

# LE AREE FABBRICABILI NELL'IMU:

definizioni, problematiche e percorso di valutazione

Andrea Giglioli

Casalmaggiore (CR), 30 maggio 2017

***LE AREE FABBRICABLI NELL'IMU:  
definizioni, problematiche e percorso di valutazione***

**di Andrea Giglioli**

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa  
che si è svolta a Casalmaggiore (CR) il 30 maggio 2017.



# **LE AREE FABBRICABILI NELL'IMU:** definizioni, problematiche e percorso di valutazione

Andrea Giglioli

Casalmaggiore (CR), 30 maggio 2017

## Premessa.

L'attività di controllo degli uffici tributari sulle aree edificabili nasconde molteplici insidie che, spesso, ne rendono difficile il perseguimento. La trasversalità della fattispecie, toccando competenze negli ambiti urbanistici, edilizi, estimativi e fiscali, crea una evidente fragilità nel sistema di controllo che fa emergere lacune nelle diverse competenze.

E' frequente la tensione tra uffici tra chi, ad esempio, vuole far prevalere le ragioni urbanistico/edilizie su quelle fiscali, e chi, viceversa, ritiene che le regole fiscali godano di una specialità tale da ampliare il concetto/criterio di edificabilità delle aree.

A ciò si associano, poi, le difficoltà legate alla necessità di attribuire alle aree il valore imponibile legato all'andamento del mercato e non a parametri statici come avviene, invece, per i fabbricati.

La valutazione dell'area, l'aggiornamento dei valori

eventualmente adottati dal comune, nonché l'elaborazione di una corretta motivazione posta a sostegno dell'attività di accertamento sono divenuti ormai elementi imprescindibili.

Il programma si propone di analizzare le diverse criticità fornendo utili elementi per approfondire la tematica in discussione giungendo a definire un percorso finalmente chiaro, ove possibile, per rendere più semplice l'attività di controllo.

Per i suoi contenuti il programma si rivolge non solo ai funzionari degli uffici tributari ma anche ai funzionari degli uffici tecnici.

Buon lavoro!



## La fattispecie.

*Rilevanza del concetto di edificabilità “fiscale” rispetto alla edificabilità urbanistico-edilizia fino alle sentenze della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale.*

Vi è una sostanziale coincidenza storica nella definizione delle aree edificabili che dall'ICI si è estesa all'IMU ed alla TASI. Ciò comporta che l'intera giurisprudenza che nel corso degli anni si è formata nell'ICI può essere trasferita sia sull'IMU che sulla TASI.

Inoltre il Legislatore ha formulato una definizione unitaria di area edificabile per le diverse imposte e tributi, non solo quelli a gestione locale ma estesa anche ai tributi prettamente erariali. Ciò comporta che quando si ragiona sull'edificabilità di un terreno, tale attribuito è applicabile a tutte le imposte con evidenti conseguenze sull'uniformità di giudizio.

Alla definizione unitaria di area edificabile ai fini fiscali si contrappone la difficoltà ad individuare un'univoca definizione di area per due ambiti: il fisco e l'urbanistica.

Con la norma d'interpretazione autentica varata nel 2006 dal Legislatore che ha conferito la natura edificatoria alle aree sin dalla data di adozione del piano regolatore generale e con i successivi interventi da parte della Corte di Cassazione a sezioni unite nel 2006 e della Corte Costituzionale nel 2008, si è avuta la sostanziale scissione tra jus aedificacandi (gestione della pianificazione del territorio) proprio dell'urbanistica e jus valutandi (applicazione dei tributi e delle imposte) proprio delle imposte patrimoniali.

Si è avuta, quindi, come prima conseguenza l'attribuzione di una edificabilità più ampia alle aree, giungendo ad affermare che la maggiore o minore attualità del diritto edificatorio non serve per attribuire ad un terreno la sua qualifica edificatoria, bensì determinare un valore che tenga conto dei

diversi gradi dell'immediatezza dell'edificabilità.

Ciò comporta che lo scollamento tra le due definizioni di area, quella urbanistica e quella fiscale, conduce ad errate interpretazioni sull'edificabilità se l'urbanista non possiede una adeguata formazione fiscale che lo porti, a seconda dell'uso, a ragionare in sintonia con le diverse basi normative.

La sufficienza del piano semplicemente adottato porta all'ulteriore conseguenza che nessuna effetto sull'imposta dovuta si produce nel caso in cui il piano non sia approvato dalla Regione, restando dovuta l'imposta (e quindi non generandosi un diritto al rimborso in capo al contribuente) fino all'eventuale adozione di un nuovo strumento da parte del Comune.

Il solo caso in cui è prevista la possibilità della restituzione dell'imposta versata per l'area si configura qualora il Tribunale Amministrativo Regionale emetta un provvedimento attraverso il quale si annulla l'atto attraverso il quale si è avuta l'adozione dello strumento urbanistico.

La più ampia definizione di area edificabile a fini fiscali, rispetto a quella urbanistica, ha ricevuto un ulteriore impulso grazie all'introduzione, da parte della Corte di Cassazione, del concetto dell'edificabilità di fatto nell'ICI. Talché un terreno può qualificarsi come edificabile anche in difformità dalla strumento urbanistico essendo l'edificabilità desumibile anche in ragione dello stato dei luoghi ed in particolare della contiguità del terreno con il territorio urbanizzato.

A complicare ulteriormente l'ambito sono intervenute le nuove forme di pianificazione regionale in forza della delega attribuita alle regioni dall'art. 117 della Costituzione. Le nuove leggi regionali sono sempre più tese a suddividere la pianificazione in diversi ambiti caratterizzati da uno strumento strategico e da strumenti di dettaglio ai quali è demandata la pianificazione diretta e la pianificazione temporale degli interventi sottoposti a piani urbanistici attuativi.

Indipendentemente dalla forma che il Legislatore ha assunto per il governo del territorio amministrato si può, sostanzialmente, ritenere che nulla sia cambiato nella definizione delle aree e nelle conseguenze fiscali, in quanto vi è una assonanza e continuità con le norme che erano poste alla base della legislazione urbanistica ordinaria di livello statale.



## *L'attestazione di edificabilità.*

Tra gli adempimenti che il Legislatore ha posto a carico del Comune vi è la comunicazione della sopraggiunta edificabilità dell'area al soggetto passivo d'imposta.

La comunicazione, che non rientra nell'ambito dei provvedimenti sottoposti al regime della notifica, non ha carattere costitutivo in quanto l'area diviene tale se soddisfa la definizione data ai fini ICI ed IMU, ne consegue che l'imposta va commisurata al valore dell'area anche nel caso in cui il Comune non abbia provveduto alla comunicazione. In tal caso, però, la Corte di Cassazione ammette la possibilità che l'eventuale avviso di accertamento con il quale si contesta il mancato versamento dell'imposta in ragione della qualifica edificatoria, possa essere depurato delle sanzioni.

Ad ogni modo anche nel caso in cui il Comune abbia adempiuto con la comunicazione, sussiste sempre l'obbligo, in capo al contribuente, di presentare la dichiarazione ICI/IMU al fini di esprimere in essa il valore venale dell'area.

Tema più delicato riveste l'individuazione dell'ufficio comunale preposto alla gestione della attività di comunicazione ai contribuenti. Sebbene pare evidente che tale adempimento debba essere svolto dall'Urbanistica proprio perché ad essa è demandata la pianificazione territoriale, è ben vero che occorre, in tal caso, una conoscenza approfondita della qualifica edificatoria ai fini fiscali più ampia di quella urbanistica.

Occorre, infine, che vi sia la certezza dell'avvenuta comunicazione, pertanto sarà necessario provvedere all'adempimento attraverso un sistema che dia riscontro dell'effettiva conoscenza della sopraggiunta edificabilità da parte del soggetto passivo d'imposta.



## *L'impossibilità di rimborso per le aree divenute inedificabili.*

Mentre nel regime ICI vigeva la possibilità regolamentare di introdurre, da parte del Comune, il rimborso dell'imposta versata per l'area edificabile divenuta non più tale a seguito di un provvedimento amministrativo definitivo, nel regime IMU tale facoltà è stata abrogata.

Pertanto qualsiasi intervento modificativo della destinazione urbanistica in senso regressivo va attentamente ponderato in quanto potrebbe far emergere conflittualità con i contribuenti che per anni hanno versato l'imposta e, improvvisamente, si trovano per le mani un terreno non più edificabile senza alcuna possibilità di monetizzarlo.

## *Le aree sottoposte a vincoli.*

Sussistono due tipologie principali di vincolo che possono essere apposti ai terreni: inedificabilità assoluta e inedificabilità relativa.

La prima tipologia rende il terreno inedificabile di diritto e di fatto in quanto nessun manufatto può essere realizzato sul terreno. L'eventualità che un terreno sia sottoposto a siffatto vincolo produce la conseguenza che ci si troverà di fronte ad un terreno non qualificabile come area edificabile.

La seconda tipologia appone al terreno un vincolo più blando (rientrano in questa fattispecie i vincoli apposti dalla soprintendenza) attraverso il quale si definiscono alcune prescrizioni che dovrà osservare il soggetto cui è demandato l'eventuale intervento edilizio. Tali tipologie di vincolo mantengono la natura edificatoria del terreno ma agiscono sulla valutazione del medesimo che dovrà, necessariamente, avere una entità inferiore ad un pari terreno non gravato da un analogo vincolo.

Esistono, poi, altre tipologie di vincolo: espropriativo e conformativo.

Il primo qualifica quei terreni che saranno destinati all'esproprio per la realizzazione di opere pubbliche. La costante giurisprudenza della Corte di Cassazione è giunta a concludere che terreni sottoposti a vincolo di tipo



espropriativo non decaduto sono da considerarsi sempre aree edificabili ai fini ICI.

Nel caso sopraggiunga la decadenza del vincolo espropriativo, la stessa Corte ritiene che ciò non sia elemento che conduca l'area nell'alveo delle cosiddette "aree bianche", ma sia elemento per disconoscere il potere d'intervento da parte della pubblica amministrazione.

Le aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche rientrano a pieno titolo nella definizione di area edificabile ed il vincolo produce l'unico effetto di incidere sul valore del bene.

Nel caso di vincolo conformativo le opinioni espresse dalla Corte di Cassazione portano a conclusioni diverse ai fini ICI ed IMU. Secondo la Corte essendo il vincolo non destinato all'esproprio, la natura edificatoria dell'area si ha solo ed esclusivamente nel caso in cui l'intervento edilizio realizzabile sia possibile con l'intervento esclusivo del privato o promiscuo pubblico-privato. Qualora l'intervento edilizio sia appannaggio del solo soggetto pubblico, allora il terreno non può qualificarsi edificabile ai fini ICI.

Tra i vincoli conformativi rientrano quelli del verde pubblico e del verde pubblico-attrezzato. Qui, la Corte, è ben più granitica nell'affermare la non edificabilità del terreno qualora l'intervento edilizio sia appannaggio della sola PA.

### *Le aree esenti.*

Le aree edificabili possono godere dell'esenzione dall'imposta in funzione del loro utilizzo per gli usi istituzionali sia da parte degli enti territoriali sia da parte di altri soggetti (i cosiddetti enti non commerciali).

Secondo giurisprudenza della Corte di Cassazione il diritto all'esenzione matura non solo nel caso dell'effettivo utilizzo dell'area per gli usi istituzionali o meritevoli da parte dei soggetti sopra detti ma anche nel caso in cui l'area, non ancora utilizzata, sia destinata agli usi meritevoli secondo la concessione edilizia, in tal caso l'esenzione permane sino alla data di ultimazione dei lavori

del fabbricato.

Se l'area non è utilizzata dall'ente territoriale o dall'ente non commerciale, decade, sempre secondo la Corte, qualsiasi diritto all'esenzione proprio perché manca il requisito essenziale dell'uso attuale o futuro.

La decadenza dell'esenzione non si ha, invece, qualora l'inutilizzo sia momentaneo in quanto dovuto alla necessità di ottenere le autorizzazioni o le concessioni all'uso da parte degli enti preposti.

### *Requisizione immobiliare ed occupazione d'urgenza preordinata all'esproprio.*

Sebbene la Corte di Cassazione ritenga che la soggettività passiva d'imposta in capo al soggetto espropriato cessi solo al momento dell'emissione del definitivo decreto d'esproprio, e quindi durante il periodo dell'occupazione d'urgenza continui ad essere dovuto il tributo, recentemente la Corte ha ammesso che la soggettività passiva possa essere trasferita all'espropriante in un momento antecedente l'emissione del decreto, e cioè quando la realizzazione dell'opera rende irreversibile il ritorno alla condizione ante opera.

### *Delocalizzazioni e cessioni di superficie.*

La delocalizzazione è un procedimento urbanistico a formazione progressiva attraverso il quale l'Amministrazione individua un fabbricato o un'area con un uso incongruo rispetto al contesto, tale uso deve essere delocalizzato in altra zona del territorio. L'area di atterraggio, l'area ove dovrà essere delocalizzato il volume o la superficie incongrua, non può essere considerata meramente agricola in quanto su di essa è prevista la realizzazione di una costruzione. E' evidente, però, che tale area non può vantare un valore pieno, analogo ad un'altra area edificabile, in quanto sul tale terreno potrà localizzarsi solo ed esclusivamente la potenzialità edificatoria incongrua.

Di diverso tenore, invece, le cessioni di superficie in quanto il loro regime non è direttamente governato dalla PA bensì da accordi interprivatistici tra soggetti proprietari di aree edificabili contigue. Anche in questo caso ci si trova di fronte ad un processo a formazione progressiva in quanto, secondo giurisprudenza, l'atto pubblico che dispone il trasferimento di volume è efficace nel solo caso esso sia recepito dalla PA con il rilascio di un provvedimento amministrativo (ad es. il permesso di costruire) attraverso il quale il passaggio del diritto edificatorio viene giudicato conforme allo strumento urbanistico. Ne consegue che nella cessione di volume o superficie, sino all'emissione del provvedimento da parte della PA tale cessione non ha valore e conseguenze neppure ai fini dell'imposta e, quindi, il cedente la capacità edificatoria sarà tenuto a calcolare il tributo come se fosse ancora pienamente proprietario della capacità edificatoria ceduta con l'atto.

### *Il rapporto di pertinenza tra aree e fabbricati.*

Sebbene sussistano diverse definizioni di pertinenza (urbanistica, catastale e civilistica), la Corte di Cassazione ha ritenuto, nel corso delle sue molteplici affermazioni, di sposare il regime civilistico che richiede il rispetto di due requisiti per conformare la presenza del vincolo pertinenziale: soggettivo ed oggettivo. Il primo teso a sancire la presenza dell'atto di destinazione, il secondo teso a sancire la durevole funzione di servizio o ornamento.

Nel corso degli ultimi tempi la Corte ha affinato il proprio orientamento giungendo a fornire alcuni elementi utili e circoscritti per attribuire il ruolo di pertinenza: la necessità della dichiarazione ICI/IMU, l'assenza di capacità edificatoria dell'area (sterilizzazione), la necessità che il valore dell'area sia confluito nel valore del fabbricato cui l'area è posta a servizio (fusione catastale), l'asservimento duraturo comprovato dallo stato dei luoghi.

Elementi di questo tipo rendono del tutto vana l'ipotesi che sia possibile sottoporre a tassazione capacità edificatorie residuali in capo a lotti edificati in quanto si giungerebbe a gravare il contribuente di una doppia imposizione: egli infatti sarebbe tenuto a pagare l'imposta sulla capacità edificatoria residua ma

anche per la quota parte di valore dell'area contenuto nella rendita catastale del fabbricato.

### *Passaggio da area fabbricabile a fabbricato e viceversa negli interventi di nuova edificazione e/o ristrutturazione edilizia.*

La normativa ICI/IMU sancisce la costituzione dell'area edificabile non solo quando questa è desumibile dallo strumento urbanistico ma anche nel caso in cui vi sia lo sfruttamento edificatorio di un terreno, di per sé non edificabile, ovvero nel caso in cui un fabbricato sia sottoposto ad interventi di recupero edilizio.

Ne consegue che l'oggetto d'imposta diviene l'area edificabile anche quando essa non risponde alla definizione base data dalla norma.

Si aprono, così, le porte alla costituzione di aree edificabili quando vengono svolti, ad esempio, interventi di abusivismo edilizio, oppure nel caso di nuove costruzioni legittimate in contesti agricoli.

La nascita dell'area va ricondotta al momento dell'inizio dei lavori, mentre la sua chiusura va ricercata nel primo tra questi avvenimenti: utilizzo o fine lavori.

Costante giurisprudenza della Corte di Cassazione è giunta ad affermare che anche l'iscrizione al catasto dei fabbricati, intervenuta prima dell'utilizzo o della fine lavori, è elemento sufficiente a cessare l'area a favore del nuovo fabbricato. Poco importa, poi, se il nuovo fabbricato iscritto non sia ancora dotato del certificato di conformità edilizia o agibilità in quanto la normativa fiscale non lo richiede ai fini della qualifica di fabbricato. Inoltre non è neppure possibile attribuire al fabbricato di nuova costruzione, privo del certificato di abitabilità, l'agevolazione fiscale che consente la riduzione del 50% della base imponibile in quanto non ci si trova di fronte ad un degrado o ad una fatiscenza sopraggiunti.



## *Le agevolazioni previste per i coltivatori diretti ed imprenditori agricoli: requisiti e modalità di verifica.*

Proseguono anche nell'IMU le agevolazioni sulla natura NON edificatoria delle aree se possedute e condotte da agricoltori.

Sebbene nella normativa ICI vi fosse una specifica limitazione sull'applicabilità della agevolazione alle persone fisiche, nell'IMU manca del tutto tale precisazione e ciò ha portato a ritenere, secondo fonti del MEF, che anche le forme societarie agricole, in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale, possano godere dell'agevolazione.

Sul tema si è aperto un acceso dibattito tra coloro che condividono la lettura fornita dal Ministero ed altri che, al contrario, ritengono che anche nell'IMU l'agevolazione sia attribuita alle sole persone fisiche in quanto la normativa richiede, espressamente, che il coltivatore, sia esso coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale, sia iscritto alla previdenza agricola, ed essendo impossibile, per una società di qualsiasi genere, l'iscrizione alla previdenza agricola, se ne ricava la naturale conseguenza che l'agevolazione si rivolge alle sole persone fisiche. Sarà la giurisprudenza a dirimere la questione.

A complicare ulteriormente la materia si sono aggiunti, negli anni passati, alcuni discutibili orientamenti della Corte di Cassazione secondo i quali la natura agricola del terreno, in luogo di quella edificabile, sarebbe estensibile anche agli eventuali comproprietari del terreno nel caso in cui almeno uno di essi soddisfi i requisiti per ottenere l'agevolazione. Tali orientamenti hanno comportato la nascita di fenomeni di evidente elusione fiscale ove proprietari di terreni edificabili di grandi estensioni, per liberarsi del fardello fiscale, costituiscono, a favore di un coltivatore, un diritto reale a termine (usufrutto) su di una quota infinitesimale del terreno. Sicché, dalla data di stipula dell'atto e dall'effettivo inizio della conduzione del fondo, il proprietario di maggioranza gode di un risparmio fiscale non irrilevante. Tale comportamento rientra chiaramente all'interno dell'abuso di diritto ma, ancora, la Corte di Cassazione non ha valutato il tema.

## *Le categorie catastali fittizie.*

La tassazione delle categorie catastali fittizie non ha ancora trovato una definitività d'orientamento.

Secondo il MEF l'assoggettamento ad IMU non sarebbe possibile in quanto tali unità risultano essere prive di rendita. Nella realtà si potrebbe facilmente obiettare che le unità fittizie non rispondono alla definizione di unità immobiliare catastale in quanto la loro iscrizione è effettuata ai soli fini inventariali.

Inoltre l'unicità nella definizione di aree fabbricabili rende palese l'anomalia secondo la quale in sede di compravendita il valore imponibile dichiarato è sottoposto a tassazione erariale e, quindi, non si comprende il motivo per cui un'imposta patrimoniale come l'IMU non possa aggredire il valore del bene.

Mentre la tassabilità delle unità censite nelle categorie F/1 ed F/2 sarebbe ammissibile se, e solo se, lo strumento urbanistico consente l'edificabilità ovvero il recupero del fabbricato diruto per usi non esclusivamente agricoli, per le unità censite nella categoria F/3 l'assoggettamento ad IMU sarebbe possibile, come area edificabile, solo se l'F/3 non conviva con altre unità, nel medesimo complesso edilizio, già ultimate e dotate di rendita catastale.

Ciò deriva da alcuni discutibili orientamenti giurisprudenziali della Corte di Cassazione che vede nell'F/3, convivente con altre unità classate nei modi ordinari, l'impossibilità di rispettare la definizione di area edificabile in quanto la promiscuità con unità ultimate porterebbe ad attribuire al medesimo immobile la natura di fabbricato e di area edificabile provocando la doppia imposizione. Nella realtà la Corte confonde la definizione di fabbricato ai fini IMU con quella di complesso immobiliare. Infatti sia nell'ICI che nell'IMU la qualifica di fabbricato è attribuita all'unità edilizia-catastale elementare che può avere vita catastale, e quindi fiscale, del tutto autonoma rispetto al contesto in cui essa è inserita. Dato che in un condominio formato da molte unità immobiliari, ognuna di esse gode di una autonomia funzionale e fiscale rispetto alle altre, non si



comprende la ragione secondo la quale non si possa sottoporre a tassazione come area edificabile una porzione  $F/3$  non ultimata determinandone il valore venale in funzione della capacità edificatoria residuale.



## Il valore di mercato.

### *Gli elementi essenziali.*

Secondo costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, la determinazione del valore imponibile delle aree edificabili deve avvenire avendo preciso ed inderogabile riguardo ai contenuti dell'art. 5, comma 5, D. Lgs. n. 504/1992, qualsiasi altro metodo estimativo, sebbene corretto, non può essere considerato comprovante il dettato normativo.

Colui, quindi, che si appresta alla determinazione del valore del bene area dovrà tenere bene a mente i contenuti della norma che definiscono gli elementi cui fare riferimento e richiedono un confronto con i prezzi di mercato rilevati per aree aventi analoghe caratteristiche.

Diviene, perciò, essenziale ricostruire le caratteristiche del bene da valutare e riconoscere il segmento del mercato immobiliare cui il bene appartiene.

Una volta individuato il segmento di mercato d'appartenenza occorrerà determinare il valore del bene.

Le fonti per conoscere il valore di mercato delle aree possono essere molteplici ma, in ogni caso, occorrerà costituire una valida raccolta di dati omogenei tra loro per le successive elaborazioni.

### *L'elaborazione dei dati: le tipologie di media.*

Una volta costituita una valida consistenza di dati omogenei per l'area da valutare, occorre procedere con la loro elaborazione per definire un valore univoco che andrà moltiplicato per la consistenza dell'area.

Il tecnico può utilizzare varie metodologie per il calcolo della media dei



valori, privilegiando il metodo che più gli dà certezza in riguardo all'oggettività del risultato.

### *L'elaborazione dei dati: l'allineamento cronologico dei valori di mercato.*

Se la valutazione di un terreno edificabile deve scaturire dal confronto tra prezzi rilevati per aree analoghe, può accadere che il tecnico si trovi ad avere una scarsità di dati di riferimento, talché risulterebbe difficile poter giungere alla determinazione di un valore attendibile.

Soccorre a tale lacuna il metodo dell'allineamento cronologico dei dati in forza del quale, valori rilevati per diverse annualità possono essere ricondotti, applicando correttivi, al momento cui occorre la valutazione.

Tale procedura necessita di una accurata conoscenza delle tempistiche legate all'adozione ed approvazione degli atti amministrativi che accompagnano l'effettiva edificabilità dei terreni dal loro inserimento nello strumento urbanistico generale sino all'urbanizzazione dei lotti.

Altro elemento da tenere in considerazione è il tasso di anticipazione che rappresenta il rischio che l'imprenditore assume investendo il proprio denaro in una trasformazione edilizia anziché in un investimento più sicuro.

Una volta conosciuti il valore di riferimento, il tempo ed il tasso, applicando le formule di matematica finanziaria è possibile determinare il valore di mercato relativo all'annualità cui si deve valutare la base imponibile.

Tale metodologia, seppure empirica, porta a determinare valori che, in ogni caso, discendono da elementi conosciuti.

### *Le metodologie di stima.*

Il metodo di stima va scelto in funzione dei dati conosciuti. Se il numero

delle rilevazioni dei valori è ampio o è stato reso ampio attraverso il sistema dell'allineamento cronologico, la determinazione del valore di riferimento può essere effettuata utilizzando il sistema sintetico comparativo ove i rilievi vengono sommati tra loro e il risultato viene suddiviso per il numero delle rilevazioni. Ci si riconduce al sistema della media aritmetica. In ogni caso spetterà al tecnico scegliere l'elaborazione che più fa al caso suo.

Un altro metodo di stima molto in voga è rappresentato dal valore di trasformazione. In sostanza la determinazione del valore dell'area è data dalla differenza tra il valore del prodotto edilizio finito e i costi per la realizzazione dell'intervento. Dato che il metodo per trasformazione non mette in relazione tra loro i prezzi delle aree, proprio perché non ci sono, bensì i prezzi dei prodotti edilizi finiti ed i costi per la loro realizzazione, tale metodo è poco sostenibile rispetto alla normativa IMU che richiede una analisi di confronto sui prezzi rilevati dalla compravendita di aree. Si può ritenere che tale metodo possa essere validamente utilizzato per provare il valore di mercato determinato con altre procedure di stima.

### *L'onere motivazionale negli avvisi di accertamento.*

L'accertamento risulta valido se è supportato da valide motivazioni in forza delle quali il Comune contesta al contribuente un inadempimento. Pertanto, per evitare una sicura soccombenza in fase di giudizio, occorre che nell'avviso di accertamento siano ben chiari i motivi ed il metodo logico-sistematico che hanno portato alla determinazione del valore di mercato e alla conseguente contestazione al contribuente.

L'onere motivazionale rappresenta un peso diverso in ragione del fatto che il Comune si sia dotato o meno di valori di riferimento con il proprio regolamento IMU.

Se, infatti, il Comune è privo di valori di riferimento, allora l'apparato motivazionale dell'avviso dovrà essere particolarmente accurato esponendo tutti i passaggi e gli elementi che hanno condotto ad una certa valutazione del bene. Se, invece, il Comune è dotato di valori di riferimento, la giurisprudenza

della Corte di Cassazione ritiene che a sostegno dell'avviso emesso sia sufficiente riportare il richiamo all'atto che ha adottato tali valori esplicitando il calcolo attraverso il quale si giunge a determinare la base imponibile.

### *Perizie giurate di stima per affrancamento imposte sui redditi e riflessi sull'ICI-IMU.*

Ormai dal 2002 è stata introdotta, e rinnovata per più anni, la possibilità per i contribuenti di avvalersi di una agevolazione fiscale adottando una procedura attraverso la quale con una perizia giurata redatta da un tecnico è possibile attestare il valore venale di un terreno ad una certa data (di solito al 1° gennaio).

Nel corso degli anni ci si è spesso chiesti se tali valori, qualora il Comune ne venga a conoscenza, possono costituire la base imponibile ai fini dell'ICI e dell'IMU.

La Corte di Cassazione ammette l'utilizzo di tali valori ai fini ICI se nella loro determinazione si è tenuto conto degli elementi contenuti nell'articolo, comma 5 del D. Lgs. n. 504/1992.

### *La potestà regolamentare del Comune relativamente alla determinazione dei valori di mercato.*

Anche in ambito IMU, come lo era già per l'ICI, è possibile, per il Comune, determinare valori di riferimento per le aree edificabili. In sede di adozione occorrerà scegliere quale valenza attribuire ai valori: autolimitazione al potere di accertamento oppure mero orientamento.

La scelta dell'una o dell'altra valenza va effettuata dopo un'attenta analisi dell'attività di accertamento svolta dal singolo Ufficio.

Ad ogni modo è opportuno ricordare che il contribuente può sempre derogare dal valore comunale se ritiene che la sua area possa essere

rappresentata da un valore diverso. In tal caso sarà sempre onere del contribuente fornire gli elementi che comprovano tale difformità di valutazione.

E' utile anche ricordare che la Corte di Cassazione ha ritenuto non sanzionabile il comportamento del contribuente che, avendo determinato il valore dell'area compresa in un Comune privo di valori tabellari, si vede notificare un avviso d'accertamento attraverso il quale si contesta un maggior valore del bene.

La Corte ha anche indicato che la valenza dei valori tabellari va posta in relazione all'organo comunale che li adotta: pertanto se i valori vengono adottati dal Consiglio Comunale essi avranno valenza di autolimitazione, mentre l'adozione dei valori da parte della Giunta Comunale conferisce agli stessi la valenza di mero orientamento.

### *L'accertamento con adesione.*

Istituto deflattivo del contenzioso facoltativo per il Comune.

Se, però, il Comune intende adottarlo occorre tener conto del fatto che tale istituto va attentamente governato.

Lo scopo dell'adesione non è quello di giungere alla determinazione del reale valore dell'area, bensì quello di tentare una possibile transazione che porti ad un risparmio per il contribuente e ad un più agevole incasso per l'Amministrazione comunale.

Il Funzionario Responsabile del tributo, cui è demandata la fase di contraddittorio con il contribuente, dovrà aver cura di verbalizzare non solo l'esito dell'istanza ma anche tutti i passaggi e gli elementi motivazioni che hanno portato ad assumere una certa decisione.

Per tali motivi l'accertamento con adesione rappresenta un istituto che necessita di una particolare cura ed attenzione.

*fi*