# Sentenza del 18/11/2022 n. 34014 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

Giudizio tributario -impugnazione sentenza commissione tributaria -vizio di congruià motivazione- obbligo riproduzione testo viziato-sussiste.

**Massima:**

Nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una Commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

**Testo:**

1. Nel primo giudizio r.g.a.c. n. 5136/2016 A.A. ha impugnato l'avviso di accertamento i.c.i. n. 1990 del 2013, avente ad oggetto l'I.c.i. per l'anno 2009 relativamente a due fabbricati e ad un terreno ubicati nel comune di Avellino.

2. La Commissione provinciale tributaria ha accolto parzialmente il ricorso, rideterminando l'imposta, con sentenza confermata dalla Commissione tributaria regionale.

3. Nella motivazione della sentenza di appello si legge "l'appello va rigettato, con condanna alle spese", mentre nel dispositivo "la Commissione... rigetta l'appello, e per l'effetto conferma la sentenza emessa dalla C.T.P. di Avellino, annullando l'atto impositivo compensando, tra le parti, le spese processuali di giudizio".

4. Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, formulando sei motivi.

5. Fissata all'udienza pubblica del 15 novembre 2022, la causa è stata trattata in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. in L. n. 176 del 2020, e dal sopravvenuto D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, art. 16, comma 1, senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che si è limitato a depositare conclusioni

scritte, con cui ha chiesto rigettarsi il ricorso, e del difensore del ricorrente, che non ha fatto richiesta di discussione orale.

6. Nel secondo giudizio r.g.a.c. 15900/2016 A.A. ha impugnato l'avviso di accertamento i.c.i., notificatogli in data 19 agosto 2013, in rettifica del precedente avviso n. 1990 del 2013, avente ad oggetto l'I.c.i. per l'anno 2009 relativamente a due fabbricati e ad un terreno ubicati nel comune di Avellino.

7. La Commissione provinciale ha rigettato il ricorso, con sentenza confermata dalla Commissione tributaria regionale.

8. Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, formulando otto motivi.

9. Fissata l'udienza pubblica del 15 novembre 2022, la causa è stata trattata in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. in L. n. 176 del 2020, e dal sopravvenuto D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, art. 16, comma 1, senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che si è limitato a depositare conclusioni scritte, con cui ha chiesto rigettarsi il ricorso, e del difensore del ricorrente, che non ha fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. Nel giudizio r.g.a.c. n. 5136/2016 il ricorrente ha dedotto, con i primi due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 3, in relazione agli artt. 156 e 161 c.p.c., art. 132 c.p.c., n. 4, stante il contrasto insuperabile delle statuizioni contenute nel dispositivo (rigetto dell'appello, conferma della decisione impugnata e, nel contempo, annullamento dell'atto impositivo) e delle stesse con la motivazione (risultando del tutto incoerente ed illogica l'affermazione, secondo cui il contribuente, non avendo fornito elementi validi per rideterminare il valore della base imponibile del terreno, avrebbe confermato la validità delle indicazioni fornite dal Comune - motivazione, che è, peraltro, inconciliabile con l'annullamento dell'atto impositivo di cui al dispositivo). Tali motivi sono infondati. In relazione al contrasto tra le statuizioni del dispositivo (rigetto dell'appello, con conferma della sentenza impugnata e, nel contempo, annullamento dell'atto impositivo), denunciato con la prima censura, si rileva che l'annullamento dell'atto impositivo non contrasta con il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata, che ha parzialmente accolto il ricorso del contribuente, ricalcolando l'imposta e, quindi, sostituendo l'atto impositivo (v. p. 5 del ricorso in cui si legge che la Commissione provinciale tributaria ha in parte accolto il ricorso, riconoscendo l'errata duplicazione dell'imposta, e rideterminandola, con decurtazione di interessi e sanzioni). A ciò si aggiunga che si tratterebbe, comunque, di un chiaro errore materiale, in quanto il contenuto della decisione emerge in modo inequivocabile dalla motivazione e dallo stesso dispositivo, per cui opererebbe il consolidato principio, secondo cui, in tema di contenzioso tributario, il contrasto tra formulazione letterale del dispositivo e motivazione che non incida sull'idoneità del provvedimento, considerato complessivamente nella totalità delle sue componenti testuali, a rendere conoscibile il contenuto della statuizione, non integra un vizio attinente al contenuto concettuale e sostanziale della decisione, bensì un

errore materiale emendabile con la procedura prevista dall'art. 287 c.p.c. (applicabile anche nel procedimento dinanzi alle commissioni tributarie), e non denunciabile con l'impugnazione della sentenza (Sez. 6 - 5, n. 22433 del 26/09/2017, Rv. 646132 - 01). Nè rileva l'apparente contrasto tra motivazione e dispositivo in ordine alla regolamentazione delle spese di lite, che sono poste in motivazione a carico della parte soccombente e compensate nel dispositivo, in quanto, a prescindere dal difetto di interesse del ricorrente a far valere tale vizio, la parte vittoriosa non risulta costituita e, quindi, non ha sostenuto spese. Neppure sussiste una assoluta incoerenza delle argomentazioni della motivazione, tale da renderla in contrasto con l'art. 132 c.p.c., n. 4, essendosi limitato il giudice di appello a valorizzare gli argomenti di prova derivanti dal comportamento processuale del ricorrente.

2. Con il terzo motivo il ricorrente ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 16, conv. in L. n. 248 del 2005, del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, convertito in L. 248 del 2006, della L. n. 242 del 1990, art. 21 octies, della L. n. 212 del 2000, art. 7, art. 24 Cost., art. 41, comma 2, lett. c, Carta sui diritti fondamentali dell'Unione Europea, 2697 c.c., non avendo il giudice tributario verificato se il terreno fosse in concreto e realmente edificabile nell'attualità nè valutato la maggiore o minore attualità e potenzialità dell'edificabilità dei terreni ed in particolare avendo omesso di tenere conto delle misure di salvaguardia che sospendevano per 3 o 5 anni l'edificabilità dell'area e dell'inidoneità del PUC (Piano Urbanistico Generale) in assenza del Piano Operativo, mai adottato dal Comune di Avellino, a mutare la destinazione del terreno agricolo - PUC, peraltro, non conosciuto dal contribuente se non in corso di giudizio con una illegittima motivazione postuma dell'Amministrazione. Il motivo non può trovare accoglimento (come già affermato da questa Corte in altro precedente tra le stesse parti: v. Sez. V, n. 8159 del 2022), alla luce dell'orientamento consolidato di questa Corte (conforme alla pronuncia delle S.U. n. 25506 del 2006), secondo cui, in tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 16, conv. in L. n. 248 del 2005, e del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, conv. in L. n. 248 del 2006, che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, 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. L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo ius aedificandi o di modifiche del piano regolatore che si traducano in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo d'imposta, conformemente alla natura periodica del tributo in questione, senza che ciò comporti il diritto al rimborso per gli anni pregressi, a meno che il Comune non ritenga di riconoscerlo, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59, comma 1, lett. f). L'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone, peraltro, di tener conto, nella determinazione della base imponibile, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonchè della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio (Cass. 6702/2020; n. 1465/2020; Cass. n. 33576 del 2019; n. 27426 del 2018; n. 11182

