



N° 8 / 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



I parcheggi scoperti delle attività commerciali versano la tassa sui rifiuti

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19631 del 16 luglio scorso ha stabilito che, ai fini Tari, sono soggetti al pagamento della Tassa i parcheggi scoperti delle attività commerciali.

La vicenda nasce dall'impugnazione da parte di una Società proprietaria di una catena di supermercati, di avvisi di pagamento Tari 2016.

Dai primi due gradi di giudizio, il Comune usciva soccombente e per questo motivo ricorreva per Cassazione con varie motivazioni. L'Ente evidenziava che la Commissione Tributaria Regionale, da un lato, aveva riconosciuto che la società produceva nell'area-vendita principalmente rifiuti speciali da imballaggi secondari e poi, dall'altro, aveva ritenuto queste superfici esenti da imposizione, nonostante che questa tipologia di rifiuti speciali fosse stata debitamente assimilata dal Comune ai sensi di legge, con delibere consiliari. Con altro motivo la ricorrente lamentava che la Commissione Tributaria Regionale aveva esonerato dall'imposta l'area di vendita nonostante avesse riconosciuto che si trattava principalmente di produzione di imballaggi secondari assimilati e che il Comune aveva attivato, per tali rifiuti, il servizio di raccolta differenziata. La Società, quindi, avrebbe dovuto dichiarare le superfici produttive di rifiuti speciali non assimilati ed esenti da privativa comunale in funzione non dell'esonero totale ma della sola riduzione della quota variabile della tassa. La Società, questa incombenza, non l'aveva mai assolta.

Infine, la ricorrente denuncia la falsa applicazione della disciplina Tari nonché del Regolamento comunale in relazione al parcheggio con pensilina. Infatti, a differenza di quanto sostenuto dai giudici di appello, le aree scoperte di parcheggio dovevano, salva prova contraria ad onere del contribuente, ritenersi produttive di rifiuti. Nel caso di specie poi, tale ipotesi avrebbe dovuto trovare applicazione in quanto la Società non aveva mai dichiarato quali superfici erano

improduttive di rifiuti e si trattava comunque di aree non meramente accessorie e pertinenziali bensì di superfici essenziali allo svolgimento dell'attività produttiva perché funzionali al carico ed allo scarico delle merci da parte della clientela professionale.

In prima istanza la Corte evidenziava come la Commissione Tributaria Regionale aveva appurato che si verteva in effetti di produzione di imballaggi, per poi escluderne l'assimilazione regolamentare perché provenienti da un'attività di commercio all'ingrosso e perché a nulla rilevava a tal fine l'attivazione comunale del servizio di raccolta differenziata.

Bisogna considerare, afferma la Corte, che gli imballaggi secondari, una volta dismessi, divengono "rifiuti di imballaggio" e quindi, diversamente da quanto avviene con i rifiuti terziari, possono essere assimilati per qualità e quantità dai Comuni qualora ne risulti attivata la raccolta differenziata, così come avvenuto nel caso di specie. Concetto questo, espresso più volte dalla giurisprudenza di legittimità.

Per quanto riguarda il terzo e ultimo motivo, la Corte in accoglimento dello stesso, evidenzia come il presupposto del tributo è dato dall'occupazione o conduzione di locali ed aree produttive di rifiuti, e se è vero, in linea generale, che è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria (a cominciare dall'attivazione del servizio di raccolta sul territorio comunale), è altrettanto vero che è invece *"onere del contribuente dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione della superficie tassabile ovvero dell'esenzione, trattandosi di eccezione rispetto alla regola generale del pagamento dell'imposta sui rifiuti urbani nelle zone del territorio comunale"*.

Oggetto della controversia è un'estesa area scoperta annessa al centro-vendita, ed adibita a parcheggio gratuito della clientela e movimentazione mezzi commerciali.

Il Comune ricorrente sostiene che, queste aree, in quanto operative e suscettibili di produzione di rifiuti per la loro connaturata destinazione alla "frequentazione antropica e veicolare", debbono ritenersi tassabili.

Tesi questa, avvalorata anche dall'evoluzione normativa di riferimento che ha sempre dimostrato la volontà legislativa di sottoporre ad imposizione anche le aree scoperte variamente utilizzate, con la sola eccezione delle aree pertinenziali improduttive di rifiuti perché non operative.

Già dall'istituzione della Tarsu, passando per la Tares ed arrivando all'odierna Tari, il presupposto impositivo del tributo è ed è sempre stato *“il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani”*.

Unica eccezione le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali.

Ed ancora, la giurisprudenza di legittimità che si è formata sul punto specifico è del tutto costante ed uniforme nell'affermare la tassabilità delle aree scoperte destinate a parcheggio, in quanto almeno potenzialmente capaci di produrre rifiuti. Altro concetto espresso in maniera uniforme nel corso dell'evoluzione normativa è l'onere probatorio in capo al contribuente che deve dimostrare non solo la stabile destinazione dell'area ad un determinato uso (ad esempio il parcheggio nel caso in esame), ma anche la circostanza che tale uso non comporta produzione di rifiuti.

Da ciò ne deriva quindi che la tassa sui rifiuti è dovuta anche per i parcheggi, trattandosi di aree frequentate da persone e quindi produttive di rifiuti in via quantomeno presuntiva, rimanendo a carico dell'utente l'onere di provare con apposita denuncia ed idonea documentazione la sussistenza dei presupposti per l'esenzione.

La società, nelle memorie difensive, ha rimarcato il non perfetto allineamento tra la disciplina Tarsu, nella quale è contenuta la disposizione *“ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali (...)”* e quella Tari che recita invece *“le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative (...)”*, asserendo la non tassabilità in ragione del carattere pertinenziale ed accessorio al centro-vendita delle aree di parcheggio in questione.

La disciplina delle aree scoperte, prosegue la Corte, non fa che confermare invece la loro ordinaria tassabilità proprio perché rientranti nel presupposto impositivo generale e comune a tutti i tributi sui rifiuti (occupazione e detenzione di aree produttive di rifiuti), escludendo quelle pertinenziali ed accessorie (rispetto ad altro immobile produttivo) in quanto comprovatamente *“non operative”* e, come tali, non autonomamente produttive di rifiuti.

Con riguardo alla tassabilità delle aree destinate a parcheggio, si è sviluppata un'ampia casistica giurisprudenziale relativa alle autorimesse pubbliche e soprattutto ai parcheggi pubblici comunali nella quale si è molto discusso della titolarità della legittimazione tributaria passiva senza però mai dubitare del fatto che le aree di parcheggio siano di per sé pienamente idonee

alla produzione di rifiuti in ragione del flusso di persone su di esse senza nulla rilevare, come nel caso in questione, il fatto che l'utilizzo del parcheggio sia a titolo gratuito.

Nel caso di specie, concludono i Giudici, la conclusione in termini di operatività ed autonoma capacità produttiva si avvalorava maggiormente trattandosi pacificamente di parcheggio frequentato sia da clientela business sia da operatori dediti alla movimentazione di ingenti quantità di merce, come si addice ad un centro-vendita rivolto per lo più ad un pubblico professionale e di grossisti.

Stringendo i concetti al caso di specie, infine, tali aree sono strettamente necessarie all'espletamento e all'organizzazione di un tipo di attività commerciale come quella in esame poiché in assenza di tali aree funzionali, non potrebbero concepirsi.

È errata quindi l'interpretazione dei Giudici d'appello che avevano escluso la tassazione qualificando tout court come pertinenziali ed improduttive di rifiuti le aree in questione, senza porre a carico della società onere dichiarativo e dimostrativo alcuno.

[Corte di Cassazione, sentenza n.19631/2024](#)



Tassa sui Rifiuti, esenzione per gli immobili universitari della Santa Sede

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 17850/2024, ha stabilito che gli immobili della Santa Sede sono esenti dal pagamento della Tassa sui Rifiuti.

L'Istituto Pontificio impugnava un preavviso di fermo amministrativo per il mancato pagamento di cartelle Tarsu per gli anni dal 2007 al 2011.

I giudici di primo e secondo grado accoglievano le doglianze dell'Istituto evidenziando che, in base all'articolo 16 del Trattato Lateranense, erano esenti da tributi gli immobili adibiti a sede del Pontificio Istituto Biblico (immobili universitari della Santa Sede).

Il gestore dei rifiuti per conto del Comune proponeva ricorso per Cassazione.

L'articolo 16 del Trattato Lateranense dell'11 febbraio 1929 sopra citato, stabilisce che gli immobili nella stessa norma elencati e adibiti a sedi di Istituti Pontifici non possano essere

assoggettati a vincoli o espropriazioni per causa di pubblica utilità, e sono esenti dal versamento di tributi ordinari e straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente (si veda la convenzione “Governo della Repubblica italiana e Santa Sede” in materia fiscale, del 1° aprile 2015).

A differenza dell’Imposta sui redditi, la dichiarazione e l’accertamento catastale e l’Ici alle quali lo Stato aveva dato attuazione secondo quanto disposto dal citato articolo 16 del Trattato Lateranense, fino al 2021, non era stato fatto altrettanto per la tassa sui rifiuti, dando luogo all’interpretazione per cui le esenzioni riguardavano solo le fattispecie sopra citate.

L’edificio oggetto del contenzioso, inoltre, non è destinato al culto essendo adibito a sede di *“un centro di alti studi della Sacra scrittura nella città di Roma per promuovere il più efficacemente possibile la dottrina biblica e tutti gli studi connessi secondo lo spirito della Chiesa cattolica”*.

Detto ciò, però, affermano i Giudici della Suprema Corte, è bene ricordare il principio per il quale *“In tema di tassa sui rifiuti, gli immobili adibiti a sede del Pontificio Istituto Biblico sono esenti da imposta, in virtù dell’art. 5, comma 2-bis, decreto legge n. 146/2021, convertito in legge n. 215/2021, applicabile, sulla base del successivo comma 2-ter, anche ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato”* e per questo motivo il ricorso proposto dal gestore dei rifiuti per conto del Comune non può essere accolto.

[Corte di Cassazione, ordinanza n.17850/2024](#)



Tari, i magazzini delle attività produttive sono esclusi dal versamento del tributo

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18689/2024, ha affermato che, ai fini Tari, sono tassabili i magazzini destinati allo stoccaggio di prodotti finiti sono assoggettabili alla Tari. Restano invece assoggettabili solo alla quota fissa del tributo, i magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati all’attività produttiva.

La vicenda trae origine dall’impugnazione da parte di una Società di un sollecito Tares 2013 ed avviso di pagamento Tari 2014 notificato dal Comune. I Giudici di prime cure avevano accolto le

doglianze della contribuente rilevando che la tassazione in questione riguardava aree industriali ove si formavano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali non assimilabili ai rifiuti urbani. La Ctr, in riforma della sentenza di primo grado, accoglieva l'appello proposto dal Comune rigettando i ricorsi della società contribuente rilevando che il tema centrale della controversia era stabilire quanta parte di rifiuti speciali dell'attività produttiva della Società era assimilabile ai rifiuti urbani e quanta parte, invece, non era assimilabile, con conseguente obbligo di smaltimento diretto e la proporzionale non assoggettabilità al tributo. Per i Giudici, che tale questione, doveva ritenersi risolta dall'ente impositore e dalla società contribuente, fin dal 2009, con la riduzione del 25% operata su richiesta della stessa società, la quale non aveva successivamente formulato alcuna istanza per una, eventuale, decurtazione secondo una maggiore percentuale.

La contribuente, quindi, decideva di ricorrere per Cassazione.

Premesso che la questione verte sull'assoggettamento dei magazzini e i depositi delle attività produttive, la sentenza in commento merita particolare attenzione perché in contrasto con quanto recentemente affermato dal Consiglio di Stato in merito alle disposizioni contenute nell'art.1, comma 649, della legge 147/2013.

Il sopra citato articolo recita testualmente: *“Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione. Al conferimento al servizio pubblico di raccolta dei rifiuti urbani di rifiuti speciali non assimilati, in assenza di convenzione con il comune o con l'ente gestore del servizio, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 256, comma 2, del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152”.*

Per il Consiglio di Stato, non sono soggetti alla Tari *“i magazzini destinati ai prodotti finiti e semilavorati, oltre ai depositi di materie prime e merci destinate alla lavorazione industriale”*. Nelle recenti sentenze quindi, i giudici hanno ritenuto illegittime le disposizioni regolamentari comunali che esonerano dal pagamento della Tari le superfici dei magazzini che risultano *“occupate da materie prime e/o merci merceologicamente rientranti nella categoria dei rifiuti speciali”*, con espressa esclusione *“dei magazzini destinati allo stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati”*.

Per i Giudici della Suprema Corte di Cassazione, invece, le disposizioni comunali sopra riportate sono condivisibili poiché per i produttori di rifiuti speciali non si tiene conto della parte dell’area dei magazzini, funzionalmente ed esclusivamente collegata all’esercizio dell’attività produttiva, occupata da materie prime e/o merci, la cui lavorazione genera rifiuti speciali, fermo restando l’assoggettamento alla Tari dei magazzini destinati allo stoccaggio di semilavorati e/o prodotti finiti.

Per la Cassazione, inoltre, è sempre dovuta la parte fissa della tariffa in quanto, tale quota, è destinata a finanziare i costi e gli investimenti a beneficio dell’intera comunità, non rilevando quantità e qualità del rifiuto prodotto. Il presupposto del tributo inoltre è il possesso o la detenzione di superfici nel territorio comunale potenzialmente idonee alla produzione di rifiuti, così come disposto dall’art. 1, comma 641, primo periodo, della legge n. 147/2013.

Ci troviamo di fronte ad una disparità di interpretazione tra il Consiglio di Stato che ritiene i magazzini funzionalmente collegati alle attività produttive esenti dal pagamento della Tari, mentre la Cassazione ritiene applicabile la quota fissa del tributo.

Leggendo bene la norma, viene da chiedersi se l’interpretazione della Corte di Cassazione sia condivisibile essendo in contrasto con i presupposti del tributo e con la disciplina dello stesso. La norma, infatti, esclude dal tributo le superfici produttive di rifiuti speciali e i magazzini collegati funzionalmente, non facendo alcun riferimento alle componenti della tariffa (variabile e fissa).

Serve assolutamente una norma che chiarisca definitivamente quale strada percorrere.

[Corte di Cassazione, sentenza n.18689/2024](#)

Imu abitazione principale, ok all'esonazione anche se il nucleo familiare è scisso

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 18555/2024, ha stabilito che, ai fini IMU, l'esonazione per abitazione principale spetta al contribuente anche nel caso di scissione del nucleo familiare sia all'interno dello stesso territorio comunale sia in Comuni diversi.

Un contribuente impugnava un avviso di accertamento Imu relativo ad un immobile di sua proprietà rimettendo ai giudici la questione relativa all'esonazione Imu per abitazione principale nel caso in cui il nucleo familiare sia scisso anche in comuni diversi. I Giudici di prime cure accoglievano le doglianze del ricorrente e così facevano anche i Giudici di appello.

Per quest'ultimi "è consentito ipotizzare una duplicazione del beneficio vietata dall'art 13 del D.Lgs. nr 201/2011 solo in presenza di immobili siti nello stesso Comune, nulla essendo stato previsto per il caso, come quello di specie, in cui il nucleo familiare sia scisso in immobili siti in Comuni diversi, caso che invece viene contemplato nella circolare Mef nr 3/DF/2012 indicata in narrativa e correttamente valorizzata dalla CTP".

Il Comune, quindi, proponeva ricorso per Cassazione adducendo a motivazione principale il fatto che, secondo l'Ente, la Ctr, applicando la detrazione Imu per abitazione principale in difetto di prova che nell'immobile tassato dimorassero e risiedessero entrambi i coniugi e non soltanto uno di essi, violava le disposizioni contenute nell'articolo 13, Dl 6 dicembre 2011 n. 201.

La Suprema Corte evidenzia in primis che, con la sentenza n.209/2022, la Corte costituzionale ha dichiarato illegittimo l'articolo 13, comma 2, quarto periodo, del decreto legge 201/2011, definendo come abitazione principale "il luogo dove il soggetto passivo ha la residenza anagrafica e la dimora abituale, a nulla rilevando il luogo di residenza e dimora degli altri membri della famiglia".

In "un contesto come quello attuale", "caratterizzato dall'aumento della mobilità nel mercato del lavoro, dallo sviluppo dei sistemi di trasporto e tecnologici, dall'evoluzione dei costumi, è sempre meno rara l'ipotesi che persone unite in matrimonio o unione civile concordino di vivere

in luoghi diversi, ricongiungendosi periodicamente, ad esempio nel fine settimana, rimanendo nell'ambito di una comunione materiale e spirituale". Detto ciò, quindi, ai fini del riconoscimento dell'esenzione per abitazione principale, non ritenere sufficiente per ciascun coniuge o persona legata da unione civile la residenza anagrafica e la dimora abituale in un determinato immobile, determina un'evidente discriminazione rispetto ai conviventi di fatto i quali, in presenza delle medesime condizioni, si vedono invece accordato, per ciascun rispettivo immobile, il suddetto beneficio.

Nel caso di specie, conclude la Corte, le censure formulate dal Comune non trovano fondamento. E' legittima l'esenzione Imu per l'abitazione adibita a dimora principale anche nelle ipotesi di scissione del nucleo familiare sia all'interno dello stesso territorio comunale sia in Comuni diversi, avendo il contribuente residenza anagrafica nel Comune ricorrente e il coniuge in un altro.

[Corte di Cassazione, ordinanza n.18555/2024](#)



L'associazione dilettantistica paga l'Imu?

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 17714/2024, ha stabilito che, ai fini Imu, non è esente il fabbricato D/6 posseduto da un'associazione sportiva dilettantistica che lo utilizza per la propria attività essendo, quest'ultima, a scopo di lucro.

La vicenda al vaglio della Corte, ha come soggetto principale un'associazione sportiva dilettantistica che svolge la propria attività all'interno di un fabbricato catastalmente censito nella categoria D/6. La questione riguarda l'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del Dlgs 504/1992 in favore degli immobili posseduti e direttamente utilizzati da enti non commerciali per lo svolgimento di attività didattiche, ricreative, culturali, ecc., svolte con modalità non commerciale.

L'associazione ricorreva con successo in primo grado asserendo di essere legittimata ad usufruire dell'esenzione prevista per gli enti non commerciali. L'appello del Comune veniva

accolto in quanto, secondo i Giudici, la società sportiva dilettantistica, sotto il profilo soggettivo, rimaneva esclusa dall'esonazione Imu data la sua natura commerciale e sotto il profilo oggettivo in quanto, per la norma, l'immobile doveva essere destinato esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, dell'attività meritoria. Inoltre, evidenziavano i giudici di appello, l'associazione non aveva dimostrato il possesso dei requisiti necessari previsti dalla norma per accedere all'agevolazione Imu anche in virtù del fatto che, l'immobile nel quale veniva svolta l'attività sportiva, era censito nella categoria D/6, classificazione catastale che indica lo svolgimento di un'attività con fini di lucro.

Da qui il ricorso per Cassazione.

I Giudici della Suprema Corte chiariscono i due aspetti principali della vicenda. Le società sportive dilettantistiche e le associazioni sportive dilettantistiche sono equiparabili così come disposto dall'art. 90 della legge 289/2002, e lo sono sia dal punto di vista dell'accreditamento al Coni che dal punto di vista del contenuto delle finalità e dello statuto. Già in precedenti pronunce infatti, la Corte aveva stabilito che *“L'esonazione dall'ICI prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del Dlgs n. 504 del 1992 per le associazioni sportive dilettantistiche può essere estesa, in quanto alle stesse equiparate ai sensi dell'articolo 90 della legge n. 289 del 2002, alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro, salvo che, al di là della veste formale, queste ultime svolgano in concreto attività commerciale avente scopo lucrativo»*.

Diversa invece la questione riguardante il requisito oggettivo che riguarda lo svolgimento dell'attività con modalità non commerciali, previste dal Dlgs 504/1992. Spetta al contribuente, conferma la Corte, dimostrare di avere i requisiti per ottenere l'agevolazione prevista e, nel caso di specie, la categoria catastale nella quale il fabbricato utilizzato dall'associazione è inquadrato (D/6) non è utile alla causa del contribuente in quanto, come detto in precedenza, tale categoria presuppone lo svolgimento di un'attività a scopo di lucro.

La classificazione catastale è quindi di notevole importanza ai fini della determinazione dell'Imposta e delle eventuali agevolazioni risultando, nel caso in esame, la natura lucrativa dell'immobile accatastato nella categoria D/6 è incompatibile con la norma agevolativa Imu. Per questo motivo il ricorso dell'associazione sportiva non può essere accolto ed il fabbricato utilizzato per l'attività è soggetto al versamento dell'Imu.

[Corte di Cassazione, ordinanza n.17714/2024](#)

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Ravvedimento operoso versamenti: le novità impattano sull'IMU

Il D.Lgs. 87/24 ha modificato significativamente la disciplina delle sanzioni tributarie, apportando interventi che per molti aspetti devono ancora essere adeguatamente chiariti.

In questa sede si intende approfondire quali siano le modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso, contenuto nell'art. 13 del D.Lgs. 472/97, limitatamente agli effetti che producono riverberi sul tributo locale maggiore.

In questo primo approfondimento ci concentriamo sulla definizione delle irregolarità relative ai versamenti.

Lo scorso 29 giugno 2024 è entrato in vigore uno dei decreti delegati, introdotti dalla delega fiscale approvata con la L. 111/23. Si tratta del DLgs. 87/2024, provvedimento che ha riformato, tra l'altro, la disciplina del ravvedimento operoso.

Deve essere già da subito segnalato che, ai sensi dell'art. 5, le modifiche si applicheranno alle violazioni commesse dal 1 settembre 2024: conseguentemente, le vecchie regole resteranno applicabili alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024, mentre le nuove regole troveranno applicazione per la definizione degli errori commessi, appunto, dal mese di settembre.

Le principali novità, contenute nell'art. 3 lett. g del D.Lgs. 472/97, che impattano sul ravvedimento operoso, sono le seguenti:

- Viene ridotta la sanzione contenuta nella lett. b-bis. Nel caso in cui la regolarizzazione sia effettuata oltre il termine per la dichiarazione relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore oppure oltre un anno dall'omissione o dall'errore si applica la riduzione della sanzione a 1/7 del minimo;
- Vengono previste nuove riduzioni delle sanzioni per tenere conto della riforma che ha impattato sulla disciplina dell'accertamento. In particolare, sono state modificate le lettere b-ter e b-quater, nonché viene prevista una nuova lettera b-quinqies, per tenere conto dell'introduzione dello schema d'atto e dell'ipotesi di adesione ai PVC;

- Al c. 2-bis viene prevista la possibilità di applicare il cumulo giuridico, separatamente per ciascun tributo e periodo d'imposta, al pari di quanto previsto per l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale.
- Infine, il comma 2-ter introdotto prevede la preclusione del ravvedimento in caso di presentazione della dichiarazione con ritardo superiore a 90 giorni.

Come detto le nuove previsioni trovano applicazione per le violazioni commesse a decorrere dal prossimo 1 settembre; per le violazioni commesse fino al 31 agosto, non avranno rilievo, ai fini del ravvedimento operoso, la previa notifica di uno schema d'atto o l'avvenuta comunicazione di adesione a un PVC.

Il ravvedimento in relazione ai versamenti

Proviamo quindi a ricostruire, sulla base delle nuove regole applicabili a partire dal prossimo 1 settembre, quale sarà lo schema delle riduzioni applicabili nel caso di ravvedimento relativo ad omessi versamenti.

Analizzando l'attuale tenore della progressione delle riduzioni, viene meno il livello intermedio della lettera b-ter) dell'art. 13 comma 1 del DLgs. 472/97.

Secondo l'articolazione ante riforma, la riduzione trova riduzione secondo le seguenti regole:

- entro il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso, la riduzione della sanzione è a 1/8 del minimo;
- entro il termine della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui l'errore è stato commesso, la riduzione della sanzione è a 1/7 del minimo;
- oltre il termine della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui l'errore è stato commesso, la riduzione della sanzione è a 1/6 del minimo.

In base alle nuove previsioni, il ravvedimento andrà articolato come segue:

- entro il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso, la riduzione della sanzione è a 1/8 del minimo;
- oltre il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso, la riduzione della sanzione è a 1/7 del minimo.

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore;

La disciplina generale prevede che, una volta che siano notificati atti al contribuente, la misura della definizione cambia (in senso peggiorativo); tralasciando la fattispecie del PVC non applicabile ai tributi locali, la notifica dello schema d'atto, prodromica alla successiva notifica dell'avviso di accertamento, permetterebbe ancora il ravvedimento, ma lo rende più oneroso, obbligando alla definizione con la misura di 1/6 della sanzione minima applicabile.

Su questo punto occorre però osservare che il comma 1-ter dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 (non modificato) dispone quanto segue: *“Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni”*.

Questo sta a significare che per i tributi comunali rimane operativa la tradizionale causa ostativa: il ravvedimento operoso è infatti possibile *“sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”*. Pertanto, per fare un esempio, una eventuale richiesta di informazioni o documentazione da parte del Comune (es: richiesta dei valori contabili per la verifica della corretta determinazione della base imponibile per i fabbricati di categoria D,

ovvero una richiesta di informazioni riguardanti i presupposti per applicare un'esenzione), inibisce la possibilità di azionare il ravvedimento operoso.

Evidentemente, questa preclusione anche nel caso un cui venga notificato uno schema d'atto al contribuente, posto che la notifica di tale atto evidenzia l'insorgere di una verifica.

Questo di fatto renderebbe inapplicabili le definizioni di cui alle lettere b-ter, b-quater e b-quinquies.

Sul punto si attendono indicazioni ufficiali.

riferimento normativo	Ambito temporale	riduzione
Let. a)	Entro 30 giorni dalla violazione	1/10
Let. a-bis)	Entro 90 giorni dalla violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione	1/9
Let. b)	Entro l'anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/8
Let. b-bis)	Oltre l'anno dalla violazione oppure oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/7
Let. b-ter)	Dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000) non preceduto da PVC e senza domanda di adesione del contribuente (art. 6 comma 2-bis del DLgs. 218/97)	1/6
Let. b-quater)	Dopo la constatazione della violazione nel PVC senza che il contribuente abbia inviato la comunicazione di adesione (art. 5-quater del DLgs. 218/97) e prima dello schema di provvedimento strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000)	1/5
Let. b-quinquies)	Dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000) preceduto da PVC e senza domanda di adesione del contribuente (art. 6 comma 2-bis del DLgs. 218/97)	1/4

Let. c)	Entro 90 giorni dalla violazione	1/10
---------	----------------------------------	------

Per ciò che concerne le sanzioni in materia di versamento, in totale continuità con quanto precedentemente previsto nella disciplina applicabile sino al 2019, il comma 774, articolo 1, L. 160/2019 stabilisce che:

“In caso di omesso o insufficiente versamento dell’imposta risultante dalla dichiarazione, si applica l’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”.

Anche con riferimento a tale previsione è intervenuto il D.Lgs. 87/24, riducendo la misura della sanzione prevista per gli omessi versamenti dal 30% al 25%, anche in questo caso limitatamente alle irregolarità commesse a decorrere dal 1 settembre 2024.

Notizie Flash

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



Certificazione minor gettito Imu 2021 da esenzione sui beni sotto sfratto per morosità

Il Ministero dell'interno, con il decreto del 26 luglio 2024, ha approvato la modalità di certificazione relativa alla perdita di gettito Imu 2021 connessa all'esenzione del versamento dell'Imposta per i proprietari che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità, accertata alla data del 31 dicembre 2023.

Così recita il Decreto:

1. Sono tenuti alla certificazione i comuni delle regioni a statuto ordinario, della Regione siciliana, delle regioni Sardegna, Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta, che abbiano subito una effettiva perdita di gettito IMU per l'anno 2021 derivante dalle disposizioni di cui ai primi due commi dell'articolo 4-ter del decreto-legge n. 73 del 2021, ovvero che, pur con una perdita di gettito nulla, siano stati destinatari dell'acconto erogato con il decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, del 15 ottobre 2021.
2. Sono esentati dalla certificazione i comuni delle regioni indicate al precedente comma non destinatari di acconto e con perdita di gettito nulla.
3. Sono tenuti alla certificazione – che deve includere l'importo delle minori entrate derivanti dai rimborsi concernenti la prima o unica rata IMU 2021 - anche gli enti che abbiano già trasmesso il modello approvato con il precedente decreto ministeriale del 21 novembre 2023.

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