intervenuto frazionamento ovvero mancato accatastamento congiunto, risulti essere autonomamente censito al Catasto ed inquadrato dagli strumenti urbanistici dell'Ente Impositore tra le aree edificabili. Nella sentenza si legge come il Legislatore, nell'ambito della disciplina Ici (oggi quindi riferendoci all'Imu), non può adoperare il termine pertinenza in senso atecnico, ma, piuttosto, secondo la definizione dell'art.817 del c.c., che “... *inequivocabilmente fonda l'attribuzione della natura pertinenziale della cosa sulla sua condizione fattuale...*”, cioè sotto l'aspetto sostanziale della sua reale destinazione; non risulterebbero pertanto di alcun rilievo le circostanze formali quali, appunto, il separato censimento dell'area¹⁸.

2 PERTINENZA IN SENSO URBANISTICO

Il pensiero della Cassazione pare quindi chiaro, ma non si deve dimenticare anche l'altro filone interpretativo che da sempre è stato sposato, tra gli altri, dall'Agenzia delle Entrate; in particolare, nella [C.M. n.38/E/05](#), è stata fornita l'interpretazione di “pertinenza” (seppure con riferimento all'applicazione delle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa, ma i ragionamenti sono generalizzabili). Nel paragrafo 7.2, in aperto contrasto con quanto affermato dalla Cassazione, è contenuta la posizione con tanta eloquenza da non richiedere nessuna ulteriore perifrasi esplicativa:

“Un'ulteriore questione riguarda i terreni "non graffiati" all'immobile agevolato, in quanto iscritti autonomamente nel catasto terreni ed, in particolare, la possibilità che essi possano costituire pertinenza di un'abitazione che abbia fruito dell'agevolazione "prima casa" e, quindi, di avvalersi anch'essi dello stesso beneficio fiscale. Al riguardo si osserva che per godere dell'agevolazione in esame le "aree scoperte" pertinentziali, così classificabili ai sensi dell'art.817 del codice civile (cfr. C.M. n.19/E/01 punto 2.2.2), devono risultare altresì censite al catasto urbano unitamente al bene principale. Ai fini dell'agevolazione fiscale in questione, un'area che sia autonomamente censita al catasto terreni non può considerarsi "pertinenza" di un fabbricato urbano, anche se durevolmente destinata al servizio dello stesso.”

Perplessità sul concetto di pertinenza

Dopo aver brevemente esposto le due tesi – e comunque rimarcando quale sia il consolidato parere della Cassazione – non ci si può esimere dal proporre alcune considerazioni. La disposizione contenuta nell'art.2 del D.Lgs. n.504/92 che vuole la non tassabilità delle aree pertinentziali si regge sulla considerazione che tali aree sono implicitamente oggetto di imposizione tramite la rendita del bene principale: questo avviene solo nel caso in cui la rendita sia espressiva anche della pertinenza, ossia quando i due beni costituiscono a livello catastale un solo immobile. Attribuendo la non tassabilità anche alle aree il cui vincolo di pertinentzialità deriva solo dall'utilizzo si verrebbe a travalicare la *ratio* della disposizione, con la conseguenza di attribuire un

¹⁸ Senza dilungarsi oltre sulla questione, ormai ben nota, si devono poi segnalare anche le sentenze n.17035/04, n.19161/04, n.6501/05, n.20033/05, n.5755/05, tutte di tenore analogo.

iniquo beneficio a favore di coloro che non si fossero preoccupati di realizzare un corretto accatastamento di tali aree. Queste considerazioni non trovano riscontro nelle riflessioni della Suprema Corte.

Inoltre, pare piuttosto singolare tutta questa attenzione per l'effettivo utilizzo del lotto quando, è bene ricordarlo, la fattispecie delle aree edificabili è saldamente incardinata su di un concetto di edificabilità legale piuttosto che di edificabilità di fatto; si pensi, da ultimo, all'intervento del D.L. n.223/06 che ha stabilito che un'area deve intendersi edificabile anche senza la presenza di strumenti attuativi e con piano regolatore anche solo adottato in sede comunale ma che non ha ancora ricevuto *imprimatur* in sede regionale. Situazioni che rendono nei fatti impossibile un immediato utilizzo edificatorio del lotto, ma che sono completamente irrilevanti dal punto di vista della qualificazione quale area edificabile.

Ciò posto, anche considerando la tesi forse troppo generosa da sempre spostata dalla Cassazione, non si deve dimenticare come in tempi più recenti la stessa giurisprudenza di Legittimità ([sentenza n.22128/10](#)) abbia evidenziato come il fatto che:


“... il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) 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 e' chiarito, sarebbe agevole per il proprietario di un immobile - come questa Corte ha osservato nella ... sentenza n.5320/94 - 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”.

Il che sta a significare, in ultima analisi, che non è sufficiente posare un'altalena e lo stendipanni su di un terreno per considerarlo pertinenziale (sia consentita la banalizzazione, ma giusto per rendere concretamente il pensiero); al contrario occorre che la destinazione del lotto di terreno ad altre finalità (in particolare all'edificazione) comporti una serie di cospicui interventi (spostare il vialetto di accesso, rimuovere un box per il ricovero degli attrezzi, eliminare una fontana, ecc).

La prova del vincolo pertinenziale: la documentazione fotografica

Occorre poi analizzare gli aspetti probatori: non si deve, infatti, pensare che il vincolo pertinenziale sia riconosciuto a tutti i terreni collocati nei pressi degli edifici. Nella [sentenza della Corte di Cassazione n.5015/05](#) si legge come il mantenimento di una separazione catastale tra fabbricato e area faccia sorgere, in molti casi, non trascurabili dubbi circa la reale esistenza dell'asservimento:

“... vi è stata una successiva richiesta di accatastamento separato degli immobili in questione ad opera di un geometra incaricato dal contribuente, che costituisce la migliore prova della inesistenza del vincolo pertinenziale.”

 Pertanto, qualora si volesse sostenere una non imponibilità del terreno invocandone un presunto vincolo pertinenziale, si rende necessario dotarsi della documentazione idonea a provare l'esistenza del durevole asservimento necessario per escludere l'obbligo di corresponsione del tributo comunale.

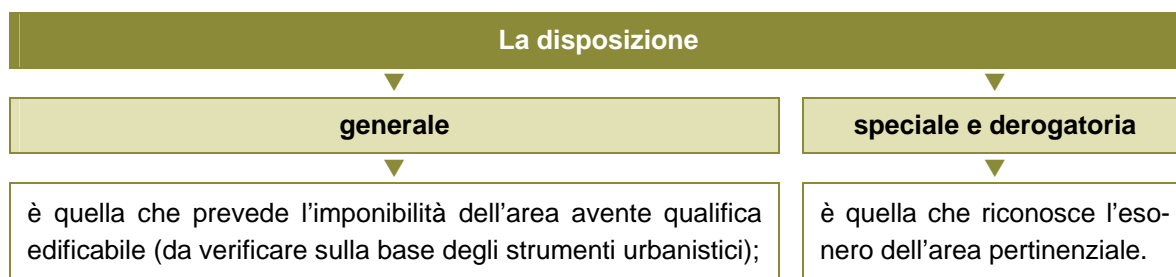
In merito al supporto probatorio la [sentenza della Cassazione n.15739/07](#) ha affermato la valenza dei supporti fotografici, affermando comunque che la criticità risiede nell'individuazione della documentazione idonea a provare la durevolezza dell'asservimento. Tale rilievo deve far riflettere tutti coloro che non intendono versare Imu sui terreni perché ritengono esistente un vincolo pertinenziale: è necessario preconstituersi un idoneo supporto documentale in vista di futuri possibili contenziosi, attraverso un dettagliato

rilievo fotografico costituito da una sequenza di foto scattate in tempi diversi. La pertinenzialità di un terreno deriva, infatti, dall'asservimento al fabbricato, che, però, deve essere anche, e soprattutto, duraturo: foto scattate in un medesimo momento possono magari essere utili a provare l'utilizzo, ma non possono in alcun modo garantire che esso si sia prolungato nel tempo (presupposto richiesto dall'art.817 c.c.). Pertanto, tutti coloro che si trovano sotto un potenziale rischio di verifica, devono far tesoro delle indicazioni della Suprema Corte: è bene, quindi, preoccuparsi per tempo, conservando un aggiornato dossier fotografico.

Il presupposto della pertinenzialità

Dopo aver inquadrato la materia con un necessario punto della situazione, veniamo all'analisi della questione che ha suggerito il presente intervento.

Nella CTP Treviso n. 71/4/12 del 7/08/12 si richiama la sentenza della Corte di Cassazione n.19368/09, che ha introdotto un importante principio da soddisfare al fine di far valere il vincolo di pertinenzialità, quindi l'esonero dal prelievo Imu sull'area asservita.



Nella sentenza n.19368/09 si legge infatti come *"... l'effetto attrattivo che discende dal vincolo di asservimento rende ininfluente l'altra destinazione [la natura edificabile, n.d.a.]"*. Il che significa che la disposizione specifica prevale su quella generale, attribuendo l'esonero ai terreni asserviti ad un fabbricato.


Ancora più interessante si dimostra la seconda questione esaminata, quella riguardante il presupposto per ottenere tale esonero.

IL CASO	<p><i>La questione riguarda un contribuente che possiede due fabbricati: l'abitazione, un villino di categoria catastale A/7, e un'autorimessa, di categoria catastale C/6. Oltre a tali fabbricati egli possiede un terreno incolto con autonoma identificazione catastale, che il piano regolatore classifica come edificabile. Egli ha effettuato la dichiarazione indicando solo i due fabbricati e non anche l'area, evidentemente considerando quest'ultimo non soggetto ad ICI in quanto pertinenziale ai primi due.</i></p> <p>Dalla sentenza pare di capire che la dichiarazione in questione era quella iniziale del 1993. Il Comune per il 1993 e per tutti gli anni successivi ha accertato l'imposta relativa al terreno, e su tale pretesa si incardina il contenzioso che è poi sfociato nella sentenza in commento.</p>
----------------	---

Sul punto la Cassazione afferma che:

"... questo dato [la mancata indicazione della pertinenzialità del terreno nella dichiarazione Ici, n.d.a.] s'inquadra nel regime dell'Ici e della relativa dichiarazione iniziale del rapporto giuridico tributario periodico tendenzialmente stabile"; inoltre "il rapporto d'Ici è stato gestito come una specie del genere del rapporto giuridico fissato inizialmente dal contribuente sul presupposto del possesso del villino e della sua autorimessa e dell'omissione di ogni riferimento al possesso del terreno sia a titolo di pertinenza sia a titolo di area fabbricabile, cosicché, se lo stesso contribuente non ha affermato la sua pertinenzialità in via di specialità, vuol dire che egli ha voluto lasciarlo nella sua condizione di area fabbricabile, corrispondentemente alla regola generale".

La possibilità di optare per la disposizione speciale e derogatoria deve essere fatta valere dal contribuente: pertanto, qualora egli nulla abbia affermato in dichiarazione (nel caso di specie addirittura omettendo l'indicazione del terreno), occorre concludere che non si sia voluto avvalere della previsione derogatoria.

 Risulta, quindi, applicabile la disposizione generale, quella cioè che pretende la tassazione del terreno quale area edificabile.

Ancora la sentenza:

“... a questo proposito, sovviene a rafforzare questa conclusione il doveroso riconoscimento delle volontà del privato di valutare liberamente la convenienza dell'applicazione di altre norme sulle aree fabbricabili, come quelle, per esempio, che ne regolano l'espropriazione e la relativa indennità”.

La mancata indicazione del terreno pertinenziale deve essere intesa come una specifica scelta del contribuente: ogni comportamento, occorre aggiungere, comporta conseguenze in ambito tributario che devono essere rispettate in quanto discendenti dalla dichiarazione presentata dal contribuente.

La posizione della Cassazione – seppure possa sembrare oltremodo rigorosa sin quasi al limite della pignoleria – non può considerarsi peregrina, ma piuttosto rispondente alle esigenze di un tributo che si fonda su di una dichiarazione con valore “ultrattivo”, applicabile (salvo intervenute variazioni) anche ai periodi d'imposta successivi quello in cui si è verificato il fatto che ne ha fatto sorgere l'obbligo di presentazione: se la dichiarazione è l'elemento che instaura il rapporto tra il contribuente e l'Ente, è necessario che il contribuente fornisca tramite dichiarazione le informazioni necessarie per la determinazione del tributo (salvo per i casi legittimi di esonero).

Pertinenza “fittizia”

Malgrado la giurisprudenza abbia da sempre dimostrato una propensione a considerare esonerati da Ici (e quindi dal 2012 in avanti ai fini Imu) i terreni asserviti ai fabbricati, occorre prestare attenzione circa quello che si deve intendere con la definizione di “terreno pertinenziale”. Sul punto è, infatti, intervenuta la Cassazione – [sentenza n.25127/09](#) – richiamata anche nella sentenza in commento, disconoscendo la pertinenzialità ad un terreno per il quale il vincolo con il fabbricato era solo simulato e non effettivo. Infatti:

se anche il terreno viene recintato congiuntamente ad un fabbricato principale



occorre verificare che effettivamente vi sia una materiale destinazione pertinenziale di tale terreno, ossia che esso sia utilizzato congiuntamente al fabbricato al quale risulterebbe asservito da reali esigenze economiche, ornamentali o altro.

se, invece, non esiste tale legame



la scelta del contribuente di recintarlo congiuntamente deve essere letta quale “abuso di diritto”, finalizzato esclusivamente ad ottenere un risparmio fiscale illecito. In tale caso, il terreno non può considerarsi pertinenziale e il contribuente sarà chiamato a versare il tributo.

Conclusioni


In definitiva si tratta di trarre delle conclusioni che possano operativamente guidare il contribuente oggi che si tratta di assolvere il nuovo tributo comunale, l'Imu, che come noto poggia le proprie basi normative ed interpretative sull'Ici. Poiché, infatti, i presupposti sono i medesimi, le considerazioni in precedenza proposte in tema di pertinenzialità possono esplicare piena efficacia anche quando le valutazioni si spostano sull'Imu.

Il contribuente dovrà pertanto prestare attenzione ai terreni che non sono accatastati congiuntamente ai fabbricati ai quali sono asserviti: se, infatti, la verifica dell'utilizzo deve essere il parametro centrale per valutare se si possa o meno beneficiare dell'esonero dal prelievo Imu, allo stesso tempo occorre ricordare che la mancanza del congiunto accatastamento potrebbe provocare non pochi problemi, soprattutto quando – come si legge nella sentenza in commento – il terreno ha consistenze tali da essere suscettibile di una possibile diversa utilizzazione nel futuro.

Peraltro, vista l'importanza dell'indicazione in dichiarazione sollevata al tempo dalla Cassazione nella [sentenza n.19638/09](#) (concetto ribadito dalla CTP di Treviso richiamata in apertura al presente contributo), oggi che siamo nelle more della presentazione della prima dichiarazione Imu sarà opportuno curarsi anche di evidenziare tale vincolo di asservimento delle aree.

In definitiva, quando ci si trova a considerare un lotto pertinenziale, è necessario che l'esonero da Imu sia preceduto, tra le altre cose (verifica dell'utilizzo di fatto, predisposizione del supporto documentale), da un'idonea dichiarazione in tal senso.

EUROCONFERENCE
EDITORE



LE SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA 2012

Commentario pratico

Aggiornato con le Srls



AUTORE: A. Corsini, A. Frangini, F. Landuzzi, L. Toninelli

EDIZIONE: Dicembre 2012 **PREZZO:** € 65,00

 **PRENOTA IL TESTO**

 **PRENOTA E-BOOK**

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito** su www.euroconference.it/editoria





Gruppo EUROCONFERENCE®
costruiamo competenze