

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente -

Dott. DE MASI Oronzo - rel. Consigliere -

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere -

Dott. DI PISA Fabio - Consigliere -

Dott. LO SARDO Giuseppe - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 13071-2021 R.G. proposto da:

A.A., B.B., C.C., per sè e quale erede di D.D., e E.E., quale erede di F.F. e di G.G., rappresentati e difesi dall'Avv.to Tiziano Lucchese, con domicilio eletto in Verona, via Butturini n. 12, presso lo studio.

- ricorrenti -

contro

Comune di (Omissis), in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dagli Avv.ti Maurizio Lovisetti, Giorgio Morotti e Roberta Andreotti, con domicilio eletto in Roma, Via Giuseppe Gioacchino Belli n. 27i, presso lo studio di quest'ultima.

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 129/9/2021 della Commissione tributaria regionale del Veneto - Sez. Staccata di (Omissis), depositata il 21/01/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 21 aprile 2023 dal Consigliere Oronzo De Masi.

**Svolgimento del processo**

A.A., H.H., C.C. in anche qualità di erede di D.D., E.E. in qualità di erede di F.F. ed G.G. ricorrono per la cassazione della sentenza n. 129/9/2021, depositata il 21/1/2021, della Commissione tributaria regionale della Lombardia -Sezione staccata di (Omissis), che in accoglimento dell'appello del Comune di (Omissis), aveva dichiarato illegittimi gli avvisi di accertamento ICI impugnati, determinando la base imponibile in 62 Euro/mq per il triennio 2007-2009 ed in 65 Euro/mq per il biennio 2010-2011 ed aveva, altresì, rimesso al predetto Comune la rideterminazione delle sanzioni.

Il Comune di (Omissis) notificò i predetti avvisi di accertamento per mancata presentazione della dichiarazione ICI ed omesso pagamento dell'imposta (anni 2007-2011), relativamente a terreni edificabili dei quali i contribuenti erano comproprietari, avendo l'ente impositore accertato, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 6, un maggior valore al metro quadro dei terreni medesimi.

Il Comune in sede di accertamento con adesione aveva proposto ai contribuenti di definire la pretesa sulla base del valore di 62 Euro/mq per gli anni 2007, 2008 e 2009 ed un valore di 65

Euro/mq per gli anni 2010 e 2011 e cioè in misura significativamente inferiore rispetto a quella riportata negli avvisi di accertamento e comunque superiore a quella di Euro 30/mq sulla base della quale era stata dal 1997 pagata l'imposta.

I ricorsi, poi riuniti, proposti dai contribuenti venivano accolti dall'adita CTP di Verona sul rilievo che gli atti impositivi erano carenti di motivazione, anche per mancata allegazione degli atti richiamati e che la pretesa tributaria era infondata attesi i limiti alla realizzabilità di nuove edificazioni per la presenza di un adiacente impianto di carburanti e olii.

La CTR della Lombardia, nel riformare la prima decisione, ha ritenuto validamente motivati per relationem gli avvisi impugnati e, nel merito, ha accertato la congruità del valore venale delle aree indicato nella proposta formulata dal Comune in sede di accertamento con adesione, in relazione alle varie annualità oggetto di causa; ha rimesso, conseguentemente, all'ente impositore la rideterminazione della misura delle sanzioni applicabili.

Il Comune di (Omissis) resiste con controricorso.

## **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo i ricorrenti deducono, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3, c.p.c., la violazione della l. n. 241 del 1990, artt. 3, l. n. 212 del 200, art. 7, D.Lgs. n. 504 del 1992, 1, commi 162 e 162, 5 comma 5, per avere la CTR erroneamente ritenuto motivati gli avvisi di accertamento avendo il Comune giustificato la pretesa impositiva con scarse indicazioni, avuto riguardo ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che hanno determinato una maggiore base imponibile, come è reso evidente dal contenuto del verbale redatto il 20/3/2014 in occasione dell'accertamento con adesione e dalla relazione di stima redatta da un tecnico comunale dopo l'emissione degli avvisi e prodotta in giudizio.

2. Con il secondo motivo deducono, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3, c.p.c., la violazione del D.Lgs. n. N. 504 del 1992, artt. 10, D.L. n. 223 del 2006, 37, comma 53, l. n. 296 del 2006, 1, comma 161, per non avere la CTR rilevato la eccepita decadenza dal potere impositivo relativamente all'annualità ICI 2007, in quanto l'avviso avrebbe dovuto essere notificato entro il 31/12/2012 mentre la notifica è avvenuta nel 2013. Contestano, in particolare, l'affermazione del giudice di appello che "i contribuenti pur non condividendo i valori determinati dalle delibere comunali, avrebbero comunque dovuto presentare le dichiarazioni ICI allo scopo di adeguare il valore dei terreni a quello ritenuto congruo rispetto ai valori ai valori di mercato di terreni similari".

Assumono, inoltre, che la variazione del valore di mercato delle aree fabbricabili non deve essere oggetto di dichiarazione al Comune, essendo relativa a dati che l'ente locale può agevolmente prelevare dall'Anagrafe tributaria.

3. Con il terzo motivo deducono, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 10, D.L. n. 223 del 2006, 37, comma 53, D.Lgs. n. n 504 del 1992, 14, comma 1, come sostituito dal D.Lgs. n. 473 del 1997, art. 14, per avere la CTR ritenuto correttamente applicate le sanzioni per omessa presentazione della dichiarazione ICI a seguito dell'intervenuta variazione del valore delle aree edificabili e, conseguentemente, della relativa base imponibile.

3. Con il quarto motivo deducono, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3, c.p.c., la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, per non avere la CTR applicato i parametri legali avendo disatteso i valori della delibera di Giunta con cui l'Ente impositore determina periodicamente i valori delle aree edificabili, per zone omogenee, con riferimento al valore venale in comune commercio e recepito quelli proposti dal Comune, in sede di accertamento con adesione, non accettati dai contribuenti.

La prima censura è infondata.

La Corte ha affermato, in tema di ICI, 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 l'"an" ed il "quantum" dell'imposta." (Cass. n. 26431/2017).

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. n. 26431/2017 cit.).

L'invocato disposto della l. n. 212 del 2000, art. 7, prescrive che negli atti dell'amministrazione finanziaria vengano indicati "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione", pertanto, anche alla luce dei principi dello Statuto del contribuente, la revisione del valore di un immobile deve essere motivata in termini che esplicitino in maniera intellegibile le specifiche giustificazioni del maggior valore (Cass. n. 26709/2016).

La CTR si è attenuta a tali principi, laddove ha rilevato che in ciascun avviso impugnato sono stati precisati gli elementi fattuali e giuridici posti a fondamento dello stesso, considerato che: "il Comune richiama provvedimenti legislativi e deliberazioni del consiglio comunale" la cui "conoscenza erga omnes deriva dalla pubblicazione in gazzetta ufficiale nel caso dei provvedimenti legislativi e all'albo pretorio per gli atti dell'ente locale, che in quanto atti amministrativi di carattere generale dovevano eventualmente essere impugnati"; "quanto alla determinazione della maggiore imposta e sanzioni, gli avvisi di accertamento indicano puntualmente, seppure mediante una scheda allegata, l'identificazione classamento consistenza, valore venale di terreni, pertanto i contribuenti disponevano e dispongono di tutti gli elementi necessari per comprendere le ragioni delle pretese erariali ed esercitare pienamente il diritto alla difesa, come dimostrano le argomentazioni difensive ed i documenti esposti nei due gradi di giudizio".

Secondo la giurisprudenza della Corte, infatti, sono esclusi dall'obbligo dell'allegazione gli atti irrilevanti o già conosciuti e gli atti (in specie quelli a contenuto normativo, anche secondario quali le delibere o i regolamenti comunali) giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione, per cui va escluso che rientrasse tra gli atti esterni da allegare all'avviso di accertamento in materia di ICI la delibera della Giunta determinativa dei valori degli immobili ai fini ICI in base ai rilevati valori venali di mercato delle aree edificabili (Cass. n. 13105/2012; n. 9601/2012; n. 20928/2014; n. 22254/2016).

La censura non coglie nel segno perchè non è in discussione la natura edificabile - e non agricola - dei terreni oggetto degli avvisi impugnati (riprodotti nel corpo del ricorso in ossequio al principio dell'autosufficienza di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6)), ed in relazione a tale qualificazione risultano richiamate le "risultanze degli strumenti urbanistici del Comune di (Omissis)", la "banca dati del catasto terreni dell'Agenzia del Territorio di (Omissis)" ed il "valore venale in comune commercio al 1 gennaio dell'anno di riferimento, come stabilito dal D.lgs. n.504-92, comma 5, art. 6; valore che la Giunta Comunale con proprio atto, determina annualmente e per le zone omogenee".

Il contenuto motivazionale, altresì, risulta integrato con le "schede" allegata all'atto impositivo che, in relazione alla zonizzazione, indicato: "Z.T.O.C2/24.2 - Dossobuono- zona di e Spa nsione residenziale - piano urbanistico attuativo non convenzionato - indice territoriale 2mc/mq".

E' appena il caso di ricordare che, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte in tema di ICI, l'avviso d'accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenente la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto

generale indicante un valore presuntivo, da ritenersi conosciuto (o conoscibile) dal contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'Amministrazione, cosa che gli odierni ricorrenti hanno potuto fare nel corso del giudizio nel pieno esercizio del diritto di difesa, fermo restando che l'esito di tale attività difensiva attiene piuttosto al merito della controversia.

La seconda e terza censura, invece, sono fondate e meritano accoglimento nei termini di seguito precisati.

La questione sottoposta all'esame del Collegio non è nuova ed è stata affrontata e risolta da questa Corte nel senso che **il contribuente non è tenuto a denunciare, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, la variazione di valore di mercato del terreno edificabile già oggetto di dichiarazione ICI ove non siano intervenute variazioni dell'immobile capaci di determinare una imposta diversa, per cui il termine (decadenziale) per il recupero della differenza d'imposta non è quello quinquennale previsto dal D.Lgs. n. 504 del 1992 all'art. 11, comma 2, ultima parte in caso di omessa denuncia.**

La Corte, con l'ordinanza n. 20354-2019, evidenzia al riguardo che **"(n)on può trovare accoglimento il rilievo secondo cui, quando oggetto d'imposta è un'area edificabile, sussiste l'obbligo in capo al contribuente di verificare ogni anno le oscillazioni di valore del bene, in quanto troppo generico. E' possibile e del tutto naturale che si verifichino oscillazioni di valore connesse all'andamento del mercato e/o allo stato di attuazione delle procedure che determinano il perfezionamento dello ius edificandi. La norma sopra riportata prevede l'ultrattività degli effetti dell'originaria dichiarazione, fissando come unica eccezione il subentrare di "modifiche di dati ed elementi dichiarati", i quali impongono al contribuente di presentare una denuncia di variazione".**

La pronuncia di legittimità prosegue osservando che tali modifiche, per essere rilevanti ai fini del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, "debbono essere ancorate a precisi elementi fattuali o a determinate variazioni delle caratteristiche urbanistiche", circostanze che non ricorrono nel caso qui esaminato in cui una più risalente denuncia ICI c'era stata, in quanto gli avvisi di accertamento fanno riferimento alle cd. zone omogenee, cioè a rilevazioni dell'andamento del mercato immobiliare derivate, in buona sostanza, da informazioni che sono in possesso dell'Amministrazione comunale.

La Corte, con l'ordinanza n. 25304-2017, osserva poi che **"con la legge finanziaria per il 2002, infatti, con un obiettivo di semplificazione dell'attività dei contribuenti, l'obbligo di presentare la denuncia di variazione ICI è stato abolito. Il D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 53, convertito nella L. n. 248 del 2006, successivamente, ha previsto che "Resta fermo l'obbligo di presentazione della dichiarazione nei casi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta dipendano da atti per i quali non sono applicabili le procedure telematiche previste dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, art. 3-bis, concernente la disciplina del modello unico informatico". Con successivo Decreto del Ministero dell'Economia del 12/05/2009 è stato approvato il modello di dichiarazione agli effetti ICI che deve essere utilizzato in tutti gli altri casi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta comunale sugli immobili non sono acquisibili da parte dei comuni attraverso la consultazione della banca dati catastale (art. 1, comma 2, del decreto 12/05/2009. Tra gli elementi da dichiarare, secondo il modello allegato al decreto citato, non è previsto il valore di mercato delle aree fabbricabili, perchè gli eventuali atti di vendita sono conosciuti dal Comune, preventivamente, al momento della richiesta del certificato di destinazione urbanistica da allegare al contratto di vendita e, successivamente, al momento della trascrizione dell'atto presso la Conservatoria immobiliare, trasmesso con il modello unico informatico in cui il Comune ha libero accesso. La variazione del valore di mercato delle aree fabbricabili, pertanto, non deve essere oggetto di dichiarazione al Comune, essendo relativa a dati che l'ente locale può agevolmente prelevare dall'Anagrafe tributaria (Banca dati catastale)".**

Nel caso di specie, dunque, va esclusa la ricorrenza, anche ai fini del trattamento sanzionatorio, dell'ipotesi di omessa dichiarazione contestata dal Comune con gli impugnati avvisi di accertamento.

Trova applicazione della l. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, secondo cui: "Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 16 e 17, e successive modificazioni." (v. anche Cass. n. 16467-2022).

Ne discende che, in relazione al periodo d'imposta 2007, il termine per l'accertamento è venuto a scadere il 31/12/2012, nel quinto anno successivo a quello oggetto di accertamento nel corso del quale il maggior tributo - accertabile - avrebbe dovuto essere versato, per cui la notifica dell'atto impositivo, che è stata effettuata nell'anno 2013, risulta tardiva, con conseguente decadenza dell'Ente comunale dall'esercizio della potestà impositiva.

Anche la quarta ed ultima censura è fondata e merita accoglimento.

Va osservato che le delibere (ICI) con le quali la giunta municipale provvede, ai sensi della l. n. 446 del 1997, art. 52, ad indicare i valori di riferimento delle aree fabbricabili costituiscono esercizio del potere riconosciuto al Consiglio Comunale dalla l. n. 446 citata, art. 59, lett. G. e riassegnato alla Giunta dal D.Lgs. n. 267 del 2000, di determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della delimitazione del potere di accertamento del Comune qualora la imposta sia versata in misura non inferiore a quella predeterminata rappresentano fonti di presunzioni utilizzabili dal Giudice, al pari del c. d. "redditometro" ma non hanno valore imperativo ed ammettono la prova contraria (Cass. n. 17246/2019; n. 15552 del 2010; n. 16702/2007).

Ne consegue che il giudice tributario allorchè ritenga raggiunta la prova, o perchè fornita dall'interessato o perchè comunque emergente dagli atti di causa, che ad una area edificabile non possa essere applicato il valore stimato dal Comune, può disattenderlo e, su istanza di parte, procedere ad una autonoma stima, utilizzando i parametri di legge (D.Lgs. n. 502 del 1992, art. 5, comma 5).

La sentenza impugnata è censurabile sul punto perchè non dà conto di aver fatto applicazione dei sopra ricordati parametri valutativi essendosi limitata a rilevare - alquanto sbrigativamente - circostanze (deposito di carburanti, contaminazione del sito) che di per sè non escludono l'edificabilità dell'area ed a recepire i valori proposti dal Comune nell'ambito della procedura di accertamento con adesione, non già all'esito di un procedimento valutativo autonomo e metodologicamente corretto essendo indispensabile. in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), ai fini della determinazione del valore imponibile, 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.(Cass. n. 15567/2017).

La sentenza va, in conclusione cassata con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso, rigetta il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai mezzi accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio.

### **Conclusione**

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 21 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 2 maggio 2023