

DOMANDE SUI TRIBUTI LOCALI

1. Domanda: Imu

La Corte di cassazione con sentenza 2901/2017 ha sostenuto che gli effetti dell'attribuzione della qualifica di edificabilità decorrono dal primo gennaio dell'anno successivo a quello di adozione dello strumento urbanistico generale. Tanto, in ragione del fatto che l'articolo 5, Dlgs 504/92, individua come base imponibile il valore di mercato esistente al primo gennaio di ciascun anno. Pertanto, se il Prg è stato adottato ad esempio nel corso del 2018, poiché al primo gennaio 2018 l'area non era considerata edificabile, non potrebbe applicarsi il suddetto criterio di determinazione della base imponibile e pertanto la stessa sarà considerata edificabile solo a partire dal 2019. Si asserisce altresì che l'Ici (e quindi l'Imu) non sarebbe un'imposta frazionabile ad anno salve le eccezioni tassativamente previste nella legge. Poiché una simile affermazione contrasta tra l'altro con le istruzioni ministeriali alla compilazione del modello di dichiarazione Imu, si chiede di sapere se le stesse devono ritenersi revocate in ragione del suddetto pronunciamento della Suprema corte.

Risposta:

Non si ritiene che le istruzioni ministeriali per la compilazione della dichiarazione IMU siano in contrasto con la sentenza della Corte di Cassazione n. 2901 del 2017.

L'art. 5, comma 5, del D. Lgs. n. 504 del 1992 prevede che “Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche”.

Ad avviso dei redattori della richiamata sentenza, il Legislatore, adottando tale criterio specifico per la determinazione della base imponibile del tributo, ha ritenuto di non dover applicare il principio della frazionabilità dello stesso.

Ciò premesso, si fa presente che le istruzioni ministeriali alla compilazione del modello di dichiarazione IMU nel punto 2.2, dedicato al “VALORE DELLE AREE FABBRICABILI”, appaiono in linea con il comma 5 dell'art. 5 del D. Lgs. n. 504 del 1992, in quanto non affermano il principio di frazionabilità dell'imposta relativa ad un anno, ma si limitano a riprendere il contenuto della disposizione in argomento.

Le istruzioni IMU non ostano, quindi, a una compilazione del modello che sia coerente con l'interpretazione affermata dalla Corte di Cassazione.

2. Domande: Imposta di pubblicità

Con riferimento all'articolo 1, comma 919 della legge 145/2018, il quale prevede che *"a decorrere dal 1° gennaio 2019, le tariffe e i diritti di cui al capo I del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, possono essere aumentati dagli enti locali fino al 50 per cento per le superfici superiori al metro quadrato e le frazioni di esso si arrotondano a mezzo metro quadrato"*, si chiede:

- se per il diritto sulle pubbliche affissioni possa essere disposto l'aumento per le superfici superiori al mq. In tal senso, e per l'analoga disposizione recata dall'articolo 11 del Dlgs 449/1997, si è espresso il ministero delle Finanze con circolare 1/2001;
- conferma che l'aumento del 50% delle tariffe base possa essere disposto anche per la pubblicità che non viene quantificata al metro quadro, come ad esempio, la pubblicità varia di cui all'articolo 15, commi dal 2 al 5, del Dlgs 507/1993.

Risposta:

Con riferimento al primo quesito si fa presente che gli aumenti tariffari, introdotti a partire dal 1° gennaio 2019, sono senz'altro applicabili anche al diritto sulle pubbliche affissioni, come espressamente previsto dalla disposizione in commento.

Per cui, il limite del metro quadrato deve essere preso in considerazione anche per il diritto sulle pubbliche affissioni. La circostanza che la relativa tariffa non è parametrata, come quella dell'imposta sulla pubblicità, al metro quadrato di superficie espositiva, ma al "foglio di dimensione fino a cm.70 x 100", ai sensi dell'art. 19, comma 2, del D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, richiede solo di effettuare la conversione della misura dei fogli di cui si compone il manifesto in metri quadrati, corrispondente a 0,7 metri quadrati.

Tale equivalenza è stata indicata nella circolare n. 1/FL del 5 febbraio 2001, richiamata nel quesito.

Per quanto concerne le fattispecie pubblicitarie per le quali non è previsto il riferimento al limite dimensionale del metro quadrato, invece, non si può applicare la maggiorazione introdotta dalla legge di bilancio per il 2019, in virtù del chiaro riferimento alle *"superfici superiori al metro quadrato"*.

A questo proposito, si richiamano le fattispecie disciplinate nell'art. 15 del D. Lgs. n. 507 del 1993 relativo alla pubblicità varia, il quale stabilisce che per la pubblicità effettuata:

da aeromobili mediante scritte, striscioni, disegni fumogeni, lancio di oggetti o manifestini e per quella eseguita con palloni frenati e simili l'imposta si calcola *"per ogni giorno o frazione"*;

mediante distribuzione, anche con veicoli, di manifestini o di altro materiale pubblicitario, oppure mediante persone circolanti con cartelli o altri mezzi pubblicitari, l'imposta è dovuta *"per ciascuna persona impiegata nella distribuzione od effettuazione e per ogni giorno o frazione, indipendentemente dalla misura dei mezzi pubblicitari o dalla quantità di materiale distribuito"*;

a mezzo di apparecchi amplificatori e simili, la tariffa dell'imposta dovuta per ciascun punto di pubblicità e per ciascun giorno o frazione.

Domanda

Il comma 917 della legge di bilancio 2019 consente ai Comuni che hanno aumentato le tariffe Icp e affissioni di rimborsare la maggiorazione in forma rateale entro cinque anni dalla data in cui la richiesta del contribuente è divenuta definitiva. Cosa si intende per richiesta "definitiva"?

Risposta:

Per quanto riguarda l'istanza diretta a richiedere i rimborsi delle maggiorazioni indebitamente versate dall'anno 2013 all'anno 2018, la stessa deve essere presentata entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione, a norma dell'art. 1, comma 164 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Nel caso in cui il comune concordi con la richiesta di rimborso presentata dal contribuente, la stessa può ritenersi definitiva e quindi il comune provvede, sempre a norma del comma 164, al rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza, oppure in forma rateale entro 5 anni, come previsto dal comma 917 dell'art. 1 della legge n. 145 del 2018.

Se, invece, l'ente locale esprime parere negativo alla richiesta di rimborso, occorre distinguere due fattispecie. In caso di rifiuto espresso, il contribuente, a norma dell'art. 19, comma 1, lett. g) del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, può impugnare tale atto entro 60 giorni.

Per la definitività del diritto al rimborso, pertanto, occorre attendere il passaggio in giudicato della sentenza.

In caso di rifiuto tacito, invece, il contribuente può procedere all'impugnativa, sempre a norma del citato art. 19, comma 1, lettera g) del D. Lgs. n. 546 del 1992, dopo il novantesimo giorno dalla presentazione dell'istanza e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto, come disposto dall'art. 21, comma 2, del medesimo D. Lgs. n. 546 del 1992.

Anche in questo caso il diritto alla restituzione diviene definitivo con il passaggio in giudicato della sentenza.

Domanda

Relativamente ai Comuni che nel corso degli anni hanno aumentato le tariffe base dell'Icp, si chiede con quali modalità devono effettuare l'attività di accertamento per le annualità pregresse (2013-2018), in particolare se gli avvisi per omesso pagamento Icp possono già riportare le tariffe base del 2001, in maniera tale da liquidare il recupero dovuto con le corrette tariffe anche se non conformi alle delibere già adottate.

Risposta:

L'attività di accertamento per gli anni dal 2013 al 2018, tesa al recupero degli omessi versamenti, deve essere effettuata tenendo conto di quanto sancito dalla Corte Costituzionale nella sentenza 10 gennaio 2018, n. 15, con la conseguenza che, a partire dall'anno 2013, non devono essere applicate le maggiorazioni di cui all'art. 11, comma 10 della legge n. 449 del 1997.

Quanto al richiamo "*alle tariffe base del 2001*", il quesito sembrerebbe riferirsi al D.P.C.M. 16 febbraio 2001 con il quale è stata rideterminata, con decorrenza dal 1° marzo 2001, unicamente la tariffa per la pubblicità ordinaria di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 507 del 1993. Detta tariffa non si applicava automaticamente ma doveva essere oggetto di un apposito recepimento da parte dei comuni.

Pertanto, ai fini dell'accertamento per le annualità pregresse, si deve tenere conto delle tariffe deliberate e applicabili in ciascun comune per gli anni oggetto di accertamento, senza tenere conto della maggiorazione di cui all'art. 11, comma 10, della legge n. 449 del 1997.

3. Domande: Tari

Si chiede se per gli enti che adottano la tariffa corrispettiva di cui all'articolo 1, comma 668, della legge 147/2013, continua ad applicarsi il tributo provinciale di cui all'articolo 19 del Dlgs 504/1992, da applicarsi nella percentuale deliberata dalla provincia sul totale della tariffa corrispettiva dovuta dall'utente. Sul punto, si rammenta che la Corte di cassazione, Sezioni unite, sentenza 17113 dell'11 luglio 2017, ha ritenuto che le controversie che attengono il tributo provinciale, anche se applicate come maggiorazione della Tia 2 - entrata di natura corrispettiva, così come chiarito dall'articolo 14, comma 33 del DI n. 78/2010 – rimangono di competenza del giudice tributario. La Suprema corte precisa che "*Né è idonea a snaturarne la natura di tributo il mero collegamento quantitativo e percentuale con la TIA2 che, ancorché abbia natura privatistica non comporta la modifica della natura della relativa addizionale regionale, fungendo solo da parametro per la quantificazione di tale prestazioni che ha natura di tributo a favore delle Province*". Coerentemente con tale principio di diritto, si dovrebbe ritenere che il tributo provinciale in questione continua ad applicarsi anche alla Tari corrispettivo di cui al comma 668 citato. Si chiede conferma dell'interpretazione proposta.

Risposta:

Come affermato dalla sentenza della Corte di Cassazione indicata nel quesito, il tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene ambientale (TEFA) rappresenta il sistema di reperimento della provvista necessaria alle province per "*l'esercizio di utilità generale di funzioni di interesse pubblico*".

Pertanto, l'applicazione del TEFA prescinde da un suo collegamento a un tributo oppure a un corrispettivo.

D'altronde, una conferma di tale conclusione si ricava dalla stessa sentenza, laddove in riferimento alla TIA2 si afferma, come già riportato nel quesito, che "*non è idonea a*

snaturarne la natura di tributo il mero collegamento quantitativo e percentuale con la TIA2 che, ancorché abbia natura privatistica, non comporta la modifica della natura” del TEFA, “fungendo solo da parametro per la quantificazione di tale prestazione che ha natura di tributo a favore delle Province”.

Si deve anche rilevare che se l'applicazione del TEFA dipendesse dal tipo di prelievo deliberato dall'ente locale, si verificherebbe non solo un'ingiustificata disparità di trattamento tra i contribuenti assoggettati alla TARI-tributo e gli utenti soggetti alla TARI-corrispettivo, ma anche una diversa possibilità da parte delle province di svolgere un servizio, che sarebbe compromesso per carenza di risorse disponibili nel caso in cui i comuni avessero optato per il regime corrispettivo.

Domanda.

Per i Comuni che adottano la tariffa corrispettiva di cui all'articolo 1, comma 668, della legge 147/2013, si pone il problema delle quote inesigibili accertate in via definitiva con riferimento alla Tari tributo. In particolare, si chiede se le quote inesigibili accertate in via definitiva, ovvero dopo che siano trascorsi sei mesi dalla notifica dell'ingiunzione di pagamento o della cartella, possano essere imputate, come componente di costo, al piano economico finanziario della Tari corrispettivo, similmente a quanto previsto per gli inesigibili Tia 1, Tia 2 e Tares dall'articolo 1, comma 654-bis, della legge 147/2013. Si precisa che la mancata imputazione di tali costi nel Pef Tari corrispettivo determina un maggior onere per il bilancio comunale, nella misura in cui gli accantonamenti variamente previsti siano inferiori alle quote accertate come inesigibili, oltre che una probabile violazione dell'articolo 1, comma 654, della legge 147/2013, norma questa che impone di garantire, con le entrate Tari, la copertura integrale dei costi.

Risposta:

Non si ravvisano impedimenti all'inserimento dei crediti inesigibili nel caso di passaggio dalla TARI-tributo alla TARI-corrispettivo.

Al riguardo, occorre innanzitutto premettere che la questione non si può inquadrare nel comma 654-bis dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, poiché detta disposizione ha previsto che *“tra le componenti di costo vanno considerati anche gli eventuali mancati ricavi relativi a crediti risultati inesigibili con riferimento alla tariffa di igiene ambientale, alla tariffa integrata ambientale, nonché al tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES)”*. La norma infatti consente di inserire nel piano finanziario della TARI costi che non sono riferibili alla TARI stessa, poiché riguardano annualità pregresse in cui erano vigenti la TIA1, la TIA2 e la TARES.

Con questa previsione è stato superato il parere contenuto nella delibera n. 73/2015/PAR del 2015 della Corte dei Conti, nella quale la Sezione regionale di controllo per la Toscana, dopo aver evidenziato la diversità formale e sostanziale della disciplina relativa alla TIA1 e alla TARI, aveva risposto negativamente al quesito se *“in generale, sia legittimo inserire nel piano finanziario TARI accantonamenti e perdite su crediti afferenti ad una forma di prelievo soppressa con l. n. 147/2013”*. La risposta della Sezione si poggiava su considerazioni

attinenti al principio di integrale recupero dei costi e, in particolare, sulla circostanza che ciascuna tariffa *“deve essere costruita in modo da bastare a sé stessa, e non nascere già gravata da oneri pregressi (relativi a crediti non incassati, originati da tributi risalenti e ormai soppressi), che avrebbero dovuto trovare idonea copertura nel quadro dei rispettivi regimi normativi, attraverso adeguati accantonamenti o maggiori previsioni di entrata”*.

La Corte non ha messo quindi in discussione il principio secondo cui quando i crediti inesigibili sono riconducibili allo stesso regime di prelievo questi possono essere inclusi tra i costi da coprire con la TARI negli anni successivi, né detto principio è stato sconfessato dal citato comma 654-*bis*.

Nella stessa ottica va inquadrata la più specifica problematica posta nel quesito, poiché si ritiene che anche i crediti inesigibili insorti in vigenza della TARI-tributo possano essere inseriti nella TARI-corrispettivo. Le due entrate infatti rappresentano le diverse modalità in cui la TARI può essere declinata, per cui non si verifica alcuna soluzione di continuità fra le stesse, come invece avverrebbe nel caso di soppressione di un previgente prelievo sui rifiuti, ipotesi oggetto del parere della Corte dei Conti della Toscana e del comma 654-*bis* in esame.

A conferma di ciò, si può aggiungere che il piano economico finanziario della TARI-corrispettivo, così come quello della TARI-tributo, è governato dalle stesse regole contenute nel D.P.R. n. 158 del 1999, per cui i costi del servizio di gestione dei rifiuti da inserire nel piano finanziario sono i medesimi sia che ad essi si faccia fronte con un prelievo di carattere tributario, sia con una tariffa di natura corrispettiva.

DOMANDE SUL PROCESSO TRIBUTARIO

1. DOMANDA: PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

La facoltà di attestare la conformità all'originale delle sentenze e degli altri documenti risultanti dal fascicolo telematico spetta anche al difensore del contribuente e in esenzione da imposta?

Risposta

Le nuove disposizioni contenute nell'articolo 25-bis del decreto legislativo n. 546/92, prevedono in capo ai difensori il potere di attestazione di conformità delle copie degli atti e documenti in loro possesso in originale o in copia conforme ovvero estratti dal fascicolo processuale telematico. L'estrazione di copie e la successiva attestazione di cui sopra avviene in esenzione dal pagamento dei diritti di copia. Tale potere è mutuato dalla disciplina dei processi telematici civile e amministrativo ed è attribuito ai difensori di tutte le parti processuali. Ciò è confermato dal testo letterale della norma e dalla relazione che analizza l'impatto della nuova normativa sulla attuale regolamentazione (AIR). Peraltro, la disposizione contenuta nel comma 4 del citato articolo 25-bis non può che riferirsi anche ai difensori del contribuente; dal momento che gli uffici tributari, difesi dai propri dipendenti o da un professionista, fruivano già dell'esenzione dal pagamento di tali diritti, ai sensi dell'art. 263 del testo unico sulle spese di giustizia di cui al Dpr n. 115/2002.

2. DOMANDA: SPESE DI LITE. RIMBORSO DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

In caso di accoglimento del ricorso e/o dell'appello del contribuente, se il giudice tributario dispone la compensazione delle spese di lite, l'ente impositore è tenuto a riconoscere e liquidare al contribuente la meta del contributo unificato da questi sostenuto?

Risposta

L'art. 13 del testo unico sulle spese di giustizia di cui al Dpr n. 115 del 2002, prevede criteri diversi per la quantificazione del contributo unificato dovuto nei processi civile, amministrativo e tributario.

In particolare, nel processo tributario il comma 6-quater del citato articolo 13 individua gli importi dovuti in base a diversi scaglioni di valore delle liti. Inoltre, con riferimento al processo tributario, il comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, prevede che "*Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste*". Un'ulteriore disposizione specifica per il processo tributario, è stata introdotta dall'art. 1, comma 598, della legge n. 147/2013,

in base al quale il valore della lite è determinato "*per ciascun atto impugnato anche in appello*".

Sul piano sanzionatorio, il comma 3-bis dell'art. 13 del Dpr n.115/2002, stabilisce che, ove il difensore non indichi "*il proprio indirizzo di posta elettronica certificata ai sensi dell'articolo 16, comma 1-bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero qualora la parte ometta di indicare il codice fiscale nell'atto introduttivo del giudizio o, per il processo tributario, nel ricorso il contributo unificato è aumentato della metà*".

Le predette disposizioni evidenziano la presenza di una specifica disciplina per il processo tributario all'interno della quale non possono trovare applicazione, neanche in via analogica, le specifiche disposizioni previste per i processi civile e amministrativo.

Si ricorda che nel processo amministrativo trova applicazione il comma 6-bis dell'art.13 del Dpr n. 115/2002, secondo il quale - in caso di compensazione delle spese di giudizio - quest'ultime, incluso il contributo unificato, sono poste a carico della parte soccombente. Tale disposizione non risulta applicabile al processo tributario, dal momento che non è prevista una specifica norma di rinvio nella disciplina del contributo unificato tributario.

In tal senso, anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha affermato la natura di obbligazione *ex lege* del contributo unificato tributario gravante sulla sola parte soccombente, soltanto nel caso di espressa sua condanna alle spese del giudizio nelle statuizioni della sentenza (Cass. n. 2691/2016; Cass. n. 23830/2015).

In definitiva, nel rito tributario la restituzione del contributo unificato a carico di una parte processuale avviene solo nel caso di condanna alle spese di giudizio dell'altra parte.

Ne consegue, quindi, che nel caso in cui il giudice disponga la compensazione delle spese del giudizio, ivi compreso il contributo unificato, quest'ultimo resta interamente a carico della parte che lo ha sostenuto.