Sentenza del 10/03/2020 n. 6697 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

B.C. e F.M.L. impugnavano gli avvisi di accertamento, notificati dal Comune di Dolzago per omesso versamento ed omessa denuncia ICI con riferimento agli anni 2007, 2008, 2009, per "un'ampia area fabbricabile all'interno del parco" in cui insisteva l'abitazione principale dei contribuenti, proprietari della quota di proprietà indivisa del 50%. I ricorrenti eccepivano la nullità degli avvisi di accertamento per carenza di potere di rappresentanza dell'ente locale impositore dei soggetti sottoscrittori, per difetto di motivazione, anche con riferimento alla impossibilità di verificare i conteggi per la determinazione della pretesa fiscale e l'eccessiva applicazione delle sanzioni. La Commissione Tributaria Provinciale di Lecco, previa riunione, con sentenza n. 143/01/14, accoglieva i ricorsi, annullando gli atti impositivi per carenza di potere del funzionario sottoscrittore. Il Comune di Dolzago proponeva appello, rilevando la sussistenza del potere rappresentativo dei funzionari che avevano sottoscritto gli atti impositivi, in forza delle norme previste dal D.Lgs. n. 267 del 2000. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 6542 del 2014, accoglieva il gravame. Avverso la pronuncia i contribuenti propongono ricorso per cassazione, svolgendo sei motivi. Il Comune di Dolzago si è costituito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia violazione dell'art. 115 c.p.c., della L. 241 del 1990, art. 21 septies e octies, degli artt. 23 e 24 Statuto del Comune di Dolzago, del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 4, per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto la legittimità degli avvisi di accertamento ICI nonostante fossero stati sottoscritti da un funzionario responsabile e da un funzionario del procedimento, dei quali era stata eccepita, da parte dei contribuenti, sin dal ricorso introduttivo, la carenza di potere impositivo. Nella fattispecie, mancherebbe la sottoscrizione da parte di un funzionario designato dalla Giunta comunale o delegato dal sindaco, unico soggetto che, in base allo Statuto del Comune di Dolzago, avrebbe il potere impositivo. La Commissione Tributaria Regionale avrebbe fatto riferimento al D.Lgs. n. 267 del 2000, norma nella fattispecie inconferente, in quanto dal combinato disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 4, e degli artt. 23 e 24 Statuto del Comune di Dolzago emergerebbe che il potere impositivo non possa essere riconosciuto che ad un "funzionario responsabile" a ciò espressamente delegato dal Sindaco o designato dalla Giunta comunale.

2. Con il secondo motivo si denuncia violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, e art. 3, della L. n. 241 del 1990, e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma

1, n. 3, per avere la Commissione Tributaria Regionale rigettato la domanda avanzata dai contribuenti, sin dal primo grado di giudizio, di declaratoria di nullità degli avvisi impugnati per carenza di motivazione. Gli atti conterrebbero solo un generico riferimento ad un "ampia area fabbricabile" in relazione alla quale sarebbe stata omessa la dichiarazione ai fini ICI, senza alcuna precisa individuazione della stessa. Nè ad integrare la motivazione potrebbe essere ritenuto idoneo l'allegato n. 1 dell'avviso, posto che detti allegati si limiterebbero ad indicare i mappali, le superfici degli stessi, la zona di riferimento nel PRG e una suddivisione indicativa di edificabilità, senza alcuna individuazione precisa delle aree che avrebbero dovuto essere assoggettate ad ICI. 3. Con il terzo motivo si denuncia violazione del D.Lgs. n. 241 del 1990, art. 14, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che i ricorrenti, fin dal primo grado di giudizio, ritenendo del tutto arbitraria l'applicazione della sanzione massima prevista per ciascuno degli anni di accertamento dell'asserita violazione, avevano eccepito la nullità degli avvisi per mancanza di motivazione, mentre i giudici di appello, ritenevano valida l'applicazione della sanzione massiva, non provvedendo a ridurre le sanzioni, applicando il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12. Il Comune di Dolzago avrebbe dovuto applicare la sanzione base aumentata dalla metà al triplo e non la sanzione massima prevista per ogni anno di imposta.

4. Con il quarto motivo si denuncia violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, e dell'art. 817 c.c. ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto legittimo l'assoggettamento ad ICI di aree di proprietà degli odierni ricorrenti, pur essendo queste ultime state assoggettate a vincolo di pertinenzialità con l'atto unilaterale per assunzione di vincoli per i limiti e gli indici urbanistici previsti dal vigente piano regolatore con riguardo all'intera proprietà, autenticato in data 18.10.1996, asserendo di condividere le argomentazioni espresse sul punto dal Comune di Dolzago nel proprio atto di appello. I ricorrenti precisano che le aree assoggettate ad ICI erano pertinenze a tutti gli effetti della casa di abitazione e della piscina, in quanto destinate "in modo durevole" non soltanto "ad ornamento" ma a "servizio ", costituendo giardino ornamentale.

5. Con il quinto motivo di denuncia violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione dell'art. 111 Cost., comma 6, e dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, posto che la decisione impugnata sarebbe priva di motivazione, in quanto i giudici dell'adita Commissione hanno ritenuto di condividere le argomentazioni svolte dal Comune di Dolzago nel proprio atto di appello. Nella decisione impugnata non ci sarebbe alcun riferimento al caso concreto, riguardante la contestata assenza di deleghe o di delibere di Giunta che legittimirebbero il potere impositivo dei soggetti che ebbero a sottoscrivere gli avvisi impugnati. La pronuncia, senza alcun riferimento alle specifiche omissioni contestate dagli odierni ricorrenti, si sarebbe limitata a riportare massime di sentenze senza neppure indicare, in applicazione dei principi espressi in dette massime, a quali parti degli avvisi impugnati i suddetti principi potevano essere ritenuti applicabili.

6. Con il sesto motivo si denuncia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti con riferimento alle eccezioni di carenza del potere impositivo in capo ai soggetti sottoscrittori degli avvisi impugnati, di carenza di motivazione dei predetti avvisi e di insussistenza della pretesa

impositiva. Il "fatto storico" consiste nella circostanza che il contribuente aveva indicato specificamente, nel suo ricorso introduttivo, che: a)mancava la prova di una delega del Sindaco ai soggetti che avevano sottoscritto gli avvisi impugnati, nè risultava una delibera di Giunta in tal senso; b) gli avvisi di accertamento erano privi di motivazione mancando: i) dell'individuazione catastale delle aree che, secondo il Comune, non potevano essere considerate di pertinenza dell'abitazione e, dunque, avrebbero dovuto essere autonomamente soggette ad ICI; ii) dell'individuazione dei parametri normativi fissati per la determinazione del valore delle aree asseritamente assoggettabili ad ICI; iii) dell'individuazione dei parametri concreti presi in considerazione per applicare la sanzione del 150% dell'imposta ritenuta evasa; c)delle aree che il Comune pretendeva di assoggettare ad imposta in quanto fabbricabili, pertinenziali al fabbricato di proprietà del ricorrente.

7. Il primo motivo ed il quinto motivo di ricorso, da esaminarsi congiuntamente per ragioni di connessione logica, sono fondati, per le considerazioni che seguono.

Dall'accoglimento delle predette censure consegue l'assorbimento dei restanti motivi.

a) Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, rubricato "Avviso di accertamento" prevede espressamente che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti "dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato". Ove il contribuente contesti, anche in forma generica, la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto, è onere dell'Amministrazione che ha immediato e facile accesso ai propri dati di fornire la prova dell'esistenza della delega in capo al delegato (Cass. n. 22800 del 2015; Cass. n. 18350 del 2016). Il principio è ampiamente condiviso da questa Corte, e ribadito in numerose pronunce, secondo cui, appunto: "L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato" e, nel caso in cui la sottoscrizione non sia "quella del capo dell'ufficio titolare", ma di altro funzionario "incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio" (Cass. n. 14626 del 2000; Cass. n. 14195 del 2000, Cass. n. 17044 del 2013, Cass. n. 12781 del 2016, Cass. n. 19742 del 2012; Cass. n. 332 del 2016; Cass. n. 12781 del 2016; Cass. n. 14877 del 2016; Cass. n. 15781 del 2017; Cass. n. 5200 del 2018), "o l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva (cioè alla terza area funzionale dell'attuale sistema classificatorio del personale delle Agenzie fiscali") (Cass. n. 27871 e n. 27873 del 2018). E' stato, altresì, affermato che il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione, dovendo il dovere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio (Cass. n. 17400 del 2012); infatti, la sottoscrizione dell'avviso di accertamento, atto della P.A. a rilevanza esterna, da parte di un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità dal dinanzi citato art. 42, commi 1 e 3 (Cass. n. 14195 del 2000; Cass. n. 24492 del 2015).

La sanzione legale della nullità dell'avviso di accertamento trova giustificazione nel fatto che gli avvisi di accertamento costituiscono la più ampia e complessa espressione del potere impositivo, ed incidono con particolare profondità nella realtà economica e sociale, sicchè la qualità professionale di chi emana l'atto costituisce una essenziale garanzia per il contribuente (Cass. n. 1874 del 2014; Cass. n. 22800 del 2015).

b) Nella fattispecie, si contesta che gli avvisi impugnati non recano la sottoscrizione di un funzionario designato dalla Giunta comunale o delegato dal Sindaco, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 4. La norma citata dispone, infatti, che "Con delibera della giunta comunale è designato un funzionario cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi". I ricorrenti lamentano che non è rinvenibile negli atti del Comune di Dolzago alcuna delibera di giunta di nomina dei funzionari sottoscrittori degli avvisi impugnati, nè una delega del sindaco agli stessi (v. pag. 11 del ricorso). Nè risulta che nel corso del giudizio l'ente comunale abbia prodotto o fatto riferimento nei propri scritti ad alcuna delibera autorizzativa, nè a deleghe conferite dal sindaco, riconducendo la titolarità alla apposizione della sottoscrizione dell'atto impositivo al D.Lgs. n. 267 del 2000.

A tale riguardo va condiviso quanto affermato da questa Corte con sentenza n. 7905 del 2005, secondo cui: "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 11, comma 4, a tenore del quale "con delibera di giunta comunale è designato un funzionario cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi", detta - al pari dell'art. 6, comma 1 - disposizioni in materia tributaria aventi natura di norma speciale rispetto alla previgente disciplina degli enti locali di cui alla L. 6 agosto 1990, n. 142, sicchè, con riguardo al successivo testo unico sull'ordinamento degli enti locali reso col D.Lgs. 12 agosto 2000, n. 267, che all'art. 109 prevede in via generale che, nei comuni privi di dipendenti con qualifica dirigenziale, le funzioni sono attribuite ai responsabili degli uffici e dei servizi dal sindaco, il principio dell'applicazione della legge successiva deve necessariamente coniugarsi con quello secondo cui "lex posterior generalis non derogata priori speciali", confortato, nella specie, dal fatto che l'art. 274 T.U. del 2000, che pure ha disposto - alle lettere x) e y) - l'abrogazione espressa di numerose disposizioni del D.Lgs. n. 504 del 1992, non he ha abrogato l'art. 11, comma 4".

Secondo questa Corte, non può ritenersi che il D.Lgs. n. 267 del 2000 abbia implicitamente abrogato le disposizioni del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Sempre in tema di tributi locali, e più precisamente in tema di TARSU, si è stabilito che: "Il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 74, comma 1, per il quale il comune designa un funzionario per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale relativa alla predetta tassa, compresa l'adozione dei provvedimenti di liquidazione e riscossione - è norma tributaria speciale rispetto al D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 107, comma 2, e art. 109 (c.d. T.U. sull'ordinamento degli enti locali), che richiedono la qualifica dirigenziale per tutti gli atti a rilevanza esterna, e pertanto non può ritenersi abrogato da tali disposizioni, nè in via espressa (in quanto non contemplato dall'art. 274

predetto T.U., che ha riguardo all'elenco delle disposizioni abrogate), nè per incompatibilità (essendo esso inserito nello specifico settore tributario e pertanto non inciso dalla norma posteriore di carattere generael)" (Cass. n. 23582 del 2009).

Ne consegue che il richiamo al D.Lgs. n. 267 del 2000, in mancanza di una espressa delibera di designazione, non è conferente. Il D.Lgs. n. 267 del 2000 non prevede l'abrogazione espressa della disposizione tributaria, dal momento che essa non rientra nel novero di quelle norme per le quali detta abrogazione è prevista nell'art. 274 della parte quarta, contenente le disposizioni finali e transitorie.

L'art. 107 T.U. enuncia il principio secondo cui "i poteri di indirizzo e di controllo politico - amministrativo spettano agli organi di governo, mentre la gestione amministrativa, finanziaria e tecnica è attribuita ai dirigenti..." e a questi ultimi, a mente del II comma spettano tutti i compiti, compresa l'adozione di atti e provvedimenti amministrativi che impegnano l'amministrazione verso l'esterno.. non rientranti tra le funzioni del segretario e del direttore generale a mente degli artt. 97 e 108. L'art. 109 T.U. prevede, a sua volta, al comma 2 che nei comuni privi di qualifica dirigenziale, fatte salve le funzioni di cui all'art. 107, commi 2 e 3 e dell'art. 97, il sindaco può attribuire la funzione ai responsabili degli uffici e dei servizi, sicchè, nella previsione della norma sulla finanza locale contenuta nel D.Lgs. n. 504 del 1992, residua il solo dettaglio della provenienza da parte della Giunta comunale, anzi-chè dal sindaco, della nomina del funzionario responsabile, che tuttora, come si è detto, può essere nominato al fine di svolgere le funzioni di cui all'art. 107, laddove manchi personale di qualifica dirigenziale.

6. La Commissione Tributaria Regionale non ha fatto buon governo dei principi espressi, ritenendo la legittimità degli avvisi impugnati pur se privi di valida sottoscrizione, laddove tale potere doveva essere conferito con delibera di Giunta, o con specifica delega del sindaco, nella fattispecie non sussistente.

Da siffatti rilievi consegue l'accoglimento del primo motivo e del quinto motivo di ricorso e l'assorbimento dei restanti e la cassazione della sentenza impugnata; non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, va accolto il ricorso introduttivo proposto dai contribuenti. Le spese di lite dei gradi merito, per il consolidarsi della giurisprudenza di questa Corte sulla questioni trattate rispetto all'epoca della introduzione della lite, vanno interamente compensate tra le parti, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo e il quinto motivo di ricorso, e dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dai contribuenti. Compensa le spese di lite dei gradi di merito e condanna la parte soccombente al rimborso di quelle di legittimità, liquidate in complessivi Euro 1.500,00, oltre spese forfetarie ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 6 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 10 marzo 2020

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza