Sentenza del 04/08/2022 n. 24297 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 7154/2/16, depositata il 22 novembre 2016, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello proposto da A. Uno S.r.l., così integralmente confermando la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione di avvisi di accertamento emessi dal Comune di Fiumicino in relazione all'Ici dovuta dalla contribuente per gli anni dal 2005 al 2008.

1.1 - A fondamento del decisum, il giudice del gravame ha rilevato che:

- agli atti impugnati doveva ascriversi un contenuto di "accertamento in diminuzione" della originaria pretesa impositiva, - e, dunque, "migliorativo per il contribuente rispetto al precedente riesaminato", - così che la tempestività di esercizio del potere impositivo, - quanto al periodo di imposta 2005, - andava (positivamente) riscontrata con riferimento all'originario avviso di accertamento che, non avendo perso di efficacia, era stato per l'appunto notificato in tempo utile;

- secondo dicta della giurisprudenza di legittimità, ai fini della determinazione del valore in comune commercio di aree edificabili doveva tenersi conto del "diverso livello di edificabilità delle parti che compongono la stessa intera area fabbricabile", così che "tale valutazione deve essere effettuata secondo il criterio del valore commerciale complessivo e non attraverso la sommatoria del valore commerciale di sue eventuali segmentazioni, individuate in ragione della loro specifica edificabilità.";

- per di più, il valore delle aree in contestazione conseguiva da deliberazione (n. 7/09) adottata dall'Ente (ex L. n. 446 del 1997, art. 52) ai fini della relativa predeterminazione (per aree omogenee), Delib. che non aveva formato oggetto di "obiezioni sui criteri e sulla procedura adottata per determinare i valori delle aree" e cui si raccordavano "presunzioni derivate da dati di comune esperienza che, come tali sono idonee a supportare gli indici di valutazione applicati dall'Ente impositore";

- andavano disattese (anche) le residue contestazioni svolte dalla contribuente nel merito dei criteri di determinazione del valore delle aree edificabili, - ed avuto riguardo a "... determinazione dei valori venali delle aree, degli interessi passivi e dei costi, nonchè all'erroneo calcolo operato con riguardo al c.d. "utile dell'imprenditore"", - atteso che dette contestazioni avrebbero portato "ad equiparare l'Ici ad una imposta sull'utile dell'imprenditore, mentre si tratta, per sua natura, di una imposta sul patrimonio immobiliare.".

2. - A. Uno S.r.l. ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di quattro motivi, illustrati con memoria.

Resiste con controricorso il Comune di Fiumicino.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento all'art. 12, preleggi, agli artt. 1362 e 1366 c.c., al D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quater, conv. in L. n. 656 del 1994, al D.M. n. 37 del 1997 ed alla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, deducendo, in sintesi, che, diversamente da quanto ritenuto dal giudice del gravame, gli avvisi di accertamento in contestazione (notificati il 5 maggio 2011) costituivano espressione del potere di autotutela esercitato dall'Ente impositore, - in connessione (occasionale) al procedimento di accertamento per adesione attivato da essa esponente a fronte della notifica (in data 25 novembre 2010) dei primi avvisi di accertamento recanti la ripresa impositiva dell'Ici dovuta per gli anni dal 2005 al 2008, - con conseguente riedizione del potere impositivo dietro annullamento degli originari atti notificati; conclusione, questa, coerente con una interpretazione degli avvisi di accertamento suffragata dal dato letterale, - gli stessi avvisi (che recavano una diversa numerazione identificativa) autoqualificatisi in termini di "annullamento e sostituzione dei primi avvisi", - da quello sistematico, - involgente la considerazione degli atti preparatori e, così, del verbale di accertamento per adesione ov'era espressa la volontà dell'Ente "di annullare i PRIMI AVVISI e di sostituirli con i SECONDI AVVISI", - e dal canone della buona fede, da commisurare sull'affidamento ingenerato nel contribuente circa la sorte dei primi avvisi di accertamento (oggetto di annullamento).

Ne conseguiva, pertanto, che, - con riferimento al periodo di imposta relativo all'anno 2005, - il potere impositivo, oggetto di riedizione, si era consumato siccome tardivamente esercitato rispetto al previsto termine di decadenza quinquennale (art. 1, comma 161, cit.).

Col secondo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, sull'assunto che, - nel rilevare la imprescindibilità di una determinazione del valore venale in comune commercio delle aree edificabili secondo il loro valore commerciale complessivo, - il giudice del gravame non aveva tenuto conto che, nella determinazione di detto valore, avevano concorso aree con diversi livelli di edificabilità e, in particolare, con (ben) distinta potenzialità edificatoria la cui diversa attualità conseguiva (proprio) dalla (imprescindibile) gradualità degli interventi di realizzazione della convenzione urbanistica attuativa del Nuovo Piano Particolareggiato adottato dal Comune di Fiumicino.

