

N° 2 / 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*



Esenzione per abitazione principale, la residenza è necessaria

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 826/2023, ha ribadito ancora una volta che, ai fini IMU, per abitazione principale si intende sempre l'immobile nel quale il proprietario ha la residenza anagrafica e non se, diversamente, vi ha solamente stabilito la propria dimora abituale.

La vicenda trae origine da un accertamento avente ad oggetto un immobile utilizzato dal proprietario come dimora abituale ma nel quale, lo stesso, non vi aveva trasferito la residenza anagrafica. Il contribuente impugnava l'atto sostenendo che l'ente avrebbe dovuto riconoscere l'agevolazione per abitazione principale poiché quella era l'unica abitazione di cui era proprietario e che la suddetta agevolazione non gli era stata riconosciuta in nessun altro immobile, nemmeno in quello di residenza.

I giudici di secondo grado accoglievano le doglianze del contribuente sostenendo che a nulla rilevava il fatto che il contribuente non aveva trasferito la sua residenza anagrafica dal comune limitrofo nell'immobile in cui dimorava abitualmente.

I Giudici della Suprema Corte hanno ribadito il concetto per il quale al fine di ottenere l'agevolazione per abitazione principale deve esserci coincidenza tra la dimora abituale e la residenza anagrafica e quindi, nel caso in esame, la medesima agevolazione non poteva trovare applicazione.

D'altro canto, è la stessa norma che regola l'applicazione dell'IMU (sino al 2019 si tratta dell'art. 13 del DL 201/11, a partire dal 2020 la L. 160/2019) a stabilire che per l'applicazione delle agevolazioni previste per l'abitazione principale, serve che siano soddisfatti contemporaneamente entrambi i presupposti, ossia la residenza anagrafica e la dimora abituale del contribuente.

Corte di Cassazione, sentenza n.826/2023

Solamente al pensionato agricolo spetta l'esenzione IMU

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Ferrara, con la sentenza n.177/2022, ha stabilito che l'esenzione dal versamento dell'IMU prevista dall'art. 78-bis del DL 104/2020 per i coltivatori pensionati spetta solo ai titolari di pensione che abbiano svolto fino al pensionamento l'attività agricola e che abbiano continuato o continuino ad esercitarla poiché iscritti alla previdenza agricola.

La vicenda trae origine dal ricorso presentato da un contribuente che richiedeva l'esonero dal versamento dell'IMU poiché, una volta andato in pensione da lavoro dipendente, aveva intrapreso l'attività agricola.

Per i giudici ferraresi la pretesa del contribuente non può trovare accoglimento poiché, analizzando la ratio della norma che stabilisce l'esenzione, è chiaro che l'intento del legislatore era quello di normare una situazione che per molto tempo ha visto disparità di trattamento tra i coltivatori diretti ancora in attività e quelli che, per sopraggiunti limiti di età, erano "costretti" al pensionamento, continuando però la loro attività agricola al fine di mantenere un determinato tenore di vita. Il DL 104/2020 ha quindi regolamentato la situazione introducendo una disposizione con effetto retroattivo che lascia pochi dubbi sul fatto che, tali benefici, siano riferiti solo a quei soggetti che hanno svolto tutta la loro vita lavorativa in ambito agricolo.

Il disposto normativo, inoltre, considera coltivatori diretti e lap *"anche i pensionati che, **continuando** a svolgere attività in agricoltura, **mantengono** l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola"*. Ciò significa che vi deve essere continuità con la precedente attività, e non come nel caso in esame, e con le medesime condizioni; infatti l'utilizzo del termine "mantengono" non può riferirsi ad altro se non alla conservazione del precedente status, ossia l'agevolazione spetta a patto che venga svolta attività agricola come in precedenza.

Se così non fosse, sarebbe alla portata di tutti la possibilità di sottrarsi al versamento dell'Imposta per i terreni agricoli in proprietà, chiunque privo dei requisiti di cui sopra potrebbe dar luogo ad un fenomeno elusivo che invece la norma ha "scelto" di evitare.

Corte di giustizia Tributaria di 1° gradi di Ferrara, sentenza n.177/2022

Tassa sui Rifiuti, cosa accade in caso di mancata erogazione del servizio

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 2374/2023, è intervenuta in merito ad un avviso di pagamento per il servizio di raccolta e trattamento dei rifiuti di imballaggio prodotti da un Ipermercato stabilendo che, in caso di disfunzione non temporanea della raccolta rifiuti, è dovuta la riduzione tariffaria, a prescindere dalla "colpa" del Comune. La Corte ha ribadito che la riduzione della imposizione sui rifiuti è obbligatoria se il servizio pubblico è istituito ma non erogato e la stessa agisce anche senza provare che il disservizio sia imputabile al Comune, sempre che lo scostamento dalle modalità previste per l'erogazione sia grave e perdurante.

I Giudici della Cassazione hanno rinviato alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado la sentenza della Ctr evidenziando che, in merito alla distinzione tra rifiuti urbani, speciali e assimilati agli urbani (così come venivano distinti prima della nuova classificazione) i rifiuti riconducibili all'ipermercato erano da classificarsi come speciali.

Oggi la situazione è differente poiché il combinato disposto della Parte IV degli Allegati L-quater e L-quinquies della Parte IV del Decreto n. 152 del 2006 (il Testo Unico Ambientale) stabilisce che i rifiuti degli ipermercati e i rifiuti di imballaggio di vario tipo provenienti dagli ipermercati sono classificati come rifiuti urbani.

La Legge 147/2013 poi, ha stabilito le riduzioni per la quota variabile, ma ciò che è chiaro dalla sentenza in commento è che tali riduzioni operano anche senza la prova che il disservizio sia imputabile al comune. Questo principio si applica anche al paragrafo 657, che fa riferimento alla riduzione per le aree in cui non vi è alcun prelievo. Aree che pagano un'aliquota massima del 40%, come stabilito dal Comune. Il Comune può determinare la tariffa in base alla distanza dal punto di raccolta più vicino nell'area circostante o nell'area di servizio di fatto.

La Corte ha basato la propria pronuncia sull'art. 59, comma 4, del Dlgs 507/1993 il quale stabilisce che *"il tributo è dovuto nella misura ridotta se il servizio di raccolta, sebbene istituito e attivato, non si è svolto"* nella zona di esercizio dell'attività dell'utente o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del regolamento di nettezza urbana *"in modo che l'utente possa usufruire agevolmente del servizio di raccolta"*. Nonostante le prestazioni dei servizi pubblici di gestione dei rifiuti rientrino nella responsabilità generale del buon governo del Comune, la riduzione trova fondamento per il fatto oggettivo che il servizio istituito non viene poi erogato

secondo le prescritte modalità, a patto però che tali mancanze comportino un *"grave e persistente mancato utilizzo"*. L'agevolazione, concludono i Giudici, non costituisce né un *"risarcimento per la mancata raccolta dei rifiuti"* né una *"multa nei confronti del Comune"*. Serve solamente a ripristinare un equilibrio fiscale tra il corrispettivo e il costo generale del servizio.

Corte di Cassazione, ordinanza n.2374/2023



Tari, il contribuente può impugnare la bolletta anche prima della scadenza

Con l'ordinanza n. 1797 del 20 gennaio scorso, la Corte di Cassazione ha stabilito che la bolletta relativa al pagamento della Tari può essere impugnata dal contribuente anche prima della sua scadenza anche in considerazione di quanto disposto dall'art. 19 del Dlgs 546/1992.

La vicenda prende origine da una bolletta Tari per l'anno 2018 impugnata da una società nei confronti del Comune. I primi due gradi di giudizio hanno avuto esiti contrastanti: mentre i giudici di primo grado accoglievano le doglianze del contribuente, la Commissione Tributaria Regionale accoglieva l'appello del Comune motivando la decisione con il fatto che, solamente dopo il mancato pagamento della bolletta il Comune poteva procedere alla notifica dell'avviso di accertamento con l'irrogazione delle relative sanzioni ed interessi di legge, atto verso il quale il contribuente avrebbe poi potuto ricorrere.

Da qui il ricorso in Cassazione.

La Suprema Corte ha sottolineato come la natura tassativa dell'elencazione ex art. 19 del Dlgs 546/1992 non preclude la possibilità per il contribuente di impugnare gli atti impositivi atipici nel caso in cui *"siano corredate dalle ragioni fattuali e giuridiche di una pretesa impositiva ben individuata"*.

Proseguono i Giudici, i principi costituzionali di buon andamento della Pa e di tutela del contribuente impongono di riconoscere la facoltà al contribuente di impugnare tutti gli atti adottati dall'ente impositore che identifichino una ben individuata pretesa tributaria, senza che sia necessario attendere la successiva notifica di un atto tipico, e tale impugnazione va proposta davanti al giudice tributario.

In buona sostanza, con l'ordinanza in commento, la Cassazione ha stabilito l'autonoma impugnabilità dell'avviso di accertamento Tari poiché in esso è chiaramente espressa la pretesa impositiva dell'Ente.

Corte di Cassazione, ordinanza n.1797 del 20 gennaio 2023

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Esenzioni IMU fabbricati invenduti: senza dichiarazione decade il diritto

Negli ultimi tempi si è acceso il dibattito circa gli effetti della mancata presentazione della dichiarazione IMU in merito all'applicazione delle esenzioni tributarie.

In particolare, 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 delle agevolazioni per gli invenduti delle imprese.

Come noto, le esenzioni tributarie devono essere applicate con un certo rigore, secondo il principio di eccezionalità, essendo vietata ogni interpretazione estensiva; la novità che si apprende negli ultimi contributi interpretativi è come dette esenzione siano strettamente dipendenti dalla presentazione del relativo modello dichiarativo con il quale il contribuente comunica all'amministrazione comunale il possesso dei requisiti per poterle applicare.

Si tratta di una interpretazione molto pervasiva che promette di creare non pochi problemi ai contribuenti: di certo la mancata presentazione della dichiarazione risulta sanzionabile (e su questo nessuno discute), ma che tale adempimento fosse anche elemento costitutivo alla base del diritto di fruire di una esenzione tributaria è elemento del tutto nuovo, che peraltro desta anche qualche perplessità.

Tale nuova posizione comporta che, per le richiamate fattispecie, la mancata presentazione della dichiarazione preclude il godimento delle agevolazioni, senza possibilità per il soggetto passivo di fruirne qualora si dimostri comunque la presenza dei requisiti.

La questione si è posta con tutta la propria potenza dirompente a seguito della risposta fornita dal MEF ad un quesito posto in sede della manifestazione Telefisco 2023, del 26 gennaio scorso, che di seguito si riporta integralmente.

Quando la dichiarazione Imu è a pena di decadenza? È corretto affermare che sussiste l'obbligo di dichiarazione Imu, a pena di decadenza, per beneficiare dell'esenzione dei fabbricati merce?

Alla stessa conclusione si può arrivare anche per gli alloggi sociali e gli immobili di forze armate e militari?

Risposta

Alla luce dell'orientamento della Corte di cassazione, espresso successivamente all'intervento del Mef in Telefisco 2020, e, in particolare, nell'ordinanza n. 37385 del 2022, nella quale si legge che «il principio della decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è del resto un principio generale del diritto tributario (si veda Cassazione n. 21465 del 2020; Cassazione n. 5190 del 2022), come pure lo è quello secondo cui le norme di esenzione, in quanto norme che fanno eccezione rispetto a principi generali, non sono applicabili in via analogica», si deve ritenere che nel caso in esame relativo alla nuova Imu, per l'applicazione dell'esenzione prevista per i cosiddetti beni merce (articolo 1, comma 751, della legge 160/2019), nonché per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (articolo 1, comma 741, lettera c, n. 3, della legge 160/2019) e per gli immobili appartenenti alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco e dal personale appartenente alla carriera prefettizia (articolo 1, comma 741, lettera c, n. 5, della legge 160/2019), l'assolvimento dell'obbligo dichiarativo è necessario per ottenere il relativo beneficio fiscale.

È quindi in questa nuova ottica che deve essere letta la disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 769, ultimo periodo, della legge 160/2019, secondo il quale 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».

Lo stesso MEF ricorda la posizione contraria che aveva espresso 3 anni prima, nel corso di Telefisco 2020: in quella sede affermò che la mancata presentazione della dichiarazione non comportava effetti sull'esenzione prevista per gli inventuti delle imprese, ma avrebbe semplicemente comportato l'applicazione della sanzione.

Ora il dipartimento fiscale del ministero cambia la propria posizione, giustificando tale decisione con un nuovo filone interpretativo sorto in seno alla Corte di Cassazione, secondo la quale, il

principio della decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è un principio generale del diritto tributario.

A tal proposito, non sembrerebbe anzitutto convincere completamente quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza 17 febbraio 2022 n. 5190, secondo cui sarebbe applicabile l'art. 2 comma 5-bis del DL 102/2013 anche a seguito dell'entrata in vigore della L. 160/2019 (ossia dal 1° gennaio 2020, quando ha trovato origine la cosiddetta "nuova IMU").

Si deve infatti osservare come la precedente norma del 2013 stabiliva l'obbligo per il contribuente di presentare la dichiarazione IMU a pena di decadenza dall'agevolazione, quindi risultava del tutto incontrovertibile il fatto che l'omissione del contribuente avrebbe pregiudicato senza possibilità di appello il diritto a fruire della richiamata esenzione.

Nel comma 769 della legge istitutiva della nuova IMU, al contrario, si legge *"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."*

È di tutta evidenza come la formulazione sia del tutto diversa e, in ogni caso, il legislatore non ha stabilito una esplicita decadenza in caso di inosservanza dell'obbligo dichiarativo.

Pertanto, la giurisprudenza di legittimità, cui si è conformata l'Amministrazione finanziaria, afferma che la mancata presentazione della dichiarazione preclude comunque la fruizione delle agevolazioni IMU in esame, identificando in ciò un principio generale del diritto tributario.

Infatti, l'ultimo periodo dell'art. 1 comma 769 della L. 160/2019 individua un obbligo dichiarativo solo in riferimento all'esenzione degli immobili merce di cui al terzo periodo del precedente comma 751, secondo il quale 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.

A stretto rigore testuale, peraltro, solo dal 2022 è prevista l'esenzione per fabbricati merce, fattispecie che nella logica del ministero condurrebbe alla decadenza in caso di mancata presentazione del modello; diversamente, nessun problema dovrebbe in ogni caso porsi per l'applicazione dell'aliquota ridotta per i fabbricati merce prevista per gli anni 2020 e 2021.

Notizie Flash

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

Delibera Arera 15/2022, gli effetti sui regolamenti comunali

A Telefisco 2023 son stati posti quesiti riguardanti le prescrizioni regolatorie previste da Arera ed elencate nella delibera 15/2022.

In particolare Arera è intervenuta sulla disciplina della Tari imponendo di fatto ai Comuni di adeguare dal 2023 i propri regolamenti al Testo unico per la regolazione della qualità del servizio di gestione dei rifiuti urbani (Tqrif), prevedendo in particolare il termine di 90 giorni di presentazione della dichiarazione dall'inizio occupazione ex articolo 6 del Tqrif (in luogo del 30 giugno dell'anno successivo ex comma 684 della legge 147/2013), il termine di 120 giorni lavorativi per effettuare i rimborsi ex articolo 28.3 del Tqrif (in luogo dei 180 giorni ex comma 164 della legge 296/2006), la misura degli interessi con riferimento al tasso fissato dalla Banca centrale europea ex articolo 27.5 del Tqrif (anziché al tasso di interesse legale, ex comma 165 della legge 296/2006).

Tali prescrizioni risultano in contrasto alla normativa primaria sulla Tari, che non essendo formalmente modificata non può ritenersi derogata dalla delibera Arera n. 15/2022.

I quesiti posti, quindi, sono stati i seguenti:

- Come devono regolarsi i Comuni in sede di adeguamento dei regolamenti Tari alle prescrizioni dell'Arera?
- Possono disattendere le prescrizioni in contrasto alla normativa primaria Tari e allineare i regolamenti solo alle prescrizioni dell'Arera che intervengono in ambiti non disciplinati dalla legge (tra cui gli effetti della dichiarazione di variazione ex articolo 11.3 del Tqrif, l'invio del documento di riscossione ex articolo 26.1 del Tqrif, l'ulteriore rateizzazione ex articolo 27.1 Tqrif e la rettifica degli importi addebitati ex articolo 28.1 del Tqrif)?
- Qualora si dovesse ritenere applicabile il termine di 90 giorni per la presentazione della dichiarazione Tari, quali conseguenze si avrebbero dal punto di vista dell'irrogazione della sanzione per omessa dichiarazione e del termine di decadenza ai fini dell'attività di accertamento?

A questi quesiti il Ministero ha risposto mettendo in chiaro che essi riguardano i rapporti intercorrenti tra Arera ed enti locali e le relative conseguenze anche di natura sanzionatoria e per questo motivo il Ministero non può entrare nel merito. Tuttavia ha ribadito che gli enti locali possono esercitare la propria potestà regolamentare, purché non si incida sull'aliquota massima, sui soggetti passivi e sulle fattispecie imponibili così come disposto dell'art. 52 del Dlgs 446/1997. Le disposizioni sulle quali è intervenuta la delibera di Arera non risultano coperte dalla riserva di legge appena delineata, ciò ne consegue che, anche sulla base di quanto affermato dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato, gli enti locali possono disciplinare questi particolari aspetti diversamente da quanto previsto dalla legge.

In merito, il comma 685 dell'articolo 1 della legge 147/2013, dispone che *“la dichiarazione, redatta su modello messo a disposizione dal comune, ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verificano modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni”*.

Con la risoluzione n. 2/DF del 6 agosto 2019, il Mef ha chiarito che il termine di presentazione della dichiarazione Tari rimane *“fermo al 30 giugno o al diverso termine stabilito dal Comune nell'ambito dell'esercizio della propria potestà regolamentare”*.

Il Mef, quindi, conferma che i comuni possono esercitare la potestà regolamentare pur rispettando i limiti sopra delineati ma la tematica riguardante il quesito, ovvero se gli stessi enti siano obbligati al rispetto delle prescrizioni derivanti dalle delibere dell'Arera, non può essere discussa perché fuori dalla competenza del Ministero.

Se è vero però che, come anticipato nel quesito, l'Autorità *“irroga, salvo che il fatto costituisca reato, in caso di inosservanza dei propri provvedimenti o in caso di mancata ottemperanza da parte dei soggetti esercenti il servizio, alle richieste di informazioni o a quelle connesse all'effettuazione dei controlli, ovvero nel caso in cui le informazioni e i documenti acquisiti non siano veritieri, sanzioni amministrative pecuniarie”* si potrebbe concludere che, tale sanzione, dovrebbe colpire gli enti che non adeguano i regolamenti alle prescrizioni dell'Autorità. Nel caso invece in cui il regolamento comunale abbia o meno previsto il termine di 90 giorni per la presentazione della dichiarazione Tari e il contribuente non abbia tempestivamente adempiuto all'obbligo, nei confronti di quest'ultimo si applicheranno le disposizioni ordinarie relative alle

sanzioni irrogabili per omessa dichiarazione e i termini di decadenza fissati per l'attività di accertamento.

Al via il riparto parziale per le minori entrate Imu “da pandemia”

Il Ministero dell'Interno, Dipartimento per gli Affari interni e territoriali-Direzione centrale per la Finanza locale, ha reso nota la pubblicazione del Decreto del Ministro dell'Interno, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze in tema di ristori ai Comuni per le minori entrate da Imu legate alle esenzioni ancora vigenti lo scorso anno per determinate categorie che ancora scontavano gli effetti negativi della Pandemia.

Nello specifico, l'Allegato “A” contiene il riparto parziale dell'incremento di Euro 9,2 milioni, per l'anno 2022, del ‘Fondo’ di cui all'art. 177, comma 2, del Dl. n. 34/2020, convertito con modificazioni dalla Legge n. 77/2020. Ristoro ai Comuni delle minori entrate derivanti dall'esenzione, per la prima rata 2022, dell'Imu per gli immobili di Categoria catastale “D/3” destinati a Spettacoli cinematografici, Teatri e Sale per concerti e spettacoli.

[Decreto di approvazione](#)

[Allegato A](#)

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