# Sentenza del 30/01/2019 n. 2555 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) - TRIBUTI LOCALI POSTERIORI ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972 ICI - Avviso di accertamento - Contenuto.

**Massima:**
In tema di ICI, l'avviso di accertamento non può limitarsi a contenere indicazioni generiche sul valore del terreno, ma, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, deve indicare, a pena di nullità, a quale presupposto la modifica del valore dell'immobile debba essere ricondotta, con specifico riferimento ai parametri indicati dall'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992.

**Testo:**

1. Con ricorso proposto alla Commissione tributaria provinciale di Bologna la società G. a r.l. si opponeva a n. 4 avvisi di accertamento ai fini ICI per gli anni 2005, 2006, 2007 e 2008, notificati con un unico atto, con i quali il Comune di San Lazzaro di Savena aveva ripreso a tassazione il valore di un'area sulla quale esisteva una stalla-fienile da trasformarsi in un fabbricato residenziale a seguito della presentazione di apposita DIA, in quanto per tale intervento non era stata presentata la denuncia ICI, nè era stato effettuato il relativo pagamento d'imposta ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 6.

La ricorrente sosteneva: 1) l'inesistenza della notifica, in quanto priva della relata di notificazione; 2) la nullità degli avvisi 2005, 2006 e 2007 perchè privi di sottoscrizione, risultando firmato solo l'avviso del 2008; 3) l'attribuzione all'area in questione di un valore superiore a quello di mercato; 4) l'illegittimità dell'applicazione della sanzione per omissione della dichiarazione con riferimento agli anni successivi al primo in cui si era verificata la violazione.

Il Comune resistente si costituiva contestando le deduzioni della ricorrente e chiedendo il rigetto del ricorso.

2. Con sentenza n. 61/9/12, la CTP di Bologna rigettava il ricorso della contribuente sul rilievo che: - la notificazione era regolarmente avvenuta a mezzo posta ai sensi della L. n. 196 del 2006, comma 161; - l'utilizzo di un unico avviso di accertamento per più annualità tributarie era ammissibile, come ritenuto dalla giurisprudenza di legittimità; - non sussisteva carenza di motivazione perchè era possibile ricostruire l'iter logico-giuridico che aveva portato all'emissione

dell'atto impositivo; - il valore dell'area era stato determinato in applicazione dei criteri legali di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5; - l'omissione della dichiarazione costituisce autonoma violazione per ciascun anno d'imposta e, di conseguenza, per ciascun anno è applicabile una autonoma sanzione.

3. Avverso tale sentenza proponeva appello la società contribuente insistendo sui motivi già dedotti nel corso del primo giudizio e censurando la erroneità della sentenza impugnata in quanto: - nella specie non si trattava di un unico atto contenente più avvisi, ma di distinti avvisi di accertamento notificati in un'unica busta e privi di autonoma sottoscrizione; - la motivazione utilizzata dal Comune doveva invece ritenersi carente perchè non erano specificati i criteri che avevano condotto l'Ufficio a determinare il valore al mq. dell'area.

Si costituiva il Comune appellato, il quale proponeva controdeduzioni ed insisteva per la conferma della sentenza impugnata.

4. Con sentenza n. 87/02/13, depositata il 29.4.2013, la Commissione tributaria Regionale di Bologna, in riforma della sentenza di primo grado, accoglieva l'appello proposto dalla contribuente e annullava gli avvisi di accertamento, con compensazione delle spese.

5. Avverso tale sentenza il Comune di Lazzaro di Savena propone ricorso per cassazione articolato in sei motivi, illustrato con memoria depositata ex art. 378 c.p.c. G. s.r.l. resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la "violazione e falsa applicaione di norme di diritto: L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 161; D.Lgs n. 504 del 1992, artt. 11 e 12; artt. 160 e 156 c.p.c.; in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto, contrariamente a quanto affermato nella sentenza impugnata, secondo il Comune ricorrente l'Ente impositore potrebbe senz'altro comprendere in un unico documento avvisi di accertamento riguardanti più annualità d'imposta.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la "contraddittorietà della motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5" (motivo articolato nell'ipotesi che non si ritenga applicabile al giudizio tributario la nuova formulazione della norma citata, come introdotta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012), perchè la CTR, rilevando che nella specie si era in presenza non di un unico avviso di accertamento relativo a più annualità ma di quattro ben distinti avvisi, sostanzialmente avrebbe negato in radice la possibilità di utilizzare un unico atto per più annualità d'imposta, perchè, se ciò avvenisse senza individuar le peculiarità delle singole annualità, resterebbe preclusa o limitata la possibilità di difesa del contribuente.

1.2. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta la "omissione della motivazione circa un punto decisivo della controversia prospettato dalle parti; in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5" (motivo articolato anch'esso, come il precedente, con riferimento all'ipotesi in cui non si ritenga applicabile al giudizio tributario la nuova formulazione della norma citata, come introdotta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012): la CTR non avrebbe motivato sul punto controverso della fattispecie, consistente nella necessità di stabilire,

non se il Comune avesse o meno distinto i singoli accertamenti nel corpo di un unico atto (adempimento evidenziato siccome doveroso dal Comune ricorrente), ma se nel caso concreto si trattasse, appunto, di un unico atto o di atti distinti.

1.3. Con il quarto motivo di ricorso si deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti; in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5" (motivo articolato nell'ipotesi, alternativa a quella prospettata nei due motivi precedenti, che invece si ritenga applicabile al giudizio tributario la nuova formulazione della norma citata, come introdotta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012): ad avviso del Comune ricorrente, la CTR avrebbe malamente tratto la conclusione che si trattasse di distinti avvisi in distinti atti, senza vagliare il fatto che, nella loro necessaria individualità, essi fossero stati invece ricompresi in un unico documento.

1.4. Con il quinto motivo di ricorso si denuncia la "violazione e falsa applicazione di norme di diritto: L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 161; D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 11 e 12; art. 160 e 156 c.p.c.; in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3". Tale motivo costituisce conseguenza dei precedenti: secondo il ricorrente, trattandosi di un unico atto contenente più avvisi di accertamento, non vi sarebbe alcuna ragione per ritenere, come invece affermato nella sentenza impugnata, che esso avrebbe dovuto essere inviato con più buste e più volte notificato.

1.5. Con il sesto motivo di ricorso si deduce la "violazione e falsa applicazione di norme di diritto: D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 5 e 11; L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162; L. n. 2000 del 212, art. 7; D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 2 e 7; in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3".

In particolare, il Comune ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui afferma che la motivazione degli avvisi di accertamento risulta assolutamente carente (se non inesistente) "in quanto è rappresentata unicamente da una cifra (costo al mq) che di per sè è inidonea ad identificare il più probabile valore venale dell'area in assenza dell'esposizione delle modalità di calcolo e dei criteri adottati per addivenire a quella valutazione".

2. Tale ultimo motivo, che va esaminato prioritariamente risultando connotato di decisività in applicazione del principio della "ragione più liquida" (Cass., sez. 5, 11 maggio 2018, n. 11458, Rv. 648510 - 01; Cass., sez. 6-L, 2 maggio 2014, n. 12002, Rv. 631058 - 01; Cass. S.U., 8 maggio 2014, n. 9936, Rv. 630490 - 01), in quanto volto a censurare una autonoma ratio decidendi della decisione impugnata, è infondato.

Questa Corte ha da tempo affermato il principio secondo cui l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'"an" ed il "quantum" dell'imposta. In particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, 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., sez. 5, 8/11/2017, n. 26431, Rv. 646218 - 01).

Con precipuo riferimento all'imposta comunale sugli immobili (ICI), inoltre, si è precisato che è insufficientemente motivato l'avviso di accertamento mancante di qualsiasi riferimento ai parametri vincolanti e tassativi indicati del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5 (cfr. Cass., sez. 5, 17/06/2016, n. 12658, Rv. 640073 - 01, in relazione ad una ipotesi in cui l'avviso era fondato esclusivamente sul valore dell'immobile risultante da un atto di compravendita di un'area avente le medesime caratteristiche di quella accertata).

Ancora in tema di ICI, questa Corte ha affermato che la motivazione del relativo atto di accertamento, ancorchè il Comune possa legittimamente scegliere la stima diretta che trova concreta attuazione nel confronto tra prezzi unitari di beni analoghi o assimilabili desunti dagli atti di compravendita dei terreni, non può, limitarsi a contenere indicazioni generiche sul valore del terreno, ma deve specificare, ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, e a pena di nullità, a quale presupposto la modifica del valore dell'immobile debba essere associata, dovendo recare la specifica individuazione di tali fabbricati, del loro prezzo unitario e dei beni analoghi e assimilabili desunti dagli atti di compravendita dei terreni, così rispondendo alla funzione di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase contenziosa, nella quale il contribuente, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, può chiedere la verifica dell'effettiva correttezza di tale valore.

Il disposto della L. n. 212 del 2000, art. 7, infatti, prescrive che negli atti dell'amministrazione finanziaria vengano indicati "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione": anche alla luce dei principi dello Statuto del contribuente, pertanto, la revisione del valore di un immobile deve essere motivata in termini che esplicitino in maniera intellegibile le specifiche giustificazioni del maggior valore (Cass., sez. 5, 4/12/2016, n. 26709, Rv. 641948 - 01).

Orbene, nel caso in esame la CTR si è attenuta a tali principi, laddove ha rilevato che negli avvisi impugnati erano precisati soltanto i costi al metro quadro dell'area oggetto di accertamento, ed ha quindi correttamente ritenuto che tale indicazione fosse inidonea ad identificare il più probabile valore venale dell'area.

