

IMU

Cessione del diritto d'uso e contratto di affitto di terreni

Cass. Sez. Trib. 22 febbraio 2024, n. 4724 ord. - De Masi, pres.; Penta, est. - Comune di Rieti (avv. de Feudis) c. Ma.Ma. (avv. Vespaziani). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Lazio 2 luglio 2021*)

Imposte e tasse - IMU - Accertamento - Cessione del diritto d'uso di un'area fabbricabile - Interpretazione - Modalità di uso e godimento conformi alle finalità del contratto diverse da quello di affitto - Carezza del presupposto impositivo in capo al titolare dell'area - Esenzione.

In tema di ICI, le delibere con le quali il Consiglio comunale, ex art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, determina periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili hanno la finalità di limitare il potere di accertamento dell'ente territoriale qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello indicato in dette delibere che, pertanto, sono fonti di presunzione analoghe al c.d. redditometro, sicché ammettono la prova contraria, con l'ulteriore conseguenza che, se il giudice ritiene dimostrato che ad un'area edificabile non può essere attribuito il valore individuato dal Comune, può disattenderlo e procedere ad un'autonoma stima utilizzando i parametri di legge.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Il diritto d'uso, disciplinato dall'art. 1021 c.c., è, come noto, un diritto reale che attribuisce al suo titolare (usuario) il diritto di servirsi della cosa e di trarne i frutti per il soddisfacimento dei bisogni propri e della sua famiglia. Pertanto, può trarre dal bene ogni utilità che questo è in grado di fornire.

Al pari degli altri diritti reali, quali l'usufrutto e l'abitazione, si caratterizza per il fatto che la proprietà del bene resta in capo al concedente mentre le facoltà che ne derivano, quali il godimento, l'utilizzazione e la gestione, sono trasferite al beneficiario il quale acquisisce così il possesso dell'immobile, gestendolo direttamente; potrà apportarvi, se del caso, eventuali migliorie al fine di accrescerne il valore economico.

Costituito contrattualmente¹, il titolare di tale diritto può servirsi della cosa concessagli in uso, secondo le indicazioni del citato art. 1021 c.c., con conseguente divieto di cessione del diritto stesso². La sua durata è limitata nel tempo, in ragione di quanto stabilito nell'atto di trasferimento. Qualora tale durata non sia stata espressamente determinata, soccorrono, in quanto compatibili, le regole in materia di usufrutto le quali prevedono che il diritto di godimento non può eccedere la vita del concedente: pertanto il diritto d'uso si estingue quando sopraggiunge la morte del proprietario.

Sovente capita di associare il contratto di affitto con la concessione d'uso dell'immobile. L'affitto è un contratto in cui una parte (locatore) si obbliga a far godere all'altra (affittuario) una cosa produttiva, mobile o immobile, per un dato tempo e verso un determinato corrispettivo; si caratterizza, quindi, perché riguarda un bene produttivo, quale può essere un terreno agricolo. Diversamente, la concessione d'uso, per quanto già detto, è un tipo di contratto attraverso il quale il concedente permette al concessionario di utilizzare un determinato bene immobile, ma senza che sia previsto espressamente il pagamento di un corrispettivo; la differenza, in linea di principio, potrebbe essere proprio questa in quanto la locazione, come anche l'affitto, sono contratti a titolo oneroso, mentre la concessione d'uso è sostanzialmente a titolo gratuito.

Secondo la giurisprudenza, la differenza, dal punto di vista sostanziale e contenutistico, tra il diritto reale d'uso e il diritto personale di godimento su cosa altrui (quale appunto la locazione o l'affitto) è costituita dall'ampiezza ed illimitatezza del primo, conforme alle modalità di esercizio del diritto reale, rispetto alla

¹ L'atto costitutivo del diritto d'uso sui beni immobili deve essere redatto in forma scritta (art. 1350 c.c.) e trascritto nei registri immobiliari, qualora si tratti di costituzione per contratto (art. 2643 c.c.).

² Cfr. Cass. Sez. II Civ. 2 marzo 2006, n. 4599, in *Guida al diritto*, 2006, 16, 90.

multiforme possibilità di atteggiarsi del secondo che, essendo un contratto consensuale ad effetti obbligatori, può essere diversamente regolato dalle parti nei suoi aspetti sostanziali e contenutistici³.

Ai fini fiscali, essendo un diritto reale di godimento, soggiace così alle disposizioni che disciplinano l'IMU, come previsto in origine dall'art. 9, comma 1, del d.lgs. n.23/2011, cui faceva rinvio l'art. 13, comma 1, del d.l. n. 201/2011, e più recentemente dall'art. 1, comma 743, della legge n. 160/2019, per cui gli «usuari», possessori di beni immobili, sono soggetti passivi d'imposta. Quando ci sono più titolari di un medesimo immobile, ognuno è soggetto di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi e oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni.

A tale scopo, gli «usuari», essendo subentrati nel possesso di un bene, devono presentare apposita dichiarazione o, in alternativa, trasmetterla in via telematica, al Comune entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi (art. 1, comma 769, della legge n. 160/2019).

La differenza fra le due tipologie contrattuali sopra citate è stata al centro di una vertenza in materia di IMU, definita dalla Suprema Corte con l'ordinanza 22 febbraio 2024, n. 4724, in epigrafe. Nello specifico, il titolare di alcune aree aveva stipulato nell'anno 2013 un contratto che prevedeva la costituzione e il trasferimento del diritto d'uso a favore di un soggetto terzo. Tale contratto, era stato rinnovato in modo continuativo nel 2016.

La lettura di tali atti aveva indotto il Comune a fornire una diversa interpretazione ritenendo che quello posto in essere fra le parti costituisse un accordo con finalità diverse da quelle traslative del diritto d'uso per cui era giunto alla conclusione che si era in presenza di «contratti d'affitto». Sulla base di tale convincimento aveva, quindi, notificato al titolare degli appezzamenti di terreno cinque avvisi di accertamento riguardanti l'imposta relativa alle annualità comprese nel periodo che andava dal 2013 al 2017, determinando l'imponibile, per tutti gli anni in esame, sulla base del loro valore venale in comune commercio conformemente alle deliberazioni della giunta comunale; gli avvisi in questione indicavano la zona urbanistica di riferimento, l'estensione dell'area fabbricabile ed il valore unitario per metro quadro, oltre che l'aliquota applicata.

La normativa di riferimento (art. 1, comma 746, della legge n. 160/2029) dispone, a tale riguardo, che il valore venale in comune commercio, attribuito ad un'area fabbricabile, si ricava in base a parametri vincolanti, tassativamente previsti, che devono riguardare: la zona territoriale di ubicazione, l'indice di edificazione d'uso consentita, gli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, i prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche. Il tutto riportato all'anno di imposizione. In precedenza, analoga disposizione era contenuta, ai fini ICI, nell'art. 5, comma 5 del d.lgs. n. 504/1992.

Contestando gli avvisi, il proprietario ricorreva alla C.T.P. chiedendone l'annullamento poiché con la cessione del diritto di uso delle predette aree, in forza di un contratto stipulato nell'anno 2013 con l'usuario, era venuto meno il presupposto di imposta; essendosi spogliato del possesso degli appezzamenti di terreno, non era più tenuto al pagamento del tributo.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva parzialmente il ricorso, decidendo che l'imposta non era dovuta per le annualità che andavano dall'anno 2014 all'anno 2017, mentre per l'anno 2013 sussistevano le condizioni per il versamento dell'IMU in quanto non era stata fornita in modo tempestivo la comunicazione dell'avvenuto trasferimento del diritto in questione.

Sia il Comune che il contribuente proponevano appello principale (il primo) e incidentale (il secondo) alla C.T.R. che li rigettava entrambi, affermando che dai contratti si evinceva che vi era stata la costituzione e cessione del diritto d'uso; in essi erano descritte chiaramente le modalità di uso e godimento dei predetti beni, che per la Commissione erano coerenti con il contenuto stesso del diritto trasferito; in sostanza, gli

³ Cfr. Cass. Sez. II Civ. 26 febbraio 2008, n. 5034, in *Giust. civ. Mass.*, 2015.

atti rispecchiavano appieno la volontà delle parti di dare vita ad un simile rapporto contrattuale. Anche per i giudici di secondo grado l'imposta per l'anno 2013 era da ritenersi comunque dovuta in ragione del tempo in cui era intervenuta la denuncia di variazione.

Vi era stata, pertanto, una totale concordanza decisionale e motivazionale da parte delle Commissioni. La C.T.R. aveva, altresì, rilevato che, sulla base dei dati contenuti nei prospetti allegati agli avvisi (comprensivi dei riferimenti catastali), la stima del terreno risultava congrua come anche il calcolo della base imponibile; conseguentemente, gli avvisi del Comune erano legittimi e sufficientemente motivati.

Non soddisfatti delle risposte, sia il Comune che il contribuente ricorrevano per cassazione della sentenza dei giudici di secondo grado.

Nel ricorso principale, l'Ente ribadiva le sue convinzioni circa l'interpretazione dei contratti in parola, confutando la tesi dei giudici di secondo grado per avere:

- qualificato i due contratti come traslativi di un diritto d'uso senza indicare gli elementi dai quali aveva desunto tale convincimento per cui difettava di motivazione⁴;
- affermato il venir meno del presupposto impositivo a carico del contribuente, proprietario delle aree, oggetto di accertamento, nonostante l'intervenuta concessione in affitto a terzi degli stessi.

Per la Suprema Corte, entrambe le motivazioni erano inammissibili.

Relativamente al primo punto, i giudici di legittimità hanno osservato che:

- il Comune, in violazione del principio di autosufficienza⁵, aveva omesso di trascrivere il contratto di concessione in uso stipulato nell'anno 2013, essendosi limitato a riportarne uno stralcio nel ricorso;
- i contratti prevedevano espressamente la costituzione ed il trasferimento del diritto di uso;
- entrambe le Commissioni tributarie si erano espresse unitariamente con motivazioni dello stesso tenore (c.d. doppia conforme)⁶;
- il Comune si era limitato a sostenere, senza dimostrazione e senza sostegno di prove, che la C.T.R. aveva interpretato i contratti sulla base della loro qualificazione giuridica (cessione diritto d'uso)⁷.

Sul secondo punto, la Corte di legittimità ha osservato che la Commissione tributaria aveva previsto l'esenzione IMU, non già sulla base del presunto contratto di affitto del terreno a terzi dell'area fabbricabile (esenzione non usufruibile in mancanza di una conduzione diretta dello stesso terreno da parte del contribuente), bensì perché il contratto, era costitutivo e traslativo proprio di un diritto d'uso e, in quanto tale, ai fini, dell'individuazione del soggetto passivo di imposta, si rendeva applicabile l'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011; il tributo era cioè riferibile all'utente, quale possessore del diritto reale.

⁴ Cfr. Cass. Sez. I Civ. 13 marzo 2015, n. 5094, in *Giust. civ. Mass.*, 2015. In relazione a quanto stabilito dell'art. 1362 c.c., la Corte di legittimità ha affermato che «In tema di interpretazione dei contratti la comune volontà dei contraenti deve essere ricostruita sulla base di due elementi principali, ovvero il senso letterale delle espressioni usate e la *ratio* del precetto contrattuale, e tra questi criteri interpretativi non esiste un preciso ordine di priorità, essendo essi destinati ad integrarsi a vicenda».

⁵ Cfr. Cass. Sez. VI Civ. 27 luglio 2017, n. 18679, in *Giust. civ. Mass.*, 2017. Con la citata sentenza è stato osservato che in forza di questo principio (dell'autosufficienza), il ricorso per cassazione deve contenere in sé tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e, altresì, a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio e accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, a elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito, sicché il ricorrente ha l'onere di indicarne specificamente, a pena di inammissibilità, oltre al luogo in cui ne è avvenuta la produzione, gli atti processuali e i documenti su cui il ricorso è fondato mediante la riproduzione diretta del contenuto che sorregge la censura oppure attraverso la riproduzione indiretta di esso con specificazione della parte del documento cui corrisponde l'indiretta riproduzione.

