Sentenza del 19/01/2021 n. 728 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti rilevanti eragioni della decisione

1. B. M. propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 1329/05/15 del 2 settembre 2015, con la quale la commissione tributaria regionale del Veneto - in parziale riforma della prima decisione - ha ritenuto legittimi (salva la rideterminazione delle sanzioni) vari avvisi di accertamento notificatigli dal Comune di Bassano del Grappa (VI), per Ici 2007/2011 su un compendio immobiliare (opificio ed unità abitative) di cui egli aveva via via acquisito una quota crescente di comproprietà, per effetto di successione ai genitori ed al fratello G. M..

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, il compendio immobiliare in oggetto non poteva ritenersi collabente, in quanto privo della relativa classificazione catastale, ed anzi iscritto in catasto con attribuzione di rendita come fabbricato; - in difetto di accertamento mediante l'apposita procedura di legge, neppure poteva riconoscersi nella specie l'agevolazione per inagibilità di cui all'articolo 8 d.lgs 504/92; - per quanto riguardava la quota morendo dismessa dal fratello G. M., il ricorrente aveva prodotto in grado di appello testamento olografo del febbraio 2011 (pubblicato nel maggio 2015) dal quale risultava la devoluzione del patrimonio a favore del trust "V. L. ", e tuttavia tale evenienza non escludeva la legittimazione passiva Ici personale di B. M., dal momento che il trust non aveva di per sé legittimazione tributaria passiva in materia di Ici e che, in ogni caso, il trustee era stato designato proprio nel B. M.; - pur in assenza di formale accettazione dell'eredità, quest'ultimo doveva ritenersi erede accettante sulla base di numerosi atti inequivocabilmente concludenti in tal senso, così come già ritenuto dal primo giudice; - il criterio di applicazione delle sanzioni andava rivisto secondo equità, con applicazione della sanzione del 100% sull'illecito più grave, con raddoppio per tutti gli episodi satelliti.

Resiste con controricorso e memoria il Comune di Bassano del Grappa, il quale propone altresì un motivo di ricorso incidentale.

2.1 Con il primo motivo di ricorso principale il M. lamenta - ex art. 360, co. 1°, n. 4 (rectius, 3) cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione dell'articolo 3, secondo comma, DM 28 del 1998 nonché 2 del d.lgs 504/92. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente escluso il carattere collabente del fabbricato, nonostante che si trattasse di immobile in stato di avanzato degrado e di grave precarietà statica e fatiscenza, come risultava anche da accertamenti ed ordinanze proveniente dallo stesso Comune di Bassano del Grappa.

2.2 II motivo è infondato.

Va infatti considerato che la base imponibile ai fini Ici è determinata secondo quanto stabilito dall'art. 5 d.lgs 504/92: "Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1 gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131". Ciò che rileva è dunque l'iscrizione in catasto del fabbricato, il suo classamento e la rendita ad esso attribuita; fermo restando che, in caso di rendita catastale ritenuta eccessiva e non conforme allo stato di fatto, il contribuente è ammesso ad impugnarla, nei tempi e modi di legge, direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria dello Stato.

La condizione fattuale dell'immobile, ai fini della base imponibile Ici, non è dunque di regola rilevante se non previa revisione della rendita catastale. È d'altra parte pacifico che l'immobile in questione non fosse accatastato come collabente nelle annualità in discorso.

Va poi considerato che, in attenuazione di questa regola, il d.lgs 504/92 prevede espressamente (art. 8) la riduzione pro tempore del 50% dell'imposta per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati; ma, come rilevato dal giudice di merito, occorre che questi requisiti siano accertati, ai sensi di legge "dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa il contribuente ha facoltà di presentare dichiarazione sostitutiva ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente. L'aliquota può essere stabilita dai comuni nella misura del 4 per mille, per un periodo comunque non superiore a tre anni, relativamente ai fabbricati realizzati per la vendita e non venduti dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o prevalente dell'attività la costruzione e l'alienazione di immobili".

Si tratta di ipotesi estranea alla presente controversia, dal momento che non risulta che il M. abbia mai invocato, neppure in via subordinata, la ricorrenza dei presupposti di riduzione dell'imposta; in ogni caso, è certo che egli non ha censurato l'affermazione con la quale la commissione tributaria regionale ha comunque ritenuto non spettante tale riduzione proprio per il mancato esperimento, ad impulso del contribuente, della necessaria procedura accertativa, sicchè l'affermazione deve ritenersi ormai inoppugnabile.

E la mancanza di un accertamento specifico e mirato ex art. 8 d.lgs 504/92 rende ininfluente che l'amministrazione comunale possa essere stata per altra via a conoscenza dell'effettivo stato di degrado dell'immobile in questione, ovvero che possa in ipotesi averne dato essa stessa conto, ma per tutt'altra finalità.

3.1 Con il secondo motivo di ricorso il M. lamenta violazione e falsa applicazione degli articoli 476 e 485 codice civile, nonché 3 d.lgs 504/92 e norme sulla prova. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente affermato l'avvenuta accettazione dell'eredità per fatti concludenti (desunti dal comportamento processuale da lui tenuto in altri giudizi), nonostante che tali fatti non rientrassero tra quelli ritenuti a tal fine significativi dalla giurisprudenza di legittimità e che, inoltre, fosse onere dell'amministrazione comunale provare che egli si trovasse nel possesso dei beni ereditari ed avesse in effetti tenuto comportamenti significativi di accettazione tacita.

3.2 Il motivo è infondato.

È vero che, come dedotto dal ricorrente: "In tema di successioni "mortis causa", la delazione che segue l'apertura della successione, pur rappresentandone un presupposto, non è da sola sufficiente all'acquisto della qualità di erede, essendo necessaria l'accettazione da parte del chiamato, mediante "aditio" o per effetto di una "pro herede gestio", oppure la ricorrenza delle condizioni di cui all'art. 485 c.c.; nell'ipotesi di giudizio instaurato nei confronti del preteso erede per debiti del "de cuius", incombe su chi agisce, in applicazione del principio generale di cui all'art. 2697 c. c., l'onere di provare l'assunzione della qualità di erede, che non può desumersi dalla mera chiamata all'eredità, non operando alcuna presunzione in tal senso, ma consegue solo all'accettazione dell'eredità, espressa o tacita, la cui ricorrenza rappresenta un elemento costitutivo del diritto azionato nei confronti del soggetto evocato in giudizio nella predetta qualità" (Cass. 21436/18 ed altre).

E tuttavia, il giudice di merito ha nel caso di specie ritenuto raggiunta questa prova ad onere del Comune, e ciò sulla base degli stessi elementi già considerati, con identità di conclusione, dal primo giudice e richiamati per relationem in sentenza.

Si tratta essenzialmente del comportamento concludente del M. così come desunto da altri giudizi nei quali egli si qualificò ed agì proprio quale erede in relazione agli stessi cespiti qui tassati (divisione ereditaria tra i fratelli M.; ricorso avanti alla Corte di Cassazione promosso dal M.; ricorso al Tar in cui lo stesso M. dichiarava la comproprietà per successione dell'area).

Si tratta di comportamenti dai quali legittimamente il giudice di merito ha tratto convincimento dell'avvenuta accettazione dell'eredità, in quanto incompatibili con la volontà di rinuncia e non relativi all'assolvimento di mere formalità conservative o di adempimenti fiscali, bensì dimostrativi della sostanziale volontà e consapevolezza di agire quale erede accettante.

Del resto, l'indagine relativa alla esistenza o meno di un comportamento qualificabile in termini di accettazione tacita, risolvendosi in un accertamento di fatto, va condotta dal giudice di merito caso per caso (in considerazione delle peculiarità di ogni singola fattispecie, e tenendo conto di molteplici fattori, tra cui quelli della natura e dell'importanza, oltreché della finalità, degli atti di gestione), e non è censurabile in sede di legittimità, purché la relativa motivazione risulti immune da vizi logici o da errori di diritto. Non sarebbe dunque qui ammissibile una diversa valutazione del quadro probatorio così già valutato - nella conformità tra primo e secondo grado - nelle fasi di merito del presente giudizio.

4.1 Con il terzo motivo di ricorso il M. deduce - ex art. 360, co. 1°, nn. 3) e 5) cod.proc.civ. - violazione di legge ed insufficienza motivazionale su un punto decisivo della controversia. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente affermato che la legittimazione tributaria passiva ai fini Ici spettasse alla persona fisica del trustee invece che al trust, così da indebitamente unificare il patrimonio di questi due ultimi soggetti.

4.2 Il motivo è infondato.

Questa corte di legittimità ha chiarito che "in tema di ICI, costituisce presupposto impositivo ex art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1992 il possesso di beni immobili nel territorio dello Stato a qualsiasi uso destinati, mentre ai sensi del successivo art. 3 è soggetto passivo dell'imposta il proprietario o il titolare di altro diritto reale, sicché, in caso di beni immobili conferiti in un "trust" traslativo, il soggetto passivo è il "trustee", siccome divenuto titolare della proprietà degli stessi e tenuto, in quanto tale, ad amministrarli ed a sostenerne le spese, non assumendo rilevanza, a tali fini, i limiti ai relativi poteri e doveri imposti dal disponente nell'atto istitutivo e l'effetto segregativo proprio dell'istituto" (Cass. 16550/19).

La circostanza che il trust non abbia, nel diritto interno desumibile dalla legge 364/89 di recepimento della convenzione internazionale dell'Aja del 1985, personalità giuridica e che, in ambito tributario, sia dal legislatore reputato soggetto passivo di imposizione solo a determinati fini (imposta sul reddito, ex articolo 73 TUIR) e non in via generale, esclude che esso possa essere chiamato a rispondere dell'Ici.

Si osservava nella sentenza appena richiamata di questa Corte: "può dirsi che l'ICI (oggi IMU), è un tributo di natura patrimoniale, che considera come base imponibile il valore del bene immobile, a prescindere, in linea generale, da qualsivoglia condizione personale del titolare del diritto e dall'uso che si faccia del bene. Di conseguenza individuarne il soggetto passivo nel trustee, al quale sia stato trasferito il bene dal disponente, e che pertanto riveste la qualità di proprietario, ai sensi dell'art. 3 del D.Igs. 504/1992, non viola di per sé il principio della segregazione patrimoniale, non comportando aggressione dei beni in trust da parte dei creditori personali del trustee e gravando l'imposta sullo specifico bene di cui il trustee ha il possesso ed alla cui amministrazione e gestione egli è tenuto, il che comporta anche dovere di assolvere agli oneri gravanti sulla proprietà".

Diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente, pertanto, la corretta conclusione adottata dalla commissione tributaria regionale non si basa affatto sulla "confusione" tra patrimonio del trust e patrimonio personale del trustee, bensì sul possesso materiale e sulla proprietà strumentale in capo a quest'ultimo dei beni fatti oggetto della volontà di segregazione e di destinazione che è tipica del trust; proprietà i cui limiti fiduciari e vincoli di disponibilità non impediscono il sorgere del presupposto impositivo Ici, quale onere dominicale.

5.1 Con il quarto motivo di ricorso il M. lamenta violazione di legge ed insufficienza motivazionale su un punto decisivo della controversia. Per avere la commissione tributaria regionale violato l'articolo 12 d.lgs 472/97, omettendo di applicare nella specie le sanzioni secondo il criterio, applicabile anche in materia di Ici, del cumulo giuridico (co. 5°) invece di quello del cumulo materiale.

5.2 II motivo in esame è inammissibile sotto tutti gli aspetti nei quali si articola.

Va intanto considerato che, in base alla nuova formulazione dell'art. 360, co. 1°, n. 5) cod.proc.civ., la mera insufficienza o inadeguatezza motivazionale non rileva più quale vizio di legittimità, se non sotto il profilo estremo e di rilevanza costituzionale - qui inesistente ed anzi neppure dedotto - della radicale assenza (materiale o logico-giuridica) della motivazione (Cass. Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014).

La censura in esame è però inammissibile anche perché non coglie la vera ragione decisoria della commissione tributaria regionale la quale, nel rideterminare le sanzioni in parziale riforma della sentenza di primo grado, ha ritenuto equo "in considerazione della sistematicità delle violazioni poste in essere dal ricorrente, che la sanzione sia stabilita nel 100% dell'illecito più grave, e per gli episodi satellite raddoppiata"; risulta dunque che il giudice di merito abbia determinato la sanzione per l'illecito più grave, raddoppiandola infine per tutti gli altri illeciti unitariamente considerati.

Nella sostanza si è appunto trattato dell'applicazione del regime della continuazione ovvero del cumulo giuridico, non già del cumulo materiale paventato dal ricorrente, il quale avrebbe comportato l'applicazione cumulativa di un'ulteriore ed autonoma sanzione su ogni singolo illecito di omessa dichiarazione ed omesso versamento contestato su ciascuna annualità d'imposta.

Fermo restando che l'entità di sanzione pecuniaria in concreto applicata risponde ad una valutazione prettamente fattuale e di merito, come tale insindacabile n. 1 la presente sede di legittimità, viene qui a mancare proprio il presupposto della censura mossa in ricorso.

Né risulta da essa che il giudice di merito, nel fare applicazione dell'indicato criterio, abbia violato il limite di cui all'articolo 12, settimo comma, del decreto legislativo 472/97, secondo cui la sanzione inflitta non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

6.1 Con l'unico motivo di ricorso incidentale il Comune di Bassano del Grappa lamenta - ex art. 360, co. 1°, n. 3) cod.proc.civ. violazione dei criteri applicativi delle sanzioni ex articolo 12 co. 5° d.lgs 472/97, dal momento che, in caso di violazioni riguardanti diversi periodi d'imposta, la sanzione-base doveva essere aumentata di importo pari ad almeno un mezzo per ogni singola annualità, laddove la commissione tributaria regionale aveva disposto un unico incremento (raddoppio della sanzione irrogata per l'infrazione più grave, determinata nel 100%) per tutti gli illeciti satelliti.

6.2 Il motivo è infondato.

La commissione di merito ha fatto applicazione del principio per cui "in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, l'istituto della continuazione, sancito dall'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, è applicabile anche all'ICI" (Cass. 26077/15; Cass. 18230/16 ed altre).

Fermo restando che, come dedotto dal Comune, effettivamente l'illecito si rinnova, nel caso dell'Ici, per ogni annualità di omessa dichiarazione ed omesso versamento, vige anche in materia il principio generale di favore costituito dalla continuazione sanzionatoria per violazioni della stessa indole.

E di questo il giudice di merito ha dato conto laddove - come poc'anzi osservato - ha ritenuto che le infrazioni relative alle annualità successive alla prima (definite "episodi satellite") trovassero

adeguata sanzione in misura complessiva pari al raddoppio della sanzione già stabilita per l'illecito più grave, così adottando un criterio di quantificazione mediano secondo quanto prescritto dal co. 5° art. 12 cit..

Ne segue il rigetto tanto del ricorso principale quanto di quello incidentale; le spese vengono compensate in ragione della reciproca soccombenza e del consolidarsi solo in corso di causa di taluni orientamenti di legittimità posti a base della decisione.

PQM

La Corte - Rigetta il ricorso principale e quello incidentale; Compensa le spese.

- v.to l'art. 13, comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla L. n. 228 del 2012; - dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente principale ed incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale ed incidentale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 22 ottobre 2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza