

# Tregua fiscale estesa ai tributi locali

di Luigi Lovecchio (\*)

Il 2023 è iniziato con significative novità per i tributi comunali. La legge di conversione del D.L. n. 198/2022, c.d. Decreto "Milleproroghe", ha significativamente ampliato il *set* delle definizioni agevolate che può essere recepito a livello comunale, con apposite delibere regolamentari. In particolare, alla definizione delle liti pendenti, già mutuabile da parte dei Comuni, in forza della esplicita previsione nella Legge di bilancio 2023, si sono ora aggiunte la conciliazione agevolata, la rinuncia ai ricorsi per cassazione e la sanatoria delle rate omesse di istituti deflattivi precedenti. Allo scopo, occorre però una delibera da adottarsi entro il termine perentorio del 31 marzo 2023. Sempre in materia di tributi locali, si segnalano anche le risposte del Dipartimento delle Finanze ai quesiti proposti in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 26 gennaio 2023.

## 1. Premessa

L'esonero IMU relativo agli immobili merce resta condizionato alla presentazione della dichiarazione, anche nella disciplina *post* riforma della Legge di bilancio 2020. Le direttive di Arera in materia di prelievo sui rifiuti, quale quella in punto di termini di presentazione della dichiarazione TARI, incidono su materia che, in linea di principio, è rimessa alla potestà regolamentare dei Comuni, ma la loro inosservanza da parte degli enti locali espone questi ultimi alle sanzioni di legge. Queste le risposte del Dipartimento delle Finanze ai quesiti proposti in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 26 gennaio 2023. Sempre in materia di tributi locali, si segnalano infine le recenti modifiche della legge di conversione del D.L. n. 198/2022, c.d. Decreto "Milleproroghe", che consentono ai Comuni di recepire a livello locale una pluralità di definizioni agevolate, tra quelle previste nella Legge di bilancio 2023.

L'anno in corso è iniziato con significative **novità per i tributi comunali**.

Alcune sono di natura interpretativa, e sono rappresentate dalle predette risposte del MEF ai

quesiti proposti in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 26 gennaio 2023, altre di ordine legislativo, e hanno riguardato l'**estensione** della conciliazione agevolata, della rinuncia ai ricorsi per cassazione e della sanatoria delle rate omesse di precedenti **istituti deflattivi, alle entrate tributarie** comunali, previa apposita delibera regolamentare, che si aggiunge alla facoltà di recepire la definizione delle liti pendenti, già contenuta nel testo originario della Legge n. 197/2022.

Tra le criticità, si segnalano, quanto agli aspetti interpretativi, la difficile convivenza tra le pronunce di Cassazione, in materia di rapporti tra oneri dichiarativi e agevolazioni tributarie, e le regole IMU, che invece non contemplano l'efficacia costitutiva della dichiarazione, rispetto a queste ultime. A ciò si aggiunge l'irrisolto problema della validità della dichiarazione *ultra* tardiva (1) nel comparto dei tributi locali, anche ai fini della perimetrazione temporale del ravvedimento dell'illecito di omessa dichiarazione, in assenza di una previsione analoga a quella recata nell'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322/1998, valevole nel solo ambito dei tributi erariali.

(\*) Docente a contratto di Diritto tributario avanzato presso l'Università Roma Tre e Dottore commercialista in Bari.

(1) Cioè presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza.

Dal lato delle innovazioni legislative, occorre stabilire se e quali siano gli **ambiti di autonomia degli enti locali**, in materia di definizione agevolata, fermo restando il pieno diritto di scegliere a quali sanatorie aderire.

### 2. Dichiarazione IMU per gli immobili merce

Il primo quesito rivolto al Dipartimento delle Finanze aveva ad oggetto la portata dell'obbligo dichiarativo con riferimento agli immobili merce delle imprese di costruzioni. Il problema sollevato origina dalla normativa introdotta per effetto dell'art. 2, D.L. n. 102/2013, a mente della quale, ai fini dell'applicazione delle **esenzioni** ivi disposte, tra le quali vi è per l'appunto quella afferente agli **immobili merce delle imprese costruttrici**, occorre presentare la **dichiarazione tributaria** entro i termini stabiliti dalla legge, a pena di decadenza dai benefici. Al riguardo, si è formata una consolidata giurisprudenza di legittimità secondo cui, trattandosi di **condizione di carattere decadenziale**, l'omesso assolvimento della stessa comportava l'irrimediabile caducazione dell'esonero in esame, senza alcuna possibilità di sanatoria (2).

