

**N° 11 / 2023**

# **“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*



## **IMU esenzione per ruralità, modalità e presupposti**

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Calabria, con la sentenza n. 2498 del 3 ottobre scorso, ha stabilito che, ai fini IMU, per fruire dell'esenzione di cui all'art. 9, comma 3-bis, DL 557/1993, ciò che rileva è il dato oggettivo dell'accatastamento alla relativa categoria, essendo tuttavia sufficiente che il contribuente abbia presentato, all'Agenzia del Territorio, una domanda di attribuzione e/o variazione di categoria catastale per l'attribuzione della categoria A/6 o D/10, ai sensi dell'art. 7, co. 2-bis, DL 70/2011.

La vicenda trae origine da un avviso di accertamento IMU notificato ad una società in merito a delle strutture rurali adibite ad impianto fotovoltaico. Il contribuente impugnava l'atto in primo grado evidenziando che, nel 2012, all'immobile era stata accordata la categoria catastale D/10 (propria dei fabbricati rurali strumentali). I Giudici di prime cure accoglievano il ricorso.

Il Comune, quindi, proponeva ricorso alla CGT2G chiedendo la riforma della sentenza di primo grado eccependo la nullità della stessa per grave difetto di motivazione e per omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112, c.p.c. Eccepiva, inoltre, l'inapplicabilità dei requisiti I.A.P. nel settore fotovoltaico.

L'appello, secondo i Giudici, è infondato. La Corte evidenzia come, all'immobile oggetto della controversia, era stata attribuita, con sentenza passata in giudicato, la categoria catastale D10 (Fabbricati rurali) in seguito alla presentazione del Doc-fa nel 2012.

Come ribadito più volte dalla Corte di cassazione, ai fini della fruizione della esenzione per gli immobili classificati come "rurali", ciò che rileva è il dato oggettivo dell'accatastamento alla relativa categoria.

Non rileva, viceversa, lo svolgimento o meno, nel fabbricato, di attività dirette alla manipolazione di prodotti agricoli ma solamente, appunto, il suo classamento essendo sufficiente, ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili ai sensi dell'art. 9, comma 3-bis, DL 557/1993, che i soggetti interessati abbiano presentato, all'Agenzia del Territorio, una

domanda di attribuzione e/o variazione di categoria catastale, per l'attribuzione della categoria A/6 o D/10, così come disposto dall'art. 7, comma 2-bis, del DL 70/2011.

Il Comune, di contro, può eventualmente impugnare autonomamente l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/1 O, al fine di poter legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta.

**Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado della Calabria, sentenza n.2498 del 3 ottobre2023**



### **IMU abitazione principale AIRE**

La Corte di Giustizia di secondo grado del Lazio, con la sentenza n.5324 del 26 settembre 2023, ha stabilito che le agevolazioni IMU previste per l'unità immobiliare posseduta nel territorio dello Stato italiano da residente all'estero iscritto all'AIRE spettano non solo se l'immobile non risulta locato, ma anche se il Comune ha esercitato tale facoltà.

Un Comune notificava un avviso di accertamento con il quale richiedeva il versamento dell'IMU per l'anno 2012. Il contribuente impugnava l'atto in primo grado lamentando l'illegittimità del provvedimento adottato dall'ufficio. Il contribuente sosteneva di avere diritto all'agevolazione per abitazione principale in quanto, per cinque mesi dell'anno 2012 era stato residente in Italia, mentre per i rimanenti sette era stato residente all'estero come iscritto all'AIRE. I Giudici di prime cure, ritenendo che la residenza estera doveva essere equiparata a quella italiana, hanno accolto il ricorso.

Il Comune presentava quindi appello sostenendo la legittimità del proprio operato. La Corte evidenzia che la materia oggetto del contendere è disciplinata dalla Legge 214 del 2011 la quale prevede la mera facoltà dei comuni di considerare abitazione principale l'unità immobiliare posseduta nel territorio dello Stato italiano per i cittadini residenti all'estero, a condizione che la stessa non risulti locata.

Il Comune però, per gli anni del contendere, non aveva riconosciuto alcuna assimilazione dell'abitazione principale per i cittadini italiani residenti all'estero ed iscritti all'AIRE. Di conseguenza il contribuente non aveva diritto ad usufruire di alcuna agevolazione per la sua abitazione per i mesi di permanenza all'estero.

**Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, sentenza n.5324 del 26 settembre 2023**

## **“Immobili merce”, anche con la nuova IMU permane l’obbligo dichiarativo**

La Corte di Cassazione, con l’ordinanza n. 28806 del 17 ottobre 2023, ha stabilito che anche con l’avvento della “nuova IMU” rimane in vigore l’obbligo dichiarativo in caso di richiesta di esenzione dal versamento del tributo, tra gli altri, per gli immobili merce. In buona sostanza, una conferma di quanto stabilito dall’art. 2, comma 5-bis, del DL 102/2013.

La vicenda al vaglio della Suprema Corte prende i natali da accertamenti notificati ad un contribuente relativi ad immobili merce non dichiarati dallo stesso.

Dopo il secondo grado di giudizio, il Comune si appellava alla Suprema Corte lamentando, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 102 del 2013, articoli 2 e 5 bis, nonché della L. n. 160 del 2019, articolo 1, comma 769" per avere la Commissione tributaria regionale accolto l'appello della società contribuente ritenendo erroneamente che della L. n. 160 del 2019, articolo 1, comma 769, avesse innovato nella disciplina della cosiddetta esenzione relativa ai "beni merce" delle società immobiliari eliminando l'obbligo di presentazione della dichiarazione di per poter godere dell'agevolazione prevista.

Per la Cassazione il ricorso è fondato. La legge 27 dicembre 2019 n. 160, articolo 1, comma 751, prevede, fino al 2021, per gli immobili cosiddetti "beni merce", che non siano locati, l'applicazione dell'aliquota di base pari allo 0,1 per cento, consentendo ai Comuni di aumentarla fino allo 0,25 per cento o diminuirla fino all'azzeramento, ed a decorrere dal 1 gennaio 2022, la norma, per i medesimi fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permane tale destinazione e non siano in ogni caso locati, prevede invece l'esenzione dall'IMU.

È vero anche, continuano i Giudici, che la sopra citata norma non specifica se la dichiarazione IMU debba comunque essere presentata "a pena di decadenza" dal beneficio, obbligo invece previsto dal Decreto Legge dall’art. 2, comma 5-bis, DL n.102/2013 che recita testualmente "*Ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il*

*possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono apportate al predetto modello le modifiche eventualmente necessarie per l'applicazione del presente comma".*

La legge n.160/2019 non ha abrogato il sopra citato articolo che evidenzia, a chiare lettere, l'obbligo di presentazione della dichiarazione per poter ottenere l'esonero dall'IMU per i fabbricati-merce. L'obbligo, a pena di decadenza, non può essere sostituito dalla circostanza che il Comune sia a conoscenza dei fatti che comportano l'esenzione dall'imposta.

La Cassazione chiarisce inoltre che relativamente agli effetti della nuova disciplina introdotta dalla legge 160/2019, in vigore dall'1.1.2020, non può ritenersi applicabile per l'anno di imposta 2015, oggetto degli accertamenti in esame.

Il principio espresso dalla Corte di Cassazione è evidentemente estendibile a tutte le fattispecie che prevedono l'obbligo dichiarativo al fine di ottenere una agevolazione. In altre parole, le fattispecie dichiarative enunciate nel DL 102/2013 ovvero gli immobili di proprietà delle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci, gli alloggi sociali, i fabbricati destinati alla ricerca scientifica e le abitazioni dei militari.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.28806 del 17 ottobre 2023**



### **TARI, l'immobile storico è esente anche se provvisto di allacci luce ed acqua**

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado di Perugia, con la sentenza n. 273 del 28 agosto 2023, ha stabilito che, ai fini TARI, l'immobile colpito da interesse storico anche se provvisto di allaccio idrico/elettrico, è esente dal versamento del tributo.

La vicenda trae origine da avvisi di accertamento TARI notificati ad un contribuente da parte del concessionario per la riscossione di un Comune umbro, per infedele denuncia relativamente alla superficie da sottoporre a tassazione.

Il contribuente proponeva ricorso adducendo a motivazione la mancanza del presupposto impositivo poiché l'immobile in questione era di interesse artistico e storico, non era abitato dal contribuente, che dichiarava di dimorare in un altro immobile e che l'immobile non produceva rifiuti e quindi a norma del Regolamento TARI non era soggetto al tributo.

La CTP accoglieva il ricorso ritenendo che l'immobile era esente da TARI ai sensi del Regolamento comunale in quanto il fabbricato era di interesse storico culturale, il ricorrente dimorava in abitazione diversa ed era irrilevante il fatto che al fabbricato erano allacciate le utenze idrico/elettriche essenziali per la conservazione e manutenzione dell'immobile.

La società concessionaria proponeva appello lamentando che la CTP aveva erroneamente omissso l'applicazione dell'art. 1, comma 641, primo periodo della Legge n. 147 del 2013 secondo il quale il presupposto del tributo è il semplice possesso o detenzione a qualsiasi titolo di locali suscettibili di produrre rifiuti.

Inoltre, fa notare l'appellante, la Corte di giustizia tributaria di primo grado con una sentenza successiva ha respinto un analogo ricorso di controparte per la stessa fattispecie per l'annualità 2016.

Il contribuente resiste riproponendo doglianze già ampiamente dibattute in primo grado aggiungendo di aver prodotto le prove necessarie a dimostrare l'incapacità dell'immobile di produrre rifiuti.

I Giudici di secondo grado, analizzate le posizioni, respingono l'appello della concessionaria. La Corte evidenzia come il Regolamento Comunale proponga il presupposto del tributo nelle medesime lettere dell'art. 1 comma 641 della L. n. 147 del 27 dicembre 2013 precisando, inoltre, che la presenza anche di una sola utenza domestica attribuisce all'immobile l'attitudine a produrre rifiuti.

Lo stesso Regolamento però, proseguono i Giudici, fissa un limite a tali condizioni stabilendo che *“non sono soggetti al tributo i locali che non possono produrre rifiuti o che non comportano, secondo la comune esperienza, la produzione di rifiuti in maniera apprezzabile per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati”*.

Il Collegio, in conclusione, ritiene che l'immobile possa godere dell'esenzione dal versamento della TARI in quanto ha una particolare natura attestata dal Ministero del Beni culturali che lo ha dichiarato immobile di particolare interesse storico, sottoponendolo a tutte le disposizioni di tutela contenute nella L. n. 1089 del 1939, è destinato ad un uso particolare in quanto sottoposto al "vincolo" trascritto in Conservatoria dei Registri Immobiliari, da dicembre 2015 non è abitato dal contribuente e quindi di fatto non produce rifiuti urbani, non ha allaccio alla rete del gas, non ha cucina ed è privo di arredi circostanze che, unite alla

natura vincolata dell'immobile, non comportano secondo la comune esperienza la produzione di rifiuti. L'allaccio idrico/elettrico, inoltre, è indispensabile proprio per adempiere all'obbligo a carico del contribuente, "custode ex lege", di manutenzione e conservazione dell'immobile.

**Corte di Giustizia Tributaria di secondo Grado di Perugia, sentenza n.273 del 28 agosto 2023**



### **TARI, le superfici produttive di rifiuti da imballaggi versano solo la “quota fissa”**

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 27969/2023 ha stabilito che, ai fini Tari, la superficie di un'impresa adibita a magazzino e area vendita sulla quale si producono in prevalenza rifiuti da imballaggi non sconta la quota variabile della Tari.

La vicenda al vaglio dei Giudici fa riferimento all'applicazione della Tassa sui Rifiuti (oggi Tari) sulle aree destinate a magazzino e vendita di un'impresa che svolge attività di commercio all'ingrosso di abbigliamento. Su queste superfici si producono in prevalenza rifiuti da imballaggio che, come da normativa, non sono assimilabili agli urbani. Essendo però tali aree occupate da personale dell'azienda e clienti, la Corte ha valutato se, data la promiscuità della situazione, vi fossero gli estremi per esentare tali aree dal versamento del tributo.

I Giudici ricordano che, con l'entrata in vigore della TARI, l'art. 1, comma 649, della legge n. 147/2013 al primo periodo stabilisce che *"nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via esclusiva e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente"*, ed è sul concetto di continuità e di prevalenza che la Corte individua le motivazioni per le quali esercitare l'esenzione dal tributo.

Il Codice Ambientale, in continuità con quanto stabilito dal decreto Ronchi, prevede che i rifiuti di imballaggio costituiscono oggetto di un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere, caratterizzato essenzialmente dalla attribuzione ai produttori ed agli utilizzatori della loro gestione, termine che comprende tutte le fasi, dalla raccolta allo smaltimento. Detto principio vale in assoluto per gli imballaggi terziari, per i quali è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, e, dunque, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale e, pertanto, essi devono essere comprovatamente conferiti ed avviati al recupero presso operatori autorizzati. In buona sostanza, indipendentemente dalla eventuale

assimilazione operata dal Comune, le superfici adibite agli usi oggetto della vicenda, non sono tassabili per la continuità e la prevalenza della produzione di imballaggi non assimilabili. Anche la disciplina legislativa della Tari non riconduce la causa di esclusione alla produzione “esclusiva” e totalizzante di rifiuti non assimilabili, ma alle sue caratteristiche di continuità e prevalenza. La presenza nei locali del personale aziendale e della clientela che induce la produzione di rifiuti solidi urbani assimilabili non preclude l’esclusione dalla Tari se la produzione dei rifiuti da imballaggio non assimilabili risulti comunque, come detto, continua e prevalente.

Al fine di ottenere le agevolazioni previste, il contribuente deve presentare idonea dichiarazione attraverso la quale si autocertificano i presupposti dell’esenzione del tributo sulle superfici su cui si producono i rifiuti speciali non assimilabili provando, al tempo stesso, lo smaltimento degli stessi mediante il conferimento ad azienda autorizzata.

L’esclusione di dette superfici dal versamento della Tari, infine, riguarda solamente la parte variabile del tributo e si applica solamente alle aree sopra specificate non includendo anche le superfici destinate ad uffici e servizi vari (ad es spogliatoi...), rimane invece dovuta la parte fissa come più volte ribadito dalla giurisprudenza.

***Corte di Cassazione, sentenza n.27969/2023***

# L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

## Dichiarazione IMU presentata in ritardo: modalità per il ravvedimento

La dichiarazione nell'ambito dei tributi locali è "ultrattiva" ossia esplica i propri effetti anche sulle annualità successive se non si sono verificati eventi che comportano l'obbligo della presentazione di un nuovo modello al comune; pertanto, in molte situazioni capita di presentare una dichiarazione e poi per molti anni provvedere esclusivamente al versamento di quanto dovuto per ciascuna annualità.

Ciò posto, quando si verifica l'obbligo dichiarativo occorre tenere in debita considerazione tale adempimento e la relativa scadenza, in quanto la possibilità di sanare l'omissione con ravvedimento prevede un orizzonte temporale breve, pari a 90 giorni. Sul punto si segnala comunque anche una interpretazione (minoritaria) che lascerebbe spazio ad un ravvedimento su un orizzonte temporale più ampio.

Si segnala che la questione potrebbe anche trovare una sistematizzazione con la riforma fiscale in corso di approvazione: la legge delega (L. 111/23) potrebbe comunque costituire un'occasione per intervenire su tale aspetto. Infatti, l'art. 14 comma 1 lett. f) prevede, in relazione ai tributi di competenza comunale, la facoltà del legislatore delegato di *"introdurre forme di cooperazione che privilegiano l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari"*.

In caso di omessa presentazione della dichiarazione IMU con imposta regolarmente versata (in quanto qualora l'imposta non sia stata versata la sanzione è proporzionale con una forbice che va dal 100% al 200% del tributo dovuto) la definizione avviene con una sanzione ridotta

L'ipotesi che si intende valutare è quella per cui il contribuente, pur avendo versato nei termini l'imposta, non ha presentato la dichiarazione entro il termine previsto che, come noto, è fissato al 30 giugno dell'anno successivo quello in cui si è realizzato l'evento che ha comportato l'obbligo di denuncia al Comune di ubicazione dell'immobile.

La tesi più accreditata porta ad ammettere la definizione nel termine breve di 90 giorni: In tale caso, infatti, il contribuente potrà, nei successivi 90 giorni e cioè fino al 28 settembre, avvalersi

della facoltà di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997, pagando la sanzione ridotta pari al 10% del minimo della sanzione prevista dal c. 775 della L. 160/19 (€ 50 ridotto ad un decimo = € 5).

Va notato comunque che, quella appena descritta (omessa dichiarazione con imposta regolarmente versata), risulta fattispecie non frequentemente contestata da parte dei Comuni, anche se comunque di tratta di un'ipotesi che certamente può verificarsi.

Riguardo la possibilità di definire la sanzione per il ritardo di presentazione della dichiarazione, è dubbia la possibilità di poter intervenire anche successivamente. A tal proposito si può affermare che, in linea di massima, la violazione da omessa presentazione della dichiarazione può essere sanata solo se la dichiarazione viene trasmessa entro 90 giorni dal termine ordinario, ed entro il medesimo termine sono eseguiti anche i versamenti per perfezionare il ravvedimento (quindi con il versamento della relativa sanzione ridotta); questo alla luce del fatto che in generale per i tributi erariali vale il principio secondo cui la dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine di scadenza deve considerarsi valida (fermo restando le sanzioni tributarie irrogate per il ritardo), mentre la dichiarazione presentata invece con ritardo superiore a 90 giorni va qualificata come omessa.

Posto che la disciplina IMU non prevede alcuna disposizione che definisca definitivamente omessa la dichiarazione presentata con un ritardo superiore ai 90 giorni, parrebbe ammissibile accettare questa seconda tesi. Anche nelle istruzioni alla compilazione del modello IMU non si scorge alcuna preclusione; anzi, si legge *“La dichiarazione sostitutiva può essere presentata anche dopo la scadenza di legge, al pari di quella tardiva, ovviamente nel rispetto dei termini stabiliti per il ravvedimento operoso.”*

Tale formula decisamente di ampia portata parrebbe lasciare spazi alla possibilità di ritenere che la dichiarazione possa presentarsi anche dopo il decorso di 90 giorni dal termine ordinario di trasmissione (con riduzione della sanzione da un ottavo ad un sesto).

Non si deve però dimenticare che nella circolare 1/DF/13, viene richiamata unicamente la possibilità di ravvedere l'omessa dichiarazione IMU solo entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, senza prendere in alcuna considerazione ipotesi di presentazione della dichiarazione oltre tale termine

Pertanto, pare cauto consigliare ai contribuenti di procedere alla definizione di una dichiarazione presentata oltre i termini naturali (30 giugno), entro i 90 giorni dalla scadenza naturale di presentazione.

### **Gli effetti dell'omessa dichiarazione**

Si ricorda che l'omessa presentazione della dichiarazione comporta, in linea di massima, l'applicazione di una sanzione al contribuente (fissa nel caso di versamento regolarmente effettuato, ovvero proporzionale nel caso imposta non versata).

Ciò posto va evidenziato come, nel corso del forum tenutosi con la stampa specializzata, il MEF ha portato una interpretazione restrittiva della materia (invero non del tutto condivisibile), volta al disconoscimento dell'esenzione prevista per i fabbricati invenduti delle imprese, destinati alla vendita e non locati: in questo caso, per l'Amministrazione Finanziaria, non presentare la dichiarazione farebbe perdere del tutto il diritto all'esenzione.

Per tale questione si rinvia ad un apposito approfondimento pubblicato ad inizio anno nell'ambito del presente servizio di aggiornamento.

# Notizie Flash

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

## **Aggiornamenti ARERA sulla Tari 2024**

Arera, con la delibera 386/2023, ha introdotto nuovi adempimenti per i Comuni a partire dal 1° gennaio 2024. In particolare, sono state istituite due componenti perequative da applicare a tutte le utenze in aggiunta a Tari o tariffa corrispettiva.

La ratio delle due componenti si può così riassumere:

- la prima, pari a 0,1 euro ad utenza per anno, è prevista per la copertura dei costi di gestione dei rifiuti accidentalmente pescati e dei rifiuti volontariamente raccolti;
- la seconda, pari a 1,5 euro a utenza per anno, è prevista per la copertura delle agevolazioni riconosciute per eventi eccezionali e calamitosi.

La condizione imposta da Arera prevede che queste voci vengano separatamente indicate nei documenti di pagamento creando non pochi problemi a livello software per i gestionali in uso agli enti.

Gli importi dovranno essere versati al Csea con modalità ad oggi sconosciute. Si rimane in attesa, inoltre, dei codici F/24 per riscuotere tali importi così da non dover procedere manualmente allo scorporo degli stessi da parte dei Comuni.

Riportiamo qui sotto il link alla delibera

[Delibera Arera 386/2023](#)

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