

Cassazione civile sez. trib., 21/12/2024, n.33752

Fatto

FATTI DI CAUSA

1. La parte contribuente, una società che svolge attività di edificazione e vendita di immobili, proponeva ricorso avverso un avviso di accertamento riguardante l'IMU relativo all'anno d'imposta 2015 emesso dal Comune di Salerno, lamentando per un verso che tale avviso avrebbe ad oggetto immobili che costituiscono c.d. beni merce in quanto realizzati dalla stessa società e che come tali, ai sensi dell'art. 2 del D.L. n. 102 del 2013, a partire dal primo gennaio 2014, sono esenti dall'imposta fintanto che permanga la destinazione alla vendita e sempre che gli immobili non vengano locati e per un altro verso che l'omessa dichiarazione IMU sarebbe irrilevante non essendo intervenute variazioni rispetto alla dichiarazione originaria; la Commissione Tributaria Provinciale respingeva il ricorso della parte contribuente ma veniva riformata dalla decisione della Regionale che accoglieva l'appello della società, affermando che la disciplina introdotta con legge 160/2019 rappresenta norma di interpretazione autentica con efficacia retroattiva con riferimento alla natura-funzione della dichiarazione.

Il Comune di Salerno propone ricorso affidato ad un unico motivo di impugnazione; la società replica con controricorso.

Diritto

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., l'amministrazione locale denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del D.L. n. 102 del 2013, come convertito in legge 124/2013, in combinato disposto con l'art. 1, comma 769, della legge n. 160 del 2019 (c.d. legge di Bilancio 2020); per avere i giudici territoriali riconosciuto la natura di interpretazione autentica alla legge 160/2019 pur in assenza della necessaria auto-qualificazione ovvero di indicatori obiettivi da cui inferire la predicata struttura della fattispecie normativa. Si aggiunge che la legge citata non ha abrogato l'obbligo di presentazione della denuncia ai fini dell'esenzione dall'imposta, ribadendo invece all'art. 1, comma 769, che i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni e stabilendo che la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verifichino modificazioni dei dati e degli elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

Mentre l'art. 2 del D.L. 31 agosto 2013, n. 102, prevede che a decorrere dal primo gennaio 2014 sono esenti dall'IMU i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati. Si obietta, infine, che la società non aveva presentato la denuncia annuale per attestare il possesso dei requisiti per

fruire dell'esonenzione dall'imposta, come dimostrato dalle medesime difese svolte in primo grado dalla societ  sulla ritenuta irrilevanza e non necessit  della previa denuncia.

2. Il motivo di impugnazione   fondato.

2.1. Secondo il comma 2 dell'art. 2 (altre disposizioni in materia di IMU) del D.L. 31 agosto 2013, n. 102 (Disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalit  immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonch  di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici) a decorrere dal 10 gennaio 2014 sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati; mentre secondo l'art. 5-bis dell'art. 2 ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica.

2.2. Nel caso di specie la parte contribuente non ha presentato la dichiarazione prevista dal citato art. 5-bis attestante il possesso dei requisiti per godere dell'esonenzione dell'imposta, n  pu  ritenersi che l'omessa dichiarazione IMU sarebbe irrilevante non essendo intervenute variazioni rispetto alla dichiarazione originaria.

2.3. Secondo questa Corte tale dichiarazione   un requisito imprescindibile per godere dell'esonenzione: il D.L. n. 102 del 2013, art. 2, prevede l'esonenzione dall'imposta municipale per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati. Ai sensi del comma 5-bis dello stesso articolo ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione.

• Dalla lettura della disposizione normativa sopra indicata emerge che condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto,   l'obbligo dichiarativo. Si tratta di un preciso e specifico onere formale, espressamente previsto a pena di decadenza, che non pu  sostituito da altre forme di denunce o superato dalla circostanza che il Comune fosse a conoscenza aliunde dei fatti che comportano l'esonenzione dal pagamento dell'imposta, circostanza, questa, neppure dedotta dalla contribuente (Cass. n. 5190/2022).

2.4. L'omessa presentazione della dichiarazione comporta quindi la non spettanza del beneficio (Cass. n. 21465 del 2020). Il principio della decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge   del resto un principio generale del diritto tributario. Sulla scorta del consolidato orientamento di questa Corte, in base al quale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione e non sono

suscettibili di interpretazione analogica o estensiva (cfr. Cass. n. 12852/2021, 32635/2019, 695/2015, 12495/2014; conf. Cass. nn. 1547/2017 in motiv, n. 4333/2016 in motiv.), la specifica indicazione normativa, che subordina il riconoscimento dell'esenzione alla presentazione della dichiarazione, impedisce quindi di considerare equivalente qualsiasi altro adempimento e altresì di ritenere superflua la dichiarazione, pur se il Comune, quale ente che rilascia il permesso di costruire, è a conoscenza sin dall'origine dell'edificazione dei fabbricati.

2.5. Nel caso di specie, in definitiva, la circostanza che per le imprese costruttrici di immobili sia stata introdotta (a fini Imu) una particolare forma di esenzione a decorrere dal gennaio 2014, non esclude che in assenza di diversa previsione legislativa volta ad attribuire efficacia scriminante allo jus superveniens la permanente debenza del tributo (Ici), e delle relative sanzioni, in relazione ai pregressi periodi di piena vigenza dell'imposta (Cass. n. 8555 del 2016).

