

N° 8 / 2019

“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, Giovanni Chittolina e Paolo Salzano



Tassa sui Rifiuti: se la TARI è puntuale si ricorre al giudice ordinario

La Ctp di Mantova, con la sentenza n. 55/02/2019 ha precisato che, in virtù di quanto contenuto nell'art. 1, comma 668, della legge n. 147/2013: *“I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI. Il comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158. La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani”*. La TARI puntuale non ha natura tributaria ma privatistica. Di conseguenza, eventuali e relative controversie devono essere conferite al giudice ordinario in luogo delle commissioni tributarie. La vicenda trae origine dal ricorso presentato in Ctp da parte di un contribuente per un avviso di pagamento emesso da un Comune che aveva scelto l'applicazione di sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti e che quindi aveva deliberato una tariffa avente natura corrispettiva in sostituzione di quella classica (facoltà normativamente riconosciuta agli enti che scelgono l'applicazione puntuale della TARI).

Il Comune, tramite il gestore del servizio, si è difeso adducendo a motivazione il difetto di giurisdizione che, a detta del gestore, doveva essere in capo al giudice ordinario e non alle commissioni tributarie.

I Giudici hanno accolto le motivazioni del gestore evidenziando la qualificazione non tributaria della Tassa.

Sulla questione qualche dubbio rimane perché se è vero che l'Ente che decide di applicare la TARI puntuale può deliberare una tariffa avente natura corrispettiva in luogo di quella classica, è vero anche che in attuazione del sopracitato art. 1, comma 667, della legge 147/2013, il ministero dell'Ambiente, attraverso il decreto del 20 aprile 2017 (condizioni di gestione del

servizio rifiuti in presenza delle quali è possibile applicare la tariffa corrispettivo) ha specificato che “la misurazione puntuale dei rifiuti si considera realizzata se il servizio consente di misurare in modo sufficientemente attendibile, anche in via presuntiva, i rifiuti indifferenziati (secco residuo) conferiti dall’utenza”. Il secco residuo, ad oggi, riguarda una fetta di gran lunga minoritaria rispetto agli “altri rifiuti” considerati in un sistema di raccolta differenziata e, ciò nonostante, il decreto stabilisce la possibilità di istituire una tariffa corrispettiva in base alla misurazione di una minima parte di rifiuto raccolto.

I Giudici della commissione mantovana evidenziano come, in virtù del fatto che la tariffa corrispettiva sia un’alternativa a quella classica, la volontà del legislatore sia chiaramente quella di attribuire alla tariffa una natura differente. E’ bene ricordare, su questo punto, come la Corte Costituzionale abbia più volte ribadito la tesi secondo la quale, parlando di prelievo, ciò che conta a fini dell’attribuzione della qualifica tributaria è stabilire se il prelievo stesso è commisurato o meno al grado di fruizione del servizio da parte dell’utente perché, in caso contrario, è un prelievo basato su dati astratti e non puntuali, e quindi ha natura tributaria.

Appare infine superficiale la decisione della commissione basata sulla presunzione in merito alla volontà del legislatore o su eventuali locuzioni letterali adottate nella norma.

Ctp Mantova, sentenza n. 55/02/2019



TARI: Piano finanziario e riparto dei costi

Il Consiglio di Stato, con la sentenza n 5809/2019, ha confermato quanto deciso dal Tar di Lecce, ribadendo che in sede di predisposizione del piano finanziario Tari, i Comuni possono ripartire i costi al 50% tra le utenze domestiche e quelle non domestiche anche se la percentuale di produzione dei rifiuti è inferiore per le utenze non domestiche.

Il Tar di Lecce aveva respinto il ricorso proposto da diverse associazioni di categoria delle piccole e medie imprese contro la delibera Tari 2016 adottata dal capoluogo salentino. La sentenza n. 1275/2017 ha affermato la legittimità del riparto dei costi tra utenze domestiche e non domestiche al 50%, tenendo conto dei rifiuti prodotti e della tipologia di servizio reso in favore di ciascuna categoria, normalmente più gravoso per le utenze non domestiche. Questi infatti sono i dettami dell'art. 4 del Dpr 158/1999, che, ai fini della ripartizione dei costi del servizio di igiene urbana tra le diverse fasce di utenza e dunque di stabilire le tariffe Tari, impone la

valutazione sia delle quantità di rifiuto prodotto dalle singole fasce di utenza domestica e non domestica, sia della tipologia di servizio di igiene urbana reso in favore di ciascuna categoria che, nel caso delle utenze non domestiche, prevede turni di raccolta dei rifiuti più frequenti nonché ulteriori prestazioni e risulta, pertanto, certamente più gravoso rispetto al servizio erogato in favore delle utenze domestiche.

Anche per i Giudici del Consiglio di Stato, la tesi sposata dal TAR trova fondamento. Il riparto dei costi tra utenze domestiche e non domestiche deve necessariamente transitare per una valutazione attenta dell'effettivo carico di rifiuti prodotti. E ancora, si deve tenere in debita considerazione il fatto che, come detto, la tipologia di rifiuto prodotto dalle utenze non domestiche genera una maggiorazione di costi legati alla frequenza del prelievo e alle modalità di espletamento del servizio rispetto a quelli impiegati per le utenze domestiche. Da qui la possibilità di favorire le utenze domestiche, anche per ragioni di ordine sociale, con conseguente attribuzione alle utenze non domestiche, a prescindere dal dato meramente proporzionale che necessita comunque di attenta valutazione, dei costi addebitati alle prime.

Consiglio di Stato, sentenza n.5809/2019

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Nuovi accatastamenti: D/10 non retroattivi

Il tema della ruralità e dell'accatastamento dell'immobile è sempre caldo; sul punto la Cassazione continua a dimostrarsi oltremodo rigorosa, pretendendo il corretto classamento dell'immobile, nelle prescritte categorie catastali

In una recente sentenza (21097 del 7 agosto 2019) la Cassazione (dopo aver analizzato l'ormai consolidato tema dei fabbricati rurali, per i quali viene richiesto il censimento nella prescritta categoria D/10 al fine di fruire della detassazione ICI e IMU) ha ribadito che la decorrenza della nuova rendita dipende dal tipo di variazione proposta tramite la procedura DOC.FA, procedura che permette al contribuente di ottenere immediatamente la rendita di tale immobile.

Inoltre, va segnalato, i giudici di legittimità confermano il consolidato orientamento per cui **le variazioni non possono considerarsi retroattive**, anche se le situazioni di fatto che le hanno prodotte già erano presenti.

Efficacia della rendita

Per i fabbricati l'elemento centrale nella determinazione della base imponibile è certamente la rendita catastale; occorre però riflettere circa quale sia la decorrenza di variazioni apportate alla rendita catastale di un fabbricato.

Come noto l'art. 74 c. 1 della L. 342/00 impone che *"A decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita"*.

Le costituzioni o variazioni catastali presentate agli uffici competenti con procedura DOC.FA, ex DM 701/94 (ossia la procedura in base alla quale è il contribuente stesso che, al momento di proporre la variazione catastale, propone la rendita) non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art.74 della L. 342/00, con la conseguenza che non sussiste alcun obbligo di notifica da

parte dell'ufficio e l'atto attributivo o modificativo della rendita catastale ha efficacia immediata, dal giorno stesso di presentazione.

Sul punto si era dimostrata chiara la circolare 4/FL del 13 marzo 2001: la motivazione risiede nel fatto che tali rendite, essendo iscritte in catasto sulla base di dichiarazione di parte, sono giuridicamente conosciute dal dichiarante – al quale viene peraltro rilasciata copia dell'attestazione dell'avvenuta presentazione con gli esiti delle elaborazioni effettuate – e non necessitano quindi di notificazione.

Si tratta della generalità delle pratiche catastali presentate da circa 20 anni a questa parte: la procedura DOC.FA, infatti, rende immediatamente disponibile la rendita – in quanto proposta dallo stesso contribuente in sede di presentazione della pratica catastale.

Sul punto la sentenza in commento osserva come *“nel caso in cui la variazione di rendita o l'attribuzione di rendita venga proposta dal contribuente, attraverso la procedura DOCFA, la nuova rendita produce effetti dal 1^a gennaio dell'anno successivo a quello in cui la variazione viene annotata negli atti catastali. Nel caso in cui la variazione della rendita consegua a modificazioni della consistenza o della destinazione dell'immobile, come nella specie, denunciate dallo stesso contribuente, essa trova applicazione dalla data della denuncia.”*

Questo principio, osserva la Cassazione, già era stato espresso in precedenti pronunce; in particolare viene richiamata la sentenza 11448/18 nella quale il contribuente possedeva un immobile originariamente classato in D/7, per il quale poi aveva richiesto nuovo accatastamento in categoria E/1, invocando retroattivamente l'esenzione ICI (esenzione che la disciplina ICI riconosce ai fabbricati censiti in categoria E), nella considerazione che la destinazione dell'immobile esistesse già in precedenza. Sul punto la Cassazione, anche nella precedente sentenza 1704/16, già si era espressa affermando che gli immobili erroneamente classificati dal contribuente tramite procedura DOC.FA in una categoria non conforme alla destinazione d'uso, non possono essere esentati ove tale errato classamento sia stato appunto determinato da una omissione del contribuente, che non abbia provveduto a denunciare l'effettivo utilizzo del cespite.

La categoria D/10

Come detto, nella sentenza viene ribadita la necessità che l'immobile sia censito in categoria D/10 al fine di poter beneficiare dell'esonero dalla tassazione. Sul punto viene richiamata la

celebre sentenza assunta a sezioni Unite dalla Cassazione 18565/09, secondo cui in tema di ICI dei fabbricati rurali per la dimostrazione della ruralità, ai fini del trattamento esonerativo, è dirimente l'oggettiva classificazione catastale con attribuzione della relativa categoria (A/6 per le unità abitative, o D/10 per gli immobili strumentali); sicché l'immobile che sia stato iscritto come rurale, in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dall'art. 9 DL 557/93 non è soggetto all'imposta.

Al contrario, qualora l'immobile sia iscritto in una diversa categoria catastale (diversa da quelle richiamate), è onere del contribuente che invochi l'esenzione dall'imposta impugnare l'atto di classamento per la ritenuta ruralità del fabbricato, restandovi altrimenti quest'ultimo assoggettato; allo stesso modo, il Comune deve impugnare autonomamente l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10, al fine di poter legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'Ici.

Classamento e ruralità ai fini IMU

Il tema che maggiormente interessa è invece legato al trattamento ai fini IMU. Posto che la norma che definisce i fabbricati rurali è la medesima (DL 557/93), ai fini IMU e TASI è richiesto il classamento in D/10 per i fabbricati rurali strumentali?

Per quelli abitativi non si pongono problemi, posto che essi risultano ordinariamente soggetti al prelievo.

Sul punto il Ministero, nella circolare 3/DF/2012, ha affermato: *“l’IMU colpisce i fabbricati rurali strumentali ricompresi anche nell’elenco di cui all’art. 9, comma 3-bis del D. L. n. 557 del 1993, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza, poiché, come risulta, ad esempio, nel caso di cui alla lett. f) dell’art. 9, comma 3-bis, tra gli immobili strumentali in argomento sono ricompresi anche quelli a destinazione abitativa che comunque non possono rientrare nella categoria D/10 e quelli classati, ad esempio, nelle categorie C/1, C/2, C/6 etc., in ottemperanza alle vigenti norme catastali. Si può, quindi, affermare che, anche nel caso in cui detti immobili siano accatastati in una delle categorie dei gruppi ordinari e non in D/10, si può certamente riconoscere la strumentalità e conseguentemente l’applicazione del regime di favore ai fini IMU.”*

Questo, almeno in prima battuta, porterebbe a concludere che, a partire dal 2012, ciò che rileva è l'utilizzo e non il classamento catastale; tale posizione era giustificata dal fatto che *“ancorché*

l'art. 7, comma 2-bis del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, avesse stabilito che agli stessi dovesse essere attribuita la categoria D/10, l'abrogazione della citata norma fa venir meno la necessità dell'accatastamento in detta categoria dei fabbricati rurali strumentali che non possiedono i requisiti previsti per la stessa categoria."

In tale documento si afferma che l'art. 13 c. 14-bis del DL 201/11 rinvia ad apposito decreto per la fissazione delle modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità e questo porta ad affermare che la classificazione dell'immobile nella categoria catastale D/10 *"non è condizione unica per il riconoscimento dell'agevolazione in esame"*.

Tale posizione pare però approssimativa e non condivisibile sulla scorta del dettato normativo e va quindi respinta. D'altro canto, anche nel passato l'Agenzia delle Entrate (CM 50/E/2000) aveva definito irrilevante la situazione catastale (definendo la rendita solo "inventariale"), poi sappiamo bene come la Cassazione abbia invece del tutto censurato tale opinione.

La questione deve essere valutata considerando il contenuto del DM 26.7.2012 (emanato ai sensi del citato c. 14-bis dell'art. 13 DL 201/11) e della Circolare 2/T/2012. In base al citato decreto è consentito iscrivere i fabbricati diversi da quelli censibili nella categoria D/10, in base alle regole ordinarie, in una delle categorie catastali previste nel quadro generale di qualificazione, a meno che la perdita dei requisiti di ruralità non faccia cambiare la destinazione del bene tanto da richiedere un nuovo classamento. Per tali fabbricati viene apposta una specifica annotazione.

Il ragionamento però è diverso per i fabbricati della categoria D: anche la circolare 3/DF/2012 esonera dalla variazione catastale gli immobili classificati nelle categorie ordinarie (mentre le categorie D/10 sono definite "speciali"). Nella circolare 2/T/2012 si legge: *"si evidenzia, inoltre, che per gli immobili strumentali all'attività agricola, censiti in una delle categorie del gruppo D, diverse dalla D/10, per i quali si richieda l'attribuzione della categoria D/10 in relazione alla sussistenza dei requisiti di ruralità, è possibile utilizzare la procedura Docfa "semplificata" descritta nell'allegato tecnico, unito alla presente circolare."* Ossia, se l'immobile è in categoria D diversa da D/10 occorre proporre variazione catastale e non basta la semplice annotazione della ruralità.

Quindi è del tutto errato affermare che qualunque categoria catastale dà diritto a fruire dell'esonero previsto per i fabbricati rurali strumentali; al contrario, è necessario attivarsi per ottenere il classamento in D/10 (se l'immobile è classabile in quella categoria) ovvero richiedere l'apposizione della prescritta annotazione per i fabbricati classificati in categorie catastali diverse.

Riepilogando, occorre quindi concludere:

- per i fabbricati a destinazione abitativa non serve variare la categoria catastale (quindi potranno essere A/2, A/3, ecc) e basta l'apposita annotazione di ruralità negli atti catastali;
- per i fabbricati censiti nelle categorie ordinarie a destinazione strumentale non serve variare la categoria catastale (quindi l'ufficio dell'azienda agricola potrà rimanere in A/10 e l'abitazione del dipendente potrà rimanere, ad esempio, in A/3) e basta l'apposita annotazione di ruralità negli atti catastali;
- per i fabbricati strumentali a destinazione speciale è invece necessario che l'immobile sia censito in categoria D/10 (quindi la stalla deve essere D/10, mentre se sarà D/1 o D/8 risulterà priva dei requisiti di ruralità, di fatto dovendo scontare l'IMU in misura ordinaria).

Il nuovo classamento in D/10

Tornando al caso analizzato nella sentenza 21097/19, la Cassazione afferma che la variazione catastale proposta dal contribuente per attribuire al fabbricato la categoria D/10 (al fine di beneficiare dell'esenzione di tributi locali) non può in alcun caso retroagire.

Il contribuente che intendeva opporsi alla cancellazione della annotazione di ruralità doveva opporsi a tale atto; la successiva variazione proposta dal contribuente per censire l'immobile in categoria D/10 ha quindi effetto esclusivamente dalla data della variazione stessa.

Non deve confondere il fatto che il DL 201/11 avesse previsto una apposita procedura per consentire al contribuente di autocertificare il possesso dei requisiti di ruralità richiedendo la categoria catastale A/6 o D/10, con effetto retroattivo di 5 anni: anzi, afferma la Cassazione, fatto che sia stata introdotta una specifica previsione in tale senso, comprova il fatto che in via generale tale retroattività non possa essere riconosciuta.

In tale senso, viene richiamata la sentenza 12780/18: *“sulla base di una procedura ad hoc che non avrebbe avuto ragion d'essere qualora la natura esonerativa della ruralità fosse dipesa dal solo fatto di essere gli immobili concretamente strumentali all'attività agricola, a prescindere dalla loro classificazione catastale conforme.”*

In definitiva l'autocertificazione con efficacia retroattiva non è una soluzione a regime a disposizione del contribuente per ovviare ad una errata classificazione del fabbricato, ma piuttosto consisteva (in quanto oggi non più esperibile) in una procedura del tutto straordinaria, che anzi conferma la necessità di richiedere per tempo il classamento in D/10.

Quindi, il contribuente che oggi richieda un classamento idoneo ad ottenere l'esenzione IMU, non ha alcuna possibilità di ottenerne la retroattività.

Rettifica a causa di errore

Diverso sarebbe invece il caso di rettifica della rendita a causa di errore.

Gli effetti dell'efficacia delle rettifiche alla rendita catastale sono stati chiariti da oltre un decennio ad opera dell'ex Agenzia del Territorio nella circolare 11/T dal 26 ottobre 2005 (posizione comunque confermata anche dalla Cassazione, ad esempio, con le sentenze 6206 del 22 marzo 2005 e 19559 del 16 luglio 2008). In quella sede vennero individuate 3 possibili fattispecie:

- nel caso in cui la rettifica – indipendentemente che questa derivi da riesame d'ufficio ovvero su segnalazione del contribuente – sia finalizzata ad eliminare incongruenze derivanti da errori di inserimento dati oppure da erronee applicazioni dei principi dell'estimo catastale, posto che l'istituto dell'autotutela in questo caso è finalizzato a rimuovere un errore nell'ambito di un immutato contesto (si tornano a valutare le situazioni allora esistenti), l'annullamento dell'accertamento della rendita non può che avere effetto *“ex tunc”* ossia dovrà retroagire dalla data di decorrenza del classamento rivelatosi errato, che viene corretto.
- Situazione analoga alla precedente è quella per cui la revisione dell'accatastamento sia fondata su di una sentenza resa dai giudici tributari relativamente al classamento di immobili simili: in altre parole, se la commissione tributaria ha rilevato un errore con riferimento al classamento di determinati fabbricati e ne ha richiesto la rettifica, se tale rettifica viene effettuata in autotutela su fabbricati simili, ne comporta una efficacia

retroattiva. Questo a condizione che non esista un diverso giudicato sostanziale con riferimento al fabbricato specifico (ossia che la commissione tributaria non si sia già pronunciata con riferimento a tale fabbricato confermando la rendita iscritta agli atti catastali) e, ovviamente, che la comparazione delle due situazioni sia in grado di evidenziare un errore nel classamento dell'immobile oggetto dell'autotutela.

- Situazione del tutto diversa è quella per cui la rettifica in autotutela sia fondata su nuovi elementi non esistenti (e quindi non valutabili) al momento dell'originario classamento: in questo caso il nuovo classamento NON può retroagire, ma andrà a sostituire il precedente.

Il caso più frequente è quello per cui il contribuente ritiene non corretta una rendita attribuita dagli uffici catastali e ne chiede la rettifica in autotutela (nelle ipotesi in cui questo può essere invocato): tale situazione ricade nella prima fattispecie, quindi la nuova rendita attribuita, sostituendo la precedente, retroagisce.

Dal punto di vista tributario, se il contribuente avesse versato imposta sulla base della vecchia rendita, a seguito della rettifica ottenuta potrebbe chiederne il rimborso.

Diverso è invece il caso di rettifica a causa di errore causato dal contribuente.

Secondo la Cassazione (sentenza 20463 del 20 agosto 2017) se l'errore era stato compiuto dal contribuente la nuova rendita rettificata esplica efficacia a decorrere dalla data in cui questa viene notificata al contribuente. Con tutte le conseguenze tributarie derivanti, anche quelle riguardanti un possibile rimborso per l'ICI (ma lo spesso vale oggi per IMU e TASI) pagata sulla precedente rendita. Si legge infatti nella sentenza come i principi richiamati circa la decorrenza delle rettifiche non possono trovare applicazione in quanto *“nel caso di specie risultando che il preteso errore che ha originato il procedimento DOCFA di rettifica della rendita catastale sarebbe stato commesso dai contribuenti”*.

Conseguentemente, non può essere riconosciuto il diritto al rimborso per l'imposta versata in eccesso sulla precedente rendita errata, in quanto l'errore, come detto, è imputabile al contribuente stesso, che ne deve sopportare le conseguenze.

Notizie Flash

le ultime novità in materia di Tributi

a cura di Massimiliano Franchin

MEF: decreto esenzione ICP, COSAP, CIMP, TOSAP comuni terremotati

Sulla Gazzetta Ufficiale del 4 settembre 2019 n.207 è stato pubblicato il decreto del MEF 14 agosto 2019 in merito alle regole operative per il rimborso delle minori entrate relative a:

- ICP: imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni;
- CIMP: Canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari;
- TOSAP/COSAP: tassa e/o canone per l'occupazione di spazi ad aree pubbliche:

I Comuni interessati sono quelli colpiti dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016 e devono comunicare le somme accertate contabilmente per l'esercizio 2018 al Dipartimento delle finanze, esclusivamente a mezzo di PEC nei termini e nelle modalità che saranno determinati con provvedimento del direttore generale delle finanze. L'esenzione di cui al sopracitato decreto è stata introdotta dal comma 997 dell'art.1 della legge 145/2018 il quale stabilisce che, per le attività con sede legale o operativa nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, interessati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016, ricompresi nei Comuni indicati negli allegati 1, 2 e 2-bis al DI 17 ottobre 2016 n. 189 convertito dalla legge 15 dicembre 2016 n. 229, a decorrere dal 1° gennaio 2019 fino al 31 dicembre 2020, l'Icp per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari, riferiti alle insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi, nonché la Tosap e la Cosap per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, non sono dovuti. Il decreto chiarisce inoltre che per "insegna di esercizio" si intende la scritta in caratteri alfanumerici, completata eventualmente da simboli e da marchi, realizzata e supportata con materiali di qualsiasi natura, installata nella sede dell'attività cui si riferisce o nelle pertinenze accessorie alla stessa, e avente la funzione di indicare al pubblico il luogo di svolgimento dell'attività economica. L'insegna può essere luminosa.

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