A tal fine, invero, contrariamente a quanto sostenuto dal Comune ricorrente, non può ritenersi sufficiente il mero riferimento, contenuto nella motivazione degli avvisi di cui si discorre, alla DIA presentata dal contribuente, in quanto quest'ultima, pur contendo alcune indicazioni (zona territoriale di ubicazione, indice di edificabilità, destinazione d'uso consentita, ecc.), non consente di comprendere se e con quali criteri esse siano state valutate dal Comune al fine della determinazione del costo al metro quadro, nè, soprattutto, quali siano i prezzi medi rilevabili sul mercato per aree aventi analoghe caratteristiche: in tal modo, l'indicazione del valore al metro quadro fornita dall'ente territoriale, si risolve in una stima apodittica, non fondata su alcun elemento giustificativo, neppure astrattamente esplicitato (non essendo presente alcun rifermento ai parametri di comparazione utilizzati, come, ad esempio, una qualche tabella ritenuta applicabile dall'Ente).

In definitiva, posto che in materia tributaria, l'esistenza e la congruità della motivazione deve essere valutata alla stregua delle regole dettate specificatamente per il singolo tributo cui l'atto si riferisce (Cass., sez. 5, 17/05/2017, n. 12251, Rv. 644130 01), nella specie la motivazione degli

avvisi di accertamento ICI di cui si discorre avrebbe dovuto essere integrata dai riferimenti che la legge esige per determinare l'imponibile e cioè il "valore venale in comune commercio al i gennaio dell'anno d'imposizione", imponibile che la legge medesima vuole ricavato in base a molteplici parametri, quali previsti dal citato D.Lgs., art. 5, che per le aree fabbricabili devono avere "riguardo alla dona 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". Ciò non risulta in alcun modo che sia stato fatto, atteso che la motivazione dei provvedimenti dei quali qui trattasi, come rilevato dalla CTR, non ha indicato i presupposti normativamente imposti ai fini della determinazione dell'imposta, ma solo un valore al metro quadro totalmente avulso dagli elementi di fatto in base ai quali è stato determinato.

Nè rileva che il contribuente si sia difeso anche nel merito, atteso che l'insufficienza motivazionale dell'atto impositivo, che ne giustifica l'annullamento, non può essere sanata, ex art. 156 c.p.c., per raggiungimento dello scopo, in quanto l'atto ha la funzione di garantire una difesa certa anche con riferimento alla delimitazione del "thema decidendum" (Cass., sez. 5, 17/10/2014, n. 21997, Rv. 632767 - 01).

Infine, è appena il caso di precisare che siffatta invalidità per vizio di motivazione, con conseguente dovere del giudice tributario di emettere una pronuncia di annullamento dell'atto impugnato, non è superabile in sede giudiziaria, restando a detto giudice preclusa, dall'avvenuto rilievo del vizio stesso, ogni possibilità di indagine sul merito del debito di imposta, che implicherebbe una sua inammissibile sostituzione all'amministrazione nella ricerca della materia imponibile e dei presupposti del rapporto impositivo (Cass., sez. 1, 22/01/1991, n. 572, Rv. 470599 - 01).

9. L'infondatezza del sesto motivo rende irrilevante l'esame degli altri, atteso che in nessun caso potrebbe derivarne l'annullamento della sentenza impugnata, risultando comunque consolidata l'autonoma motivazione oggetto della censura esaminata (Cass. 1/06/2017, n. 15350).

Nel caso di specie, infatti, la sentenza di merito è sorretta da due rationes decidendi, distinte ed autonome, ciascuna delle quali giuridicamente e logicamente sufficiente a giustificare la decisione adottata. La prima è quella che ha accolto l'appello del contribuente sul rilievo che gli avvisi impugnati, pur essendo distinti fra loro, non sono stati singolarmente sottoscritti e notificati; la seconda è quella che ha ritenuto i medesimi avvisi assolutamente carenti di motivazione. Entrambe tali ragioni fondano la statuizione di annullamento degli avvisi di accertamento impugnato, sicchè l'infondatezza del motivo di ricorso attinente ad una di esse rende irrilevante l'esame dei motivi riferiti all'altra, i quali non risulterebbero in nessun caso idonei a determinare l'annullamento della sentenza impugnata.

10. Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato. Le spese del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

Trattandosi di ricorso notificato (nel dicembre 2013) successivamente al 30 gennaio 2013, a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, sussistono i presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore

importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, ai sensi dello stesso art. 13, comma 1 -bis.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso proposto dal Comune di San Lazzaro di Savona;

- condanna il ricorrente a pagare alla controparte le spese del presente grado di giudizio, che liquida in Euro. 1.400,00 per compensi, oltre rimborso forfettario ed accessori di legge.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 -bis.

Così deciso in Roma, dalla 5 sezione civile della Corte di cassazione, il 6 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza