

**N° 9 / 2018**

# **“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



## **Tosap: il gestore dei servizi è soggetto passivo**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 22097/2018, ha stabilito che il versamento della Tosap per le condutture necessarie alla distribuzione del gas è dovuto anche se il gestore non è proprietario delle infrastrutture ma ne ha soltanto la disponibilità in base a un contratto di affitto. I Giudici hanno accolto il ricorso presentato da una società concessionaria per la riscossione della Tassa sul suolo pubblico ribaltano il giudizio della Commissione Regionale che aveva invece ritenuto esente dal tributo una società a partecipazione pubblica in quanto risultava essere solamente il gestore e manutentore delle reti e degli impianti di proprietà altrui. La Cassazione ha ritenuto congrua la decisione presa dai giudici di primo grado che avevano rigettato il ricorso della società partecipata basando la sua decisione sul titolo giuridico in base al quale la società partecipata ha in gestione le infrastrutture, e sul presupposto per l'applicazione del tributo che trova ragione nell'utilizzo che il singolo soggetto nel proprio interesse fa del suolo altrimenti destinato all'utilizzo della collettività.

A questo proposito osserva la Corte: *“il concetto di occupazione rilevante ai fini del tributo in oggetto è integrato dal solo fatto materiale della relazione materialmente instaurata con la cosa”*.

Il tema dibattuto nella sentenza è oggetto di molti contenziosi ma ciò che è necessario evidenziare è la prevalente posizione della giurisprudenza favorevole ad allargare la base impositiva, ricomprendendo tra i soggetti passivi coloro che occupano di fatto uno spazio pubblico sottraendolo all'uso della collettività, traendo da ciò un qualsivoglia vantaggio economico e non solo i soggetti titolari di autorizzazione o concessione dell'ente locale.

**Corte di Cassazione, ordinanza n.22097/2018**

La Commissione tributaria regionale della Basilicata, con la sentenza n. 422 dell'11 settembre scorso, ha stabilito che *“il diritto di abitazione, previsto ai fini Imu per la casa coniugale assegnata a seguito di separazione, opera nei limiti delle quote di possesso degli ex coniugi e non si estende all'appartamento concesso in comodato”*.

Analizzando la sentenza c'è da evidenziare come il tema, ripetutamente dibattuto in sede di contenzioso fin dai tempi dell'Ici, abbia subito una repentina evoluzione dapprima con il dl 201/2011 (decreto che istituisce l'IMU) che reintroduce l'imposizione sulle abitazioni principali (sia pure con regime agevolato, ma che successivamente sono divenute esenti da IMU, così come ai fini TASI) cui vengono assimilate anche le case dei coniugi separati non assegnatari ed in seguito con il dl 16/2012 il quale stabilisce che l'assegnazione della casa coniugale disposta in seguito a separazione o divorzio *“si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione”* (articolo 4, comma 12-quinquies). Quel *“in ogni caso”* allarga l'applicabilità in maniera assai ampia tanto da far scattare il diritto di abitazione a prescindere dall'effettivo possesso dell'immobile, come ad esempio nel caso di utilizzo in comodato.

Il MEF attraverso la risoluzione n.5 del 2013 estende il diritto di abitazione per il coniuge assegnatario anche nel caso in cui l'immobile sia concesso in comodato. La Risoluzione n.5 interviene a chiarire che l'espressione *“in ogni caso”* debba riferirsi a tutti i casi in cui il legislatore non sia intervenuto a disciplinare diversamente talune fattispecie, come è il caso ad esempio dell'art. 6 della legge 27 luglio 1978, n. 392, il quale prevede che *“in caso di separazione giudiziale, di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso, nel contratto di locazione succede al conduttore l'altro coniuge, se il diritto di abitare nella casa familiare sia stato attribuito dal giudice a quest'ultimo”*.

Su quest'ultima posizione però si pronuncia negativamente l'Ifel che con la nota 10 maggio 2013 afferma che *“il diritto di abitazione opera solo nei limiti delle quote di possesso degli ex coniugi, non quando il possesso sia di terzi, come per i comodati o le locazioni”*.

I Giudici della commissione Regionale Basilicata, attraverso la sentenza in commento, aderiscono al pensiero ministeriale ritenendo l'espressione *“in ogni caso”* riferibile tutte le possibili figure di diritti reali, quali usufrutto, uso, enfiteusi, superficie, eccetera, di cui siano stati titolari i coniugi sull'immobile adibito a casa coniugale e poi assegnato ad uno solo di essi in

sede di separazione. La norma, secondo la Ctr, non ha introdotto un'agevolazione a favore del coniuge assegnatario nell'ipotesi di attribuzione del bene detenuto in comodato, in quanto non si è ravvisato alcun motivo di esonerare il proprietario comodante che prima della separazione era invece tenuto al pagamento dell'Imu.

**Ctr Basilicata, sentenza n.422 dell'11 settembre 2018**



### **IMU case di riposo: la gestione d'impresa giustifica l'applicazione dell'Imposta**

La casa di riposo posseduta da un'azienda pubblica per i servizi alla persona di cui al Dlgs 207/2001 è assoggettabile a IMU. Questa la pronuncia della Ctp di Udine con la sentenza n. 207/1/2018. Per l'azienda il diritto all'esenzione era conseguente al fatto di essere convenzionato con il Servizio sanitario, e di essere quindi *“parte integrante del servizio pubblico”*, mentre le rette erano da considerarsi come *“una partecipazione alla spesa prevista dall'ordinamento per la copertura da parte del Servizio sanitario del servizio universale”*, di conseguenza non poteva esser considerato un corrispettivo. La tesi dell'Ente accertatore invece è di parere contrario ed infatti il Comune rilevava che la struttura accoglieva anche anziani autosufficienti e che le rette erano compatibili con le rette più basse applicate dalle case di riposo private. Lo statuto dell'Asp inoltre prevedeva che l'azienda *“opera con criteri imprenditoriali, informando le proprie attività di gestione a criteri di etica, efficienza, efficacia ed economicità, nel rispetto del pareggio di bilancio”*.

La Commissione ha ricordato inoltre come anche gli enti non commerciali possono esser qualificati come imprese, qualora esercitino un'attività economica, e che la mera stipula di una convenzione con il servizio sanitario pubblico non è di per sé sufficiente a escludere la natura economica dell'attività svolta. L'esenzione dall'Imposta, inoltre, può trovare applicazione solamente se l'attività svolta è a titolo gratuito o comunque dietro il versamento di un corrispettivo che *“copre una piccola frazione del costo effettivo”*.

A questo proposito i Giudici hanno rilevato come l'azienda operasse con criteri imprenditoriali applicando rette che coprivano tutti i costi dell'attività ricettiva svolgendo inoltre attività mista (esclusiva attività sanitaria) accogliendo nella struttura anche soggetti non coperti dalla convenzione.

**Ctp Udine, sentenza n.207/1/2018**

## **Tosap: i viadotti delle autostrade pagano l'occupazione del suolo pubblico**

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 19693 ha stabilito che i viadotti autostradali sono soggetti a Tosap in capo alla società concessionaria poiché sono opere non realizzate dallo Stato ma costruite da un privato. I Giudici, in linea con le precedenti pronunce, hanno ribadito che ai viadotti interamente realizzati da privati (concessionaria) non è applicabile l'esenzione di cui all'art. 49, lettera a), Dlgs 507/1993 poiché quest'ultima riguarda le opere direttamente realizzate dallo Stato e da altri enti pubblici.

Il contribuente aveva inoltre sollevato l'ipotesi che l'opera in questione potesse rientrare tra quelle inquadrabili nella definizione di "occupazioni necessitate" ovvero quelle occupazioni eseguite da privati per conto di enti pubblici. La Corte però ha evidenziato come la nozione è valida per i lavori che l'ente pubblico non può svolgere direttamente e affida a privati, pur perseguendo uno scopo tutto ascrivibile al soggetto pubblico, ad esempio gli appalti di manutenzione degli edifici pubblici. I viadotti però sono funzionali allo svolgimento di un'attività commerciale con fine di lucro e la Corte ricorda che le norme di esenzione sono ad applicazione tassativa, insuscettibili di interpretazione per analogia.

I Giudici infine hanno evidenziato come il titolare della concessione autostradale fosse soggetto diverso dall'impresa che aveva effettivamente realizzato i lavori, osservando (in contrasto con i dettami dell'art. 39 del Dlgs 507/1993) che l'occupante di fatto realizza il presupposto impositivo alla pari dell'occupante di diritto, senza che vi sia alcun rapporto di residualità del secondo rispetto al primo.

**Corte di Cassazione, sentenza n.19693 del 25 luglio 2018**

# L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

## **Mancata risposta dell'Ente alla richiesta di rimborso: i termini a disposizione del contribuente per proporre il ricorso**

Nell'ambito della disciplina IMU non esiste una previsione specifica riguardante i rimborsi dell'imposta eventualmente versata in eccesso da parte del contribuente. La disciplina dei rimborsi deve essere desunta facendo riferimento all'art. 13 c. 13 del DL 201/2011 che dispone il rinvio, tra gli altri, all'art. 9 c. 7 del D.Lgs. 23/2011, che a sua volta opera il rinvio, tra gli altri, all'art. 1 c. 164 della L. 296/06. Medesimo rinvio è operato per la IUC (quindi valido sia per l'IMU che per la TASI) dal c. 701 della L. 147/13.

Secondo il richiamato art. 1 c. 164 della L. 296/06:

*"il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. L'ente locale provvede ad effettuare il rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza".*

Unitamente all'importo della maggior imposta versata e non dovuta, il Comune che dispone il rimborso deve corrispondere gli interessi nella misura prevista per gli atti impositivi; in base a quanto disposto dal comma 165 della L. n.296/2006 gli interessi si applicano per le somme dovute al contribuente a decorrere dalla data dell'eseguito versamento.

Le ipotesi di rimborso sono 2:

- il primo caso prevede un rimborso i cui termini quinquennali decorrono dalla data in cui è stato effettuato il versamento. Tale termine vale in tutti quei casi dove l'errore era conoscibile sin dal momento in cui tale errore era stato commesso: si pensi ai casi di versamento doppio, oppure ai casi di errore di calcolo dell'imposta (ad esempio per aver applicato un'aliquota errata, una percentuale di titolarità errata, per non aver applicato un'agevolazione oppure un'esenzione);
- il secondo caso fa decorrere il termine quinquennale dal momento in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. Si tratta di situazioni per le quali al momento in cui il

versamento è stato effettuato non era possibile conoscere l'errore, ma al contrario la constatazione di aver versato più del dovuto deriva da un evento intervenuto successivamente (ad esempio una sentenza che dispone la rettifica della rendita catastale): da tale momento decorre il termine quinquennale per richiedere il rimborso delle somme versate in eccesso.

Non è raro che i Comuni sforino il termine dei 180 giorni posto per erogare il rimborso, con la conseguenza che, per ottenere soddisfazione alle proprie pretese, il contribuente è chiamato ad adire alla Commissione Tributaria competenza, secondo le regole previste dall'art.19 del D.Lgs. n.546/92. In particolar modo, la lettera d) del comma 1 concede al contribuente la possibilità di proporre ricorso avverso il rifiuto alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti.

La norma fa riferimento a due diverse tipologie di diniego:

- quello espresso (in caso di notifica del provvedimento)
- e quello tacito (c.d. silenzio-rifiuto) che si realizza in caso di mancata risposta da parte dell'Ente, dopo il decorso di 90 giorni dalla domanda di rimborso.

Per entrambe le ipotesi, ai sensi dell'art.21, D.Lgs. n.546/92, è prevista la possibilità d'impugnazione; occorre però distinguere i termini che risultano essere molto diversi:

- entro il classico termine di 60 giorni dalla notificazione del provvedimento con il quale viene portato a conoscenza del contribuente il rifiuto espresso,
- ovvero dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione e fino a quando il diritto non sia prescritto nel caso di rigetto che si è formato tramite il silenzio rifiuto.

Successivamente alla formazione del silenzio-rifiuto, il contribuente può proporre ricorso entro il termine di prescrizione; mentre per la generalità dei tributi tale termine è decennale, per i tributi locali la Cassazione si è più volte espressa (Cass 4283/10 e 26013/14) per un termine di prescrizione quinquennale, in base al fatto che l'art. 2948 n. 4 c.c. stabilisce tale termine *“per tutto ciò che deve pagarsi ad anno o in termini più brevi”*.

Da notare che, trattandosi di termine decadenziale e non prescrizionale, può essere interrotto dal contribuente senza problemi; a tal fine è sufficiente notificare un atto di messa in mora al Comune, oppure reiterare la domanda di rimborso, per far decorrere nuovamente il termine di

prescrizione; entrambi (messa in mora o reiterazione della domanda) devono pervenire al Comune prima del decorso dei cinque anni.

Occorre poi chiedersi quale sia il momento preciso da cui decorre il termine di prescrizione, entro cui occorre notificare il ricorso. In base all'art. 2935 c.c. *“la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere”*; pertanto, come più volte affermato anche ad opera della Corte di Cassazione (Cass. 27057/08 e Cass. 16477/04), la prescrizione decorre non dal momento di presentazione della domanda di rimborso, ma dallo spirare dei 90 giorni.

Conseguentemente, i cinque anni decorrono dal novantunesimo giorno successivo alla presentazione della domanda di rimborso.

La natura del termine dei novanta giorni è amministrativa, per cui:

- il termine non è soggetto alla sospensione feriale (Cass. 28914/08),
- il ricorso notificato prima della sua formazione è inammissibile, in quanto difetta l'atto impugnabile, rappresentato dal silenzio-rifiuto (Cass. 6724/08 e Cass. 19639/10). In questo caso, qualora successivamente pervenga l'atto di diniego, il contribuente potrebbe notificare un ulteriore ricorso entro i consueti sessanta giorni dalla notifica del diniego espresso, e chiedere la riunione; alternativamente si potrebbe sostenere una tesi interpretativa dell'art. 24 del DLgs. 546/92, sull'integrazione dei motivi di ricorso, introducendo le contestazioni ai motivi enunciati nel diniego espresso.

Diversamente, ove il Comune opponga il diniego espresso decorsi i novanta giorni, per prudenza è bene impugnare entro i consueti sessanta giorni, sebbene il silenzio-rifiuto si sia già formato (sul punto si veda la sentenza della Cassazione 5723 del 23 marzo 2016, riguardante l'IVA, ma la logica riguarda tutti i tributi).

#### Esempio

Luca Bianchi è proprietario di un fabbricato a destinazione abitativa ubicato nel comune di XXX, acquistato il 10 marzo 2016 divenuto sua abitazione principale il 4 giugno 2016.

Egli ha però versato l'imposta relativa al 2016 per i 10 mesi di possesso applicando l'aliquota ordinaria, anziché applicare l'esenzione.



Ha quindi chiesto il rimborso dell'imposta pagata per il periodo giugno – dicembre 2016, presentando istanza il 14 febbraio 2017; il Comune di XXX ha risposto negativamente il 19 settembre 2018, eccependo la mancanza dei requisiti per applicare l'agevolazione.

Luca Bianchi intende contestare tale decisione: quali sono le modalità ed i termini da rispettare?

L'istanza di rimborso era stata presentata il 14 febbraio 2017, quindi il silenzio rifiuto si è formato il novantesimo giorno successivo (15 maggio 2017), attribuendo Luca Bianchi il diritto di presentare il ricorso avverso il silenzio rifiuto entro 5 anni da tale data (quindi entro il 14 maggio 2022). Però, poiché il Comune ha risposto con rifiuto esplicito, seppure tardivamente, il 19 settembre 2018, in base alla tesi sostenuta dalla Cassazione nella sentenza 5723/16, la scadenza entro cui occorre presentare tale ricorso è fissata al sessantesimo giorno successivo quest'ultima data, ossia il 17 novembre 2018.

# Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi*

*a cura di Massimiliano Franchin*

## **Precisazione del MEF sulle esenzioni Tosap per le società in house**

Il Ministero delle Finanze ha risposto all'interrogazione in Commissione VI precisando che alle società con capitale interamente pubblico che svolgono servizi pubblici per opere di manutenzione, spetta l'esenzione dal versamento della Tosap. Tale posizione del ministero trae fondamento dal fatto che l'articolo 49 del Dlgs 507/1993 prevede espressamente l'esenzione per le occupazioni realizzate dallo Stato e da Regioni, Province, Comuni e "loro consorzi". E la società in house può essere equiparata a un consorzio.

Il Mef ha ulteriormente ribadito che l'esenzione spetta anche per le occupazioni di spazi e aree pubbliche effettuate da un'impresa edile appaltatrice di lavori svolti per conto del Comune: tale occupazione è infatti come se fosse stata realizzata dallo stesso Ente. L'esenzione, secondo il Ministero, riguarda anche le società in house *"dovendosi, per tali intendersi quelle costituite da uno o più enti pubblici per l'esercizio di pubblici servizi, di cui esclusivamente i medesimi Enti possono essere soci, che statutariamente esplichino la propria attività prevalente in favore degli enti partecipanti"*.

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