Sentenza del 01/12/2022 n. 35436 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 1016/16/17, depositata il 20 marzo 2017, la Commissione tributaria regionale della Sicilia ha rigettato l'appello principale del Comune di Lentini, ed ha accolto quello spiegato in via incidentale da S. Srl , così pronunciando in riforma della decisione di prime cure che aveva parzialmente accolto, con riferimento alle sanzioni applicate, l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso in relazione all'ICI dovuta dalla contribuente per l'anno 2007.

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

- con l'avviso di accertamento in contestazione erano stati ripresi a tassazione terreni (ricadenti nelle contrade (Omissis), dell'estensione di circa 92 ettari) che la Delib. Consiglio Comunale 18 aprile 2006, n. 21 - recante mutamento della loro destinazione urbanistica, da zona agricola E a zona CE4, - aveva reso edificabili per la realizzazione di un complesso insediativo chiuso ad uso collettivo (L.R. Sicilia, n. 71 del 1978, art. 15) destinato alla residenza temporanea di militari americani della base di (---);

- andava disapplicata la deliberazione di Giunta comunale (n. 206 del 27 novembre 2009), sulla quale l'atto impositivo si fondava, in quanto:

a) - alla variante di PRG era stata apposta "una condizione risolutiva... che inibisce di fatto l'edificabilità del terreno de quo, subordinata ad un ipotetico futuro accordo tra il governo degli USA. e la società Scirumi Srl ";

b) - la qualità edificatoria dei terreni si correlava (solo) alla loro destinazione ad "alloggi per i militari americani", così che non era ipotizzabile una loro destinazione "al libero mercato immobiliare";

c) - dalla mancata utilizzazione edificatoria dei terreni, nel termine di dieci anni, sarebbe conseguita "la decadenza ex tunc della destinazione edificabile";

- l'atto impugnato difettava, altresì, di adeguata motivazione in quanto non esponeva "la valutazione di ogni singola particella di terreno e di fabbricato, il suo valore unitario, la categoria catastale, la superficie tassabile, ecc.".

2. - Il Comune di Lentini ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di sei motivi, ed ha depositato memoria.

La Società Agricola S. Srl , a socio unico, resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. - Il ricorso risulta articolato sui seguenti motivi.

1.1 - Il primo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, e art. 61, nonchè dell'art. 132 c.p.c., n. 4, e art. 161 c.p.c., sull'assunto che l'avviso di accertamento risultava fondato sulla Delib. 10 novembre 2011, n. 187, piuttosto che su quella (n. 206 del 2009) oggetto di disapplicazione, così che la motivazione spesa dal giudice del gravame rendeva inequivoco il difetto di identificazione dei suoi presupposti giustificativi.

1.2 - Col secondo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il ricorrente denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., deducendo, in sintesi, che, - eccezione fatta per una "generica affermazione di illegittimità contenuta a pag. 8 dell'appello, non svolta sia nel corpo dell'atto sia nelle richieste dello stesso", - controparte non aveva mai contestato la legittimità della deliberazione, oggetto di disapplicazione, nè richiesto l'annullamento dell'atto impositivo impugnato per la sua derivata illegittimità, così che il giudice del gravame aveva pronunciato oltre i limiti delle proposte domande.

1.3 - Col terzo motivo, formulato sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il ricorrente denuncia nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., deducendo, in sintesi, che il giudice del gravame non aveva esaminato i motivi di appello con i quali si era argomentato in ordine, da un lato, alla dovutezza della dichiarazione ICI, - qual correlata all'acquisita natura edificatoria delle aree ed al conseguente mutamento della base imponibile del tributo loro riferibile, - e, dall'altro, all'effetto giuridico conseguito, in termini di mutamento della destinazione urbanistica delle aree, dall'approvazione della variante al P.R.G., con conseguente immediata integrazione di una suscettibilità edificatoria.

1.4 - Il quarto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, c. 5, assumendo il ricorrente che il giudice del gravame aveva disapplicato la Delib. G.C. n. 206 del 2009, - con la quale era stato determinato il valore delle aree edificabili dietro specifica relazione di stima, - senza identificarne il vizio di illegittimità e senza considerare che, una volta approvata la variante al PRG, i terreni ripresi a tassazione avevano acquisito una loro capacità edificatoria, così come del resto già rilevato dal giudice amministrativo (sentenza del CGA, n. 933 del 16 dicembre 2012).

1.5 - Col quinto motivo, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente denuncia violazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), ed al D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, conv. in L. n. 248 del 2006, sull'assunto che, una volta conseguita la potenzialità edificatoria loro impressa dall'approvazione della variante al PRG, i terreni in contestazione andavano qualificati come edificabili ai fini dell'applicazione del tributo, indipendentemente dall'approvazione regionale della variante e dall'adozione del (pur previsto) piano attuativo (di lottizzazione).

1.6 - Il sesto motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione di legge con riferimento alla L. n. 212 del 2000, art. 7, ed al D.Lgs. n. 504

del 1992, art. 5, comma 5, sull'assunto che il valore delle aree edificabili, - così come determinato dalla Delib. di Giunta, e dalla presupposta relazione di stima, entrambe allegate all'avviso di accertamento, - era stato unitariamente determinato alla stregua di una valutazione complessiva, con ciò senza alcuna distinzione rinvenibile in relazione alle singole particelle di terreno.

Soggiunge la ricorrente che la stessa contribuente, in quanto promotrice della variante adottata, era a piena conoscenza di tutti i presupposti impositivi in quanto parte del procedimento amministrativo urbanistico nel cui corso aveva depositato (anche) proprie consulenze.

2. - Destituiti di fondamento rimangono i primi due motivi di ricorso.

2.1 - Quanto al primo motivo va, difatti, rimarcato che deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non renda tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consistente di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; v., altresì, Cass., 18 settembre 2019, n. 23216; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

E, nella fattispecie, il riferimento erroneo alla deliberazione comunale adottata ex D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59, non rende ex se perplesso nè apparente il complesso motivazionale che è a fondamento del decisum.

2.2 - Quanto, poi, al secondo motivo, - che pur prospetta profili di inammissibilità, - deve ribadirsi, secondo un consolidato orientamento interpretativo della Corte, che il potere-dovere del giudice tributario di disapplicare gli atti amministrativi costituenti il presupposto dell'imposizione, - potere che è espressione del principio generale, espresso dalla L. 20 marzo 1865, n. 2248, art. 5, allegato E, dettato dall'interesse, di rilevanza pubblicistica, all'applicazione in giudizio di tali atti solo se legittimi (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 3, e art. 7, comma 5), - può, in effetti, essere esercitato - anche d'ufficio, ed indipendentemente dall'avvenuta impugnazione dell'atto avanti al giudice amministrativo, trovando esso limite esclusivamente nell'eventuale giudicato amministrativo diretto di affermata legittimità dell'atto, - a condizione che gli atti in questione rivestano rilevanza (incidentale) ai fini della decisione e, dunque, in quanto siano stati investiti dai motivi di impugnazione dedotti dal contribuente in relazione all'atto impositivo impugnato (v., ex plurimis, Cass., 18 luglio 2022, n. 22452; Cass., 28 novembre 2019, n. 31112; Cass., 17 giugno 2016, n. 12545; Cass., 13 giugno 2012, n. 9631; Cass., 4 maggio 2012, n. 6724; Cass., 10 giugno 2008, n. 15285; Cass. Sez. U., 18 aprile 2016, n. 7665).

Col motivo in esame il ricorrente risolve, difatti, le sue censure con riferimento ad una (supposta) deduzione di illegittimità della Delib. oggetto di disapplicazione quando diversamente rileva, come anticipato, il nesso che avrebbe potuto porsi tra la deliberazione stessa ed i motivi di ricorso del contribuente, motivi secondo il cui contenuto, dunque, il giudice era tenuto a far applicazione del suo potere officioso in relazione, per l'appunto, all'effettiva res controversa.

3. - Nemmeno il terzo motivo di ricorso può trovare accoglimento.

3.1 - Come, difatti, reso evidente dai (sopra ripercorsi) contenuti decisori della sentenza impugnata e, quindi, dagli stessi contenuti della censura in esame, il giudice del gravame ha definito la lite contestata su di una ratio decidendi che, - seppur non scevra da aporie ed ambiguità concettuali, - è stata incentrata sulla esclusione della edificabilità di terreni il cui valore non poteva, peraltro, correlarsi alle dinamiche di un "libero mercato immobiliare".

Non sussiste, pertanto, la denunciata violazione dell'art. 112 c.p.c., in quanto il giudice del gravame ha definito l'appello sulla base di una qualificazione giuridica della fattispecie, e di ragioni decisorie, incompatibili con la prospettazione di parte che, pertanto, è stata implicitamente disattesa (Cass., 6 novembre 2020, n. 24953; Cass., 13 agosto 2018, n. 20718; Cass., 6 dicembre 2017, n. 29191; Cass., 14 gennaio 2015, n. 452; Cass., 25 settembre 2012, n. 16254; Cass., 17 luglio 2007, n. 15882; Cass., 19 maggio 2006, n. 11756).

4. - Il quarto ed il quinto motivo di ricorso, - che vanno congiuntamente esaminati perchè avvinti da una medesima quaestio iuris di fondo, - sono fondati e vanno accolti.

4.1 - Come deduce il ricorrente, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 11 quaterdecies, comma 16, convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, e del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, - che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. n. 30 dicembre 1992, n. 504, 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 (Cass. Sez. U., 28 settembre 2006, n. 25506 cui adde, ex plurimis, Cass., 10 marzo 2020, n. 6702; Cass., 7 agosto 2019, n. 21080; Cass., 3 aprile 2019, n. 9202; Cass., 2 marzo 2018, n. 4952; Cass., 5 agosto 2016, n. 16485; Cass., 5 marzo 2014, n. 5161; Cass., 16 novembre 2012, n. 20137; Cass., 11 aprile 2008, n. 9510).

La Corte ha, però, ripetutamente rimarcato (anche) che, ai fini della determinazione del valore imponibile, è indispensabile che la misura del valore venale in comune commercio sia ricavata in base ai parametri vincolanti previsti dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, che, per le aree fabbricabili, devono avere riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per gli eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche; pertanto, poichè tali criteri normativamente determinati devono considerarsi tassativi, il giudice di merito, investito della questione del valore attribuito ad un'area fabbricabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza, tenuto conto dell'anno di imposizione, ai predetti parametri, con una valutazione incensurabile in sede di legittimità, qualora congruamente motivata (v., Cass., 12 luglio 2021, n. 19811; Cass., 30 maggio 2017, n. 13567; Cass., 15 giugno 2010, n. 14385).

E detti 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).

Se, poi, 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 Spa zi riservati a costruzioni e Spa zi 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).

4.2 - Con riferimento, poi, alle delibere adottate ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59, 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., 4 agosto 2022, n. 24297; 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).

4.3 - A fronte, allora, di un siffatto complessivo quadro regolatorio il giudice del gravame ha risolto la lite contestata operando (improprio) riferimento all'istituto della disapplicazione dell'atto amministrativo illegittimo laddove veniva diversamente in rilievo, - una volta adottata la variante al piano regolatore generale con conseguente edificabilità di aree la cui destinazione urbanistica era, per l'appunto, mutata, - la verifica di concludenza, ed affidabilità, della valutazione economica espressa nella deliberazione adottata dall'Ente rispetto ai criteri di determinazione del valore venale dei terreni (art. 5, comma 5, cit.), tenuto conto, dunque,

(anche) dei dati oggetto di rilevazione con riferimento alla destinazione urbanistica prevista ed alla stessa maggiore o minore prossimità dell'intervento edificatorio.

5. - Anche il sesto motivo di ricorso deve trovare accoglimento.

5.1 - Una volta che, come anticipato, il valore complessivo delle aree in tassazione aveva formato oggetto di predeterminazione (ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59), il profilo che involgeva l'affidabilità di una siffatta determinazione finiva per operare sul piano, come si è detto, del suo effettivo riscontro probatorio, piano, questo, affatto diverso da quello motivazionale che, diversamente, involge un requisito di struttura dell'atto impositivo.

La Corte ha, difatti, ripetutamente statuito che 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 "man" ed il "quantum" dell'imposta, restando riservati nell'eventuale successiva fase contenziosa l'onere dell'Ufficio di fornire la prova della sussistenza in concreto dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto, e la possibilità per il contribuente di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri.

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 (Cass., 24 agosto 2021, n. 23386; Cass., 30 gennaio 2019, n. 2555; Cass., 8 novembre 2017, n. 26431; Cass., 10 novembre 2010, n. 22841; Cass., 15 novembre 2004, n. 21571).

6. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia che, in diversa composizione, procederà al motivato riesame della controversia attenendosi ai principi di diritto sopra esposti.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il quarto, il quinto ed il sesto motivo di ricorso, e rigetta i residui motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 3 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza