

N° 1 / 2025

“Tributi locali in Pillole”

servizio di aggiornamento fiscale in materia di

I.M.U. ed altri Tributi locali

Rassegna giurisprudenziale

a cura di Massimiliano Franchin e Giovanni Chittolina



TOSAP sui viadotti autostradali dovuta anche dalla società pubblica

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 32408 del 13 dicembre scorso ha stabilito che anche la società pubblica deve versare la Tosap sui viadotti autostradali.

Il fatto di causa si riferisce all'impugnazione da parte di una società di due avvisi di accertamento per la Tosap 2012 e 2013 notificati dal concessionario per i tributi del Comune.

Accolto il ricorso in primo grado la società usciva soccombente dall'appello poiché per i giudici era effettiva

l'occupazione da parte della ditta, con relativa sottrazione all'uso pubblico, di suolo demaniale o del patrimonio indisponibile di Province e Comuni, a nulla rilevando né il regime concessorio dell'occupazione, né la finalità alla viabilità generale della stessa. In particolare, si legge nella sentenza di secondo grado, non era riconoscibile la causa di esenzione di cui alla lett.a) dell'art. 49 cit., dal momento che la particolare natura soggettiva della ditta non escludeva l'esercizio imprenditoriale del tratto autostradale *“secondo scelte e finalità che, seppur conformate dall'atto costitutivo e dai patti parasociali sopra richiamati, sono pur sempre rimesse al soggetto gestore delle opere oggetto di concessione (...) il quale risponde in proprio di ogni eventuale responsabilità nella tenuta delle strade ovvero nello svolgimento dell'attività sociale”*.

Da qui il ricorso per Cassazione.

La ricorrente lamenta la violazione dell'art. 112 codice di procedura civile da parte della Corte di Giustizia Tributaria di II grado. I giudici di appello, secondo la ditta, non avrebbero esaminato l'eccezione di difetto di legittimazione tributaria passiva della contribuente poiché non soggetto proprietario e nemmeno concessionario per la realizzazione dell'infrastruttura in oggetto ad essa assegnata solamente per la gestione e manutenzione.

La ricorrente, inoltre, lamenta il fatto che la CGT non ha rilevato l'assenza del requisito oggettivo essenziale per l'imposizione della Tosap. L'occupazione da parte della ditta è figlia di un'opera di proprietà dello Stato, costruita dalla società strade e affidata alla contribuente per la sola gestione, avente scopo pubblico di viabilità e, come tale, *“non ingenerante alcuna sottrazione di suolo comunale ad uso mercatale o privato; - l'occupazione legittimante l'imposizione presupponeva comunque la reversibilità dell'opera nel caso di specie pacificamente esclusa.*

Infine, rileva la ricorrente, vi è stato da parte dei giudici di appello, un'assenza di motivazione ed omesso esame di fatti decisivi avendo rilevato che la ditta non aveva dedotto nessun elemento fattuale volto a dimostrare l'insussistenza di occupazione di suolo pubblico.

Partendo dalla fine, la Cassazione evidenzia che la doglianza non può essere accolta.

Per i Giudici è dirimente osservare come, gli elementi fattuali che il collegio regionale avrebbe indebitamente omesso non assumono concreta rilevanza nella configurazione della fattispecie impositiva Tosap. La CGT ha pronunciato la sentenza in un contesto fattuale del tutto assodato nella sua essenzialità ed autosufficienza impositiva. Nell'annualità oggetto di accertamento la ricorrente gestiva il sovrappasso e, attraverso la gestione, occupava in senso normativo il suolo comunale sottostante.

Anche per quanto concerne le altre motivazioni presentate dalla ricorrente la Corte propende per il non accoglimento poiché in contrasto con l'indirizzo di legittimità in materia.

Il presupposto impositivo della Tosap, così come disciplinato dagli articoli 38 e 39 del Dlgs 507/93 riguarda l'occupazione, di qualsiasi natura, di spazi ed aree, anche soprastanti o sottostanti il suolo, appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni o delle Province, che comporti un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico, con ciò rilevando il fatto oggettivo della predetta occupazione, indipendentemente dall'esistenza o meno di una concessione od autorizzazione, salvo che sussista una delle ipotesi di esenzione previste dalla norma.

Nello specifico, l'art. 38 specifica che le occupazioni mediante impianti di servizi pubblici come, ad esempio, il viadotto nel caso in esame, impianti segnaletici e di illuminazione sono soggette a tassazione sia che si tratti di spazi sottostanti, che soprastanti lo spazio pubblico, salvo eccezioni previste dalla norma.

Il fatto che la titolarità dell'impianto sia di proprietà statale non rileva ai fini dell'imposizione bensì, ciò che rileva, è la sottrazione dello spazio sovrastante il suolo comunale occupato dal predetto tracciato, come tale oggetto di tassazione ai sensi della chiara formulazione dell'art. 38, comma 2, d.lgs. n. 507/1993.

Nel periodo di durata della concessione, la società dispone del viadotto, per la relativa gestione quale concessionaria, e per ciò solo essa realizza la condotta di «occupazione» del sottostante suolo provinciale o Comunale.

Il fatto poi che la destinazione del bene sia ad uso collettivo di viabilità non esclude l'occupazione, come già più volte ribadito in altre sentenze. *“La società, concessionaria statale, che abbia realizzato e gestito un'opera pubblica, occupando di fatto spazi rientranti nel demanio comunale o provinciale, è tenuta al pagamento del canone, non assumendo rilievo il fatto che l'opera sia di proprietà statale, poiché la condotta occupativa è posta in essere dalla società nello svolgimento, in autonomia, della propria attività d'impresa, per cui è sufficiente l'utilizzazione del bene da parte di un soggetto diverso dall'ente pubblico titolare, mentre risulta indifferente la strumentalità di tale utilizzazione alla realizzazione di un pubblico interesse, in assenza di una specifica ipotesi di esenzione; tanto più considerandosi che il tributo è ex lege dovuto anche per le occupazioni “poste in essere con condutture ed impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa”.*

Va poi ricordato, il principio oramai consolidato e applicabile anche al caso in esame, secondo il quale cui il presupposto oggettivo dell'imposizione è rappresentato dalla superficie occupata ed oggetto della tassa sono tutti i tipi di occupazione, anche quelle *sine titulo*, di aree pubbliche di comuni e province la cui esistenza determina l'insorgenza dell'obbligo di versare il tributo, giacché tale obbligo sorge, nel suo presupposto oggettivo, quando vi sia stata, come detto, limitazione o sottrazione all'uso normale e collettivo di suolo o spazio sovrastante), nell'interesse proprio del singolo.

Il citato articolo 39, invece, per quanto concerne il requisito soggettivo, individua il soggetto passivo nel titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, nell'occupante di fatto, anche abusivo, nella suddetta proporzione. Nel caso in esame, quindi, non ha rilevanza alcuna il fatto che l'occupazione del suolo comunale sia correlata ad una sovrapposizione

stradale puramente strutturale, contingente e fattuale pur in assenza di un rapporto concessorio o autorizzativo con il Comune.

Alla luce del quadro fin qui esposto, la tesi della ricorrente secondo cui farebbero difetto i presupposti oggettivi e soggettivi di imposizione per il solo fatto che essa non è né proprietaria del sovrappasso del demanio statale, né concessionaria della sua costruzione, non trova fondamento.

[Corte di Cassazione, sentenza n.32408 del 13 dicembre 2024](#)



IMU, con la risoluzione del contratto di leasing a chi spetta il versamento?

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, con la sentenza n. 830/2024 ha stabilito che, ai fini IMU, in caso di risoluzione del contratto di leasing per inadempimento del conduttore l'obbligo di corrispondere il tributo si trasla sul proprietario anche in caso di mancata restituzione del bene.

La vicenda trae origine dall'impugnazione da parte di una società di un avviso di accertamento IMU e TASI per l'anno 2016 in relazione ad un immobile che la ricorrente aveva concesso in locazione finanziaria ad altra società.

A motivazione del ricorso la società deduceva che il contratto di leasing era stato risolto anticipatamente, per la morosità del conduttore, il quale, però, aveva continuato ad occupare l'immobile anche nell'anno oggetto di accertamento e, per questo motivo, secondo la ricorrente, le imposte erano dovute dall' "occupante" poiché rimaneva l'utilizzatore del bene.

Inoltre, integrava le motivazioni del ricorso contestando la debenza di sanzioni, tenuto conto dell'oggettiva incertezza nell'interpretazione della normativa.

Il Comune resisteva chiedendo il rigetto del ricorso ha chiesto il rigetto del ricorso.

I giudici di prime cure accoglievano il ricorso ritenendo che, per effetto della risoluzione del contratto, l'IMU fosse dovuta dal locatore. L'art. 9, comma 1, del d. lgs. 23/2011, evidenziavano i giudici, stabilisce che il conduttore è obbligato "per tutta la durata del contratto", e quindi fino

alla sua scadenza o risoluzione. Per quanto riguarda la TASI, invece, per i giudici di primo grado era dovuta dal conduttore visto che l'art. 1, comma 672, della legge 147/2013 precisa che la durata del contratto comprende il lasso temporale che va dalla nascita del rapporto fino all'effettiva restituzione del bene.

La sentenza è stata impugnata in secondo grado dalla stessa ricorrente poiché il primo giudice non si era espresso relativamente alle sanzioni ed essendo quella del soggetto passivo una questione che aveva suscitato notevole confusione ed in certezza non solo tra i Giudici di merito ma anche nelle aule della Cassazione, le sanzioni dovevano essere abbattute.

Il Comune chiedeva il rigetto del gravame.

I Giudici di appello evidenziano in prima istanza che, se è vero che l'interpretazione della norma in esame, nel caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing a cui non sia seguita la restituzione del bene, ha suscitato un acceso contrasto giurisprudenziale, tale contrasto è stato poi superato dall'intervento di due ulteriori decisioni: la n. 25249/2019 e la numero n. 29973/2019, in seguito confermate dalle sentenze della Cassazione nn. 13120/2022, 26057/2022; 6844/2023. Dette pronunce hanno confermato l'orientamento secondo il quale, in caso di risoluzione del contratto di leasing per inadempimento del conduttore, il contratto cessa d'avere efficacia, per cui il conduttore non può più essere considerato soggetto passivo dell'IMU, con la conseguente traslazione, sul proprietario, dell'obbligo di corrispondere il tributo.

Nel caso di specie, l'avviso di accertamento è stato notificato successivamente alle sentenze sopra citate con le quali era stata fatta chiarezza e quindi non residuava più alcuna incertezza interpretativa.

Per questo motivo, quindi, l'appello va respinto.

[Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sentenza n.830/2024](#)



IMU, rimborsi per l'abitazione principale solo se sussistono le prove della dimora abituale

La Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Massa Carrara, con la sentenza n. 185/2024, ha stabilito che spetta al contribuente la dimostrazione della dimora abituale nell'immobile per il quale chiede il rimborso IMU per abitazione principale.

Il caso riguarda un versamento IMU effettuato in unica soluzione a giugno 2022 da un contribuente relativamente ad un immobile nel quale risiedeva poiché il coniuge, diversamente, aveva residenza altrove e non vi erano frazioni legali nel rapporto.

Come noto, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 209/2022 ha riscritto la definizione di abitazione principale, definendola il luogo dove il soggetto passivo ha la residenza anagrafica e la dimora abituale, a nulla rilevando il luogo di residenza e dimora degli altri membri della famiglia.

Sulla base quindi del testo legislativo allora vigente, dichiarato poi incostituzionale appunto dalla Consulta, la residenza separata di due coniugi non dava diritto al beneficio fiscale e quindi giustificava il versamento effettuato dal ricorrente.

In seguito alla decisione sopra citata molti contribuenti hanno iniziato le pratiche per ottenere il rimborso delle somme versate a titolo di IMU. Nel caso in esame il contribuente avanzava istanza di rimborso sulla scorta di quanto deciso con la sentenza 209/2022 sostenendo di avere nell'immobile, oltre alla residenza, anche la dimora abituale.

Il Comune respingeva la richiesta di rimborso in quanto, in base alla documentazione prodotta, mancavano elementi probatori tali da giustificare la dimora abituale del contribuente.

Per questo motivo il contribuente impugnava il diniego innanzi i giudici di prime cure.

I giudici, in primo luogo, evidenziano come la sentenza 209/2022 non abbia di fatto liberato i possessori degli immobili dall'effettivo vincolo della dimora abituale che deve essere sempre presente al pari della residenza. I comuni, infatti, secondo la Consulta, *“possono fare le opportune verifiche accedendo ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio”*. Nel caso in esame il ricorrente non ha fornito la prova di utilizzare la propria abitazione quale dimora abituale, anzi, le risultanze degli accertamenti effettuati dal Comune hanno dimostrato il contrario. Per questo motivo il ricorso non può essere accolto.

Correttamente, viceversa, ha agito l'Ente, contestando la mancanza del requisito della dimora abituale e fornendo elementi probanti a stabilire quanto contestato al contribuente.

[Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Massa Carrara, sentenza n.185 2024](#)

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Esenzione IMU per la SSD nel caso di esercizio di attività sportiva

L'esenzione IMU prevista per gli enti non commerciali è codificata anche nell'attuale disciplina IMU.

Come noto, le fattispecie di esenzione sono di tipo tassativo e non sono suscettibili di interpretazione estensiva; ciò posto, in relazione alla richiamata disposizione, la Cassazione si è espressa estendendo il beneficio anche alle società sportive dilettantistiche (SSD).

L'esenzione per gli enti non commerciali

Il c. 738 dell'art. 1 della L. 160/19, con decorrenza dal 2020, ha abrogato le previgenti disposizioni IMU e TASI, fornendo un nuovo corpo normativo che va a regolamentare il tributo comunale maggiore; la nuova disciplina, va detto, non presenta significative differenze rispetto a quella previgente.

In tema di esenzioni, il c. 759, alla lett. g) dispone che beneficiano dell'esonero dal pagamento dell'IMU:

“gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200.”

L'esenzione si applica pertanto secondo le tradizionali e note regole, contenute nell'art. 7 c. 1 lett. i) del D.Lgs. 504/92 (la disposizione che regolava il tema nel comparto ICI), a favore dei soli enti non commerciali e solo nel caso in cui nell'immobile venga posta in essere un'attività meritevole, tra quelle elencate in tale disposizione, che designa come esenti:

“gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e

successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.”

Viene peraltro richiamata l'applicazione di due disposizioni correlate:

- L'art. 91-bis del DL 1/12 riguardante il trattamento degli immobili a destinazione mista (ossia in parte impiegati per attività commerciali e in parte per attività non commerciali);
- Il DM 200/12 che ha regolamentato nel dettaglio la disciplina dell'esenzione ed ha qualificato l'esercizio di attività con modalità non commerciali.

Si rammenta che per l'applicazione dell'esenzione in commento è cruciale che sia rispettato un duplice requisito:

- Un primo riguardante il possessore dell'immobile, che deve essere anche l'utilizzatore (salvo il tema particolare del comodato), il quale deve essere un ente non commerciale;
- Un secondo che invece attiene l'attività esercitata, che deve essere una delle attività meritevoli richiamate e deve essere svolta con modalità non commerciali.

Il caso delle SSD

Sotto il profilo soggettivo, in ambito sportivo, certamente l'esenzione spetta alle associazioni sportive dilettantistiche (ASD); pare interessante interrogarsi se la possibilità di fruire dell'esenzione per gli immobili destinati ad attività meritevoli possa essere estesa alle società sportive dilettantistiche (SSD).

Il DM 200/12 non offre spunti interpretativi in merito al requisito soggettivo. Vale però la pena analizzare la CM 2/DF/09: infatti, la disciplina attuale pare costruita in continuità con le conclusioni contenute nel citato documento, che invece dedica ampia analisi a tale profilo.

In particolare, nel definire gli enti non commerciali, tra quelli privati vengono inclusi gli enti disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni e comitati) e gli enti disciplinati da specifiche leggi di settore, richiamando peraltro “le associazioni sportive dilettantistiche (art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)”.

Ora, malgrado venga richiamato l'art. 90 della L. 289/02 che ha (anche) istituito la forma delle società sportive dilettantistiche (SSD) costituite in società di capitali senza fine di lucro, il documento di prassi si riferisce alle sole associazioni sportive dilettantistiche (ASD); tale osservazione, coordinata con il fatto che la norma esclude esplicitamente le società dal novero dei soggetti titolati, lasciava poco spazio alla possibilità di applicare le agevolazioni IMU previste per gli enti non commerciali alla categoria delle SSD.

Su tale aspetto però la giurisprudenza si è espressa proponendo considerazioni diverse, facendo leva proprio sul contenuto del richiamato art. 90.

Sul punto, consta una recentissima ordinanza, si tratta della n. 32170 del 12 dicembre 2024, che conferma l'esenzione IMU anche a favore delle società sportive dilettantistiche; peraltro non si tratta neppure dell'unica pronuncia in tal senso, visto che la stessa Cassazione si è già pronunciata diverse volte a favore di tali soggetti.

La Cassazione osserva infatti che si deve tenere in debita considerazione l'art. 90 legge n. 289/2002 (Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica), secondo cui «le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro».

Peraltro, il c. 17 del medesimo articolo stabilisce che «le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme: c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro».

Oltre al fatto che il c. 18 prescrive quanto deve essere previsto nello statuto delle società sportive dilettantistiche (e delle associazioni), ed in particolare: «(...) d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette; (...) h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni».

Inoltre, conclude la Cassazione, occorre inoltre evidenziare come l'equiparazione tra associazioni e società sportive dilettantistiche sia dalla legge previsto anche quanto a rapporto di accreditamento e certificazione con il CONI.

In definitiva, le ASD e le SSD, per quanto in questa sede interessa, sono del tutto equiparabili ed entrambi tali soggetti possono pertanto beneficiare delle agevolazioni previste nel comparto IMU.

Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi
a cura di Massimiliano Franchin e Paolo Salzano*

IMU 2024, chi paga in ritardo, può contare su sanzioni ridotte

Per i contribuenti che non hanno versato il saldo Imu, in scadenza il 16 dicembre, c'è la possibilità di ravvedere l'importo dovuto con sanzioni ridotte rispetto al passato.

Come noto, il regime sanzionatorio è variato in seguito alla riforma, tali variazioni riguardano le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, per le quali si applica la nuova sanzione del 25%, in luogo di quella previgente del 30%, valevole anche per i tributi comunali. In caso di pagamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione è ridotta alla metà.

La riforma delle sanzioni non ha toccato le riduzioni spettanti in caso di ravvedimento ma riguarda le nuove misure sanzionatorie. Se il ravvedimento viene perfezionato entro 30 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta a 1/10 del minimo, se il pagamento avviene entro 90 giorni, la sanzione edittale è ridotta a 1/9 mentre, superati i 90 giorni ed entro il 30 giugno 2025, si passa a 1/8 del minimo.

IMU, le lettere dell'Agencia delle Entrate per l'aggiornamento delle rendite catastali sono in arrivo

Come anticipato lo scorso ottobre dal ministero dell'Economia, sono in arrivo le lettere dell'Agencia delle Entrate destinate a coloro i quali, a seguito di ristrutturazione degli immobili con il Superbonus non hanno adeguato le rendite catastali al fine di aggiornare le imposte dovute sulle loro proprietà. Attraverso queste lettere saranno messe a disposizione dei contribuenti le informazioni derivanti dal confronto tra le comunicazioni trasmesse su interventi

di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico e le risultanze della banca dati catastale. Come detto, in autunno, il ministro dell'Economia aveva preannunciato tra gli obiettivi del governo l'aggiornamento degli archivi catastali precisando che chi avrebbe effettuato interventi edilizi sarebbe stato obbligato ad aggiornare i dati catastali. L'Agenzia delle Entrate dovrà riscontrare, come previsto dalla legge di bilancio del 2024, se per gli immobili oggetto di interventi edilizi con il Superbonus, è stata presentata la dichiarazione di variazione catastale anche ai fini degli eventuali effetti sulla rendita dell'immobile presente in atti nel catasto dei fabbricati.

Non siamo ancora di fronte all'inizio dei controlli veri e propri ma ad una campagna di compliance atta ad invitare i contribuenti che non hanno aggiornato le rendite alla fine dei lavori a fornire spiegazioni al Fisco, giustificando il proprio comportamento o mettendosi in regola.

Tasso legale di interesse 2025

L'aggiornamento annuale previsto dall'articolo 1284, primo comma, del codice civile, secondo cui la percentuale deve essere rivista "sulla base del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non superiore a dodici mesi e tenuto conto del tasso di inflazione registrato nell'anno", ha portato alla diminuzione del tasso di interesse legale che, a partire dal 1° gennaio 2025, passa al 2%.

La variazione è stata sancita con il Decreto del MEF del 10 dicembre 2024 pubblicato nella G.U. n. 294 del 16 dicembre 2024.

Di seguito il riepilogo dei saggi degli ultimi anni:

- 2024 pari al 2,5%
- 2023 pari al 5%
- 2022 pari al 1,25%
- 2021 pari allo 0,01%
- 2020 pari allo 0,05%
- 2019 pari allo 0,8%
- 2018 pari allo 0,3%
- 2017 pari allo 0,1%;

- 2016 pari allo 0,2%;
- 2015 pari allo 0,5%;
- 2014 pari all'1%;

Al fine di evitare interruzioni nel servizio, si ricorda di comunicare eventuali variazioni degli indirizzi di posta elettronica.