3. La legge 27 dicembre 2019 n. 160, all'art. 1, comma 751, prevede, fino al 2021, per i cd. beni merce, che non siano locati, l'applicazione dell'aliquota di base pari allo 0,1 per cento, consentendo ai Comuni di aumentarla fino allo 0,25 per cento o diminuirla fino all'azzeramento, ed a decorrere dal 1° gennaio 2022, la norma, per i medesimi fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permane tale destinazione e non siano in ogni caso locati, prevede invece l'esenzione dall'IMU.

3.1 La norma sopra citata non specifica se la dichiarazione IMU debba comunque essere presentata a pena di decadenza dal beneficio, come invece previsto dall'articolo 2, comma 5-bis, del D.L. n. 102/2013 (Ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono apportate al predetto modello le modifiche eventualmente necessarie per l'applicazione del presente comma).

3.2 Questa Corte ha tuttavia recentemente chiarito, con le ordinanze n. 5191/2022 e n. 28806 del 2022 (v. anche Cass. n. 5191/2022), sulla scorta di principi che il Collegio condivide, che il summenzionato art. 1, comma 769 della legge n. 160 del 2019 non ha abrogato l'art. 2, comma 5-bis del D.L. n. 102 del 2013, al che consegue che l'esenzione dall'IMU per i fabbricati-merce presuppone la presentazione della dichiarazione.

3.3. È stato posto in rilievo che la disposizione normativa sopra richiamata evidenzia chiaramente che la presentazione della dichiarazione è condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale, obbligo previsto a pena di decadenza, che non può essere

sostituito dalla circostanza che il Comune sia a conoscenza dei fatti che comportano l'esenzione dall'imposta.

3.4. Sulla scorta del consolidato orientamento di questa Corte, in base al quale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione e non sono suscettibili di interpretazione analogica o estensiva (cfr. Cass. n. 12852/2021, 32635/2019, 695/2015, 12495/2014; conf. Cass. nn. 1547/2017 in motiv, n. 4333/2016 in motiv.), la specifica indicazione normativa, che subordina il riconoscimento dell'esenzione alla presentazione della dichiarazione, impedisce quindi di considerare equivalente qualsiasi altro adempimento e altresì di ritenere superflua la dichiarazione, pur se il Comune, quale ente che rilascia il permesso di costruire, è a conoscenza sin dall'origine dell'edificazione dei fabbricati.

4. Con riguardo, poi, agli effetti della nuova disciplina introdotta dalla legge n. 160/2019, vigente dall'annualità 2020, dianzi illustrata, non può ritenersi applicabile per l'anno di imposta oggetto del giudizio (2015), l'applicazione della nuova disposizione introdotta dalla legge n. 160/2019, in base al principio del *favor rei*; trattandosi di principio relativo solo alle sanzioni tributarie (articolo 3 del D.Lgs. 472/1997) e che non comporta una generale retroattività delle norme tributarie più favorevoli al reo, e trattandosi inoltre di disposizione che ha carattere innovativo e non interpretativo (cfr. Cass. n. 14530 del 2010).

5. La Commissione Tributaria Regionale non si è dunque conformata alle predette norme e ai predetti principi laddove ha ritenuto che l'art. 1, comma 769, cit. abbia escluso la decadenza dall'esenzione del tributo in caso di mancata presentazione della dichiarazione IMU.

6. Quanto sin qui illustrato comporta l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata; inoltre, non richiedendosi, per la risoluzione della controversia, alcun altro accertamento di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384 c.p.c., primo comma, con il rigetto del ricorso introduttivo della contribuente.

Le spese dei gradi di merito vanno compensate tra le parti, mentre quelle del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza della contribuente.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della società contribuente. Compensa le spese del giudizio di merito. Condanna la società controricorrente al pagamento delle spese processuali del giudizio di legittimità che liquida in € 2.500,00 per compensi, oltre 200,00 Euro per esborsi, rimborso forfettario ed accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 9 ottobre 2024.

Depositato in Cancelleria il 21 dicembre 2024.

Campi meta

Massima : *In tema di IMU, l'esenzione di cui all'art. 2, comma 5-bis, del d.l. n. 102 del 2013, conv. con modif. dalla l. n. 124 del 2013, presuppone la presentazione della dichiarazione, attestante il possesso dei requisiti per godere della stessa, entro il termine ordinario previsto per le variazioni relative all'imposta municipale propria, la cui inosservanza determina la decadenza dal beneficio fiscale.*

Supporto Alla Lettura :

IMU

L'Imposta Municipale Propria (IMU) è l'imposta dovuta per il possesso di fabbricati, escluse le abitazioni principali classificate nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9, di aree fabbricabili e di terreni agricoli ed è dovuta dal proprietario o dal titolare di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie), dal concessionario nel caso di concessione di aree demaniali e dal locatario in caso di leasing. L'IMU è stata introdotta, a partire dall'anno 2012, sulla base dell'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, in sostituzione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). A decorrere dal 2014 e fino al 2019, poi, l'IMU è stata individuata dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per il 2014) quale imposta facente parte, insieme al tributo per i servizi indivisibili (TASI) e alla tassa sui rifiuti (TARI), dell'imposta unica comunale (IUC). La legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio per il 2020) ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la IUC e tra i tributi che ne facevano parte la TASI. Sono, invece, rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la IUC, vale a dire la TARI e l'IMU, quest'ultima come ridisciplinata dalla stessa legge n. 160 del 2019. L'IMU si applica in tutti i comuni del territorio nazionale. È fatta salva l'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti della regione Friuli-Venezia Giulia e delle province autonome di Trento e di Bolzano; per queste ultime province continuano ad applicarsi, rispettivamente, l'Imposta immobiliare semplice (IMIS) e l'imposta municipale immobiliare (IMI) (art. 1, comma 739, della legge n. 160 del 2019).