del 2014; n. 15792 del 2012). A ciò si aggiunga che la L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, stabilisce che, in base al D.Lgs. n. 540 del 1992, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio secondo lo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi. Pertanto, la mera previsione dello strumento urbanistico generale semplicemente adottato dal Comune fa sorgere l'obbligo di corrispondere l'Ici (e oggi l'Imu e la Taasi) sull'area edificabile: obbligo non subordinato a nessuno specifico adempimento di comunicazione o di notifica. Inoltre, la mancanza della comunicazione non esclude l'obbligo dichiarativo, previsto dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10 (ma anche nell'Imu, dal D.L. n. 201 del 2011, art. 13, comma 12-ter). Del resto, con le fonti secondarie del diritto, i PUC condividono i criteri sostanziali della generalità e della capacità innovativa. In particolare, assumono efficacia erga omnes, dalla pubblicazione nell'albo comunale (L. n. 1150 del 1942, art. 10 in relazione al R.D. n. 383 del 1934, art. 62, comma 3, nel testo sostituito dalla L. n. 530 del 1947, art. 21). Solo per completezza va precisato che per le misure di salvaguardia (peraltro, allegate in modo generico dal contribuente), vale quanto già affermato da questa Corte con riferimento dall'indennità di espropriazione, per cui le misure di salvaguardia non hanno natura conformativa, trattandosi di misure transitorie con finalità meramente cautelari non incidono, dunque, sull'aspetto legale della (Sez. 1, n. 10126 del 26/05/2004, Rv. 573150 - 01). Ad ogni modo, conformemente all'insegnamento delle Sezioni Unite, non rileva, ai fini della potenzialità edificatoria, che il piano urbanistico generale sia operativo, sicchè l'adozione di eventuali misure di salvaguardia, che differiscono nel tempo l'edificabilità, non escludono l'edifica bilità.

3. Con il quarto motivo il ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, consistente nella motivazione postuma dell'atto impositivo, oggetto del secondo motivo di appello, in cui si è precisato che l'atto impositivo originario non conteneva alcun rinvio alla variazione urbanistica, di cui il contribuente non era a conoscenza. Con il quinto motivo il ricorrente ha lamentato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la illegittimità dell'atto impugnato in quanto fondato su atti presupposti di modifica e/o rettifica dei valori, mai comunicati al contribuente dopo la precedente verifica del 2008.

Neppure il quarto ed il quinto motivo, che possono essere esaminati congiuntamente, meritano accoglimento. In primo luogo, in tali censure, si presuppone che l'atto impositivo impugnato non richiami il piano regolatore, senza, però, nè trascriversi nè allegarsi l'avviso di accertamento. In proposito va ricordato che, in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso (Sez. 5, n. 16147, Rv. 644703 - 01). Inoltre, come già precisato da questa Corte, in tema di ICI, l'omessa comunicazione del provvedimento di attribuzione della natura di area edificabile ad un terreno, ove non sia dimostrato un conseguente pregiudizio per l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, non incide sulla validità dell'atto, in quanto non ne è specificamente sanzionata l'inosservanza da parte della L. n. 289 del 2002, art. 31, comma 20,

che prevede detto obbligo di comunicazione (Sez. 5, n. 20124 del 25/07/2019, Rv. 654955 - 01; v. Sez. 5, n. 12308 del 17/05/2017, Rv. 644145 - 01, secondo cui, anche in tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 203 del 2005, art. 11-quaterdecies, comma 16, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2005, e del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2006, che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve 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; nè rileva, quando non risulti in concreto pregiudicata la difesa del contribuente, che l'Amministrazione, in violazione della L. n. 289 del 2002, art. 31, comma 20, non abbia dato comunicazione al proprietario dell'attribuzione della natura di area fabbricabile ad un terreno, non essendo specificamente sanzionata l'inosservanza). Il contribuente non ha, invero, neppure allegato alcun pregiudizio effettivo e concreto per il suo diritto di difesa, non avendo indicato alcuna argomentazione specifica o attività difensiva preclusa dalla asserita omessa conoscenza del piano urbanistico comunale. Per quanto riguarda, poi, la completezza della motivazione dell'avviso di accertamento avente ad oggetto l'I.c.i., secondo l'orientamento consolidato di questa Corte, 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, soltanto 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 (Sez. 5, n. 26431 dell'8/11/2017, Rv. 646218 - 01). Non è, pertanto, necessario che l'avviso di accertamento richiami il piano regolatore in virtù del quale il terreno del contribuente è divenuto edificabile, essendo sufficiente, ai fini della completezza della motivazione, l'individuazione dell'area e la indicazione della sua natura edificabile.

4. Con il sesto motivo di ricorso il ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 112 c.p.c., non avendo la Commissione tributaria regionale risposto alle specifiche censure contenute nell'atto di appello, aventi ad oggetto la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, L. n. 241 del 1990, artt. 1 e 3, L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, art. 97 Cost. La censura è infondata, in quanto non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la motivazione della sentenza accolga una tesi incompatibile con quella prospettata, implicandone il rigetto (Sez. 5, n. 2143 del 30/01/2020, Rv. 656681 - 01). Difatti, nel caso di specie, la Commissione tributaria regionale ha escluso l'onere, da parte del Comune, di allegare all'atto impositivo il p.u.c., ritenendone sufficiente l'affissione nell'albo pretorio, sostituita oggi con quella on-line e, dunque, implicitamente escludendo la violazione delle norme indicate dal ricorrente.

5. Passando all'esame del ricorso introduttivo del giudizio r.g.a.c. n. 15900/2016, con i primi due motivi e con il settimo motivo, che possono essere esaminati congiuntamente, il ricorrente ha dedotto la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, dell'art. 132 c.p.c., n. 41 e art. 112 c.p.c.,

oltre che del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 per motivazione apparente e per omessa pronuncia su molti motivi di appello. Le censure sono infondate, in quanto il giudice di appello, sia pure in modo molto sintetico, spiega le ragioni per le quali ha superato tutte le eccezioni del contribuente relative alla sostituzione, da parte del Comune, del precedente avviso di accertamento, già notificato ed impugnato, avente ad oggetto l'I.c.i. per l'anno di imposta 200.9 in ordine agli stessi immobili, non limitandosi la motivazione della sentenza impugnata al passaggio riportato nel ricorso ("mentre non è consentito annullare un avviso di accertamento già notificato al contribuente e sostituirlo con uno nuovo, contenente una maggiore pretesa impositiva.. nessun ostacolo impedisce all'Amministrazione di riesaminare il proprio operato... e annullare i propri atti, eventualmente illegittimi, sostituendoli con altri legittimi, purchè l'ammontare dei tributi contestati sia uguale - o addirittura, come possibile, inferiore - rispetto a quello precedente"). Va, peraltro, ribadito che non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la motivazione della sentenza accolga una tesi incompatibile con quella prospettata, implicandone il rigetto (Sez. 5, n. 2143 del 30/01/2020, Rv. 656681 - 01). Deve, infine, aggiungersi, che il settimo motivo rinvia a quella parte dell'appello con cui si sono reiterate le doglianze già formulate nel giudizio avente ad oggetto il primo avviso di accertamento impugnato: doglianze che sono state valutate ed esaminate nel primo giudizio, tenuto conto che il nuovo atto adottato si è tradotto in una mera riduzione dell'originaria pretesa, che trova la sua giustificazione proprio nella motivazione dell'originario atto e che, comunque, non ha fatto venire meno tutte le ragioni di contrasto tra le parti e non ha, quindi, determinato la cessazione della materia del contendere nel primo giudizio.

6. Con il terzo motivo il ricorrente ha dedotto la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, del D.L. n. 564 del 1994, art. 2-quater conv. in L. n. 656 del 1994, del D.M. n. 37 del 1997, art. 2, comma 1, lett. b) e d) in materia di autotutela fiscale, L. n. 241 del 1990, art. 21 nonies in tema di autotutela amministrativa, oltre alla violazione dell'obbligo di motivazione del nuovo provvedimento in contrasto con la L. n. 241 del 1990, art. 3, L. n. 200 del 2002, art. 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 avendo la Commissione ritenuto legittimo l'esercizio del potere di autotutela sostitutiva, consistente nel ritiro del precedente avviso di accertamento e nell'emanazione di un nuovo atto di identico contenuto, depurato della doppia imposizione, senza considerare l'applicazione delle sanzioni amministrative ed interessi legali sul medesimo importo originario. Nell'esame di tale censura occorre in primo luogo premettere che, come si evince dallo steso ricorso, nell'originario avviso di accertamento è stato chiesto l'importo di Euro 6.986,00 per omesso pagamento, quello di Euro 708,84 per interessi di mora, di Euro 2.095,80 per sanzioni e di Euro 5,58 per spese di notifica; nel secondo in rettifica del primo l'importo di Euro 3.475,00 per omesso pagamento, di Euro 399,73 per interessi totali, di Euro 1.042,5 per sanzioni amministrative e di Euro 5,58 per spese di notifica, sicchè è evidente, secondo quanto allegato dallo stesso ricorrente, che è stato ricalcolato anche l'importo delle sanzioni e degli interessi. Il motivo è infondato, non ravvisandosi nell'esercizio del potere di autotutela, consistente nella riduzione dell'originaria pretesa, alcun violazione di legge. Va, difatti, ribadito che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'integrazione o la modifica "in diminuzione" di un precedente avviso, non integrando una nuova pretesa tributaria, bensì una mera riduzione di quella originaria, operata in autotutela, non necessita di adempimenti formali nè di una specifica motivazione, a differenza della modifica "in aumento" che, determinando una

pretesa "nuova", deve necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un avviso di accertamento, integrativo o sostitutivo di quello preesistente, il quale, a garanzia del contribuente, esige specifica motivazione, con l'indicazione dei nuovi elementi di fatto di cui è sopravvenuta la conoscenza, così come prescritto a pena di nullità dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, (Sez. 5, n. 27543 del 30/10/2018, Rv. 651063 - 01). Si è anche precisato che, in sede processuale, la modificazione, in diminuzione, dell'originario avviso, che non esprime una nuova pretesa tributaria, ma una riduzione di quella originaria, e non costituisce, quindi, atto nuovo, ma revoca parziale di quello precedente, non può comportare la cessazione della materia del contendere, in quanto permane l'interesse della pubblica amministrazione a veder riconosciuto il proprio credito tributario e quello del contribuente a negare la pretesa, con la conseguenza che l'autorità giudiziaria è tenuta a pronunciarsi sulla fondatezza della residua pretesa erariale (Sez. 6 - 5, n. 18625 del 7/09/2020, Rv. 658662 - 01). In proposito va segnalato che, proprio in applicazione di tale principio, è proseguito tra le parti il giudizio di impugnazione dell'originario avviso di accertamento, il cui esito è del tutto conforme al nuovo atto adottato dal Comune.

7. Con il quarto motivo il ricorrente ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione del D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 16, conv. in L. n. 248 del 2005, D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, convertito in L. n. 248 del 2006, della L. n. 242 del 1990, art. 21 octies, della L. n. 212 del 2000, art. 7, art. 24 Cost., art. 41, comma 2, lett. c, Carta sui diritti fondamentali dell'Unione Europea, art. 2697 c.c., avendo il giudice di appello confermato la decisione di quello di primo grado, che non ha verificato se il terreno fosse in concreto e realmente edificabile nell'attualità, non ha valutato la maggiore o minore attualità e potenzialità dell'edificabilità dei terreni, ha omesso di tenere conto delle misure di salvaguardia che sospendevano per 3 o 5 anni l'edificabilità dell'area e dell'inidoneità del PUC (Piano Urbanistico Generale) in assenza del Piano Operativo, mai adottato dal Comune di Avellino, di mutare la destinazione del terreno agricolo - PUC, peraltro, non conosciuto dal contribuente se non in corso di giudizio con una illegittima motivazione postuma dell'Amministrazione. Tale motivo è uguale a quello proposto nell'altro giudizio e va rigettato per le stesse ragioni, conformemente a quanto già affermato da questa Corte in altro precedente tra le stesse parti (v. Sez. V, n. 8159 del 2022), alla luce dell'orientamento consolidato di questa Corte (conforme alla pronuncia delle S.U. n. 25506 del 2006) - si rinvia, pertanto, al punto 2 della motivazione.

8. Con il quinto motivo il ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, consistente nella motivazione postuma dell'atto impositivo. Con il sesto motivo il ricorrente ha lamentato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la illegittimità dell'atto impugnato in quanto fondato su atti presupposti di modifica e/o rettifica dei valori, mai comunicati al contribuente dopo la precedente verifica del 2008.

Sono destituiti di fondamento pure tali motivi, che possono essere esaminati congiuntamente e che in parte reiterano argomentazioni già sviluppate nel motivo precedente (e non trattate in tale sede per essere affrontate con riferimento al quinto e sesto motivo). In primo luogo, in tali censure, si presuppone che l'atto impositivo impugnato non richiami il piano regolatore, senza, però, nè trascriversi nè allegarsi l'avviso di accertamento. In proposito va ricordato che, in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., nel giudizio

tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso (Sez. 5, n. 16147, Rv. 644703 - 01) Ad ogni modo, come già precisato da questa Corte, in tema di ICI, l'omessa comunicazione del provvedimento di attribuzione della natura di area edificabile ad un terreno, ove non sia dimostrato un conseguente pregiudizio per l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, non incide sulla validità dell'atto, in quanto non ne è specificamente sanzionata l'inosservanza da parte della L. n. 289 del 2002, art. 31, comma 20, che prevede detto obbligo di comunicazione (Sez. 5, n. 20124 del 25/07/2019, Rv. 654955 01; v. Sez. 5, n. 12308 del 17/05/2017, Rv. 644145 - 01, secondo cui, anche in tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 203 del 2005, art. 11-quaterdecies, comma 16, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2005, e del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2006, che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve 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; nè rileva, quando non risulti in concreto pregiudicata la difesa del contribuente, che l'Amministrazione, in violazione della L. n. 289 del 2002, art. 31, comma 20, non abbia dato comunicazione al proprietario dell'attribuzione della natura di area fabbricabile ad un terreno, non essendo specificamente sanzionata l'inosservanza). Il contribuente non ha, invero, neppure allegato un pregiudizio effettivo e concreto per il suo diritto di difesa. Per quanto riguarda, poi, la completezza della motivazione dell'avviso di accertamento avente ad oggetto l'I.c.i., secondo l'orientamento consolidato di questa Corte, 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, soltanto 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 (Sez. 5, n. 26431 dell'8/11/2017, Rv. 646218 - 01). Non è, pertanto, necessario che l'avviso di accertamento richiami il piano regolatore in virtù del quale il terreno del contribuente è divenuto edificabile, essendo sufficiente, ai fini della completezza della motivazione, l'individuazione dell'area e la indicazione della sua natura edificabile.

9. Con l'ottavo motivo il ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, l'omessa pronuncia in ordine alla denunciata decadenza dall'azione impositiva, per consumazione del potere stesso con il primo accertamento e per l'intervenuta prescrizione in data 32 dicembre 2012. Il motivo è infondato. In primo luogo, non sussiste l'omessa pronuncia, atteso che la Commissione tributaria regionale, avendo ritenuto legittimo l'esercizio del potere di autotutela,

ha implicitamente superato l'eccezione. Per completezza va aggiunto che non esistendo un principio di consumazione del potere impositivo, in virtù del quale, una volta adottato un atto impositivo illegittimo, la pretesa tributaria non può più essere avanzata in modo legittimo. Del resto, un simile principio sarebbe contrario al principio costituzionale di capacità contributiva, esonerando il contribuente dal proprio obbligo in conseguenza non della sua diminuita capacità contributiva, ma degli errori dell'Amministrazione, che, al contrario, non possono certamente escludere l'obbligo tributario, laddove esistente. Pure deve ribadirsi - ed in questo va corretta la motivazione della sentenza impugnata - che la modificazione in diminuzione dell'originario avviso 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 (Sez. 6 - 5, n. 11699 dell'8/06/2016, Rv. 640043 - 01).

10. In conclusione, i ricorsi riuniti devono essere rigettati, senza alcuna pronuncia sulle spese, non essendosi costituita la parte vittoriosa.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta i ricorsi riuniti;

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, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso.

Così deciso in Roma, il 15 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 18 novembre 2022

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza