

Sentenza del 11/09/2024 n. 24430 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Oggetto di controversia è l'avviso di accertamento IMU per l'anno 2012 indicato in atti, con cui il Comune di Terni contestava alla contribuente l'infedele denuncia della dichiarazione in relazione all'area edificabile censita al catasto al foglio (Omissis), particella (Omissis), di mq 470, in comproprietà con il coniuge B.B., e rettificava nella somma di 631,00 Euro l'imposta dovuta per la predetta annualità.

2. Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale dell'Umbria accoglieva parzialmente l'appello proposto dalla contribuente contro la pronuncia n. 277/01/2018 della Commissione tributaria provinciale di Terni e, precisamente, nei soli limiti della mancata applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni, assumendo che:

- la vocazione edificatoria dell'area risaliva all'anno 2001 e l'accordo con il proprietario confinante volto a consentire l'edificazione del lotto ad una distanza inferiore ai limiti legali era del 18 maggio 2011, per cui non sussisteva un problema temporale di applicazione del valore da attribuire all'area e da considerare come base imponibile per l'anno 2012;

- quanto alla volumetria edificabile, il mancato rispetto delle distanze dai confini da parte dell'edificio costruito sull'area limitrofa non incideva sul valore venale del bene ai fini fiscali, integrando un illecito civile a cui poter porre rimedio con le ordinarie azioni a difesa della proprietà, aggiungendo che su detta questione non poteva operare l'invocato giudicato derivante dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Terni n. 27/02/2010 in quanto resa tra parti diverse;

- le somme versate dalla contribuente con il ravvedimento operoso erano state riconosciute dall'amministrazione quale credito di imposta e detratte dalla somma dovuta per il possesso (non dichiarato) dell'area edificabile censita al folio (Omissis), particelle (Omissis), oggetto di separato accertamento, senza che vi fosse, sotto il profilo sanzionatorio, violazione dell' art. 14 , comma 3, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , giacché la sanzione era stata applicata in relazione ad un'omessa denuncia, incidente sul quantum debeatur;

- non emergevano profili di incongruità nella determinazione del valore venale, come determinato nell'avviso di accertamento secondo i parametri di cui all' art. 5 D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , tenendo conto degli atti di compravendita di terreni aventi analoghe caratteristiche, ricadenti in aree con destinazione ad espansione con piano attuativo approvato e quindi nella medesima situazione urbanistica di quell'oggetto di accertamento;

- la motivazione dell'avviso era sufficiente, contenendo la descrizione dei passaggi logici che avevano condotto all'individuazione del valore del bene, ponendo la contribuente nelle condizioni di contestare la pretesa impositiva, aggiungendo che non era necessaria l'allegazione degli atti di compravendita utilizzati per la stima del valore dell'area, perché ne erano trasfusi i contenuti nell'avviso impugnato e perché trattavasi di atti pubblici;
- non sussistevano le condizioni di un legittimo affidamento, tenuto conto dell'inderogabilità della norma tributaria e della sua irrinunciabilità e che non poteva fondare tale aspettativa il comportamento della contribuente medesima, risalente ad una pregressa dichiarazione fiscale;
- non operava per l'IMU il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, siccome stabilito solo per i tributi armonizzati, mentre per quelli non armonizzati poteva operare solo in caso di accertamenti eseguiti all'esito di accessi, ispezione e verifiche svolte presso i locali del contribuente;
- era fondato l'ultimo motivo di appello, in quanto l'omessa dichiarazione IMU per più periodi imposta integrava le condizioni per il riconoscimento del cumulo giuridico, precisando però che a tale adempimento avrebbe dovuto procedere l'amministrazione, applicando la sanzione base aumentata della metà, non potendo la Commissione rideterminare la sanzione in relazione ad accertamento inerenti gli anni di imposta 2008/2012, oggetto di impugnativa, non risultando quali sentenze siano passate in giudicato, essendo tale circostanza il limite per la rideterminazione della sanzione complessiva; per tale via, la Commissione accoglieva l'appello nei soli limiti della mancata applicazione del cumulo giuridico.

3. La suindicata ricorrente proponeva ricorso per cassazione avverso detta sentenza, con atto notificato al Comune in data 14 settembre 2020, articolando sei motivi di impugnazione, illustrati con memoria ex art. 378 cod. proc. civ., depositata il 17 giugno 2024.

4. Il Comune di Terni ha resistito con controricorso notificato il 20 ottobre 2020.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di impugnazione la ricorrente ha dedotto, in relazione all'art. 360 primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 5, comma 5, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 8, comma 4, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, 3 e 53 Cost., rimproverando alla Commissione regionale l'errata applicazione delle predette norme nella parte in cui ha attribuito, ai fini della quantificazione del valore venale dell'area nell'anno 2012, valore rilevante "... ad un fatto avvenuto in data 11 maggio 2011...", senza "... considerare i puntuali elementi probatori prodotti in giudizio dalla ricorrente sulla effettiva edificabilità dell'area" (v. pagina n. 26 del ricorso), ponendo in evidenza che la Commissione aveva ignorato i documentati obiettivi impedimenti che avevano reso impossibile l'edificazione dell'area, "... risultando la volumetria prevista nel Piano Attuativo del 2001 (1000 mc) meramente potenziale o cartolare ma di fatto del tutto insussistente" (v. pagina n. 27 del ricorso), giacché, nell'ambito dell'edificazione del comparto erano state realizzate costruzioni in violazione del predetto Piano Attuativo tali da pregiudicare, se non proprio impedire, la potenzialità edificatoria dell'area (di originarie mc. 1.000, rectius mc. 998,94), tanto che, a distanza di diciannove anni dal suo acquisto, l'area non era stata ancora edificata e la convenzione per edificarla era scaduta nel 2011, come scaduto (nel 2015) era il permesso a costruire, sottolineando che l'accordo con il

proprietario confinante, non avendo coinvolto tutte le proprietà confinanti, non aveva risolto la questione della volumetria effettivamente edificabile.

Sotto altro profilo, l'istante ha censurato la decisione impugnata per non aver considerato le specifiche caratteristiche del terreno (la sua morfologia, l'assenza di un accesso diretto sulla principale via di comunicazione), nonché i prezzi medi di mercato di beni ubicati nella medesima zona urbanistica, avendo invece avallato la "costruzione", da parte del Comune, del valore venale del bene e, quindi, la base imponibile dell'imposta sulla comparazione con beni non aventi analoghe caratteristiche, perché siti in aree prossime al centro cittadino, ed utilizzando atti relativi a transazioni poste in essere negli anni precedenti o successivi all'anno di imposta che occupa, trascurando le diverse risultanze probatorie derivanti dagli atti e dalla documentazione prodotta dall'istante.

2. Con la seconda doglianza la contribuente ha lamentato, con riguardo al parametro dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell' art. 5 , comma 5, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e 53 Cost., 2909 cod. civ. e 324 cod. proc. civ., per violazione del giudicato formatosi sull'inedificabilità dell'area oggetto di accertamento per fatto dipendente da terzi, in ragione della sentenza n. 27/02/2010 della Commissione tributaria provinciale di Terni, non condividendo la decisione dei Giudici d'appello, che avevano escluso il giudicato per non essere stato il Comune parte di quel giudizio, assumendo - di contro - che il giudicato si forma sul fondamento logico-giuridico della decisione, qui basato sul riconoscimento dell'obiettiva impossibilità di costruire sull'area, circostanza questa di cui il Comune non ha tenuto conto nella determinazione del valore dell'area.

3. Con la terza doglianza la ricorrente ha eccepito, in relazione all'art. 360 primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 1 , comma 162, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 , 13 comma 1, e 13-bis D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , nonché degli artt. 9 , comma 7, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e 14, comma 3, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , avendo i Giudici d'Appello omesso di pronunciarsi sulla validità ed efficacia (rectius perfezionamento) del ravvedimento operoso presentato dalla contribuente in data 17 giugno 2009, ai sensi dell' art. 13 , comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 in relazione all'ulteriore area edificabile distinta in catasto al foglio (Omissis) particelle (Omissis), anch'essa oggetto di accertamento, per poi erroneamente considerare tali versamenti quale credito d'imposta, laddove, se non ritenuti validamente eseguiti per l'area edificabile distinta in catasto al foglio (Omissis) particelle (Omissis), avrebbero quanto meno dovuto essere scomputati in relazione al terreno edificabile per cui qui è causa (id est: foglio (Omissis), particella (Omissis)), mentre l'ente territoriale non aveva considerato il versamento di tali somme né per le particelle (Omissis), alle quali il versamento era riferito, né per la particella n. (Omissis) oggetto di causa.

4. Con la quarta ragione di impugnazione la contribuente ha denunciato, con riferimento al parametro dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 cod. civ., 1, comma 162, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 , 16 D.P.R. 18 dicembre 1997, n. 472, 7 della legge 27 luglio 2000, 212 e 3 della legge 7 agosto 1990 n. 241 , evidenziando che i Giudici di appello avevano riconosciuto la sussistenza della pretesa tributaria dell'ente, nonostante il deficit motivazionale dell'avviso (che aveva basato la stima senza una

perizia di stima, senza una indagine di mercato, senza un accesso sullo stato dei luoghi per verificare le caratteristiche intrinseche dei terreni, senza considerare il lungo lasso di tempo trascorso dall'approvazione del Piano attuativo e del fatto che l'area non era stata edificata, senza indicare i criteri stimati adottati) e senza che il Comune avesse dimostrato i fatti costitutivi della pretesa.

La ricorrente ha così contestato la decisione impugnata per aver dato, al cospetto di un articolato quadro istruttorio, "prevalenza" al valore stimato dall'amministrazione comunale rispetto agli elementi estimatori, di pari efficacia, prodotti in giudizio dalla contribuente e sul valore venale dalla medesima dichiarato in data 4 giugno 2001 per l'acquisto dell'area edificabile di cui si controverte e senza giustificare la variazione di valore del bene intervenuta dall'anno 2008 al 2012 "... che possa giustificare l'improvviso incremento in tali annualità del valore venale unitario (a ben Euro./mc 100 nel 2010 e persino 115,00 Euro./mc. nel 2011 sino a Euro/mc 97,00 nel 2012 in piena crisi del settore) rispetto a quello applicato sino a tutto il 2007 (Euro./mc 36,50) opportunamente rivalutato anno per anno mai oggetto di contestazione sebbene dichiarato e versato (quindi non celato)" (così a pagina n. 52 del ricorso).

5. Con la quinta censura, l'istante ha dedotto, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 10 , comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 e 10, comma 4., D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , in tema di legittimo affidamento, contestando la valutazione del Giudice regionale, in ragione del fatto che l'area era stata acquistata nell'anno 2001 (dopo l'approvazione del Piano Attuativo) ad un prezzo corrispondente alla somma di 36,50 Euro/mc (in termini opportunamente rivalutati nel predetto valore dichiarato per gli anni 2010/2011), valore questo adottato, in data 9 luglio 2008, dalla stessa Agenzia delle Entrate nell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro ed ipo-catastale, per cui, non essendo intervenute variazioni incrementative del valore di mercato, la contribuente aveva avuto modo di poter ragionevolmente far affidamento circa la congruità del valore, anche perché nessuna contestazione era stata in precedenza mossa dal Comune.

6. Con il sesto ed ultimo motivo di ricorso l'istante ha censurato la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ. per la violazione e falsa applicazione degli artt. 10 , comma 1, 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000 , n. 212, in relazione alla dedotta violazione del contraddittorio endo-procedimentale, considerandolo un principio immanente dell'ordinamento perché funzionale ad un compiuto esercizio del diritto di difesa, la cui violazione comporterebbe l'insanabilità nullità dell'atto.

7. Va osservato in premessa che il ricorso si caratterizza per la lunga e diffusa riedizione di questioni di merito, impropriamente utilizzando il ricorso per cassazione per rinnovare le critiche ad una non condivisa doppia statuizione di rigetto nel merito (ad eccezione del tema del cumulo giuridico delle sanzioni), mescolando, all'interno dei motivi, questione di merito e di diritto, così finendo con il considerare il presente giudizio come un terzo grado di merito.

Per altro verso, gran parte delle doglianze risultano infondate nel merito.

Si esaminano partitamente i vari motivi di ricorso.

8. La prima censura, basata sulla dedotta violazione degli artt. 5 , comma 5, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , 8, comma 4, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 , 3 e 53 Cost., è destituita di fondamento.

8.1. Non vi è stata, infatti, violazione delle prescrizioni di cui all' art. 5 , comma 5, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (che integra il nucleo essenziale della censura), secondo cui "Ai fini della determinazione del valore imponibile, la misura del valore venale in comune commercio deve essere tassativamente ricavata dai parametri vincolanti che, per le aree fabbricabili, hanno 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".

La valutazione del Giudice regionale si presenta, infatti, coerente con tale dettato legislativo, avendo ritenuto la stima operata dal Comune conforme ai criteri stabiliti dalla suindicata disposizione, tenendo conto della zona territoriale, degli atti di compravendita di terreni ritenuti aventi analoghe caratteristiche ricadenti in zona qualificata dalla medesima situazione urbanistica (area con destinazione ad espansione con piano attuativo approvato), precisando che la vocazione edificatoria risaliva Piano Attuativo del 2001, e che, quanto alla volumetria edificabile, era intercorso nell'anno 2011 un accordo con il proprietario dell'area limitrofa per consentire l'edificazione a distanza inferiore dai limiti legali e che il mancato rispetto delle distanze da parte di altri proprietari non incideva sul valore venale dell'area, potendo tali limiti essere affrontati con le azioni a tutela della proprietà.

In tale contesto, non sussiste la dedotta violazione, avendo la Commissione sviluppato il proprio ragionamento nel quadro dei criteri stabiliti dalla predetta disposizione, operando una motivata scelta sugli atti istruttori su cui ha fondato il proprio convincimento, appena aggiungendo sul punto che il giudice del merito non deve dar conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, non è tenuto cioè a discutere ogni singolo elemento o ad argomentare sulla condivisibilità o confutazione di tutte le deduzioni difensive, essendo, invece, necessario e sufficiente che esponga gli elementi in fatto e di diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo in tal modo ritenersi disattesi, per implicito, tutti gli argomenti non espressamente esaminati (cfr., tra le tante, Cass., Sez. VI/T, 2 febbraio 2022, n. 3108, che richiama Cass., Sez. II, 25 giugno 2020, n. 12652 ; Cass., Sez. I, 26 maggio 2016, n. 10937 ; Cass., Sez. VI, 17 maggio 2013, n. 12123 e anche Cass., Sez. I, 31 luglio 2017, n. 19011 , Cass., Sez. I, 2 agosto 2016, n. 16056 e Cass., Sez. T., 24 giugno 2021, n. 18103 ; nello stesso senso da ultimo, Cass., Sez. T, 19 maggio 2024, n. 12732).

In tale direzione, va ribadito che in tema di scrutinio di legittimità del ragionamento sulle prove adottato del giudice di merito, la valutazione del materiale probatorio - in quanto destinata a risolversi nella scelta di uno (o più) tra i possibili contenuti informativi che il singolo mezzo di prova è, per sua natura, in grado di offrire all'osservazione e alla valutazione del giudicante - costituisce espressione della discrezionalità valutativa del giudice di merito ed è estranea ai compiti istituzionali della Corte, restando totalmente interdetta alle parti la possibilità di discutere, in sede di legittimità, del modo attraverso il quale, nei gradi di merito, sono state compiute le predette valutazioni discrezionali (cfr., tra le tante, Cass., Sez. III, 21 dicembre 2022, n. 37382).

In realtà, l'intero apparato argomentativo sul tema della violazione dell' art. 5 , comma 5, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 risente di una logica volta a rappresentare le condizioni di una revisione della ricostruzione probatoria operata dal Giudice di appello nella parte in cui richiede una diversa ponderazione degli elementi istruttori, tutto ciò risultando precluso in sede di legittimità, essendo inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass. Sez. U, n. 34476/2019 , Rv. 656492 - 03, Sez. 1, n. 5987/2021, Rv. 660761 - 02), essendo la valutazione degli elementi probatori attività istituzionalmente riservata al giudice di merito, non sindacabile in cassazione se non sotto il profilo della congruità della motivazione del relativo apprezzamento (Cass. 23286 del 2005 , Rv. 585444 - 01, Sez. L, n. 11660/2006, Rv. 589044 - 01, Sez. L, n. 11670/2006, Rv. 589071 - 01, Sez. 6 - 5, n. 1414 del 2015, Rv. 634358 - 01).

9. Va disattesa la seconda doglianza, articolata sul dedotto giudicato sulla medesima questione, non occorrendo soverchie riflessioni per ritenere, con valore assorbente rispetto ad ogni altro rilievo, che preclude l'invocata efficacia di giudicato l'assenza di identità di parti (cfr., sul pacifico principio, anche da ultimo, Cass., Sez. I, 14 marzo 2024, n. 6917) tra il presente giudizio e quello della sentenza n. 27/02/2010 della Commissione tributaria provinciale di Terni, per non essere stato in esso parte il Comune di Terni, come accertato in punto di fatto e correttamente ritenuto dal Giudice regionale. In tale direzione, le ragioni di detta decisione hanno costituito solo un precedente sul tema in rassegna, evidentemente non condiviso dal Giudice dell'appello.

10. Va rigettata anche la terza censura con cui l'istante, sotto il profilo della violazione di legge, ha contestato la valutazione del Giudice regionale con riferimento alla "... validità ed imputabilità del ravvedimento operoso presentato dal ricorrente" (v. pagina n. 37 del ricorso), assumendo che la Commissione avrebbe omesso di pronunciarsi sulla suindicata questione relativamente alla validità del ravvedimento operoso in ordine all'area distinta con le particelle (Omissis) (v. pagina n. 37 del ricorso), senza considerare che la contribuente aveva versato la somma complessiva di 250,81 Euro a titolo di IMU per tre aree fabbricabili, in termini superiori (considerando la parte corrisposta dal coniuge) alla maggiore imposta pretesa dal Comune per la particella n. (Omissis) oggetto di causa.

La ricorrente ha precisato sul punto che, mentre l'avviso oggetto di causa (relativo alla particella n. (Omissis)) non dava conto di tale versamento, l'altro avviso (concernente le particelle nn. (Omissis), non oggetto del presente contenzioso) rappresentava che "... dall'imposta dovuta in acconto e saldo viene detratto quanto versato in più nell'anno in esame come area edificabile rispetto al dichiarato relativo alla particella (Omissis) del foglio (Omissis)" (v. pagina n. 39 del ricorso).

La contribuente ha, quindi, rimproverato all'ente ed alla Commissione di non aver considerato le somme corrisposte, né in relazione alle particelle n. (Omissis), alle quali il versamento era stato riferito (essendo stato contestato per queste sia l'omessa dichiarazione che l'omesso versamento), né in relazione alla particella n. (Omissis), essendo stata contestata per tale area l'infedele denuncia e l'insufficiente versamento ed avendo decurtato il maggior pagamento effettuato dall'istante (non più all'imposta dovuta per la particella (Omissis) alla quale nell'altro

avviso era stato attribuito), bensì all'imposta dovuta per le predette particelle (Omissis) (v. pagine nn. 39 e 40 del ricorso).

L'istante ha aggiunto che era stato chiesto alla Commissione regionale "... di pronunciarsi sulla validità/perfezionamento o meno del ravvedimento presentato dal contribuente per l'area edificabile di cui al foglio (Omissis), part. (Omissis)" (v. pagina n. 41 del ricorso) che non era stato riconosciuto dal Comune di Terni, per cui "... attribuendo il versamento in ravvedimento al terreno di cui alla particella (Omissis) del foglio (Omissis), nessun accertamento (ai sensi degli artt. 9 , comma 7, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e 14, comma 3, del D.Lgs. 504/92) avrebbe dovuto operare l'Ente per tale terreno fabbricabile, atteso che il versamento complessivamente effettuato per quest'ultimo è addirittura superiore alla maggiore imposta pretesa per l'area medesima" (v. pagina n. 41 del ricorso), richiamando, infine, la previsione dell' art. 13-bis D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , che ha previsto la possibilità di utilizzo del ravvedimento operoso parziale, sempre che siano corrisposti i relativi accessori.

10.1. Osserva il Collegio che l'articolata vicenda sopra esposta e la ricostruzione su cui si basa il motivo di ricorso risulta interamente incentrata su elementi di natura fattuale che non possono impegnare la Corte, la quale peraltro è chiamata a scrutinare i contenuti della sentenza impugnata e non anche l'originario avviso di accertamento ed il complessivo comportamento del Comune in relazione alle varie pretese concernenti i diversi beni dell'istante.

Sta di fatto che la Commissione regionale ha ritenuto, ancora una volta con accertamento fattuale non sindacabile nella sede che occupa, che le maggiori somme versate fossero state riconosciute come credito di imposta e detratte dall'imposta dovuta per il possesso (non dichiarato) dell'area ricompresa nelle particelle (Omissis), con ciò smentendo, quindi, l'assunto della contribuente secondo cui tali somme non era state considerate per le suddette particelle, così rendendo ragione del fatto che non siano state conteggiate per la particella n. (Omissis) che qui interessa, con la conseguenza che il ravvedimento operoso sulle sanzioni è stato considerato riguardare l'imposta richiesta per l'anno 2012 sulle particelle (Omissis) e non su quella in oggetto.

Tale valutazione non si pone in contrasto, per la particella n. (Omissis), con le norme citate in tema di ravvedimento operoso, né con la previsione dell' art. 14 , comma 3, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 - sotto tale profilo dovendo correggersi la motivazione della sentenza impugnata - considerando che i versamenti effettuati in ravvedimento sono stati riferiti dalla Commissione tributaria regionale all'imposta relativa alle particelle (Omissis), peraltro secondo le indicazioni dello stesso contribuente, per cui ogni relativa questione in tema di ravvedimento non può che concernere l'imposta liquidata in relazione all'anno 2012 per tali aree, non rilevando, invece, per la particella n. (Omissis), per la quale, sulla base del citato, non sindacabile, apprezzamento di fatto, non è stata riferita alcuna somma versata a titolo di ravvedimento operoso.

11. Risulta infondata anche la quarta ragione di impugnazione, basata sulla dedotta violazione dell' art. 2697 cod. civ. e sul difetto di motivazione dell'avviso.

11.1. Sul piano dei principi, va rammentato che "in tema di ricorso per cassazione, la violazione dell' art. 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della

prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni...", ferma restando il potere del giudice, nella valutazione delle prove proposte dalle parti, di attribuire maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dall' art. 116 c.p.c. (così, tra le tante, Cass., Sez. III, 22 marzo 2022, n. 9225 , che richiama Cass., Sez. Un., 5 agosto 2016, n. 16598 e Cass., Sez. VI-II, 23 ottobre 2018, n. 26769 e, nello stesso senso, Cass., Sez. II, 7 gennaio 2019, n. 1229 cit. ed anche Cass., Sez. VI/T, 25 gennaio 2022, n. 2242, che richiama pure Cass., Sez. VI/V, 19 ottobre 2021, n. 28894; Cass., Sez. VI/V, 28 ottobre 2021, n. 30535; Cass., Sez. T., 7 aprile 2023, n. 9529).

La Commissione tributaria regionale non ha sovvertito il criterio di riparto dell'onere probatorio, avendo, piuttosto, ritenuto congruo il valore venale attribuito al bene dal Comune, siccome reputato giustificato, in base al criterio comparativo, dal corrispondente valore di terreni aventi analoghe caratteristiche risultanti dagli atti comparativamente esaminati, così negando - implicitamente, quanto chiaramente - eguale e contrario valore dimostrativo agli atti prodotti dalla ricorrente, con ciò, quindi, avendo il Giudice d'appello considerato assolto, nel rispetto della regola imposta dall' art. 2697 cod. civ., il relativo onere probatorio.

11.2. Non ricorre nemmeno il vizio di difetto di motivazione dell'avviso.

Da quel che risulta dall'estratto di tale atto contenuto nel ricorso (v. pagine nn. 50 e 51 del ricorso) si apprende che in esso venivano precisati la destinazione urbanistica dell'area (comparto edilizio residenziale ad espansione), l'indice fondiario, il completamento dell'edificazione, tranne che per il fabbricato ricadente nella particella (Omissis), con volumetria pari a mc. 1000, con accesso al lotto dalla strada statale attraverso l'adiacente terreno e rilascio del permesso a costruire un fabbricato di civile abitazione della volumetria di mc. 998,94, i prezzi rilevati da alcuni atti di vendita di terreno ricadenti in arre del Comune di Terni aventi la medesima situazione urbanistica, così determinando la base imponibile in 97,00 Euro/mq.

Ebbene, tali valutazioni possono essere condivise o meno, ma di certo rappresentano l'iter-logico giuridico su è stata elaborata la stima, ponendo la contribuente nelle condizioni di aver ben compreso le ragioni della pretesa, tanto da impugnarla con una diffusa e minuziosa difesa su tutti gli elementi rappresentati nell'atto, il che vale ad escludere la sussistenza del dedotto deficit motivazionale.

Vero è, piuttosto, che nel ricorso si confonde la motivazione dell'avviso (sussistente, come sopra esposto) con la dimostrazione (prova) dei fatti costitutivi della pretesa fiscale, senza considerare che "La motivazione dell'avviso di accertamento costituisce requisito formale di validità dell'atto impositivo, distinto da quello dell'effettiva sussistenza degli elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, l'indicazione dei quali è disciplinata dalle regole processuali dell'istruzione probatoria operanti nell'eventuale giudizio avente ad oggetto detta pretesa" (Sez. 5 - Ordinanza n. 4639 del 21/02/2020)" (così Cass., Sez. T., 14 maggio 2024, n. 13305).

12. Risulta infondato pure il quinto motivo di ricorso, con cui la contribuente ha lamentato, sotto il profilo della violazione degli artt. 10 , comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 e 10, comma 4, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , l'illegittima applicazione delle sanzioni, invocando il principio

del legittimo affidamento circa il valore venale del bene, siccome acquistato nell'anno 2001 ad un prezzo pari (all'anno 2012 con le opportune rivalutazioni) a 36,50 Euro/mq, in termini corrispondenti al valore riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate per l'anno 2008 in un avviso di liquidazione notificato al contribuente, senza che detto valore, dichiarato ai fini IMU per gli anni 2001/2012, venisse contestato dal Comune e senza che nel corso degli anni (sino al 2012 che qui rileva) fossero intervenute variazioni (incrementative) di valore.

L' art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 prevede che: "1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. 2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".

Il presupposto per l'esclusione dell'irrogazione di sanzioni e interessi è la sussistenza, quindi, di indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria ovvero un comportamento del contribuente causalmente e in modo diretto collegato a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa:

Si tratta di ipotesi chiaramente non ricorrenti nel caso di specie.

12.1. Nel caso di specie, infatti, la dichiarazione della ricorrente, basata sulla base imponibile resa sin dal 2001, non si è fondata su indicazioni contenute in atti di provenienza dell'ente impositore, il quale ha, viceversa, effettuato nel tempo una differente valutazione del bene oggetto del giudizio con riferimento ad un diverso periodo di imposta. Correttamente, pertanto, la sentenza impugnata ha affermato che la mancata contestazione della dichiarazione Ici per precedenti annualità non può essere considerata, né un errore, né un'omissione.

Il principio (anche di matrice comunitaria) dell'affidamento è volto a salvaguardare le situazioni soggettive che si sono consolidate per effetto di atti o comportamenti della stessa amministrazione idonei ad ingenerare un ragionevole affidamento nel destinatario dell'atto e l'interpretazione amministrativa della norma tributaria non vincola il contribuente, né la stessa autorità che l'ha emanata, la quale resta libera di modificarla, correggerla e anche completamente disattenderla, in quanto la materia tributaria è regolata soltanto dalla legge, con esclusione di qualunque potere o facoltà discrezionale dell'amministrazione finanziaria, stante il "... concetto di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione, di irrinunciabilità del diritto di imposta" (così Cass., Sez. T., 27 marzo 2019, n. 8514 , che richiama, sui predetti principi, Cass., Sez. I, 25 marzo 1983, n. 2092 e 17 novembre 1995, n. 11931 ; Cass., Sez. V, 10 novembre 2000, n. 14619 e del 14 luglio 2003 n. 11011 e Cass., Sez. Un., 2 novembre 2007, n. 23031).

A tale principio si è espressamente uniformata la sentenza impugnata, il che induce al rigetto del motivo.

13. Risulta, infine, inammissibile ai sensi dell'art. 360-bis, primo comma, num. 1, cod. proc. civ. il sesto motivo concernente la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo.

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'obbligo generale di contraddittorio preventivo esiste unicamente per i c.d. "tributi armonizzati", mentre per i c.d. "tributi non armonizzati" occorre una specifica previsione normativa (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823 ; Cass., Sez. VI/V, 31 maggio 2016, nn. 11283, 11284, 11285 e 11286; Cass., Sez. V, 15 marzo 2017, nn. 6757 e 6758; Cass., Sez. VI/V, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. V, 1 dicembre 2020, n. 27382 ; Cass., Sez. V, 16 dicembre 2021, n. 40482 ; Cass., Sez. V, 21 dicembre 2021, nn. 41041 , 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. V, 10 gennaio 2022, n. 366 ; Cass., Sez. V, 23 maggio 2022, n. 16481).

Per tributi ("non armonizzati", come l'IRPEF, l'IRAP, le imposte di registro, ipotecaria e catastale, i tributi locali), l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio nel corso del procedimento non sussiste per gli accertamenti c.d. "a tavolino", per cui non si pone la questione di un'eventuale inosservanza del termine dilatorio di cui all' art. 12 , comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 .

Quindi, in via generale, solo nell'ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività è già stata operata dal legislatore una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio, attraverso la comminatoria di nullità dell'atto impositivo nel caso di violazione del termine dilatorio di sessanta giorni per consentire al contribuente l'interlocuzione con l'amministrazione finanziaria con decorrenza dalla conclusione delle operazioni di controllo.

La Corte costituzionale, pur rilevando che "... la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale", ha, nondimeno, osservato che "... dalla pluralità dei moduli procedurali legislativamente previsti e dal loro ambito applicativo, emerge con evidenza la varietà e la frammentarietà delle norme che disciplinano l'istituto e la difficoltà di assumere una di esse a modello generale..." (così Corte Cost., 21 marzo 2023, n. 47), precisando, quindi, che: "Il principio enunciato dall'art. 12, comma 7, statuto contribuente - la partecipazione procedimentale del contribuente - ancorché esprima una esigenza di carattere costituzionale, non può essere esteso in via generale tramite una sentenza di questa Corte; comunque la soluzione proposta dal rimettente potrebbe creare disfunzioni nel sistema tributario, imponendo un'unica tipologia partecipativa per tutti gli accertamenti, anche "a tavolino", per poi desumerne che: "Di fronte alla molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, spetta al legislatore, nel rispetto dei principi costituzionali evidenziati, il compito di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco, in particolare assegnando adeguato rilievo al contraddittorio con i contribuenti" (Corte Cost., 21 marzo 2023, n. 47).

Nella specie, quindi, esulandosi dal campo dei c.d. "tributi armonizzati" ed essendo stato l'accertamento svolto "a tavolino", in assenza di una specifica previsione della disciplina nazionale e regionale, non può affermarsi l'esistenza di un obbligo di contraddittorio preventivo,

la cui mancanza possa invalidare l'atto impositivo (cfr. su tali principi, tra le tante, Cass. Sez. T. 3 maggio 2023, n. 11518).

14. Alla stregua delle considerazioni svolte il ricorso va complessivamente rigettato.

15. Le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza.

16. Sussistono, infine, i presupposti di cui all' art 13 , comma 1-quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , per il versamento da parte del ricorrente di una somma pari a quella eventualmente dovuta a titolo di contributo unificato per il ricorso;

P.Q.M. la Corte rigetta il ricorso e condanna A.A. al pagamento in favore del Comune di Terni della somma di 500,00 Euro per competenze, oltre accessori e 200,00 Euro per spese vive;

Dà atto che sussistono i presupposti di cui all' art 13 , comma 1-quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , per il versamento da parte della ricorrente di una somma pari a quella eventualmente dovuta a titolo di contributo unificato per il ricorso.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza