



N° 3 / 2024

“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 e TARI, cumulo giuridico ed onere probatorio

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza n. 701 del 31 gennaio 2014 ha stabilito che *“in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell’imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all’art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un’unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo”*.

La vicenda trae origine da un avviso Tari 2014 impugnato da una società che lamentava l’errato e infondato computo della superficie tassabile, che nelle superfici venivano prodotti rifiuti speciali, oltre al fatto che erano presenti difetti nell’articolazione della motivazione ed erronea determinazione delle sanzioni.

Il ricorso trovava accoglimento solo in parte e la società ricorreva in appello lamentando l’errata pronuncia dei giudici di prime cure per non avere accolto le doglianze presentate in primo grado quanto alla tassazione degli stalli destinati ad ospitare gli autobus, da considerare aree scoperte pertinenziali ed accessorie, e non superfici scoperte operative. E ancora, la ricorrente lamentava la mancata applicazione del cumulo giuridico per la determinazione delle sanzioni irrogate. Il Comune si è costituito in appello respingendo le doglianze della ricorrente reputando che i primi giudici non avessero rilevato il mancato assolvimento dell’onere probatorio in capo al contribuente.

Per i Giudici di secondo grado l’appello è fondato solamente in parte. I primi giudici hanno accolto solo in parte il ricorso per quanto concerne la parte riguardante l’assolvimento degli oneri di smaltimento riferiti ai rifiuti speciali prodotti. La ricorrente, invece, asseriva che, nella determinazione della superficie computata ai fini della determinazione della superficie tassabile,

fossero state ricomprese anche le aree utilizzate come stallo per gli autobus che, secondo la società, sarebbero da considerare aree scoperte pertinenti e accessorie, estranee allo svolgimento di qualsiasi attività propria della stessa società come produttive di rifiuti.

A dire il vero, osservano i Giudici, le aree in discussione costituiscono parte integrante della complessiva superficie utile nella disponibilità del soggetto chiamato ad assolvere all'obbligazione in tema di smaltimento dei rifiuti urbani, poiché trattasi di aree funzionali allo svolgimento dell'attività economica condotta dalla società. Dette aree, insiste la Corte, concorrono nel formare il complessivo compendio immobiliare di cui la società contribuente si avvale per lo svolgimento di una attività economica, certamente suscettibile di produrre ordinariamente rifiuti.

Ricordando il presupposto della Tari ai sensi dell'art. 1, comma 641, L. n. 147 del 2013, *"...il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte operative suscettibili di produrre rifiuti urbani"* il collegio evidenzia che ai fini della tassazione ciò che rileva è, appunto, la potenzialità del locale o dell'area a produrre rifiuti, mentre la mancata utilizzazione del bene, dipendente dalla volontà del soggetto occupante, non è una condizione sufficiente per escludere la passività al tributo.

Per ottenere le agevolazioni previste ai fini Tari, tra le quali l'esclusione dal versamento del tributo, è necessario che *"il contribuente provi l'inidoneità del locale o dell'area a produrre i rifiuti a causa e in dipendenza diretta delle oggettive condizioni d'inutilizzabilità"*.

Nel caso in esame, il fatto che le superfici destinate ad area di deposito e parcheggio per gli automezzi utilizzati dalla Società per lo svolgimento della sua attività tipica non siano accessibili al pubblico, non rileva rispetto alla richiesta del riconoscimento di inidoneità oggettiva assoluta a produrre rifiuti. E' invece palese, secondo i Giudici, che anche tali superfici siano idonee a produrre rifiuti, così come tutte le altre aree operative ordinariamente nella disponibilità dell'impresa, per il trattamento dei quali è appunto previsto il servizio pubblico finanziato attraverso il pagamento della TARI.

Relativamente all'applicazione del cumulo giuridico ai fini della determinazione in concreto delle sanzioni da irrogare, i Giudici osservano che ai fini della determinazione delle sanzioni ci si può riferire alla prassi giurisprudenziale riferita all'Imu che può benissimo adattarsi al tributo oggetto della discussione.

Alla luce delle recenti giurisprudenze si può tranquillamente affermare il principio per il quale *“in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo”*.

Si ricordi come la Corte di Cassazione ha precisato che il suddetto principio opera direttamente con effetti sia in sede amministrativa dove *“per effetto dell'art. 12, comma 5, in ipotesi di violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, l'Ufficio in sede di notifica dell'atto di irrogazione deve procedere alla ricostruzione di un'unica serie progressiva, che comprende anche le violazioni precedentemente considerate e contestate, e deve tenere conto, nel determinare l'importo della sanzione, di quello già indicato nell'originario atto notificato”*, sia processuale *“quando siano pendenti più giudizi, non riuniti, anche dinanzi a giudici diversi e sempre con riferimento a una serie di violazioni suscettibili di unificazione, il giudice a cui è devoluta la cognizione dell'ultimo degli atti di irrogazione per una delle violazioni coinvolte possa procedere, a seguito di ricognizione di tutte le sentenze intervenute nei singoli processi non riuniti, ad una ricostruzione unitaria, ove ne sussistano i presupposti, dell'intera serie di violazioni, secondo le regole fissate dall'art. 12, rideterminando quindi la sanzione unica applicabile (in senso conforme, circolare del Ministero delle Finanze n. 138 E del 5 luglio 2000 e Circolare n. 180 del 1998. (...)) In fase processuale, qualora l'Amministrazione non abbia provveduto all'applicazione del cumulo previsto dall'art. 12 cit., è il giudice che deve provvedere stabilendo il quantum dovuto dal contribuente, risultando evidente che l'attribuzione di tale potere-dovere nelle ipotesi di pendenza di più giudizi, presuppone il suo riconoscimento anche nelle ipotesi in cui i diversi ricorsi sono stati oggetto di riunione, in quanto sarebbe illogico ritenere che il giudice sia chiamato all'opera di quantificazione della sanzione nei termini di cui all'art. 12 cit. nel caso di giudizio non riunito afferente ad una violazione suscettibile di riunione e non lo sia nel caso di unico giudizio, risultando in tale ultima ipotesi di più immediata soluzione circa l'individuazione dell'unica sanzione a cui deve essere sottoposto il contribuente”*.

Per questo motivo, quindi, i Giudici accolgono il motivo di appello limitatamente al capo in cui non è stata accolta l'istanza di determinazione delle sanzioni irrogate nei confronti della società ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

La corte, infine, respinge l'appello del Comune in riferimento alla decisione dei giudici di prime cure che avevo accolto le doglianze della contribuente relativamente alle aree suscettibili di produrre rifiuti speciali, al cui smaltimento aveva provveduto autonomamente. Il Comune lamentava la mancanza di prove circa la specifica denuncia ex ante da parte del contribuente.

La contribuente aveva contestato la pretesa tributaria su determinate aree poiché, appunto, erano interessate dalla produzione di rifiuti speciali per i quali aveva autonomamente provveduto allo smaltimento facendosi carico degli oneri come dimostrato dalla documentazione prodotta.

Effettivamente, rileva la Corte, la contribuente ha prodotto agli atti il Registro rifiuti di carico e scarico e le fatture relative allo smaltimento di rifiuti speciali, corredate dai formulari in atti per evidenziare sia le quantità smaltite che il costo dello smaltimento. Alla luce di quanto prodotto, quindi, risultano effettivamente versati gli oneri per lo smaltimento di rifiuti speciali nel periodo in riferimento e quindi va considerato adeguatamente dimostrato che nelle aree interessate sono prodotti rifiuti speciali affidati allo smaltimento come rifiuti speciali con oneri a carico della parte privata, e tali aree non concorrono a determinare la complessiva superficie imponibile.

[Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado del Lazio, sentenza n.701 del 31/1/2024](#)



IMU aree edificabili, la delibera dei valori ha durata annuale

Il caso trattato dal Consiglio di Stato, con la sentenza n. 97 del 3 gennaio 2024, riguarda dei terreni di proprietà di una società per azioni utilizzati come deposito a cielo aperto di materiali per la realizzazione di lavori edili e stradali.

Il Comune nel 2012 ratificava con atto consiliare il PGT adottato l'anno precedente e con una deliberazione di Consiglio, nel giugno del 2013, approvava una variante al PGT con la quale classificava i terreni della società in zona "D - zona produttiva esistente e di espansione", prevedendo un indice di edificabilità contenuto nella misura del 20%, anziché del 50%, in ragione della differente destinazione.

Successivamente il comune, con una delibera di giunta, a marzo del 2016 determinava il valore delle aree fabbricabili ai fini IMU per l'anno 2016 allegando all'atto una specifica tabella contenente i valori relativi alle diverse tipologie di aree ai fini del calcolo dell'IMU.

La società impugnava innanzi al Tar della Lombardia la delibera sopra citata e anche quella del 2017, ritenendo le tariffe fissate eccessive, ingiustificate e non proporzionate. Nello specifico, la ricorrente, asseriva che, con le predette deliberazioni, l'ente aveva individuato un valore di mercato unico per tutte le aree in zona D, senza minimamente tenere conto della differente disciplina di regime urbanistico tra aree classificate D ovvero D3 e della diversa capacità edificatoria, elemento oggettivo idoneo a influenzare il valore venale del terreno.

Il Tar respingeva il ricorso, ritenendo il ricorso improcedibile sulla scorta del fatto che le delibere impugate sarebbero state meramente confermative dell'analogo provvedimento di giunta concernente la determinazione dei valori delle aree fabbricabili ai fini IMU per l'anno 2015 che non era stato tempestivamente impugnato.

Entrando nel merito poi, il Tribunale riteneva comunque infondato il ricorso, rilevando che il minor rapporto di copertura del terreno sarebbe stato compensato dalla possibilità, per la zona D3, non prevista per le altre zone produttive, di utilizzare le aree come deposito a cielo aperto.

La società, quindi, ricorreva in appello innanzi al Consiglio di Stato, censurando in primo luogo la sentenza di prime cure per quanto riguarda la parte in cui ha considerato le delibere impugate come meramente confermative della delibera di giunta del 2015, con conseguente inidoneità dell'eventuale annullamento a conseguire effetti favorevoli, mentre esse sarebbero atte ad esprimere una nuova ed autonoma volontà dell'amministrazione comunale.

Con il secondo motivo, la società contrasta la decisione di rilevato che l'indice di copertura, pari al 50% per le diverse zone D, è pari solo al 20% per la zona D3 e ciò comporterebbe un grave pregiudizio, essendo difficilmente fattibile, oltre che considerevolmente oneroso, realizzare strutture produttive su più piani.

Infine, l'appellante censura la sentenza per aver ammesso una integrazione postuma della motivazione degli atti impugnati.

Per i Giudici, le doglianze della società meritano accoglimento.

Per quanto riguarda l'inammissibilità del ricorso introduttivo determinata, secondo il Tar, dalla non autonoma impugnabilità delle deliberazioni impugnate, essendo le stesse meramente confermate dell'analogo provvedimento del 2015, i Giudici ritengono l'assunto non corretto.

Questo perché, così come considerato dai primi giudici, finisce per trascurare da un lato il fatto che la determinazione dei nuovi valori di mercato delle aree edificabili ai fini del calcolo dell'Imposta non può costituire un atto meramente confermativo di quella operata l'anno precedente, fatto salvo in caso di mancata deliberazione nei termini di cui al comma 13-bis dell'art. 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, che però, nel caso in esame, non ricorre, dall'altro il principio generale dell'autonomia dei singoli periodi di imposta. Il periodo di imposta, evidenziano i Giudici, è una delimitazione, in funzione del tempo, del presupposto d'imposta assunto quale elemento rappresentativo della capacità contributiva del soggetto passivo.

Ad ogni periodo di imposta, quindi, corrisponde, generalmente, una obbligazione tributaria autonoma con la conseguenza che, l'autonomia dei periodi di imposta e la conseguente autonomia dell'obbligazione tributaria permettono al contribuente di impugnare gli atti presupposti di determinazione dell'imposta o del tributo, relativi ai singoli periodi di imposta.

La mancata impugnazione di atti del periodo di imposta precedente non può in alcun modo pregiudicare il diritto di difesa nei confronti degli atti applicabili al periodo di imposta successivo.

Per tali ragioni, quindi le deliberazioni impugnate non si possono definire meramente confermate di quella adottata nel 2015, anche se prive di modifiche nei contenuti.

Il Consiglio accoglie il ricorso anche dal punto di vista del merito.

Ricordando che, ai sensi dell'art. 5, comma 5, del decreto legislativo n. 504 del 1992 e dell'art. 13, comma 3, del decreto-legge n. 201 del 2011, la base imponibile dell'IMU sulle aree fabbricabili è costituita dal *“valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche”*, nel caso in esame, sia nella delibera per l'anno 2016 che in quella per l'anno successivo, il comune non ha tenuto conto, nella determinazione dei valori per le zone D e D3, dei criteri elencati dal citato art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992.

Le tabelle allegate si limitano ad una descrizione delle aree senza considerare il contenuto effettivo della disciplina urbanistica di ciascuna né la loro potenzialità edificatoria concreta. Ne consegue che, per le diverse zone D, non viene fatta alcuna differenziazione sulla base delle specifiche discipline urbanistiche.

Nello specifico, i terreni classificati in categoria D3 sono sottoposti a limitazioni di utilizzazione rispetto alle altre tipologie di aree rientranti nella categoria D.

Alla luce di tali differenze, continuano i Giudici, appare irragionevole il fatto che il Comune non abbia operato una differenziazione di valori imponibili delle aree classificate tra le varie zone della categoria D.

Per quanto riguarda poi la deduzione dell'ente in merito al fatto che le aree avrebbero comunque identica capacità edificatoria poiché la riduzione del rapporto di copertura sarebbe compensata dalla possibilità di depositare e stoccare materiali a cielo aperto, il Collegio conclude evidenziando come il limite di copertura costituisce un vincolo che obbliga a sviluppare in altezza gli edifici destinati all'attività produttiva, con la conseguenza che non solo si riduce la possibilità di sfruttare l'intera capacità edificatoria ma incide anche sul valore di mercato.

[Consiglio di Stato, sentenza n.97 del 3 gennaio 2024](#)



La TOSAP va versata dalla concessionaria statale se occupa il suolo pubblico

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 2164/2024, ha stabilito che deve corrispondere la Tosap la Società a partecipazione pubblica che realizza e gestisce un'opera pubblica occupando il suolo pubblico comunale o provinciale.

La vicenda nasce dal ricorso presentato in primo grado da una società in seguito all'avviso di accertamento Tosap notificatole per le annualità dal 2013 al 2018 in relazione all'occupazione, mediante cavalcavia, dello spazio sovrastante il suolo pubblico del comune.

La ricorrente evidenziava l'errata applicazione degli artt. 38 ss. del D.Lgs. n. 507 del 1993, data la particolarità dell'occupazione riconducibile alla realizzazione di un'opera pubblica.

Il ricorso è stato accolto sia in primo grado che in appello. I Giudici di secondo grado hanno escluso i presupposti impositivi di cui agli articoli sopra citati poiché la Società coinvolta non è concessionario del Comune, bensì dello Stato, e la concessione non aveva ad oggetto il suolo comunale ma la realizzazione e gestione dell'opera pubblica. La Corte, inoltre, evidenziava come, comunque, vi sarebbero stati i presupposti per applicare l'esenzione di cui all'art. 49 del D.Lgs. n. 507 del 1993, andando ad individuare nello Stato il soggetto concessionario dell'area su cui grava in primis l'obbligazione tributaria. Contro la sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'ente per la riscossione del tributo.

A differenza dei precedenti gradi di giudizio, la Corte di Cassazione ritiene fondato il ricorso proposto dall'ente riscossore.

Gli articoli 38, comma 1, e 39 del Dlgs n. 507 del 1993, oggi Legge 160/2019, stabiliscono che la Tosap si paga sulle occupazioni di qualsiasi natura, effettuate, anche senza titolo, nelle strade, nei corsi, nelle piazze e, comunque, sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province. La tassa, inoltre, è dovuta al Comune o alla Provincia dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, dall'occupante di fatto, anche abusivo, in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio.

Letta la norma, quindi, i Giudici evidenziano come sia chiaro che il tributo è dovuto in caso di qualsiasi occupazione di una strada riconducibile al demanio o patrimonio indisponibile di Comuni e Province. E per qualsiasi occupazione si intende sia nel caso di occupazione di fatto, che in seguito ad un provvedimento amministrativo, in assenza o meno di una autorizzazione o concessione e a prescindere dal carattere abusivo oppure legittimo della stessa.

Il riferimento all'occupazione di qualsiasi natura consente, pertanto, continua la Corte, di comprendere nella fattispecie impositiva anche quelle occupazioni che, come nel caso in esame, trovino il loro fondamento nella legge, a cui è effettivamente riconducibile la realizzazione dell'opera pubblica e l'individuazione del tracciato della rete autostradale.

Nel caso di specie, a prescindere dalla considerazione che l'uso dell'autostrada è subordinato al pagamento di una tariffa al gestore dell'opera e, quindi, non è libero, l'occupazione di cui al

citato art. 38 del D.Lgs. n. 507 del 1993 consiste semplicemente nella sottrazione dell'area agli enti territoriali che ne sono titolari per qualsiasi finalità avvenga, ed eventualmente, ciò che può configurarsi, è solamente una eventuale agevolazione prevista dall'art.49 in base alla natura del soggetto occupante o al perseguimento di determinati interessi sociali, e non una delimitazione e riduzione della fattispecie impositiva. Già in altre occasioni la Cassazione ha ribadito come 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, e che a nulla rileva il fatto che l'opera sia di proprietà statale dato che l'occupazione avviene ad opera della società nello svolgimento, in piena autonomia, della propria attività d'impresa. In definitiva è sufficiente che il bene venga utilizzato da un soggetto terzo diverso dal titolare non rilevando il pubblico interesse dell'opera in realizzazione.

[Corte di Cassazione, ordinanza n.2164/2024](#)



Contenzioso tributario, gli atti impugnabili e le fatture TIA

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2029 del 19 gennaio 2024, è intervenuta in merito all'impugnazione, da parte di due società, di avvisi di accertamento dal 2013 al 2016 relativi alla tassa rifiuti emessi dalla società di gestione del servizio di raccolta e smaltimento di un comune veneto e relativi alle aree portuali detenute dalle società accertate in forza di contratti di locazione. I giudici di appello concordavano con le ricorrenti sul difetto di motivazione che gravava sugli atti notificati.

La società di gestione proponeva ricorso in Cassazione adducendo 4 motivazioni.

Con i primi due, il gestore denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 nonché la nullità della sentenza sotto il profilo di motivazione apparente, incoerente, contraddittoria ed "inintelligibile" per non avere i giudici territoriali considerato che gli avvisi di pagamento in questione non costituivano atti impositivi autonomamente impugnabili.

Con il terzo motivo la società ricorrente lamenta, sempre in termini di motivazione apparente, incoerente, contraddittoria ed “inintelligibile”, l’errata decisione dei giudici di secondo grado per avere ritenuto gli avvisi di pagamento in questione privi di idonea motivazione.

Con il quarto ed ultimo motivo la ricorrente evidenzia la violazione e falsa applicazione degli artt. 3 della legge n. 241/1990, 7 della legge n. 212/2000, 1, comma 162, della legge n. 296/2006 per non avere, i giudici, considerato che gli avvisi di pagamento in questione non erano assoggettati agli obblighi di motivazione previsti per gli atti di tipo provvedimento.

La Suprema Corte ritiene che il ricorso non meriti accoglimento.

Nel caso in esame non è ravvisabile il vizio lamentato ai sensi dell’art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., con i primi due motivi di ricorso perché la CTR ha esaminato, con sufficiente motivazione, la questione della impugnabilità degli atti *de quibus*, chiarendo mediante riferimenti normativi e giurisprudenziali le ragioni per le quali gli avvisi di pagamento in questione dovevano essere ritenuti impugnabili.

Il consolidato orientamento della Corte, in tema di contenzioso tributario, ricorda che l’elencazione degli atti impugnabili contenuta nell’art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti attraverso i quali l’ente porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria.

Il contribuente ha quindi la facoltà di impugnare atti diversi da quelli specificamente indicati nel citato art. 19 il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento.

Ne consegue che, la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall’art. 19 citato non determina la non impugnabilità di questa pretesa, che può essere successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19.

In analogo caso, la Corte aveva affermato il principio per il quale gli atti con cui il gestore del servizio smaltimento rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale, anche quando gli stessi dovessero avere la forma di fattura commerciale, non attengono al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma a un’entrata pubblicistica.

Di conseguenza, avendo natura di atti impositivi, anche le fatture TIA debbono rispondere ai requisiti sostanziali propri di questi provvedimenti e possono essere impuginate davanti alle

commissioni tributarie nonostante non siano espressamente ricomprese tra l'elenco degli atti opponibili.

Per quanto concerne il terzo e quarto motivo, il collegio ritiene di non accogliere le doglianze della ricorrente.

Trattandosi della richiesta di un corrispettivo relativo ad una entrata di natura pubblicistica, chiariscono i Giudici, ed avente natura impositiva, al relativo procedimento di quantificazione e riscossione del prelievo in questione, si devono applicare i principi generali del procedimento tributario di accertamento e di riscossione.

Relativamente all'onere motivazionale si deve richiamare lo Statuto dei diritti del contribuente, il quale prevede che: *“Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione...”*.

Gli atti, prosegue la Corte, non possono essere generici ma devono permettere al contribuente di comprendere la determinazione dell'importo richiesto.

Ne consegue che la tesi del gestore riguardo alla non necessità di una “specificata” motivazione non può trovare accoglimento, non essendo l'atto in questione assimilabile ad un vero e proprio atto provvedimento quale l'avviso di accertamento e l'avviso di liquidazione.

[Corte di Cassazione, sentenza n.2029 del 19 gennaio 2024](#)

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Il ravvedimento della dichiarazione IMU è possibile anche oltre i 90 giorni

Nei recenti forum con la stampa specializzata, il MEF ha fornito una interessante indicazione riguardante il termine e la modalità per definire le sanzioni relative al ritardo di presentazione della dichiarazione IMU: secondo il ministero, la dichiarazione risulta ravvedibile anche oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza naturale.

Il ravvedimento della dichiarazione IMU

Il Tema della possibilità di sanare il ritardo di presentazione della dichiarazione IMU oltre i 90 giorni è oggetto da tempo di dibattito in dottrina.

A tal proposito la posizione più consolidata in dottrina voleva che la violazione riguardante l'omessa presentazione della dichiarazione potesse essere sanata solo se la dichiarazione risultava 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).

Questa posizione era sostenuta 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 con ritardo superiore a 90 giorni va qualificata come omessa; al riguardo dispone l'articolo 2 comma 7 del DPR 322/98 in tema di imposte dirette e il successivo articolo 8 comma 6 del DPR 322/98 in materia IVA.

Anche nelle istruzioni alla compilazione del modello IMU non si scorge alcuna preclusione in tal senso; 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 pareva lasciare spazio alla possibilità di ritenere che la dichiarazione potesse presentarsi anche dopo il decorso di 90 giorni dal termine ordinario di trasmissione (con riduzione della sanzione da un ottavo a un sesto).

Non si deve però dimenticare che nella circolare n. 1/DF/2013 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 l'ipotesi di presentazione della dichiarazione oltre tale termine.

A favore della possibilità di ravvedere l'omessa dichiarazione anche oltre il termine dei 90 giorni si è espresso il MEF: in materia di tributi locali viene affermato, nel caso di mancata presentazione della prescritta dichiarazione entro il termine previsto dalla normativa che disciplina il singolo tributo, non viene mai operata una distinzione fra l'omessa e la tardiva presentazione della dichiarazione come, invece, avviene per le imposte erariali.

Ai fini IMU la disciplina sanzionatoria è contenuta nel comma 770 dell'art. 1 della L. 160/19:

“In caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di infedele dichiarazione, si applica la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario, si applica la sanzione da euro 100 a euro 500; in caso di risposta oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica, il comune può applicare la sanzione da 50 a 200 euro. Le sanzioni di cui ai periodi precedenti sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi. Resta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.”

Per quanto concerne i tributi locali, pertanto, in mancanza di previsioni specifiche, il MEF ritiene che sia sempre possibile ravvedere una dichiarazione omessa anche oltre i 90 giorni dalla scadenza, secondo le disposizioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (ossia la disposizione che regola il ravvedimento operoso).

In concreto, quindi, occorre operare come segue:

- se la dichiarazione viene presentata entro i 90 giorni dalla scadenza del termine prescritto, si applica la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 472

del 1997, con riduzione ad 1/10 della sanzione ordinaria (nel caso di imposta correttamente versata, la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione è pari ad € 50, quindi la sanzione ridotta risulta essere € 5);

- in caso contrario, ossia qualora la presentazione avvenga successivamente a tale termine, potranno essere applicate le riduzioni delle sanzioni previste dalle altre ipotesi contemplate dall'art. 13 richiamato (quindi con riduzione pari ad 1/8, 1/7 o 1/6 a seconda di quanto tempo è trascorso dall'irregolarità).

Sanzione base omessa dichiarazione	Termine entro il quale ravvedere	Riduzione applicabile	Sanzione ridotta
€ 50	Entro 90 gg.	1/10	€ 5
	Entro termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione	1/8	€ 6,25
	Entro termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo quello in cui è stata commessa la violazione	1/7	€ 7,14
	Oltre termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo quello in cui è stata commessa la violazione	1/6	€ 7,33

Quindi, facendo un esempio, prendendo a riferimento la dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2022 la cui scadenza era prevista per il 30 giugno 2023 (dichiarazione omessa con imposta regolarmente versata, quindi con sanzione base pari ad € 50):

- se questa fosse stata presentata entro il 30 giugno 2024, sarebbe sanata con una sanzione ridotta pari ad € 5;
- se questa fosse stata presentata entro il 30 giugno 2025, sarebbe sanata con una sanzione ridotta pari ad € 6,25;
- se questa fosse stata presentata entro il 30 giugno 2026, sarebbe sanata con una sanzione ridotta pari ad € 7,14;
- se questa fosse stata presentata oltre il 30 giugno 2026, sarebbe sanata con una sanzione ridotta pari ad € 7,33.

Notizie Flash

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



Minor gettito IMU 2021 relativamente alla questione “sfratti”

Il termine ultimo per la certificazione del minor gettito Imu in merito alle disposizioni introdotte dall’art. 4-ter del DI 73/2021 per l’esenzione Imu in favore delle persone che possiedono un immobile abitativo concesso in locazione, che abbiano ottenuto in proprio favore l’emissione di una convalida di sfratto per morosità la cui esecuzione è stata sospesa, è fissato per il 29 marzo p.v. (secondo le indicazioni del DM 23 novembre 2023)

Tale disposizione disponeva l’esenzione IMU relativamente agli immobili interessati da convalida di sfratto per morosità entro il 28 febbraio 2020, la cui esecuzione risultava sospesa fino al 30 giugno 2021. Analoga esenzione era stata prevista anche in favore dei soggetti che avevano ottenuto l’emissione della convalida di sfratto anche dopo il 28 febbraio 2020, la cui esecuzione era stata sospesa fino al 30 settembre o al 31 dicembre 2021.

Ricordiamo che il decreto intervenne dopo la scadenza del versamento e pertanto i soggetti aventi diritto hanno avuto la possibilità di ottenere il rimborso delle somme versate presentando idonea istanza a dimostrazione dei requisiti per il rimborso della prima o dell’unica rata versata nel 2021 riferita, ovviamente, agli immobili interessati dal decreto.

Obbligatoria, inoltre la presentazione della dichiarazione Imu con la quale attestare i requisiti di legge per ottenere l’esenzione prevista.

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