Con la revisione della disciplina IMU operata in forza della Legge n. 160/2019, **a decorrere dal 2020**, è stato previsto (3) l'**obbligo dichiarativo** "in ogni caso" con specifico riferimento all'esenzione degli immobili merce, tornata vigente dal 2022, dopo un biennio transitorio di applicazione dell'aliquota ridotta dello 0,1% (4), e degli alloggi sociali nonché all'assimilazione all'abitazione principale dell'unità in possesso degli appartenenti alla Forze Armate e degli altri soggetti puntualmente individuati nella legge. Non era stata tuttavia riproposta, in modo espresso, la **sanzione di decadenza dall'agevolazione**, nell'ipotesi dell'inottemperanza al predetto obbligo dichiarativo. Per questo motivo, in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 30 gennaio 2020, era stato chiesto al MEF se l'obbligo decadenziale, sempre afferente agli immobili merce, avrebbe potuto ritenersi superato dalla evoluzione legislativa, rappresentata dalla predetta revisione del tributo comunale. Il MEF ha risposto positivamente, proprio facendo leva sul fatto che la novella non collegava alla denuncia IMU alcuna esplicita sanzione di decadenza.

Dopo la risposta del MEF, vi è stato un ulteriore intervento della **Corte di cassazione** (5) che, seppur decidendo una vicenda afferente l'esenzione IMU degli immobili degli enti non commerciali, in relazione alla quale l'obbligo dichiarativo non è mai stato corredato da una sanzione decadenziale, afferma a chiare lettere che "il principio della decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è del resto un principio generale del diritto tributario (v. Cass. n. 21465 del 2020; Cass. n. 5190 del 2022), come pure lo è quello secondo cui le norme di esenzione, in quanto norme che fanno eccezione rispetto a principi generali, non sono applicabili in via analogica", concludendo nel senso della **non spettanza dell'esenzione** in oggetto in caso di **omissione della dichiarazione**.

Nel quesito odierno, pertanto, si è chiesto se il Dipartimento delle Finanze intendesse confermare la precedente risposta, a cospetto dei successivi pronunciamenti della giurisprudenza di vertice.

La nuova risposta del Dipartimento è stata negativa, nel segno, cioè, della discontinuità rispetto all'orientamento precedente, proprio in ragione del sopra ricordato orientamento del Massimo Consesso. E ciò, si badi, non solo con riferimento agli immobili merce, ma anche con riguardo alle altre ipotesi contemplate nel suddetto art. 1, comma 760, Legge n. 160/2019. Sebbene il mutamento di opinione del MEF appaia comprensibile, resta la profonda insoddisfazione degli operatori a fronte di interpretazioni giurisprudenziali con cui si "creano", nel vero senso del termine, condizioni decadenziali in alcun modo riconducibili alla volontà del legislatore.

Sul punto, occorre ricordare come, secondo il consolidato **indirizzo di legittimità**, la dichiarazione tributaria rappresenti una **dichiarazione di scienza**, in quanto tale rettificabile, nel rispetto dei termini e delle modalità stabilite dalla legge. Si ricorda, sul punto, l'importante arresto della sentenza n. 6665/2015 della Suprema Corte, secondo cui: "questa Corte ha ripetutamente affermato l'**emendabilità**, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò

(2) Si vedano in termini, tra le ultime, Cass. n. 5190/2022 e Cass. n. 1658/2023.

(3) Nell'art. 1, comma 760, Legge n. 160/2019.

(4) Ciò in ragione del fatto che occorreva assicurare una gra-

duale entrata a regime degli effetti, in termini di minore gettito, dell'abrogazione della TASI, anch'essa disposta a partire dal 2022.

(5) Cass. ord. n. 37385/2022.

per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.). Ciò in considerazione della natura della dichiarazione, che non si configura quale atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza o di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di **nuovi elementi di conoscenza e di valutazione** sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'*iter* procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria". E più oltre, in ordine alla **rettificabilità** della denuncia **in sede contenziosa**: "Il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, nonché il rispetto dei principi della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., comportano l'inapplicabilità in tale sede, di **decadenze** relative alla **sola fase amministrativa**. Oggetto del contenzioso giurisdizionale instaurato è l'assoggettamento del contribuente ad oneri contributivi che il medesimo assume diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Di talché in tale sede, laddove ci si opponga ad un atto impositivo emesso sulla base di dati forniti dal contribuente, non si verte in tema di 'dichiarazione integrativa' *ex art. 2 cit.*, o di richiesta di rimborso *ex art. 38 cit.*, bensì in ordine alla fondatezza della pretesa tributaria, alla luce degli elementi addotti dalle parti, nel rispetto dei relativi oneri probatori. In tal senso va quindi riconosciuta la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine di cui all'art. 2 cit."

In parallelo con tale orientamento garantista, si è tuttavia consolidata una altrettanto consolidata costruzione giurisprudenziale in ordine al **contenuto complesso della dichiarazione tributaria**. Non è infrequente, infatti, che il contribuente estrinsechi con la compilazione del modulo anche la scelta di determinati **regimi opzionali**. Gli esempi possono essere molteplici. Si pensi, nell'ambito dei tributi erariali, all'opzione per la cedolare secca sulle locazioni abitative, relativa a locazioni turistiche di durata inferiore a 30 giorni, che si esprime con la compilazione della dichiarazione dei redditi. Alla scel-

ta della tassazione ordinaria, se più favorevole, in presenza di plusvalenze da cessione di aree edificabili o ancora alla rateazione in cinque esercizi delle plusvalenze conseguite nell'esercizio di impresa. Oppure all'applicazione di uno dei vari *bonus* edilizi introdotti negli ultimi anni (6).

In casi come questi, la giurisprudenza di legittimità (7) ha affermato il principio secondo cui il **modello dichiarativo, in parte qua, ha valore di atto negoziale**, in quanto tale tendenzialmente **irretrattabile**, se non entro gli angusti termini della dichiarazione sostitutiva, da presentarsi entro 90 giorni dalla scadenza di legge, *ex art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998*, oppure in caso di errore facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria, sulla base dei dati in suo possesso.

Proprio per ovviare alla eccessiva rigidità di tale assetto interpretativo si è provveduto a introdurre l'istituto della **remissione in bonis**, di cui all'art. 2, D.L. n. 16/2012, limitato però ai soli tributi erariali.

L'orientamento di Cassazione, peraltro, è andato nel tempo ad allargare oltre misura i confini della parte dichiarativa avente natura negoziale, anche in casi in cui, in realtà, il *bonus* fiscale non prevede un obbligo di denuncia, a pena di decadenza, come accade ad esempio per il riporto delle perdite d'esercizio. Senza contare che una omessa indicazione, di per sé, non è sintomatica di alcuna scelta da parte del soggetto passivo poiché si traduce in una mera dimenticanza.

Le considerazioni sopra esposte manifestano ancor più la loro criticità nel contesto di un tributo come l'**IMU**, caratterizzato dalla regola di carattere generale a mente della quale la **denuncia** non ha **mai valenza costitutiva** della spettanza di una agevolazione. A riprova di quanto affermato, è sufficiente richiamare proprio la disposizione di cui al sopra citato art. 2, D.L. n. 102/2013, che ha dovuto imporre una **esplicita sanzione decadenziale**, limitata però ai **casi di esenzione espressamente contemplati** nella medesima previsione di legge, così chiaramente affermandone la natura di eccezione alla regola.

In sintesi, sembra corretto affermare che, contrariamente a quanto dedotto dalla Corte di cassazione, nell'ordinamento tributario, e a maggior ragione nell'**IMU**, la sanzione della decadenza da una agevolazione, in ipotesi di violazione dell'adempimento della denuncia, trova

(6) 110% o *bonus* facciate o altro.

(7) Cass. n. 18180/2015; Cass. n. 1427/2013.

ingresso solo a fronte di una **chiara previsione legislativa** in tal senso.

La risposta del MEF lascia in ombra, peraltro, il tema del **possibile rimedio** all'eventuale omissione del contribuente attraverso la **dichiarazione integrativa a favore**, assumendo che, in materia di scelta di applicazione delle agevolazioni, non è di aiuto neppure il ravvedimento, *ex art. 13, D.Lgs. n. 472/1997*, che è ammissibile solo in presenza di violazioni di obblighi tributari. Sul punto, vale ricordare come, nel contesto dei **tributi locali**, non sia ravvisabile alcuna disposizione analoga a quella dettata con l'art. 2, D.P.R. n. 322/1998, secondo cui le dichiarazioni presentate dopo 90 giorni dalla scadenza si considerano comunque omesse, anche se costituiscono titolo per il recupero delle imposte dichiarate. Per questo stesso motivo, si è dell'avviso che anche in sede di ravvedimento non sia corretto ritenere che l'arco temporale massimo entro cui regolarizzare l'omessa dichiarazione sia rappresentato dai 90 giorni successivi alla scadenza, dovendosi invece applicare le regole temporali ordinarie, vevoli per la generalità delle violazioni.

Dando per scontata la risposta negativa della giurisprudenza di vertice, sempre in virtù di principi generali dall'origine, per vero, oscura, si è dell'avviso che vi sia spazio per una diversa conclusione, proprio in ragione della su evidenziata specificità dei tributi comunali.

### 3. Direttiva Arera e dichiarazione TARI

L'altra risposta del MEF ha riguardato l'**effettiva precettività** della **delibera Arera n. 15/2022**, in materia di **gestione del prelievo sui rifiuti**, soprattutto nella parte in cui si prevede che il termine di presentazione della **denuncia TARI** sia stabilito a **90 giorni dall'inizio occupazione** oppure dalla data dell'evento che ne abbia determinato la **cessazione** o la **variazione**. Il quesito involgeva in realtà la delicata tematica dei rapporti tra i poteri regolamentari dei Comuni in materia di entrate proprie e le prerogative dell'Autorità di regolazione sui rifiuti (Arera). Vale al riguardo ricordare che, ai sensi dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, i Comuni possono disciplinare tutti gli aspetti delle entrate proprie, anche tributarie, con le sole eccezioni della fattispecie imponibile, dell'aliquota massima e dei soggetti passivi. Ciononostante, da quando ad Arera sono state attribuite competenze in materia di gestione dei rifiuti, si è assistito ad interventi deliberativi, talvolta, fortemente inva-

sivi delle prerogative comunali, sino a giungere a regolamentazioni di dettaglio che dovrebbero invece essere rimesse all'autonomia degli enti di governo *sub* statali.

L'ultima misura contestata è per l'appunto rappresentata dalla delibera n. 15/2022 di Arera in cui si è stabilito il **nuovo termine di 90 giorni** per la presentazione delle denunce TARI, **in luogo del termine di legge ordinario del 30 giugno dell'anno successivo**. E non è tutto, poiché si è tra l'altro disposto quali sono le regole di rateazione dei pagamenti del tributo annuale, l'obbligo di prevedere dilazioni ulteriori per determinate fattispecie (soggetti con *bonus* sociale ed elevati incrementi di tariffe) nonché addirittura il saggio di interesse da applicare.

La domanda rivolta al MEF, da un lato, segnalava la **difformità** della determinazione dell'Autorità di regolazione dei rifiuti rispetto al **dettato di legge**, dall'altro, poneva il problema di quali fossero le conseguenze dell'eventuale "inadempimento" del Comune rispetto alle indicazioni dell'Autorità.

Il Dipartimento non poteva ovviamente aprire un conflitto istituzionale e ha fornito una risposta "neutra". Si è in particolare ricordato che, nella materia degli **adempimenti**, la **potestà regolamentare dei Comuni** è stata più volte riconosciuta dallo stesso Ministero delle Finanze (8). I Comuni possono dunque disciplinare le **scadenze dichiarative**. Viene inoltre segnalato che **Arera ha poteri sanzionatori** nei confronti dei soggetti che non si adeguano alle direttive impartite. Su tale questione, tuttavia, il Dipartimento dichiara di non avere alcuna competenza. Va da sé, peraltro, che se si dovesse rivelare infondata la prescrizione Arera non vi sarebbe base giuridica per comminare la sanzione.

Da ultimo, il MEF osserva che, qualora il Comune abbia deliberato la riduzione del termine di presentazione della denuncia a 90 giorni, nei confronti del contribuente inadempiente si rendono comunque applicabili le sanzioni di legge. È chiaro, d'altro canto, che se il Comune non si adegua ad Arera, nessuna sanzione può essere comminata al contribuente che si attiene alle prescrizioni locali. Quanto al trattamento sanzionatorio, si potrebbe sostenere che, in caso di trasmissione tardiva della denuncia, la stessa abbia valenza di ravvedimento, con conseguente diritto alle sanzioni ridotte. Qualora il ritardo non abbia determinato conseguenze sulla riscossione del tributo, al più, risulterebbe irrogabile la sanzione fissa di 50 euro, riducibile in ragione dell'entità del ritardo.

(8) Risoluzione n. 2/DF/2019.

#### 4. Possibilità delle sanatorie locali

La legge di conversione del D.L. “Milleproroghe” (9) ha significativamente ampliato il *set* delle **definizioni agevolate** che può essere recepito a livello comunale, con apposite **delibere regolamentari**.

In particolare, alla **definizione delle liti pendenti**, già mutuabile da parte dei Comuni, in forza dell’art. 1, comma 205, Legge n. 197/2022, si sono ora aggiunte la **conciliazione agevolata**, la rinuncia ai **ricorsi per cassazione** e la **sanatoria delle rate omesse** di istituti deflattivi precedenti. Allo scopo, occorre per l’appunto una delibera da adottarsi entro il termine perentorio del 31 marzo 2023.

Trattandosi di previsioni *lato sensu* di tipo condonistico, è evidente che le stesse non sono, in linea di principio, manovrabili dalle delibere comunali, essendo rette dalla riserva di legge. Appare comunque certo, ad avviso di chi scrive, che le amministrazioni locali non sono in alcun modo obbligate ad effettuare una scelta del tipo *all in, all out*. Non è detto, in altri termini, che il Comune debba decidere se recepire tutte le definizioni agevolate consentite dalla normativa di riferimento o nessuna di esse. L’ente ben potrà scegliere, a sua discrezione, non solo se, ma anche a quali sanatorie aderire. Una diversa lettura risulterebbe palesemente irragionevole. È in-

vece assai dubbia la possibilità di variare la disciplina statale, se non limitatamente ad aspetti applicativi marginali, quali ad esempio le scadenze delle rate o l’ammissibilità del pagamento tramite compensazione in F24. Non sembra pertanto possibile introdurre le definizioni, limitandone ad esempio l’applicazione solo a determinate fattispecie (10). Deve trattarsi pertanto di delibere regolamentari rispettose dei criteri di generalità che informano il modello legislativo statale.

La norma si rivolge alle **controversie** afferenti al Comune o suoi **enti strumentali**, riferendosi tale formulazione sia alle **società private**, iscritte nell’albo dei soggetti abilitati tenuto presso il Ministero delle Finanze, affidatarie del servizio di gestione delle entrate locali, sia a eventuali **società in house**, costituite dal Comune.

Potrebbe indurre qualche perplessità il riferimento alle controversie anche con riguardo alla **sanatoria delle rate omesse** di istituti deflattivi precedenti, posto che quest’ultima è relativa anche a fattispecie in cui una controversia è esclusa in radice (11). Si ritiene tuttavia che si tratti di una imperfezione lessicale che, a fronte del chiaro richiamo legislativo, non possa mettere in dubbio l’applicabilità all’istituto definitorio statale nella sua interezza.

(9) D.L. n. 198/2022.

(10) Ad esempio, con riferimento alla definizione delle liti pendenti, escludendone l’operatività per le controversie in ma-

teria di tassa rifiuti.

(11) Si pensi alle ipotesi dell’accertamento con adesione e dell’acquiescenza.