Sentenza del 20/07/2018 n. 19357 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Il comune di Bolgare (BG), con atto d'appello del 19 settembre 2007, impugnava la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo che aveva accolto, per carenza di motivazione degli avvisi di accertamento, il ricorso della società ID s.p.a. contro avvisi di accertamento I.C.I. relativi ad aree fabbricabili per gli anni compresi tra il 2000 e il 2003, per un importo complessivo di Euro 44.577,11.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 05/67/11 del 10 gennaio 2011, accoglieva l'appello del comune di Bolgare osservando che "il metodo ed i criteri con i quali il Comune ha determinato il valore delle aree fabbricabili sono frutto di una elaborata ed approfondita analisi del mercato immobiliare effettuata dall'ufficio tecnico comunale i cui risultati sono stati confermati da una relazione di stima redatta da tecnico incaricato. Nel merito Si rileva che agli atti impositivi era stata allegata la relazione di stima eseguita dall'organo tecnico del Comune redatta in applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, che stabiliva il valore dell'area edificabile per ciascun anno d'imposizione, ossia la destinazione urbanistica consentita, la zona di ubicazione, gli indici di edificabilità. Dalla documentazione in atti emerge che la valutazione delle aree è avvenuta non sulla base di generici valori riferiti ad aree standard ma sulla base della suddetta perizia dei tecnici del Comune, tenendo conto che trattasi di un'area edificabile in base agli strumenti urbanistici generali, indipendentemente dal fatto che il contribuente possa materialmente utilizzarlo a scopo edificatorio, e quindi indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Avverso detta sentenza la società ID s.p.a. proponeva ricorso per Cassazione affidato a sette motivi, mentre il comune di Bolgare non si costituiva.

In prossimità dell'udienza la ricorrente depositava una memoria insistendo per l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente ID s.p.a. deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato in quanto il giudice di appello, pur dando atto in punto di fatto della domandata rideterminazione esatta della consistenza o superficie delle aree fabbricabili oggetto

degli atti impositivi opposti, ha pronunciato sulla sola legittimità formale degli atti impositivi e sulla stima del valore unitario delle aree, confermando in toto gli avvisi di accertamento, lungi dal verificare detta consistenza effettiva o dal pronunciarsi sull'affermata minore superficie delle aree in questione.

Con il secondo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente deduce omessa o insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia e in particolare la superficie tassabile delle aree in questione, in quanto non è motivato l'implicito rigetto della domanda di rideterminazione in diminuzione della superficie delle aree.

Con il terzo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente deduce una violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 200, art. 7 e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11 nonchè dell'art. 2697 c.c., nella parte in cui la sentenza impugnata conferma gli avvisi di accertamento impugnati, escludendo la carenza di motivazione e comunque dei requisiti contenutistici essenziali di detti atti impositivi sol perchè essi rinvierebbero alla relazione di stima del Comune che a sua volta rinvia a non meglio identificati atti-fonte degli elementi comparativi e valori utilizzati ai fini della stima delle aree assoggettate ad ICI, non conosciuti nè conoscibili dalla contribuente.

Con il quarto motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente deduce omessa o insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso quale è la mancanza di un'autonoma motivazione degli avvisi di accertamento, anche in ragione della mancata identificazione, riproduzione del contenuto essenziale ed allegazione degli atti richiamati per relationem nella apparente relazione di stima richiamata nella motivazione per relationem degli atti impositivi, in quanto difettosi sotto il profilo dell'autosufficienza, perchè non sono richiamati gli atti fonte degli elementi asseritamente comparativi utilizzati dal Comune per la stima ai fini ICI della stima valore venale delle aree.

Con il quinto motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente deduce nullità della sentenza d'appello per mancanza dei requisiti contenutistici essenziali dell'atto-sentenza e comunque per violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 35 e 36, art. 2697 c.c., art. 132 c.p.c. e art. 276 c.p.c. e ss. e art. 118 disp. att. c.p.c. nonchè per violazione del dovere del giudice di motivare autonomamente in relazione alla disciplina dell'ICI, nella misura in cui la motivazione sulla stima espressa dai giudici di appello non è tale ma è solo "apparente" e si sostanzia in una pedissequa ed acritica adesione all'operato genericamente descritto da una delle parti (il Comune impositore) e ad una relazione di stima solo richiamata, sicchè la sentenza manca di qualunque elemento che testimoni un autonomo giudizio, limitandosi a trascrivere la sequenza degli astratti elementi da considerare ai fini della stima, senza alcuna loro specificazione in relazione ai cespiti che costituivano specifico oggetto di valutazione.

Con il sesto motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente deduce omessa o insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso quale è la congruità della valutazione delle aree oggetto degli atti impositivi, in quanto la motivazione è fatta di dichiarazioni assertive e apodittiche nonchè di resoconti narrativi e generici delle

operazioni svolte dal Comune senza entrare nel merito della congruità del valore stimato dall'Ente impositore.

Con il settimo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente deduce omessa o insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso quale è l'inidoneità ed inutilizzabilità degli elementi comparativi e degli atti-fonte di quest'ultimi, presi a riferimento dal comune impositore per la stima e per converso l'idoneità, utilizzabilità ed attendibilità oggettiva degli elementi comparativi e degli atti-fonte di quest'ultimi, indicati e prodotti dalla contribuente in entrambi i gradi di merito.

I motivi, che per la loro stretta connessione possono essere affrontati congiuntamente, sono fondati.

Nella sostanza la società ricorrente lamenta la violazione del principio secondo cui una volta che l'amministrazione finanziaria abbia individuato e portato a conoscenza del contribuente, con la notifica dell'atto impositivo, i criteri utilizzati per l'accertamento di maggior valore e nel corso del giudizio il contribuente abbia avanzato contestazioni circostanziate ai risultati raggiunti mediante l'utilizzo di tali criteri, l'amministrazione finanziaria stessa è tenuta a fornire la prova del fondamento della pretesa fiscale nel quadro di suddetti criteri (in una precedente controversia esaminata dalla Cassazione, l'ufficio finanziario, in sede di accertamento, aveva determinato il maggior valore di un immobile facendo ricorso al criterio della comparazione, senza però indicare, in fase contenziosa, gli atti utilizzati per la comparazione stessa; il giudice di appello - come quello di primo grado - anzichè prendere in esame gli elementi desumibili da tali atti e valutarne l'idoneità a fondare la rettifica del valore del bene, aveva rigettato l'impugnazione limitandosi a giustificare l'accertamento effettuato sulla base della "situazione oggettiva dell'immobile trasferito", e quindi tenendo conto di ubicazione, consistenza, destinazione e stato di conservazione del bene: Cass. 29 agosto 2002, n. 12657).

In effetti, secondo la sentenza impugnata, la perizia dell'Agenzia del territorio sulla quale si è basata l'Agenzia delle entrate nell'emettere l'avviso di rettifica e liquidazione per l'imposta di registro non si è limitata a basarsi e ad adagiarsi acriticamente sull'analisi del mercato immobiliare effettuata dall'ufficio tecnico comunale ma ha fondato la sua decisione anche sulla relazione di stima redatta da tecnico incaricato, evidenziando che agli atti impositivi era stata allegata la relazione di stima eseguita dall'organo tecnico del Comune redatta in applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, che stabiliva il valore dell'area edificabile per ciascun anno d'imposizione, ossia la destinazione urbanistica consentita, la zona di ubicazione, gli indici di edificabilità. Afferma inoltre la sentenza della Commissione Tributaria Regionale che dalla documentazione in atti emerge che la valutazione delle aree è avvenuta non sulla base di generici valori riferiti ad aree standard ma sulla base della suddetta perizia dei tecnici del Comune, tenendo conto che trattasi un'area edificabile in base agli strumenti urbanistici generali, indipendentemente dal fatto che il contribuente possa materialmente utilizzarlo a scopo edificatorio, e quindi indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Da questo ragionamento consegue tuttavia la conformità dell'atto amministrativo in questione a quanto richiesto da questa Corte perchè questi soddisfi un obbligo motivazionale minimo, ferma

restando però da un lato la possibilità per il contribuente di impugnarlo davanti al giudice tributario e dall'altro l'onere per l'amministrazione di fornire la prova del fondamento della pretesa fiscale nel quadro dei criteri indicati in suddetto atto amministrativo. Occorre infatti non confondere il giudizio circa la legittimità astratta dell'atto amministrativo impositivo da quello relativo alla sentenza di merito che aveva il compito di esaminare le doglianze del contribuente che abbia lamentato la mancata prova da parte dell'Ufficio della sua pretesa fiscale (cfr. il terzo motivo di ricorso, ove si lamenta violazione dell'art. 2697 c.c.).

Questo perchè l'atto deve enunciare i criteri astratti in base ai quali è stato determinato il maggior valore ma non necessariamente anche gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi in quanto il contribuente, presa conoscenza del Criterio di valutazione adottato, è in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale; tuttavia, nella fase contenziosa davanti al Giudice tributario, resta fermo l'onere della prova gravante sull'Amministrazione di dimostrare le ragioni concrete della sua pretesa e di rispondere in maniera circostanziata e non con formule di stile alle contestazioni del contribuente (Cass. 3 agosto 2012, n. 14027; nello stesso senso Cass. 8 novembre 2013, n. 25153; Cass. 22 settembre 2017, n. 22148).

Nella specie, l'assolvimento o meno dell'onere della prova da parte dell'Ufficio non risulta essere stato adeguatamente valutato dal giudice di merito il quale si è limitato, sostanzialmente, a ripetere pedissequamente i principi astratti (pur ragionevoli e condivisibili) alla base dell'atto amministrativo, senza però procedere a quell'ulteriore operazione che gli era richiesta, consistente nell'esaminare nel merito, ossia in concreto, le argomentazioni del ricorrente: ad esempio, nel primo e nel secondo motivo, si fa esplicito riferimento ad ipotetici errori nell'atto amministrativo, sollevati fin dal ricorso introduttivo in primo grado, relativi alla superficie imponibile e quindi assoggettabile ad ICI e così anche in questa sede si contesta (v. p. 65 del ricorso) che la superficie considerata dal Comune, di mq 13.967, è stata ridotta in accertamento a mq 8.754, con una detrazione di soli mq 5.213, inferiore rispetto ai mq 8337 ceduti gratuitamente al Comune a seguito della convenzione edilizia del 28 giugno 2002 per essere destinati a parcheggi e a verde pubblico.

A questo e a molti altri interrogativi la sentenza di merito non ha dato risposta, ignorando che il requisito motivazionale dell'atto amministrativo impositivo esige soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi della pretesa fiscale che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando però poi affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva, (Cass. 2 marzo 2018, n. 4952; Cass. 21 novembre 2004, n. 21571: analogamente anche Cass. 23 febbraio 2011, n. 4363 e Cass. 1 dicembre 2006, n. 26624, secondo cui l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto in base al quale è stato rilevato il maggior valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa e per delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando riservati a quest'ultima fase l'onere dell'Ufficio di fornire la prova della sussistenza in concreto dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto, e la possibilità per il contribuente di

contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri). Nella specie, non risulta infatti svolto dalla Commissione Tributaria Regionale uno sforzo critico sufficiente per valutare se all'indicazione astratta dei criteri di valutazione da parte dell'amministrazione abbia corrisposto da parte di quest'ultima, a seguito di precise contestazioni del contribuente, un adeguato chiarimento di come in concreto tali criteri siano stati utilizzati.

I suddetti principi sono peraltro coerenti con quello secondo cui dalla natura del processo tributario - il quale non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dell'accertamento dell'ufficio - discende che, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali (ossia per vizi di forma talmente gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario), ma di carattere sostanziale, detto giudice non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma ha il potere-dovere di esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (Cass. 10 aprile 2018, n. 8738; Cass. 28 giugno 2016, n. 13294; Cass. 12 novembre 2014, n. 24092; Cass. 19 settembre 2014, n. 19750; Cass. 20 marzo 2013, n. 6918; Cass. 20 ottobre 2011, n. 21759); analogamente è stato pure affermato, in tema di accertamento di maggior valore, che, ai fini dell'imposta di registro, le Commissioni tributarie, oltre alla possibilità di confermare o annullare l'atto dell'amministrazione, hanno il potere di ritoccare la stima operata dall'Ufficio, pur non potendo, tuttavia, sopperire alla carenza di prova del credito impositivo (Cass. 24 gennaio 2018, n. 1728).

Il ricorso della società contribuente va dunque accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio, affinchè, alla luce dei suddetti principi, valuti la fondatezza sostanziale della pretesa del Fisco, tenendo conto del suddetto onere probatorio in capo all'amministrazione finanziaria.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 2 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 luglio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza