

**N° 2 / 2022**

# **“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 fabbricati merce: se manca la dichiarazione niente agevolazione**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 5191/2022 ha stabilito che, in ambito IMU ante 2020, non possono essere riconosciute le agevolazioni previste per gli immobili merce in assenza della dichiarazione attestante i requisiti. Un comune notificava un avviso di accertamento IMU relativo all'anno 2015 ad una società che costruisce e vende immobili la quale impugnava l'atto dinanzi la commissione tributaria adducendo a motivazione il fatto che, oggetto di accertamento, erano immobili beni merce in quanto realizzati dalla stessa società e che come tali, ai sensi dell'art. 2 del d.l. n. 102 del 2013, a partire dal primo gennaio 2014, erano esenti dall'imposta. La società inoltre lamentava che l'omessa dichiarazione IMU sarebbe irrilevante non essendo intervenute variazioni rispetto alla dichiarazione originaria. I giudici di primo grado accoglievano mentre in appello la sentenza veniva ribaltata a favore del Comune poiché la società non aveva presentato la dichiarazione attestante i requisiti per ottenere l'agevolazione. Da qui il ricorso in Cassazione da parte della società contribuente la quale, in relazione all'art. 360 cod. proc. civ., comma 1, n. 3, denunciava la violazione e la falsa applicazione dell'art. art. 2 del d.l. n. 102 del 2013 in quanto l'art. 1, comma 769, della legge n. 160 del 2019 stabilisce che è sufficiente che il soggetto passivo attesti nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme, senza alcuna decadenza, e quest'ultima norma sarebbe applicabile retroattivamente in ragione del principio del favor rei in quanto disposizione più favorevole al contribuente. Secondo la Corte il motivo è infondato poiché, secondo il comma 2 dell'art. 2 del d.l. 31 agosto 2013, n. 102 *“a decorrere dal 10 gennaio 2014 sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati”*, mentre secondo l'art. 5 -bis dell'art. 2 *“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".* Nel caso di specie, osservano i giudici, la società non ha presentato la dichiarazione prevista attestante il possesso dei requisiti per godere dell'esenzione dell'imposta, né può ritenersi che l'omessa dichiarazione IMU sarebbe irrilevante non essendo intervenute variazioni rispetto alla dichiarazione originaria. Per la Cassazione infatti tale dichiarazione è un requisito imprescindibile per godere dell'esenzione, si tratta di un preciso e specifico onere formale, espressamente previsto a pena di decadenza, che non può sostituito da altre forme di denunce o superato dalla circostanza che il Comune fosse a conoscenza dei fatti che comportano l'esenzione dal pagamento dell'imposta.

È errato il comportamento dei giudici regionali che in sostanza hanno reputato non doveroso lo specifico e formale onere del contribuente di comunicare all'Ente impositore gli estremi degli immobili, oggetto di beneficio fiscale, avendo già il Comune, sin dalla dei permessi di costruire "*contezza dello stato e dei dati degli immobili oggetto di esenzione IMU*". L'omessa presentazione della dichiarazione comporta quindi la non spettanza del beneficio, dichiarazione che, se presentata, ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

La Corte ha quindi rigettato il ricorso presentato della società ritenendolo erroneamente motivato condannando inoltre la stessa al pagamento delle spese.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.5191/2022**

*La sentenza in commento riguarda l'applicazione dell'IMU sino all'anno 2019, in quanto dal 2020 la nuova disciplina IMU non stabilisce più l'obbligo dichiarativo come pregiudiziale per l'applicazione dell'agevolazione, per cui l'omissione dichiarativa si risolve in un fatto sanzionato, senza che questo comporti la decadenza dall'agevolazione. Sul punto si veda lo specifico approfondimento.*

Con la sentenza n. 893/2021 il Tar Sardegna è intervenuto in merito all'ambito applicativo delle disposizioni relative alla nuova definizione di rifiuto urbano, e i suoi riflessi sull'applicazione della Tari nelle attività industriali di cui al Dlgs 116/2020.

La vicenda riguarda sostanzialmente l'operatività del servizio di raccolta e trasporto in merito ai rifiuti prodotti nelle superfici di lavorazione industriale e nei magazzini di materie prime, merci e prodotti finiti di una attività industriale di produzione di malte per l'edilizia. La ditta, per le superfici di lavorazione industriale, per quelle dei magazzini di materie prime, merci e prodotti finiti e a tutte le altre superfici occupate chiedeva l'esenzione dal versamento del tributo in considerazione del fatto che i rifiuti prodotti dalla stessa devono qualificarsi tutti come rifiuti speciali. Questo in considerazione del fatto che l'art. 183 del Dlgs 152/2006 definisce "rifiuti urbani" quelli simili per natura e composizione ai rifiuti domestici (indicati per tipologia nell'allegato L-quater), prodotti dalle attività di cui all'allegato L-quinquies, il quale non include le attività industriali. In buona sostanza, la società asserisce che per quanto riguarda i rifiuti prodotti dalle utenze non domestiche, questi si possono definire "urbani" solamente se prodotti da attività commerciali, artigianali e di servizio, viceversa, se prodotti da attività industriali sono "speciali".

Per i giudici sardi sono esclusi dai rifiuti speciali quelli prodotti in altri locali che non siano quelli destinati alla lavorazione in senso stretto comprendendo però anche quelli prodotti nei magazzini di materie prime, merci, prodotti lavorati o semilavorati poiché quest'ultimi sono funzionalmente ed esclusivamente collegati ai reparti produttivi e come tali *"vanno considerati aree strettamente connesse al ciclo produttivo"*, con riconoscimento di produzione di rifiuti (solo) industriali. *Tutte queste superfici strettamente e direttamente connesse, oggettivamente, alla "produzione" debbono godere del regime giuridico proprio dell'attività principale alla quale sono strettamente connesse*". Secondo i giudici poi, la Tari deve essere applicata sulle superfici diverse da quelle sopra menzionate, proprio perché, alla definizione di rifiuto urbano, deve essere data una lettura "oggettiva", come anche evidenziato dalla nota del Mite del 12 aprile 2021. Per quanto concerne le aree di lavorazione industriale e i magazzini, non può essere imposto alcun servizio di raccolta dei rifiuti, né tantomeno il tributo sia per la quota fissa che per

quella variabile, così come disposto dal comma 649 dell'art. 1 della legge 147/2013 mentre per tutte le altre superfici, risulta applicabile il servizio pubblico, salvo che il produttore non eserciti la facoltà di non avvalersi dello stesso, con conseguente diritto alla disapplicazione della quota variabile.

Questa facoltà è regolamentata dal DI 41/2021 il quale stabilisce che, coloro i quali intendono uscire dal servizio pubblico devono presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno precedente per l'anno successivo. L'uscita dal servizio pubblico è prevista per almeno 5 anni fatta salva la facoltà di accordare il rientro anticipato qualora venisse richiesto. L'esclusione dalla quota variabile della tariffa in caso di uscita dal servizio pubblico è comunque subordinata alla dimostrazione da parte del contribuente dell'avvenuto recupero di tutti i rifiuti urbani per mano di soggetti abilitati mediante attestazione rilasciata dagli stessi così come ancor meglio specificato dalla deliberazione ARERA n. 15/2022. L'Autorità ha precisato che entro il 31 gennaio di ogni anno il contribuente deve presentare, a mezzo pec o altro strumento telematico, idonea documentazione attestante la quantità dei rifiuti effettivamente avviate al recupero o al riciclo nell'anno solare precedente, al fine di ottenere l'esenzione dalla quota variabile. Nella deliberazione n. 15 vengono specificati inoltre i dati e l'elenco dei documenti necessari da presentare all'Ente, sia per quanto concerne le agevolazioni previste per le imprese che intendono uscire dal servizio pubblico sia per quanto riguarda le imprese che intendono invece continuare ad avvalersi del servizio comunale e che avviano al riciclo in modo autonomo una parte dei rifiuti urbani prodotti.

**TAR Sardegna, sentenza n.893/2021**



### **TARI: la raccolta e il trasporto nella zona dell'interporto**

Con la sentenza n.41213/2021 la Cassazione è tornata nuovamente a trattare la questione riguardante la raccolta dei rifiuti da parte di società private.

La vicenda tare origine dall'invio da parte dell'amministrazione comunale dell'avviso di pagamento TARI per l'anno 2015 ad un'azienda sita all'interno dell'Interporto.

La contribuente impugnava il documento asserendo che nella zona non veniva svolto il servizio di raccolta dei rifiuti da parte del comune bensì da società private.

Mentre i giudici di primo grado accoglievano parzialmente il ricorso della ditta riducendo il prelievo al 15%, la Ctr accordava la riduzione al 40% poiché la scelta di affidare la raccolta dei rifiuti ad una ditta privata non esonerava la società dal versamento della Tassa al comune soprattutto perché, nel caso di specie, l'amministrazione aveva istituito il servizio garantendo la raccolta dei rifiuti in tutte le strade di collegamento all'interporto non operando, quindi, solamente all'interno dello stesso e per questo poteva essere accordata la riduzione al 40%.

Secondo il comune però è irrilevante il fatto che il servizio non venga svolto all'interno dell'interporto essendo istituito il servizio di raccolta su tutto il territorio comunale ivi comprese le strade di collegamento alla zona interessata e quindi il tributo, secondo l'Ente, va pagato in misura del 100%, da qui il ricorso in Cassazione.

I Giudici della suprema corte evidenziano in primis che se nel territorio comunale è attivo il servizio di raccolta dei rifiuti e il contribuente decide di avvalersi di un servizio privato di raccolta, lo stesso è comunque tenuto a versare il tributo poiché la TARI, nello specifico, è un prelievo mirato a soddisfare il bene della collettività e non del singolo individuo. La Corte poi chiarisce che, nonostante spetti al comune provare le ragioni del prelievo, spetta al contribuente l'onere di dimostrare il diritto ad ottenere le agevolazioni previste per legge o previste dal regolamento comunale perché, tale condizione, è un'eccezione alla regola generale per la quale chiunque posseda o detenga un bene sul territorio comunale a qualsiasi uso adibito è obbligato a versare il tributo.

Il Comune, infine, non ha contestato il fatto che il servizio di raccolta si svolgesse regolarmente sul territorio adiacente all'interporto e non all'interno dello stesso dando luogo quindi ad un motivo di riduzione del prelievo per "riduzione" del servizio provata (e qui trova riscontro l'onere della prova da parte del contribuente) dall'utilizzo, da parte della ricorrente, di una ditta privata incaricata di svolgere la funzione di raccolta all'interno dell'interporto.

La Corte, quindi ritiene congruo che vi sia una riduzione percentuale sull'importo richiesto e che, di contro, la ditta versi in tal misura la TARI dovuta.

**Corte di Cassazione, sentenza n.41213/2021**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 11130/2021 ha chiarito che la TARI va versata a fronte della mera disponibilità del bene anche se lo stesso risulta inutilizzato, a patto che il servizio di smaltimento rifiuti sia stato istituito e sia disponibile alla collettività il relativo servizio di raccolta rifiuti.

I principi sui quali la Corte ha emesso l'ordinanza ricalcano quelli enunciati per la sentenza 41213/2021 ovvero che, essendo la TARI dovuta in relazione all'espletamento da parte dell'ente di un servizio nei confronti della collettività e pur spettando all'amministrazione provare la fonte dell'obbligazione tributaria, è onere del contribuente provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare di una riduzione della superficie tassabile o addirittura l'esenzione.

I Giudici hanno analizzato la vicenda nata da un avviso di pagamento TARI impugnato dal contribuente dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, adducendo a motivazione il fatto che i locali oggetto dell'avviso di pagamento erano inidonei a produrre rifiuti. Il ricorso veniva respinto, mentre la Commissione Tributaria regionale accoglieva il gravame richiamando il regolamento comunale in materia di TARI, che prevedeva il non assoggettamento al tributo per aree e locali inidonei a produrre rifiuti, circostanza che, secondo la Ctr, era stata provata dal contribuente.

Da qui il ricorso in Cassazione da parte del Comune che lamentava in primo luogo il fatto che la Ctr, nell'emettere sentenza, non aveva in alcun modo tenuto conto del principio fondamentale del presupposto impositivo della Tari ovvero il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte, suscettibili di produrre rifiuti urbani, indipendentemente dalla loro produzione effettiva. In secondo luogo, lamentava che, contrariamente a quanto affermato dalla CTR, fra i casi di esenzione riportati dal regolamento comunale non vi fosse la tipologia di locale utilizzato dalla società.

I Giudici della Suprema Corte hanno dato ragione all'Ente ribadendo che, ai sensi della L. n. 147/2013 la TARI è dovuta in forza della sola disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e quindi per il solo fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti. Per eventuali deroghe, esenzioni e/o riduzioni tariffarie non è sufficiente che ricorrano le previste situazioni fattuali, ma è onere del contribuente dedurre e provare i relativi presupposti. In

buona sostanza quindi, la debenza del tributo scatta in base alla mera istituzione del servizio di raccolta rifiuti, mentre resta irrilevante il dato soggettivo della sua mancata utilizzazione da parte dell'utente.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.11130/2021**



# L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

## Esenzione IMU fabbricati invenduti: legittimo l'accertamento senza dichiarazione

Nel contributo pubblicato nel mese di gennaio abbiamo ricordato i contorni dell'applicazione dell'esenzione a favore dei costruttori degli immobili invenduti; con il presente intervento si andrà invece a ragionare sul tema dell'obbligo dichiarativo, prendendo spunto dalla recente sentenza della Cassazione 5191 pubblicata il 17 febbraio 2022

L'agevolazione IMU per i fabbricati invenduti attualmente non richiede la presentazione della dichiarazione quale requisito per far valere l'agevolazione; la giurisprudenza di legittimità sta consolidando l'interpretazione secondo cui questa pregiudiziale all'applicazione del beneficio continua ad operare per le annualità antecedenti il 2020.

### L'esenzione IMU per i costruttori

Il comma 751 della L. 160/19 stabilisce che, l'aliquota di base per i fabbricati costruiti (così come per quelli oggetto di radicali interventi di recupero, come chiarito nella risoluzione 11/DF/13) e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati (da una interpretazione ufficiosa resa dal MEF, anche una locazione transitoria farebbe perdere per sempre il diritto a fruire dell'agevolazione in relazione allo specifico immobile), è pari allo 0,1%. I comuni possono aumentarla fino allo 0,25% o diminuirla fino all'azzeramento.

L'aliquota ridotta operava per le annualità 2020 e 2021, mentre dal 2022 tali immobili diventano esenti da imposta.

Una disposizione analoga (che prevedeva però l'esenzione da imposta, ma era prevista la tassazione TASI), a favore dei costruttori degli immobili invenduti, era presente anche precedentemente ed era contenuta nell'art. 2 del DL 102/13.

### La dichiarazione IMU

Un aspetto di significativa importanza riguardante tale agevolazione attiene l'adempimento dichiarativo correlato. Il c. 5-bis del citato art. 2 DL 102/13 dispone infatti che "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.”

Pertanto, per applicare dell'agevolazione era di cruciale importanza comunicare al comune il possesso dei requisiti necessari per fruirne, pena la perdita di ogni diritto in tal senso.

Sul punto si segnala la sentenza 21465 pronunciata dalla Cassazione il 6 ottobre 2020, nella quale si afferma chiaramente che “l'omessa presentazione della dichiarazione comporta quindi la non spettanza del beneficio”; posizione di recente confermata anche dalla sentenza 5191 del 17 febbraio 2022.

In particolare, la Suprema Corte afferma che condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale è l'obbligo dichiarativo, che quindi costituisce uno specifico onere formale espressamente previsto a pena di decadenza, che non può essere sostituito da altre forme di denunce o superato dalla circostanza che il Comune fosse a conoscenza dei fatti che comportano l'esenzione dal pagamento dell'imposta.

In altre parole, a nulla rileva che al comune sia noto che il contribuente abbia costruito detti immobili per il fatto che siano state presentate le necessarie pratiche edilizie; l'assenza della dichiarazione IMU che attesta il possesso dei requisiti inficia l'ottenimento dell'agevolazione.

Venendo alla nuova disciplina introdotta a decorrere dal 1 gennaio 2020, come detto, l'art. 1 c. 751 della L. 160/19 dispone che “Fino all'anno 2021, l'aliquota di base per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, è pari allo 0,1 per cento. I comuni possono aumentarla fino allo 0,25 per cento o diminuirla fino all'azzeramento. A decorrere dal 1° gennaio 2022, i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, sono esenti dall'IMU.”

Dal punto di vista dichiarativo l'ultimo periodo del c. 769, dispone quanto segue: “In ogni caso, ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al comma 741, lettera c), numeri 3) e 5), e al comma 751, terzo periodo, il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme.”

Pertanto, viene stabilito l'obbligo dichiarativo a carico dei costruttori che vogliono far valere le agevolazioni per i fabbricati invenduti, ma letteralmente la norma non stabilisce più la decadenza in caso di omissione.

A conferma di tale ultimo aspetto si deve segnalare quanto affermato dal MEF nei forum di gennaio 2020: poiché il Legislatore non ripropone nel nuovo impianto normativo dell'IMU quelle norme che subordinavano, a pena di decadenza, il riconoscimento delle agevolazioni, al previo assolvimento dell'obbligo dichiarativo, si deve ritenere che tale impostazione sia venuta meno e quindi la mancata presentazione della dichiarazione comporti solo l'applicabilità delle relative sanzioni previste in via generale per la violazione dell'obbligo dichiarativo Imu (a tal fine si ricorda che il c. 775 stabilisce, per l'omessa dichiarazione, un importo minimo della sanzione di euro 50). Al contrario, tale omissione non incide sulla spettanza del beneficio, per il quale non si innesca quindi alcuna decadenza.

**Annualità precedenti e favor rei**

A questo punto si pone il tema relativo agli effetti sulle annualità precedenti della nuova disciplina che non pone la dichiarazione IMU tra i fatti costitutivi dell'agevolazione.

In altre parole, il fatto che oggi la dimenticanza del contribuente nel segnalare al comune il diritto a fruire dell'agevolazione sui fabbricati invenduti sia punibile esclusivamente con l'addebito di una sanzione, può in qualche far venir meno la decadenza per le annualità antecedenti al 2020?

La risposta è evidentemente negativa ed è stata recentemente confermata dalla sentenza Cass. 5191/22 precedentemente richiamata. I giudici della Suprema Corte ricordano infatti come "il principio del favor rei è previsto dall'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 (secondo cui «se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo») si applica solo limitatamente alle sanzioni e non comporta una generale retroattività delle norme tributarie più favorevoli al reo, cosicché non è applicabile al caso di specie l'art. 1, comma 769, della legge n. 160 del 2019 (c.d. legge di Bilancio 2020)."

Quindi, nei fatti, se la nuova disciplina introduce una sanzione più lieve, questa vale anche per le irregolarità commesse nel passato; al contrario, se la nuova disciplina elimina un adempimento per fruire di un'agevolazione, questo vantaggio non può retroagire alla annualità precedenti.

In definitiva, i comuni potranno continuare a recuperare l'IMU non versata dai contribuenti fino al 2019 qualora fosse stata omessa la presentazione della dichiarazione per fruire dell'esenzione sui fabbricati invenduti.

Questo, si badi bene, anche nel caso in cui il contribuente fosse in possesso di tutti gli altri requisiti per accedere a tale beneficio.

# Notizie Flash

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

## **Decreto Milleproroghe e Tari**

Il decreto milleproroghe ha fissato il termine per approvare le tariffe e i regolamenti della tassa sui rifiuti e della tariffa corrispettiva al 30 aprile di ogni anno (articolo 3, comma 5-quinquies). Ne consegue che, a partire dal 2022, viene definitivamente "sganciato" il termine di approvazione delle tariffe Tari/Taric da quello di approvazione del bilancio, a cui è ordinariamente collegata la scadenza per la deliberazione delle aliquote e delle tariffe dei tributi e dei relativi regolamenti (comma 169, legge 296/2006 e articolo 53, comma 16, legge 388/2000). Lo spostamento di questo termine implica il relativo spostamento del termine di validazione dei Pef da parte degli enti territorialmente competenti (Etc), pur rilevando che rimane invariato quello del 31 marzo 2022 per la determinazione da parte dell'Etc della collocazione della gestione del servizio rifiuti nell'ambito dello schema della matrice regolatoria riferita agli obblighi di qualità del servizio.

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