⁶ Cfr. Cass. Sez. II Civ. 12 novembre 2019, n. 29222 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2020. Per la Cassazione non sono impugnabili, per omesso esame di fatti storici, le sentenze di secondo grado che confermano la decisione di primo grado (c.d. «doppia conforme»), ciò presuppone che nei due gradi di merito le «questioni di fatto» siano state decise in base alle «stesse ragioni».

⁷ Cfr. Cass. Sez. III civ. 17 novembre 2021, n. 34795, in *Giust. civ. Mass.*, 2022. In tema di interpretazione del contratto, l'elemento letterale, pur assumendo funzione fondamentale nella ricerca della effettiva volontà delle parti, deve invero essere riguardato alla stregua degli ulteriori criteri ermeneutici e, segnatamente, di quelli dell'interpretazione funzionale *ex* art. 1369 c.c. e dell'interpretazione secondo buona fede *ex* art. 1366 c.c., avuto riguardo allo «scopo pratico» perseguito dalle parti con la stipulazione del contratto, e quindi della relativa «causa concreta».

Passando al ricorso incidentale, il contribuente lamentava quanto deciso dai giudici tributari di secondo grado poiché:

- avevano rigettato la sua richiesta di nullità degli avvisi di accertamento con insufficiente motivazione;
- non avevano considerato che negli avvisi impugnati era del tutto carente qualsivoglia richiamo a deliberazioni generali comunali circa la determinazione del valore venale delle aree fabbricabili, con riferimento alla materia e all'anno di riferimento.

Motivazioni ritenute infondate dalla Suprema Corte in quanto erano state richiamate nelle premesse degli atti impositivi le deliberazioni del Consiglio comunale (del 2012), che non risultavano essere state oggetto di impugnazione. Sulla scorta delle risultanze emerse in primo grado, risultavano puntuali i criteri con cui era stato calcolato l'imponibile.

Rimaneva da esaminare l'ultimo motivo di contestazione. Il contribuente si doleva del fatto che il valore venale fosse stato determinato sulla base di una delibera dell'anno 2007, non attuabile.

Per quanto già detto, e confermato dalla giurisprudenza⁸, in materia di IMU, ai fini della determinazione del valore imponibile, si applicano i criteri previsti in precedenza per l'ICI (art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504/1992) per cui la misura del valore venale in comune commercio, attribuito ad un'area fabbricabile, è ricavata in base ai parametri, vincolanti tassativamente, quali: la zona territoriale di ubicazione, l'indice di edificabilità, la destinazione d'uso consentita, gli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, i prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche. Valori dei quali occorre tenere conto nell'anno di imposizione.

Nel caso di specie, la C.T.R., pur avendo valutato come apprezzabile la stima prodotta dal contribuente, si era limitata a sostenere genericamente che la stessa non avrebbe tenuto conto dei provvedimenti indicati dal Comune negli avvisi contravvenendo così a un principio consolidato della giurisprudenza secondo il quale «in tema di ICI, le delibere con le quali il Consiglio comunale, ex art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, determina periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili hanno la finalità di limitare il potere di accertamento dell'ente territoriale qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello indicato in dette delibere che, pertanto, sono fonti di presunzione analoghe al c.d. redditometro, sicché ammettono la prova contraria, con l'ulteriore conseguenza che, se il giudice ritiene dimostrato che ad un'area edificabile non può essere attribuito il valore individuato dal Comune, può disattenderlo e procedere ad un'autonoma stima utilizzando i parametri di legge»⁹.

Il ricorso principale del Comune è stato rigettato ed accolto solo quest'ultimo motivo del ricorso incidentale.

Luigi Cenicola

⁸ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 7 aprile 2023, n. 9529 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2023.

⁹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 27 giugno 2019, n. 17248, in *Giust. civ. Mass.*, 2019.