Il terzo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, espone la denuncia di violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, c. 5, assumendo la ricorrente che, - analiticamente esposte le ragioni di censura della congruità dei criteri di determinazione del valore venale delle aree edificabili, quali utilizzati in applicazione della deliberazione (n. 7 del 4 febbraio 2009) recante determinazione per zone omogenee dei valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili (D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59), - il giudice del gravame aveva definito le censure in questione alla stregua di una sorta di automatismo applicativo di detta deliberazione, - in

quanto non impugnata, - senza, con ciò, considerare che i motivi di ricorso ne involgevano la contestazione della legittimità, - che nemmeno conseguiva da un giudicato amministrativo, - così che ricorrevano i presupposti della relativa disapplicazione.

Il quarto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione di legge in relazione all'art. 116 c.p.c., ed all'art. 2729 c.c., sull'assunto che, - a fronte dei motivi di contestazione della concludenza del procedimento presuntivo che, correlato ai criteri di determinazione del valore venale delle aree edificabili, trovava fondamento nella ridetta deliberazione n. 7 del 4 febbraio 2009, alla cui stregua detto valore conseguiva dalla determinazione del valore finale del realizzato dietro imputazione dei costi sostenuti, - motivi che, a loro volta, involgevano l'erronea quantificazione dei costi sotto il profilo dell'utile dell'imprenditore e l'omessa considerazione degli oneri finanziari, il giudice del gravame aveva risolto l'accertamento inferenziale senz'alcun prudente apprezzamento dei dati probatori e sulla base di una mera petizione di principio.

2. - Il primo motivo di ricorso è destituito di fondamento e va senz'altro disatteso.

2.1 - Come anticipato, il giudice del gravame ha rilevato che gli atti impugnati avevano integrato, - con un "accertamento in diminuzione" della originaria pretesa impositiva, - gli originari atti impositivi, così che la tempestività di esercizio del potere impositivo andava (positivamente) correlata alla notifica, in tempo utile, dell'avviso di accertamento (già) emesso per l'anno 2005.

E va rimarcato che la stessa parte ricorrente, - nell'esporre le ragioni che avevano determinato la rettifica degli originari avvisi di accertamento, ragioni (già) esposte dall'Ente nel procedimento di accertamento per adesione, - ha operato inequivoco riferimento alla correzione di "errori di imputazione dei versamenti I.C.I. già effettuati dalla società per gli anni in contestazione" ovvero alla imputazione "a credito della società (delle)... ricevute dei versamenti eseguiti" (v. il ricorso, fol. 4, 17 e 18).

L'obiettivo contenuto degli avvisi di accertamento in rettifica, allora, è stato correttamente ricostruito dal giudice del gravame in relazione (proprio) alla portata oggettiva della pretesa impositiva ivi esposta, così che l'accertamento sul punto svolto non si è discostato dal costante orientamento interpretativo della Corte, alla cui stregua l'interpretazione dell'atto amministrativo a contenuto non normativo va condotta ricercando l'effettiva volontà dell'amministrazione, "ovverosia... una realtà fenomenica e obiettiva" (v., ex plurimis, Cass., 23 febbraio 2022, n. 5966; Cass., 23 luglio 2010, n. 17367; Cass., 24 gennaio 2007, n. 1602).

2.2 - L'esercizio dell'autotutela, pertanto, ha avuto riguardo al petitum degli avvisi di accertamento, così che correttamente il giudice del gravame ha dato applicazione al principio di diritto secondo il quale in tema di domanda ed eccezione nel processo tributario, le parti conservano la disponibilità dei diritti in contestazione, con la conseguenza che, qualora l'amministrazione si avveda che è corretta e da accogliere una contestazione mossa dal contribuente, non per questo essa deve rinnovare l'intero procedimento amministrativo, spesso ormai precluso dai termini di decadenza, ma ha il potere dovere di semplicemente ridurre la domanda rinunciando ad una parte di essa (Cass., 29 dicembre 2020, n. 29732; Cass., 21 giugno 2017, n. 15413; Cass., 23 maggio 2014, n. 11470; Cass., 18 luglio 2003, n. 11265).

La Corte in più occasioni ha rimarcato che la modificazione in diminuzione dell'originario avviso di accertamento non esprime una nuova pretesa tributaria, limitandosi a ridurre quella originaria, per cui non costituisce atto nuovo, ma solo revoca parziale di quello precedente, che non deve rispettare il termine decadenziale di esercizio del potere impositivo (Cass., 27 aprile 2022, n. 13141; Cass., 8 giugno 2016, n. 11699).

E, sinanche con riferimento a provvedimenti definitivi, si è rilevato che l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela, o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non rientra nella previsione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e non è quindi impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove, invece, deve ritenersi ammissibile un'autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa (Cass., 15 aprile 2016, n. 7511 cui adde Cass., 16 novembre 2018, n. 29595).

3. - Il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, - che vanno congiuntamente trattati in quanto espongono censure sostanzialmente connesse in ragione della quaestio iuris di fondo che le connota, - sono fondati, e vanno accolti, nei termini di cui in immediato seguito.

3.1 - Occorre premettere che la cennata questione comune unificante si raccorda ai criteri di accertamento del valore venale delle aree edificabili, criteri quali predeterminati con deliberazione adottata ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59, comma 1, lett. n).

Per come assume, difatti, parte ricorrente, la determinazione del valore in questione ha replicato un procedimento di stima analitico-ricostruttivo incentrato sulla individuazione "del valore medio al mq. di edifici adibiti ad edilizia residenziale", sulla deduzione da detto valore dei "costi che si debbono sostenere per giungere al prodotto finale (appartamento abitabile)", - ivi incluso l'utile dell'imprenditore (commisurato al 30% dei costi), - e sul riproporzionamento del valore (così) ottenuto all'indice di edificabilità della prima fascia del PRG del Comune di Fiumicino (pari a mq. 0,65/mq).

Trattasi, dunque, di criteri che risultano parametrati sul cd. valore del realizzato, criteri in qualche modo omologabili a quel procedimento di stima (detto del valore di trasformazione) che, - incentrato sulla determinazione del valore dell'area fabbricabile sulla base della differenza tra il ricavato (valore dell'edificato), ed i costi necessari all'edificazione stessa (cd. costi di trasformazione), - la Corte ha già ritenuto legittimamente fondato sul dettato normativo (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5; v. Cass., 12 luglio 2021, n. 19811; Cass., 20 ottobre 2017, n. 24872; v. altresì, in motivazione, Cass., 9 marzo 2018, n. 5763; Cass., 2 marzo 2018, n. 4953).

3.2 - Con riferimento, quindi, alle delibere adottate ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59, cit., la Corte, con consolidato orientamento interpretativo, ha rimarcato che dette delibere, - con le quali il Comune predetermina periodicamente per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, - svolgono una funzione analoga a quella dei cosiddetti studi di settore, costituenti una diretta derivazione dei "redditometri" o "coefficienti di reddito e di ricavi" previsti dal D.L. n. 69 del 1989, convertito in L. n. 154 del 1989, ed atteggiantisi come mera

fonte di presunzioni hominis, vale a dire supporti razionali offerti dall'amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato o ai notiziari Istat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti (Cass., 3 maggio 2019, n. 11643; Cass., 30 ottobre 2018, n. 27572; Cass., 12 giugno 2018, n. 15312; Cass., 13 marzo 2015, n. 5068; Cass., 24 gennaio 2013, n. 1661; Cass., 30 giugno 2010, n. 15555; Cass., 27 luglio 2007, n. 16702; Cass., 3 maggio 2005, n. 9137).

Delibere, queste, che, - in ragione della loro natura (non imperativa) e funzione (probatoria), - possono essere utilizzate anche con riferimento ad annualità anteriori a quella della loro adozione (Cass., 12 giugno 2018, n. 15312; Cass., 13 marzo 2015, n. 5068; Cass., 7 maggio 2010, n. 11171; Cass., 3 maggio 2005, n. 9135) e che non precludono la rideterminazione della base imponibile dell'imposta "ove l'amministrazione venga in possesso di informazioni specifiche idonee a contraddire quelle desunte dai valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche" (Cass., 3 maggio 2019, n. 11643).

3.3 - A fronte, dunque, di un siffatto quadro regolatorio, - che involgeva, per un verso, la forza persuasiva dei criteri di accertamento predeterminati dallo stesso Ente impositore e, per il restante, la loro specifica concludenza nella fattispecie esaminata, - veniva in rilievo la necessità di accertare gli effettivi termini del procedimento di stima adottato dall'Ente, trattandosi "come sempre avviene nelle operazioni concettuali legate a complesse metodologie di valutazione... di verificare la correttezza della concreta applicazione del metodo di stima prescelto, avuto riguardo alla riscontrabilità dei dati fattuali postivi a fondamento ed al rigore del procedimento inferenziale sotteso all'utilizzazione del metodo di stima" (Cass., 12 luglio 2021, n. 19811, cit.).

3.3.1 - Il giudice del gravame, come anticipato, ha definito la lite contestata rilevando che:

- l'accertamento di valore andava condotto "secondo il criterio del valore commerciale complessivo e non attraverso la sommatoria del valore commerciale di sue eventuali segmentazioni, individuate in ragione della loro specifica edificabilità";

- detto valore conseguiva da deliberazione (n. 7/09) adottata dall'Ente (ex L. n. 446 del 1997, art. 2) che non aveva formato oggetto di "obiezioni sui criteri e sulla procedura adottata per determinare i valori delle aree" e cui si raccordavano "presunzioni derivate da dati di comune esperienza che, come tali sono idonee a supportare gli indici di valutazione applicati dall'Ente impositore";

- le contestazioni svolte dalla contribuente, - con riferimento a "determinazione dei valori venali delle aree, degli interessi passivi e dei costi, nonchè all'erroneo calcolo operato con riguardo al c.d. "utile dell'imprenditore"", - avrebbero portato "ad equiparare l'Ici ad una imposta sull'utile dell'imprenditore, mentre si tratta, per sua natura, di una imposta sul patrimonio immobiliare".

3.4 - La Corte ha, però, ripetutamente rimarcato che i criteri di determinazione della base imponibile dell'ICI (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5), - seppur correlati ad una nozione di area edificabile che dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, - impongono, ad ogni

modo, di tener conto della maggiore o minore attualità delle potenzialità edificatorie, nonchè della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello bene in comune commercio (Cass. Sez. U., 28 settembre 2006, n. 25506 cui adde, ex plurimis, Cass. Sez. U., 29 ottobre 2020, n. 23902; Cass., 10 marzo 2020, n. 6702; Cass., 3 aprile 2019, n. 9202; Cass., 15 giugno 2016, n. 12377; Cass., 5 marzo 2014, n. 5161).

E se è ben vero che il procedimento di stima deve mirare all'accertamento del "valore commerciale complessivo" dell'area edificabile, ciò non di meno non perdono di rilevanza i differenti livelli di edificabilità delle parti che compongono l'area medesima, laddove detto valore complessivo "può essere espresso ricorrendo ad indici medi di edificabilità riferiti all'intera area, in considerazione del rapporto tra spazi riservati a costruzioni e spazi riservati ad infrastrutture e servizi di interesse generale" (Cass., 27 marzo 2019, n. 8545; Cass., 7 maggio 2010, n. 11176; Cass., 23 luglio 2008, n. 20256).

3.5 - Pronunciando, allora, nei termini di cui s'è appena dato conto, il giudice del gravame è incorso nelle denunciate violazioni di legge, in quanto:

- la definitività della deliberazione fondante l'accertamento di valore condotto in relazione ad aree edificabili, - in quanto correlata all'introduzione di una presunzione, - imponeva, ad ogni modo, - posto che detta presunzione rimaneva suscettibile di prova contraria, - di ripercorrere il procedimento di accertamento che vi era posto a fondamento e, così, l'esame dei dati di fattispecie che, - nei termini introdotti in giudizio dalla contribuente, - ne mettevano in discussione l'inferenza dimostrativa con riferimento alla determinazione tanto "del valore medio al mq. di edifici adibiti ad edilizia residenziale" quanto dei "costi che si debbono sostenere per giungere al prodotto finale (appartamento abitabile)";

- il rilievo svolto in ordine ad una (sorta di) equiparazione dell'I.C.I. "ad una imposta sull'utile dell'imprenditore, mentre si tratta, per sua natura, di una imposta sul patrimonio immobiliare" risulta (del tutto) eccentrico rispetto al ridetto procedimento di stima delle aree edificabili, e posto che la considerazione dei costi sostenuti per la realizzazione edificatoria, - ivi incluso il "c.d. utile dell'imprenditore", - integrava (esattamente) l'accertamento che il giudice del merito era chiamato a svolgere in relazione ai dati fattuali predicati dal procedimento di stima;

- nella determinazione "del valore medio al mq. di edifici adibiti ad edilizia residenziale" andavano considerati, come detto, i diversi indici di edificabilità e, ad ogni modo, la maggiore o minore attualità delle potenzialità edificatorie.

4. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla stessa Commissione tributaria regionale del Lazio che, in diversa composizione, procederà al motivato riesame della controversia, secondo l'ordine delle questioni, ed i principi di diritto, di cui sopra s'è dato conto (ai punti sub 3.).

P.Q.M.

La Corte, accoglie il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, e rigetta il primo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese

del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 11 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 4 agosto 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza